

Dissertation

zur Erlangung des Grades eines
Doctor rerum politicarum

über das Thema

**Die EU-Datenschutzgrundverordnung und deren Auswirkungen
auf das Berufsbild des Steuerberaters**

von

Marlies Karg



Bamberg, 2023

Dieses Werk ist als freie Onlineversion über das Forschungsinformationssystem (FIS; <https://fis.uni-bamberg.de>) der Universität Bamberg erreichbar. Das Werk steht unter der CC-Lizenz CC-BY.

Lizenzvertrag: Creative Commons Namensnennung 4.0
<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>.



URN: urn:nbn:de:bvb:473-irb-914309
DOI: <https://doi.org/10.20378/irb-91430>

Diese Arbeit hat der Fakultät Sozial- und Wirtschaftswissenschaften der Otto-Friedrich-Universität Bamberg als Dissertation vorgelegen.

Rechtsstand: 31.12.2021

Ort der Dissertation: Bamberg

Tag der Disputation: 13.11.2023

Erstgutachter: Herr Univ.- Prof. Dr. Thomas Egner

Zweitgutachter: Herr Univ.- Prof. Dr. Alexander Pflaum

Drittgutachterin: Frau Univ.- Prof. Dr. Brigitte Eierle

Inhaltsübersicht

Inhaltsübersicht.	I
Abkürzungsverzeichnis.	VII
Abbildungsverzeichnis.	VIII

Erster Teil Einführung in die Untersuchung

I. Überblick.	1
II. Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes.	5
III. Stand der Forschung.	7
IV. Forschungsfragen.	9
V. Gang der Untersuchung.	12

Zweiter Teil Derzeitige Anwendungsbereiche des Datenschutzes

I. EU-Datenschutzgrundverordnung.	14
1. Geschichte des Datenschutzes.	14
a. Datenschutz in Europa.	14
b. Datenschutz in Deutschland.	15
c. Aufbau des DSAnpUG-EU.	21
d. Anfängliche Umsetzung der DS-GVO.	22
2. Ziele und Inhalte der DS-GVO.	24
a. Ziele der DS-GVO.	24
b. Inhalte der DS-GVO.	33
i. Aufbau.	33

ii. Grundsätze.	34
1. Anwendungsbereich.	34
2. Regeln für die Verarbeitung personenbezogener Daten.	36
3. Rechtmäßigkeit der Verarbeitung.	37
3. Begrifflichkeiten.	41
a. Allgemeines.	41
b. Personenbezogene Daten.	42
c. Betroffene Person.	43
d. Verantwortliche Person.	44
e. Öffentliche Stellen.	46
f. Nicht-öffentliche Stellen.	47
g. Unternehmen.	47
h. Verarbeitung.	49
i. Empfänger.	51
j. Auftragsverarbeiter.	52
4. Merkmale des nicht-öffentlichen Bereichs in einer Steuerkanzlei. .	53
a. Datenschutzbeauftragter.	53
i. Bestellung eines Datenschutzbeauftragten.	53
ii. Folgen des Datenschutzbeauftragten durch die DSGVO.	60
iii. Anhebung der Personengrenze im BDSG-neu durch das 2. DSAnpUG-EU	62
iv. Merkmale eines Datenschutzbeauftragten.	63
b. Verarbeitungsverzeichnis.	66
c. Aufbewahrungs- und Löschkonzept.	73
5. Öffnungsklauseln in der DS-GVO.	78
 II. Berufsstand der Steuerberater/-innen.	 82
1. Allgemeines.	82
a. Tätigkeitsbild.	85

i. Beruflicher Werdegang.	85
ii. Ausübung.	87
b. Kanzleitypen und Arbeitsplätze eines Steuerberaters.	90
2. Pflichten.	93
a. Berufspflichten.	93
b. Auskunftsrecht des Betroffenen.	99
i. Auskunftsrecht im Datenschutzrecht.	99
ii. Auskunftsrecht im Berufsrecht.	103
iii. Folgen für den Steuerberater.	105
c. Informationspflicht.	106
i. Aktive Informationspflicht.	106
ii. Passive Informationspflicht.	109
3. Haftung.	110
a. Berufsrechtliche Haftung.	110
b. Haftung durch die DS-GVO.	112
c. Home-Office.	114

Dritter Teil EU-Datenschutzgrundverordnung im Berufsfeld des Steuerberaters

I. Veränderung der Kanzleiprozesse.	119
1. Anforderungen der DS-GVO an die Verarbeitungstätigkeit.	120
a. Verarbeitungstätigkeiten.	121
b. Notwendige Anpassungen.	126
i. Verarbeitungsvorgänge des Kanzleieinhabers.	127
ii. Verarbeitungsvorgänge des fachlichen Mitarbeiters.	129
iii. Verarbeitungsvorgänge der Bürokraft.	131
2. Risikoabschätzungen.	134
a. Notwendigkeit der Durchführung.	134

b.	Exemplarische Risikoabschätzungen in einer Steuerkanzlei. .	141
i.	Exemplarische Risikoabschätzung des Tätigkeitsbereichs einer Bürokraft.	141
ii.	Exemplarische Risikoabschätzung des Tätigkeitsbereichs eines fachlichen Mitarbeiters.	143
iii.	Exemplarische Risikoabschätzung des Tätigkeitsbereichs eines Steuerberaters/ Inhabers.	144
c.	Datenschutz-Folgenabschätzungen.	146
3.	TOMs im Kanzleimanagement.	149
a.	Organisatorische und technische Maßnahmen.	153
i.	Transparenz.	155
ii.	Zweckbindung.	156
iii.	Datenminimierung.	157
iv.	Richtigkeit.	159
v.	Speicherbegrenzung.	161
vi.	Integrität und Vertraulichkeit.	162
vii.	Rechenschaftspflicht.	169
b.	Kontrollen des BDSG-neu.	172
c.	Vergleich der Maßnahmen und Kontrollen.	182
4.	Die Anpassungen nach DS-GVO in einer Steuerkanzlei.	184

II. Einordnung in Bezug auf das Berufsrecht. 186

1.	Umgang mit personenbezogenen Daten.	187
a.	Anpassung der Kommunikationswege.	187
b.	Steuergeheimnis.	189
c.	Weitergabe von Daten an Dritte außerhalb des Verwaltungsverfahrens.	192
2.	Steuerberater als Auftragsverarbeiter.	192
3.	Verschwiegenheit.	196
4.	Externe Dienstleister.	199

III.	Einführung datenschutzbezogener Geschäftsmodelle.	203
1.	Erweiterung der angebotenen Leistungen.	203
a.	Prüfung allgemeiner, datenschutzrechtlicher Beratung. ...	203
b.	Datenschutzrechtliche Beratung als vereinbare Tätigkeit ..	204
c.	Steuerberater als externe Datenschutzbeauftragte.	207
d.	Einordnung datenschutzrechtlicher Beratung innerhalb des Kanzleiportfolios.	210
e.	Integration datenschutzrechtlicher Beratungsoptionen. ...	216
2.	DATEV Expertise.	219
3.	Künstliche Intelligenz im Bereich der Steuerberatung.	225

Vierter Teil Auswirkungen auf das Beziehungsdreieck: Steuerberater-Mandant-Finanzverwaltung

I.	Beziehungsdreieck.	230
II.	Auswirkungen auf die Beziehung Mandant und Steuerberater.	234
III.	Auswirkungen auf die Beziehung Finanzverwaltung und Steuer- berater.	236
IV.	Auswirkungen auf die Beziehung Mandant und Finanzverwal- tung.	242
1.	Informationspflicht der Finanzverwaltung.	243
2.	Auskunftsrecht des Mandanten.	247
a.	Formelle Anforderungen.	247
b.	Beschränkungen des Auskunftsrechts.	251
c.	Erfolgsaussichten des Antrags auf Auskunft.	257
3.	Vorausgefüllte Steuererklärung.	259

4. Elektronische Kommunikation.	262
V. Steuerberater als Datendrehscheibe des Mandanten.	265
 Fünfter Teil Schlussbetrachtung	
I. Zusammenfassung der Ergebnisse.	272
II. Ausblick	282
Verzeichnis der Rechtsquellen.	285

1. Gesetze, Richtlinien, Verordnungen und Verträge
 - Völkerrechtliche Verträge
 - Gesetze
 - Verordnungen und Richtlinien der Europäischen Union
2. Rechtsprechung
 - Schlussanträge und Urteile des Europäischen Gerichtshofs
 - Urteile und Beschlüsse des Bundesfinanzhofs
 - Urteile und Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts
 - Beschlüsse des Bundesgerichtshofs
 - Urteile der Finanzgerichte
 - Urteile sonstiger Gerichte
3. Verwaltungsanweisungen
 - Bundesministerium der Finanzen
4. Literaturverzeichnis
 - Drucksachen
 - Internetquellen

Abkürzungsverzeichnis

AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO	Abgabenordnung
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
BfDI	Bundesbeauftragter für den Datenschutz und die Informationsfreiheit
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BOSTB	Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
DS-GVO	Datenschutz-Grundverordnung
DSAnpUG-EU	Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetz EU
DStV	Deutscher Steuerberaterverband e.V.
DVStB	Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Berufsausübungsgesellschaften
EMobStFG	Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
HGB	Handelsgesetzbuch
LfDI	Landesbeauftragter für den Datenschutz und die Informationsfreiheit
RDG	Rechtsdienstleistungsgesetz
SSL	Secure Sockets Layer
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StBVV	Steuerberatervergütungsverordnung
StGB	Strafgesetzbuch
TMG	Telemediengesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Meilensteine in der Geschichte des Datenschutzes

Abbildung 2: Wie weit sind Unternehmen im Jahr 2018 hinsichtlich der Anpassung an die DS-GVO?

Abbildung 3: Umfrage zum Einfluss der DS-GVO auf die Sicherheit der Daten im Internet

Abbildung 4: Aufbau der DS-GVO

Abbildung 5: Vorlage eines Verarbeitungsverzeichnisses der Bundessteuerberaterkammer

Abbildung 6: Vorlage eines Löschkonzepts der Bundessteuerberaterkammer

Abbildung 7: Mitglieder der Steuerberaterkammern seit 1962

Abbildung 8: Die Anzahl der Steuerberater in der deutschen Bundessteuerberaterkammer von 2000 bis 2018

Abbildung 9: Das Beziehungsdreieck: Steuerberater-Mandant-Finanzverwaltung

Abbildung 10: Übersicht von beispielhaften Verarbeitungstätigkeiten einer Durchschnittskanzlei

Abbildung 11: Die schematische Durchführung von Risikoabschätzungen

Abbildung 12: Risikobewertung des Bayerischen Landesamt für Datenschutzaufsicht

Abbildung 13: Kontrollen des BDSG-neu

Abbildung 14: TOM und Kontrollen des BDSG-neu im Vergleich

Abbildung 15: Exemplarischer Ablauf einer DS-GVO Anpassung

Abbildung 16: Die DATEV Umsatzsteuer-Expertise

Abbildung 17: Einsatzbereiche ausgewählter Techniken der Künstlichen Intelligenz in Steuerinformationssystemen

Abbildung 18: Das Beziehungsdreieck: Steuerberater-Mandant-Finanzverwaltung

Abbildung 19: Muster Antrag auf Auskunft

Abbildung 20: Die Rechtsschutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen

Abbildung 21: Der Steuerberater als Datendrehscheibe des Mandanten

Erster Teil Einführung in die Untersuchung

I. Überblick

Durch das Voranschreiten der Digitalisierung und dem Wandel hin zur Industrie 4.0 ändert sich das Leben im Beruf und im Alltag enorm. Dies hat nicht nur Auswirkungen auf die einzelne, natürliche Person, sondern auch auf das Berufsleben in allen Branchen, auch der Branche der Steuerberater. Der Fortschritt der Technik bringt große Veränderungen mit sich, sodass es gilt, Schritt zu halten mit dem vorgelegten Tempo. Steuerberater müssen sich dabei oftmals in ihrer Tätigkeit umstellen, da der Anteil an Technik und programmseitiger Unterstützung der steuerberatenden Tätigkeit im hohen Maß zunimmt.

Der Datenschutz stand am 25. Mai 2016 vor einem großen Wendepunkt. Ab diesem Tag trat die neue Europäische Datenschutzgrundverordnung, im Folgenden DS-GVO genannt, mit einem zweijähriger Übergangszeitraum, bis zu dem es die Verordnung zu implementieren galt, in Kraft. Ein Zeitraum von zwei Jahren gilt als vergleichsweise knapp für Unternehmen und Mitgliedsstaaten, auf diese EU- Vorgaben zu reagieren.¹ Wie im Artikel 99 Abs. 2 DS-GVO festgehalten, ist die Gültigkeit der Verordnung ab 25. Mai 2018 in allen Teilen verbindlich. Aufgrund der Rechtsform der Verordnung ist die DS-GVO in allen Mitgliedsstaaten vorrangig vor nationalem Recht anzuwenden. Sollten sich in dieser Verordnung Öffnungsklauseln zur Konkretisierung vorfinden, ist die nationale Regelung des jeweiligen Mitgliedsstaats zu prüfen.² Dieser Wandel im Datenschutz war ein großer Schritt innerhalb der Europäischen Union hin zur Aktualisierung und Vereinheitlichung des Datenschutzes. Über die Ländergrenzen hinweg war es eines der Ziele, einen homogenen Schutz personenbezogener Daten zu garantieren.

¹ Vgl. Kühling: Neues Bundesdatenschutzgesetz – Anpassungsbedarf bei Unternehmen, in NJW 2017, S. 1985.

² Vgl. Kühling: Neues Bundesdatenschutzgesetz – Anpassungsbedarf bei Unternehmen, in NJW 2017, S. 1986.

Im Mai 2018, mit dem Zeitpunkt der verpflichtenden Anwendung der DS-GVO, waren noch nicht alle Unternehmer, juristischen Personen und auch Berufsgruppen, wie beispielsweise die Berufsgruppe der Steuerberater, auf diese Veränderung eingestellt. Jeder, der mit personenbezogenen Daten Handel betreibt und personenbezogene Daten bei Betroffenen erhebt bzw. diese verarbeitet, hat die DS-GVO zu beachten und den Datenschutz zu wahren. Jede Handlung im Zusammenhang mit der Datenverarbeitung, der Datenerhebung und der Datennutzung ist durch den Datenschutz beeinflusst.³ Aufgrund der ständigen Arbeit mit den personenbezogenen Daten von Mandanten ist der Berufsstand der Steuerberater ebenfalls eindeutig zur Einhaltung datenschutzrechtlicher Vorgaben und damit der DS-GVO angehalten.

Der EuGH veröffentlichte am 10.07.2018 ein Urteil, welches verdeutlicht, wie sehr der Datenschutz auch den Alltag beeinflusst. Das Urteil C-25/17 behandelt die „Hausbesuche“ der Gemeinschaft der Zeugen Jehovas. Aufgrund der Sammlung von Daten hinsichtlich Namen, Adressen und religiöser Orientierung ist die DS-GVO konforme Verarbeitung dieser personenbezogenen Daten zu klären, welche den Zeugen Jehovas als Gedächtnisstütze für den Fall des erneuten Besuchs der jeweiligen Person dienen sollen. Der EuGH beschloss in diesem Fall, dass diese Art der Sammlung von Daten auch unter dem Gesichtspunkt, dass diese nach bestimmten Kriterien strukturiert sind und nicht zwingend digital vorliegen, den EU-Vorschriften hinsichtlich des Schutzes personenbezogener Daten unterliegen müssen.⁴ Das Urteil regelt damit auch für diesen Aspekt im Alltag, dass die Form der Verarbeitung personenbezogener Daten den Anforderungen der DS-GVO entsprechen muss. Das Urteil soll beispielhaft darlegen, wie umfangreich nicht nur Unternehmen, sondern auch andere Vereinigungen von der DS-GVO und natürliche Personen in ganz alltäglichen Situationen von der DS-GVO betroffen sind.

Der Datenschutz tangiert den Menschen in fast allen Aspekten seines Lebens. Es ist ein sehr weitläufiges Rechtsgebiet, da es eine enorme Breite und Vielfalt aufweist. Zahlreiche Rechtsgebiete des deutschen Datenschutzrechtes

³ Vgl. Peitz/ Schweitzer: Ein neuer europäischer Ordnungsrahmen für Datenmärkte?, in NJW 2018, S. 276.

⁴ Vgl. EuGH-Urteil vom 10.07.2018 – C-25/17.

weisen dabei spezifische Problemstellungen auf.⁵ Auch der Berufszweig der Steuerberater ist von der DS-GVO und deren Auswirkungen tangiert. Der Begriff Steuerberater wird in der Abhandlung stellvertretend für die Begrifflichkeit der Steuerberater und Steuerberaterinnen verwendet. Die Veränderungen betreffen nicht nur den Berufsträger selbst, sondern auch dessen Berufsbild und dessen tägliches Berufsleben, da bei der Ausübung der Tätigkeit eines Steuerberaters personenbezogene Daten verarbeitet werden. Es gilt in Erfahrung zu bringen, inwiefern der Datenschutz und die DS-GVO auf den Steuerberater und dessen Berufsbild Einfluss nehmen. Dabei wird differenziert zwischen dem nationalen Datenschutzrecht, welches bis Mai 2018 Anwendung fand und im Folgenden BDSG-alt genannt wird, und dem deutlichen Neuerungen durch die DS-GVO unterliegenden neuen Bundesdatenschutzgesetz, im Folgenden BDSG-neu genannt.

Da der Steuerberater bei seiner Tätigkeit an verschiedene Gesetze und Verordnungen gebunden ist, wie beispielsweise das Steuerberatungsgesetz oder die Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Berufsausübungsgesellschaften, ist es wichtig, dass der Steuerberater bei der Ausübung seiner Tätigkeit nicht in Konflikte bei der gesetzeskonformen Auslegung der rechtlichen Grundlagen gerät. Auch bei seiner Arbeit mit der Mandantschaft dürfen keine Konflikte aufgrund des Datenschutzes entstehen. Da der Berufsstand mit seiner stark mandantenbezogenen Tätigkeit bei der Berufsausübung in besonderem Ausmaß vom Datenschutz betroffen ist, sind alle Veränderungen bei der Tätigkeit, auch am Arbeitsplatz in der Kanzlei, zu betrachten. Es ist zu differenzieren, ob sich hierbei neben dem Aufwand der Implementierung auch Chancen für die Kanzleiprozesse gerade durch die Anwendung des Datenschutzes ergeben können. Ein weiterer, nicht zu vernachlässigender Aspekt ist hier zudem der Umgang mit Änderungen, die sich im Hinblick auf den Kontakt mit der Finanzverwaltung ergeben. Beim Steuerberater als Bindeglied zwischen dem Mandanten

⁵ Vgl. Gola/ Klug: Die Entwicklung des Datenschutzrechts im zweiten Halbjahr 2016, in NJW 2017, S. 604.

und der Finanzverwaltung ist die Schnittstelle der Datenübermittlung zu konkretisieren und zu definieren.

II. Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes

Der Untersuchungsgegenstand der Abhandlung liegt im Schwerpunkt auf der DS-GVO und deren Auswirkungen auf den Berufsstand der Steuerberater. Der nicht-öffentliche Bereich gilt für den Berufsstand der Steuerberater als relevant. Aus diesem Grund tritt die Untersuchung hinsichtlich der Anwendung der DS-GVO auf den öffentlichen Bereich in den Hintergrund. Erst im vierten Teil der Abhandlung, welcher das Beziehungsdreieck Steuerberater-Mandant -Finanzverwaltung behandelt, wird der öffentliche Bereich thematisiert.

Auch das Berufsrecht der Steuerberater ist Schwerpunkt der Untersuchung. Die Wechselwirkungen zwischen dem Berufsrecht und der DS-GVO sollen hinsichtlich möglicher Parallelen und auch Konflikte untersucht werden. Das Berufsrecht der Steuerberater als verpflichtende Rechtsgrundlage bei der Ausübung des Berufs ist in Bezug auf dessen Vereinbarkeit mit der DS-GVO zu betrachten. Die Untersuchung erfolgt dabei vom Allgemeinen hin zum Speziellen. Ausgenommen von der Betrachtung sind Auswirkungen auf andere freiberuflich tätige Berufsgruppen, wie beispielsweise Rechtsanwälte. Da die DS-GVO mit der Besonderheit der Öffnungsklauseln weiterhin die Gültigkeit des BDSG bewahrt, wird dieses in die Untersuchung in Form des BDSG-neu mit einbezogen. Nicht eingegangen wird hierbei hinsichtlich des Berufs der Steuerberater auf spezielle Gruppen der Mandantschaft und deren Besonderheiten. Stattdessen soll ein allgemein gültiges Abbild der Veränderungen im Berufsbild geschaffen werden. Dabei werden Spezialisierungen und Vertiefungen der Steuerberater und Kanzleien ausgeblendet. Aufgrund des hohen Zukunftsbezugs des Themas wird auf den Stand der Forschung zum 31.12.2021 hingewiesen. Die Eingrenzung auf den Berufsstand der Steuerberater soll auf mittelständische Kanzleien begrenzt sein. Unternehmen, wie beispielsweise die sogenannten Big Four in Deutschland, welche nicht nur im Bereich der Steuerberatung agieren, sondern auch im Bereich der Wirtschaftsprüfung und des Consultings tätig sind, werden von der Betrachtung ausgenommen.

Die Abhandlung analysiert praxisnah die Auswirkungen der DS-GVO, sprich des aktuellen Datenschutzrechts, auf mittelständische Steuerkanzleien und die dort tätigen Steuerberater.

III. Stand der Forschung

Die Auswirkungen der DS-GVO auf das Berufsrecht der Steuerberater als Thema der Abhandlung besitzt deshalb Relevanz, obwohl die rechtliche Behandlung des Datenschutzes bereits in Dissertationen behandelt wurde, da die Behandlung dabei größtenteils nur dem speziellen Rechtsgebiet des Datenschutzes allein galt. Ebenso wurden bereits Abhandlungen zum Berufsrecht der Steuerberater verfasst. Vor dem Hintergrund der praxisnahen Darstellung sollen diese Themengebiete nun verknüpft werden und den Untersuchungsgegenstand der Abhandlung darstellen.

Im Rahmen dieser Dissertation wurden Forschungsarbeiten berücksichtigt, die bis zum 31.12.2021 veröffentlicht wurden. Nicht nur aufgrund des technischen Fortschritts, sondern auch aufgrund des Wachstums im Berufsstand sind Anpassungen der Praxis an die aktuelle Rechtslage ständig gefordert. Dies bietet eine Vielzahl an Möglichkeiten für den Bereich der Forschung. Durch die Aktualität der Thematik Datenschutz und der noch jungen Verordnung ist die Forschung innerhalb der wechselseitigen Beziehung des Datenschutzes und des Berufsstandes der Steuerberater noch nicht weit fortgeschritten. Es gibt einige Themen im Bereich des Datenschutzes, welche bereits Teil von Abhandlungen sind. So analysierte Johannes Habermalz beispielsweise im Jahr 2013 das Datenschutzrecht und die anwaltliche Datenverarbeitung und insbesondere die Neuordnung des Verhältnisses im Schatten des Datenschutzes. Christian Maaß führte im Jahr 2021 eine datenschutzrechtliche Analyse des anwaltlichen Berufsrechts unter Berücksichtigung der Verschwiegenheitsverpflichtung anderer Berufsträger und der Entwicklungen im Europarecht durch.

Es werden diverse Urteilsverkündungen bezüglich der DS-GVO erwartet, die in noch ungeklärten Bereichen hinsichtlich der Auslegung der Verordnung Klarheit schaffen sollen. Das Forschungsgebiet Datenschutz ist somit in großen Teilen im Bereich der DS-GVO noch unberührt. Bezüglich dem Berufsrecht ist der Stand der Forschung hingegen weit fortgeschritten. Der Beruf des Steuerberaters bringt aufgrund seiner langjährigen Historie und den damit

in Verbindung stehenden Berufspflichten sehr viele Abhandlungen zu Tage. Auch das Berufsrecht selbst war neben dem Berufsstand schon in vielerlei Abhandlungen Thema. Da es im Bereich des Berufsrechts in den letzten Jahren und Jahrzehnten keine einschneidenden Änderungen im Gegensatz zum Datenschutzrecht mit der Anwendungspflicht einer neuen Verordnung gab, sind grundlegende Forschungsfragen geklärt. Offen ist demgegenüber jedoch der Einfluss der Neuerung des Datenschutzrechts auf den Berufsstand.

IV. Forschungsfragen

Die Dissertation orientiert sich an den nachfolgenden Forschungsfragen:

1. Forschungsfragen im Bereich des Datenschutzes:

a) Wie hat sich der Datenschutz entwickelt?

Der Datenschutz hat mit der Einführung der DS-GVO einen Meilenstein in seiner Entwicklung erreicht. Um Änderungen und Neuerungen identifizieren zu können, ist es jedoch wichtig, den Stand des Datenschutzes vor Inkrafttreten der DS-GVO zu eruieren und nationale sowie internationale Besonderheiten zu erkennen.

b) Was muss der Anwender der DS-GVO beachten?

Um die Auswirkungen der DS-GVO auf den Steuerberater erkennen zu können, müssen im ersten Schritt die Grundzüge der DS-GVO sowie deren Ziele und Inhalte ausgearbeitet werden. Insbesondere Begrifflichkeiten und Besonderheiten des nicht-öffentlichen Bereichs, in welchen eine Steuerkanzlei einzuordnen ist, müssen festgelegt werden.

2. Forschungsfragen zur Steuerkanzlei und den bestehenden Geschäftsmodellen:

a) Welche Merkmale definieren den Berufsstand der Steuerberater und deren berufliche Tätigkeit derzeit?

Die DS-GVO ist auf die Verarbeitung personenbezogener Daten anzuwenden. Um die Auswirkungen der DS-GVO auf den Berufsstand der Steuerberater, welcher bei seiner Tätigkeit stets eine Verarbeitung personenbezogener

Daten vornimmt, ausarbeiten zu können, müssen das Tätigkeitsbild sowie die Grundzüge der Ausübung in Form der Berufspflichten thematisiert werden.

- b) Zu welchen Veränderungen führt die DS-GVO innerhalb bestehender Kanzleiprozesse?

Anhand von Risikoabschätzungen und der Umsetzung von notwendigen technischen und organisatorischen Maßnahmen kann der tatsächliche Anpassungsbedarf lokalisiert werden.

- c) Wie kann die DS-GVO gegenüber dem Berufsrecht eingeordnet werden?

Da der Steuerberater zur Einhaltung beider gesetzlicher Vorgaben angehalten ist, muss eine Differenzierung vorgenommen werden. Mögliche Konflikte oder auch Gemeinsamkeiten sind zu identifizieren.

- d) Welche geschäftlichen Möglichkeiten bringen die DS-GVO und das Gebiet des Datenschutzes für den Steuerberater mit sich?

Der Steuerberater ist an die Vorgaben zur Ausübung erlaubter Tätigkeiten aufgrund des Berufsrechts gebunden. Da Mandanten jedoch genauso wie der Steuerberater selbst vom Datenschutz betroffen sind, müssen mögliche Beratungsoptionen sowie Änderungen im Kanzleiportfolio geprüft und ausgearbeitet werden. Neue Geschäftsmodelle sind zu konzipieren und vor dem Hintergrund des Berufsrechts zu prüfen.

3. Forschungsfragen zum Verhältnis des Steuerberaters-Mandant-Finanzverwaltung:

- a) Welche Auswirkungen hat die DS-GVO auf die Beziehung zwischen dem Mandanten, der Finanzverwaltung und dem Steuerberater?

Der Datenschutz bringt diverse Änderungen mit sich. Die Änderungen erfolgen dabei nicht nur bilateral, sondern haben Folgen auf das gesamte Beziehungsdreieck. Diese Auswirkungen sind deshalb innerhalb der Beziehungen zu untersuchen und neu zu definieren.

V. Gang der Untersuchung

Im Folgenden wird ein Überblick über den Aufbau und die thematischen und inhaltlichen Gesichtspunkte der Dissertation gegeben. Dabei wird insbesondere der Datenschutz vor dem Hintergrund der DS-GVO sowie das BDSG neu betrachtet. Neben einem ersten Überblick und der grundlegenden Einführung in die Abhandlung folgt die Betrachtung des derzeitigen Standes der Forschung. Es gilt, die Forschungsfragen zu definieren.

Im anschließenden zweiten Teil der Abhandlung wird der Datenschutz an sich behandelt. Neben dem Datenschutz in Deutschland muss die DS-GVO im Hinblick auf deren Anwendung, hier im speziellen der Anwendung im nicht-öffentlichen Bereich, untersucht werden. Als Grundlage werden dabei zuerst die Begrifflichkeiten definiert. Danach werden nicht nur die Ziele, sondern auch die Inhalte und Grundlagen der Anwendung innerhalb der DS-GVO analysiert. Im Anschluss gilt es die Merkmale für den nicht-öffentlichen Bereich in Form des Datenschutzbeauftragten, des Verarbeitungsverzeichnisses, des Aufbewahrungs- und Löschkonzepts sowie in Form der Öffnungsklauseln, die bei der DS-GVO eine große Besonderheit darstellen, zu definieren. Nach der Behandlung der DS-GVO wird auf das Berufsrecht für Steuerberater eingegangen. Um Auswirkungen des Datenschutzes auf das Berufsbild dieser speziellen Berufsgruppe darstellen zu können, muss als Erstes die Grundlage für die Handlungsanweisungen der Steuerberater und Steuerberaterinnen untersucht werden. Welche Verpflichtungen sich durch das Berufsrecht ergeben und welche Besonderheiten hinsichtlich der Haftung zu beachten sind, wird im zweiten Teil der derzeitigen Anwendungsbereiche erörtert.

Im anschließenden dritten Teil der Abhandlung werden die weiteren dargelegten Forschungsfragen behandelt. Die Veränderungen im Kanzleiprozess, welche sich durch die Anwendung des Datenschutzes ergeben, folgen im ersten Abschnitt des dritten Teils. Neben den neuen Anforderungen an die Verarbeitungstätigkeiten innerhalb der Kanzlei werden auch Risikoabschätzungen durchgeführt, gefolgt von der Thematisierung der technischen und organisatorischen Maßnahmen innerhalb der Kanzlei. Im dritten Teil werden

ebenfalls die Konflikte der DS-GVO mit dem Berufsrecht herausgearbeitet. Neben dem Umgang der Berufsträger mit personenbezogenen Daten wird deren Problem mit der Thematik Unabhängigkeit und Verschwiegenheit behandelt. Auch die Veränderungen im Einsatz von externen Dienstleistern durch Steuerberater im praktischen Berufsalltag gilt es zu untersuchen. Den Abschluss dieses Teils bildet die Abbildung und Einführung datenschutzbasierter Geschäftsmodelle.

Durch Anwendung der gewonnenen Kenntnisse können so im vierten Teil die Auswirkungen im Beziehungsdreieck Steuerberater-Mandant-Finanzverwaltung behandelt werden. Ebenso werden die Ergebnisse der Abhandlung in ein neues Abbild überführt, um eine tatsächliche Darstellung von Datenflüssen und Verantwortlichkeiten zeigen zu können.

Abschließend werden im fünften Teil neu gewonnene Ergebnisse als Zusammenfassung dargestellt. Zudem wird ein Ausblick auf mögliche Entwicklungen im Bereich des Datenschutzes und dem Berufsbild des Steuerberaters gegeben.

Zweiter Teil Derzeitige Anwendungsbereiche des Datenschutzes

I. EU- Datenschutzgrundverordnung

1. Geschichte des Datenschutzes

a. Datenschutz in Europa

Die ersten Debatten zum Thema Datenschutz wurden durch Pläne der amerikanischen Regierung unter John F. Kennedy rund um das Jahr 1960 hervorgerufen und führten weltweit zur Diskussion über das Thema Sicherheit von Daten. Die damalige Regierung unterhielt Pläne zur Errichtung eines nationalen Datenzentrums, welches die personenbezogenen Daten aller US-Bürger zur Verbesserung der Informationssicherheit erfassen sollte.⁶ Die Diskussion zu diesem Thema erfasste auch den europäischen Raum und führte zur Auseinandersetzung mit dem Thema Datenschutz sowie dem Umgang mit personenbezogenen Daten.

Vor der Einführung der DS-GVO im Mai 2018 galt europaweit die Datenschutzrichtlinie 95/46/EG, jedoch hatte nationales Recht Vorrang vor europarechtlichen Regelungen. Eine europaweite Regelung des Datenschutzrechts gab es seit dem Jahr 1995. Die DS-GVO baute auf die Datenschutzrichtlinie 95/46/EG v. 24.10.1995 auf⁷ und aktualisierte diese. Die erste europäische Richtlinie zum Thema Datenschutz besteht seit dem 24.10.1995. In Anbetracht des technologischen Fortschritts war eine Neuregelung auf europäischer Ebene durch die DS-GVO dringend notwendig. Seit der Verabschiedung der Datenschutzrichtlinie 95/46/EG sind damit mehr als 20 Jahre vergangen, bis es auf europäischer Ebene zu einer Neuregelung kam. In Anbetracht der überproportionalen Veränderung der Technik in diesem Zeitraum

⁶ Vgl. Daturex GmbH: <https://externer-datenschutzbeauftragter-dresden.de/datenschutz/datenschutz-bedeutung-und-geschichte/>.

⁷ Vgl. Erkiß: Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, in DStR 2018, S. 161.

im Gegensatz zu der Dauer bis hin zu einer Aktualisierung des Rechtsgebiets kann deshalb von einer längst überfälligen Neuerung gesprochen werden.

b. Datenschutz in Deutschland

Der Mikrozensus-Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 16. Juli 1969⁸ ebnete den Weg für die Rechte der Bürger in Deutschland in Bezug auf deren Daten. Das Bundesverfassungsgericht urteilte, dass die Registrierung und Katalogisierung von Menschen in ihrer ganzen Persönlichkeit auch im Rahmen von anonymen statistischen Erhebungen mit der Menschenwürde nicht vereinbar sind. Der Mensch als Teil der Gesellschaft besitzt einen sozialen Wert- und Achtungsanspruch, der ihm einen Schutz vor dem Eindringen in den eigenen Persönlichkeitsbereich zuspricht. Dieser Schutz bezieht sich deshalb auf alle Bereiche der Persönlichkeit und umfasst die personenbezogenen Daten eines jeden Betroffenen.

Auf nationaler Ebene wurde das Thema Datenschutz anschließend 1970 in Hessen thematisiert, indem erste gesetzliche Anforderungen für die Verarbeitung von personenbezogenen Daten auferlegt wurden und damit 25 Jahre früher als auf europäischer Ebene die Weichen für weitere Diskussionen über den Datenschutz innerhalb der Bundesrepublik gestellt wurden⁹. Mit zunehmenden technologischen Entwicklungen und immer neuen Gefährdungslagen der Privatsphäre durch die vermehrte Verarbeitung von Daten¹⁰ nahm das Interesse der Öffentlichkeit an dem Rechtsgebiet zu. Das erste nationale Bundesdatenschutzgesetz in Deutschland wurde im Jahr 1977 verabschiedet und es kam in diesem Zusammenhang die Frage hinsichtlich der Anwendung auf. Das Bundesministerium der Finanzen verneinte damals die Anwendung des BDSG-alt für Besteuerungsverfahren aufgrund der Auffassung, dass die

⁸ Vgl. BVerfG vom 16.07.1969 - 1 BvL 19/63.

⁹ Vgl. Der Hessische Beauftragte für Datenschutz und Informationsfreiheit: <https://datenschutz.hessen.de/ueber-uns/geschichte-des-datenschutzes>.

¹⁰ Vgl. Leeb/ Liebhaber: Grundlagen des Datenschutzrechts, in JuS 2018, S. 534.

Steuergesetze die Stellung von *leges speciales* hätten.¹¹ Das BDSG in der damaligen Form fand folglich für die Finanzverwaltung noch keine Anwendung.

Der wichtigste Meilenstein in der Entwicklung des Datenschutzes ist wohl das Volkszählungsurteil des Bundesverfassungsgerichtes mit dem Beschluss vom 15.12.1983 (1 BvR 209/83). Dabei wird das Recht auf informationelle Selbstbestimmung, das den Kern des Datenschutzgedankens bildet, aus den Artikeln 1 und 2 des Grundgesetzes abgeleitet. Das informationelle Selbstbestimmungsrecht stellt folglich ein Grundrecht der jeweils betroffenen Person dar.¹² Dieses Recht wurde über die Zeit durch diverse Urteile ausgebaut und definiert den Umfang, in welchem der Einzelne über die Preisgabe seiner persönlichen Daten entscheiden kann. Dabei muss der Aspekt vor Augen geführt werden, dass dieses Entscheidungsrecht nur grundsätzlich gilt. Im Zweifelsfall gilt bei der Freigabe von personenbezogenen Daten stets die Einzelfallbetrachtung, wie es das Volkszählungsurteil mit dem Begriff „grundsätzlich“ hervorhebt. Dies führt dazu, dass das Recht auf informationelle Selbstbestimmung nicht schrankenlos gewährt wird.¹³

Bis zum Mai 2018 und der Einführung der DS-GVO war für Unternehmer und Betroffene in Deutschland das BDSG-alt anzuwenden. Das im Jahr 1977 veröffentlichte BDSG wurde mehrfach geändert. Sowohl im Jahr 1990 als auch im Jahr 2003 wurde das BDSG unter anderem aufgrund der Veröffentlichung der Richtlinie 95/46/EG angepasst. Das BDSG-alt, welches bis Inkrafttreten des DSAnpUG-EU anzuwenden war, galt in der Fassung vom 14.01.2003. Die Anwendung des BDSG-alt und den Schutz der Daten analog dem unter der Anwendung der DS-GVO verfolgten jedoch insgesamt nur wenige Unternehmen, da viele Unternehmer den Datenschutz häufig ignorierten oder nur rudimentär anwendeten.¹⁴

¹¹ Vgl. Grundmann: Die Datenschutz-Grundverordnung im Steuerrecht- Statement, in FR 2019, S. 70.

¹² Vgl. Erkiß: Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, in DStR 2018, S. 161.

¹³ Vgl. Theurich/ Degenhardt: Datenschutz versus Gläubigerinformationsrechte, in NZI 2018, S. 871.

¹⁴ Vgl. Wickert/ Potthoff: Das neue Datenschutzrecht in der Steuerberaterkanzlei - Praxisleitfaden zur Umsetzung der DS-GVO, S. 2.

Das BDSG in der alten Fassung als nationales Recht für den Schutz personenbezogener Daten musste aufgrund des Vorrangs der Rechtsform der Verordnung neu konzeptioniert und an die DS-GVO angepasst werden.¹⁵ Die Anpassung des deutschen Datenschutzes war unumgänglich, da nicht nur systematische und terminologische Anpassungen notwendig waren, sondern auch, weil eine mögliche Europarechtswidrigkeit vermieden werden musste.¹⁶ Das BDSG-neu selbst gilt als Anpassungsgesetzgebung, durch welche die Regelungsaufträge der DS-GVO umgesetzt und die durch Öffnungsklauseln bestehenden Handlungsspielräume genutzt werden.¹⁷ Nicht zu vernachlässigen ist dabei die Tatsache, dass die nationale Gesetzgebung bei der Umsetzung der DS-GVO das Wiederholungsverbot zu beachten hat. Dieses besagt, dass keine Wiederholungen von Inhalten einer Verordnung im nationalen Recht erfolgen dürfen.¹⁸ Es würde den Anschein einer originären Regelung auf nationaler Ebene erwecken. Mit Veröffentlichung des Datenschutzanpassungs- und Umsetzungsgesetzes EU in Deutschland, im Folgenden DSAnpUG-EU genannt, wurde das BDSG in neuer, angepasster Form als Teil des DSAnpUG-EU veröffentlicht. Der Bundesrat stimmte am 12.05.2017 dem neuen DSAnpUG-EU zu, um eine neue Datenschutzordnung für Deutschland zu schaffen.¹⁹ Im Gegensatz zum alten BDSG wurde hier das Wiederholungsverbot berücksichtigt. Das BDSG-neu löst damit das BDSG idF. der Bekanntmachung vom 14.01.2003 ab.

So galt es im Mai 2018 zwei neue Rechtsgrundlagen anzuwenden, die DS-GVO und das BDSG-neu. Das sogenannte neue BDSG wurde veröffentlicht und mit diesem auf die DS-GVO reagiert. Das BDSG als Teil des vom Bundesrat am 12.05.2017 verabschiedeten Datenschutzanpassungsgesetzes ebnet

¹⁵ Vgl. Greve: Das neue Bundesdatenschutzgesetz, in NVwZ 2017, S. 737.

¹⁶ Vgl. Bieresborn: Sozialdatenschutz nach Inkrafttreten der EU-Datenschutzverordnung - Anpassung des nationalen Sozialdatenschutzes an das europäische Recht, in NZS 2017, S. 887.

¹⁷ Vgl. Greve: Das neue Bundesdatenschutzgesetz, in NVwZ 2017, S. 737.

¹⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.01.2018 - IV A 3 - S 0030/16/10004-07, BStBl I 2018, S. 185, Rn. 1.

¹⁹ Vgl. Kühling: Neues Bundesdatenschutzgesetz - Anpassungsbedarf bei Unternehmen, in NJW 2017, S. 1985.

den Weg für den Datenschutz in Deutschland.²⁰ Die Veröffentlichung gelang am 30.07.2017 somit noch vor dem 25.05.2018. Es war notwendig, einen nationalen Rechtsrahmen als begleitende Maßnahme zum einheitlich geltenden europäischen Datenschutzstandard zu schaffen.²¹ Auch jedes andere Mitglied der Europäischen Union hatte auf die Einführung der DS-GVO zu reagieren, da mit der Einführung einer Verordnung im Bereich des Datenschutzes zur Vereinheitlichung dessen beigetragen wurde. Diese Wirkungsform der Verordnung begründet sich durch Artikel 288 AEUV. Im Artikel 99 DS-GVO wird definiert, dass die Verordnung unmittelbar anzuwenden ist und es deshalb keines staatlichen Umsetzungsaktes durch die einzelnen Mitgliedsstaaten bedarf.²² Dennoch findet nationales Recht vor dem Hintergrund der Öffnungsklauseln der DS-GVO und der Möglichkeit der nationalen Einflussnahme auf das Datenschutzrecht innerhalb der Öffnungsklauseln der DS-GVO Anwendung. Durch das BDSG-neu und die DS-GVO entsteht ein „Zusammenspiel von Unions- und Nationalrecht“.²³

In der heutigen Zeit ist es selbst unter der Anwendung der DS-GVO und des BDSG-neu kaum noch möglich, komplett frei über die eigenen Daten und den Umgang mit diesen zu entscheiden. Aufgrund der Masse an Daten, welche im Alltag und im Beruf in Umlauf gebracht werden, und der Unübersichtlichkeit der Verarbeitung an diversen Stellen fällt es den Betroffenen zunehmend schwerer, eine Verarbeitung zu kontrollieren oder sogar zu unterbinden. Um dieses Selbstbestimmungsrecht ausüben zu können, müsste zuerst ein Überblick geschaffen werden, an welcher Stelle die eigenen Daten bereits gespeichert sind. Dieses Vorhaben ist geradezu unmöglich. Die Ausgestaltung dieses privaten Rechts auf Selbstbestimmung ist jedoch eine Art der Abbildung des jeweiligen Persönlichkeitsrechts. Dieses Recht ist stets subjektiv. Die gesellschaftlichen und individuellen Wahrnehmungen können deshalb schnell mit dem Datenschutzrecht kollidieren, da der Umfang und die Ausgestaltung

²⁰ Vgl. Kühling: Neues Bundesdatenschutzgesetz - Anpassungsbedarf bei Unternehmen, in NJW 2017, S. 1985.

²¹ Vgl. Greve: Das neue Bundesdatenschutzgesetz, in NVwZ 2017, S. 737.

²² Vgl. Greve: Das neue Bundesdatenschutzgesetz, in NVwZ 2017, S. 737.

²³ Düwell/ Brink: Beschäftigtendatenschutz nach der Umsetzung der Datenschutz- Grundverordnung: Viele Änderungen und wenig Neues, in NZA 2017, S. 1081.



des Persönlichkeitsrechts umstritten sind.²⁴ Das BVerfG legte im Volkszählungsurteil fest, dass das durch die Informationen entstandene Abbild der Realität nie dem Betroffenen allein zugeordnet werden kann.²⁵ Damit ist ein klarer und uneingeschränkter Schutz der Daten des Betroffenen nicht gegeben. Das Rechtsgebiet des Datenschutzes an sich ist bereits komplex. Aus diesem Grund durfte der Punkt Anwenderfreundlichkeit nicht vor dem Punkt der Vollharmonisierung bei der Umsetzung des Datenschutzrechts zurücktreten. Auch in der Abgabenordnung wurden aufgrund der DS-GVO Änderungen vorgenommen. Die DS-GVO hatte damit nicht nur Auswirkungen auf das BDSG, sondern auch auf die nationalen Steuergesetze. Neben Änderungen an bestehenden Regelungen wurden insbesondere § 2a AO, § 29b AO, § 31c AO, § 32a AO und § 384a AO zum Anwendungsbereich der Vorschriften über die Verarbeitung personenbezogener Daten aufgenommen.²⁶

²⁴ Vgl. Leeb/ Liebhaber: Grundlagen des Datenschutzrechts, in JuS 2018, S. 534.

²⁵ Vgl. BVerfG vom 15.12.1983 - 1 BvR 209/83.

²⁶ Vgl. Göttker: Datenschutz- Grundverordnung - Teil 1, in juris Lexikon Steuerrecht in der Fassung vom 22.03.2019, Rn. 13.

Abbildung 1: Meilensteine in der Geschichte des Datenschutzes

Nationale Ebene	Europäische Ebene
 <p>16.07.1969: Mikrozensus- beschluss Bundesverfas- sungsgericht</p> <p>07.10.1970: Hessisches Da- tenschutzgesetz</p> <p>27.01.1977: BDSG</p> <p>15.12.1983: Volkszählungs- urteil Bundesverfassungs- gericht</p> <p>11.11.1986: Anpassung Hessisches Datenschutzge- setz an Volkszählungsurteil</p> <p>20.12.1990: Anpassung BDSG an Volkszählungsur- teil</p> <p>...</p> <p>18.05.2001: Anpassung BDSG an Richtlinie 95/46/EG</p> <p>14.01.2003: Anpassung BDSG</p> <p>...</p> <p>30.06.2017: DSAnpUG-EU</p>	 <p>24.10.1995: Richtlinie 95/46/EG</p> <p>.</p> <p>..</p> <p>...</p> <p>..</p> <p>.</p> <p>12.07.2002: Richtlinie 2002/58/EC</p> <p>27.04.2016: DS-GVO (Ver- ordnung 2016/679)</p>

c. Aufbau des DSAnpUG-EU

Hinsichtlich des Aufbaus gliedert sich das DSAnpUG-EU als Artikelgesetz mit dem BDSG-neu im Artikel 1 des DSAnpUG-EU in 4 Teile bestehend aus acht Artikeln.²⁷

Das BDSG-neu gliedert sich wieder in 4 Teile. Beginnend mit Teil 1 und § 1 bis § 21 inklusive den gemeinsamen Bestimmungen finden sich im Teil 2 § 22 bis § 44 Durchführungsbestimmungen für die Verarbeitung zu Zwecken gemäß Artikel 2 der Verordnung (EU) 2016/679. Diese beiden Teile sollen die DSGVO ergänzen und Gestaltungsspielräume der DS-GVO durch Öffnungsklauseln befüllen.²⁸ Teil 2 dient dabei insbesondere dazu den Anpassungsbedarf darzulegen.²⁹ Im Teil 3 des BDSG-neu § 45 bis § 84 werden Bestimmungen für Verarbeitungen zu Zwecken gemäß Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie (EU) 2016/680 geregelt. Die Richtlinie (EU) 2016/680 behandelt die „Bestimmungen zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten durch die zuständigen Behörden zum Zwecke der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung oder Verfolgung von Straftaten oder Strafvollstreckung, einschließlich des Schutzes vor und der Abwehr von Gefahren für die öffentliche Sicherheit“.³⁰ Dieser Teil behandelt das Thema der Auftragsverarbeiter nur, wenn diese direkt adressiert werden, und ist im Allgemeinen nur von öffentlichen Stellen anzuwenden, welche die Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung oder Verfolgung von Straftaten oder die Strafvollstreckung behandeln.³¹ Der dritte Teil legt den Umsetzungsbedarf der Richtlinie dar.³² Dieser Teil des BDSG-neu wird folglich nur nachrangig betrachtet. Teil 4 behandelt die besonderen Bestimmungen für Verarbeitungen im Rahmen von nicht in die Anwendungsbereiche der Verordnung (EU)

²⁷ Vgl. Düwell: Das Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetz, in jurisPR-ArbR 22/2017, S. 2.

²⁸ Vgl. Greve: Das neue Bundesdatenschutzgesetz, in NVwZ 2017, S. 738.

²⁹ Vgl. Kühling: Neues Bundesdatenschutzgesetz – Anpassungsbedarf bei Unternehmen, in NJW 2017, S. 1986.

³⁰ Artikel 1 Richtlinie (EU) 2016/680.

³¹ Vgl. Greve: Das neue Bundesdatenschutzgesetz, in NVwZ 2017, S. 741.

³² Vgl. Kühling: Neues Bundesdatenschutzgesetz – Anpassungsbedarf bei Unternehmen, in NJW 2017, S. 1986.

2016/679 und der Richtlinie (EU) 2016/680 fallenden Tätigkeiten. Genau wie Teil 3 wird Teil 4 des BDSG-neu nur nachrangig behandelt.

d. Anfängliche Umsetzung der DS-GVO

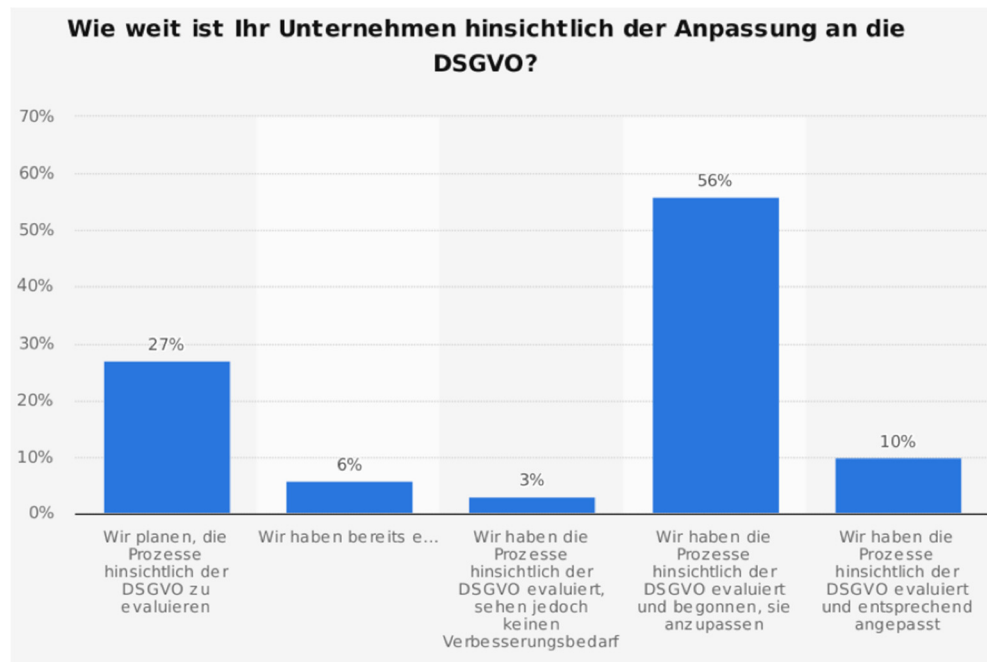
In Anbetracht der bisher verstrichenen Zeit nach der Einführung der DS-GVO und des BDSG-neu bleiben tiefgreifende Veränderungen in Unternehmen und Aufsichtsbehörden aus. Weder umfangreiche Kontrollen durch staatliche Instanzen noch Umstrukturierungen sind nach inzwischen über drei Jahren nach der Einführung der DS-GVO zu verzeichnen. Auch die vor der Einführung der DS-GVO befürchteten Abmahnwellen blieben im Jahr 2019 bei 88% der Befragten aus.³³ Im Jahr 2019 gab es in Deutschland 57.278 Fälle, in welchen die Aufsichtsbehörden tätig wurden. Im Jahr 2020 waren es bereits 62.451 Fälle, wovon 40.309 Fälle im Jahr 2020 auf Beschwerden von Einzelpersonen zurückzuführen sind.³⁴ Dennoch müssen Unternehmen und auch Kanzleien trotz Ausbleiben der befürchteten Abmahnungen unabhängig von der jeweiligen Lage des Datenschutzes stets eine konforme Auslegung der DS-GVO beachten, da bei Umsetzungsdefiziten ein Bußgeld kaum vermeidbar ist.³⁵ Aus diesem Grund ist es wichtig, dass Unternehmen die DS-GVO umsetzen.

³³ Vgl. Statista GmbH: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/878055/umfrage/erhalt-von-dsgvo-gestuetzten-abmahnungen-in-deutschland/>.

³⁴ Vgl. European Data Protection Board: Overview on resources made available by Member States to the Data Protection Authorities and on enforcement actions by the Data Protection Authorities, S. 8 und 10.

³⁵ Vgl. Hamming: 100 Tage DS-GVO – Und der Himmel ist doch nicht eingestürzt..., in NWB 45/2018, S. 3317.

Abbildung 2: Wie weit sind Unternehmen im Jahr 2018 hinsichtlich der Anpassung an die DS-GVO?³⁶



Im Jahr 2018 gaben 56 % der in einer Umfrage über den Erhebungszeitraum vom 16.02.2018 bis 14.03.2018 befragten Unternehmen an, sich mit der DS-GVO zu beschäftigen und damit begonnen zu haben, die Prozesse anzupassen. Allein bei 10% der Unternehmen war die Umsetzung der DS-VO bereits abgeschlossen, während 27 % erst planten, die Prozesse in Bezug auf die DS-GVO zu evaluieren.³⁷ Vor dem Hintergrund des Artikels 99 DS-GVO und der in Absatz 2 festgehaltenen Gültigkeit mit der Folge der Anwendungspflicht ab dem 25. Mai 2018 zeigt die Umfrage, dass der Großteil der Unternehmen die Umsetzung und Konformität noch nicht angepasst hatte. Trotz der bestehenden Bußgelder in der DS-GVO und der damit bestehenden Abschreckung war der Großteil der Unternehmen im Jahr 2018 noch dabei sich mit der Thematik zu beschäftigen.

³⁶ Statista GmbH: Wie weit ist Ihr Unternehmen hinsichtlich der Anpassung an die DSGVO?

³⁷ Vgl. Statista GmbH: Wie weit ist Ihr Unternehmen hinsichtlich der Anpassung an die DS-GVO?

Auch im Jahr 2021 gab es weiterhin große Umsetzungsprobleme bei den Unternehmen. Eine repräsentative Umfrage unter 502 Unternehmen ab 20 Beschäftigten zeigte, dass die größte Herausforderung die bestehende Rechtsunsicherheit sowie die übermäßigen Änderungen bzw. fortlaufenden Anpassungen durch Urteile bei der Umsetzung der DS-GVO sind. Die mangelnde Unterstützung seitens der Aufsichtsbehörden und fehlende personelle Ressourcen führen dazu, dass 29 % der Unternehmen eine vollständige Umsetzung der DS-GVO bislang nicht durchgeführt haben.³⁸ Im Folgenden gilt es zu erörtern, ob die Umsetzung der DS-GVO und auch das Tempo der Anpassungen innerhalb der Unternehmen mit der Komplexität der DS-GVO zusammenhängen und welche weiteren Probleme hinter der Anwendungsthematik stecken.

2. Ziele und Inhalte der DS-GVO

a. Ziele der DS-GVO

Die DS-GVO unterscheidet sich deutlich von den Vorgängergesetzen, die das Datenschutzrecht geregelt haben. Sie hat jedoch auch einen langen Weg hinter sich. Erstmalig wurde von der Kommission am 25.01.2012 ein Entwurf (KOM-E) über die neue Datenschutzregelung vorgestellt, welcher trotz 4000 Änderungsanträgen im Laufe der Zeit letztlich dennoch zu einer Einigung auf einen gemeinsamen Standpunkt am 21.10.2013 durch den zuständigen Ausschuss des Europäischen Parlaments führte. Dieser wurde mit einer 95 % Mehrheit durch das Plenum des Europäischen Parlaments am 12.03.2014 bestätigt.³⁹ Damit war der Weg zu einer Neuregelung im Datenschutz und somit auch der Weg für die DS-GVO geebnet. Hinsichtlich der Grundprinzipien lehnt sich die DS-GVO an die Datenschutzrichtlinie aus dem Jahr 1995 an. Die Änderungen gegenüber der Datenschutzrichtlinie aus dem Jahr 1995

³⁸ Vgl. bitkom: <https://www.bitkom.org/Presse/Presseinformation/Datenschutz-setzt-Unternehmen-unter-Dauerdruck>.

³⁹ Vgl. Schantz: Die Datenschutz- Grundverordnung – Beginn einer neuen Zeitrechnung im Datenschutzrecht, in NJW 2016, S. 1841.

erfordern notwendige Neubewertungen im Bereich der Datenverarbeitung von allen durch die DS-GVO betroffenen Stellen.⁴⁰ So bringt schon die Rechtsform der Verordnung einige Neuheiten auf dem Gebiet der Anwendung mit sich.

Das klare Ziel dieser Rechtsform ist jedoch die Vereinheitlichung des Datenschutzrechts in Europa. Wie im Artikel 288 AEUV festgelegt, sind alle Mitgliedsstaaten der Europäischen Union angehalten, diese Verordnung sowie im Übrigen jede andere Verordnung, welche erlassen wurde, direkt umzusetzen. Dabei hat die Verordnung Vorrang vor anderen bisher gültigen nationalen Rechtsvorschriften. Auf den Anwendungsvorrang wird auch in § 2a Abs. 3 AO ausdrücklich hingewiesen.⁴¹ Das Datenschutzrecht soll konsolidiert werden, um so eine homogene Regelung und keine weitere Rechtszersplitterung herbeizuführen.⁴² Die Rechtsform der Verordnung ist hierfür geeignet. Die Verordnung ermöglicht es, ein gleichmäßiges Datenschutzniveau herzustellen, bei dem der freie Verkehr von personenbezogenen Daten nicht behindert wird.⁴³ Damit bringt die DS-GVO als Verordnung den klaren Vorteil mit sich, dass die Gesetzeslage in den Nationen der Europäischen Union angeglichen wird und Einheitlichkeit entsteht. Eine einheitliche Rechtslage garantiert nicht nur den gleichen Rechtsstandard, sie sichert dem Bürger auch Rechtssicherheit zu, da er sich in jedem Mitgliedsstaat auf dieselbe Rechtslage berufen kann, es sei denn die Situation wurde national durch die Öffnungsklauseln der DS-GVO spezifiziert.

Besonders in der Zeit des Datenschutzrechtes vor der DS-GVO herrschten hier eklatante Unterschiede bezüglich des Schutzes der natürlichen Personen und deren Daten. Manche Nationen konnten bereits vor der DS-GVO einen hohen Rechtsstandard vorweisen, was die Sicherheit von Daten anbelangt. Andere Nationen schienen dieses Thema eher peripher zu betrachten und

⁴⁰ Vgl. Backu: Datenschutz-Grundverordnung und Neuregelung zum Outsourcing durch Berufsgeheimnisträger - Konsequenzen aus Sicht des Steuerberaters, in DSStR 2017, S. 2699.

⁴¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.01.2018 - IV A 3 - S 0030/16/10004-07, BStBl 2018 I S. 185, Rn. 1.

⁴² Vgl. Greve: Das neue Bundesdatenschutzgesetz, in NVwZ 2017, S. 737.

⁴³ Vgl. Erwägungsgrund 13 DS-GVO.

auch zu beachten. Aus diesem Grund fördert die DS-GVO nun umso mehr ein Gewährleistungsniveau bei der Implementierung, da die einzelnen Mitgliedsstaaten dieses nicht abschwächen dürfen.⁴⁴ Jene können jedoch unabhängig voneinander bezüglich der Datenschutzaufsichtsbehörden und der Befüllung der Öffnungsklauseln agieren. Insofern ist das Ziel der Vereinheitlichung und Harmonisierung diesbezüglich nur in Teilen erfüllt.⁴⁵ Was das Datenschutzniveau anbelangt, wurde die Europäische Union durch die DS-GVO jedoch größtenteils zu einem einheitlichen Raum. Wie Erwägungsgrund 10 der DS-GVO besagt, soll ein gleichwertiges Schutzniveau bei der Verarbeitung von personenbezogenen Daten in der Europäischen Union hergestellt werden.⁴⁶ Anhand dieses Ziels soll der Vollzug datenschutzrechtlicher Regularien in der digitalen Welt verbessert⁴⁷ und aktualisiert werden. Damit wurden die ersten Schritte getan, um ein hohes Datenschutzniveau herzustellen. Denn ohne eine versierte Grundlage kann keine fortschrittliche Umsetzung hinsichtlich eines datenschützenden Verhaltens erreicht werden.

Eine weitere Neuerung besteht im Umfang der Anwendungspflicht der DS-GVO. Die Anwendung der DS-GVO ist grundsätzlich für alle 27 Mitgliedsstaaten der Europäischen Union verpflichtend. Neben der Anwendung auf Unternehmen und natürliche Personen mit Ansässigkeit und Sitz innerhalb der EU sind allerdings auch nicht ansässige Unternehmen betroffen, die bei ihrem Vorhaben und mit der Verarbeitung personenbezogener Daten auf dem europäischen Markt tätig werden. Dies wird in Artikel 3 DS-GVO, der den räumlichen Anwendungsbereich beschreibt, festgelegt. Das sogenannte Markortprinzip wird somit neben dem Sitz- und Niederlassungsprinzip etabliert.⁴⁸ Jedes Unternehmen mit Unternehmenssitz außerhalb der EU ist verpflichtet die DS-GVO anzuwenden und zu beachten, wenn Vorgänge EU-

⁴⁴ Vgl. Kubiciel: Datenschutz- Grundverordnung: Verfolgungszwang und Sanktionierungspflicht im Bußgeldverfahren?, in jurisPR-StrafR 14/2018, Anm. 1.

⁴⁵ Vgl. Karstedt-Meierrieks: Ein Jahr EU-Datenschutz-Grundverordnung - Kritische Anmerkungen aus der Sicht der Wirtschaft, in EuZW 2019, S. 617.

⁴⁶ Vgl. Düwell/ Brink: Beschäftigtendatenschutz nach der Umsetzung der DS-GVO: Viele Änderungen und wenig Neues, in NZA 2017, S. 1081.

⁴⁷ Vgl. Erkiş: Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, in DStR 2018, S. 161.

⁴⁸ Vgl. Ernst in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 3, Rn. 1.

Bürger betreffen und personenbezogene Daten eines EU-Bürgers verarbeitet werden.⁴⁹ Die Niederlassung des Verantwortlichen als Anhaltspunkt für die Anwendungspflicht der DS-GVO bleibt zwar bestehen, ist jedoch nicht der alleinige Anknüpfungspunkt zur Eröffnung des Anwendungsbereichs.⁵⁰ Es kommt durch das Marktortprinzip darauf an, ob die Verarbeitung der personenbezogenen Daten im europäischen Raum stattfindet. Damit wird der Verbraucher und insbesondere die betroffene Person in ihren Rechten umso mehr gestärkt und der Schutz der personenbezogenen Daten wird gewährleistet. Erwägungsgrund 11 der DS-GVO legt fest, dass der unionsweite Schutz personenbezogener Daten nicht nur erforderlich ist für die Stärkung der Rechte der betroffenen Personen, sondern auch für die einheitliche Sanktionierung von Verletzungen der Vorschrift. Somit ist die Anwendung der DS-GVO aufgrund der Erweiterung im Bereich des Verarbeiters deutlich umfangreicher als die vorherigen datenschutzrechtlichen Bestimmungen. Auch im Bereich der Betroffenen erweitert die DS-GVO die Anwendung. Laut Erwägungsgrund 14 DS-GVO kommt es bei dem Betroffenen nicht auf dessen Staatsangehörigkeit oder Aufenthaltsort an. Der Schutz der personenbezogenen Daten wird unabhängig der genannten Faktoren gewährt und bezieht sich damit nicht mehr auf nationale Bestimmungen oder Beschränkungen. Um die einheitliche Anwendung der Verordnung zu garantieren, wurde der Europäische Datenschutzausschuss eingerichtet, welcher als Koordinationsgremium nicht nur Beratungsaufgaben wahrnimmt, sondern auch Leitlinien und Empfehlungen veröffentlicht.⁵¹

Des Weiteren stellt die Einführung der DS-GVO eine große Modernisierung des Rechtsgebiets dar. Durch die DS-GVO wird die Möglichkeit geschaffen, mit der zunehmenden Digitalisierung und dem Internetzeitalter Schritt zu halten.⁵² Denn nicht selten geschieht es, dass die Gesetze der gelebten Praxis und Wirklichkeit hinterhereilen. Doch gerade im Bereich Digitalisierung gestaltet

⁴⁹ Vgl. Datenschutz.org: <https://www.datenschutz.org/eu-datenschutzgrundverordnung/>.

⁵⁰ Vgl. Kühling/ Martini: Die Datenschutz-Grundverordnung: Revolution oder Evolution im europäischen und deutschen Datenschutzrecht?, in EuZW 2016, S. 450.

⁵¹ Vgl. Kühling/ Martini: Die Datenschutz-Grundverordnung: Revolution oder Evolution im europäischen und deutschen Datenschutzrecht?, in EuZW 2016, S. 452.

⁵² Vgl. Deubner Verlag (o.A.): Die Neuerungen der DSGVO, Anmerkung vom 20.02.2018.

sich eine praxisnahe Rechtsgestaltung äußerst schwer. Die Lebensdauer und die Anzahl an Updates im Bereich der Technik hat einen wesentlich kürzeren Zyklus als die meisten gesetzlichen Änderungen, die turnusmäßig aufgrund von Modernisierung vorgenommen werden. Vor diesem Hintergrund stellt sich somit nicht nur die Frage, ob die DS-GVO aktuell genug ist, sondern auch, ob die Rechtsform der Verordnung passend für ein derartig wandelbares Rechtsgebiet ist. Es stellt sich allerdings vordergründig die Frage, wie lange die DS-GVO aktuell genug sein wird, um dieses Rechtsgebiet zu regeln und zu definieren. In der DS-GVO wird mit Erwägungsgrund 6 klargestellt, dass aufgrund der raschen technologischen Entwicklungen und der Globalisierung klare Herausforderungen bestehen, welche auf den massiven Änderungen und deren Einfluss auf das alltägliche Leben beruhen. Die technischen Entwicklungen führen dazu, dass in einem Ausmaß Daten versendet werden, welches zuvor nie erreicht wurde. Nicht nur die Masse an unternehmensbezogenen Daten hat zugenommen, vielmehr geht es um die allgemeinen Entwicklungen im Bereich des Datenaustauschs. Die Übermittlung von Daten ist aufgrund technischer Neuerungen immer mehr erleichtert worden und führte somit zu einer großen Zunahme des Datenaustauschs. Vor diesem Hintergrund besteht das Erfordernis einer erhöhten Rechtssicherheit. Wie Erwägungsgrund 7 DS-GVO besagt, sollen nicht nur natürliche Personen, sondern auch die Wirtschaft und der Staat mehr Vertrauen bezüglich ihrer rechtlichen Stellung im Bereich des Datenschutzes erlangen, um so im Binnenmarkt weiter vor dem Hintergrund der digitalen Entwicklungen wachsen zu können. Ganz unabhängig von den technologischen Entwicklungen bleibt allerdings festzuhalten, dass die DS-GVO auch technologieneutral anzuwenden ist. Erwägungsgrund 15 DS-GVO hält fest, dass zur Vermeidung der Umgehung der Vorschrift auch die manuelle Verarbeitung personenbezogener Daten neben der automatisierten Verarbeitung von der DS-GVO umfasst ist. Dies gilt nicht nur für Steuerberater, sondern auch für die Finanzverwaltung.

Das vorrangige und bedeutendste Ziel der DS-GVO besteht im Schutz des Betroffenen und dessen personenbezogener Daten. Der Schutz des Betroffenen ist ausgesprochenes Ziel und Gegenstand der Verordnung. Artikel 1 Abs.

1 DS-GVO definiert das Ziel der Verordnung als „Vorschriften zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Verkehr solcher Daten“.⁵³ Darüber hinaus werden der Schutz der Grundrechte und Grundfreiheiten sowie das Recht auf Schutz personenbezogener Daten in Artikel 1 Abs. 2 DS-GVO aufgeführt. Der freie Verkehr der personenbezogenen Daten darf dabei nicht eingeschränkt oder verboten werden.⁵⁴ Bereits vorhergehende Datenschutzgesetze verfolgten dieses Ziel und deshalb besitzen die Ziele und Grundsätze der Richtlinie 95/46/EG auch weiterhin Gültigkeit.⁵⁵ Die DS-GVO verstärkt allerdings noch einmal dieses Vorhaben. Der erhöhte Schutz der Daten durch die DS-GVO wird immer wichtiger, jedoch auch komplexer. Die häufigsten Ursachen für Datenschutzverletzungen in den Jahren 2015 und 2016 bestanden im Datendiebstahl, gefolgt von der unsachgemäßen Verwendung von Daten.⁵⁶ Beiden Verletzungen soll durch Vorschriften in der DS-GVO entgegengewirkt werden. Ein Druckmittel gegen Verarbeiter von personenbezogenen Daten ist hierbei die Erhöhung der Bußgelder bei Verstößen gegen die DS-GVO. Die Sanktionierungen gegen Unternehmen bei Datenschutzverstößen wurden deutlich verschärft und insbesondere die Unvorhersehbarkeit der Auslegung des Artikel 83 DS-GVO in Kombination mit der Erhöhung der Bußgelder stellt ein wirtschaftliches Risiko für Unternehmen dar.⁵⁷ Eine der Unsicherheiten besteht in der wesentlichen Frage, welcher Unternehmensbegriff für die Umsatzberechnung heranzuziehen ist oder gegen wen Bußgelder verhängt werden können.⁵⁸ Dieses Risiko dient jedoch gleichzeitig der Stärkung der Rechte von betroffenen Personen. Erwägungsgrund 11 der DS-GVO erklärt, dass eine Verschärfung der Verpflichtungen von Verarbeitern von personenbezogenen Daten allein dem wirksamen Schutz personenbezogener Daten dient.

⁵³ Artikel 1 Abs. 1 DS-GVO.

⁵⁴ Vgl. Artikel 1 Abs. 3 DS-GVO.

⁵⁵ Vgl. Ernst in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 1, Rn. 1.

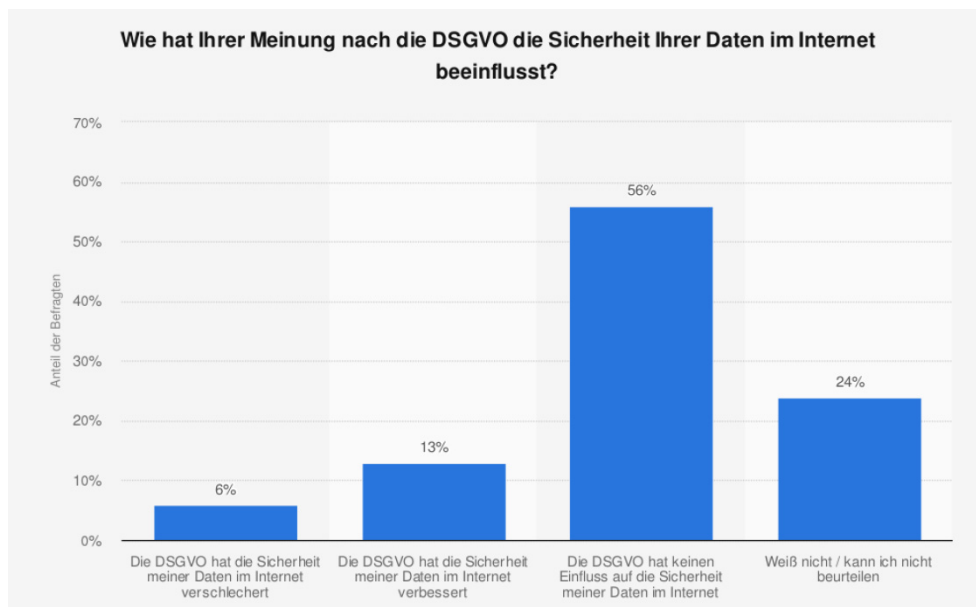
⁵⁶ Vgl. Statista GmbH: Verteilung der 10 häufigsten Ursachen von Datenschutzverletzungen in den Jahren 2015 und 2016.

⁵⁷ Vgl. Keppeler/ Berning: Die Bußgeldrisiken nach Art. 83 der Datenschutz-Grundverordnung - auch ein Risiko für den Jahresabschluss?!, in DStR 2018, S. 96.

⁵⁸ Vgl. Golland: Bußgelder wegen Datenschutzverstößen – Vermeidung und Verteidigung, in NWB 36/ 2021, S. 2678.

Wie im Erwägungsgrund 2 DS-GVO festgehalten wird, soll die Verordnung „zur Vollendung eines Raums der Freiheit, der Sicherheit und des Rechts und einer Wirtschaftsunion, zum wirtschaftlichen und sozialen Fortschritt, zur Stärkung und zum Zusammenwachsen der Volkswirtschaften innerhalb des Binnenmarkts sowie zum Wohlergehen natürlicher Personen beitragen“.⁵⁹ Die natürliche Person und deren Schutz ist damit Mittelpunkt und Ziel der Verordnung. In Umfragen wird dieser Schutz in der Öffentlichkeit jedoch anders wahrgenommen.

Abbildung 3: Umfrage zum Einfluss der DS-GVO auf die Sicherheit der Daten im Internet⁶⁰



Das Ziel der Verordnung scheint in der Umfrage bei 56% der Teilnehmer bezüglich der Frage, wie die DS-GVO ihrer Meinung nach die Sicherheit ihrer Daten im Internet beeinflusst hat, nicht erfüllt worden zu sein. Die Mehrheit der Befragten gab im Jahr 2019 als Antwort auf die Fragestellung bezüglich des Einflusses der DS-GVO auf den Schutz der personenbezogenen

⁵⁹ Erwägungsgrund 2 DS-GVO.

⁶⁰ Statista GmbH: Wie hat Ihrer Meinung nach die DSGVO die Sicherheit Ihrer Daten im Internet beeinflusst?

Daten im Internet an, dass die DS-GVO keinen Einfluss auf die Sicherheit ihrer Daten im Internet hat. Neben 24% der Befragten, welche bezüglich der Sicherheit Ihrer Daten unschlüssig sind, gaben lediglich 13% der Befragten an, dass die DS-GVO die Sicherheit Ihrer Daten im Internet verbessert hat. Bei 6 % der Befragten hat sich die Sicherheit Ihrer Daten im Internet sogar verschlechtert.⁶¹ Die Umfrage fand im Januar 2019 statt und ist mit einer Befragtenanzahl von 2.055 Personen nicht repräsentativ für das gesellschaftliche Bild der DS-GVO.

Eine weitere Umfrage zu Beginn des Jahres 2019 ermittelte in einer 5-stufigen Skala mit den Antwortmöglichkeiten von sehr negativ bis sehr positiv die persönliche Einstellung der Befragten zur DS-GVO. Die Antworten und damit die Einstellung der Befragten zur DS-GVO sind hier nicht eindeutig. Rund ein Viertel der Befragten (27%) gab an, dass sie hinsichtlich der persönlichen Einschätzung unschlüssig sind und weder eine negative noch positive Einstellung zur DS-GVO haben. Eine eher negative bis sehr negative Einstellung hatten 33 % der Befragten, wohingegen nur 25 % der Befragten eine eher positive bis sehr positive Einstellung zur DS-GVO innehatten.⁶² Dennoch lässt sich ein Trend hin zur Ablehnung der DS-GVO und deren Ziel zur Erhöhung des Schutzes der personenbezogenen Daten zumindest in Bezug auf die untersuchten Umfragen erkennen. Die Akzeptanz in der Gesellschaft bezüglich der DS-GVO erscheint ausbaufähig.

Die Tendenz zeigt auch im zeitlichen Verlauf eine eher ablehnende Haltung gegenüber der DS-GVO. Eine Untersuchung im Monat September des Jahres 2020 zeigt, dass ein großer Nachteil in den Augen von 89 % der Befragten die fehlende Umsetzbarkeit der DS-GVO darstellt. Daneben verkompliziert die DS-GVO laut 71% der Befragten zahlreiche Geschäftsprozesse.⁶³ Hervorzuhebende Vorteile sind laut einer Umfrage im selben Monat des Jahres 2020 die Festlegung von weltweiten Maßstäben für den Umgang mit

⁶¹ Vgl. Statista GmbH: Wie hat Ihrer Meinung nach die DSGVO die Sicherheit Ihrer Daten im Internet beeinflusst?

⁶² Vgl. Statista GmbH: Alles in allem, wie beurteilen Sie persönlich die DSGVO?

⁶³ Vgl. Statista GmbH: Welchen der im Folgenden genannten Nachteilen der DSGVO stimmen Sie voll und ganz bzw. eher zu?

personenbezogenen Daten sowie die Vereinheitlichung von Wettbewerbsmaßstäben in der EU.⁶⁴

Beim Vergleich weiterer Studien, welche die Herausforderungen der DS-GVO in den Jahren 2019 und 2020 abfragen, zeigt sich eine deutliche Tendenz hin zu einer Zunahme der Herausforderungen im Laufe der Zeit. Nur der Mangel an qualifizierten Mitarbeitern im Zusammenhang mit der DS-GVO und der Mangel an Unterstützung in Unternehmen diesbezüglich ist laut den Befragten im Jahr 2020 im Gegensatz zum Jahr 2019 zurückgegangen, sodass diese Herausforderung im Jahr 2020 besser zu meistern war als im Jahr 2019.⁶⁵

Mit Blick auf die stets geringe Befragtenzahl lässt sich dennoch erkennen, dass die Akzeptanz und auch die Umsetzung der DS-GVO negativ korreliert ist. Unternehmen kritisieren den Aufwand und die Herausforderungen, welche mit der Umsetzung der DS-GVO einhergehen. Trotz der Annahme, dass die erstmalige Umsetzung nur eine einmalige Herausforderung darstellt, scheint es, als würden Unternehmen auch nach Implementierung mit der DS-GVO zu kämpfen haben. Auch nach einer zu Beginn eher geringen positiven Einstellung gegenüber der DS-GVO scheint die Einstellung aufgrund Mehrarbeit tendenziell negativ zu bleiben.

Auch im Berufsstand der Steuerberater gilt es Akzeptanz und insbesondere Bereitschaft für die Umsetzung der DS-GVO zu erreichen. Der Berufsstand ist im hohen Maß betroffen, da die überwiegenden Verarbeitungsvorgänge des Steuerberaters mit personenbezogenen Daten verhaftet sind. Nicht nur die Verarbeitung personenbezogener Daten durch die Erstellung von Steuererklärungen ist hiervon betroffen, sondern auch die tatsächliche Kommunikation zwischen dem Steuerberater und dem Mandanten, wie beispielsweise die Kommunikation durch E-Mail, auf welche im späteren Verlauf hinsichtlich der datenschutzkonformen Umsetzung eingegangen wird. Es gilt in der Untersuchung zu erörtern, inwiefern die zuvor beschriebenen

⁶⁴ Vgl. Statista GmbH: Welchen der im Folgenden genannten Vorteilen der DSGVO stimmen Sie voll und ganz bzw. eher zu?

⁶⁵ Vgl. Statista GmbH: Welches sind die größten Herausforderungen bei der Umsetzung der DS-GVO?

Herausforderungen auch im Berufsstand der Steuerberater zu Problemen bei der Akzeptanz und der Umsetzung führen und wie diese Konflikte gelöst werden können.

b. Inhalte der DS-GVO

i. Aufbau

Für eine Orientierung innerhalb der Verordnung wird nachfolgend der Aufbau der DS-GVO erläutert. Die DS-GVO gliedert sich in zwei Teile. Im ersten Teil werden 173 Erwägungsgründe dargelegt, welche die Verordnung ergänzen und in Teilen definieren. Im zweiten Teil der Verordnung werden die 99 Artikel niedergelegt. Diese Artikel wiederum sind in insgesamt 11 Kapitel untergliedert. Die folgende Darstellung gilt als Orientierungshilfe bei der Anwendung der DS-GVO.

Abbildung 4: Aufbau der DS-GVO

Teil 1	Erwägungsgründe	
Kapitel 1	Artikel 1 - 4	Allgemeine Bestimmungen
Kapitel 2	Artikel 5 - 11	Grundsätze
Kapitel 3	Artikel 12 - 23	Rechte der betroffenen Person
Kapitel 4	Artikel 24 - 43	Verantwortlicher und Auftragsverarbeiter
Kapitel 5	Artikel 44 - 50	Übermittlungen personenbezogener Daten an Drittländer oder an internationale Organisationen
Kapitel 6	Artikel 51 - 59	Unabhängige Aufsichtsbehörden
Kapitel 7	Artikel 60 - 76	Zusammenarbeit und Kohärenz
Kapitel 8	Artikel 77 - 84	Rechtsbehelfe, Haftung und Sanktionen
Kapitel 9	Artikel 85 - 91	Vorschriften für besondere Verarbeitungssituationen
Kapitel 10	Artikel 92 - 93	Delegierte Rechtsakte und Durchführungsrechtsakte
Kapitel 11	Artikel 94 - 99	Schlussbestimmungen

Der Artikel 99 DS-GVO enthält als letzter Artikel eine der wichtigsten Informationen. Hier wird festgehalten, dass die DS-GVO 20 Tage nach der Veröffentlichung in Kraft tritt und ab dem 25. Mai 2018 gilt. Kapitel 1 umfasst die Artikel 1 bis 4 DS-GVO und damit die Allgemeinen Bestimmungen. In Kapitel 2 werden mit den Artikeln 5 bis 11 DS-GVO die Grundsätze der Datenschutzgrundverordnung dargelegt. Kapitel 3 behandelt mit Artikel 12 bis 23 DS-GVO die Rechte der betroffenen Person. In Kapitel 4 finden sich Artikel 24 bis 43 DS-GVO wieder, welche den Verantwortlichen und Auftragsverarbeiter behandeln. Im Kapitel 5 sind die Artikel 44 bis 50 DS-GVO erfasst. Hier wird die Übermittlung personenbezogener Daten an Drittländer oder an internationale Organisationen thematisiert. Kapitel 6 beschäftigt sich in den Artikeln 51 bis 59 DS-GVO mit den unabhängigen Aufsichtsbehörden. In Kapitel 7 findet sich in den Artikeln 60 bis 76 DS-GVO die Zusammenarbeit und Kohärenz wieder. Kapitel 8 beschreibt in den Artikeln 77 bis 84 DS-GVO die Rechtsbehelfe, Haftung und Sanktionen. Das Kapitel 9 erörtert in Artikel 85 bis 91 DS-GVO die Vorschriften für besondere Verarbeitungssituationen. Das vorletzte Kapitel 10 beinhaltet die Artikel 92 und 93 DS-GVO. Hier werden delegierte Rechtsakte und Durchführungsrechtsakte beschrieben. Im letzten Kapitel der DS-GVO, Kapitel 11, finden sich in Artikel 94 bis 99 DS-GVO die Schlussbestimmungen wieder. Die DS-GVO überzeugt durch einen klaren und systematischen Aufbau. Die Artikel führen von allgemeinen Anwendungsbereichen hin zu spezielleren Sachverhalten.

ii. Grundsätze

1. Anwendungsbereich

Während Kapitel 1 der DS-GVO die allgemeinen Bestimmungen der Verordnung behandelt, sind im Kapitel 2 der DS-GVO die Grundsätze der Verordnung festgehalten. Im Artikel 5 DS-GVO werden die wichtigsten Grundsätze für die Verarbeitung von personenbezogenen Daten und die inhaltlichen

Vorgaben der DS-GVO behandelt⁶⁶, während Artikel 6 DS-GVO Grundsätze für die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung festlegt. Da der sachliche Anwendungsbereich im Artikel 2 Abs. 1 DS-GVO festhält, dass die Verordnung für die ganz oder teilweise automatisierte Verarbeitung von personenbezogenen Daten sowie für die nichtautomatisierte Verarbeitung von in einem Dateisystem gespeicherten Daten gilt und somit für einen sehr weiten Anwendungsbereich Gültigkeit besitzt, kommt den Grundsätzen für die Verarbeitung ein besonderer Stellenwert zu. Der Begriff Verarbeitung wird in Artikel 4 Nr. 2 DS-GVO definiert. Um eine Umgehung der Vorschrift zu vermeiden, wurde der sachliche Anwendungsbereich technologieneutral ausgestaltet und umfasst hinsichtlich der automatisierten Verarbeitung jede Form von Datenverarbeitungsanlagen wie beispielsweise Computer, Smartphones und Überwachungsanlagen.⁶⁷ Eine teilweise automatisierte Verarbeitung liegt bei der Erhebung von Daten mit händischen Zwischenschritten - wie beispielsweise der durch einen Menschen erfolgten Eingabe von Daten in ein System - vor.⁶⁸ Hinsichtlich der nicht automatisierten Verarbeitung unter Speicherung in einem Dateisystem wird auf Vorgänge verwiesen, die im analogen Bereich wie beispielsweise Papier vonstattengehen und in einem Dateisystem in Form der gleichartig aufgebauten und auswertbaren Sammlung personenbezogener Daten gespeichert werden.⁶⁹

Erwägungsgrund 27 der DS-GVO definiert, dass die DS-GVO ausschließlich für lebende Personen Gültigkeit besitzt und nicht für die personenbezogenen Daten Verstorbener Anwendung findet. Die Mitgliedsstaaten können jedoch Vorschriften für die Verarbeitung der personenbezogenen Daten Verstorbener vorsehen. Ausnahmen von der Verarbeitung personenbezogener Daten Lebender werden im Artikel 2 Abs. 2 DS-GVO genannt, die die Anwendung der Verordnung ausschließen.

Der im Alltag am häufigsten vorkommende Ausnahmetatbestand ist die Verarbeitung personenbezogener Daten zur Ausübung ausschließlich

⁶⁶ Vgl. Wybitul: Praxisleitfaden EU-DSGVO, S. 19.

⁶⁷ Vgl. Ernst in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 2, Rn. 5.

⁶⁸ Vgl. Ernst in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 2, Rn. 6.

⁶⁹ Vgl. Ernst in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 2, Rn. 7f.

persönlicher und familiärer Tätigkeiten in Artikel 2 Abs. 2 Buchstabe c DS-GVO. Neben dem Führen von Schriftverkehr oder auch Anschriftenverzeichnissen gilt laut Erwägungsgrund 18 der DS-GVO auch die Nutzung sozialer Netzwerke als persönliche oder familiäre Tätigkeit.

Der Tatbestand, welcher den öffentlichen Bereich am meisten betrifft, wird im Artikel 2 Abs. 2 Buchstabe d DS-GVO beschrieben. Die Verordnung findet folglich keine Anwendung auf die Verarbeitung personenbezogener Daten zum Zwecke der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung oder Verfolgung von Straftaten oder der Strafvollstreckung durch Behörden. Der Anwendungsbereich ist jedoch für den Bereich der Steuerverwaltung eindeutig eröffnet.⁷⁰

In Deutschland wird der sachliche Anwendungsbereich der DS-GVO durch § 2a Abs. 5 AO erweitert. Die Vorschriften der DS-GVO, AO und der Steuergesetze in Bezug auf die Verarbeitung personenbezogener Daten gelten nicht nur für Lebende, sondern auch für Informationen in Bezug auf identifizierte oder identifizierbare verstorbene natürliche Personen und Körperschaften, rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen oder Vermögensmassen⁷¹, was in Bezug auf die personenbezogenen Daten von Verstorbenen konträr zu Erwägungsgrund 27 der DS-GVO ist. Damit hat Deutschland gemäß des Erwägungsgrunds 27 der DS-GVO eine abweichende Festlegung bezüglich der Verarbeitung personenbezogener Daten Verstorbener getroffen.

2. Regeln für die Verarbeitung personenbezogener Daten

Die Grundsätze für die Verarbeitung von personenbezogenen Daten in Artikel 5 DS-GVO stellen gewissermaßen die Spielregeln dar, welche der Verantwortliche zu befolgen hat. Durch Artikel 5 DS-GVO gewinnt der Verantwortliche Rechtssicherheit in Bezug auf seine Verhaltenspflichten, da die

⁷⁰ Vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 27.10.2021 - 16 K 5148/20.

⁷¹ Vgl. Göttker: Datenschutz- Grundverordnung - Teil 1 in juris Lexikon Steuerrecht in der Fassung vom 22.03.2019, Rz. 19.

genannten Grundsätze als Maßstäbe für die Verarbeitung personenbezogener Daten gesehen werden.⁷² Diese Einhaltung der Spielregeln hat der Verantwortliche laut Artikel 5 Abs. 2 DS-GVO nachzuweisen. Die sogenannte Rechenschaftspflicht ist einer der Grundsätze, welcher sich an vielen Stellen in der DS-GVO finden lässt. Diese Dokumentationspflicht als Nachweis der Einhaltung stellt eine Neuheit im Gegensatz zum BDSG-alt dar.⁷³ Direkte Spielregeln und Grundsätze finden sich 6 an der Zahl im Artikel 5 DS-GVO. Neben der Verarbeitung nach Treu und Glauben und der Rechtmäßigkeit der Verarbeitung muss die Verarbeitung immer an einen eindeutigen Zweck gebunden sein, zu dem die Daten erhoben und verarbeitet werden. Des Weiteren gilt es so wenig Daten wie möglich und so viele Daten wie nötig zu erheben. Dies folgt dem Grundsatz der Datenminimierung. Die personenbezogenen Daten müssen stets richtig sein und dürfen nur so lange gespeichert werden, wie sie für die Verarbeitung erforderlich sind. Die Verarbeitung an sich muss dabei stets in einer Form vorgenommen werden, die eine angemessene Sicherheit für die personenbezogenen Daten gewährleistet. Daneben hat die Verarbeitung transparent zu erfolgen und muss dem Grundsatz der Integrität und Vertraulichkeit unterliegen. Die Grundsätze für die Verarbeitung personenbezogener Daten umfassen auch die Rechenschaftspflicht des Verantwortlichen.⁷⁴ Da die Grundsätze generalklauselartig formuliert sind, ermöglichen sie dem Verantwortlichen eine gewisse Flexibilität.⁷⁵

3. Rechtmäßigkeit der Verarbeitung

Neben dem Artikel 5 DS-GVO enthält auch Artikel 6 DS-GVO Spielregeln bezüglich der Rechtmäßigkeit der Verarbeitung von personenbezogenen Daten. Die Basis der DS-GVO, nach der der Grundsatz eines Generalverbots mit Erlaubnisvorbehalt verfolgt wird, spiegelt sich unter anderem in Artikel 6 DS-

⁷² Vgl. Frenzel in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 5, Rn. 11.

⁷³ Vgl. Ecker: DS-GVO in der Anwalts- und Steuerkanzlei; Was ist zu beachten?, in DATEV, Themenlexikon vom 14.05.2018.

⁷⁴ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.01.2018 - IV A 3 - S 0030/16/10004-07, BStBl I 2018, S. 185, Rn. 15.

⁷⁵ Vgl. Plath in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 5, Rn. 2.

GVO wider.⁷⁶ Danach ist die Verarbeitung von personenbezogenen Daten nur zulässig, wenn eine der im Artikel 6 Abs. 1 DS-GVO aufgeführten Bedingungen zutrifft. Die einzelnen Bedingungen sind unabhängig voneinander, so dass alle die gleiche auf Zulässigkeit abzielende Funktionalität aufweisen.⁷⁷ Trifft keine der genannten Bedingungen zu, ist die Verarbeitung personenbezogener Daten rechtswidrig.⁷⁸ Dieser Erlaubnisvorbehalt rührt daher, dass jede Verarbeitung an sich bereits eine Beeinträchtigung des Grundrechts auf den Schutz der personenbezogenen Daten darstellt. Nur eine Rechtfertigung der Verarbeitung anhand einer Rechtsgrundlage kann diese Beeinträchtigung entschuldigen.⁷⁹ In Artikel 6 DS-GVO werden überwiegend die Erlaubnistatbestände der Datenschutzrichtlinie aus dem Jahr 1995 weitergeführt.⁸⁰ Für die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung muss dabei mindestens eine der Bedingungen im Artikel 6 Abs. 1 DS-GVO erfüllt sein. Die Wortwahl „mindestens eine“ lässt darauf schließen, dass auch mehr als eine Bedingung zutreffen kann. Sollte der Verantwortliche also zwei oder mehr der Bedingungen bei der Verarbeitung der personenbezogenen Daten erfüllen, so gilt die gleiche Rechtmäßigkeit wie bei der Erfüllung nur einer der Bedingungen in Artikel 6 Abs. 1 DS-GVO. Dieser Umstand bringt einen Vorteil für die Nachhaltigkeit der Datenverarbeitung mit sich, sofern während der Verarbeitung personenbezogener Daten ein Rechtsgrund nachträglich wegfällt.⁸¹

Der für den nicht-öffentlichen Bereich mitunter wichtigste Erlaubnistatbestand ist die Einwilligung des Betroffenen in Artikel 6 Abs. 1 Buchstabe a DS-GVO. Diese ist vom Verantwortlichen einzufordern, wenn die Verarbeitung der personenbezogenen Daten geplant ist. Die vom Betroffenen abgegebene Einwilligung kann dabei für nur einen Zweck oder aber auch für mehrere Zwecke abgegeben werden. Es ist jedoch wichtig, eine genaue Festlegung des

⁷⁶ Vgl. Backu: Datenschutz- Grundverordnung und Neuregelung zum Outsourcing durch Berufsgeheimnisträger- Konsequenzen aus Sicht des Steuerberaters, in DStR 2017, S. 2700.

⁷⁷ Vgl. Frenzel in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 6, Rn. 7.

⁷⁸ Vgl. Göttker: Datenschutz- Grundverordnung - Teil 2, in juris Lexikon Steuerrecht in der Fassung vom 22.03.2019, Rz. 4.

⁷⁹ Vgl. Datenschutzkonferenz: Kurzpapier Nr. 18 Risiko für die Rechte und Freiheiten natürlicher Personen, DSK Stand 26.04.2018, S. 1.

⁸⁰ Vgl. Kühling/ Martini: Die Datenschutz-Grundverordnung: Revolution oder Evolution im europäischen und deutschen Datenschutzrecht?, in EuZW 2016, S. 450.

⁸¹ Vgl. Frenzel in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 6, Rn. 8.

Zwecks oder der Zwecke im Einwilligungstext vorzunehmen. Dies folgt dem Grundsatz der Zweckbindung nach Artikel 5 Abs. 1 Buchstabe b DS-GVO.⁸² Im Erwägungsgrund 42 der DS-GVO wird die Empfehlung ausgesprochen, dass die Einwilligung aus Gründen der Nachweispflicht in Artikel 7 Abs. 1 DS-GVO durch eine schriftliche Einwilligung des Betroffenen eingeholt wird. Die Einwilligung muss „in verständlicher und leicht zugänglicher Form in einer klaren und einfachen Sprache zur Verfügung gestellt werden, und (...) sollte keine missbräuchlichen Klauseln beinhalten“.⁸³ Über den möglichen Widerruf der Einwilligung muss der Betroffene nach Artikel 7 Abs. 3 DS-GVO zum Zeitpunkt der Abgabe der Einwilligung bereits informiert worden sein. Da die Einwilligung laut Erwägungsgrund 42 der DS-GVO in freiwilliger Form erfolgen muss, ist darauf zu achten, dass eine gültige Rechtsgrundlage durch die gesonderte Einholung der Einwilligung bei Bestehen eines möglichen Abhängigkeitsverhältnisses vorhanden ist.

Für den Verantwortlichen stellt sich im Zusammenhang mit der gegebenen Einwilligung des Betroffenen häufig die Frage, wie lange die Einwilligung Gültigkeit besitzt. Gerade vor dem Hintergrund, dass bereits vor der DS-GVO die Richtlinie 95/46/EG bestand, sind auch früher abgegebene Einwilligungen eines Betroffenen, beispielsweise im Falle einer Steuerkanzlei und der Verarbeitung der personenbezogenen Daten eines Mandanten, zu untersuchen. Sollten die Verarbeitungen der personenbezogenen Daten noch auf der Richtlinie 95/46/EG beruhen und in diesem Zusammenhang abgegebene Einwilligungen vorliegen, ist die Einwilligung nicht erneut vom Betroffenen einzuholen, wenn die Art der Einwilligung den Bedingungen der DS-GVO entspricht.⁸⁴ Da die Richtlinie 95/46/EG in Bezug auf die Anforderungen an eine Einwilligung des Betroffenen im Wesentlichen im Einklang mit der DS-GVO steht, besteht in der Regel kein Handlungsbedarf für die Einholung neuer Einwilligungen.⁸⁵ Allerdings ist auch die Gültigkeit der unter Anwendung der DS-GVO abgegebenen Einwilligungen zu überprüfen. Die Dauer der

⁸² Vgl. Plath in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 6, Rn. 8.

⁸³ Erwägungsgrund 42 DS-GVO.

⁸⁴ Vgl. Erwägungsgrund 171 DS-GVO.

⁸⁵ Vgl. Ache: Online- und E-Mail-Marketing im Einklang mit dem Berufsrecht, in NWB 31/ 2019, S. 2303.

Gültigkeit einer Einwilligung des Betroffenen für die Verarbeitung der personenbezogenen Daten zu einem bestimmten Zweck ist in der DS-GVO nicht festgelegt. Eine Einwilligung kann dann ihre Gültigkeit verlieren, wenn sich der Verarbeitungsvorgang weiterentwickelt oder verändert, sich der Kontext der Verarbeitung ändert oder der Umfang der Einwilligung nicht mehr ausreichend ist. Eine zeitliche Begrenzung der Gültigkeit der Einwilligung ist zwar in der DS-GVO nicht vorgesehen, jedoch vor dem Hintergrund der Datenminimierung empfehlenswert.⁸⁶ Sollte folglich die ursprüngliche Einwilligung keine Gültigkeit mehr besitzen, muss eine neue Einwilligung eingeholt werden.⁸⁷ Die kontinuierliche Prüfung gültiger Einwilligungen ist deshalb notwendig.

Neben einer Einwilligung des Betroffenen kann aber auch der Tatbestand vorliegen, dass die Verarbeitung für die Erfüllung eines Vertrags oder einer rechtlichen Verpflichtung erforderlich ist, wie in Artikel 6 Abs. 1 Buchstabe b und c DS-GVO nachzulesen ist. Die Erforderlichkeit ist hierbei Maßstab für eine Verarbeitung personenbezogener Daten und der bloße Bezug zu einem Vertragsverhältnis oder einer rechtlichen Verpflichtung ist nicht ausreichend.⁸⁸ Dieser Erfüllungstatbestand betrifft überwiegend den nicht-öffentlichen Bereich. Der Tatbestand, welcher dem nicht-öffentlichen Bereich nur in den seltensten Fällen als Rechtfertigung dient, ist die Verarbeitung aufgrund des Erfordernisses zum Schutz lebenswichtiger Interessen des Betroffenen in Artikel 6 Abs. 1 Buchstabe d DS-GVO. Genauso ist die Verarbeitung zur Wahrnehmung einer Aufgabe des öffentlichen Interesses nach Artikel 6 Abs. 1 Buchstabe e DS-GVO überwiegend im nicht-öffentlichen Bereich irrelevant. Der letzte Tatbestand, welcher in Artikel 6 Abs. 1 Buchstabe f DS-GVO aufgeführt ist, handelt von der erforderlichen Verarbeitung zur Wahrnehmung berechtigter Interessen der Verantwortlichen oder Dritter. Dabei ist dieser Tatbestand nur auf Gleichordnungsverhältnisse unter Privaten und nicht für das Verhältnis zwischen Hoheitsträgern als Verantwortlichen und

⁸⁶ Vgl. Frenzel in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 6, Rn. 11.

⁸⁷ Vgl. Oliver Krause für DSB-OK: <https://www.dsbo.de/gueltigkeitsdauer-von-einwilligungen-nach-dsgvo/>.

⁸⁸ Vgl. Frenzel in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 6, Rn. 14.

Bürgern als Betroffenen anzuwenden.⁸⁹ Eine Öffnungsklausel bezüglich der abschließend geregelten Grundsätze über die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung findet sich in Artikel 6 Abs. 2 DS-GVO wieder. Hier wird dem nationalen Gesetzgeber die Möglichkeit gegeben, ergänzend die Artikel 6 Abs. 1 Buchstabe c bis Buchstabe e DS-GVO zu konkretisieren, inwiefern notwendige Anpassungen bezüglich der rechtmäßigen Verarbeitung nach Treu und Glauben vorzunehmen sind.⁹⁰

3. Begrifflichkeiten

a. Allgemeines

Da der Datenschutz in Deutschland nicht nur durch die DS-GVO, sondern auch durch das BDSG-neu definiert ist, gilt es die verwendeten Begrifflichkeiten innerhalb der gesetzlichen Grundlagen zu vergleichen. Für bestimmte Personen oder auch Situationen wurden in der Verordnung und dem Gesetz die gleichen Begrifflichkeiten verwendet. Diese sind zunächst zu definieren, um von einem einheitlichen Verständnis ausgehen zu können. Dabei ist abzugleichen, ob sowohl die Begriffe als auch Sachverhalte in der DS-GVO und im BDSG-neu gleich definiert wurden. Mit der Einführung der DS-GVO und auch dem BDSG-neu erfolgte auch eine Anpassung in terminologischer Hinsicht.⁹¹ Im Folgenden werden somit die Begriffe personenbezogene Daten, betroffene Person, Verantwortlicher, öffentliche Stellen, nicht-öffentliche Stellen, Unternehmen, Verarbeitung, Empfänger und Auftragsverarbeiter definiert. Bei der Untersuchung wird zuerst die Begrifflichkeit in der DS-GVO betrachtet. Danach folgt der Vergleich mit dem BDSG-neu. Dies gilt aufgrund der Vorrangigkeit der Verordnung hinsichtlich der praktischen Anwendung. Die Art des Vergleichs folgt der Systematik einer Synopse.

⁸⁹ Vgl. Frenzel in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 6, Rn. 26.

⁹⁰ Vgl. Theurich/ Degenhardt: Datenschutz versus Gläubigerinformationsrechte, in NZI 2018, S. 871.

⁹¹ Vgl. Bieresborn: Sozialdatenschutz nach Inkrafttreten der EU-Datenschutzverordnung - Anpassung des nationalen Sozialdatenschutzes an das europäische Recht, in NZS 2017, S. 889.

b. Personenbezogene Daten

Der Begriff der personenbezogenen Daten wird in Artikel 4 Nr. 1 DS-GVO und in § 46 Nr. 1 BDSG-neu definiert. Dabei ist der zusammengesetzte Begriff zunächst in seinen einzelnen Bestandteilen zu betrachten. Der Begriff der Daten selbst bedarf bereits einer Definition. Daten sind im Bereich des Zivilrechts die Bezeichnung für einen maschinenlesbaren Code, welchem Informationen zugrunde liegen. Dabei gibt es Daten mit und ohne Personenbezug.⁹² Hier wird von Daten mit Personenbezug gesprochen. Personenbezug stellt die Tatsache dar, dass eine klare Zuordnung der Daten zu einem Individuum möglich ist. Die in der DS-GVO verwendete Formulierung „identifizierte oder identifizierbare natürliche Person“ entspricht dabei dem zuvor verwendeten Dualismus im deutschen Recht „bestimmte oder bestimmbare Person“.⁹³ Die Erläuterung des Personenbezugs findet bereits in Artikel 4 Nr. 1 DS-GVO statt. Dabei geht es um die klare Identifizierung der Person durch verschiedenste Merkmale. Mögliche Beispiele für personenbezogene Daten sind nicht nur Telefonnummern, Kfz-Kennzeichen, Kundennummern oder IP-Adressen, sondern auch Eigentums- oder Besitzverhältnisse, persönliche Interessen oder Mitgliedschaften in Organisationen.⁹⁴ Bei jeder dieser Daten ist es möglich durch Hinzuziehen anderer Informationen einen Rückschluss auf ein Individuum zu erzielen. Die Aufzählung dieser Merkmale, welche zur deutlichen Identifizierung der natürlichen Person führen, scheint dabei nicht abschließend zu sein. Dies liegt an der Formulierung bei der Aufzählung der Merkmale. Hier wird der beispielhafte Begriff „wie einem Namen, (...)“ in Artikel 4 Nr. 1 DS-GVO genutzt. Auch wird die eher allgemeine Formulierung „mehrere(n) besondere(n) Merkmale“ verwendet. Neben den in Artikel 4 Nr. 1 DS-GVO aufgeführten Merkmalen, die der Zuordnung zu einer Kennung dienen, scheint die situationsbedingte Auslegung bei der Identifizierung der natürlichen Person anhand verschiedenster Merkmale möglich zu sein.

⁹² Vgl. Denga: Gemengelage privaten Datenrechts, in NJW 2018, S. 1372.

⁹³ Vgl. Ernst in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 4, Rn. 3.

⁹⁴ Vgl. Gallus: Themen-Fallstricke der DSGVO in der Steuerberaterkanzlei, in KÖSDI 2019, 21083, Rz. 9.

Die Definition der personenbezogenen Daten schafft damit in der DS-GVO den Anschein der alleinigen Voraussetzung des Personenbezugs der Informationen.⁹⁵ Das BDSG-neu hat in seiner Definition in § 46 Nr. 1 die Begriffsbestimmung der DS-GVO wortgenau übernommen. Da der Begriff der personenbezogenen Daten einen enorm hohen Stellenwert bei der Thematik einnimmt, sind die zweifelsfreie Auslegung und Definition in beiden Gesetzesgrundlagen von Vorteil für den Anwender.

c. Betroffene Person

Bei der Begrifflichkeit der betroffenen Person findet sich wie bei dem Begriff der personenbezogenen Daten ebenfalls in Artikel 4 Nr. 1 DS-GVO und in § 46 Nr. 1 BDSG-neu eine Beschreibung. Als Betroffener (data subject) gilt gemäß DS-GVO nur die jeweilige natürliche Person. Angaben zu juristischen Personen sowie Personenmehrheiten oder -gruppen sind hingegen nicht personenbezogen.⁹⁶ In Artikel 4 Nr. 1 DS-GVO wird der Begriff betroffene Person direkt in Zusammenhang gebracht mit der Definition der personenbezogenen Daten. Die „betroffene Person“ als Teil der Definition der „personenbezogenen Daten“ bezeichnet die „identifizierte oder identifizierbare natürliche Person“.⁹⁷ Die betroffene Person stellt damit das Untersuchungssubjekt dar, zu welchem die personenbezogenen Daten zugehörig sind. Wie bereits bei der Definition der personenbezogenen Daten festgestellt wurde, handelt es sich bei der Begrifflichkeit der betroffenen Person um eine wortgleiche Definition in beiden gesetzlichen Grundlagen. Auch hier kann der Vorteil der zweifelsfreien Definition des Begriffs angeführt werden, welcher angesichts der Wichtigkeit innerhalb der Gesetzesgrundlagen hervorgehoben werden kann. Die betroffene Person stellt damit sowohl bei der DS-GVO als auch beim BDSG-neu das Untersuchungssubjekt dar.

⁹⁵ Vgl. Theurich/ Degenhardt: Datenschutz versus Gläubigerinformationsrechte, in NZI 2018, S. 871.

⁹⁶ Vgl. Ernst in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 4, Rn. 4f.

⁹⁷ Artikel 4 Nr. 1 DS-GVO.

d. Verantwortliche Person

Der Verantwortliche wird in Artikel 4 Nr. 7 DS-GVO und § 46 Nr. 7 BDSG-neu festgelegt. In der DS-GVO wird für den Verantwortlichen eine abschließende Aufzählung vorgenommen. Dabei kann der Verantwortliche als natürliche oder juristische Person, Behörde, Einrichtung oder an anderer Stelle auftretend allein oder gemeinsam mit anderen über die Zwecke und Mittel der Verarbeitung personenbezogener Daten entscheiden. Eine eindeutige Zuordnung und Abgrenzung zum Begriff des Verantwortlichen ist damit durch die offene Formulierung nicht möglich, da die Verwendung der Begrifflichkeit „andere Stelle“ Raum für Interpretationen lässt. Grundsätzlich ist jeder als Verantwortlicher anzusehen, der Daten verarbeitet und beispielsweise speichert, erhebt oder weitergibt.⁹⁸

Der Verantwortliche in seiner Position entscheidet über die Zwecke und Mittel der Verarbeitung von personenbezogenen Daten. Für den Bereich der Steuerberater bedeutet dies konkret, dass der Verantwortliche der Kanzleiinhaber ist.⁹⁹ Als eine Besonderheit der Definition des Verantwortlichen findet sich in Artikel 4 Nr. 9 DS-GVO eine Öffnungsklausel. So kann die Benennung des Verantwortlichen sowohl nach dem Unionsrecht als auch nach dem Recht des jeweiligen Mitgliedsstaates erfolgen. Bei Betrachtung des Rechts des Mitgliedsstaates Deutschland, hier das BDSG-neu, kann erkannt werden, dass von der Möglichkeit der Befüllung der Öffnungsklausel und Definierung abweichend von der DS-GVO kein Gebrauch gemacht wurde. Die Definition des Verantwortlichen in § 46 Nr. 7 BDSG-neu stimmt mit der Definition der DS-GVO überein. Die Definition ist in beiden Gesetzesgrundlagen wortgleich. Für das Ziel des Datenschutzes, dem Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, ist diese klare abschließende Definition des Verantwortlichen enorm wichtig.

In der DS-GVO findet sich hinsichtlich der Definition des Verantwortlichen noch eine Besonderheit in Artikel 26 DS-GVO wieder. Dieser besagt, dass

⁹⁸ Vgl. Ernst in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 4, Rn. 55.

⁹⁹ Vgl. Wickert/ Potthoff: Das neue Datenschutzrecht in der Steuerberatungskanzlei - Praxisleitfaden zur Umsetzung der DS-GVO, S. 3.

die Person des Verantwortlichen auch durch zwei oder mehrere Personen wahrgenommen werden kann. Die Personen legen dabei gemeinsam den Zweck und die Mittel der Verarbeitung fest, schließen eine Vereinbarung in transparenter Form über die jeweiligen Verpflichtungen nach der Verordnung und gelten auch gemeinsam als Verantwortlicher. Dabei sind die Verarbeiter im Außenverhältnis jeweils gegenüber der betroffenen Person in vollem Umfang verantwortlich. Im Innenverhältnis werden aufgrund einer Zuständigkeitsvereinbarung Verantwortungsbereiche festgelegt.¹⁰⁰ Die Verantwortlichen gelten als Verantwortungseinheit und benötigen für den Datentransfer zwischen ihnen keinen gesonderten Rechtfertigungsgrund nach Artikel 6 DSGVO.¹⁰¹

Die Verantwortung trägt bei der Verarbeitung der personenbezogenen Angaben stets der Verantwortliche. Auch wenn er bei seinen Tätigkeiten zur Aufgabenerfüllung die Mithilfe von Mitarbeitern oder anderen unselbständigen Untergliederungen wie beispielsweise Abteilungen in Anspruch nimmt, wird die Arbeit stets dem Verantwortlichen zugerechnet¹⁰² und er trägt die Gesamtverantwortung. Bei Verstößen gegen den Datenschutz gilt es stets festzulegen, wer als Verantwortlicher und Verarbeiter der personenbezogenen Daten gegen den Datenschutz verstoßen hat. Dadurch, dass das BDSG-neu hier keine Abweichung zur DS-GVO vorweist, trägt dies zur Erhöhung des Datenschutzniveaus bei. Folglich wird die Person des Verantwortlichen immer durch den Steuerberater und damit dem Kanzleichef abgebildet. Der Kanzleichef als Kanzleieinhaber entscheidet allein über die Zwecke und Mittel der Verarbeitung der personenbezogenen Daten, da er in seiner führenden Position verantwortlich ist.

¹⁰⁰ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 26, Rn. 4.

¹⁰¹ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 26, Rn. 3a.

¹⁰² Vgl. Gallus: Themen- Fallstricke der DSGVO in der Steuerberaterkanzlei, in KÖSDI 2019, 21083, Rz. 18.

e. Öffentliche Stellen

Bei der Definition der öffentlichen Stellen kann keine explizite Eingrenzung in der DS-GVO gefunden werden. Im Gegensatz zu den anderen Begrifflichkeiten, welche in Artikel 4 DS-GVO aufgelistet und eingegrenzt werden, enthält die DS-GVO für die öffentlichen Stellen keine abschließende Aufzählung oder Negativabgrenzung. Im § 2 BDSG-neu hingegen wird der Begriff der öffentlichen Stelle genauer betrachtet. Dabei wird im § 2 Abs. 1 und 2 BDSG-neu zwischen öffentlichen Stellen des Bundes und der Länder unterschieden. Obgleich auf welcher Ebene - ob Bundesebene oder Landesebene - handelt es sich bei öffentlichen Stellen um Behörden, Organe der Rechtspflege und andere öffentlich-rechtlich organisierte Einrichtungen. Des Weiteren sind hier auch andere Vereinigungen aufgezählt, denen der öffentlich-rechtliche Charakter gleichkommt.

Trotz der fehlenden Definition in der DS-GVO wird die Begrifflichkeit der öffentlichen Stelle gleichwohl verwendet. Dies gilt sowohl für die Erwägungsgründe der Verordnung, welche den Artikeln der DS-GVO vorangehen, als auch für die Artikel selbst. Da der Begriff nicht explizit wie andere vorangehende Begriffe erläutert wurde, kann davon ausgegangen werden, dass es keiner Erläuterung bedarf und eine weite Definition bei der Auslegung des Begriffs öffentliche Stelle anzunehmen ist. Folglich wird für den weiteren Verlauf der Abhandlung die Annahme getroffen, dass der Begriff der öffentlichen Stelle in der DS-GVO für alle Behörden und auch weitere öffentliche Stellen inhaltlich die gleiche Gültigkeit besitzt. Von dieser Annahme sind laut Artikel 2 Abs. 2 Buchstabe d DS-GVO allein die Behörden ausgenommen, die zum Zweck der Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung oder Verfolgung von Straftaten oder der Strafvollstreckung sowie Behörden für die Abwehr von Gefahren für die öffentliche Sicherheit tätig sind. Die Tatsache einer Negativdefinition des Begriffs bestärkt die Annahme, dass eine separate Erläuterung aufgrund der Offensichtlichkeit der Bedeutung nicht vorgenommen wurde. Die Begrifflichkeit der öffentlichen Stelle gilt als inhaltlich

deckungsgleich in beiden Gesetzesgrundlagen, wenn auch eine explizite Erläuterung in der DS-GVO fehlt.

f. Nicht-öffentliche Stellen

Bei den nicht-öffentlichen Stellen gilt der gleiche Umstand, welcher für die öffentlichen Stellen bereits erörtert wurde. Die Begrifflichkeit ist in der DS-GVO nicht explizit definiert. In § 2 BDSG-neu hingegen findet sich eine ausführliche Definition für nicht-öffentliche Stellen wieder. Hier wird in § 2 Abs. 4 BDSG-neu bezüglich der nicht-öffentlichen Stellen erläutert, dass die Begrifflichkeit alle natürlichen und juristischen Personen sowie Gesellschaften und andere Personenvereinigungen des privaten Rechts umfasst. Diese gelten nur dann als nicht-öffentliche Stellen, soweit sie nicht unter die Definitionen des § 2 Abs. 1 bis 3 BDSG-neu fallen. Laut § 2 Abs. 5 BDSG-neu kann auch der Fall eintreten, dass öffentliche Stellen als nicht-öffentliche Stellen behandelt werden, so beispielsweise, wenn die Behörde am Wettbewerb teilnimmt. Im BDSG-neu wird folglich der Begriff der nicht-öffentlichen Stellen genau definiert und eingegrenzt. In der DS-GVO findet sich der Begriff der nicht-öffentlichen Stelle weder in den Erwägungsgründen noch in den Artikeln der DS-GVO wieder. Vielmehr wird entweder der Begriff der öffentlichen Stelle oder der Begriff der natürlichen oder juristischen Person verwendet. Die fehlende Definition lässt wie bei der Begrifflichkeit der öffentlichen Stelle darauf schließen, dass eine separate Erläuterung aufgrund der Offensichtlichkeit des Begriffs nicht als notwendig erachtet wird.

g. Unternehmen

Der Begriff des Unternehmens wird in Artikel 4 Nr. 18 DS-GVO behandelt. Hier wird definiert, dass es sich bei dieser Bezeichnung sowohl um eine natürliche als auch juristische Person handeln kann. Der Unternehmensbegriff ist weit gefasst, sodass Einzelpersonen und Personenmehrheiten enthalten sind, welche einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen und

datenschutzrechtlich relevante Handlungen ausüben.¹⁰³ Überraschend ist die Tatsache, dass die natürliche Person vom Wortsinn des Unternehmens umfasst ist. Außerdem gilt der Begriff juristische Person gemäß der Definition der DS-GVO unabhängig von deren Rechtsform.¹⁰⁴ Die Person oder Personmehrheit geht einer wirtschaftlichen Tätigkeit nach, welche unabhängig von der Rechtsform ausgeübt wird. Für die Definition Unternehmen gemäß DS-GVO ist es irrelevant, in welcher Branche das Unternehmen tätig ist und wie groß das Unternehmen ist. Auch Freiberufler sind von dem Begriff Unternehmen umfasst.¹⁰⁵ Das Adjektiv wirtschaftlich lässt darauf schließen, dass der monetäre und produktive Gedanke im Vordergrund steht. Für diesen Begriff des Unternehmens findet sich im BDSG-neu keine klare Definition. Das Unternehmen als Sachbegriff wird hier nicht explizit erläutert.

In anderen deutschen gesetzlichen Grundlagen finden sich Definitionen des Unternehmers wieder. Im Umsatzsteuergesetz wird von der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit gesprochen, welche der Unternehmer selbständig ausübt. Die Gewinnerzielungsabsicht fehlt hierbei jedoch. Die Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen muss nachhaltig ausgeübt werden. Dies ist eine Voraussetzung für die Definition des Unternehmers nach § 2 Abs. 1 UStG. Statt der wirtschaftlichen Tätigkeit wird hier von einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit gesprochen. Jedoch lässt die Voraussetzung der Nachhaltigkeit auf ein wirtschaftliches Tun schließen. Ein nachhaltiges Handeln erfordert eine Wiederholungsabsicht und auch das wirtschaftliche Handeln des Unternehmers selbst. Damit kann die umsatzsteuerliche Definition des Begriffs Unternehmer im UStG mit der Begrifflichkeit Unternehmen in der DS-GVO durchaus verglichen werden. Es ergibt sich folglich eine Ähnlichkeit in beiden Rechtsgrundlagen, welche inhaltliche Parallelen erkennen lässt.

Auch im § 14 BGB findet sich wie im UStG das Wort wirtschaftlich nicht wieder. Hierbei gilt der Unternehmer ebenso wie in der DS-GVO als natürliche oder juristische Person oder auch als teilrechtsfähige Personengesellschaft. Diese vorangehend genannte Person ist in ihrer Ausübung gewerblich

¹⁰³ Vgl. Ernst in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 4, Rn. 124.

¹⁰⁴ Vgl. Schreiber in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 4, Rn. 71.

¹⁰⁵ Vgl. Ernst in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 4, Rn. 124.

oder selbständig beruflich tätig. Weiterführende Anforderungen an den Begriff des Unternehmers lassen sich im BGB nicht finden. Im Allgemeinen lässt sich der in der DS-GVO häufig verwendete Begriff des Unternehmens nur selten im BDSG-neu wiederfinden. Dieser Sachverhalt führt dazu, dass an Stellen, in denen die DS-GVO den Begriff Unternehmen verwendet, auf möglicherweise offenere formulierte Ausführungen im BDSG-neu, wie beispielsweise bei Öffnungsklauseln, geachtet werden muss.

h. Verarbeitung

Bei dem Begriff der Verarbeitung gilt hinsichtlich der inhaltlichen Festlegung Artikel 4 Nr. 2 DS-GVO und § 46 Nr. 2 BDSG-neu. Die Tätigkeit der Verarbeitung bildet die Grundlage, welche der Datenschutz als Handlung im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten bestimmt. Der Schutz natürlicher Personen soll hinsichtlich dieses Vorgangs gewährt werden. Aus diesem Grund ist es wichtig, den Wortinhalt in beiden Gesetzesgrundlagen abzugleichen.

Der Ausdruck Verarbeitung wird in Artikel 4 Nr. 2 DS-GVO beschrieben. Es wird eine Aufzählung beispielhafter Handlungsformen gegeben, anhand derer eine Verarbeitung im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten stattfindet. Die in der Definition aufgeführten Nutzungsvorgänge dürfen sich zumindest teilweise überschneiden.¹⁰⁶ Der Vorgang der Verarbeitung ist „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“¹⁰⁷ von Daten. Wird nun folglich die Anwendung der DS-GVO in einer Situation geprüft, kann hinsichtlich der Anwendungsfrage die Aufzählung der Vorgänge in Artikel 4 Nr. 2 DS-GVO zur Begriffsbestimmung und Klärung der Anwendungsfrage hilfreich sein. Unter

¹⁰⁶ Vgl. Ernst in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 4, Rn. 20.

¹⁰⁷ Artikel 4 Nr. 2 DS-GVO.

dem Begriff Verarbeitung nach Artikel 4 Nr. 2 DS-GVO kann jeder geartete Umgang mit Daten in automatisierter oder nicht automatisierter Weise verstanden werden, bei dem Daten in einem Dateisystem gespeichert sind oder gespeichert werden können. Dies betrifft sowohl das Arbeiten mit einem Computer als auch das Führen von Handakten in Papier.¹⁰⁸ Umfasst ist jeglicher Vorgang, bei dem mittelbar oder unmittelbar auf personenbezogene Daten eingewirkt wird.¹⁰⁹

Zu betonen ist der Teil der Definition der Verarbeitung, nach der die Verarbeitung „mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren“¹¹⁰ vorliegt. Beim Vergleich dieser Formulierung mit der in Artikel 2 DS-GVO und der Festlegung des sachlichen Anwendungsbereichs kann eine abweichende Begriffsbestimmung festgestellt werden. Hier wird eine Anwendung bei „ganz oder teilweise automatisierte(r) Verarbeitung personenbezogener Daten“¹¹¹ vorgegeben. Bei Betrachtung des Artikel 1 Abs. 1 DS-GVO, dessen Inhalt Gegenstand und Ziele der Verordnung sind, lässt sich nur eine Verwendung des Begriffs der Verarbeitung ohne jeglichen Zusatz bezüglich des Aspekts der Automatisierung finden. Erwägungsgrund 15 der DS-GVO gibt Aufklärung hinsichtlich des Begriffs Verarbeitung. Der Vorgang der Verarbeitung und der zu gewährende Schutz in Verbindung mit der Verarbeitung ist technologie-neutral zu sehen. Die DS-GVO umfasst jeden Vorgang beziehungsweise jede Vorgangsreihe im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten unabhängig davon, ob diese mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren durchgeführt werden.¹¹²

Ein Ausschlusskriterium beim Begriff der Verarbeitung enthält Erwägungsgrund 18 DS-GVO. Die Verarbeitung von personenbezogenen Daten zur Ausübung von ausschließlich persönlicher und familiärer Tätigkeit ist von der Anwendungspflicht der Verordnung ausgenommen. Die DS-GVO enthält somit eine Regel-Ausnahme Konstellation für die Verarbeitung von

¹⁰⁸ Vgl. Gallus: Themen- Fallstricke der DS-GVO in der Steuerberaterkanzlei, in KÖSDI 2019, 21083, Rz. 15f.

¹⁰⁹ Vgl. Schreiber in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 4, Rn. 9.

¹¹⁰ Artikel 4 Nr. 2 DS-GVO.

¹¹¹ Artikel 2 Abs. 1 DS-GVO.

¹¹² Vgl. Ernst in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 4, Rn. 21.

personenbezogenen Daten. Dieser Ausschluss der Verarbeitungstätigkeiten bezieht sich allerdings nicht auf den Vorgang der Verarbeitung selbst, sondern die äußerlichen Gegebenheiten des Verarbeitungsvorgangs und dessen Bezug zur persönlichen und familiären Tätigkeit. Da es sich bei Artikel 4 Nr. 2 DS-GVO um die Begriffsbestimmung handelt, welche den Inhalt des Ausdrucks Verarbeitung für die Verordnung wiedergibt, wird festgehalten, dass trotz der uneinheitlichen Verwendung des Verarbeitungsbegriffs innerhalb der Verordnung ein Vorgang vor dem Hintergrund jeglicher automatisierter Verfahren – ob nun nicht automatisiert, teils oder gar voll automatisiert oder manuell - von der Verordnung und dem Verarbeitungsvorgang der personenbezogenen Daten erfasst sind.

Im BDSG-neu wird die Begrifflichkeit und deren festgelegter Inhalt im § 46 Nr. 2 erläutert. Wie auch bei anderen Begrifflichkeiten folgt das BDSG-neu der DS-GVO in Artikel 4 Nr. 2 wortgenau. Folglich gilt auch bei der Definition der Verarbeitung, dass die inhaltliche Abstimmung der beiden Gesetzesgrundlagen zu einer besseren Anwendbarkeit der datenschutzrechtlichen Gesetzesgrundlagen führt.

i. Empfänger

Der Empfänger wird in Artikel 4 Nr. 9 DS-GVO und im § 46 Nr. 9 BDSG-neu behandelt. Im Artikel 4 Nr. 9 DS-GVO findet sich hierbei eine abschließende Aufzählung für den Empfänger wieder. Der Empfänger kann eine natürliche oder juristische Person, Behörde, Einrichtung oder andere Stelle sein. Dieser Aufzählung ist gemein, dass dem Empfänger - gleich in welcher Form - die personenbezogenen Daten offengelegt werden. Der Auftragsverarbeiter sowie Dritte fallen auch unter die Definition des Empfängers.¹¹³ Die einzige Ausnahme bilden in der DS-GVO Behörden, welche die personenbezogenen Daten im Rahmen eines speziellen Untersuchungsauftrags erhalten, wie beispielsweise die Justizbehörde. Diese werden nicht als Empfänger bezeichnet. Der Vorgang der Offenlegung personenbezogener Daten steht hierbei im

¹¹³ Vgl. Ernst in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 4, Rn. 57.

Vordergrund. Bei Betrachtung der Definition im BDSG-neu findet sich die wortgenaue Definition der DS-GVO wieder. In § 46 Nr. 9 BDSG-neu wird nicht von der Definition in Artikel 4 Nr. 9 DS-GVO abgewichen.

j. Auftragsverarbeiter

Der Auftragsverarbeiter und dessen Definition wird in Artikel 4 Nr. 8 DS-GVO und im § 46 Nr. 8 BDSG-neu näher erläutert. Nähere Informationen liefert auch Artikel 28 DS-GVO in Bezug auf den Auftragsverarbeiter, die Ausgestaltung der Tätigkeit eines Auftragsverarbeiters und dessen Pflichten, da hier strikte Vorgaben durch formelle und materielle Anforderungen gegeben werden.¹¹⁴ In der DS-GVO wird der Auftragsverarbeiter durch eine abschließende Aufzählung in Artikel 4 Nr. 8 definiert. In Frage kommen hierbei die natürliche oder juristische Person, eine Behörde, eine Einrichtung oder andere Stelle. Diese verarbeitet die jeweiligen Daten auf Grundlage eines Auftragsverarbeitungsvertrages im Auftrag des Verantwortlichen, welcher als einziger die Voraussetzungen der Einwilligung oder der gesetzlichen Genehmigung für die Verarbeitung der personenbezogenen Daten erteilen kann.¹¹⁵ Das prägende Element der Auftragsverarbeitung ist die Weisungsgebundenheit des Auftragsverarbeiters.¹¹⁶ Dieser kann deshalb als „verlängerter Arm“ des Verantwortlichen gesehen werden, da er zwar die tatsächliche Herrschaft über den Verarbeitungsprozess hat, allerdings ohne eigenen Wertungs- und Entscheidungsspielraum agiert. Der Spielraum liegt weiterhin beim Verantwortlichen, welcher über die Zwecke und Mittel der Verarbeitung entscheidet.¹¹⁷ Der Auftragsverarbeiter handelt deshalb im Auftrag, allerdings ohne Entscheidungsmacht über die Verarbeitung selbst.¹¹⁸ Im BDSG-neu findet sich wie auch bereits bei anderen Begrifflichkeiten eine wortgleiche Definition zur DS-GVO. Die Einheitlichkeit der Definition führt in der Ausführung zur Stärkung des Datenschutzes auf wechselseitiger Ebene.

¹¹⁴ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 28, Rn. 1.

¹¹⁵ Vgl. Ernst in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 4, Rn. 56.

¹¹⁶ Vgl. Plath in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 28, Rn. 8.

¹¹⁷ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 28, Rn. 2.

¹¹⁸ Vgl. Schreiber in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 4, Rn. 32.

4. Merkmale des nicht-öffentlichen Bereichs in einer Steuerkanzlei

Diverse Merkmale, die den nicht-öffentlichen Bereich vom öffentlichen Bereich in Anbetracht der zuvor definierten Begrifflichkeiten abgrenzen, lassen sich an einigen Stellen in der DS-GVO wiederfinden. Steuerberater und Steuerberatungskanzleien werden mit ihrer Tätigkeit laut § 2 Abs. 4 BDSG-neu im nicht-öffentlichen Bereich eingeordnet. Dabei gilt es stets die Tätigkeit der hier behandelten Berufssparte innerhalb des nicht-öffentlichen Bereichs vor dem Hintergrund der DS-GVO zu betrachten. Das Augenmerk liegt dabei nicht auf Faktoren, welche den nicht-öffentlichen Bereich vom öffentlichen Bereich unterscheiden. Es werden vielmehr Faktoren behandelt, die den nicht-öffentlichen Bereich in der DS-GVO eingrenzen und die diesen speziellen Bereich in der DS-GVO definieren und kategorisieren. Neben dem Datenschutzbeauftragten werden das Verarbeitungsverzeichnis sowie das Aufbewahrungs- und Löschkonzept thematisiert.

a. Datenschutzbeauftragter

i. Bestellung eines Datenschutzbeauftragten

Eines der Merkmale des nicht-öffentlichen Bereichs ist unter bestimmten Voraussetzungen die Benennung eines Datenschutzbeauftragten. Auf europäischer Ebene ist dieses Merkmal eine Neuheit, denn nicht alle Mitgliedsstaaten gaben die Pflicht zur Bestellung eines betrieblichen Datenschutzbeauftragten vor der DS-GVO vor.¹¹⁹ Dieser Datenschutzbeauftragte soll als Schnittstelle fungieren zwischen der Aufsichtsbehörde und dem Unternehmer, in diesem Fall der Kanzleileitung als Unternehmer.¹²⁰ Gewissermaßen ist der Datenschutzbeauftragte eine Ergänzung zur behördlichen Aufsicht.¹²¹

¹¹⁹ Vgl. Schantz: Die Datenschutz- Grundverordnung – Beginn einer neuen Zeitrechnung im Datenschutzrecht, in NJW 2016, S. 1846.

¹²⁰ Vgl. Wickert/ Potthoff: Das neue Datenschutzrecht in der Steuerberatungskanzlei - Praxisleitfaden zur Umsetzung der DS-GVO, S. 17.

¹²¹ Vgl. Paal in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 37, Rn. 3.

Artikel 37 Abs. 1 DS-GVO behandelt die Voraussetzungen, wann die Benennung eines Datenschutzbeauftragten vom Verantwortlichen und dem Auftragsverarbeiter vorzunehmen ist. Die Aufzählung in Artikel 37 Abs. 1 DS-GVO gilt als abschließend für die verpflichtende Benennung eines Datenschutzbeauftragten.¹²² Hinsichtlich der Pflicht zur Benennung wird darauf abgestellt, ob ein datenverarbeitender Schwerpunkt der Tätigkeit der verantwortlichen Stelle in Verbindung mit gewissen weiteren Kriterien vorliegt.¹²³ Ist das Unternehmen zur Benennung eines Datenschutzbeauftragten verpflichtet, so entsteht die Frage, wer die Aufgabe im Unternehmen übernehmen soll oder ob eine dritte Partei die Aufgabe des Datenschutzbeauftragten übernehmen kann. Nach Artikel 37 Abs. 6 DS-GVO kann der Datenschutzbeauftragte entweder Beschäftigter des Unternehmens sein oder aufgrund eines Dienstleistungsvertrags die Position eines externen Datenschutzbeauftragten wahrnehmen. Im Jahr 2018 übernahm die Aufgabe des Datenschutzbeauftragten überwiegend ein Mitarbeiter. Mehr als die Hälfte der Befragten nahmen mit 57 % folglich lieber einen Mitarbeiter als einen externen Datenschutzbeauftragten in Anspruch. Die Aufgabe des Datenschutzbeauftragten wurde nur zu 35 % an einen externen Dienstleister ausgelagert.¹²⁴ Es gilt, dass eine Benennung als rechtsgeschäftsähnliche Handlung den Regeln über Rechtsgeschäfte (§§ 104 BGB) folgt und die Benennung zum Datenschutzbeauftragten deshalb der auserwählten Person als Beauftragten gegenüber zu erfolgen hat.¹²⁵ Eine schriftliche Benennung ist in der DS-GVO zwar nicht vorgesehen. Diese sollte jedoch aus Dokumentationsgründen in der Praxis vorgenommen werden.¹²⁶ Der externe Datenschutzbeauftragte muss damit offiziell, deutlich und öffentlich ernannt werden. Diese Benennung, der Vorgang selbst und dessen Verpflichtung wird in Artikel 37 DS-GVO geregelt.

¹²² Vgl. Paal in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 37, Rn. 5.

¹²³ Vgl. von dem Bussche in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 37, Rn. 2.

¹²⁴ Vgl. Statista GmbH: Wer übernimmt in Ihrem Unternehmen die Aufgabe des Datenschutzbeauftragten?

¹²⁵ Vgl. Seel: Welche Unternehmen brauchen einen Datenschutzbeauftragten?, in NWB 32/ 2018, S. 2343.

¹²⁶ Vgl. Paal in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 37, Rn. 16.

Um eine Abgrenzung zu ermöglichen, wird zuerst die Benennung eines Datenschutzbeauftragten im öffentlichen Bereich betrachtet.

Im Gegensatz zum nicht-öffentlichen Bereich müssen Gerichte als Behörde gemäß § 37 Abs. 1 Buchstabe a DS-GVO keinen Datenschutzbeauftragten bestellen, wenn sie im Rahmen ihrer justiziellen Tätigkeit handeln. Behörden haben durch die DS-GVO auch die Möglichkeit unter Berücksichtigung der Organisationsstruktur einen Datenschutzbeauftragten für mehrere Behörden zu bestellen. Dies führt zu einem geringeren Aufwand. Auch finanziell bietet dies Vorteile. Folglich besteht hier eine deutliche Erleichterung durch die Erweiterung auf mehrere Einheiten für den öffentlichen Bereich. Weitere Ausnahmen, die die Bestellung eines Datenschutzbeauftragten entbehren, gelten für Behörden und andere öffentliche Stellen jedoch nicht. Trifft die genannte Ausnahme nicht zu, so ist im öffentlichen Bereich zwingend ein Datenschutzbeauftragter zu benennen. Es kann deshalb festgestellt werden, dass sich im Fall von öffentlichen Stellen keine Abweichungen zwischen der DS-GVO und dem BDSG-neu in Bezug auf die Bestellung eines Datenschutzbeauftragten¹²⁷ zu den bisherigen Verpflichtungen bezüglich eines Datenschutzbeauftragten vor Inkrafttreten der DS-GVO und damit zum BDSG-alt ergeben.

Bei nicht-öffentlichen Stellen gilt eine weit allgemeinere und weitreichendere Pflicht zur Bestellung eines Datenschutzbeauftragten durch die DS-GVO hinsichtlich der Entscheidungskriterien als bei öffentlichen Stellen. So besteht die Pflicht zur Bestellung eines Datenschutzbeauftragten, wenn die Kerntätigkeit laut Artikel 37 DS-GVO aufgrund des Umfangs und des Zwecks der Verarbeitung eine umfangreiche, regelmäßige und systematische Überwachung erfordert. Es wird oft von der Verarbeitung als Kerntätigkeit gesprochen, welche in der geschäftsmäßigen Verarbeitung von Daten liegt. Mit Kerntätigkeit wird die Haupttätigkeit des Verantwortlichen und der Geschäftsbereich gemeint, welcher für die Umsetzung der jeweiligen Unternehmensstrategie entscheidend ist und nicht nur routinemäßige Verwaltungsaufgaben darstellt.¹²⁸ Der entscheidende Faktor für die Pflicht zur Aufstellung ist

¹²⁷ Vgl. Niklas/ Faas: Der Datenschutzbeauftragte nach der Datenschutz-Grundverordnung, in NZA 2017, S. 1091f.

¹²⁸ Vgl. Paal in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 37, Rn. 8.

hierbei der Aspekt der Überwachung, welche dann durch den Datenschutzbeauftragten vorgenommen werden soll. Da es an einer klaren Definition für diesen Sachverhalt der umfangreichen, regelmäßigen und systematischen Überwachung mangelt, wird Artikel 35 Abs. 3 Buchstabe c DS-GVO zu Hilfe gezogen. Dieser lässt erwarten, dass das Erfordernis von Datenschutz-Folgenabschätzungen, wie dies beispielsweise bei systematischer, umfangreicher Überwachung öffentlich zugänglicher Bereiche wie beispielsweise der Videoüberwachungen der Fall ist¹²⁹, bei Artikel 37 DS-GVO zutrifft. Die andere Möglichkeit der Verpflichtung zur Bestellung eines Datenschutzbeauftragten stützt sich auf die Artikel 9 und 10 DS-GVO, welche eine Verarbeitung von Daten besonderer Kategorie oder die Verarbeitung von Daten über strafrechtliche Verurteilungen und Straftaten beschreiben.¹³⁰ Bei dieser Pflicht zur Bestellung eines Datenschutzbeauftragten kommt es folglich auf die Art der verarbeiteten Daten an. Daten besonderer Kategorie fallen hierbei unter die Definition aus Artikel 9 Abs. 1 DS-GVO. Diese Daten, welche im Gesetzestext „besondere Kategorien personenbezogener Daten“ genannt werden und Informationen über die ethnische und kulturelle Herkunft, politische, religiöse und philosophische Überzeugungen und Gesundheit geben¹³¹, werden auch als sensible Daten bezeichnet. Der Kategorie werden nicht nur genetische Daten, biometrische Daten zur Identifizierung einer natürlichen Person, Gesundheitsdaten oder Daten zum Sexualleben oder der sexuellen Orientierung zugeordnet, sondern auch solche Daten, „aus denen die rassische und ethnische Herkunft, politische Meinungen, religiöse oder weltanschauliche Überzeugungen oder die Gewerkschaftszugehörigkeit hervorgehen“.¹³² In Artikel 9 Abs. 1 DS-GVO wird die Verarbeitung dieser Daten grundsätzlich untersagt, wohingegen unter den in Artikel 9 Abs. 2 DS-GVO genannten Bedingungen eine Verarbeitung erlaubt ist. Diese Regel-Ausnahme-Technik

¹²⁹ Vgl. Seel: Welche Unternehmen brauchen einen Datenschutzbeauftragten, in NWB 32/2018, S. 2344.

¹³⁰ Vgl. Seel: Welche Unternehmen brauchen einen Datenschutzbeauftragten, in NWB 32/2018, S. 2344.

¹³¹ Vgl. Bayerisches Staatsministerium des Innern; für Sport und Integration: <https://www.dsgvo-verstehen-bayern.de/von-a-z/vereine/sensible-daten.html>.

¹³² Artikel 9 Abs. 1 DS-GVO.

wird angewendet, da diese Gruppe oder Auswahl höchstpersönlicher Daten einen besonderen Schutz erfordert und in einem spezifischen Zusammenhang mit Grundfreiheiten und Grundrechten steht.¹³³ Fällt die Behandlung von personenbezogenen Daten unter eines dieser Merkmale und ist sie die Haupttätigkeit, ist ein Datenschutzbeauftragter zu bestellen.

Abgesehen von diesen Vorgaben zur Bestellung eines Datenschutzbeauftragten in der DS-GVO hat das BDSG-neu die Möglichkeit der Öffnungsklausel in der DS-GVO genutzt, um eine Verschärfung der Pflicht zur Benennung eines Datenschutzbeauftragten vorzunehmen. Nach § 38 BDSG-neu ist zwingend ein Datenschutzbeauftragter zu benennen, soweit die Datenverarbeitungssituation unabhängig von der Personenanzahl einer Datenschutzfolgenabschätzung unterliegt¹³⁴ oder mehr als 20 Personen im Unternehmen mit der Verarbeitung personenbezogener Daten beschäftigt sind, wobei bei der Ermittlung der Personenanzahl auch geringfügig Beschäftigte, Auszubildende, Praktikanten, Teilzeitkräfte und freie Mitarbeiter zu berücksichtigen sind.¹³⁵ Der Begriff Beschäftigter wurde deshalb bewusst nicht verwendet, sondern der Begriff Personen. Dieser Begriff gilt als wertneutral und folgt damit nicht der arbeitsrechtlichen Sichtweise.¹³⁶ Dabei werden die personenbezogenen Daten selbst oder der Verarbeitungsvorgang nicht in Paragraphen konkretisiert oder spezifiziert. Es kommt somit allein auf die Anzahl der Personen im Unternehmen an, die den Verarbeitungsvorgang ausüben. Auch die Anzahl der geleisteten wöchentlichen Stunden stellt keinen Faktor dar, der die Anzahl der Beschäftigten zur Bestellpflicht eines Datenschutzbeauftragten beeinflusst.¹³⁷ Die 20 Personengrenze für die Pflicht der Bestellung eines Datenschutzbeauftragten stellt auf die Kopfzahl ab und nicht auf die Art der

¹³³ Vgl. Frenzel in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 9, Rn. 1.

¹³⁴ Vgl. Paal in Paal/ Pauly: BDSG, § 38, Rn. 1.

¹³⁵ Vgl. Seel: Welche Unternehmen brauchen einen Datenschutzbeauftragten, in NWB 32/ 2018, S. 2344.

¹³⁶ Vgl. Wickert/ Potthoff: Das neue Datenschutzrecht in der Steuerberatungskanzlei - Praxisleitfaden zur Umsetzung der DS-GVO, S. 18.

¹³⁷ Vgl. Kleemann/ Kader: EU-Datenschutzgrundverordnung und Bundesdatenschutzgesetz, in DStR 2018, S. 1094.

Beschäftigung¹³⁸, die Arbeitszeit oder den arbeitsrechtlichen Status.¹³⁹ Da in Steuerkanzleien die Tätigkeit stets eine automatisierte oder teils automatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten beinhaltet, ist diese Eingrenzung bezüglich der Beschäftigtenzahl des BDSG-neu für die Bestellung eines Datenschutzbeauftragten von Bedeutung. Eine Beschäftigung mit personenbezogenen Daten in einer Steuerkanzlei entsteht beispielsweise bei der Mandantenbetreuung. Die Beschäftigung mit personenbezogenen Daten liegt im Gegensatz dazu nicht bei der in der Steuerkanzlei beschäftigten Reinigungskraft vor.¹⁴⁰ Diese wird folglich bei der Ermittlung der 20 Personengrenze nicht berücksichtigt.

Für Unternehmen ergeben sich dadurch folglich drei Gründe, durch welche die Ernennung eines Datenschutzbeauftragten verpflichtend wird.

- Der erste Tatbestand ist die Pflicht aufgrund der Notwendigkeit der regelmäßigen Überwachung.
- Der zweite Tatbestand gilt der Notwendigkeit zur Bestellung eines Datenschutzbeauftragten aufgrund der umfangreichen Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten oder die Verarbeitung von Daten über strafrechtliche Verurteilungen und Straftaten.
- Der dritte Tatbestand, welcher zur verpflichtenden Benennung eines Datenschutzbeauftragten führt, ist die Mitarbeiteranzahl im Unternehmen, welche regelmäßig personenbezogene Daten verarbeiten.

Bei Betrachtung des Berufszweigs der Steuerberater und deren Kerntätigkeit scheidet der erste Verpflichtungsgrund aus. Kanzleien, welche sich auf Themengebiete im Zusammenhang mit überwiegend Daten aus besonderer Kategorie spezialisiert haben, wie beispielsweise Daten über die

¹³⁸ Vgl. Ecker: DS-GVO in der Anwalts- und Steuerkanzlei; Was ist zu beachten?, in DATEV, Themenlexikon vom 14.05.2018.

¹³⁹ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/steuerrecht-und-rechnungslegung/fachinfos/BStBK_Fragen-und-Antworten-DSGVO_2018.pdf.

¹⁴⁰ Vgl. Bayerisches Landesamt für Datenschutzaufsicht: Anforderungen der Datenschutz-Grundverordnung (DS-GVO) an kleine Unternehmen, Vereine, ect., Muster 4: Steuerberater.

Gewerkschaftszugehörigkeit oder Gesundheitsdaten, sind hier von der Betrachtung ausgenommen. Soweit Steuerkanzleien jedoch besondere Kategorien personenbezogener Daten verarbeiten wie beispielsweise die Religionszugehörigkeit des Mandanten, ist der zweite Verpflichtungsgrund tangiert. Im Bereich des Datenschutzes gibt es bis dato keine Definition für die Frage, wann eine umfangreiche Verarbeitung von Daten besonderer Kategorie vorliegt. Viele Rechtsbegriffe sind weiterhin unbestimmt, was zu Problemen für die betriebliche Praxis in der Umsetzung der Vorgaben führt, gerade auch bei der Pflicht zur Bestellung eines Datenschutzbeauftragten.¹⁴¹ Da auch insbesondere bezüglich des Vorliegens von besonders umfangreicher Verarbeitung Rechtsunsicherheit herrscht,¹⁴² wird von den Vorgängen und Verarbeitungstätigkeiten in Kanzleien ausgegangen, die eine überwiegend allgemeine Verarbeitung personenbezogener Daten beinhalten. Die Pflicht zur Benennung eines Datenschutzbeauftragten nur durch die DS-GVO ergibt sich somit für Steuerkanzleien nicht automatisch.

Vor diesem Hintergrund ist die alte Fassung des BDSG zu betrachten, denn bereits hier war es nicht-öffentlichen Stellen auferlegt, einen Datenschutzbeauftragten unter gewissen Bedingungen zu bestellen. Im § 4f BDSG-alt besteht die Pflicht zur Ernennung und Bestellung eines Datenschutzbeauftragten, wenn mindestens 20 Personen beschäftigt sind, die eine nicht-automatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten durchführen. Eine Neuerung oder gar Verschärfung der datenschutzrechtlichen Vorgaben im BDSG-alt hin zum BDSG-neu kann deshalb im Bereich der Datenschutzbeauftragten nicht explizit verzeichnet werden.

¹⁴¹ Vgl. Niklas/ Faas: Der Datenschutzbeauftragte nach der Datenschutz - Grundverordnung, in NZA 2017, S. 1092.

¹⁴² Vgl. Deutscher Steuerberaterverband e.V.: EU- Datenschutzgrundverordnung - Handlungsempfehlungen für Steuerberatungskanzleien, Mitteilung vom 12.03.2018.

ii. Folgen des Datenschutzbeauftragten durch die DS-GVO

Große Änderungen ergeben sich durch die DS-GVO bezüglich der Erfordernisse für Steuerkanzleien hinsichtlich der Bestellung eines Datenschutzbeauftragten vorerst nicht.¹⁴³ Allein die erforderliche Anzahl der Mitarbeiter zur Erfüllung der Pflichtanforderungen hat sich durch das BDSG-neu im ersten DSAnpUG-EU vom 30. Juni 2017 geändert, indem die Personenzahl vorerst auf 10 festgelegt wurde. Durch das zweite Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680, im Folgenden 2. DSAnpUG-EU genannt, wurde diese Grenze Ende des Jahres 2019 wieder auf 20 Personen angehoben. Es bleibt jedoch festzuhalten, dass durch diese anfängliche Änderung mehr Unternehmen betroffen waren als bisher. Dies führte zu einer höheren Anzahl an Datenschutzbeauftragten und wiederum zu einem höheren Niveau an Datenschutz.

Vor diesem Hintergrund sind die anfänglichen Änderungen bezüglich der Benennung eines Datenschutzbeauftragten und deren Auswirkungen auf Steuerkanzleien zu betrachten. Als Grundlage der Betrachtung wurde eine Erhebung des Statistischen Bundesamtes aus dem Jahr 2015 verwendet. Im Jahr 2015 arbeiteten rund 678.200 Personen inklusive der tätigen Inhaberinnen und Inhaber und durchschnittlich 6 Beschäftigte je Unternehmen im Bereich der Rechts- beziehungsweise Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung. Davon befassten sich 59 % allein mit der Thematik Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung und Buchführung.¹⁴⁴

Wird der Fokus jedoch auf die Größenklasse der Beschäftigten beim einzelnen Unternehmen selbst gelegt, ergibt sich ein anderes Bild. In 87 % der Unternehmen dieser betrachteten Berufssparte waren bis zu 9 Personen beschäftigt. Bei 3,7% der betrachteten Unternehmen wurden 20 Personen oder mehr

¹⁴³ Vgl. Wagemann: Die Neuerungen der Datenschutzgrundverordnung (DSGVO), in Deubner Verlag, Dok.-Nr.: 0949413, 2018.

¹⁴⁴ Vgl. Statistisches Bundesamt: Strukturerhebung im Dienstleistungsbereich Rechts- und Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung 2015, S. 8.

tätig.¹⁴⁵ In Anbetracht der bisherigen Verpflichtungen hinsichtlich eines Datenschutzbeauftragten durch das BDSG-alt und den Verpflichtungen des BDSG-neu ergeben sich keine großen Änderungen. Der überwiegende Teil der Kanzleien mit einer Beschäftigtenanzahl bis zu 9 Personen war durch die alte Gesetzeslage nicht zur Bestellung eines Datenschutzbeauftragten verpflichtet.

Die neue Gesetzeslage, welche von mehr als 10 Personen anfänglich und nun von 20 Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten spricht, erfasst den Großteil der Kanzleien in Deutschland damit nicht. Mit 3,7 % der Steuerkanzleien im Jahr 2015, die in Deutschland 20 oder mehr Beschäftigte haben, ist die Zahl der Datenschutzbeauftragten verschwindend gering. Die großen Beratungsgesellschaften, welche die Branche und deren Entwicklungen prägen, haben bereits einen Datenschutzbeauftragten und hatten diesen auch schon vor Einführung der DS-GVO. Die erwähnten 3,7 % der Unternehmen haben in der Tat meist deutlich mehr als 20 Beschäftigte. So engagieren diese 3,7 % der Branche über ein Drittel aller Beschäftigten der etwa 678.200 Personen und erwirtschaften mehr als die Hälfte des gesamten Umsatzes der Rechts- und Steuerberatungs- sowie Wirtschaftsprüfungsbranche.¹⁴⁶ Folglich waren die Unternehmen, welche den größten Umsatz erwirtschaften und die meisten Mitarbeiter pro Unternehmen binden, schon vor der DS-GVO und dem BDSG-neu mit der anfänglichen 10 Personengrenze dazu verpflichtet einen Datenschutzbeauftragten zu bestellen. Die Änderungen des BDSG-neu haben aufgrund der Struktur der Branche keinen großen Einfluss auf das Datenschutzniveau. Für den überwiegenden Teil der Steuerkanzleien führt das BDSG-neu nicht zur Verpflichtung der Bestellung eines Datenschutzbeauftragten. Es wird gefolgert, dass der Einfluss auf das Datenschutzniveau durch die Nutzung der Öffnungsklausel im BDSG-neu verschwindend gering ist und nicht zur Erhöhung des Datenschutzniveaus führt.

¹⁴⁵ Vgl. Statistisches Bundesamt: Strukturerhebung im Dienstleistungsbereich Rechts- und Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung 2015, S. 11.

¹⁴⁶ Vgl. Statistisches Bundesamt: Strukturerhebung im Dienstleistungsbereich Rechts- und Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung 2015, S. 11.

iii. Anhebung der Personengrenze im BDSG-neu durch das 2. DSAnpUG-EU

Die Anhebung der Personengrenze im BDSG-neu durch das 2. DSAnpUG-EU vom 20. November 2019 hat diverse Reaktionen hervorgerufen. In § 38 Abs.1 S. 1 BDSG-neu wurde die Personenanzahl von 10 auf 20 Personen angehoben, welche ständig mit der automatisierten Verarbeitung personenbezogener Daten beschäftigt sind. Ab einer Personenanzahl von 20 gilt die Verpflichtung zur Benennung eines Datenschutzbeauftragten. Der Datenschutzbeauftragte soll in seiner Position zum Schutz der personenbezogenen Daten der Betroffenen beitragen. Die Erhöhung dieser Grenze bewirkt folglich, dass in Einrichtungen der Rechts- beziehungsweise Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung verpflichtend weniger Datenschutzbeauftragte benannt werden. Dies impliziert eine Abschwächung des Schutzes personenbezogener Daten. Die freiwillige Bestellung von Datenschutzbeauftragten ist hiervon selbstverständlich nicht betroffen.

Es stellt sich deshalb grundsätzlich die Frage, ob die Erhöhung der Personengrenze im BDSG-neu als Entscheidungskriterium für die Bestellung eines Datenschutzbeauftragten nicht nur kontraproduktiv ist, sondern grundsätzlich ein falsches Entscheidungskriterium für die Bestellung des Datenschutzbeauftragten darstellt. Der Berufsverband der Datenschutzbeauftragten Deutschland (BvD) e.V. führte an, dass grundsätzlich jeder Unternehmer, der umfänglich mit personenbezogenen Daten arbeitet oder diese zum Geschäft macht, verpflichtend einen Datenschutzbeauftragten bestellen sollte.¹⁴⁷ Eine derartige Kategorisierung spricht dafür, bestimmte Berufsgruppen dazu zu verpflichten, grundsätzlich einen Datenschutzbeauftragten zu benennen. Diese Herangehensweise wird bereits in der Form verfolgt, indem die DSGVO im Artikel 37 Abs. 1 Buchstabe c) DSGVO jeden, der besondere Kategorien personenbezogener Daten verarbeitet, zur Benennung eines Datenschutzbeauftragten verpflichtet. Die umfangreiche Verarbeitung

¹⁴⁷ Vgl. BvD: Lockerung der Benennungspflicht schadet Unternehmen und Betroffenen.

personenbezogener Daten führt ebenfalls durch Artikel 37 Abs. 1 Buchstabe b) DS-GVO zur Benennung eines Datenschutzbeauftragten.

Die Vermutung, dass die Personengrenze für die Bestellung eines Datenschutzbeauftragten heraufgesetzt wurde, um kleinen Unternehmen den Umgang mit dem Datenschutzrecht zu erleichtern, greift und unterstützt – zumindest im Bereich der Steuerberatung - nur in Grenzen. Trotz dieser Erleichterung für viele kleine Unternehmen in diesem Bereich trifft viele Start-Ups das Problem der datenschutzrechtlichen Anforderungen bei Ausschreibungen und Aufträgen großer Kunden. Diese erwarten aufgrund von Compliance-Anforderungen oftmals hohe Datenschutzstandards einschließlich eines Datenschutzbeauftragten, sodass kleine Unternehmen Aufträge verlieren, da dieser Wettbewerbsnachteil¹⁴⁸ ein Ausschlusskriterium darstellt.

Die Heraufsetzung der Personengrenze scheint das Ziel der DS-GVO zum erhöhten Schutz der personenbezogenen Daten von Betroffenen im Mindestmaß zu erfüllen. Es scheint jedoch auch ein Zeichen für die grundsätzliche Untauglichkeit als Kriterium zur Benennung eines Datenschutzbeauftragten darzustellen, da im Zweifel die Festlegung von Kriterien anhand der Verarbeitung selbst und nicht lediglich anhand einer Personenanzahl sinnvoll ist.

iv. Merkmale eines Datenschutzbeauftragten

Der Datenschutzbeauftragte muss gewisse Eigenschaften mitbringen, um das Amt bekleiden zu können. Die in Artikel 37 Abs. 5 DS-GVO genannten Kriterien beinhalten dessen berufliche Qualifikation und insbesondere dessen Fachwissen, welches er auf dem Gebiet des Datenschutzrechts und der Datenschutzpraxis vorweisen kann. Bei der Benennung selbst kann der Verantwortliche und Auftragsverarbeiter laut Artikel 37 Abs. 6 DS-GVO zwischen einem Beschäftigten und einem Externen wählen. Letzterer agiert als Datenschutzbeauftragter auf Grundlage eines Dienstleistungsvertrages. Im Falle der Benennung eines Mitarbeiters muss sichergestellt sein, dass dieser für die Position fachlich geeignet ist. Soll die Position des Datenschutzbeauftragten

¹⁴⁸ Vgl. BvD: Lockerung der Benennungspflicht schadet Unternehmen und Betroffenen.

nicht durch einen Externen besetzt werden, so darf der Kanzleileiter und der IT-Leiter nicht für die Position des Datenschutzbeauftragten in Betracht gezogen werden.¹⁴⁹

Externe Datenschutzbeauftragte, welche der Verantwortliche mit der Aufgabe des Datenschutzbeauftragten betraut, müssen ihr Wissen durch Fortbildungen und diverse Qualifikationen oder Zertifizierungsverfahren nachweisen können. Eine bestimmte Ausbildung für die Position des Datenschutzbeauftragten gibt es jedoch nicht.¹⁵⁰ Der Datenschutzbeauftragte muss über ein angemessenes Fachwissen auf dem Gebiet des Datenschutzes verfügen, um die Aufgabe des Datenschutzbeauftragten erfüllen zu können.¹⁵¹ Bezüglich des Fachwissens definiert Erwägungsgrund 97 der DS-GVO weiter, dass der Datenschutzbeauftragte hinsichtlich des Niveaus seines Fachwissens eine Orientierung an den durchgeführten Datenverarbeitungsvorgängen und dem erforderlichen Schutz der personenbezogenen Daten vornehmen sollte. Die Qualifikation des Datenschutzbeauftragten muss also laut DS-GVO nicht immer die gleiche sein. Sie richtet sich vorrangig nach der Größe des Unternehmens und den damit einhergehenden Aufgaben.¹⁵²

Ist ein Datenschutzbeauftragter benannt, dann ist es wichtig, dessen Position im Unternehmen deutlich zu machen. Bei der Wahl eines internen Datenschutzbeauftragten kann diesem beispielsweise eine Bestellurkunde ausgehändigt werden. Des Weiteren sind alle Mitarbeiter über die erstmalige Bestellung des Datenschutzbeauftragten oder auch über die neue Besetzung der Position des Datenschutzbeauftragten zu informieren. Die Information kann beispielsweise in einer Rundmail bekannt gegeben werden. Der Datenschutzbeauftragte muss nach Artikel 38 DS-GVO nicht nur frühzeitig in alle relevanten datenschutzrechtlichen Fragen mit eingebunden werden, ihm müssen außerdem alle notwendigen Ressourcen bezüglich des Zugangs zu

¹⁴⁹ Vgl. Ecker: DS-GVO in der Anwalts- und Steuerkanzlei; Was ist zu beachten?, in DATEV, Themenlexikon vom 14.05.2018.

¹⁵⁰ Vgl. Paal in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 37, Rn. 13.

¹⁵¹ Vgl. Kleemann/ Kader: EU-Datenschutzgrundverordnung und Bundesdatenschutzgesetz, in DStR 2018, S. 1094.

¹⁵² Vgl. Niklas/ Faas: Der Datenschutzbeauftragte nach der Datenschutz-Grundverordnung, in NZA 2017, S. 1093.

personenbezogenen Daten und des Erhalts von Fachwissen zur Verfügung gestellt werden. Dabei ist der Datenschutzbeauftragte in einer Position, in der er weisungsfrei ohne Benachteiligungen handeln kann. Ziel ist es dabei, die Unabhängigkeit des Datenschutzbeauftragten zu garantieren und dadurch einen effektiven Datenschutz herzustellen.¹⁵³

Der Datenschutzbeauftragte genießt in dieser Stellung einen gewissen Schutz, um die Garantie bezüglich der freien Ausübung seiner Tätigkeit gewährleisten zu können. Dieser Schutz umfasst auch ein Benachteiligungsverbot des Datenschutzbeauftragten, jedoch nicht ein spezielles Kündigungsverbot.¹⁵⁴

Im Teil B des DSAnpUG-EU wird erläutert, dass die im § 38 BDSG-neu enthaltenen Regelungen inhaltlich an die Fassung des § 4f Abs. 1 Satz 4 BDSG-alt angelehnt sind. Gemäß § 38 Abs. 2 i.V.m. § 6 Abs. 4 BDSG-neu ist die Kündigung eines Datenschutzbeauftragten nur aus wichtigem Grund zulässig. Danach gilt wie bisher auch ein besonderer Kündigungsschutz, nicht jedoch ein besonderes Kündigungsverbot. Die Abberufung eines Datenschutzbeauftragten ist nur bei entsprechender Anwendung des § 626 BGB möglich. § 626 BGB beinhaltet die fristlose Kündigung aus wichtigem Grund. Sollten also den Vertragsparteien „Tatsachen vorliegen, auf Grund derer dem Kündigenden unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles und unter Abwägung der Interessen beider Vertragsteile die Fortsetzung des Dienstverhältnisses bis zum Ablauf der Kündigungsfrist oder bis zu der vereinbarten Beendigung des Dienstverhältnisses nicht zugemutet werden kann“¹⁵⁵, so kann das Verhältnis beendet werden.

Bei § 6 Abs. 4 BDSG-neu handelt es sich um einen Sonderkündigungsschutz für Datenschutzbeauftragte. Dieser Schutz dient nicht nur dazu den Arbeitsplatz zu sichern, sondern auch die Stellung und Position des Datenschutzbeauftragten bei der aktiven Wahrnehmung von gesetzlichen Aufgaben zu stärken.¹⁵⁶ Beim Vergleich der Voraussetzung des § 6 Abs. 4 BDSG-neu i.V.m.

¹⁵³ Vgl. von dem Bussche in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 38, Rn. 1.

¹⁵⁴ Vgl. Niklas/ Faas: Der Datenschutzbeauftragte nach der Datenschutz-Grundverordnung, in NZA 201, S. 1095.

¹⁵⁵ § 626 Abs. 1 BGB.

¹⁵⁶ Vgl. Wedde: Nachwirkender Kündigungsschutz eines stellvertretenden Datenschutzbeauftragten, in jurisPR-ArbR 43/2018, Anm. 5.

§ 626 BGB mit den Anforderungen des Artikels 38 Abs. 3 DS-GVO, nämlich dem Verbot der Abberufung bzw. Kündigung wegen der Erfüllung der Aufgaben des Datenschutzbeauftragten, stellt sich die Frage der Kollision der Normen. Die nationalen Regelungen stellen unter der Voraussetzung der Abberufung aus wichtigem Grund höhere Anforderungen an die Abberufung als die DS-GVO, da eine Abberufung nur aus wichtigem Grund erfolgen könne, auch wenn die Abberufung nicht mit der Erfüllung der Aufgaben des Datenschutzbeauftragten im Zusammenhang steht. Es bleibt abzuwarten, ob eine Kollision der Normen bestätigt wird.¹⁵⁷ Diese Frage der strengeren nationalen Regelungen ist derzeit vor dem EuGH anhängig.¹⁵⁸

Die Kontaktdaten des Datenschutzbeauftragten sind nach Artikel 37 Abs. 7 DS-GVO an die zuständige Aufsichtsbehörde weiterzuleiten. Diese wird die Daten des zuständigen Datenschutzbeauftragten vermerken. Um die Kontaktdaten und den Kontakt selbst in der Steuerkanzlei beispielsweise zwischen dem Datenschutzbeauftragten und dem Mandanten herzustellen, empfiehlt es sich auch hier die Kontaktdaten auf der Website zu hinterlegen. Eine Pflicht zur Hinterlegung von umfänglichen Kontaktdaten besteht jedoch nicht. Die DS-GVO fordert nur Kontaktdaten, jedoch nicht den expliziten Namen des Datenschutzbeauftragten.¹⁵⁹ Die Einrichtung und Angabe einer Funktionsemailadresse, welche nur der Datenschutzbeauftragte abrufen kann,¹⁶⁰ hilft so dann bei der Kontaktaufnahme und der Vermittlung zwischen Betroffenen und Datenschutzbeauftragten.

b. Verarbeitungsverzeichnis

Ein Merkmal des nicht-öffentlichen Bereichs ist die Erstellung und das Führen eines Verzeichnisses aller Verarbeitungstätigkeiten. Diese Pflicht obliegt

¹⁵⁷ Vgl. beck-online: <https://rsw.beck.de/aktuell/daily/meldung/detail/bag-weitere-eugh-vorlage-wegen-abberufung-vom-amt-des-datenschutzbeauftragten>.

¹⁵⁸ Vgl. Bundesarbeitsgericht, Vorlagebeschluss (EuGH) v. 27.04.2021 - 9 AZR 621/19 (A).

¹⁵⁹ Vgl. Expertenforum Arbeitsrecht (#EFAR): <https://efarbeitsrecht.net/datenschutzerklaerung/>.

¹⁶⁰ Vgl. Wirwohl: Die Umsetzung der Datenschutz- Grundverordnung durch Sachverständige: Was ist zu beachten?, in DS 2018, S. 164.

dem Verantwortlichen, welcher nach Artikel 4 Nr. 7 DS-GVO über die Zwecke und Mittel der Verarbeitung von personenbezogenen Daten entscheidet, und damit zumeist dem Steuerberater als Inhaber der Kanzlei. Im Sinne des § 11 Abs. 2 StBerG ist jede Person oder Gesellschaft gemäß § 3 StBerG bei der Verarbeitung personenbezogener Daten Verantwortlicher nach Artikel 4 Nr. 7 DS-GVO. Artikel 30 Abs. 1 DS-GVO legt fest, dass jeder Verantwortliche ein Verzeichnis aller seiner Verarbeitungstätigkeiten zu führen hat, welche seiner Zuständigkeit unterliegen. Dadurch wird die allgemeine Rechenschaftspflicht des Artikel 5 Abs. 2 DS-GVO in Artikel 30 DS-GVO konkretisiert.¹⁶¹ Zweck der Regelung ist der Nachweis der Einhaltung der DS-GVO gegenüber den Aufsichtsbehörden, was bei der Auslegung von Artikel 30 DS-GVO durch den Verantwortlichen insbesondere auch hinsichtlich des Empfängerhorizonts zu berücksichtigen ist.¹⁶²

In einer Steuerberatungskanzlei werden stets personenbezogene und zum Teil sensible Daten wie beispielsweise die Religionszugehörigkeit verarbeitet, welche dem Berufsgeheimnis unterliegen, und somit aufgrund des Risikos für die Rechte und Freiheiten der Personen zum Führen eines Verarbeitungsverzeichnisses verpflichtet.¹⁶³

In Artikel 30 Abs. 1 DS-GVO werden die notwendigen Angaben zum Verarbeitungsverzeichnis erläutert. Der Verantwortliche hat ein Verzeichnis über alle Verarbeitungstätigkeiten in seiner Zuständigkeit zu führen, wobei der Verpflichtete im Verzeichnis auch mehrere Verarbeitungen in einem Verarbeitungsverzeichnis bündeln kann.¹⁶⁴ Im Verzeichnis selbst sind nicht nur der Name und die Kontaktdaten des Verantwortlichen zu vermerken, sondern auch der jeweilige Zweck der Verarbeitung. Die Erfassung von mehreren Zwecken der Verarbeitung in einem Verzeichnis ist zulässig.¹⁶⁵ Zum Verarbeitungsfall ist die Beschreibung der Kategorie der betroffenen Person und deren personenbezogener Daten aufzuzeichnen. Eine weitere Angabe, welche

¹⁶¹ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 30, Rn. 1.

¹⁶² Vgl. Plath in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 30, Rn. 3.

¹⁶³ Vgl. Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt: <https://steuerberater-verband.de/2018/03/29/eu-datenschutzgrundverordnung/>.

¹⁶⁴ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 30, Rn. 5.

¹⁶⁵ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 30, Rn. 5.

im Verarbeitungsverzeichnis zu vermerken ist, ist die Kategorie des Empfängers der personenbezogenen Daten. Dabei kann der Empfang der Daten in der Vergangenheit oder der Zukunft liegen und der Empfänger kann auch außerhalb der EU ansässig sein. Falls die personenbezogenen Daten an ein Drittland oder eine internationale Organisation versendet werden, ist dies im Verarbeitungsverzeichnis zu vermerken. Eine optionale Angabe im Verarbeitungsverzeichnis ist hingegen die vorgesehene Frist für die Löschung der jeweiligen Datenkategorie und die allgemeine Beschreibung der technischen und organisatorischen Maßnahmen, welche angewendet werden.

Die abschließende Aufzählung in Artikel 30 DS-GVO mit vorgegebenen und optionalen Angaben im Verarbeitungsverzeichnis vermittelt dem Ersteller eine Form von Sicherheit, da er sich gewissermaßen eines Leitfadens während der Erstellung des Verzeichnisses bedienen kann. Dennoch ist die Erstellung fehleranfällig und die Vorgaben des Artikel 30 DS-GVO sind generalklauselartig formuliert.¹⁶⁶ Ein Verstoß gegen Artikel 30 DS-GVO kann zu einem Bußgeld nach Artikel 83 DS-GVO führen. Der Steuerberater hat folglich eine große Gewissenhaftigkeit bei der Erstellung und der Führung des Verarbeitungsverzeichnisses zu verfolgen. Dieser Anhalt zur Gewissenhaftigkeit dient allerdings wiederum dem Schutz der personenbezogenen Daten, weil durch das Führen des Verarbeitungsverzeichnisses dem Nachweis einer DS-GVO konformen Datenverarbeitung nachgekommen werden soll.¹⁶⁷

Das Führen eines solchen Verzeichnisses kann unter Berücksichtigung aller Vorgaben zu einer nicht unbeträchtlichen Herausforderung werden. Aus diesem Grund bietet die DS-GVO in Artikel 30 Abs. 5 und Erwägungsgrund 13 DS-GVO eine Erleichterung für Einrichtungen, welche weniger als 250 Mitarbeiter beschäftigen. Diese Unternehmen müssen demnach aus Rücksicht auf die Funktionalität des Binnenmarktes und den freien Verkehr personenbezogener Daten unter bestimmten Bedingungen kein Verzeichnis führen. Auch die Mitgliedsstaaten und deren Aufsichtsbehörden sind gemäß

¹⁶⁶ Vgl. Keppeler/ Berning: Die Bußgeldrisiken nach Art. 83 der Datenschutz- Grundverordnung - auch ein Risiko für den Jahresabschluss?!, in DStR 2018, S. 93.

¹⁶⁷ Vgl. Ecker: DS-GVO in der Anwalts- und Steuerkanzlei; Was ist zu beachten?, in DATEV, Themenlexikon vom 14.05.2018.

Erwägungsgrund 13 DS-GVO bei der Anwendung der Verordnung angehalten, auf Kleinstunternehmer sowie kleine und mittlere Unternehmen Rücksicht zu nehmen.

Das Verarbeitungsverzeichnis stellt den Ausgangspunkt der Kontrollen durch die Aufsichtsbehörden dar und ermöglicht die Rechtmäßigkeitsprüfung. Der Detailgrad der Dokumentation sollte deshalb einen fundierten Gesamtüberblick liefern.¹⁶⁸ Neben dem Selbstschutz, die rechtliche Grundlage vollumfänglich angewendet zu haben, bietet die Erstellung des Verarbeitungsverzeichnisses ganz abgesehen von dem Aufwand der Erstellung jedoch noch weitere Vorteile. Dadurch, dass alle Vorgänge im Zusammenhang mit der Verarbeitung von personenbezogenen Daten erfasst werden sollen, kann eine Art Kontrolle durchgeführter notwendiger Tätigkeiten erfolgen. Vorgänge, welche bisher nicht als von den Änderungen der DS-GVO betroffen identifiziert wurden, können nun angepasst werden. Der Verantwortliche macht demnach eine Art Bestandsaufnahme, bei der auch eine Kontrolle der Implikation der DS-GVO erfolgen kann. So kann der Verantwortliche, welcher in der Pflicht ist, die Verarbeitung personenbezogener Daten zu regeln, auch die Verarbeitungstätigkeiten in Einklang mit der DS-GVO bringen. Erwägungsgrund 74 in der DS-GVO beschreibt dies als Pflicht des Verantwortlichen, geeignete und wirksame Maßnahmen zum Schutz der personenbezogenen Daten zu treffen und diese auch gleichzeitig nachweisen zu können. Der Nachweis muss so auch auf Anfrage der Aufsichtsbehörde vorgelegt werden können. Wie Erwägungsgrund 82 DS-GVO besagt, ist der Verantwortliche angehalten mit der Aufsichtsbehörde zusammen zu arbeiten. Damit muss er der Aufsichtsbehörde die Möglichkeit geben, die Maßnahmen und das Verarbeitungsverzeichnis kontrollieren zu können.

Im Hinblick auf den Untersuchungsgegenstand einer mittelständischen Kanzlei mit weit weniger als 250 Mitarbeitern steht der Verantwortliche als Steuerberater vor dem Dilemma der Anwendungsfrage. Es gilt eine Entscheidung zu treffen hinsichtlich des Aufwands des Führens eines Verzeichnisses und der Absicherung durch den Nachweis und die Kontrolle der eigenen

¹⁶⁸ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 30, Rn. 2.

Anwendung der DS-GVO. Ein Kriterium für die Entscheidung für oder gegen das Führen eines Verarbeitungsverzeichnisses ist die Frage in Artikel 30 Abs. 5 DS-GVO, ob die Verarbeitung personenbezogener Daten nicht nur gelegentlich erfolgt. Eine Verarbeitung personenbezogener Daten ist jedoch die Haupttätigkeit der Steuerberatung. Eine weitere Frage in Artikel 30 Abs. 5 DS-GVO besteht darin, ob sensible personenbezogene Daten verarbeitet werden oder nicht. Werden sensible Daten nach Artikel 9 DS-GVO verarbeitet, wie beispielsweise die Konfession des Mandanten, so muss zwingend ein Verzeichnis über die Verarbeitungstätigkeit geführt werden. Die Angaben zur Konfession von Mandanten werden als sensible Daten kategorisiert, da sie einen Rückschluss auf die religiöse Überzeugung des Einzelnen möglich machen.¹⁶⁹ Da diese Information beispielsweise zwingend von Mandanten im Rahmen der Erstellung der Einkommensteuererklärung erhoben wird, muss ein Verarbeitungsverzeichnis geführt werden. Vor dem Hintergrund, dass viele Steuerberatungskanzleien die Hilfe eines Datenschutzbeauftragten heranziehen oder bereits vor der DS-GVO beansprucht haben, gilt es die Beantwortung der Frage und deren Ausführung in Zusammenarbeit mit dem Datenschutzbeauftragten zu treffen. Im Zusammenhang mit der Implementierung der DS-GVO sollten die Verarbeitungsvorgänge in der Steuerkanzlei grundsätzlich bereits einer Prüfung hinsichtlich Konformität mit der DS-GVO unterzogen worden sein.

Des Weiteren ist es die Pflicht des Datenschutzbeauftragten, diese Einhaltung der DS-GVO regelmäßig zu kontrollieren. Das Erstellen eines Verarbeitungsverzeichnisses ist damit zu Beginn eine einmalige Aufgabe, welche zumeist vom Datenschutzbeauftragten in Zusammenarbeit mit dem Verantwortlichen und Kanzleiinhaber durchzuführen ist. Eine Pflicht zur Aktualisierung wird nicht explizit aufgeführt. Dennoch muss das Verzeichnis aktuelle Angaben enthalten, wodurch eine regelmäßige Aktualisierung zur Widerspiegelung aktueller Angaben notwendig ist.¹⁷⁰ Die Pflege und Aktualisierung des Verzeichnisses liegen dann meist in dem Aufgabenbereich des

¹⁶⁹ Vgl. Kleemann/ Kader: EU-Datenschutz-Grundverordnung und Bundesdatenschutzgesetz, in DStR 2018, S. 1093.

¹⁷⁰ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 30, Rn. 5d.

Datenschutzbeauftragten selbst. Vor dem Hintergrund der Selbstkontrolle und der bestehenden Nachweispflicht ist das Führen eines Verarbeitungsverzeichnisses trotz aller Hindernisse notwendig. Auch wenn keine Zusammenarbeit mit einem Datenschutzbeauftragten besteht, kann eine der vielen bestehenden Vorlagen, wie beispielsweise die Vorlage der Bundessteuerberaterkammer, bei der Erstellung des Verarbeitungsverzeichnisses durch den Verantwortlichen genutzt werden. Das Muster, welches online kostenlos zur Verfügung gestellt wird, beinhaltet alle notwendigen Angaben nach Artikel 30 DS-GVO und muss durch den Verantwortlichen oder auch in Zusammenarbeit mit dem Datenschutzbeauftragten nur noch befüllt werden.

Abbildung 5: Vorlage eines Verarbeitungsverzeichnisses der Bundessteuerberaterkammer¹⁷¹

**Verzeichnis von Verarbeitungstätigkeiten der Steuerberatungskanzlei
im Sinne von Art. 30 Abs. 1 Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO)
(Stand: tt.mm.jjjj)**

Verantwortlicher	
Name der verantwortlichen natürlichen oder juristischen Person	
Ansprechperson	
Postadresse	
Telefon	
E-Mail-Adresse	
Datenschutzbeauftragter [soweit DSB benannt wurde]	
Nachname, Vorname [Funktion ausreichend, z. B. Datenschutzbeauftragter]	
Kontakt Daten wie z.B. Postadresse, Telefon oder E-Mail-Adresse [Funktionsadresse genügt, z. B. Datenschutzbeauftragter@Kanzlei.de]	
Verarbeitungstätigkeit lfd. Nr. 1: Lohnbuchhaltung von Mandanten	
Zwecke der Verarbeitung	Erstellung der Lohnbuchhaltung, insb. <ul style="list-style-type: none"> • Berechnung der Lohn- und Gehaltsansprüche • Berechnung von Abgaben und Steuern • Erstellung und Bereitstellung der Lohn- und Gehaltsnachweise • Beratung zur steuerlichen Gestaltung arbeitsrechtlicher Sachverhalte
Kategorien betroffener Personen	Beschäftigte von Mandanten
Kategorien von personenbezogenen Daten	Stammdaten der Beschäftigten, inkl. Angaben zu Familienstand, Schwerbehinderteneigenschaften und Kirchensteuerpflicht sowie Sozialdaten Ansprechpersonen im erforderlichen Schriftverkehr mit externen Stellen Zeitaufzeichnungen für Abrechnungserstellung
...	...

¹⁷¹ Bundessteuerberaterkammer: Datenschutz – Muster zum Verzeichnis von Verarbeitungstätigkeiten: <https://www.bstbk.de/de/themen/brennpunkthemen/datenschutz>.

Zu Beginn des Verarbeitungsverzeichnisses sind bei Verwendung der Vorlage in Abbildung 5 die Kontaktdaten des Verantwortlichen und des Datenschutzbeauftragten anzugeben. Im Folgenden wird dann für jede Verarbeitungstätigkeit, welche in diesem Fall in der Steuerkanzlei vorgenommen wird, ein Reiter im Verarbeitungsverzeichnis angelegt und mit den im Artikel 30 DS-GVO vorgegebenen Informationen befüllt.

c. Aufbewahrungs- und Löschkonzept

Neben dem Verarbeitungsverzeichnis hat der Verantwortliche ein Konzept über die Aufbewahrung und die Löschung der verarbeiteten personenbezogenen Daten zu führen. Dabei gibt der Verantwortliche dem Betroffenen Informationen darüber, wie lange die personenbezogenen Daten aufbewahrt werden und wann die Daten durch den Verantwortlichen gemäß Artikel 17 DS-GVO gelöscht werden. Artikel 17 DS-GVO, welcher das Recht auf Vergessenwerden beinhaltet, formuliert den Anspruch der betroffenen Person, dass bei Vorliegen eines der in Abs. 1 genannten Gründen die personenbezogenen Daten unverzüglich zu löschen sind.¹⁷²

In Steuerkanzleien empfiehlt sich die Aufstellung solcher Konzepte allein schon, um der Nachweispflicht gerecht zu werden. Durch die Aufstellung der Konzepte über die Aufbewahrung und Löschung personenbezogener Daten soll die Einhaltung der jeweiligen Fristen sowie deren Löschung dokumentiert werden.¹⁷³ Ein Teil des Löschkonzepts stellt dabei beispielsweise die Mitteilungspflicht des Verantwortlichen dar. Artikel 19 DS-GVO besagt, dass der Verantwortliche jedem Empfänger der verarbeiteten personenbezogenen Daten die Löschung oder Berichtigung dieser mitzuteilen hat. Damit soll für den Betroffenen die Garantie bestehen, dass die personenbezogenen Daten im vollen Umfang dem Schutz der DS-GVO unterliegen. Eine spezielle Form oder Frist gibt Artikel 19 DS-GVO dabei nicht vor.¹⁷⁴ Es soll nicht nur

¹⁷² Vgl. Kamlah in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 17, Rn. 1 und 3.

¹⁷³ Vgl. Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt: <https://steuerberater-verband.de/2018/03/29/eu-datenschutzgrundverordnung/>.

¹⁷⁴ Vgl. Kamlah in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 19, Rn. 1.

der Erstverwender von der Forderung der Löschung betroffen sein, sondern auch der mögliche nächste Verwender und damit Empfänger der personenbezogenen Daten.

Die Aufbewahrung ist verpflichtend als Konzept durch den Verantwortlichen zu erstellen, da die Dauer der Aufbewahrung einen Teil der Informationspflicht des Verantwortlichen darstellt. Artikel 13 Abs. 2 DS-GVO besagt, dass der Verantwortliche bei der Erhebung der personenbezogenen Daten für Zwecke der fairen und transparenten Verarbeitung Informationen an den Betroffenen weiterzugeben hat. Diese Informationen beinhalten auch die Dauer der Speicherung der personenbezogenen Daten. Dabei kann der Verantwortliche ein allgemeines Konzept erstellen, welches alle möglichen personenbezogenen Daten enthält, einschließlich deren Speicherdauer.

Im Fall des Steuerberaters ist der Steuerberater als Verantwortlicher an die gesetzlichen Aufbewahrungspflichten gebunden. Der Steuerberater als Freiberufler ist dabei von der Buchführungspflicht nach Handelsrecht und nach Steuerrecht befreit. Das Steuerberatungsgesetz enthält jedoch berufsbezogene Aufbewahrungsfristen. Nach § 66 Abs. 1 StBerG besteht eine Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren für Handakten beginnend ab dem Zeitpunkt des Ablaufs des Kalenderjahres der Beendigung des Auftrags. Die gesetzlichen Aufbewahrungspflichten können je nach Tätigkeit und Rechtsform voneinander abweichen. Jeder Kaufmann, der bereits nach § 238 HGB zur Buchführung verpflichtet ist, ist auch nach § 140 AO zur Buchführung verpflichtet und muss die gesetzlichen Aufbewahrungspflichten der AO befolgen. Die Buchführungspflicht kann auch durch die Überschreitung eines der Grenzwerte in § 141 AO entstehen, die den gewerblichen Unternehmer dann zur Befolgung der steuerlichen Aufzeichnungspflichten anhält, soweit er nicht schon nach anderen Gesetzen buchführungspflichtig ist.

Der Kaufmann ist dabei in seinem Handeln an § 257 HGB sowie § 147 AO gebunden. § 257 HGB behandelt die Frist zur Aufbewahrung von Unterlagen und beauftragt jeden Kaufmann Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Einzelabschlüsse nach § 325 Abs. 2a, Lageberichte, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte sowie die zu ihrem Verständnis

erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstige Organisationsunterlagen, die empfangene Handelsbriefe, die Wiedergaben abgesandter Handelsbriefe sowie Belege der Buchhaltung aufzubewahren. Die Frist zur Aufbewahrung ist nach § 257 Abs. 4 HGB 10 beziehungsweise 6 Jahre. § 147 AO schließt sich den Regelungen des § 257 HGB an. Auch hier wird angewiesen, dass die Mandantenunterlagen in Form der Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderliche Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen, die empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe, Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe, Buchungsbelege und Unterlagen nach Artikel 15 Absatz 1 und Artikel 163 des Zollkodex der Union 10 beziehungsweise 6 Jahre aufzubewahren sind. Damit wird ein Teil des Aufbewahrungs- und Löschverzeichnisses für den Bereich der Steuerberater als Verantwortlicher bereits durch gesetzliche Regelungen bestimmt.

In § 257 HGB wird zwischen der Aufbewahrungsdauer von 6 Jahren und 10 Jahren unterschieden. In Bezug auf die Tätigkeit des Steuerbersaters bedeutet dies, dass die personenbezogenen Daten des Mandanten, welche beispielsweise im Rahmen der Korrespondenz der Handelsbriefe erscheinen, für 6 Jahre aufzubewahren sind. Für Eröffnungsbilanzen und Buchungsbelege beispielsweise gilt eine Aufbewahrungspflicht von 10 Jahren. Für die Berechnung der Aufbewahrungsfrist gemäß § 257 HGB ist es dabei von Bedeutung, dass die Aufbewahrungsfrist mit Schluss des Kalenderjahres beginnt, in dem der zur Aufbewahrungspflicht führende Sachverhalt verwirklicht wurde. Bei Handelsbüchern ist dies beispielsweise mit Ablauf des Kalenderjahres, mit dem die letzte Eintragung in den Handelsbüchern vorgenommen wurde. Bei Handelsbriefen ist der Empfang beziehungsweise die Absendung ausschlaggebend für den Beginn der Aufbewahrungsfrist.¹⁷⁵

Das korrekte Führen eines Löschverzeichnisses macht es möglich, die Daten in welcher Form diese auch verarbeitet und aufbewahrt wurden, rechtzeitig zu löschen. Der Steuerberater kann durch das Löschverzeichnis einen Überblick über die Daten und Unterlagen erlangen und vermeidet es, Daten länger

¹⁷⁵ Vgl. Böcking/ Gros in Ebenroth/ Boujong/ Joost/ Strohn: HGB, § 257, Rn. 35f.

als nötig aufzubewahren. Eine mögliche Vorlage für das Löschkonzept findet sich auf der Internetseite der Bundessteuerberaterkammer wieder. Dieses stellt die Bundessteuerberaterkammer kostenlos zur Verfügung.

Abbildung 6: Vorlage eines Löschkonzepts der Bundessteuerberaterkammer¹⁷⁶

	XX	6 Monate	10 Jahre	14 Jahre
Beschäftigtendaten			Nach Ausscheiden	
Finanzbuchhaltung				Prüfen
...				
...				

Die Übersicht über die Löschfristen und damit das Löschkonzept wird in tabellarischer Form dargestellt und ordnet die jeweiligen Daten systematisch der Dauer und der Aufbewahrung zu. In der ersten Spalte wird ein Überblick über die Kategorie der Daten und Unterlagen gegeben. In den Spalten rechts von der jeweiligen Datenkategorie werden die Zeiträume einer möglichen Aufbewahrung angegeben. Für jeden Reiter der Spalte links ist folglich die Dauer der Aufbewahrung auszuwählen.

Bei der Festlegung der generellen Löschzeitpunkte ist nicht nur auf anwendbare Löschpflichten abzustellen, sondern auch auf die potenzielle Weiterverarbeitung aufgrund der Geltendmachung, Ausübung oder Verteidigung erforderlicher Rechtsansprüche und damit die Aufbewahrungsrechte außerhalb der generellen Aufbewahrungspflichten.¹⁷⁷ Nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist sind die Daten in digitaler Form zu löschen oder in Papierform zu schreddern. Insbesondere bei der Aufbewahrung von sensiblen Daten ist darauf zu achten,

¹⁷⁶ Bundessteuerberaterkammer: <https://www.bstbk.de/de/themen/brennpunktthemen/datenschutz>.

¹⁷⁷ Vgl. Puchelt: Auch das Löschen von Daten will gelernt sein!, in NWB 27/ 2020, S. 1975.

dass diese nach der Vernichtung nicht mehr lesbar gemacht werden können, um so einen Verstoß gegen die DS-GVO zu vermeiden.¹⁷⁸ Es ist zu beachten, dass eine Aufbewahrungspflicht des Mandanten zumeist durch Beauftragung des Steuerberaters übernommen wird.¹⁷⁹ Die Aufbewahrung von Daten über die Aufbewahrungsfristen hinaus, beispielsweise auf ausdrücklichen Wunsch des Mandanten hin, ist konträr zur Formulierung in Artikel 17 DS-GVO, da die Daten hier auf der einen Seite durch den Verantwortlichen auf Verlangen des Betroffenen hin zu löschen sind und auf der anderen Seite jedoch durch den Verantwortlichen zu löschen sind, wenn diese für Zwecke der Verarbeitung nicht mehr notwendig sind. Gemäß Artikel 17 Abs. 1 DS-GVO ist der Verantwortliche „verpflichtet, personenbezogene Daten unverzüglich zu löschen“, sofern einer der Gründe in Artikel 17 Abs. 1 DS-GVO zutrifft.

Die Aufbewahrungspflichten des Steuer-, Handels- oder Berufsrechts ergeben neben der 10-jährigen Aufbewahrungspflicht auch Rechtfertigungsgründe für eine längere Aufbewahrung wie beispielsweise die Dokumentation für eine Geschäftsaufgabeerklärung oder Verteidigungsmöglichkeiten gegen denkbare Haftungsforderungen. Auch hier gilt jedoch der Grundsatz, dass Dokumente mit personenbezogenen Daten nur aufbewahrt werden dürfen, solange ein Rechtfertigungsgrund vorliegt.¹⁸⁰ Problematisch ist die Aufbewahrung von Daten über die gesetzlichen Aufbewahrungsfristen hinaus auch deshalb, weil häufig schutzwürdige Daten anderer Personen im Datensatz, wie beispielsweise Gehaltsabrechnungen von Mitarbeitern des Mandanten, enthalten sind. Hier würde es einer Zustimmung des Drittbetroffenen bedürfen, um die personenbezogenen Daten weiterhin aufzubewahren. Eine Einwilligung in die Speicherung über die gesetzlichen Aufbewahrungsfristen hinaus ist laut Bundessteuerberaterkammer grundsätzlich somit möglich. Sollte der Mandant nach Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen

¹⁷⁸ Vgl. Sevdesk GmbH: <https://sevdesk.de/lexikon/aufbewahrungsfristen/#vernichtungsm%C3%B6glichkeiten>.

¹⁷⁹ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: 5.2.4 Hinweise für den Umgang mit personenbezogenen Daten durch Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften, Stand Oktober/ 2018, S. 50.

¹⁸⁰ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: 5.2.4 Hinweise für den Umgang mit personenbezogenen Daten durch Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften, Stand Oktober/ 2018, S. 51.

jedoch eine weitere Speicherung wünschen, sind besondere Rechtfertigungsgründe für eine längere Aufbewahrung zu prüfen.¹⁸¹ Eine weitere Möglichkeit ist darüber hinaus die Sammlung der Daten auf einem externen Datenträger mit Verschlüsselung, welcher dem Mandanten anschließend vom Steuerberater ausgehändigt wird. Nach Aushändigung sind die personenbezogenen Daten des Mandanten vom Steuerberater unwiderruflich intern zu löschen.

5. Öffnungsklauseln in der DS-GVO

Die DS-GVO in ihrer Rechtsform als Verordnung bringt eine spezielle Besonderheit mit sich, welche bei anderen Verordnungen nicht oder nicht in diesem Ausmaß zu finden ist. Besonders sind hier Öffnungsklauseln, die auch der Grund dafür sind, dass die DS-GVO „ein atypischer Hybrid aus Verordnung und Richtlinie ist“.¹⁸² Die Öffnungsklauseln der DS-GVO geben den Mitgliedsstaaten, die zur direkten Anwendung der Verordnung angehalten sind, die Möglichkeit im nationalen Recht innerhalb der Öffnungsklauseln abweichende Regelungen zu verabschieden. Eine Öffnungsklausel findet sich dort, wo explizit in der DS-GVO vermerkt wird, dass Mitgliedsstaaten individuelle Anpassungen im nationalen Recht vornehmen können. Sie können eigene Regelungen schaffen, allerdings nur im Rahmen der festgelegten Öffnungsklauseln.¹⁸³

Bei den Öffnungsklauseln ist nach deren Art zu unterscheiden, den sogenannten „Kann“-Öffnungsklauseln und den „Muss“-Öffnungsklauseln. Den Mitgliedsstaaten wird dadurch hinsichtlich der „Muss“-Öffnungsklauseln ein Regelungsauftrag auferlegt.¹⁸⁴ Andere Öffnungsklauseln hingegen sind nicht zwingend in nationales Recht umzusetzen und deshalb als fakultativ und

¹⁸¹ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/steuerrecht-und-rechnungslegung/fachinfos/BStBK_Fragen-und-Antworten-DSGVO_2018.pdf.

¹⁸² Kühling/ Martini: Die Datenschutz-Grundverordnung: Revolution oder Evolution im europäischen und deutschen Datenschutzrecht?, in EuZW 2016, S. 449.

¹⁸³ Vgl. Biersborn: Sozialdatenschutz nach Inkrafttreten der EU-Datenschutzverordnung-Anpassung des nationalen Sozialdatenschutzes an das europäische Recht, in NZS 2017, S. 888.

¹⁸⁴ Vgl. Gola/ Klug: Die Entwicklung des Datenschutzrechts im zweiten Halbjahr 2016, in NJW 2017, S. 605.

ergänzungsoffen anzusehen.¹⁸⁵ Es handelt sich deshalb um Kann-Öffnungsklauseln. Es steht den Mitgliedsstaaten frei sie zu befüllen oder inhaltlich leer zu lassen. Diese fakultativen Öffnungsklauseln lassen sich wiederum in drei Kategorien unterteilen. Der Mitgliedsstaat hat die Möglichkeit die Öffnungsklauseln selbst im nationalen Recht zu befüllen und auch die Möglichkeit nähere Bestimmungen hinsichtlich der Öffnungsklauseln durch nationales Recht festzulegen. Er kann die DS-GVO durch nationales Recht ergänzen und innerhalb der Öffnungsklauseln vervollständigen oder er hat die Möglichkeit durch Modifikation von der DS-GVO abzuweichen.¹⁸⁶ Den Mitgliedsstaaten wird durch Öffnungsklauseln die Möglichkeit der Individualisierung und des Erlasses mitgliedsstaatlicher Regelungen eingeräumt.¹⁸⁷ Entscheiden sich die Mitgliedsstaaten dafür, eine Öffnungsklausel im nationalen Recht durch eigene Regeln zu definieren, so ist dies immer nur im festgelegten Rahmen der Öffnungsklausel möglich.¹⁸⁸ Die Öffnungsklauseln der DS-GVO führen folglich größtenteils nicht dazu, dass sich der materielle Schutzstandard ändert, sondern zur individuellen Konkretisierung der Regelungen durch den jeweiligen Mitgliedsstaat innerhalb der Spielräume.¹⁸⁹ Für die Anwendung von datenschutzrechtlichen Vorgaben bedeutet dies, dass stets die DS-GVO gilt. Nur wenn Öffnungsklauseln vorhanden sind, ist nationales Recht zu prüfen. Das hat den Vorteil, dass es nicht zur Kollision der verschiedenen Rechtsebenen kommt und der Anwendungsvorrang klar geregelt ist.¹⁹⁰

Je nach Definition des Begriffs Öffnungsklausel unterscheidet sich deren Anzahl innerhalb der DS-GVO. In der Literatur wird von etwa 70 Öffnungsklauseln gesprochen, durch welche den Mitgliedsstaaten ein erheblicher

¹⁸⁵ Vgl. Kühling: Neues Bundesdatenschutzgesetz – Anpassungsbedarf bei Unternehmen, in NJW 2017, S. 1986.

¹⁸⁶ Vgl. Kühling/ Martini: Die Datenschutz-Grundverordnung: Revolution oder Evolution im europäischen und deutschen Datenschutzrecht?, in EuZW 2016, S. 449.

¹⁸⁷ Vgl. Fuhlrott/ Remy: „Neuer“ Datenschutz in Kanzleien – Anwälte als Arbeitgeber, Datenverarbeitende und Werbende, in NZA 2018, S. 610.

¹⁸⁸ Vgl. Biersborn: Sozialdatenschutz nach Inkrafttreten der EU-Datenschutzverordnung - Anpassungen des nationalen Sozialdatenschutzes an das europäische Recht, in NZS 2017, S. 888.

¹⁸⁹ Vgl. Schantz: Die Datenschutz-Grundverordnung - Beginn einer neuen Zeitrechnung im Datenschutzrecht, in NJW 2016, S. 1842.

¹⁹⁰ Vgl. Erkis: Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, in DStR 2018, S. 161.

Gestaltungsraum eröffnet wird.¹⁹¹ Diese Vielzahl der Öffnungsklauseln mit ihrem Individualisierungspotenzial scheint jedoch bei Befüllung aller Öffnungsklauseln erheblich mit dem Ziel der Vollharmonisierung des Datenschutzniveaus zu kollidieren. Wenn die gesetzliche Grundlage an bis zu 70 Stellen abgeändert wird und jeder Mitgliedsstaat eine andere Auslegung der Öffnungsklausel anbringen kann, kann nicht von Einheitlichkeit gesprochen werden. Ein weiteres Problem besteht darin, dass Unternehmen bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten vor der Herausforderung stehen, im Falle von Öffnungsklauseln die nationalen Auslegungen und Regelungen zu befolgen. Dies führt zu einem erhöhten Aufwand bei den Unternehmen, da die Prüfung nationaler Regelungen und deren durchaus unterschiedliche Anforderungen Zeit und Arbeitseinsatz erfordern.¹⁹²

Für den Berufsstand der Steuerberater ist die im Artikel 23 Abs. 1 Buchstabe e DS-GVO eröffnete Öffnungsklausel von Bedeutung und wird hier entsprechend behandelt und untersucht. Der Buchstabe e thematisiert den Schutz sonstiger wichtiger Ziele des allgemeinen öffentlichen Interesses der Union oder eines Mitgliedsstaats, insbesondere eines wichtigen wirtschaftlichen oder finanziellen Interesses der Union oder eines Mitgliedsstaats, so auch des Steuerbereichs. Artikel 23 DS-GVO handelt von den Beschränkungen, welche von den Gesetzgebern auf nationaler Ebene innerhalb der Artikel 12 bis 22 und Artikel 34 DS-GVO sowie Artikel 5 DS-GVO vorgenommen werden dürfen. Demnach können unter anderem die Informations- und Benachrichtigungspflichten, Auskunftsrechte, Rechte auf Berichtigung, Löschung oder Übertragbarkeit von Daten eingeschränkt werden und nationale Abweichungen entstehen.¹⁹³ Dabei sind bei den Beschränkungen die Grundrechte und Grundfreiheiten zu achten. Die Beschränkungen betreffen die Rechtsvorschriften, welchen der Verantwortliche oder der Auftragsverarbeiter unterliegen. Der Berufsstand der Steuerberater ist unmittelbar durch die nationalen Konsequenzen des Buchstaben e betroffen. Hier geht es um

¹⁹¹ Vgl. Greve: Das neue Bundesdatenschutzgesetz, in NVwZ 2017, S. 743.

¹⁹² Vgl. Karstedt-Meierrieks: Ein Jahr EU-Datenschutz-Grundverordnung - Kritische Anmerkungen aus der Sicht der Wirtschaft, in EuZW 2019, S. 617.

¹⁹³ Vgl. Grages in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 23, Rn. 1f.

Rechtsvorschriften hinsichtlich notwendiger Maßnahmen, die den Schutz sonstiger wichtiger Ziele des allgemeinen öffentlichen Interesses sicherstellen. Es handelt sich dabei um das finanzielle Interesse des Mitgliedsstaates im Steuerbereich. Folglich kann aufgrund der Öffnungsklausel im Artikel 23 Abs. 1 Buchstabe e DS-GVO auf nationaler Ebene innerhalb des Steuerbereichs durch Rechtsvorschriften die DS-GVO spezifiziert werden. Im Besonderen werden durch diese Öffnungsklausel für den Bereich der AO Regelungen innerhalb des Steuerverwaltungsverfahrens geschaffen.¹⁹⁴

¹⁹⁴ Vgl. Erkiß: Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, in DStR 2018, S. 162.

II. Berufsstand der Steuerberater/ -innen

1. Allgemeines

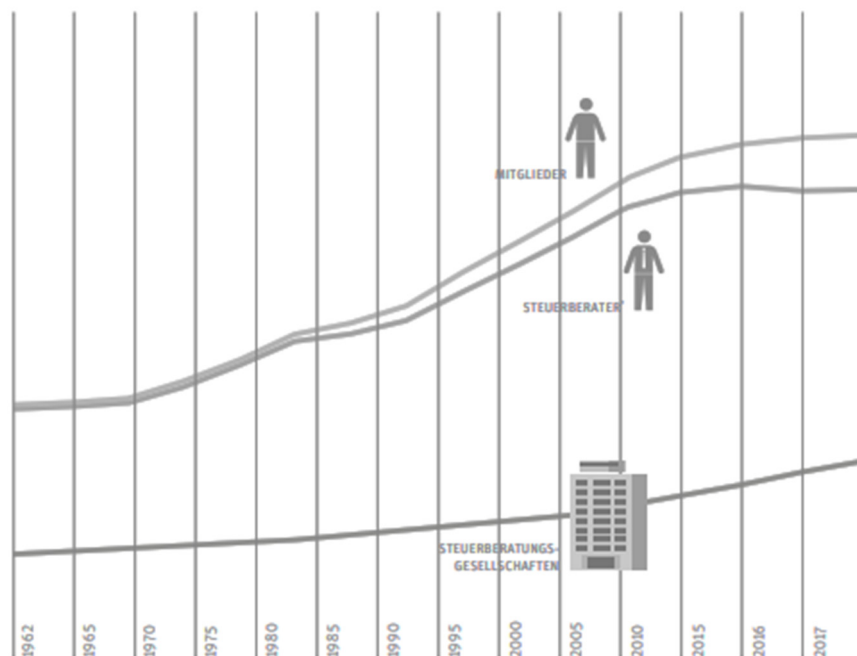
Der Anwendungsbereich der DS-GVO ist für den Berufsstand der Steuerberater eindeutig eröffnet. Unabhängig von deren Anstellungsverhältnis oder deren Spezialisierung ist der Berufsstand aufgrund der Tätigkeit im Umgang mit personenbezogenen Daten zur Umsetzung und Achtung der DS-GVO angehalten, denn die DS-GVO gilt rechtsformneutral und tätigkeitsneutral.¹⁹⁵ Der Berufsstand selbst unterliegt dem Steuerberatungsgesetz. Auch hier fand die DS-GVO durch Artikel 23 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (EMobStFG) mit Gültigkeit ab dem 18.12.2019 Einzug. Durch Ergänzung des § 11 StBerG wurde festgelegt, dass besondere Kategorien personenbezogener Daten im Sinne des Artikel 9 Abs. 1 DS-GVO im Rahmen des Artikel 9 Abs. 2 Buchstabe g DS-GVO vom Steuerberater verarbeitet werden dürfen. Die Verarbeitung personenbezogener Daten durch den Steuerberater zur Erfüllung von Aufgaben, welche nach dem StBerG festgelegt sind, war bereits vor dem 18.12.2019 durch § 11 Abs. 1 StBerG zulässig. Durch die Einführung von § 11 Abs. 2 StBerG wurde weiterhin festgelegt, dass die Verarbeitung personenbezogener Daten durch Personen und Gesellschaften im Sinne des § 3 StBerG, wie beispielsweise Steuerberater, weisungsfrei erfolgt. Die Beachtung der Berufspflichten gilt ungeachtet weiterhin.

Im § 1 StBerG wird definiert, dass das Gesetz in Bezug auf die Hilfeleistung in steuerlichen Angelegenheiten das Bundesrecht betreffend und in vielen weiteren Anwendungsbereichen bindend ist. Die geschäftsmäßige Hilfeleistung darf dabei nach § 2 StBerG nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden, welche dazu befugt sind. Im § 32 StBerG wird der Berufsstand des Steuerberaters definiert. Der Berufsstand der Steuerberater als Untersuchungsgegenstand der Abhandlung ist nicht nur von Tradition, sondern auch

¹⁹⁵ Vgl. Wickert/ Potthoff: Das neue Datenschutzrecht in der Steuerberatungskanzlei - Praxisleitfaden zur Umsetzung der DS-GVO, S. 2.

vom Wandel geprägt. So gab es bis zum Jahr 1972 noch neben dem Beruf des Steuerberaters den Beruf des Steuerbevollmächtigten. Mit dem zweiten Gesetz zur Änderung des Steuerberatergesetzes vom 11.08.1972 wurde beschlossen, die beiden vorgenannten Berufe zu vereinigen. Die allgemeine Entwicklung des Berufsstands seit dem Jahr 1962 soll anhand Abbildung 7 im Folgenden eine erste Einschätzung ermöglichen.

Abbildung 7: Mitglieder der Steuerberaterkammern seit 1962¹⁹⁶



	1962	1965	1970	1975	1980	1985	1990
Mitglieder	24.081	24.677	25.997	31.252	38.721	46.069	49.291
Steuerberater*	23.919	24.472	25.680	30.661	37.402	43.469	45.394
Steuerbera- tungsge- sell- schaften	162	205	317	591	1.319	2.600	3.897

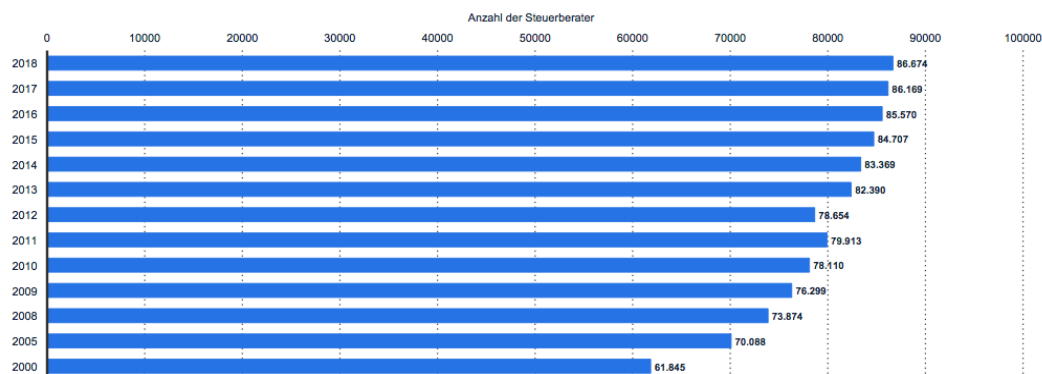
¹⁹⁶ Bundessteuerberaterkammer: https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/berufsstatistiken/BStBK_Berufsstatistik_2016.pdf.

	1995	2000	2005	2010	2015	2016	2017
Mitglieder	57.616	67.901	77.020	86.279	93.950	95.007	95.821
Steuerberater*	52.749	61.845	70.088	78.110	84.707	85.570	86.169
Steuerbera- tungsgesell- schaften	4.867	6.056	6.932	8.169	9.243	9.437	9.652

* Das sind Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Personen gem. § 74 Abs. 2 StBerG

Der Berufsstand des Steuerberaters wird überwiegend von Männern ausgeübt. Die Frauenquote im Berufsstand des Steuerberaters erhöht sich allerdings jährlich. Während im Jahr 2012 noch rund 33,4 % der Steuerberater weiblich waren, sind es im Jahr 2018 bereits 36 %.¹⁹⁷ In der folgenden Abbildung soll ein Überblick über die Entwicklung des Berufsstandes gegeben und der Mitgliederzuwachs abgebildet werden.

Abbildung 8: Die Anzahl der Steuerberater* in der deutschen Bundessteuerberaterkammer von 2000 bis 2018¹⁹⁸



Der Berufsstand selbst wächst seit dem Jahr 2012 stetig. Während es im Jahr 2012 noch 78.654 Steuerberater in der deutschen Bundessteuerberaterkammer waren, gab es im Jahr 2018 bereits 86.674 Mitglieder. Im Jahr 2013 gab es den größten Zulauf zum Berufsstand bei Betrachtung des Zeitraums von

¹⁹⁷ Vgl. Statista GmbH: Verteilung der Steuerberater* in Deutschland von 2012 bis 2018 nach Geschlecht.

¹⁹⁸ Bundessteuerberaterkammer: Anzahl der Steuerberater* in der deutschen Bundessteuerberaterkammer von 1962 bis 2018.

2010 bis 2018.¹⁹⁹ Bei Betrachtung der Abbildung im Detail zeigt sich, dass der Berufsstand zwar wächst, jedoch in den letzten Jahren nicht mehr so stark wie es in den Jahren seit 2000 der Fall war.

Von der Verteilung hinsichtlich der Ansässigkeit innerhalb Deutschlands und damit der Zugehörigkeit zu den Kammerbezirken hatte die Steuerberaterkammer München im Jahr 2018 mit 12.397 Mitgliedern mit Abstand die meisten Mitglieder, gefolgt von den Steuerberaterkammern Düsseldorf, Hessen, Westfalen-Lippe und Stuttgart.²⁰⁰ Aufgrund des stetigen Wandels, welchem der Berufsstand unterliegt, macht es sich die Bundessteuerberaterkammer zur Aufgabe, den Berufsstand zu analysieren. So entstand in den Jahren 2003 bis 2006 das Leitbild des steuerberatenden Berufes. Dieses besagt, dass der Steuerberater bei der Ausübung seines freien Berufs die dem Verbraucherschutz dienenden Berufsgrundsätze zu verfolgen hat und mit persönlicher Integrität und Verschwiegenheit eine langjährige Mandatsbeziehung aufbauen kann.²⁰¹ Dieses Leitbild ist noch heute anzuwenden. Im Folgenden werden die genannten Grundsätze und weitere Kennzeichen des Berufsbildes untersucht. Neben den verschiedenen Facetten des Berufs wird auch auf die verschiedenen Tätigkeitsfelder und Einsatzmöglichkeiten des Steuerberaters eingegangen. Unabhängig von der Tätigkeit des Steuerberaters werden auch dessen Pflichten und dessen Haftung behandelt.

a. Tätigkeitsbild

i. Beruflicher Werdegang

Das Berufsbild des Steuerberaters unterscheidet sich von dem Charakter anderer Berufe deutlich. Beginnend mit dem Werdegang eines Steuerberaters gibt es nicht den einen typischen Weg, welcher einzuschlagen ist, um den Berufstitel Steuerberater tragen zu dürfen. Es führen mehrere Wege ans Ziel.

¹⁹⁹ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: Anzahl der Steuerberater* in der deutschen Bundessteuerberaterkammer von 1962 bis 2018.

²⁰⁰ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: Mitglieder der deutschen Steuerberaterkammer nach Kammerbezirken im Jahr 2018.

²⁰¹ Vgl. Heilgeist: Steuerberater – ein Beruf mit Zukunft?, in DStR 2016, S. 189.

Der Steuerberateranwärter kann verschiedene Vorbildungen aufweisen und dennoch den gleichen Berufstitel erlangen. Die nötigen Voraussetzungen für die Zulassung zur Prüfung können dabei dem § 36 StBerG entnommen werden.

Ein wesentliches Unterscheidungsmerkmal zu anderen Berufen ist die verpflichtende Ablegung und das erfolgreiche Bestehen der Steuerberaterprüfung. Die Steuerberaterprüfung gilt dabei nach § 37 StBerG als Nachweis des Bewerbers, dass er in der Lage ist den Beruf des Steuerberaters ordnungsgemäß auszuüben. Ohne das erfolgreiche Bestehen dieser Prüfung kann laut § 35 Abs. 1 StBerG nicht in den Berufsstand eingetreten werden und der Titel des Steuerberaters oder der Steuerberaterin darf nicht geführt werden. Die Prüfung besteht aus einem schriftlichen und einem mündlichen Teil. Zur Prüfung zugelassen sind nach § 36 Abs. 1 StBerG Bewerber mit erfolgreich abgeschlossenem wirtschaftswissenschaftlichem oder rechtswissenschaftlichem Studium. Nach dem Studium ist eine praktische Tätigkeit notwendig, um die Voraussetzungen für die Zulassung zu erfüllen. Ohne den Abschluss eines Studiums ist es allerdings ebenfalls möglich, den Titel Steuerberater zu erlangen. Voraussetzung hierbei ist das erfolgreiche Bestehen und der Abschluss einer kaufmännischen Ausbildung nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 StBerG, wobei zumeist die Ausbildung zum Steuerfachangestellten bzw. zur Steuerfachangestellten zu Grunde liegt. Danach ist im Vergleich zum Studium eine längere Zeit an Berufserfahrung vor Zulassung zur Prüfung notwendig. Der dritte Weg, um die Zulassung zur Prüfung zu erlangen, ist nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 StBerG die Tätigkeit als Beamter des gehobenen Dienstes oder als vergleichbarer Angestellter bei der Finanzverwaltung.

Legt der Bewerber die Prüfung erfolgreich ab, so wird er nach § 40 StBerG durch die örtlich zuständige Steuerberaterkammer zum Steuerberater bestellt. Nach dieser Amtshandlung darf der ernannte Steuerberater den Titel und seine künftige Berufsbezeichnung Steuerberater führen. Es gilt nach § 43 Abs. 1 StBerG sogar die Pflicht die Berufsbezeichnung im beruflichen Verkehr zu tragen. Entscheidet sich der Steuerberater aufgrund von Alter oder

Krankheit den Titel abzulegen, kann die Steuerberaterkammer dennoch die Weiterführung der Berufsbezeichnung gestatten.²⁰²

Die Möglichkeiten, den Beruf des Steuerberaters ausüben zu dürfen, sind begrenzt. Die Tatsache, dass es erhebliche Hürden zum Eintritt in den Berufsstand des Steuerberaters gibt, sichert das hohe Niveau und die Qualität der Berufsausübung. Des Weiteren birgt die Prüfung zum Steuerberater einen hohen Anforderungsmaßstab, welchen es zu bewältigen gilt. Diese Hürden hin zum erfolgreichen Ablegen der Prüfung schlagen sich auch in der Mitgliederstruktur der Bundessteuerberaterkammer nieder. Im Jahr 2020 war der Großteil der Mitglieder mit 25,8 % 51 bis 60 Jahre alt. 24,2 % der Mitglieder waren 41 bis 50 Jahre alt. Die große Minderheit war damit unter 40 Jahren alt. 79,3 % der Mitglieder der Bundessteuerberaterkammer waren im Jahr 2020 41 Jahre und älter.²⁰³

ii. Ausübung

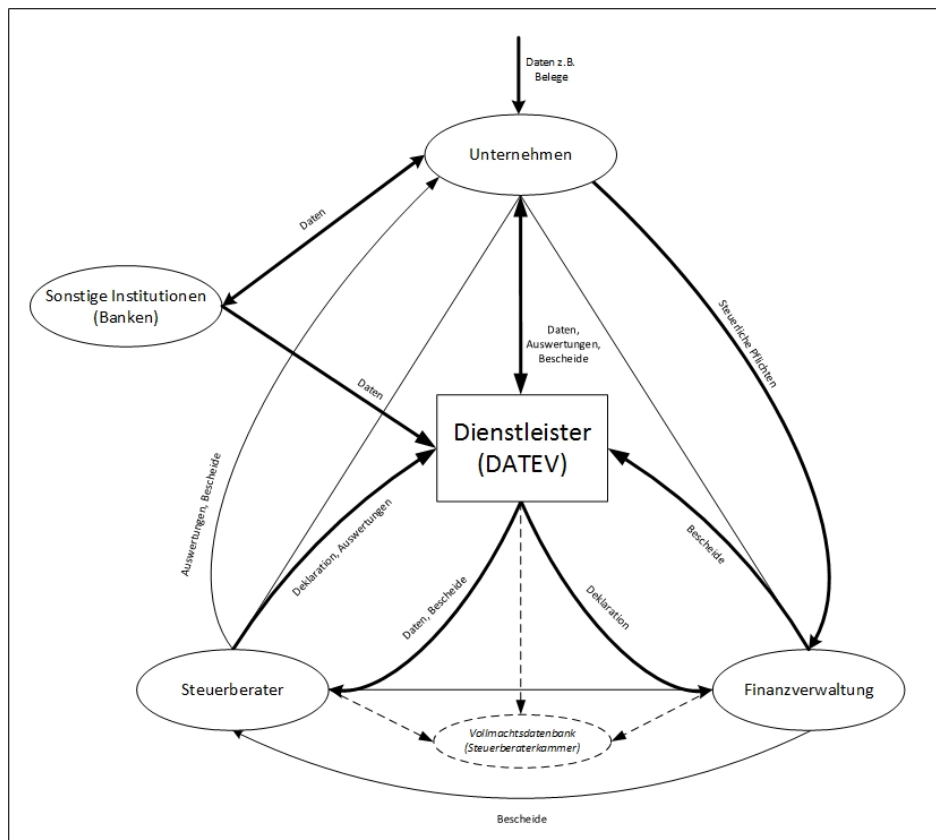
Bei der Ausübung des Berufs eines Steuerberaters wird zwischen Vorbehaltstätigkeiten und solchen, welche zulässig sind, unterschieden. Dem Steuerberater ist es nach § 33 StBerG vorbehalten den Mandanten zu beraten, zu vertreten und ihn bei Steuerangelegenheiten sowie der Erfüllung von steuerlichen Pflichten zu unterstützen. Hiervon umfasst sind die Hilfeleistung in Steuerstrafsachen und Bußgeldsachen wegen Steuerwidrigkeiten sowie Hilfestellung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten. Neben diesen Tätigkeiten kann der Steuerberater auch sogenannte zulässige Tätigkeiten durchführen. Zulässig sind solche Tätigkeiten immer dann, wenn diese mit dem Beruf eines Steuerberaters vereinbar sind. Im § 57 Abs. 4 StBerG wird unter anderem aufgeführt, dass eine gewerbliche Tätigkeit grundsätzlich als nicht mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar gilt.

²⁰² Vgl. Koslowski: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018, X. Berufsrecht in der Praxis, Rn. 59-62.

²⁰³ Vgl. Statista GmbH: Mitgliederstruktur der Bundessteuerberaterkammer in Deutschland von 2019 bis 2021 nach Altersklassen.

Die in der Abhandlung aufgeführten Tätigkeiten basieren bei einer mittelständischen Steuerkanzlei und einem dort tätigen Steuerberater zumeist auf dem nachfolgend dargestellten Beziehungsdreieck.

Abbildung 9: Das Beziehungsdreieck: Steuerberater – Mandant – Finanzverwaltung²⁰⁴



Die dargestellte Abbildung gilt für die weitere Abhandlung als Grundlage der Beziehungen zwischen den Parteien. Aufgrund technischer und datenschutzrechtlicher Entwicklungen wird das Beziehungsdreieck im weiteren Verlauf der Abhandlung durch gewonnene Erkenntnisse fortentwickelt.

Der Steuerberater steht als Berater des Mandanten in Form einer Privatperson oder einem Unternehmen zwischen den zwei Parteien Mandant und Finanzverwaltung. Dabei wird er von den Mandanten für verschiedenste Beratungsleistungen beauftragt. Die Tätigkeiten des Steuerberaters werden in den §§ 32

²⁰⁴ Egner, Steuercontrolling in der Unternehmenspraxis, in: Becker, Wolfgang/Ulrich, Patrick (Hrsg.): Handbuch Controlling, SpringerGabler 2016, S. 313.

StBerG als die Steuerdeklaration in Form der Hilfeleistung bei der Erfüllung von Steuererklärungs- und Formalpflichten des Mandanten und der Steuerrechtsdurchsetzungsberatung in Form der Hilfeleistung bei Auseinandersetzung mit Finanzbehörden und –gerichten festgelegt. Der Bereich des sonstigen Aufgabenfeldes, welches dem Steuerberater bei seinem Auftragsverhältnis mit dem Mandanten obliegt, ist dabei stetig wachsend und umfasst Aufgaben wie beispielsweise die betriebswirtschaftliche Beratung oder auch die Tätigkeit als Testamentsvollstrecker.²⁰⁵ Neben der Weitergabe von Daten nimmt der Steuerberater betriebswirtschaftliche Auswertungen vor und prüft die eingehenden Bescheide zum Mandat.

Die dritte Partei des Beziehungsdreiecks ist die Finanzverwaltung. Der Steuerberater gilt gewissermaßen als Bindeglied zwischen beiden Parteien, wobei auch diese in direktem Zusammenhang miteinander stehen. Die Steuererklärung wird vom Steuerberater mit Hilfe eines Dienstleisters bei der Finanzverwaltung eingereicht. Dahinter tritt der Steuerberater als Kommunikationspartner der Finanzverwaltung durch Vollmacht in Beratungssachen des Mandanten auf. Aufgrund einer solchen Vollmacht kann der Steuerberater beispielsweise Bescheide und Daten über den eingesetzten Dienstleister von der Finanzverwaltung erhalten.

Das Schaubild stellt auf vereinfachte Weise die Wechselbeziehungen der Parteien dar, mit welchen der Steuerberater bei seiner Arbeit in Kontakt tritt. Vor dem Hintergrund der Berufspflichten in § 57 StBerG muss der Steuerberater dabei für den Mandanten auf dessen Auftrag hin, aber auch vor dem Hintergrund gesetzlicher Vorgaben seinen Beruf ausüben. Das Beziehungsdreieck Steuerberater-Mandant-Finanzverwaltung kann jedoch vielfältig um andere Parteien erweitert werden. Die Tätigkeit des Steuerbersaters bringt den Kontakt mit weiteren Institutionen mit sich. Dabei sind beispielsweise Dienstleister wie die DATEV eG, Krankenkassen oder weitere Behörden aufzulisten, die bei dem Beziehungsdreieck in Aktion treten. Diese Akteure haben allerdings im Gegensatz zu den oben aufgeführten Parteien meist nicht zu allen

²⁰⁵ Vgl. Hülkamp: Steuerberater, Berufsrecht - Lexikon des Steuerrechts, in DATEV Dok.-Nr.: 5228321, S. 3.

anderen Parteien eine gegenseitige Wechselwirkungsbeziehung. Die DATEV eG als Beispiel stellt die notwendigen technischen Hilfsmittel und Programme, anhand derer der Steuerberater die Steuererklärung erstellen und an die Finanzverwaltung übermitteln kann, zur Verfügung. Damit ist die DATEV eG Mittler zwischen dem Steuerberater und der Finanzverwaltung. In direktem Kontakt zum Mandanten steht die DATEV eG dabei allerdings nur in Bezug auf die Zugehörigkeit der Daten und Bescheide. Das Unternehmen an sich oder die natürliche Person selbst tritt meist aufgrund einer Beauftragung des Steuerberaters nicht in direkten Kontakt mit dem Finanzamt. Die Krankenkassen oder Banken beispielsweise stehen im direkten Zusammenhang zum Dienstleister und Mandanten. Der Mandant, welcher den Steuerberater mit der Lohnabrechnung oder der Einkommensteuer beauftragt, hat auch die persönlich gewählte Bank vertraglich verpflichtet, die angebotenen Leistungen zu erbringen. Der Steuerberater steht mit der Krankenkasse direkt im Kontakt, um die Belange des Mandanten zu erörtern. Hierzu ist an vielen Stellen der Beratung die Kommunikation mit der jeweiligen Krankenkasse notwendig. Die Finanzverwaltung steht dabei nur in direktem Kontakt mit der Krankenkasse, wenn Daten in einem automatischen Austausch übermittelt und abgeglichen werden. Eine Form der persönlichen Kommunikation findet allerdings zumeist nicht statt. Es zeigt sich eine Vielzahl an Prozessen und unabhängigen Parteien, welche in die Verarbeitung der personenbezogenen Daten des Mandanten involviert sind.

b. Kanzleitypen und Arbeitsplätze eines Steuerberaters

Der Steuerberater ist in der Art seiner Berufsausübung nicht gebunden. Er kann seinen Beruf sowohl selbständig ausüben als auch im Angestelltenverhältnis nach § 58 StBerG. Statistisch gesehen sind deutlich mehr Steuerberater als Selbständige tätig als im Angestelltenverhältnis. In den Jahren 2012 bis 2018 zeigte sich ein recht eindeutiges Bild mit geringen Schwankungen, nach dem etwa 70 % der Steuerberater selbständig und rund 30% im

Angestelltenverhältnis tätig waren.²⁰⁶ Bei der Tätigkeit eines Steuerberaters im Angestelltenverhältnis ist die Größe der Kanzlei, in welcher der Steuerberater tätig ist, meist deutlich größer als eine durchschnittliche Kanzlei. So ist das Verhältnis der Mitarbeiter einer Kanzlei zur Anzahl von Steuerberaterkanzleien in Deutschland nicht proportional. Die Tendenz geht stark hin zu einigen wenigen Kanzleien, welche sich durch ihre große Mitarbeiterzahl definieren. Dies betrifft insbesondere die sogenannten Big4. Der Name ist ein Ausdruck für die 4 größten Firmen im Bereich der Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung. Diese umgangssprachlich Big4 genannten Firmen sind Deloitte Touche Tohmatsu Limited, KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Diese Firmen zeichnen sich jedoch nicht nur durch die hohen Mitarbeiterzahlen aus, sondern auch durch die enorm breiten Angebotsfelder der Beratungstätigkeit und einen hohen Umsatz.

Im Gegensatz dazu gibt es überaus viele Kanzleien, die keine Mitarbeiter oder nur wenige Mitarbeiter haben und somit oft vom Inhaber und Steuerberater allein geführt werden oder nur vom Inhaber mit sehr wenigen Mitarbeitern geführt werden. Sozietäten, die größtmäßig zwischen den Big4 und inhabergeführten Kanzleien einzuordnen sind, sind die Ausnahme. Wie bereits erwähnt hatten die meisten Kanzleien in Deutschland im Jahr 2015 in dieser speziellen Berufssparte bis zu 9 Beschäftigte.²⁰⁷ Damit sind die meisten Kanzleien deutlich kleiner als die größten Steuerberatungsgesellschaften, die mit 3,7 % Anteil der Unternehmen und Einrichtungen im Jahr 2015 in der Branche über die Hälfte des Umsatzes aller Steuerberatungs-, Rechtsanwalts- und Wirtschaftsprüfungskanzleien erwirtschafteten und über ein Drittel der in diesem Wirtschaftsbereich tätigen Personen beschäftigten.²⁰⁸ Im Jahr 2019 erwirtschafteten die Big4 zusammen einen Umsatz in Höhe von über 8

²⁰⁶ Vgl. Statista GmbH: Verteilung der angestellten und selbständigen Steuerberater* in Deutschland von 2012 bis 2018.

²⁰⁷ Vgl. Statistisches Bundesamt: Strukturerhebung im Dienstleistungsbereich Rechts- und Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung 2015, S. 11.

²⁰⁸ Vgl. Statistisches Bundesamt: Strukturerhebung im Dienstleistungsbereich Rechts- und Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung 2015, S. 11.

Milliarden Euro.²⁰⁹ Es zeigt sich nicht nur die äußerst einflussreiche Stellung der großen Steuerberatungsgesellschaften im Berufsstand, sondern auch welches breite Beratungsfeld insgesamt von diesen abgedeckt wird und wie verschieden das Einsatzgebiet des Steuerberaters in einem solchen Unternehmen sein kann. In Anbetracht dessen ist nicht nur der Beruf des Steuerberaters mit seinem vielfältigen Werdegang und Aufgabengebiet sehr divers, sondern auch sein Tätigkeitsfeld. Ein Steuerberater bei den Big4 kann beispielsweise nicht nur im Bereich Tax eingesetzt werden. Vielmehr kann er in der Wirtschaftsprüfung oder dem Consulting tätig sein und auch hier die verschiedensten Spezialisierungen in seiner beruflichen Tätigkeit mit einbringen.

Abgesehen von den verschiedenen Kanzleitypen ist es für einen Steuerberater auch möglich, außerhalb der Tätigkeit als Angestellter in einer Firma zu arbeiten und den Beruf als Syndikus-Steuerberater auszuüben. Die Anstellung eines Steuerberaters in gewerblichen Unternehmen unter Wahrung der Pflichten zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung gilt als Tätigkeit eines Syndikus-Steuerberaters. Damit ist seit 2008 nicht nur die Tätigkeit bei berufsständischen Arbeitgebern eine Möglichkeit für Steuerberater, sondern beispielsweise auch die Tätigkeit in der Steuerabteilung eines Unternehmens oder Verbandes.²¹⁰

Nach § 58 StBerG kann der Steuerberater seinen Beruf nicht nur als Angestellter ausüben, sondern auch als Leiter oder Angestellter von genossenschaftlichen Prüfungsverbänden, genossenschaftlichen Treuhandstellen, Anstalten des öffentlichen Rechts oder als Leiter von Beratungsstellen der Lohnsteuerhilfevereine. Auch die Anstellung bei der Berufskammer zählt zu den vielen Möglichkeiten, die in § 58 StBerG bezüglich der Tätigkeit eines Steuerberaters als Angestellter aufgezählt werden. Die freie Wirtschaft und damit auch sehr viele große Firmen, die meist selbst eine eigene Steuerabteilung haben, beschäftigen häufig Berufsträger. Der Arbeitsplatz eines

²⁰⁹ Vgl. Lünenndonk & Hossenfelder GmbH: <https://www.luenendonk.de/aktuelles/themen-trends/deloitte-ey-und-pwc-wachsen-um-knapp-10-prozent-big-four-generieren-in-deutschland-8-milliarden-euro-umsatz/>.

²¹⁰ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: <https://www.bstbk.de/de/berufsbild-steuerberater/syndikus-steuerberater>.

Steuerberaters muss somit nicht immer in einer Kanzlei sein, sondern dieser kann auch in der freien Wirtschaft liegen. Aus diesem Grund ist es umso wichtiger, dass der Steuerberater ein breites Fachwissen aufweist, um innerhalb der verschiedenen Einsatzmöglichkeiten fachlich angemessen beraten zu können. Da die Betrachtung in der Abhandlung jedoch auf Steuerberater und Berufsträger abzielt, die in einer Durchschnittskanzlei tätig sind, werden Positionen für Steuerberater in der freien Wirtschaft und anderen in § 58 StBerG genannten Tätigkeiten in der weiteren Betrachtung außer Acht gelassen. Als Typus gelten kleinere und mittlere Kanzleien, die beispielsweise durch eine durchschnittliche Kanzlei mit 9 Beschäftigten repräsentiert wird.

2. Pflichten

a. Berufspflichten

Die Pflichten der Steuerberater und auch deren Rechte sind im dritten Abschnitt des StBerG zu finden. Im § 57 Abs. 1 StBerG werden die allgemeinen Berufspflichten behandelt. So hat der Steuerberater seinen „Beruf unabhängig, eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben“.²¹¹ Im Folgenden sollen diese Pflichten erläutert werden.

Der Begriff der Unabhängigkeit und der Begriff der Eigenverantwortlichkeit sind dabei nicht immer einfach voneinander abzugrenzen. Die Eigenverantwortlichkeit wird im § 60 StBerG definiert. Danach handelt nur derjenige nach § 57 Abs. 1 StBerG eigenverantwortlich, der seine Tätigkeit als selbständiger Steuerberater oder Steuerbevollmächtigter, als zeichnungsberechtigter Vertreter eines Steuerberaters, eines Steuerbevollmächtigten oder einer Steuerberatungsgesellschaft oder als Angestellter mit dem Recht der Zeichnung zur Hilfestellung in Steuersachen ausübt. Die Abgrenzung wird folglich nach der Position des Tätigen definiert. Im § 60 Abs. 2 StBerG wird weiter angeführt, dass eine Weisungsgebundenheit der oben genannten Personen die

²¹¹ § 57 Abs. 1 StBerG.

Eigenverantwortlichkeit unterbindet und damit die Freiheit zum pflichtmäßigen Handeln nach § 57 StBerG genommen wird. Folglich richtet sich die Eigenverantwortlichkeit nach der Position und der fehlenden Weisungsgebundenheit der Person. Beide Pflichten, die Unabhängigkeit und die Eigenverantwortlichkeit, werden jedoch ganz bewusst als einzelne Berufspflichten aufgeführt.

Die Pflicht zur Unabhängigkeit handelt von der grundsätzlichen Entscheidungsfreiheit, welche für den Steuerberater während der Ausübung seiner Tätigkeit gegeben sein muss. Die Unabhängigkeit ist damit eine Voraussetzung für die eigenverantwortliche Berufsausübung, da die Unabhängigkeit die berufliche Entscheidungsfreiheit betrifft.²¹² Unabhängig ist ein Steuerberater dann, wenn er sich von keinerlei externen Faktoren beeinflussen lässt. Er muss in seinem Schaffen frei sein von Einflüssen und allein auf die Vorgaben der Gesetze achten. Dabei hat er zwar die Interessen des Mandanten zu vertreten, muss allerdings gleichzeitig seine fachliche Unabhängigkeit und Integrität bewahren, da er bei seiner Tätigkeit an die Gesetze gebunden ist.²¹³ Verstößt der Steuerberater bei seiner Tätigkeit gegen die Berufspflicht der Unabhängigkeit, kann dies zur Strafbarkeit führen und zivilrechtliche Folgen nach sich ziehen, wie beispielsweise den Verlust des Honoraranspruchs.²¹⁴ Dabei soll die Unabhängigkeit gewährleisten, dass der Steuerberater die optimale Wahrnehmung der Interessen des Mandanten und das öffentliche Interesse an einer funktionsfähigen Steuerrechtspflege erfüllen kann.²¹⁵ Die Berufspflicht der Unabhängigkeit tangiert dabei immer die Entscheidungsfindung des Steuerberaters.

Eigenverantwortlichkeit definiert den Steuerberater in seiner Abhängigkeit im Bezug seines Verhaltens während der Tätigkeit selbst. Die Weisungen, welche der Steuerberater von seinen Mandanten erhält, sind für ihn fachlich

²¹² Vgl. Ueberfeld: Die Pflicht des Steuerberaters zur eigenverantwortlichen Berufsausübung, in DStR 2016, S. 1574.

²¹³ Vgl. Koslowski: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018, X. Berufsrecht in der Praxis, Rn. 257-258.

²¹⁴ Vgl. Koslowski: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018, X. Berufsrecht in der Praxis, Rn. 256.

²¹⁵ Vgl. Willerscheid: Die Pflicht des Steuerberaters zur unabhängigen Berufsausübung, in DStR 2018, S. 636.

nicht bindend. Er muss die Weisungen jedoch sachbezogen umsetzen, unter der Voraussetzung nicht rechtswidrig oder sittenwidrig zu handeln.²¹⁶ Eine weitere Weisungsgebundenheit darf der Steuerberater - wie im § 60 Abs. 2 StBerG beschrieben - nicht innehaben. Dies würde die Eigenverantwortlichkeit des Steuerberaters behindern, da der Steuerberater allein aufgrund seiner fachlichen Kompetenz im Hinblick auf die Auftragserledigung Entscheidungen treffen soll.²¹⁷ Der Steuerberater zeigt persönlichen Einsatz bei seinem Handeln, indem er durch fachliche Kompetenz über die Art und Weise der Auftragserledigung entscheidet. Dabei kollidiert die Ausübung des Berufs des Steuerberaters als Angestellter dahingehend nicht mit dieser Berufspflicht, als dass § 60 Abs. 1 Nr. 3 StBerG das Zeichnungsrecht als Ausgleich für diesen Mangel an Eigenverantwortlichkeit einbringt.²¹⁸ Die Eigenverantwortlichkeit kann folglich auch ohne die Unabhängigkeit bestehen, wohingegen die Unabhängigkeit eine Voraussetzung für die Eigenverantwortlichkeit darstellt.

Der Begriff der Gewissenhaftigkeit ist in der Auslegung von Subjektivität geprägt. Dabei kann der Begriff der Gewissenhaftigkeit auch mit dem Begriff der Sorgfalt gleichgesetzt werden. Im § 4 BOSTB sind die Regeln der Auftragsannahme, Auftragsfortführung, der Fortbildungspflicht und der Praxisorganisation aufgeführt, welche allesamt durch die Pflicht der Gewissenhaftigkeit beeinflusst werden.²¹⁹ Der Steuerberater ist zur Sorgfaltspflicht und Gewissenhaftigkeit angehalten. Er hat diese Pflichten bei seiner ständigen beruflichen Ausübung zu beachten und zu verinnerlichen. Eine gewissenhafte Berufsausübung zeichnet sich auch durch die gegebene Sachlichkeit aus. Diese ist eine Folge der Berufspflicht in Form der Gewissenhaftigkeit. Durch

²¹⁶ Vgl. Ueberfeld: Die Pflicht des Steuerberaters zur eigenverantwortlichen Berufsausübung, in DStR 2016, S. 1576.

²¹⁷ Vgl. Geissler: NWB InfoCenter vom 18.12.2019, S. 10.

²¹⁸ Vgl. Koslowski: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018, X. Berufsrecht in der Praxis, Rn. 85-88.

²¹⁹ Vgl. Koslowski: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018, X. Berufsrecht in der Praxis, Rn. 121-122.

gegebene Professionalität kann der Steuerberater so den Mandanten in angemessener Form vertreten.²²⁰

Die Pflicht zur Verschwiegenheit ist einer der zentralen Grundsätze des Berufsstandes. Die Verschwiegenheitspflicht erstreckt sich auf alle Informationen oder Sachverhalte beruflicher oder privater Natur, die dem Steuerberater während seiner Tätigkeit und Ausübung als Steuerberater in jeglicher Form bekannt werden oder direkt anvertraut werden. Diese Pflicht, welche der Steuerberater durch die Beauftragung des Mandanten trägt, gilt in höchstpersönlichen Angelegenheiten auch über den Tod des Mandanten hinaus.²²¹ Die dem Steuerberater bekannt gewordenen Informationen können auch ohne Bezug zur beruflichen Tätigkeit sein und unterliegen dennoch der Verschwiegenheitspflicht. Auch anderweitige Beratung oder jedwede Tatsache im Zusammenhang mit dem Mandatsverhältnis unterliegt dieser Berufspflicht.²²² Aufgrund der Pflicht zur Verschwiegenheit erlangt der Mandant ein hohes Vertrauen zum Berater und es entsteht ein besonderes Auftragsverhältnis, welches zu großen Teilen auf der Tatsache der Verschwiegenheit beruht. Diese Berufspflicht ist vor dem Hintergrund der vielen Daten, die der Steuerberater vom Auftraggeber und Mandanten erhält, auch notwendig. Bei den Daten handelt es sich um personenbezogene Daten, welche zum Teil hoch sensibel sind. Der Mandant muss dem Steuerberater nicht nur nahezu alle finanziellen Details seines Lebens mitteilen, sondern auch den Großteil der persönlichen Daten. Aus diesem Grund entsteht ein enges Verhältnis zwischen Mandant und Steuerberater, welches jener Mandant auch aufgrund der Verschwiegenheit zu schätzen weiß.²²³

Vor dem Hintergrund der DS-GVO und deren Pflichten kann es jedoch zu Situationen bezüglich der personenbezogenen Daten des Mandanten kommen, bei denen sich der Steuerberater nicht einer klaren Entscheidung

²²⁰ Vgl. Koslowski: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018, X. Berufsrecht in der Praxis, Rn. 219.

²²¹ Vgl. Koslowski: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018, X. Berufsrecht in der Praxis, Rn. 283-284.

²²² Vgl. Hamminger: Der Einsatz externer Dienstleister und die Verschwiegenheitspflicht, in NWB 26/ 2019, S. 1925.

²²³ Vgl. Deutscher Steuerberater-Verband e.V.: <https://www.dstv.de/interessenvertretung/europa/stellungnahmen-europa/e-13-18>.

hinsichtlich seiner Verschwiegenheitspflicht basierend auf den gesetzlichen Vorgaben sicher sein kann. Beispielsweise hat der Steuerberater nur den Teil der Informationen und personenbezogenen Daten des Mandanten an den Angestellten der Kanzlei weiterzugeben, welche dieser zur Bearbeitung des Auftrags, wie beispielsweise der Einkommensteuerklärung, benötigt.²²⁴ Andere erlangte Daten sind vom Steuerberater nicht Preis zu geben. Diese Probleme der Grenzen der Verschwiegenheit werden im dritten Teil der Abhandlung vertieft werden.

Die letzte in § 57 Abs. 1 StBerG genannte Pflicht eines Steuerberaters handelt von dem Verzicht der Ausübung von berufswidriger Werbung. Die gesetzliche Beschränkung von Werbung ist nicht nur im StBerG geregelt, sondern auch in der Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer in den §§ 9 und 19 BOSTb sowie in dem Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG).²²⁵ Der Steuerberater darf laut § 57a StBerG nur Werbung machen, soweit er mit der Werbetätigkeit allein über seine berufliche Tätigkeit und über Form und Inhalt sachlich unterrichtet. Die Werbung darf nicht auf subjektiven Selbsteinschätzungen beruhen.²²⁶ Dieser Vorgang des zulässigen Werbens im Sinne des StBerG und der BOSTb wurde durch den BGH in seinem Urteil vom 01.09.2010 (StbSt (R) 2/10) als Verhalten definiert, welches planvoll darauf angelegt ist einen anderen dafür zu gewinnen, dass er die Leistung des Beworbenen in Anspruch nimmt.²²⁷ Damit ist der Steuerberater eingeschränkt bei seinen Möglichkeiten, in der freien Wirtschaft auf sich aufmerksam zu machen.

Auch Steuerberater konkurrieren im Wettbewerb auf dem Markt mit anderen Steuerberatern und mit anderen Kanzleien um Mandate und Aufträge. Die Beschränkungen in § 9 BOSTb und im Steuerberaterberatungsgesetz dienen der Eingrenzung auf Form und Inhalt, um mögliche Diffamierungen anderer

²²⁴ Vgl. Geissler: NWB InfoCenter vom 18.12.2019, S. 11.

²²⁵ Vgl. Ache: Online- und E-Mail-Marketing im Einklang mit dem Berufsrecht, in NWB 31/ 2019, S. 2296.

²²⁶ Vgl. Koslowski: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018, X. Berufsrecht in der Praxis, Rn. 306.

²²⁷ Vgl. Ache: Online- und E-Mail-Marketing im Einklang mit dem Berufsrecht, in NWB 31/ 2019, S. 2296.

Kollegen und andere abwertende Aussagen zur besseren Darstellung der eigenen Leistung zu verhindern. Der Außenauftritt soll gemäß § 57a StBerG rein informativ und sachlich sein und es darf nicht eine Art der reklamehaften Darstellung²²⁸ oder eine Form der Einzelfallwerbung vorliegen. Somit darf ein Steuerberater beispielsweise Informationen in eigener Sache auf seiner Homepage, einem Geschäftspapier oder durch eine Mandanteninformation veröffentlichen. Werbung auf Plakaten oder per Telefax sind hingegen untersagt.²²⁹ Auch die direkte Werbung per E-Mail ist in Teilen untersagt. Eine Werbung per E-Mail ohne Einwilligung des Empfängers stellt einen Eingriff in die Privatsphäre dar und kann einen Unterlassungsanspruch gemäß § 823 Abs. 1, § 1004 Abs. 1 Satz 2 BGB auslösen. Dem Empfänger muss zuvor bei Erhebung der Kontaktdaten nach Artikel 13 Abs. 2 DS-GVO klar und deutlich die Möglichkeit gegeben worden sein, eine derartige Nutzung der Kontaktinformationen problemlos abzulehnen.²³⁰

Eine sogenannte Direktwerbung, bei der nur der Einzelne beworben werden darf, ist allerdings nicht immer unzulässig. Gemäß § 9 Abs. 2 BOSTb liegt eine unzulässige Werbung um die Erteilung eines Auftrags im Einzelfall insbesondere dann vor, wenn der Umworbene in einem konkreten Einzelfall der Beratung oder der Vertretung bedarf und der Werbende dies in Kenntnis der Umstände zum Anlass für seine Werbung nimmt. Auch abweichend von der Einzelfallwerbung kann der Steuerberater dem potenziellen Mandanten mit dem Wissen eines bestimmten Beratungsbedarfs seine Dienste anbieten. Alleinige Voraussetzung dabei ist, dass es sich bei dem Werbeschreiben nicht um eine Form der belästigenden oder nötigenden Form der Kontaktaufnahme handelt und der potenzielle Mandant tatsächlich einen Mehrwert aus dem Informationsschreiben ziehen kann.²³¹

Eine neue Form der Werbung und Platzierung auf dem Markt, die für den Steuerberater immer interessanter werden könnte, ist die Verwendung von

²²⁸ Vgl. Geissler: NWB InfoCenter vom 18.12.2019, S. 9.

²²⁹ Vgl. Hülkamp: Steuerberater, Berufsrecht - Lexikon des Steuerrechts, in DATEV Dok.-Nr.: 5228321, S. 4f.

²³⁰ Vgl. BGH Urteil v. 10.07.2018 - VI ZR 225/17.

²³¹ Vgl. Koslowski: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018, X. Berufsrecht in der Praxis, Rn. 299-300.

Suchmaschinenmarketing. Hierbei gilt die Unterscheidung zwischen der Suchmaschinenoptimierung und der Suchmaschinenwerbung. Das Ziel ist es bei der Suchmaschinenoptimierung, einen Platz möglichst weit oben bei den Suchergebnissen des Suchmaschinenbetreibers zu erlangen, um dadurch präsent für den Suchenden zu sein.²³² Diese Möglichkeit der Werbung tangiert den potenziellen Mandanten nicht direkt, stellt jedoch für den Steuerberater ein hohes Potenzial im Bereich der Werbung aufgrund der ungeahnten Reichweite seiner dargestellten Homepage im Internet dar. Für den Steuerberater gibt es folglich nicht nur Einschränkungen bezüglich der Werbung - in welcher Form diese auch geschaltet wird - durch das Berufsrecht, sondern auch durch die DS-GVO.

b. Auskunftsrecht des Betroffenen

i. Auskunftsrecht im Datenschutzrecht

Artikel 12 eröffnet das Kapitel 3 der DS-GVO, welches die Rechte der betroffenen Person behandelt. Sofern in den fortfolgenden Artikeln 13ff DS-GVO keine Anhaltspunkte über die Art und Weise der Rechtsgewährung enthalten sind, kann auf Artikel 12 und die dort enthaltenen Grundsätze zurückgegriffen werden.²³³ Das Recht auf transparente Information, Kommunikation und Auskunft des Betroffenen stellt ein zentrales Ziel der DS-GVO dar. Gemäß Artikel 12 Abs. 1 DS-GVO sind alle geeigneten Maßnahmen zu treffen, um dem Betroffenen die Informationen gemäß Artikel 13 und 14 DS-GVO sowie alle Mitteilungen gemäß den Artikeln 15 bis 22 und Artikel 34 DS-GVO über die Verarbeitung seiner personenbezogenen Daten in möglichst präziser, transparenter, verständlicher und leicht zugänglicher Form durch eine klare und einfache Sprache zu übermitteln. Die Übermittlung der Informationen erfolgt dabei schriftlich oder gegebenenfalls elektronisch.²³⁴

²³² Vgl. Ache: Online- und E-Mail-Marketing im Einklang mit dem Berufsrecht, in NWB 31/ 2019, S. 2303.

²³³ Vgl. Kamlah in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 12, Rn. 1.

²³⁴ Vgl. Artikel 12 Abs. 1 DS-GVO.

Diese Maßnahmen bestärken den Betroffenen in seinem Datenschutzrecht und in seiner Position, selbst über seine Daten verfügen zu können. Artikel 12 DS-GVO normiert dabei die Transparenzvorgaben für die Unterrichtung des Betroffenen und gibt diverse Verfahrensregelungen für die Ausübung der Betroffenenrechte vor.²³⁵

Das Auskunftsrecht als eines der Betroffenenrechte wird in Artikel 15 DS-GVO definiert. Das Recht auf Auskunft trägt erheblich zur Transparenz bei der Datenverarbeitung bei.²³⁶ Denn eine faire und transparente Verarbeitung entsteht nur durch die Möglichkeit, sich ohne Probleme und in angemessenen Abständen über die Existenz des Verarbeitungsvorgangs und dessen Zwecke zu informieren.²³⁷ Zuerst muss die betroffene Person bei der Ausübung des Auskunftsrechts in Erfahrung bringen, ob der Verantwortliche die Daten überhaupt verarbeitet. Im Falle der Verarbeitung kann die betroffene Person nach Artikel 15 DS-GVO Auskunft über die personenbezogenen Daten verlangen. Die Informationen, auf welche der Betroffene ein Recht auf Auskunft hat, werden in Artikel 15 Abs. 1 DS-GVO im Detail aufgeführt. Es wird auch vom zweistufigen Auskunftsanspruch gesprochen, da in der ersten Stufe die grundsätzliche Verarbeitung der personenbezogenen Daten erfragt wird und erst in der zweiten Stufe die umfassende Auskunft über die personenbezogenen Daten vom Verantwortlichen zu erteilen ist.²³⁸ Um unnötigen Formalismus zu vermeiden ist bei nicht klar zu differenzierenden Anträgen davon auszugehen, dass gleichzeitig auch Auskunft über die in der zweiten Stufe aufgeführten weitergehenden Informationsbestandteile begehrt wird.²³⁹ Ein sehr praxisnahes und kontroverses Beispiel für das Auskunftsrecht im Bereich der Steuerberatung ist die Betreuung eines in Trennung lebenden Ehepaares, welches zur Mandantschaft gehört. Fraglich ist der Fall, in dem der Ehepartner, beispielsweise der Ehemann, unter Berufung auf das

²³⁵ Vgl. Paal/ Hennemann in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 12, Rn. 1.

²³⁶ Vgl. Wickert/ Potthoff: Das neue Datenschutzrecht in der Steuerberatungskanzlei - Praxisleitfaden zur Umsetzung der DS-GVO, S. 27.

²³⁷ Vgl. Paal in Paal/ Pauly, DS-GVO: Art. 15, Rn. 3.

²³⁸ Vgl. Schepers: Der Umgang mit einem Auskunftersuchen nach der DSGVO, in DStR 2019, S. 1109.

²³⁹ Vgl. Kamlah in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 15, Rn. 3.

Auskunftsrecht nach DS-GVO Informationen vom Steuerberater verlangt und Einsicht in die Unterlagen des Ehepaars wünscht.²⁴⁰ Aufgrund der Trennung der Ehepartner und der damit im Zusammenhang stehenden potenziellen Konflikte hat der Steuerberater zu beachten, dass allein die persönlichen Daten des Ehemannes, nicht jedoch die persönlichen Daten der Ehefrau herausgegeben werden dürfen. Der Begriff der personenbezogenen Daten ist eng auszulegen.

Der Antrag auf Auskunft, welcher formlos gestellt werden kann,²⁴¹ muss dabei in der Art gestellt werden, dass dem Verantwortlichen die Darlegung der geforderten Daten ermöglicht wird. Insbesondere ist es nicht ausreichend, allein den Wortlaut des Artikels 15 Abs. 3 DS-GVO zu wiederholen, da sich dadurch nicht erkennen lässt, welche personenbezogenen Daten und welche Kopien dieser Daten verlangt werden.²⁴² In Artikel 15 Abs. 1 DS-GVO werden die Informationen aufgeführt, über die der Verantwortliche im zweiten Schritt Auskunft geben muss. Dies ist unter anderem der Verarbeitungszweck, die Kategorie der verarbeiteten personenbezogenen Daten, der Empfänger der Daten und auch die geplante Dauer der Speicherung der personenbezogenen Daten.

Die dem die Auskunft ersuchenden Betroffenen zur Verfügung zu stellenden Daten beziehungsweise Informationen, welche ausdrücklich die datenschutzrechtliche Position des Betroffenen stärken, sind allerdings die Auskunft über das Bestehen eines Beschwerderechts bei den Aufsichtsbehörden und das Bestehen eines Rechts auf Berichtigung oder Löschung der personenbezogenen Daten. Mit diesen Informationen hat der Betroffene auch ohne Kenntnisse des Datenschutzrechts die Möglichkeit, seine Rechte in Bezug auf die eigenen personenbezogenen Daten auszuüben. Auskunft geben muss in dieser Konstellation der Steuerberater in seiner Position als Verantwortlicher. Im Erwägungsgrund Nr. 63 DS-GVO wird festgelegt, dass dieses Auskunftsrecht nicht nur problemlos vom Betroffenen wahrgenommen werden soll, sondern

²⁴⁰ Vgl. Schepers: Der Umgang mit einem Auskunftersuchen nach der DSGVO, in DStR 2019, S. 1109.

²⁴¹ Vgl. Paal in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 15, Rn. 21.

²⁴² Vgl. Bundesarbeitsgericht, Urteil v. 27.04.2021 - 2 AZR 342/20.

auch in angemessenen Abständen wahrgenommen werden darf. Vor Herausgabe der Informationen sollte jedoch genau die Identität des Auskunftssuchenden geprüft werden, um die Herausgabe von personenbezogenen Daten an unbefugte Dritte zu verhindern.²⁴³

Des Weiteren muss der Verantwortliche dem Betroffenen nach Artikel 15 Abs. 3 DS-GVO eine Kopie der personenbezogenen Daten, welche verarbeitet wurden, zur Verfügung stellen. Hierbei ist keine extensivere Auslegung der Kopie als die Zurverfügungstellung der in Artikel 15 Abs. 1 DS-GVO genannten Informationen in Artikel 15 Abs. 3 DS-GVO gemeint, da diese eine Abwägung mit den Rechten und Freiheiten Dritter sonst nicht ermöglicht.²⁴⁴ Stellt der Betroffene diesen Antrag auf Kopie in elektronischer Form, so hat auch der Verantwortliche die Daten in einem gängigen elektronischen Format zur Verfügung zu stellen. Die Kopie ist unentgeltlich zu Verfügung zu stellen. Sofern jedoch weitere Kopien verlangt werden, kann der Verantwortliche ein angemessenes Entgelt auf der Grundlage der angefallenen Verwaltungskosten fordern.²⁴⁵

Artikel 15 Abs. 3 DS-GVO korrespondiert direkt mit Artikel 20 DS-GVO, welcher das Recht auf Datenübertragbarkeit behandelt. Diese Datenübertragbarkeit wird durch ein voraussetzungsloses Verfügungsrecht über die eigenen personenbezogenen Daten in Artikel 20 DS-GVO umgesetzt.²⁴⁶ Zu betonen ist hierbei in Artikel 20 Abs. 1 DS-GVO nicht nur das Recht auf Bereitstellung der personenbezogenen Daten in einem strukturierten, gängigen und maschinenlesbaren Format und das Recht auf Übermittlung der bereitgestellten Daten zu einem anderen Verantwortlichen, sondern auch in Artikel 20 Abs. 2 DS-GVO das Recht auf Direktübermittlung durch die Bereitstellung ohne Behinderung durch den Verantwortlichen.²⁴⁷ Es wird das Recht des Betroffenen über die Selbstbestimmung der eigenen Daten durch den Anspruch auf

²⁴³ Vgl. Schepers: Der Umgang mit einem Auskunftersuchen nach der DS-GVO, in DStR 2019, S. 1109.

²⁴⁴ Vgl. Paal in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 20, Rn. 33a.

²⁴⁵ Vgl. Paal in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 20, Rn. 35.

²⁴⁶ Vgl. Kamlah in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 20, Rn. 4.

²⁴⁷ Vgl. Paal in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 20, Rn. 1.

Datenportabilität gestärkt.²⁴⁸ Der Betroffene soll möglichst leicht von einem Anbieter und Verantwortlichen zu einem anderen Anbieter wechseln können und so eine besser Kontrolle über die eigenen Daten erlangen.²⁴⁹ Diese in Artikel 15 Abs. 3 DS-GVO in Verbindung mit Artikel 20 DS-GVO festgehaltene Pflicht wird faktisch und direkt Auswirkungen im beruflichen Alltag des Steuerberaters nach sich ziehen. Das Auskunftsrecht der betroffenen Person tangiert den Steuerberater insbesondere in dem Fall, in dem der Betroffene und damit der Mandant das Mandatsverhältnis beendet. Oft hängt dieses Ende der Mandatsbeziehung mit dem Wechsel des Steuerberaters zusammen. In diesem Fall hat der Mandant einen Anspruch auf Herausgabe der personenbezogenen Daten und dies je nach Art der Anfrage auch in einem gängigen elektronischen Format.

ii. Auskunftsrecht im Berufsrecht

Bisher war der Punkt der Datenweitergabe durch den Steuerberater aus berufsrechtlicher Sicht strittig. Es stellt sich die Frage, was der Steuerberater herausgeben darf und was er herausgeben muss. Vor diesem Hintergrund ist das Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters relevant. Das Zurückbehaltungsrecht knüpft stets an zwei Voraussetzungen an. Zum einen muss die Konnexität der Rechtsverhältnisse aufgrund Bezugs zu demselben rechtlichen Verhältnis nach § 273 Abs. 1 BGB gegeben sein, sprich der Honoraranspruch des Steuerberaters steht dem Herausgabeverlangen des Mandanten entgegen. Zum anderen muss die Fälligkeit des Zahlungsanspruchs bestehen.²⁵⁰

Die Beauftragung des Steuerberaters wird auf Grundlage eines Geschäftsbesorgungsvertrags mit Dienstvertragscharakter (§§ 675, 611 BGB) abgeschlossen. Der Herausgabeanspruch nach Beendigung eines solchen Vertrags ergibt sich aus § 667 BGB und besagt, dass der Steuerberater alles

²⁴⁸ Vgl. Kühling/ Martini: Die Datenschutz-Grundverordnung: Revolution oder Evolution im europäischen und deutschen Datenschutzrecht?, in EuZW 2016, S. 450.

²⁴⁹ Vgl. Paal in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 20, Rn. 4.

²⁵⁰ Vgl. BStBK: 5.2.5 Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zum Zurückbehaltungs- und Leistungsverweigerungsrecht, Stand November/ 2012.

herausgeben muss, was im Zusammenhang mit dieser Geschäftsbesorgung erhalten oder erlangt wurde.²⁵¹ Im Fall von ausstehenden Forderungen des Steuerberaters gegenüber dem Mandanten richtet sich das Zurückbehaltungsrecht nach § 273 Abs. 1 BGB. Demnach kann der Gläubiger die Leistung solange verweigern, bis der Schuldner die dem Gläubiger gebührende Leistung bewirkt hat.

Im § 66 StBerG wird das Zurückbehaltungsrecht hinsichtlich der Handakten thematisiert. Sollten Gebühren eines Mandanten ausstehend sein und Honorarforderungen nicht vom Mandanten beglichen werden, kann der Steuerberater nach § 66 Abs. 3 StBerG die Herausgabe der Handakten verweigern. Eine Ausnahme dieses Zurückbehaltungsrechts für Handakten besteht, wenn die Vorenthaltung den Umständen entsprechend unangemessen ist. Des Weiteren können nur die Unterlagen zurückbehalten werden, welche im Zusammenhang mit der Angelegenheit der Mandatsforderung stehen und nicht grundsätzlich alle im Zusammenhang mit dem Mandat bestehenden Unterlagen und Akten.²⁵² Der Begriff der Handakte wird in § 66 Abs. 2 StBerG definiert. Eine Handakte im Sinne des StBerG ist jedes Schriftstück, welches der Steuerberater aufgrund seiner Beauftragung durch den Mandanten von ihm oder für ihn erhalten hat. Davon abzugrenzen sind solche Schriftstücke und Arbeitspapiere, die der Mandant bereits in Urschrift oder Abschrift erhalten hat oder Arbeitspapiere, welche der Steuerberater für interne Zwecke erstellt hat. Für die eben aufgezählten Dokumente kann der Steuerberater das Zurückbehaltungsrecht bis zur Begleichung ausstehender Forderungen gemäß § 66 Abs. 3 StBerG in Anspruch nehmen und muss diese nicht auf Anfrage des Mandanten übergeben.

Bei im Rechenzentrum gespeicherten Daten verhält sich der Anspruch auf Herausgabe der Daten gleich dem Anspruch der Herausgabe von Handakten. Da der Mandant über die Zahlung des Honorars den Datenbestand sowie die Einrichtung der Buchführung entlohnt, ist der Steuerberater auch nach dem

²⁵¹ Vgl. BStBK: 5.2.5 Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zum Zurückbehaltungs- und Leistungsverweigerungsrecht, Stand November/ 2012.

²⁵² Vgl. IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH: <https://www.iww.de/kp/archiv/berufsrecht-das-zurueckbehaltungsrecht--ein-wirksames-mittel-zur-durchsetzung-von-honorarforderungen-f40651>.

Grundsatz von Treu und Glauben dazu verpflichtet, die Herausgabe der Daten auf einem Datenspeicher vor Löschung der Daten zu gewährleisten. Eine Erfüllung der Herausgabepflicht tritt ein, wenn die Daten des Rechenzentrums an den neuen Steuerberater des Mandanten übertragen werden.²⁵³

iii. Folgen für den Steuerberater

Auch mit dem in der DS-GVO festgehaltenen Auskunftsrecht bleibt das Ausmaß dieser Regelung im Bereich der Steuerberater nicht abschließend definiert. Klar definiert ist zumindest, dass jegliche verarbeiteten personenbezogene Daten zur Verfügung gestellt werden müssen. Ob diese Verarbeitung jedoch auch in Form der tatsächlichen Erstellung einer Steuererklärung besteht oder rein in der Weitergabe von personenbezogenen Daten der Handakte ohne das Ergebnis der Verarbeitung der personenbezogenen Daten und der Arbeitspapiere des Steuerberaters, bleibt ungeklärt.

Bezugnehmend auf das zuvor angebrachte Beispiel des in Scheidung lebenden Ehepaars gilt auch hier der Grundsatz, dass die betroffene Person nach Artikel 15 Abs. 1 DS-GVO grundsätzlich das Recht auf Auskunft der verarbeiteten personenbezogenen Daten hat. Da das Recht allerdings nur in Bezug auf die personenbezogenen Daten des Individuums angewendet wird und nicht auf ganze Personengruppen, hat der Steuerberater lediglich eine Kopie der personenbezogenen Daten nach Artikel 15 Abs. 3 DS-GVO zur Verfügung zu stellen. Mögliche Daten des anderen Ehepartners sind zu schwärzen. Sollte das Mandatsverhältnis von einer Partei des Ehepaares beendet werden, so sind eventuell nicht nur der Mandatsvertrag und dessen Umfang anzupassen, sondern auch erneut die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung nach Artikel 6 DS-GVO zu prüfen.

²⁵³ Vgl. BStBK: 5.2.5 Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zum Zurückbehaltungs- und Leistungsverweigerungsrecht, Stand November/ 2012.

c. Informationspflicht

i. Aktive Informationspflicht

Den Steuerberater trifft nicht nur die Pflicht zur Auskunft. Er hat auch im Gegenzug zu informieren. Das Auskunftsrecht und die Informationspflicht ähneln sich in Bezug auf die zur Verfügung zu stellenden Informationen.²⁵⁴ Während beim Auskunftsrecht die Initiative vom Betroffenen ausgeht, so hat der Verantwortliche bei der Informationspflicht die Pflicht, in Bezug auf die Informationsweitergabe tätig zu werden. Die DS-GVO verfolgt mit der Informationspflicht das Ziel, die verarbeiteten Daten für den Betroffenen verständlicher und nachvollziehbar zu gestalten und einen größeren Informationskatalog gemäß Artikel 13 und 14 DS-GVO für den Betroffenen zu garantieren.²⁵⁵ Die Informationspflicht stärkt den Betroffenen in seiner Position und gibt ihm die Möglichkeit, die eigenen personenbezogenen Daten durch die DS-GVO zu kontrollieren. Die Informationspflicht trifft den Steuerberater immer dann, wenn er die personenbezogenen Daten des Mandanten erhebt. Nach Artikel 13 DS-GVO ist dies beispielsweise bei der Begründung eines Steuerberatungsvertrages anwendbar oder aber in dem Fall, dass der Steuerberater die Daten bei einem Dritten nach Artikel 14 DS-GVO, beispielsweise bei einer ausländischen Bank, für Zwecke der Nacherklärung von Kapitaleinkünften erhebt.²⁵⁶

Die Informationspflicht des Steuerberaters ist dabei aktiv und passiv auszuüben. Die aktive Form der Informationspflicht umfasst die Handlung der selbständigen Informationsweitergabe an den Mandanten. Bei der Erhebung von personenbezogenen Daten eines Neumandates beispielsweise sind dem Mandanten vom Steuerberater Informationen bezüglich Name und Kontaktdaten des Steuerberatungsbüros, des zuständigen Datenschutzbeauftragten, des

²⁵⁴ Vgl. Schepers: Der Umgang mit einem Auskunftersuchen nach der DS-GVO, in DStR 2019, S. 1110.

²⁵⁵ Vgl. Schantz: Die Datenschutz-Grundverordnung- Beginn einer neuen Zeitrechnung im Datenschutz, in NJW 2016, S. 1845.

²⁵⁶ Vgl. Wickert/ Potthoff: Das neue Datenschutzrecht in der Steuerberatungskanzlei - Praxisleitfaden zur Umsetzung der DS-GVO, S. 29.

Zwecks der Verarbeitung der personenbezogenen Daten und der Rechtsgrundlage der Verarbeitung, der Dauer der Speicherung, einer Auskunft über das Beschwerderecht des Mandanten sowie weiterer Informationen anzuzeigen.²⁵⁷

Die Angabe der Kontaktdaten des Verantwortlichen ist hinsichtlich der genauen Inhalte nicht definiert, wobei die DS-GVO keine verpflichtend weiterzugebenden Kommunikationsmittel angibt. Es kann jedoch angenommen werden, dass unter der Angabe von Kontaktdaten die Kommunikationsmittel gemeint sind, welche der Öffentlichkeit bereits zugänglich gemacht wurden, wie beispielsweise die Telefon- und Telefaxnummer sowie die E-Mailadresse der Kanzlei.²⁵⁸ Diese Daten stehen üblicherweise bereits auf der Kanzlei-Website zur Verfügung. Die Kontaktdaten des Datenschutzbeauftragten sind genauso anzugeben wie die Daten des Verantwortlichen. Je nachdem, ob ein interner oder externer Datenschutzbeauftragter eingesetzt wurde, sind die Angaben der Kontaktdaten abweichend. Bei der Verwendung eines internen Datenschutzbeauftragten ist regelmäßig die Angabe der eigens für den Datenschutzbeauftragten in der Kanzlei für seine Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Datenschutz eingerichteten E-Mail-Adresse anzugeben. Im Falle des Einsatzes eines externen Datenschutzbeauftragten ist die Adresse dessen Niederlassung²⁵⁹ beziehungsweise die konkrete E-Mail-Adresse notwendig.

Für die Mitteilung über die Dauer der Speicherung kann der Verantwortliche dem Betroffenen das Löschkonzept aushändigen, welches vom Verantwortlichen erstellt wurde. Dieses beinhaltet alle relevanten Informationen über die jeweiligen Kategorien von personenbezogenen Daten und deren Aufbewahrungsfristen.

Die Informationspflicht in Artikel 13 DS-GVO gilt bei der Erhebung personenbezogener Daten bei der betroffenen Person selbst. Neben den zuvor genannten Informationen sind in Artikel 13 Abs. 2 DS-GVO noch weitere Informationen aufgelistet, welche der betroffenen Person zur Gewährleistung

²⁵⁷ Vgl. Wickert/ Potthoff: Das neue Datenschutzrecht in der Steuerberatungskanzlei - Praxisleitfaden zur Umsetzung der DS-GVO, S. 29.

²⁵⁸ Vgl. Lorenz: Datenschutzrechtliche Informationspflichten, in VuR 2019, S. 214.

²⁵⁹ Vgl. Lorenz: Datenschutzrechtliche Informationspflichten, in VuR 2019, S. 214.

einer fairen und transparenten Verarbeitung zur Verfügung zu stellen sind. Da bereits die Informationen nach Artikel 13 Abs. 1 DS-GVO eine faire und transparente Verarbeitung gewährleisten, ist Artikel 13 Abs. 2 DS-GVO nicht generell, sondern nur situationsabhängig anzuwenden.²⁶⁰ Der Verantwortliche und in diesem Fall der Steuerberater werden jedoch nach Artikel 13 Abs. 4 DS-GVO von der Informationspflicht zum Zeitpunkt der Erhebung der Daten entbunden, „wenn und soweit die betroffene Person bereits über die Informationen verfügt“.²⁶¹ Dieser Sachverhalt wird im Falle des Steuerberaters zu einem Großteil zutreffen. Die Erhebung der personenbezogenen Daten wird direkt beim Betroffenen, dem Mandanten, vorgenommen. Dieser ist sich der Informationsweitergabe bewusst und verfügt bereits über die bereitgestellten Informationen. Eine erneute Unterweisung des Steuerberaters über die Erhebung der personenbezogenen Daten des Mandanten ist damit hinfällig, da die Daten vom Mandanten und Betroffenen selbst weitergegeben wurden. Eine Prüfung der vorliegenden Informationen in Artikel 13 Abs. 1 DS-GVO ist dennoch vorzunehmen.

Der Fall, welcher in Artikel 14 DS-GVO abgebildet wird, trifft im Fall des Steuerberaters und seinem Mandanten eher selten zu. Hier werden die personenbezogenen Daten nicht bei der betroffenen Person selbst erhoben. Der Steuerberater erhält die personenbezogenen Daten von einem Dritten. Bei dieser Form der Erhebung handelt es sich im Gegensatz zu Artikel 13 DS-GVO und der hierbei beschriebenen Direkterhebung um die Dritterhebung.²⁶² In diesem Fall muss der Steuerberater dem Mandanten nach Artikel 14 Abs. 1 DS-GVO den Namen und die Kontaktdaten des Verantwortlichen und die des Datenschutzbeauftragten, den Zweck der Verarbeitung, die Kategorie der personenbezogenen Daten und gegebenenfalls weitere Informationen zukommen lassen. Die mitzuteilenden Informationen sind in Artikel 14 Abs. 1 DS-GVO konkret aufgeführt. Analog zu Artikel 13 DS-GVO enthält auch Artikel 14 DS-GVO im Absatz 2 eine Liste weiterer Informationen, die zur Gewährleistung einer fairen und transparenten Verarbeitung dem Betroffenen zur

²⁶⁰ Vgl. Kamlah in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 13, Rn. 16.

²⁶¹ Artikel 13 Abs. 4 DS-GVO.

²⁶² Vgl. Lorenz: Datenschutzrechtliche Informationspflichten, in VuR 2019, S. 213.

Verfügung gestellt werden sollen. Anders als in Artikel 13 DS-GVO und der Erhebung der personenbezogenen Daten ist für die Weitergabe der Informationen an den Betroffenen eine Frist vorgegeben. Die Informationspflicht muss durch den Verantwortlichen nach Artikel 14 Abs. 3 spätestens innerhalb eines Monats wahrgenommen werden. Entbunden wird der Verantwortliche analog zu Artikel 13 DS-GVO auch in Artikel 14 DS-GVO bei der Erhebung der personenbezogenen Daten bei einer anderen Person als dem Betroffenen, wenn der Betroffene bereits über die Informationen nach Artikel 14 Abs. 5 Buchstabe a DS-GVO verfügt.

ii. Passive Informationspflicht

Die passive Form der Informationspflicht entsteht nicht durch die Erhebung von personenbezogenen Daten. Die Informationspflicht kann sich auch in der Form gestalten, dass nicht dem Betroffenen Informationen weitergegeben werden müssen, sondern der Aufsichtsbehörde. Dies ist der Fall, wenn der Schutz personenbezogener Daten verletzt wurde. Bei Verstößen gegen die DS-GVO und Datenpannen ist der Verantwortliche nach Artikel 33 Abs. 1 DS-GVO dazu verpflichtet, innerhalb von 72 Stunden eine Meldung an die zuständige Aufsichtsbehörde zu machen. Der Zeitpunkt des Beginns dieser 72 Stunden Frist ist in der DS-GVO nicht deutlich definiert. Allein das Bekanntwerden der Verletzung wird in der DS-GVO als Indiz für den Beginn der zeitlichen Frist genannt.

Es stellt sich hierbei die Frage, welcher Zeitpunkt genau gemeint ist. In Frage kommen sowohl der Zeitpunkt, in dem ein Mitarbeiter über den Verstoß in Bezug auf den Schutz personenbezogener Daten informiert, der Zeitpunkt der Kenntnis des Verantwortlichen als auch der Zeitpunkt der Prüfung, ob es sich dabei um einen Verstoß gegen den Schutz personenbezogener Daten handelt.²⁶³ Eine Klarstellung diesbezüglich gibt es bisher nicht. Aus diesem Grund ist es stets ratsam, die Verletzung von personenbezogenen Daten

²⁶³ Vgl. Karstedt-Meierrieks: Ein Jahr EU-Datenschutz-Grundverordnung - Kritische Anmerkungen aus der Sicht der Wirtschaft, in EuZW 2019, S. 618.

unverzüglich und so schnell wie möglich der nach Artikel 51 DS-GVO zuständigen Aufsichtsbehörde mitzuteilen. Aufgrund des Abstellens auf das Bekanntwerden der Verletzung ist hinsichtlich des Fristbeginns auf die Kenntnis des Verantwortlichen abzustellen.²⁶⁴

Wird der Meldepflicht nicht innerhalb von 72 Stunden nachgekommen, ist der zuständigen Aufsichtsbehörde eine Erläuterung und Begründung für die verzögerte Meldung über die Verletzung des Schutzes personenbezogener Daten mitzuteilen. In Artikel 33 Abs. 3 DS-GVO sind diverse Informationen enthalten, die der Verantwortliche an die Aufsichtsbehörde weiterzuleiten hat. Über die Verletzung des Schutzes der personenbezogenen Daten ist auch der Betroffene selbst zu informieren. Im Falle eines hohen Risikos für die persönlichen Rechte und Freiheiten des Individuums nach Artikel 34 Abs. 1 DS-GVO hat unverzügliche Benachrichtigung an den Betroffenen durch den Verantwortlichen zu erfolgen.

3. Haftung

a. Berufsrechtliche Haftung

Der Faktor Haftung spielt eine wichtige Rolle beim Beruf des Steuerberaters. Die tägliche Praxis setzt den Steuerberater einer möglichen vertraglichen Haftung gegenüber dem Auftraggeber, einer deliktsrechtlichen Haftung aus unerlaubten Handlungen und der oft übersehenen Haftung gegenüber Nichtmandanten aus.²⁶⁵ Dieser Aspekt unterscheidet den Beruf von vielen anderen. Der Auftraggeber kann den Steuerberater bei der fahrlässigen Verursachung eines Schadens in Haftung nehmen. Nach § 67 Abs. 1 StBerG besteht deshalb die Pflicht für jeden selbständigen Steuerberater, Steuerbevollmächtigten und jede Partnerschaftsgesellschaft eine Haftpflichtversicherung abzuschließen, welche einen angemessenen Versicherungsschutz bietet.

²⁶⁴ Vgl. Grages in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 33, Rn. 3.

²⁶⁵ Vgl. Geissler: NWB InfoCenter vom 18.12.2019, S. 14.

Diese Haftpflichtversicherung ist genauer bezeichnet eine Berufshaftpflichtversicherung, welche in angemessener Höhe abgeschlossen werden muss. Angestellte Steuerberater oder Steuerberater, welche ihre Tätigkeit ausschließlich im Rahmen einer freien Mitarbeit ausüben, sind von der Pflicht des Abschlusses einer Berufshaftpflichtversicherung ausgenommen, wenn diese in die Berufshaftpflichtversicherung des Arbeitgebers bzw. Auftraggebers nach § 51 Abs. 2 DVStB eingeschlossen sind.²⁶⁶ Kann ein selbstständiger Steuerberater keinen Versicherungsnachweis oder den Nachweis einer fehlenden Versicherungspflicht vorweisen, wird er nicht von der Steuerberaterkammer nach bestandener Steuerberaterprüfung zur Steuerberaterin oder zum Steuerberater bestellt.²⁶⁷ Aufgrund des Betrachtungsgegenstands in der Abhandlung in Form einer mittelständischen Steuerkanzlei mit einem Steuerberater in Form des Kanzleihinhabers wird im Weiteren der Steuerberater als Selbständiger betrachtet.

Ansprüche aufgrund von fahrlässig verursachten Schäden, welche ein Auftraggeber gegenüber dem Steuerberater aufgrund des bestehenden Auftragsverhältnisses erheben kann, können nach § 67a StBerG begrenzt werden. Dabei kann die Haftung nur durch schriftliche Vereinbarung im Einzelfall mit dem Mandanten bis zur Höhe der Mindestversicherungssumme begrenzt werden oder durch eine vorformulierte Vertragsbedingung wie den allgemeinen Auftragsbedingungen auf den vierfachen Betrag der Mindestversicherungssumme, soweit entsprechend Versicherungsschutz besteht, begrenzt werden. Die Mindestversicherungssumme beträgt 250.000 €. Die schriftliche Vereinbarung in Form der allgemeinen Auftragsbedingungen führen damit zu einer Haftungsbegrenzung von 1.000.000 €.²⁶⁸ Die unbegrenzte Haftung des Steuerberaters kommt in der Praxis somit zumeist aufgrund vertraglicher Beschränkungen nicht vor. Die Haftungssummen sind begrenzt und sollten den

²⁶⁶ Vgl. Steuerberaterkammer München: https://www.steuerberaterkammer-muenchen.de/de/steuerberater/der_weg_zum_steuerberater/existenzgr%C3%BCndung_kanzlei/berufshaftpflichtversicherung/index_ger.html.

²⁶⁷ Vgl. Koslowski: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018, X. Berufsrecht in der Praxis, Rn. 66.

²⁶⁸ Vgl. Koslowski: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018, X. Berufsrecht in der Praxis, Rn. 132.

potenziellen Steuerschaden des Mandats abdecken. Dieser Umfang wird als angemessener Versicherungsschutz angesehen.

b. Haftung durch die DS-GVO

Eine berufsrechtliche Haftung geht für den Steuerberater nun verstärkt einher mit einer datenschutzrechtlichen Haftung. Die Auseinandersetzung mit der Thematik der Haftung ist für den Steuerberater aufgrund möglicher Schadenersatzansprüche von Mandanten von zunehmender Relevanz. Das Thema der Haftung hat aufgrund der erhöhten Bußgelder und Sanktionen in der DS-GVO einen weit höheren Stellenwert als bisher im Bereich des Datenschutzes im BDSG-alt angenommen. Die weitaus höheren monetären Strafen der DS-GVO im Vergleich zur Rechtslage vor DS-GVO sensibilisieren auch den Berufstand zunehmend. Eine rechtskonforme Anwendung der DS-GVO und des BDSG-neu ist dabei der beste Schutz, um mögliche Haftungsfälle im Bereich des Datenschutzes zu vermeiden.²⁶⁹ Wie aus der Begriffsbestimmung des Verantwortlichen hervorgeht, obliegt es der Geschäftsleitung des Unternehmens, für die Einhaltung der datenschutzrechtlichen Vorschriften Sorge zu tragen. Aus dieser Verantwortungszuweisung folgt, dass bei Verstößen die Geschäftsführer zur Verantwortung gezogen werden.²⁷⁰ Die Bußgelder sind in Artikel 83 Abs. 4 DS-GVO auf ein Maximum von 10 000 000 Euro oder im Falle eines Unternehmens auf bis zu 2 % des im vorangegangenen Geschäftsjahr erzielten weltweiten Jahresumsatzes begrenzt, je nachdem welcher Betrag höher ist. Die Verstöße, welche zu einer solchen Strafe führen, sind in Artikel 83 Abs. 4 DS-GVO aufgeführt. Die Strafe kann sich jedoch sogar auf eine Geldbuße in Höhe von bis zu 20 000 000 Euro verdoppeln oder im Falle eines Unternehmens auf bis zu 4 % des gesamten weltweit erzielten Jahresumsatzes des vorangegangenen Geschäftsjahres steigen, wenn die in Artikel 83 Abs. 5 DS-GVO genannten Verstöße begangen wurden. Die

²⁶⁹ Vgl. Schiemzik/ Repka: Vorstands- und Geschäftsführerhaftung bei Datenschutzverletzungen, in NWB 41/ 2018, S. 3015.

²⁷⁰ Vgl. Schiemzik/ Repka: Vorstands- und Geschäftsführerhaftung bei Datenschutzverletzungen, in NWB 41/ 2018, S. 3016.

Konferenz der unabhängigen Datenschutzaufsichtsbehörden des Bundes und der Länder hat im Jahr 2019 bereits ein Konzept zur Bußgeldzumessung in Verfahren gegen Unternehmen erstellt. Dieses Konzept ist nicht anwendbar für grenzüberschreitende Fälle und entfaltet keine Bindungswirkung hinsichtlich einer möglichen Festlegung von Geldbußen durch Gerichte. Anhand des Konzepts kann lediglich eine erste Einschätzung der potenziellen Bußgeldzumessung getroffen werden.²⁷¹

Unterschieden wird grundsätzlich zwischen formellen Verstößen gemäß Artikel 83 Abs. 4 DS-GVO und materiellen Verstößen und Zuwiderhandlungen gegen aufsichtsbehördlichen Anordnungen gemäß Artikel 83 Abs. 5 und 6 DS-GVO.²⁷² Ein solcher Verstoß, der zu einer Geldbuße in der DS-GVO führen kann, ist beispielsweise ein Verstoß gegen die Rechte der betroffenen Person in Artikel 12 bis 22 DS-GVO. Kommt es zu mehreren Verstößen des Verantwortlichen, wird jeder Einzelfall gesondert gewürdigt und damit für jeden Einzelfall eine Geldstrafe verhängt. Das Strafmaß der DS-GVO orientiert sich stets an den gegebenen Umständen des zum Verstoß führenden Sachverhalts. Die Verhängung der Geldbußen und deren Höhe ist dabei stets vor dem Hintergrund von Relation und Situation zu sehen.

Fraglich ist hierbei im Falle einer Strafe durch datenschutzrechtliche Verstöße, ob die Haftpflichtversicherung des Steuerberaters für mögliche Schäden aufkommt. Die Versicherungspolizen vieler Kanzleien sind bereits vor einigen Jahren oder sogar Jahrzehnten abgeschlossen worden und es gilt abzuklären, ob datenschutzrechtliche Verstöße im Versicherungsumfang enthalten sind. Aufgrund des Fortschritts der Technik kann es deshalb dazu kommen, dass Haftungsfälle aufgrund von fehlerhafter Anwendung von Technik, mangelnder Wartung oder gar Verlust von personenbezogenen Daten entstehen. Auch gegen Cyber-Angriffe müssen sich Kanzleien inzwischen schützen.

²⁷¹ Vgl. Datenschutzkonferenz: Konzept der unabhängigen Datenschutzaufsichtsbehörden des Bundes und der Länder zur Bußgeldzumessung in Verfahren gegen Unternehmen, 14.10.2019.

²⁷² Vgl. Golland: Bußgelder wegen Datenschutzverstößen – Vermeidung und Verteidigung, in NWB 36/ 2021, S. 2678.

In Abhängigkeit von der Versicherung ist es deshalb ratsam, die Versicherungspolice auf deren Gültigkeit in Bezug auf datenschutzrechtliche Verstöße zu prüfen. Der Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung bei der Versicherung HDI bietet beispielsweise eine prämienfreie Mitversicherung des Datenschutzrisikos beim Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung mit an. Um einen zeitgemäßen Versicherungsschutz zu garantieren, bieten manche Versicherer in der Berufshaftpflichtversicherung für Steuerberater an, Cyber-Eigenschäden oder Cyber-Drittschäden optional mitzuversichern. Der Verlust, die Veränderung oder Nicht-Verfügbarkeit von elektronischen Mandantendaten ist in manchen Angeboten bereits enthalten.²⁷³ Es zeigt sich, dass auch Versicherer mit der Zeit gehen und die neuen Risiken erkennen, welche nicht nur die Technik, sondern auch die veränderte Gesetzeslage mit sich bringt. Vor diesem Hintergrund ist jedem Berufsträger zu raten, neben den datenschutzrechtlichen Anpassungen auch eine Anpassung des Versicherungsschutzes im Hinblick auf datenschutzrechtliche Verstöße vorzunehmen.

c. Home-Office

Der Beruf des Steuerberaters unterliegt nicht nur aufgrund der enormen technischen Entwicklungen einem Wandel, sondern auch aufgrund der gesellschaftlichen Entwicklungen. Die Gesellschaft befindet sich in einem Wertewandel, der ein besonderes Augenmerk auf die sogenannte „work-life-balance“ legt. Dabei soll der Beruf mit der Freizeit vereinbar sein und das Augenmerk auf die Vereinbarkeit von Privatleben und Berufsleben gelegt werden. Damit wird es nicht nur für die Angestellten einer Steuerberatungskanzlei, sondern auch für angestellte Steuerberater immer interessanter, sich mit der Thematik Home-Office - Arbeiten von zu Hause aus - auseinander zu setzen. Derzeit besteht für Arbeitnehmer kein gesetzlicher Anspruch auf das Arbeiten im Home-Office. Allein der Arbeitsvertrag oder beispielsweise

²⁷³ Vgl. HDI: <https://www.hdi.de/freiberufler/steuerberater/berufshaftpflicht>.

Betriebs- oder Dienstvereinbarungen können die rechtliche Grundlage für das dauerhafte Arbeiten im Home-Office darstellen.²⁷⁴

Das Home-Office bringt auf der einen Seite dem im Home-Office arbeitenden Steuerberater, dessen Angestellten oder dem Kanzleiinhaber selbst einige Vorteile. In Zeiten, in denen immer mehr Pendler immer längere Arbeitswege in Kauf nehmen, kann das Home-Office eine enorme Zeitersparnis mit sich bringen. Der tägliche Weg von der Arbeit hin und zurück entfällt und die freiwerdende Zeit kann im Alltag für andere Arbeiten oder Tätigkeiten genutzt werden. Des Weiteren steigert das Home-Office die Vereinbarkeit von Familie und Beruf. Aufgrund festgelegter Schul- und Kindergartenzeiten kann das Kind in der jeweiligen Einrichtung untergebracht werden, damit der Arbeitnehmer oder Steuerberater dann am heimischen Arbeitsplatz seiner Tätigkeit nachgehen kann. Auch Arztbesuche oder Besorgungen können in der Mittagspause erledigt werden, insofern Termine und mögliche Telefonate dies zulassen. Auf die Einhaltung der gesetzlichen Arbeitszeiten ist hier, auch insbesondere im Hinblick auf die Pause, zu achten. Auf der einen Seite obliegt die Zeiterfassung bei der Tätigkeit im Home-Office dem Arbeitnehmer, wobei dieser dem Arbeitgeber als Nachweis der Erfüllung gesetzlicher Vorgaben einen Arbeitszeitnachweis vorlegen muss. Auf der anderen Seite muss der Arbeitgeber im Rahmen seiner Fürsorgepflicht die Einhaltung des ArbZG kontrollieren²⁷⁵ und den Arbeitnehmer bei Verstößen auf die gesetzlichen Vorgaben hinweisen.

Für den Arbeitgeber selbst gestaltet sich das Thema Home-Office oft schwierig. Bei der Tätigkeit im steuerberatenden Beruf geht es vorrangig darum, eine reine Bürotätigkeit durchzuführen, welche unabhängig von der Örtlichkeit mit dem richtigen Equipment und der notwendigen IT auch im Home-Office ausgeübt werden kann. Die Tatsache jedoch, dass der Vorgesetzte die Angestellten nicht mehr direkt zu Sachverhalten ansprechen kann und eine Kommunikation nur noch per Telefon oder E-Mail und nicht persönlich

²⁷⁴ Vgl. Gerlach/ Gödicke: Heikle neue Arbeitswelt mit Homeoffice, mobilem Arbeiten und BYOD, in NWB 50/ 2019, S. 3710.

²⁷⁵ Vgl. Lehmann: Home-Office praktisch und rechtssicher gestalten, in Steuerberaterkammer Sachsen.

möglich ist, führt in Grenzen zu einem Kontrollverlust. Auch für diejenigen, welche im Home-Office tätig sind, ergeben sich Situationen, die Nachteile mit sich bringen. Aufgrund mangelnden Anschlusses und fehlendem persönlichen Kontakt kann sich der im Home-Office tätige Steuerberater oder dessen Angestellter nicht ins Team integriert fühlen. Teilweise wird die Erreichbarkeit von Vorgesetzten erschwert und Arbeiten verzögern sich aufgrund eines gestörten Informationsflusses.

Vor dem Hintergrund der Digitalisierung muss eine Entscheidung für oder gegen eine grundsätzliche und dauerhafte Tätigkeit von Angestellten im Home-Office getroffen werden. Der Steuerberater kann also bei Zustimmung des Vorgesetzten, falls es sich um einen angestellten Steuerberater handelt, für sich entscheiden, wann er im Home-Office tätig werden will. Die notwendigen technischen Voraussetzungen dafür, dass die Möglichkeiten für das Arbeiten im Home-Office gegeben sind, werden hier als gegeben angenommen. Vor dem Hintergrund der DS-GVO gilt jedoch zu prüfen, ob auch die notwendigen technischen und organisatorischen Maßnahmen im Home-Office vorhanden sind oder welche vorhanden sein müssen, um auch der Prüfung nach DS-GVO standzuhalten. In Bezug auf die allgemeinen notwendigen technischen und organisatorischen Maßnahmen in einer Steuerkanzlei wird auf den dritten Teil der Abhandlung verwiesen.

Um die Arbeit im Home-Office DS-GVO-konform zu gestalten, sind Regeln zu implementieren, welche unter Compliance-Gesichtspunkten im Idealfall schriftlich zwischen dem Arbeitnehmer und dem Arbeitgeber beispielsweise anhand einer Ergänzungsvereinbarung festgehalten werden. Neben der Festlegung des Arbeitsortes und der Arbeitszeit sind auch die verwendeten Betriebsmittel während der Tätigkeit im Home-Office zu vereinbaren.²⁷⁶ Es bietet sich hier an, dass der Arbeitgeber eine Art Home-Office-Richtlinie implementiert, welche genaue Vorgaben für Mitarbeiter formuliert und gleichzeitig im Hinblick auf datenschutzrechtliche Vorgaben sensibilisiert.²⁷⁷

²⁷⁶ Vgl. Gerlach/ Gödicke: Heikle neue Arbeitswelt mit Homeoffice, mobilem Arbeiten und BYOD, in NWB 50/ 2019, S. 3711.

²⁷⁷ Vgl. Paal/ Pauly: DS-GVO, Einl., Rn. 26.

Trotz dieser zwischen den Parteien vereinbarten Rahmenbedingungen können personenbezogene Daten im Rahmen der Tätigkeit von zu Hause aus gefährdet sein. So sind beispielsweise die Mandantenunterlagen, welche ins Home-Office mitgenommen werden, vor der Einsicht durch fremde Dritte zu schützen.²⁷⁸ Bei der Arbeit im Home-Office ist es jedoch zwangsläufig so, dass Familienmitglieder, welche im gemeinsamen Haushalt wohnhaft sind, durch Zufall und mangelnde Sorgfalt Einsicht in die Arbeitsunterlagen und Akten erhalten. Diese Angehörigen unterliegen weder dem Berufsgeheimnis noch sind sie durch arbeitsrechtliche Vereinbarungen zur Verschwiegenheit verpflichtet. Nach Artikel 32 Abs. 2 DS-GVO ist auch die unbeabsichtigte, unbefugte Offenlegung beziehungsweise der unbefugte Zugang zu den personenbezogenen Daten bei der Beurteilung des Schutzniveaus zu beachten. Der Begriff Verletzung ist in Artikel 4 Nr. 12 DS-GVO als die unbefugte Offenlegung personenbezogener Daten festgelegt. Da Familienangehörige nicht vom Betroffenen, dessen personenbezogene Daten verarbeitet werden, ermächtigt wurden, die personenbezogenen Daten zu verarbeiten, liegt in einem solchen Fall der unbeabsichtigten Offenlegung an einen Familienangehörigen durch Einsicht in die nach Hause mitgebrachten Akten eine meldepflichtige Verletzung des Schutzes personenbezogener Daten nach Artikel 33 DS-GVO vor. In einem solchen Fall ist vom Verantwortlichen eine Meldung an die Datenschutzbehörde abzugeben. Diese Meldung ist jedoch abhängig von der Offenlegung der Verletzung durch den Mitarbeiter, welcher im Home-Office tätig ist.

Eine Gefährdung der personenbezogenen Daten der Mandantschaft muss grundsätzlich bei jeder Form der Verarbeitung personenbezogener Daten unbedingt vermieden werden. Denn auch eine Tätigkeit, welche der Steuerberater im Home-Office ausübt, muss im Hinblick auf mögliche Haftungsfragen die bestehenden Anforderungen analog den Anforderungen im Büro erfüllen. Ein Haftungsfall im Home-Office kann beispielsweise nicht nur durch eine umgestoßene Wasserflasche und den dadurch entstandenen Schaden der

²⁷⁸ Vgl. Lehmann: Home-Office praktisch und rechtssicher gestalten, in Steuerberaterkammer Sachsen.

unwiderruflich gelöschten Daten ausgelöst werden. Auch möglicher Datendiebstahl löst einen Haftungsfall aus. Es ist empfehlenswert, dem Versicherer die Einrichtung eines heimischen Arbeitsplatzes und die Tätigkeit im Home-Office mitzuteilen.²⁷⁹ Darüber hinaus ist darauf zu achten, dass bei Verwendung von Hard- und Software des Arbeitgebers keine Sicherung von Daten auf privaten und damit ungesicherten Speichermedien erfolgt. Da sich das Datenschutzrecht nicht nur auf digitale Inhalte beschränkt, ist auch der Umgang mit Dokumenten zu untersuchen. Papierdokumente, welche von Arbeitnehmern nach Haus transportiert werden, sollten in verschließbaren Containern befördert werden. Sofern Dokumente entsorgt werden, darf dies nicht in der heimischen Papiertonne erfolgen, sondern es hat eine sorgfältige Vernichtung zu erfolgen.²⁸⁰ Sollten dennoch ausgedruckte Daten oder Akten von Mandanten im Home-Office vorhanden sein, so sind diese nach Verarbeitung verschlossen aufzubewahren, um die Sicherheit der Verarbeitung gemäß Artikel 32 DS-GVO zu gewähren.

²⁷⁹ Vgl. Lehmann: Home-Office praktisch und rechtssicher gestalten, in Steuerberaterkammer Sachsen.

²⁸⁰ Vgl. Paal/ Pauly: DS-GVO, Einl., Rn. 28.

Dritter Teil EU- Datenschutzgrundverordnung im Berufsfeld des Steuerberaters

I. Veränderung der Kanzleiprozesse

Nicht nur aufgrund der gesetzlichen Neuerungen finden große Veränderungen im Bereich des Berufsstandes der Steuerberater statt. Die zunehmenden technischen Anforderungen an die Ausübung des Berufs sowie die allgemeine Digitalisierung führen zu ungekannten Herausforderungen. Die im Berufsstand stets hohen Mengen an Daten und deren Verarbeitung nimmt über die Jahre weiter zu und macht den Verzicht auf Technik unmöglich. Besonders die technologischen Entwicklungen und Veränderungen im Bereich der Deklarationsberatung als Kernbereich der Steuerberatung fordern dem Berufsstand Handlungsbedarf ab.²⁸¹ Neben der allgemeinen Entwicklung, dass Tätigkeiten immer mehr automatisiert durchgeführt werden, gibt es auch im Bereich der Steuerberatung zahllose Entwicklungen für Angebote wie beispielsweise Apps, Desktop Programme oder Chatbots, welche die steuerliche Beratung imitieren und bei der Abgabe der Einkommensteuererklärung behilflich sind.²⁸² Schon immer war der Berufsstand aufgrund der Nutzung von Technik und den Änderungen der gesetzlichen Grundlagen dem Wandel der Zeit unterlegen. Sowohl die Ausübung selbst als auch die rechtlichen Rahmenbedingungen verändern sich stetig.

Durch die DS-GVO und deren Anwendung ab Mai 2018 trat die nächste Änderung mit Auswirkungen für den Berufsstand der Steuerberater ein. Neben Formalitäten wie beispielsweise der Einholung von Einverständniserklärungen und dem Austeilen von Sicherheitskonzepten an die Mandanten sind auch die alltäglichen Vorgänge innerhalb der Kanzlei zu untersuchen. Die Anforderungen an die Verarbeitungstätigkeiten haben sich verändert und müssen auf deren Konformität mit der DS-GVO geprüft werden, denn der

²⁸¹ Vgl. Henke/ Sommer: Digitale (R)Evolution- Chancen und Herausforderungen für die Steuerberatung, in DStR 2018, S. 1254.

²⁸² Vgl. Stbg 2018 (o.A.): Digitalisierung - eine berufsrechtliche Herausforderung!, in Stbg 2018, S. 526.

Datenschutz und dessen Bedrohung finden zumeist nicht auf dem Papier statt. Vielmehr ist der Umgang mit personenbezogenen Daten der Ansatzpunkt, welcher durch die DS-GVO angepasst werden muss. Die Verarbeitung personenbezogener Daten wird durch die Tätigkeit innerhalb von Kanzleien bei fast allen Vorgängen am Arbeitsplatz ausgeführt. Es gilt somit jeden Vorgang innerhalb der Kanzlei, ob intern oder extern, zu untersuchen und hinsichtlich der möglichen Risiken bezüglich des Datenschutzes neu zu bewerten. Die Kanzleiprozesse und –Abläufe sind neu zu evaluieren, um mögliche Anpassungen zu erkennen und vorzunehmen.

Dies geschieht durch Risikoabschätzungen, auch Datenschutz-Folgenabschätzungen genannt. Dabei bilden die DS-GVO und das BDSG-neu die Grundlage. Neben den Anforderungen der DS-GVO, die an die Verarbeitungstätigkeiten geknüpft sind, gilt es auch zu prüfen, welche Prozesse von den Veränderungen betroffen sind. Nach dem ersten Schritt der Risikoabschätzungen sind die notwendigen technischen und organisatorischen Maßnahmen festzulegen. Diese sollen die erarbeiteten Risiken beheben oder diese möglichst abschwächen. Dabei sind die Maßnahmen keinesfalls allgemein gültig. Sie werden vielmehr auf Grundlage der vorher eruierten Ergebnisse durch die Risikoabschätzungen festgelegt. Aus diesem Grund wird es je nach Kanzleiorganisation und der dort bereits vorhandenen Prozesse und Maßnahmen nur individuell erarbeitete technische und organisatorische Maßnahmen geben. Nachdem die notwendigen Anforderungen an die Verarbeitungstätigkeiten durch die DS-GVO festgelegt wurden, werden im Folgenden die durchzuführenden Risikoabschätzungen und deren Erarbeitung behandelt. Auf Grundlage derer werden dann die technischen und organisatorischen Maßnahmen ermittelt.

1. Anforderungen der DS-GVO an die Verarbeitungstätigkeit

Das Kernthema der DS-GVO ist die Verarbeitung personenbezogener Daten. Die Tätigkeit der Steuerberater und die Tätigkeiten der Mitarbeiter in einer Steuerkanzlei umfassen die Verarbeitung von personenbezogenen Daten. Da

der sachliche Anwendungsbereich des Artikel 2 DS-GVO für den Berufsstand der Steuerberater und deren Angestellten eröffnet ist, müssen der Steuerberater als Verantwortlicher oder der Kanzleichef in der Position als Verantwortlicher die Grundsätze der DS-GVO anwenden, beziehungsweise für deren Anwendung durch die Mitarbeiter in der Kanzlei Sorge tragen. Der Begriff des Verantwortlichen wurde hinsichtlich der Definition bereits erläutert. Welche speziellen Anforderungen durch die DS-GVO jedoch an die Verarbeitungstätigkeiten in Steuerkanzleien geknüpft werden, ist noch zu erörtern. Dazu müssen im Folgenden die wichtigsten Verarbeitungstätigkeiten vor dem Hintergrund der DS-GVO festgelegt werden.

a. Verarbeitungstätigkeiten

Um Verarbeitungstätigkeiten in der Steuerkanzlei definieren zu können, bedarf es eines Rückgriffs auf den Begriff der Verarbeitung der personenbezogenen Daten. In einer Steuerkanzlei sind personenbezogene Daten nicht nur Informationen, welche Mandanten identifizierbar machen. Auch die Daten von Interessenten und Mitarbeitern gelten als personenbezogene Daten. Dasselbe gilt auch für Kontaktdaten jeglicher Dienstleister oder anderer Institutionen. Bei der Identifizierung von Verarbeitungstätigkeiten gilt das Augenmerk allen Informationen, die direkt oder indirekt eine natürliche Person identifizierbar machen wie beispielsweise der Name, eine Kennnummer, die Standortdaten, die Online Kennung oder ein anderes in Artikel 4 Nr. 1 DS-GVO genanntes spezielles Merkmal.

Im ersten Schritt gilt es deshalb die möglichen Verarbeitungstätigkeiten in der Kanzlei zu definieren. Zum einen werden so die zu untersuchenden Tätigkeiten eingegrenzt. Zum anderen hilft der Vorgang der Eingrenzung dabei, einen Überblick zu erlangen, welche Tätigkeiten in der Kanzlei derzeit von den Mitarbeitern und auch Vorgesetzten durchgeführt werden. Dabei kann als Hilfestellung eine Kategorisierung dienen, in welche die Verarbeitungstätigkeiten eingeordnet werden können. Vor dem Hintergrund, dass immer mehr Vorgänge digitalisiert werden, gilt es zu beachten, dass nicht nur die

Verarbeitung anhand von technischen Hilfsmitteln integriert werden muss. Auch Vorgänge, die in schriftlicher und mündlicher Form oder durch schlüssiges Handeln vorgenommen werden, gilt es zu beachten.²⁸³ In der folgenden Übersicht wird eine Unterscheidung der Verarbeitungstätigkeiten in fachliche und organisatorische Tätigkeiten bei der Verarbeitung von personenbezogenen Daten vorgenommen.

Bei der Kategorisierung der Verarbeitungstätigkeiten wird nach Personengruppen vorgegangen. Die Kategorisierung erfolgt nach dem Vorbild der im Jahr 2015 am häufigsten vorkommenden Kanzlei, nämlich einer Kanzlei mit bis zu 9 tätigen Personen.²⁸⁴ Es wird die These aufgestellt, dass für Zwecke der Untersuchung eine Kanzlei aus dem Inhaber und Steuerberater sowie aus bis zu 8 Beschäftigten im Angestelltenverhältnis besteht. Neben den Angestellten, deren berufliche Qualifikation häufig die der Steuerfachangestellten oder Steuerfachwirte ist, wird angenommen, dass auch eine Bürokraft zur Erledigung organisatorischer Aufgaben angestellt ist. Die Verarbeitungstätigkeit wird entweder vom Verantwortlichen und Inhaber, dem Angestellten als fachlichen Mitarbeiter oder der Bürokraft vorgenommen.

Die Steuerkanzlei soll sich fachlich nur mit dem Gebiet der Steuerberatung beschäftigen und sich nicht zusätzlich dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung oder anderen Beratungsfeldern widmen. Außerdem behandelt die Kanzlei im Alltagsgeschäft nicht allein spezialisierte Steuersachverhalte, sondern die Kanzlei behandelt alle Aufgaben, welche ein Mandant des Mittelstandes typischerweise mit sich bringt. Die folgende Tabelle soll eine vereinfachte Darstellung der Aufgaben beinhalten, die ein Steuerberater, ein fachlicher Mitarbeiter oder eine Bürokraft in einer in dieser Abhandlung untersuchten Durchschnittskanzlei übernimmt. Dabei können die jeweiligen Tätigkeiten je nach Kanzlei individuell von den aufgeführten Tätigkeiten abweichen und ergänzt oder minimiert werden. Die in Abbildung 10 enthaltenen Tätigkeiten dienen als Grundlage der Verarbeitungstätigkeiten, welche es vor dem Hintergrund

²⁸³ Vgl. Wickert/ Potthoff: Das neue Datenschutzrecht in der Steuerberatungskanzlei - Praxisleitfaden zur Umsetzung der DS-GVO, S. 6.

²⁸⁴ Vgl. Statistisches Bundesamt: Strukturerhebung im Dienstleistungsbereich Rechts- und Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung 2015, S. 11.

der DS-GVO zu betrachten gilt. Aus Vereinfachungsgründen gelten die in Abbildung 10 dargestellten Verarbeitungstätigkeiten in der Abhandlung als abschließend aufgeführt.

Abbildung 10: Übersicht von beispielhaften Verarbeitungstätigkeiten einer Durchschnittskanzlei

Steuerberater/ Inhaber	Fachliche Mitarbeiter	Bürokraft
<u>Fachliche Tätigkeit:</u>		
Beratung	Lohnbuchhaltung	
	Finanzbuchhaltung	
	Bescheidprüfung	
	Erstellung von Jahresab- schlüssen	
	Gewinnermittlungen	
	Steuererklärungen	
	Energiesteueranträge	
	Bilanzberichte	
	Verfassen des Anhangs zu Jahresabschlüssen	
	laufende Beratung	
	Schriftverkehr mit Mandanten oder der Finanzverwaltung	
	Betreuung von Betriebs- prüfungen	
<u>Organisatorische Tätigkeiten:</u>		
Freigabe von Rech- nungsvorschlägen	Vorbereitung von Rech- nungsvorschlägen	Rechnungsstellung
Kanzleiorganisation		Bearbeitung des Postein- und ausgangs
Entwurf des monatli- chen Informationsblatts		Pflege des Fristenbuchs und Wiedervorlagesystems
		Telefonzentrale/-dienst

Auf Grundlage der Abbildung sollen im Folgenden beispielhaft Tätigkeiten untersucht werden, welche aufgrund der DS-GVO einem Anpassungsbedarf unterliegen können.

Die Darstellung der Verarbeitungstätigkeiten beginnt bei der Tätigkeit der Bürokraft. Die Bürokraft ist überwiegend in organisatorischer Art tätig. Neben der Entgegennahme von Telefonaten ist der Schriftverkehr zu organisieren. Doch auch der Vorgang des Telefonierens, hier der Telefondienst, als Form der Kommunikation muss geprüft werden, da auch hier die Verarbeitung personenbezogener Daten und der Austausch dieser durchgeführt werden kann. Der Schriftverkehr wird meist in Form von Briefen, Faxen oder zumeist Emails vorgenommen und zum Versand finalisiert. Diese Tätigkeit gilt als Posteingang und Postausgang. Auch hier werden überwiegend allein personenbezogene Daten verarbeitet. Insbesondere der Telefondienst und die Bearbeitung des Schriftverkehrs sind wegen der Häufigkeit der Durchführung ein großer Bestandteil der Tätigkeit der Bürokraft. Auch die Vorbereitung der Rechnungen fällt zumeist in den Aufgabenbereich der Bürokraft. Neben der Kommunikation sind die Strukturierung und Einhaltung interner Prozesse Bestandteil im Aufgabenbereich der Bürokraft. Interne Prozesse beinhalten ebenso personenbezogene Daten und stellen damit einen Bestandteil der Verarbeitungsprozesse in der Kanzlei dar. Die Abholung der Post von der Poststelle zählt genauso zum Bereich der Bürokraft wie der Küchendienst oder das Binden von Jahresabschlüssen. Die Ablage von Literatur und Gesetzeslieferungen, die Pflege des Wiedervorlagesystems und des Fristenbuchs sowie Scan- und Kopierarbeiten oder die Bestellung von Büromaterial komplettieren das Aufgabengebiet der Bürokraft in der dargestellten Kanzlei.

Auf Ebene der fachlichen Mitarbeiter sind die Angestellten der Steuerkanzlei, welche steuerliche Tätigkeiten ausführen, in ihrer Position vielfältig einsetzbar. Die standardisierten Tätigkeiten eines Steuerfachangestellten beinhalten die Erstellung und Führung einer Buchhaltung, die Erstellung von Steuererklärungen sowie die Erstellung von Jahresabschlüssen und Bilanzberichten. In diesem Zusammenhang betreut der zuständige Steuerfachangestellte die Betriebsprüfung und prüft die eingegangenen Bescheide. Daneben werden

auch lohnsteuerliche Sachverhalte oder Lohnabrechnungen erstellt. Die Tätigkeit des Steuerfachangestellten bringt aufgrund des nahen Mandantenkontakts die Tätigkeit der laufenden Beratung und des Schriftverkehrs mit sich. Auch die Vorbereitung von Rechnungsvorschlägen fällt in das Aufgabengebiet des Steuerfachangestellten. Alle diese Tätigkeiten beinhalten die Verarbeitung von personenbezogenen Daten.

Der Steuerberater als Chef und Verantwortlicher hat meist überwachende Funktionen. Er kontrolliert die Arbeitsergebnisse der Angestellten und ist für die Akquirierung von Neumandaten zuständig. Auch die rein beratende und gestalterische Tätigkeit obliegt meist allein dem Kanzleiinhaber. Neben organisatorischen Tätigkeiten ist der Kanzleiinhaber auch für die Freigabe der Rechnungsvorschläge zuständig. Im Fall der Herausgabe eines Mandantenrundschreibens ist es die Aufgabe des Steuerberaters, das monatliche Informationsblatt zu entwerfen. Unabhängig davon enthält jedoch jede einzelne der aufgezählten Tätigkeiten personenbezogene Daten. Insbesondere von potenziellen Mandanten ist hier die vorherige Einholung der Zustimmung zur Verarbeitung der Daten nach DS-GVO beziehungsweise die Unterzeichnung eines Beratungsvertrags vor Verarbeitung der personenbezogenen Daten zu beachten.

b. Notwendige Anpassungen

Auf Grundlage der festgehaltenen Verarbeitungstätigkeiten werden exemplarisch notwendige Anpassungen erörtert. Notwendige Anpassungen müssen immer an der Stelle vorgenommen werden, an der die Verarbeitung personenbezogener Daten mit der DS-GVO kollidiert. Dies ist der Fall, wenn beispielsweise die Art der Verarbeitung nicht mehr konform ist oder die Voraussetzungen für die Verarbeitung nach Artikel 6 DS-GVO nicht vorliegen. Aufgrund der vorhergehend kategorisierten Verarbeitungstätigkeiten kann nun eine Überprüfung der jeweiligen Vorgänge anhand der durchführenden Person vorgenommen werden. Für jede Personengruppe werden exemplarisch zwei Verarbeitungsvorgänge bezüglich deren Anpassungen an die DS-GVO

untersucht. Dabei wurde unter anderem das Kriterium der Häufigkeit des Verarbeitungsvorgangs bei der Auswahl der zu untersuchenden Vorgänge berücksichtigt.

i. Verarbeitungsvorgänge des Kanzleihinhabers

Die mit am häufigsten ausgeübte Aufgabe des Steuerberaters ist die der Kanzleiorganisation. Der Begriff Kanzleiorganisation ist dabei sehr vielfältig und beinhaltet viele Vorgänge allgemeiner Art. Allgemeine Vorgänge, welche personenunabhängig sind, dürfen allerdings nicht vernachlässigt werden.

Ein passiver Verarbeitungsvorgang, welcher beispielsweise bei dem Besuch einer Website erfolgt, fällt genauso unter die Konformitätsprüfung nach DSGVO und beinhaltet oft die Gefahr, dass diese Vorgänge vernachlässigt werden. Ein Impressum nach § 5 TMG ist von jedem zu erstellen, der als Diensteanbieter geschäftsmäßig handelt. Darüber hinaus ist eine Datenschutzerklärung gemäß § 13 TMG zu erstellen, um den Nutzer damit über die Datenverarbeitung zu informieren.²⁸⁵ Die Pflege der Website gehört genauso zur Kanzleiorganisation, wie andere Vorgänge rein organisatorischer Natur. So muss der Verantwortliche und Kanzleihinhaber prüfen, ob die notwendigen Anpassungen im Impressum vorgenommen wurden und die dort vermerkte Datenschutzerklärung DS-GVO konform ist. Ist dies nicht der Fall, kann der Fehler als Verstoß gegen die DS-GVO und sogar als Verstoß gegen das Wettbewerbsrecht gewertet werden, da Anpassungen nach DS-GVO nicht nur die Verarbeitung der personenbezogenen Daten betreffen, sondern auch eine marktsteuernde Wirkung haben können.²⁸⁶

Für Website-Betreiber ist insbesondere auch das Telekommunikation-Telemedien-Datenschutzgesetz (TTDSG) zu beachten, welches neben der DSGVO und dem BDSG-neu die dritte Säule des Datenschutzrechtes schafft und das Telekommunikationsgesetz und das Telemediengesetz zusammen-

²⁸⁵ Vgl. Hofele: Hinweise zur Umsetzung der DSGVO für Vermieter und Verwalter, in NWB Nr. 46/ 2018, S. 3405.

²⁸⁶ Vgl. LG Würzburg, Beschluss v. 13.9.2018 - 11 O 1741/18 UWG.

führt.²⁸⁷ Das Telekommunikation-Telemedien-Datenschutzgesetz tritt zum 01.12.2021 in Kraft. Während das Telemediengesetz rechtliche Rahmenbedingungen für beinahe alle Angebote im Internet wie beispielsweise private Websites oder Suchmaschinen festlegt, fördert das Telekommunikationsgesetz durch technologie neutrale Regulierungen den Wettbewerb im Bereich der Telekommunikation.²⁸⁸

Neben dem Impressum ist vom Betreiber eine Datenschutzerklärung auf der Website von Nöten. Diese gilt nach § 13 TMG auch bei nicht kostenpflichtigen Diensten als unabdingbar und muss aus technischen Gründen vorhanden sein.²⁸⁹ Damit ist auch die Website der Steuerberatungskanzlei in Bezug auf die DS-GVO zu prüfen. Falls nicht schon vorher eine Datenschutzerklärung auf der Website vorhanden war, ist diese nach Vorgaben der DS-GVO und § 13 TMG zu ergänzen. Die Art, der Umfang und der Zweck der Erhebung sowie die Verwendung der personenbezogenen Daten muss als Teil der Datenschutzerklärung auf der Website enthalten sein und ist außerhalb des Impressums darzustellen. Darüber hinaus sind die Anpassungen in Bezug auf das Telekommunikation-Telemedien-Datenschutzgesetz in der Datenschutzerklärung und im Verzeichnis der Verarbeitungstätigkeiten – falls nicht bereits geschehen - zu ergänzen. Die Einwilligungsbedingungen bei der Datenverarbeitung mittels Cookies und vergleichbarer Technologien sind zu berücksichtigen.²⁹⁰ Soweit die Verschlüsselung der Website nicht in SSL-Format erfolgte, sind technische Maßnahmen zur Umstellung diesbezüglich zu ergänzen.²⁹¹

Der Kanzleininhaber und Steuerberater hat bei der Prüfung der Kanzleiorganisation jedoch nicht nur den virtuellen Besuch der Kanzlei hinsichtlich datenschutzrechtlicher Vorgaben anzupassen. Es ist auch ein Augenmerk darauf zu

²⁸⁷ Vgl. Golland: Cookies & Co. – trotz neuem Gesetz alte Probleme für Website-Betreiber, in NWB 25/ 2021, S. 1818.

²⁸⁸ Vgl. Golland: Cookies & Co. – trotz neuem Gesetz alte Probleme für Website-Betreiber, in NWB 25/ 2021, S. 1819.

²⁸⁹ Vgl. Hofele: Hinweise zur Umsetzung der DS-GVO für Vermieter und Verwalter, in NWB 46/2018, S. 3405f.

²⁹⁰ Vgl. Golland: Cookies & Co. – trotz neuem Gesetz alte Probleme für Website-Betreiber, in NWB 25/ 2021, S. 1825.

²⁹¹ Vgl. Wirwohl: Die Umsetzung der Datenschutz-Grundverordnung durch Sachverständige: Was ist zu beachten?, in DS 2018, S. 164.

richten, was potenzielle Besucher der Kanzleiräume sehen und wahrnehmen. Dieser Anpassungsbedarf ist selbstverständlich stark abhängig von der Größe und Anordnung der Kanzleiräume. Sind die Kanzleiräume jedoch so konzipiert, dass der Mandant zur Besprechung oder ein Besucher in Form eines Bewerbers beispielsweise die Kanzleiräume durchqueren muss, um zum Besprechungsraum zu gelangen, ist dieser Weg hinsichtlich Datenschutzverstößen zu analysieren. Daten und Akten wie beispielsweise Jahresabschlussordner oder Personalakten mit Namen sind verschlossen und ohne direkte Einsicht zu verwahren. Die Verschwiegenheitspflicht erstreckt sich somit auch auf das Bestehen eines Mandatsverhältnisses.²⁹² Ein möglicher Besucher darf bei seinem Weg durch die Kanzlei keine personenbezogenen Daten und Namen bestehender Mandatsverhältnisse sehen. Jegliche Merkmale, die Rückschlüsse auf ein Mandat ermöglichen wie beispielsweise die Rückenschilder an Ordnern, sind zu verbergen, sodass nur die Mitarbeiter selbst Zugriff darauf haben.

ii. Verarbeitungsvorgänge des fachlichen Mitarbeiters

Der fachliche Mitarbeiter in Form des Steuerfachangestellten oder Steuerfachwirts führt nicht immer alle der beispielhaft aufgeführten Tätigkeiten aus. Aufgrund der unterschiedlichen Vorbildung und in Abhängigkeit der individuellen Spezialisierung des Mitarbeiters werden die Aufgabengebiete, in denen der Mitarbeiter bereits Erfahrung sammeln konnte und in denen er ein besonderes Fachwissen aufweist, den einzelnen Mitarbeitern zugewiesen. Ein häufiges Beispiel für die Trennung der aufgeführten Tätigkeiten ist die Aufgabe der Lohnbuchhaltung. Die Durchführung von Lohnabrechnungen, insbesondere für Mitarbeiter besonderer Gewerbe wie beispielsweise dem Baugewerbe, erfordert nicht nur Spezialwissen im Gebiet der Lohnsteuer, sondern auch in den einzelnen branchenspezifischen Ausprägungen des

²⁹² Vgl. IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH: <https://www.iww.de/kp/archiv/kanzleifuehrung-schweigepflicht-und-datenschutzworauf-muss-der-steuerberater-achten-f41047>.

Lohnsteuerrechts. Die Aufgabe der Lohnbuchhaltung ist eines der Aufgabengebiete, welches eine erhöhte Verarbeitung von personenbezogenen Daten aufweist. Durch die Verarbeitung von Gesundheitsdaten werden hier nicht nur personenbezogene Daten des Mitarbeiters der zu erstellenden Lohnabrechnung verarbeitet, sondern explizit sensible Daten. An die Verarbeitung dieser Daten werden besondere Voraussetzungen gestellt. Einer der wichtigsten Voraussetzungen an die Verarbeitung von personenbezogenen Daten im Rahmen der Lohnbuchhaltung und Erstellung von Lohnabrechnung ist die korrekte Ablage und Speicherung der personenbezogenen Daten. Es ist darauf zu achten, dass die Daten separat und in Abhängigkeit des Verarbeitungszwecks abgelegt werden.

Eine weitere Verarbeitungstätigkeit des fachlichen Mitarbeiters, die mit am häufigsten durchgeführt wird, ist die laufende Beratung und damit zusammenhängend der Schriftverkehr mit dem Mandanten. Dies kann per Telefon oder per E-Mail geschehen. Jegliche Korrespondenz, welche verschriftlicht wird, bereitet der Steuerfachangestellte vor. Ob dieses Schriftstück im Anschluss direkt an den Mandanten versendet wird oder vor Versand einer 4-Augen-Prüfung durch den Vorgesetzten unterzogen wird, ist abhängig von der jeweiligen Kanzleiorganisation und dem Inhalt des Schriftverkehrs. Zumeist übernimmt jedoch die Bürokraft den finalen postalischen Versand an den Adressaten. Aus diesem Grund wird an dieser Stelle auf die Verarbeitungsvorgänge der Bürokraft verwiesen.

Die verbleibenden häufigsten Tätigkeiten des fachlichen Mitarbeiters sind die Führung der Lohn- und Finanzbuchhaltung sowie die Erstellung von Steuererklärungen. Bei diesem Vorgang werden die personenbezogenen Daten auf Anweisung des Mandanten und durch Beauftragung der Steuerkanzlei verarbeitet. Für alle diese Vorgänge werden vom fachlichen Mitarbeiter Programme verwendet, die ihn bei der Durchführung dieser Aufgabe unterstützen. Diese Programme beinhalten meist alle datenschutzrechtlich relevanten Aspekte zum Schutz der personenbezogenen Daten bei der Durchführung dieser Aufgaben. Es ist darauf zu achten, stets die aktuelle Programmversion zu verwenden und mögliche Updates zu installieren. So kann garantiert werden,

dass notwendige Anpassungen im Bereich der gesetzlichen Anforderungen umgesetzt werden können. Bei der Erstellung der Buchhaltung oder Steuererklärung stehen stets die personenbezogenen Daten im Fokus der Tätigkeit, da nur durch Verarbeitung dieser das Ergebnis der beauftragten Tätigkeit erreicht werden kann. Bei der Speicherung dieser Daten muss darauf geachtet werden, dass die Daten in Abhängigkeit ihrer zweckgebundenen Verarbeitung separat voneinander gespeichert werden. Bei den Daten ist darauf zu achten, dass diese vor unbefugter oder unrechtmäßiger Verarbeitung geschützt sind. Bei Buchhaltungsdaten beispielsweise, welche weiterhin in Papierform vom Mandanten in die Steuerkanzlei zur weiteren Verarbeitung gebracht werden, sind diese folglich angemessen zu sichern und insbesondere vor unberechtigter Zerstörung und Einblicken Dritter in Einklang mit den Grundsätzen der Verarbeitung nach Artikel 5 Abs. 1 Buchstabe f) DS-GVO zu schützen.

iii. Verarbeitungsvorgänge der Bürokraft

Die Kommunikation mit dem Mandanten ist, gleich in welcher Form diese erfolgt, durch geeignete technische Maßnahmen an die Vorgaben der DS-GVO anzupassen. Die häufigste Form der Kommunikation ist im Büroalltag im Jahr 2017 mit 35% die E-Mail, direkt gefolgt vom persönlichen Gespräch und von der Kommunikation per Telefon²⁹³. Durch die Corona Pandemie hat sich auch die Kommunikation in Unternehmen geändert. Im Jahr 2021 entwickelte sich die interne und externe Kommunikation dahingehend, dass häufig das Smartphone, direkt gefolgt von Videokonferenzen und Messenger Diensten genutzt wurden.²⁹⁴ Die E-Mail als Instrument der Kommunikation muss deshalb geschützt werden, da sie zumeist eine Vielzahl personenbezogener Daten enthält. Diese Daten werden vom Absender an den Empfänger gesendet und können ohne den geeigneten Schutz der E-Mail von Unbefugten

²⁹³ Vgl. Statista GmbH: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/744451/umfrage/einsatz-von-kommunikationsmitteln-in-unternehmen-in-deutschland/#:~:text=F%C3%BCr%2035%20Prozent%20der%20Befragten,Kommunikationsmittel%20in%20ihrem%20Unternehmen%20dar.>

²⁹⁴ Vgl. Statista GmbH: Corona verändert die Unternehmenskommunikation.

gelesen werden. Hierbei ist seitens des Steuerberaters nicht nur die DS-GVO zu beachten, sondern auch die zuvor behandelte Pflicht zur Verschwiegenheit des Steuerberaters und der Berufsangehörigen. Datenschutzrechtlich gilt die Verschlüsselung nach § 32 Abs. 1 Buchstabe a DS-GVO als eine Möglichkeit der Anpassung in Bezug auf die Datensicherheit, um ein geeignetes Datenschutzniveau zu erlangen.²⁹⁵ Bezüglich der verschiedenen Möglichkeiten der Verschlüsselung wird auf 3. *Technische und organisatorische Maßnahmen im Kanzleimanagement* im weiteren Teil der Abhandlung verwiesen.

Bei der Anpassung des Schutzes der E-Mails muss zwischen „normalen“ personenbezogenen Daten und „sensiblen“ personenbezogenen Daten unterschieden werden. Nicht nur in Absprache mit dem Mandanten sind der Wunsch und die Art der Verschlüsselung zu klären, sondern auch der Verfasser der E-Mail muss abwägen, inwiefern und wie stark die E-Mail verschlüsselt werden muss. Der Landesbeauftragte für Datenschutz und Informationsfreiheit in Nordrhein-Westfalen spricht von Berücksichtigung je nach Schutzbedarf der übertragenen Daten sowie der Angemessenheit der Maßnahme.²⁹⁶ Sollte der Fall eintreten, dass ein Mandant die Verschlüsselung der E-Mail als Kommunikationsmittel ablehnt, so konfliktiert dies mit dem Datenschutzrecht. Bezüglich des Berufsrechts ist auch eine unverschlüsselte Kommunikation auf Wunsch des Mandanten grundsätzlich möglich. Es ist jedoch darauf zu achten, dass bei der Übersendung von sensiblen Daten wie beispielsweise der Steuererklärung oder einer betriebswirtschaftlichen Auswertung eine konkrete Einwilligung in die unverschlüsselte Übermittlung dieser Daten eingeholt werden sollte.²⁹⁷

Die notwendige Sorgfalt bei der Weitergabe von personenbezogenen Daten oder Sachverhalten, welche dem Berufsgeheimnis unterliegen, sollten immer ausreichend geschützt sein. Der Steuerberater kann nicht allein auf die Einwilligung des Mandanten in die Übermittlung per Verschlüsselung, welche

²⁹⁵ Vgl. Potthoff: Nur noch verschlüsselte Versendung von E-Mails an Mandanten?, in NWB 39/ 2018, S. 2872.

²⁹⁶ Vgl. Potthoff: Nur noch verschlüsselte Versendung von E-Mails an Mandanten?, in NWB 39/ 2018, S. 2873.

²⁹⁷ Vgl. Bethke: Technische und rechtliche Besonderheiten der E-Mail-Kommunikation mit Mandant und FA, in DStR 2019, S. 1230.

von der Bürokraft durchgeführt wird, vertrauen. Er muss auch die Art der Übertragung und den Inhalt der E-Mail berücksichtigen. Deshalb ist nicht nur aus Gründen des Datenschutzes eine Verschlüsselung von E-Mails vorzunehmen, sondern auch um den Anforderungen des Berufsrechts an die Ausübung der Tätigkeit eines steuerberatenden Berufs gerecht zu werden. Bezüglich der Verschlüsselung von E-Mails und dem Mangel an Verschlüsselungsmöglichkeiten für die Betreffzeile von E-Mails wird auf 3. *Technische und organisatorische Maßnahmen im Kanzleimanagement* im weiteren Teil der Abhandlung verwiesen, welcher diese Problematik genauer behandelt.

Ein weiterer Verarbeitungsvorgang der Bürokraft, welcher aus datenschutzrechtlicher Sicht zu untersuchen ist, ist die Bearbeitung von Vorgängen im Zusammenhang mit der Post. Trotz der vielfachen Kommunikation über E-Mails verbleiben der Schriftverkehr und die Kommunikation über den Postweg unvermeidbar. Insbesondere der Postausgang ist hierbei zu beachten. Die Bürokraft nimmt dabei nicht nur die Verarbeitung und Weiterleitung bestehender Korrespondenz vor, welche zuvor durch den fachlichen Mitarbeiter oder den Kanzleichef vorbereitet wurde, sondern erstellt auch selbst die direkte Korrespondenz an Externe. Es ist ein Schutz vor unbeabsichtigter Schädigung, Verlust oder Zerstörung nach Artikel 5 Abs. 1 Buchstabe f) DS-GVO zu gewährleisten.

Des Weiteren muss darauf geachtet werden, dass der Postausgang der Newsletter einer Steuerkanzlei mit den berufsrechtlichen und datenschutzrechtlichen Vorgaben hinsichtlich Werbung übereinstimmt. Post darf nur dann an den Empfänger versandt werden, wenn dieser in die Verarbeitung seiner Daten ausdrücklich eingewilligt hat.²⁹⁸ Der Versand von Schriftstücken an Personen, deren Adresse unrechtmäßig erworben wurde, ist untersagt. Genauso ist stets zu prüfen, dass die Versandadresse mit derjenigen des tatsächlichen Adressaten übereinstimmt. Der Versand von Schriftstücken mit personenbezogenen Daten an die falsche Adresse und den falschen

²⁹⁸ Vgl. IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH: <https://www.iww.de/wvv/agenturorganisation/datenschutz-dsgvo-was-ist-beim-versand-einer-kundenzeitschrift-zu-beachten-fl14107>.

Adressaten führt zu einem Verstoß gegen datenschutzrechtliche Grundsätze und ist meldepflichtig.

2. Risikoabschätzungen

a. Notwendigkeit der Durchführung

Nach der vorhergehend erfolgten exemplarischen Untersuchung und Anpassung der Verarbeitungsvorgänge nach DS-GVO ist es auch notwendig, diese nach Risikogesichtspunkten zu evaluieren. Erwägungsgrund 83 DS-GVO sieht diese Risikoabschätzung als Maßnahme zur Aufrechterhaltung des Schutzes und zur Vorbeugung eines Verstoßes gegen die Verordnung vor. Die Vorgehensweise einer Risikobeurteilung gliedert sich in drei Schritte. Im ersten Schritt müssen mögliche Risiken identifiziert werden. Anschließend werden im zweiten Schritt die jeweilige Eintrittswahrscheinlichkeit und die Schwere möglicher Schäden bei Eintritt des jeweiligen Risikos untersucht. Im dritten Schritt können dann anschließend Zuordnungen zu Risikoabstufungen vorgenommen werden.²⁹⁹ Der erste Schritt der Risikoidentifizierung ist von zentraler Bedeutung, um eine vollständige und umfassende Risikoabschätzung garantieren zu können und so das Risiko zu definieren und bestehende Unsicherheiten zu minimieren.³⁰⁰ Diese Form der Risikobeurteilung soll im Folgenden beispielhaft dargestellt werden.

Unter der Verwendung des Begriffs Risiko wird ein bestimmtes Ereignis antizipiert, welches mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit eintritt. Diese Definition des Begriffs Risikos wird im Weiteren zugrunde gelegt. Ist sich ein Unternehmen des eigenen Risikos in Bezug auf Datenschutzkonformität bewusst, so kennt es die unternehmensinternen Defizite.³⁰¹ Ein Risiko im Sinne der DS-GVO ist dabei jede Situation, in der die Möglichkeit für den Eintritt

²⁹⁹ Vgl. Datenschutzkonferenz: Kurzpapier Nr. 18 Risiko für die Rechte und Freiheiten natürlicher Personen, DSK Stand 26.04.2018, S. 2.

³⁰⁰ Vgl. Keppeler/ Berning: Die Bußgeldrisiken nach Art. 83 der Datenschutz-Grundverordnung – auch ein Risiko für den Jahresabschluss?!, in DStR 2018, S.95.

³⁰¹ Vgl. Keppeler/ Berning: Die Bußgeldrisiken nach Art. 83 der Datenschutz-Grundverordnung – auch ein Risiko für den Jahresabschluss?!, in DStR 2018, S. 95.

eines Ereignisses besteht, welches selbst ein Schaden ist oder aber möglicherweise zu einem Schaden für den Betroffenen führen kann.³⁰² Erwägungsgrund 75 DS-GVO und 94 S. 2 DS-GVO stellen beim Risiko als Bestehen einer Möglichkeit für den Eintritt eines schadenbehafteten Ereignisses auf die zwei Dimensionen des Risikos ab, - die Schwere des Schadens und dessen Eintrittswahrscheinlichkeit.³⁰³ Diese Dimensionen sind im Folgenden die Parameter, welche einer Einordnung als Risiko oder hohes Risiko dienen. Bei der Evaluierung der Vorgänge zur Identifizierung eines Risikos sind alle Abläufe innerhalb der Kanzlei schematisch zu unterteilen hinsichtlich der Zuständigkeiten und Vorgehensweise. Um keinen Aspekt des Kanzleiablaufs zu vergessen, muss eine Art Auswahl der Bewertungsmerkmale und Kriterien getroffen werden. Für die Durchführung einer Risikoidentifizierung bietet es sich auch an, eine Checkliste mit allen Systemen und allen bußgeldbewehrten Artikeln nach Artikel 83 DS-GVO anzufertigen. Diese Systeme sind dann anhand der Checklisten auf Datenschutzkonformität zu prüfen.³⁰⁴ Aufgrund der recht ähnlichen Tätigkeiten innerhalb des Berufsstandes und den Überschneidungen innerhalb der Kanzleiabläufe kann die dargestellte Vorgehensweise auf den Großteil der Kanzleiprozesse sowie deren Evaluierung angewendet werden.

Zu berücksichtigende Risiken, welche bei der Verarbeitung von personenbezogenen Daten mit einzubeziehen sind, sind beispielsweise die Vernichtung, Verlust, Veränderung oder ihre unbefugte Offenlegung. Die Einschätzung der Verarbeitungsvorgänge und des Risikos differenziert dabei in Vorgänge mit einem Risiko und einem hohen Risiko. Die Parameter, welche in Kombination und je nach Ausprägung der einzelnen Parameter entweder zu einem Risiko oder einem hohen Risiko führen, sind die Eintrittswahrscheinlichkeit sowie der Schaden beziehungsweise die Schadensschwere. Die Eintrittswahrscheinlichkeit ist der statistische Erwartungswert eines bestimmten

³⁰² Vgl. Bayerisches Landesamt für Datenschutzaufsicht: https://www.lida.bayern.de/de/thema_dsfa.html.

³⁰³ Vgl. Datenschutzkonferenz: Kurzpapier Nr. 18 Risiko für die Rechte und Freiheiten natürlicher Personen, DSK Stand 26.04.2018, S. 1.

³⁰⁴ Vgl. Keppeler/ Berning: Die Bußgeldrisiken nach Art. 83 der Datenschutz-Grundverordnung – auch ein Risiko für den Jahresabschluss?!, in DStR 2018, S. 95.

Ereignisses in der Zukunft und soll damit den Verantwortlichen zu einer nachvollziehbaren und fundierten Prognose hinsichtlich des Risikos bringen.³⁰⁵ Mit Schwere des Schadens wird von dem potenziellen Gewicht des Schadens in Bezug auf das bedrohte Recht und die bedrohte Freiheit sowie dem konkreten Schaden des Betroffenen aufgrund der Verarbeitung gesprochen. Berücksichtigt werden sowohl materielle als auch immaterielle Schäden.³⁰⁶ Die Abbildung 11 verdeutlicht diesen Zusammenhang. Bei einem Risiko kann die rechtmäßige Verarbeitung von personenbezogenen Daten in Verbindung mit der Schwere des Schadens und in Kombination mit der Eintrittswahrscheinlichkeit zu einem mittleren Niveau führen. Bei einem hohen Risiko ist der potenzielle Schaden allerdings gravierend und die Eintrittswahrscheinlichkeit höher, was zwar im Allgemeinen eher selten vorkommt, allerdings zu wesentlichen Rechtsfolgen für den Verantwortlichen führt.³⁰⁷ Diese Differenzierung ist relevant, um die Notwendigkeit von Datenschutz-Folgenabschätzungen festlegen zu können. Nach Artikel 35 Abs. 1 DS-GVO ist eine Datenschutz-Folgenabschätzung notwendig, wenn die Verarbeitung der personenbezogenen Daten ein hohes Risiko, nicht jedoch die Einstufung als Risiko zur Folge hat. Die Einschätzung des Risikos ist auch notwendig, um ein dem Risiko angemessenes Schutzniveau zu garantieren, welches nach Artikel 32 DS-GVO unter Berücksichtigung des Stands der Technik, der Implementierungskosten und der Art, dem Umfang, der Umstände, des Zwecks der Verarbeitung sowie der Eintrittswahrscheinlichkeit und Schwere des Risikos zu ermitteln ist. Gerade aufgrund der Erleichterungen für kleine und mittlere Unternehmen in der DS-GVO kann dies hinsichtlich der Berücksichtigung des Stands der Technik zu einem Problem führen. In der Situation, in der technische und organisatorische Maßnahmen als denkbar, allerdings vom Verantwortlichen als zu teuer eingestuft werden, kommt es zu einem hohen Risiko und eine Datenschutz-Folgenabschätzung ist durchzuführen.³⁰⁸ Aus

³⁰⁵ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 24, Rn. 30.

³⁰⁶ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 24, Rn. 29.

³⁰⁷ Vgl. Bayerisches Landesamt für Datenschutzaufsicht: https://www.lida.bayern.de/de/thema_dsfa.html.

³⁰⁸ Vgl. Bayerisches Landesamt für Datenschutzaufsicht: https://www.lida.bayern.de/de/thema_dsfa.html.

diesem Grund ist gerade auch der Stand der Technik vom Verantwortlichen in die Risikoabschätzung einzubeziehen.

Ein Verstoß gegen Artikel 32 DS-GVO kann mit einer Strafe geahndet werden. Bereits im Jahr 2018 wurde durch die Bußgeldstelle des Landesbeauftragten für den Datenschutz und die Informationsfreiheit (LfDI) Baden-Württemberg mit Bescheid vom 21.11.2018 eine Geldbuße in Höhe von 20.000 Euro aufgrund des Verstoßes gegen die Pflicht zur Gewährleistung der Datensicherheit bei der Verarbeitung personenbezogener Daten nach Artikel 32 Abs. 1 Buchstabe a DS-GVO gegen einen Social-Media-Anbieter festgesetzt. Dabei wurde bei der Strafbemessung innerhalb des Bußgeldrahmens berücksichtigt, dass das Unternehmen mit dem LfDI kooperierte.³⁰⁹ Im Fall des Telekommunikationsanbieters 1&1 wurde zunächst eine Strafe von 9,6 Mio. € festgesetzt, welche später auf 900.000 € herabgesetzt wurde, da ein unzureichendes Authentifizierungsverfahren bei Anfragen zum Anschlussinhaber über die Hotline angewendet wurde.³¹⁰ Gegen die AOK Baden-Württemberg wurde ein Bußgeld von 1,3 Mio. € festgesetzt, da die technischen und organisatorischen Maßnahmen, welche bei der Verarbeitung von Daten im Rahmen eines Gewinnspiels angewendet wurden, nicht den gesetzlichen Anforderungen der DS-GVO entsprachen.³¹¹

Zusammenfassend kann also gesagt werden, dass Risikoabschätzungen aus vielerlei Gründen notwendig sind. Innerhalb der Organisation dienen sie nicht nur der Aufrechterhaltung eines Schutzniveaus, sondern auch der Vorbeugung eines Verstoßes gegen die DS-GVO. Nur durch die Abschätzung der Risiken kann erkannt werden, ob ein überhaupt ausreichendes Schutzniveau besteht. Ohne diese Abschätzungen kann auch keine Aussage über möglicherweise notwendige Datenschutz-Folgenabschätzungen getroffen werden.

Ein Risiko kann nach Erwägungsgrund 75 DS-GVO durch die Verarbeitung personenbezogener Daten entstehen, welches bei Verletzung der DS-GVO zu einem physischen, materiellen oder immateriellen Schaden führen kann.

³⁰⁹ Vgl. Redaktion beck-aktuell: Baden-Württemberg erhebt nach DS-GVO Verstoß Bußgeld von Social-Media-Anbieter, becklink 2011563.

³¹⁰ Vgl. LG Bonn, Urteil v. 11.11.2020 – 29 OWi 1/20.

³¹¹ Vgl. Golland: Bußgelder wegen Datenschutzverstößen – Vermeidung und Verteidigung, in NWB 36/ 2021, S. 2679.

Solche Risiken für die personenbezogenen Daten können insbesondere entstehen, „wenn die Verarbeitung zu einer Diskriminierung, einem Identitätsdiebstahl oder –betrug, einem finanziellen Verlust, einer Rufschädigung, einem Verlust der Vertraulichkeit von dem Berufsgeheimnis unterliegenden personenbezogenen Daten, der unbefugten Aufhebung der Pseudonymisierung oder anderen erheblichen wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Nachteilen führen kann“.³¹² Bei der Risikoabschätzung ist für jeden Vorgang die Möglichkeit der Vernichtung, des Verlustes, der Veränderung oder die unbefugte Offenlegung von personenbezogenen Daten zu prüfen. Die Risikoabschätzungen werden nach den in Erwägungsgrund 76 der DS-GVO festgelegten Parametern Eintrittswahrscheinlichkeit und Schwere des Risikos durchgeführt. Die Komponenten Art, Umfang, Umstände und Zweck der Verarbeitung dienen als Anhaltspunkte bei der Einordnung der Risiken hinsichtlich Eintrittswahrscheinlichkeit und Schwere des Risikos. Aufgrund der geforderten Objektivität in Erwägungsgrund 76 DS-GVO ist es wichtig, die Bemessung des Risikos anhand von Parametern und Abstufungen der Ausprägung von Schwere und Eintrittswahrscheinlichkeit darzustellen. Neben einer Differenzierung und Abstufung in geringfügig, überschaubar, substantiell und groß sind auch andere Abstufungen denkbar. Die Einordnung muss allerdings begründbar sein.³¹³

³¹² Erwägungsgrund 75 DS-GVO.

³¹³ Vgl. Datenschutzkonferenz: Kurzpapier Nr. 18 Risiko für die Rechte und Freiheiten natürlicher Personen, DSK Stand 26.04.2018, S. 4.

Abbildung 11: Die schematische Durchführung von Risikoabschätzungen³¹⁴

Verarbeitungstätigkeit	Eintrittswahrscheinlichkeit			Schwere der Verletzung			Risiko	hohes Risiko
	niedrig	mittel	hoch	niedrig	mittel	hoch		
Allgemeine Verwaltung der Stammdaten		x				x		x
Buchhaltung	x				x		x	
...								

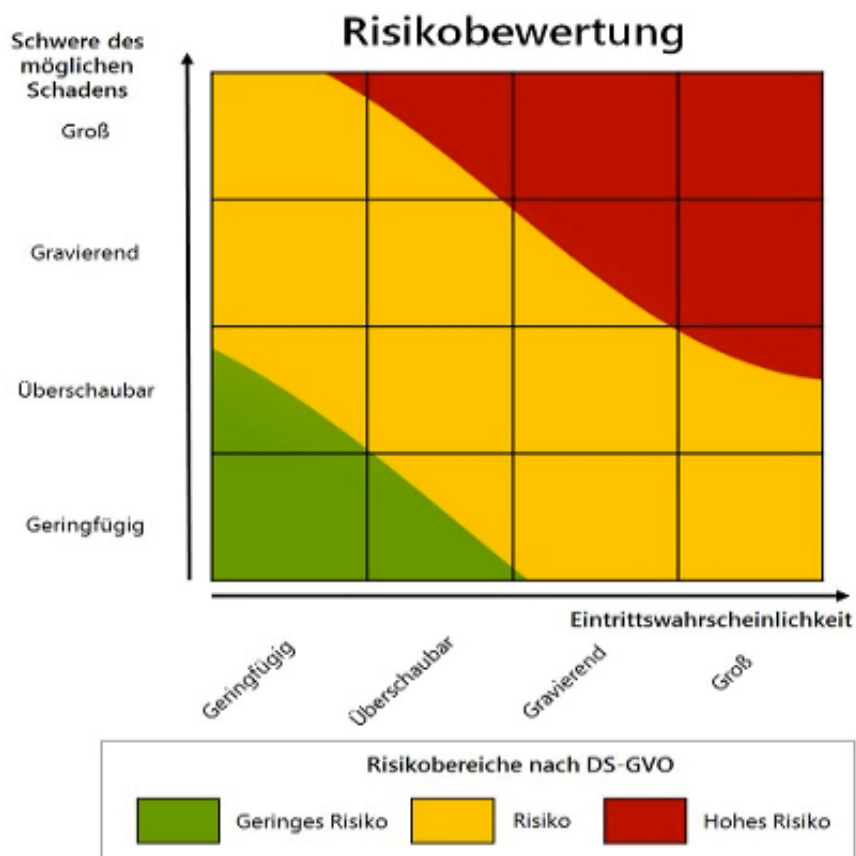
Die dargestellte Abbildung soll eine Möglichkeit zur Durchführung von Risikoabschätzungen beispielhaft aufzeigen. Für die Durchführung der Risikoabschätzung ist jede Art der Einschätzung in Bezug auf die Eintrittswahrscheinlichkeit und Schwere der Verletzung beziehungsweise dem potenziellen Schaden möglich, da die DS-GVO hier keine genauen Vorgaben macht. Jede Verarbeitungstätigkeit muss in dem in der Abbildung gezeigten Schema in einem ersten Schritt nach der Eintrittswahrscheinlichkeit bezüglich der Verletzung von personenbezogenen Daten bei dem Vorgang der Verarbeitung eingeordnet werden. Die Auswahlmöglichkeiten variieren zwischen niedrig (Farbe Grün), mittel (Farbe Gelb) und hoch (Farbe Rot). Im zweiten Schritt ist die Schwere der Verletzung einzuordnen, die bei dem Verarbeitungsvorgang eintreten kann. Auch hier wird eine Abstufung in niedrig (Farbe Grün), mittel (Farbe Gelb) und hoch (Farbe Rot) vorgenommen. Nach dieser Einordnung der Verarbeitungstätigkeit kann anhand der Gewichtung der Faktoren jedes Verarbeitungsvorgangs eine fundiertere Einschätzung getroffen werden, ob es sich um eine Verarbeitungstätigkeit mit einem Risiko (Farbe Gelb) für die Rechte und Freiheiten des Betroffenen handelt oder gar um ein hohes Risiko (Farbe Rot).

Eine weitere Möglichkeit der Darstellung bietet das Bayerische Landesamt für Datenschutzaufsicht. In dieser Darstellung wird das Risiko in die Stufen

³¹⁴ Karg: Technische und organisatorische Wandlungen in der Steuerkanzlei 4.0, in NWB 44/ 2018, S. 3256.

geringes Risiko (Farbe Grün), Risiko (Farbe Gelb) und hohes Risiko (Farbe Rot) eingeordnet.

Abbildung 12: Risikobewertung des Bayerischen Landesamts für Datenschutzaufsicht³¹⁵



Die Abbildung unterscheidet zwischen den Dimensionen Eintrittswahrscheinlichkeit und Schwere des möglichen Schadens. Es fällt dabei auf, dass der Bereich geringes Risiko - Farbgebung Grün im Bereich Geringfügig übergehend zu Überschaubar - deutlich kleiner ist als die beiden anderen Risikobereiche. Der Risikobereich, welcher eine Bewertung mit mittlerem Risiko abbildet, stellt den größten Bereich dar. Dieser trägt die Farbgebung Gelb und verläuft im mittleren Bereich des Quadranten. Sofern die

³¹⁵ Bayerisches Landesamt für Datenschutzaufsicht: https://www.lida.bayern.de/de/thema_dsfa.html.

Eintrittswahrscheinlichkeit und die Schwere des möglichen Schadens als Geringfügig eingestuft werden, folgt die Risikobewertung in Grün als „geringes Risiko“. Sofern die Eintrittswahrscheinlichkeit und die Schwere des möglichen Schadens als Groß eingestuft werden, folgt die Risikobewertung als „hohes Risiko“ im oberen rechten Bereich des Quadranten mit Farbgebung Rot. Als Beispiel für die Einordnung einer Risikobewertung in den mittleren Bereich (Farbe Gelb) gibt die Bayerische Landesbehörde für Datenschutz die Verarbeitung sensibler Daten an, wie die Angaben zur Religionszugehörigkeit. Eine mögliche Risikobewertung für dieses Szenario ist die Beurteilung der Schwere des möglichen Schadens als Groß, wohingegen die Eintrittswahrscheinlichkeit Geringfügig ist. Dadurch entsteht eine Risikobewertung im mittleren gelben Bereich als „Risiko“. Dieses Beispiel trifft auf die Verarbeitung personenbezogener Daten in einer Steuerkanzlei sehr gut zu. In der Einkommensteuererklärung werden, z.B. vom Mandanten und Betroffenen die Daten der Religionszugehörigkeit für Zwecke der Kirchensteuer abgefragt.

b. Exemplarische Risikoabschätzungen in einer Steuerkanzlei

i. Exemplarische Risikoabschätzung des Tätigkeitsbereichs einer Bürokraft

Beispielhaft wird analog der in Abbildung 10 „Übersicht von beispielhaften Verarbeitungstätigkeiten einer Durchschnittskanzlei“ aufgeführten Verarbeitungstätigkeiten anhand von Beispielen die Durchführung einer Risikoabschätzung nach dem in Abbildung 11: „Die schematische Durchführung von Risikoabschätzungen“ gezeigten Schema vorgenommen. Die Beurteilung des Risikos muss dabei stets von Objektivität geprägt sein.³¹⁶

Der erste beispielhaft untersuchte Vorgang betrifft die Telefonzentrale. Bei diesem nicht automatisierten Vorgang werden personenbezogene Daten in

³¹⁶ Vgl. Erwägungsgrund 76 DS-GVO.

der Form verarbeitet, dass sie nach der in Artikel 4 Nr. 2 DS-GVO erwähnten Art und Weise abgefragt, verwendet, offengelegt oder verbreitet werden. Die Tätigkeit des Führens und Entgegennehmens von Telefonaten kommt in der Steuerkanzlei sehr häufig vor. Der Umfang ist damit erhöht. Die Art der Verarbeitung kann als unstrukturiert bezeichnet werden, da im Gegensatz zu anderen Vorgängen der Verarbeitung kein automatisierter Verarbeitungsvorgang zu Grunde liegt. Das Führen von Telefonaten und die mündliche, möglicherweise unberechtigte Weitergabe von personenbezogenen Daten ist stets von der durchführenden Person abhängig. Der Zweck der Verarbeitung ist zumeist durch die in Artikel 6 Abs. 1 Buchstabe a DS-GVO vom Mandanten gegebene Einwilligung zu der Verarbeitung der sie betreffenden personenbezogenen Daten für einen oder mehrere Zwecke gegeben. Die Eintrittswahrscheinlichkeit des Risikos muss aufgrund der Häufigkeit des Verarbeitungsvorgangs als mittel eingestuft werden. In Bezug auf die Schwere der Verletzung ist das Risiko ebenfalls als mittel und keinesfalls als niedrig einzuordnen. Aufgrund der Tatsache, dass sich der Telefonpartner nicht durch einen Vorgang ausweisen oder in bestimmter Form identifizieren lassen kann, muss zuerst geprüft werden, ob es sich in der Tat um den Gesprächspartner handelt, für welchen sich der Gegenüber ausgibt. Die Weitergabe von personenbezogenen Daten an Unbefugte aufgrund mangelnder Identifizierung des Gegenübers durch den Anruf anhand unterdrückter Nummer kann beispielsweise zu einem Verlust der Vertraulichkeit von dem Berufsgeheimnis unterliegenden personenbezogenen Daten oder auch zu gesellschaftlichen Nachteilen für den Betroffenen führen. Es ist deshalb enorm wichtig, dass der Dienst in der Telefonzentrale von einer geschulten Person durchgeführt wird. Der Schutz der personenbezogenen Daten hängt bei dieser Verarbeitungstätigkeit stark von der Qualifikation des eingesetzten Personals ab. Unter Berücksichtigung dieses Faktors kann abschließend eine Einordnung in die Abstufung Risiko vorgenommen werden.

ii. Exemplarische Risikoabschätzung des Tätigkeitsbereichs eines fachlichen Mitarbeiters

Die zweite beispielhaft untersuchte Tätigkeit ist die Führung der Finanzbuchhaltung durch den Steuerfachangestellten. Auch hier ist die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung nach Artikel 6 Abs. 1 Buchstabe a DS-GVO durch die vom Mandanten gegebene Einwilligung zur Verarbeitung der sie betreffenden personenbezogenen Daten für einen oder mehrere Zwecke gegeben. Der Mandant – hier beispielsweise ein Einzelunternehmer – hat die Steuerberatungskanzlei mit der Finanzbuchhaltung beauftragt. Der Verarbeitungsvorgang nach der Definition in Artikel 4 Nr. 2 DS-GVO wird durch das Erfassen, das Ordnen und das Speichern der personenbezogenen Daten im Buchhaltungsprogramm vorgenommen. Die Art und die Umstände der Verarbeitung sind dabei standardisiert, da die Verbuchung von Geschäftsvorfällen immer der gleichen Systematik und Buchungslogik folgt. Der Umfang der Verarbeitung kann in Abhängigkeit der vom Einzelunternehmer eingereichten Geschäftsvorfälle in jedem Monat abweichen. Die Verarbeitung wird allerdings in zeitlich festen Abständen vorgenommen und folgt in Bezug auf den Zweck der Verarbeitung immer dem Auftrag des Mandanten. Die Eintrittswahrscheinlichkeit bei der Finanzbuchhaltung als Verarbeitungsvorgang von personenbezogenen Daten ist als niedrig einzustufen. Die Anzahl der an der Verarbeitung teilnehmenden Personen ist zumeist begrenzt. Des Weiteren handelt es sich um einen Vorgang, der die Zuführung eines immateriellen Schadens oder der Rufschädigung des Betroffenen weitgehend ausschließt. Das Eintreten von wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Nachteilen als Risiko für die Rechte und Freiheiten der natürlichen Person in Bezug auf die Verarbeitung der personenbezogenen Daten ist gering. Die Schwere der Verletzung hingegen, sollte es sich um das Risiko des Verlustes der Vertraulichkeit von dem Berufsgeheimnis unterliegenden Daten handeln, ist als mittel anzusehen. Bei der Finanzbuchhaltung wird die Verarbeitung der Daten meist durch eine Person systemseitig vorgenommen. Das Risiko, dass diese Person einen Fehler

macht, welcher in einem Risiko für die Rechte und Freiheiten der natürlichen Person resultiert, kann nicht grundsätzlich ausgeschlossen werden.

Wo Menschen handeln, passieren Fehler. Eine fehlerhafte Eingabe beim falschen Mandanten systemseitig stellt ein Beispiel dar, bei dem die personenbezogenen Daten durch die versehentliche Weitergabe an diesen Mandanten gefährdet sind. Neben der systemseitigen Verarbeitung gibt es keinerlei Anknüpfungspunkte bei der typischen Tätigkeit der Finanzbuchhaltung, die eine unerlaubte Offenbarung personenbezogener Daten mit sich bringt. Die systemseitige Weitergabe der Daten aus der Finanzbuchhaltung für Zwecke der Umsatzsteuervoranmeldung stellt eine Weitergabe an Daten dar. Andere fehleranfällige und risikobehaftete Vorgänge bringt die Verarbeitungstätigkeit der Finanzbuchhaltung nicht mit sich. Aus diesem Grund ist die Einordnung der Verarbeitungstätigkeit final als Risiko, aber nicht als hohes Risiko zu klassifizieren. Eine beispielhafte Einordnung der Buchhaltung kann Abbildung 11 entnommen werden.

iii. Exemplarische Risikoabschätzung des Tätigkeitsbereichs eines Steuerberaters/ Inhabers

Das letzte Beispiel behandelt eine Verarbeitungstätigkeit im Zuständigkeitsbereich des Steuerberaters und Kanzleiinhabers. Die Risikoabschätzung wird für den Vorgang der Rechnungsübersicht und –freigabe durchgeführt. Die Tätigkeit wird üblicherweise turnusmäßig vorgenommen und erfolgt monatlich. Aus diesem Grund ist der Umfang der Tätigkeit je nach Anzahl der Mandate und Aufträge hoch. Die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung ergibt sich aus Artikel 6 Abs. 1 lit. b DS-GVO. Die Abrechnung über die erbrachte Leistung durch den Steuerberater stellt einen Teil der durch die betroffenen Personen geschlossenen Verträge dar. Die Art der Verarbeitung nach Artikel 4 Nr. 2 DS-GVO liegt hier in der Verwendung der personenbezogenen Daten zur Rechnungserstellung. Dabei werden die Daten bei der Erstellung einer Steuererklärung beispielsweise zur Abrechnung nach der Steuerberatervergütungsverordnung systemseitig ausgelesen, um eine Honorarfindung zu

ermöglichen. Der Vorgang wird normalerweise durch den Steuerfachangestellten vorbereitet und der Rechnungsvorschlag im Anschluss dem Steuerberater zur Durchsicht vorgelegt. Eine Übermittlung der personenbezogenen Daten oder eine Weitergabe an Externe außerhalb der Kanzleiorganisation oder den Rechnungsempfänger erfolgt typischerweise nicht.

Die Eintrittswahrscheinlichkeit eines Risikos für die Rechte und Freiheiten des Betroffenen kann demnach als niedrig eingestuft werden. Sollte es jedoch zu einem Schaden kommen und es passiert ein Fehler bei der Rechnungsdurchsicht- und -kontrolle, welcher zur Verletzung oder dem Verlust von personenbezogenen Daten führt, kann die Schwere der Verletzung als mittel eingestuft werden. Eine Verletzung könnte in dem Sinn passieren, dass die Rechnung an ein falsches Mandat zugestellt wird. In diesem Fall erlangt der unberechtigte Empfänger Einblick in die bezogenen Beratungsleistungen, welche möglicherweise Rückschlüsse auf wirtschaftliche Umstände oder mögliche Vorgänge innerhalb des Unternehmens zulassen. Des Weiteren kommt es zu einem Verlust der Vertraulichkeit von dem Berufsgeheimnis unterliegenden personenbezogenen Daten. Da die Eintrittswahrscheinlichkeit jedoch gering ist, handelt es sich hierbei um ein Risiko und nicht um ein hohes Risiko.

Bei der Evaluierung der Verarbeitungsvorgänge muss stets eine Orientierung an dem zuvor erstellten Verarbeitungsverzeichnis vorgenommen werden, um alle Vorgänge innerhalb der Kanzlei, welche die Verarbeitung personenbezogener Daten beinhalten, abdecken zu können. Jeder Vorgang ist hinsichtlich der „Eintrittswahrscheinlichkeit und Schwere des Risikos für die Rechte und Freiheiten der betroffenen Person“³¹⁷ zu untersuchen. Nach Durchführung dieser Evaluierung besteht Kenntnis über alle Verarbeitungsvorgänge, welche ein Risiko oder ein hohes Risiko beinhalten. Für Vorgänge mit einem hohen Risiko sind Datenschutz-Folgenabschätzungen zu erstellen. Der Vorgang der Untersuchung und Durchführung der Risikoabschätzungen sollte für Zwecke des Nachweises dokumentiert werden.

Die in Abbildung 10 dargestellte Übersicht von beispielhaften Verarbeitungstätigkeiten einer Durchschnittskanzlei enthält keine Verarbeitungstätigkeiten,

³¹⁷ Erwägungsgrund 76 DS-GVO.

für welche aufgrund eines hohen Risikos Datenschutz-Folgenabschätzungen zu erstellen sind. Sollten jedoch in diesem Zusammenhang besondere personenbezogene Daten verarbeitet werden oder die Verarbeitungstätigkeit durch deren Ausgestaltung wie beispielsweise die Verwendung einer neuen Technologie ein besonderes Risiko für die personenbezogenen Daten darstellen, kann es zur Einschätzung eines hohen Risikos im Zusammenhang mit jener Verarbeitungstätigkeit kommen. Aufgrund der berufsrechtlichen und sonstigen gesetzlichen Vorgaben haben Steuerberater bei der Durchführung ihrer Leistungen keine Datenschutz-Folgenabschätzungen mangels hohen Risikos bei der Verarbeitung zu erstellen, da der Steuerberater im gesetzlichen Rahmen handelt und deshalb per se angemessene Schutzmaßnahmen vorhanden sind.³¹⁸

c. Datenschutz-Folgenabschätzungen

Die Datenschutz-Folgenabschätzungen werden durch Artikel 35 DS-GVO festgelegt. Darin wird festgehalten, dass diese Art der Einschätzung bei einer Verarbeitung zu erfolgen hat, welche neue Technologien verwendet oder bei der die Verarbeitung ein voraussichtlich hohes Risiko für die Rechte und Freiheiten des Einzelnen mit sich bringt. Im vorhergehenden Kapitel wurde bereits dargelegt, wie die Verarbeitungstätigkeiten bezüglich deren Risiken zu untersuchen sind. Hat der Verantwortliche alle Tätigkeiten untersucht, hat er Kenntnis über alle Verarbeitungstätigkeiten mit einem hohen Risiko für die Rechte und Freiheiten der betroffenen Person. Für diese Verarbeitungstätigkeiten mit hohem Risiko sind folglich Datenschutz-Folgenabschätzungen zu erstellen. Diese Datenschutz-Folgenabschätzungen sollen dazu dienen insbesondere bei schweren Risikofällen das Augenmerk auf potenzielle Folgen zu lenken und so sich abzeichnende Rechtsverletzungen frühzeitig zu identifizieren und diesen zu begegnen.³¹⁹ Artikel 35 DS-GVO zielt auf eine effektive

³¹⁸ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: 5.2.4 Hinweise für den Umgang mit personenbezogenen Daten durch Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften, Stand Oktober/ 2018, S. 45.

³¹⁹ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 35, Rn. 6f.

Selbstregulierung ab, da die verantwortliche Stelle selbst Folgenabschätzungen vornehmen muss und die Auseinandersetzung sowie Abwägung vor dem Zeitpunkt der jeweiligen Datenverarbeitung zu erfolgen hat.³²⁰

Dafür sollen bei einem hohen Risiko für die Rechte und Freiheiten des Betroffenen während der Verarbeitung Folgenabschätzungen mit der Beschreibung der Verarbeitungsvorgänge sowie einer Einschätzung bezüglich der Notwendigkeit und Verhältnismäßigkeit des Zwecks der Datenverarbeitung geprüft werden. Des Weiteren müssen Risikobewertungen durchgeführt und Sicherheitsmaßnahmen sowie technische Schutzmechanismen dargestellt und bewertet werden.³²¹ Der Ansatz dieses Konzepts zum Schutz der personenbezogenen Daten ist damit risikoorientiert.³²² Erwägungsgrund 84 DS-GVO hält zur Sicherstellung der Durchführung von Datenschutz-Folgenabschätzungen fest, dass der Verantwortliche insbesondere die Ursache, Art, Besonderheit und Schwere des Risikos bei der Erstellung der Datenschutz-Folgenabschätzung evaluiert und mit einbeziehen muss. Die in Erwägungsgrund 90 DS-GVO ausgesprochene Empfehlung ist es, das Risiko zu minimieren, indem sich der Verantwortliche mit den Maßnahmen, Garantien und dem Verfahren der Folgenabschätzungen befasst und dadurch den Schutz der personenbezogenen Daten sicherstellt.

Das Bayerische Landesamt für Datenschutzaufsicht hält auf seiner Website nicht nur diverse Informationen zur Datenschutz-Folgenabschätzung an sich bereit, sondern auch eine Übersicht der verpflichtend durchzuführenden Datenschutz-Folgenabschätzungen - von der Datenschutzkonferenz DSK in Abstimmung mit der deutschen Aufsichtsbehörde erstellt -, welche Verarbeitungstätigkeiten enthält, für die zwingend eine Datenschutz-Folgenabschätzung durchzuführen ist. Diese Liste ist nach Artikel 35 Abs. 4 DS-GVO von den Aufsichtsbehörden zu veröffentlichen, um dem Verantwortlichen eine Übersicht über die sogenannten „Muss“-Datenschutz-Folgenabschätzungen zu geben.

³²⁰ Vgl. von dem Bussche in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 35, Rn. 2.

³²¹ Vgl. Wickert/ Potthoff: Das neue Datenschutzrecht in der Steuerberatungskanzlei - Praxisleitfaden zur Umsetzung der DS-GVO, S. 23f.

³²² Vgl. Bayerisches Landesamt für Datenschutzaufsicht: https://www.lda.bayern.de/de/thema_dsfa.html.

Die Liste enthält insgesamt 17 Verarbeitungstätigkeiten. Neben der maßgeblichen Beschreibung der Verarbeitungstätigkeit enthält die Liste das zugehörige typische Einsatzfeld der Verarbeitungstätigkeit sowie Beispiele der Tätigkeiten in der Praxis. Bei genauerer Betrachtung dieser „Muss“-Liste kann festgestellt werden, dass keine dieser Tätigkeiten von einer Steuerkanzlei durchgeführt wird. Eine der 17 Tätigkeiten der „Muss“-Liste ist beispielsweise die umfangreiche Verarbeitung von Daten, die dem Sozial-, einem Berufs- oder besonderen Amtsgeheimnis unterliegt, auch wenn es sich nicht um Daten gemäß Artikel 9 Abs. 1 und 10 DS-GVO handelt. Als typisches Einsatzfeld wird dabei der Betreiber eines Insolvenzverzeichnisses, die Träger von großen sozialen Einrichtungen oder große Anwaltskanzleien genannt. Als Beispiel dieser Verarbeitungstätigkeiten werden ein Unternehmen als Anbieter umfassender Verzeichnisse von Privatinsolvenzen und große Rechtsanwaltskanzleien, welche im Schwerpunkt familienrechtliche Mandate betreuen, genannt. Der Steuerberater fällt laut Darstellung nicht unter diesen Anwendungsbereich der verpflichtend zu erstellenden Datenschutz-Folgenabschätzungen, obwohl auch er einem Berufsgeheimnis unterliegt. Eine weitere Verarbeitungstätigkeit handelt von der Anonymisierung von besonderen personenbezogenen Daten nach Artikel 9 DS-GVO nicht nur in Einzelfällen (in Bezug auf die Zahl der betroffenen Personen und die Angaben je betroffene Person) zum Zweck der Übermittlung an Dritte. Ein typisches Einsatzfeld dieser Tätigkeit ist die Anonymisierung von besonderen Arten personenbezogener Daten nach Artikel 9 DS-GVO. Ein praxisnahes Beispiel hierfür ist die Anonymisierung umfangreicher besonderer personenbezogener Daten durch ein Apothekenrechenzentrum oder eine Versicherung und die anschließende Verarbeitung durch den Verantwortlichen wie beispielsweise die Versicherung selbst oder die Weitergabe an Dritte. Auch eine solche Tätigkeit kommt für die Steuerkanzlei nicht in Betracht. Andere aufgeführte Verarbeitungstätigkeiten in der „Muss“-Liste kommen für eine Steuerkanzlei als Verantwortlicher ebenfalls nicht in Frage, da sie selbst weder Auswertungen von personenbezogenen Daten in Bezug auf deren Leistungsfähigkeit

oder Kaufverhalten vornehmen noch künstliche Intelligenz bei der Verarbeitung personenbezogener Daten verwenden.

Wie bereits zuvor bei der beispielhaften Durchführung von Risikoabschätzungen gesehen, fallen die meisten Tätigkeiten eines Steuerberaters aufgrund der Einstufung in den Bereich Risiko und nicht hohes Risiko und nach der Art der Tätigkeit an sich nicht in die Tätigkeiten in der Muss-Liste. Die Notwendigkeit für Datenschutz-Folgenabschätzungen in Steuerkanzleien ist im Regelfall nicht existent, da kein hohes Risiko bei der Datenverarbeitung besteht.³²³

3. TOMs im Kanzleimanagement

Die technischen und organisatorischen Maßnahmen, auch TOMs genannt, stellen eine wiederholte Begrifflichkeit in der DS-GVO dar. Dieser Begriff wird allerdings nicht näher anhand von Beispielen erläutert. Der Begriff der Maßnahme ist weit zu verstehen und erfasst alle Handlungen, welche in geeigneter Weise dem Ziel der DS-GVO konformen Verarbeitung dienen.³²⁴ Laut Artikel 24 Abs. 1 DS-GVO sind deshalb vom Verantwortlichen die geeigneten technischen und organisatorischen Maßnahmen zu ergreifen, um seiner Verantwortung nachzukommen, die Verordnung richtig auszuführen. Dazu sind die Grundsätze für die Verarbeitung personenbezogener Daten zu beachten, welche in Artikel 5 DS-GVO festgelegt sind. Diese Umsetzung technischer und organisatorischer Maßnahmen dient dem Verantwortlichen auch als Nachweis der konformen Ausführung der Verordnung. Die technischen und organisatorischen Maßnahmen müssen unter Berücksichtigung eines angemessenen Verhältnisses zur den Verarbeitungstätigkeiten die Anwendung geeigneter Datenschutzvorkehrungen umfassen.³²⁵ Nähere Erläuterungen, wie die allgemeine Ausgestaltung der Maßnahmen genau durchgeführt werden soll, werden in der DS-GVO nicht gegeben. Der

³²³ Vgl. Bayerisches Landesamt für Datenschutzaufsicht: Anforderungen der Datenschutzgrundverordnung (DS-GVO) an kleine Unternehmen, Vereine, ect., Muster 4: Steuerberater.

³²⁴ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 24, Rn. 20a.

³²⁵ Vgl. Artikel 24 Abs. 2 DS-GVO.

Verantwortliche soll bei der Implementierung die Art, den Umfang, die Umstände und den Zweck der Verarbeitung berücksichtigen sowie auch die unterschiedliche Eintrittswahrscheinlichkeit und Schwere des Risikos bei der Verarbeitung personenbezogener Daten.³²⁶ Es hat folglich eine umfassende Interessenabwägung anhand der in Artikel 24 Abs. 1 DS-GVO genannten Kriterien zu erfolgen. Ein Basisstandard oder gar ein starrer Katalog an Maßnahmen besteht nicht.³²⁷

Neben Artikel 24 DS-GVO fordert auch Artikel 25 DS-GVO den Datenschutz durch Technikgestaltung und datenschutzfreundliche Voreinstellungen. Im Vergleich zu Artikel 24 DS-GVO konkretisiert Artikel 25 DS-GVO, dass die technischen und organisatorischen Maßnahmen vom Verantwortlichen „unter Berücksichtigung des Stands der Technik, der Implementierungskosten und der Art, des Umfang, der Umstände und der Zwecke der Verarbeitung sowie der unterschiedlichen Eintrittswahrscheinlichkeit und Schwere der mit der Verarbeitung verbundenen Risiken für die Rechte und Freiheiten natürlicher Personen“³²⁸ umzusetzen sind. Dabei müssen diese Maßnahmen durch Voreinstellung garantieren, dass allein die für den Verarbeitungszweck notwendigen personenbezogenen Daten verarbeitet werden. Diese Voreinstellung soll auch garantieren, dass nicht eine unbestimmte Anzahl von Personen Zugang zu den personenbezogenen Daten hat.³²⁹ In Artikel 25 Abs. 1 DS-GVO, welcher den Datenschutz durch Technik behandelt, wird deshalb neben den bereits in Artikel 24 DS-GVO erwähnten technischen und organisatorischen Maßnahmen das Konzept der „data protection by design“ umgesetzt und damit dem Datenschutz durch Technik inhaltliche Kontur verliehen.³³⁰ In Artikel 25 Abs. 2 DS-GVO, welcher die datenschutzfreundlichen Voreinstellungen hervorhebt, soll durch „data protection by default“ die Entscheidungautonomie des Nutzers gewährt und dem Grundsatz der Datenminimierung gefolgt werden.³³¹

³²⁶ Vgl. Artikel 24 Abs. 1 DS-GVO.

³²⁷ Vgl. Grages/ Plath in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 24, Rn. 3.

³²⁸ Artikel 25 Abs. 1 DS-GVO.

³²⁹ Vgl. Artikel 25 Abs. 2 DS-GVO.

³³⁰ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 25, Rn. 9f.

³³¹ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 24, Rn. 12.

Aufgrund des enorm weiten Anwendungsbereichs der Verordnung sind die allgemeinen Formulierungen der Maßnahmen und deren Ausgestaltung in der DS-GVO naheliegend, da die Nennung beispielhafter Maßnahmen keine allumfassende Gültigkeit für jeden Anwendungsbereich der DS-GVO garantieren kann. In Anbetracht der Auswirkungen und der Wichtigkeit der Verarbeitungstätigkeit fallen die Eingrenzung tatsächlicher Maßnahmen und das Ergreifen geeigneter technischer und organisatorischer Maßnahmen schwer. In Artikel 32 Abs. 1 DS-GVO werden in Bezug auf die Sicherheit der Verarbeitung diverse Anforderungen an die technischen und organisatorischen Maßnahmen und deren Schutzniveau erläutert, welche die vom Verantwortlichen und dem Auftragsverarbeiter implementierten Maßnahmen umschließen sollen. Diese sind der Stand der Technik, die Implementierungskosten, die Art, der Umfang, die Umstände und der Zweck der Verarbeitung sowie die unterschiedliche Eintrittswahrscheinlichkeit und Schwere des Risikos für die Rechte und Freiheiten der natürlichen Person.³³² Der Aufwand und das Risiko sind dabei gegeneinander abzuwägen, sodass die wirtschaftliche Innovationsfähigkeit nicht über Gebühr mit statistischen Verpflichtungen belastet wird. Es gilt ein relativer Ansatz.³³³ Artikel 32 DS-GVO versucht durch diese Vorgaben einen angemessenen Systemdatenschutz sicherzustellen und formt dabei die Grundsätze in Artikel 5 DS-GVO weiter aus. Die geeigneten technischen und organisatorischen Maßnahmen sollen die Sicherheitsziele der Vertraulichkeit, Integrität, Verfügbarkeit und Belastbarkeit der Systeme garantieren. Artikel 32 DS-GVO trägt deshalb dem Verantwortlichen diverse Sicherheitsanforderungen auf.³³⁴

Je nach Tätigkeitsbereich sind bei jeder Einrichtung andere technische und organisatorische Maßnahmen in Abhängigkeit der Umstände zu ergreifen. Die geeigneten technischen und organisatorischen Maßnahmen sind stets individuell an die jeweiligen Kanzleiabläufe anzupassen sowie an die zuvor festgehaltenen Verarbeitungstätigkeiten und Risikoabschätzungen. Anhand der durch diese Tätigkeiten gewonnenen Kenntnisse können die technischen

³³² Vgl. Artikel 32 Abs. 1 DS-GVO.

³³³ Vgl. Grages in Plath: DSGVO/BDSG, Art. 32, Rn. 2.

³³⁴ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 32, Rn. 2f.

und organisatorischen Maßnahmen, welche in der Steuerkanzlei zu implementieren sind, eruiert werden. Die entsprechenden Maßnahmen sind auch im Hinblick auf deren dauerhafte Anwendung laufend zu überprüfen. Da sich der Kanzleiablauf aufgrund von strukturellen Änderungen und auch Änderungen im Bereich der Technik und Organisation wandelt, sind die technischen und organisatorischen Maßnahmen in regelmäßigen Abständen an die aktuellen Anforderungen anzupassen.

Die nachfolgend dargelegten technischen und organisatorischen Maßnahmen sollen auf die zuvor beispielhaft festgelegten Kanzleiprozesse und -abläufe, welche in der Abbildung 10 definiert wurden, implementiert werden. Im Fall der Überprüfung einer Übertragung der dargestellten technischen und organisatorischen Maßnahmen sind immer die jeweiligen Umstände und Besonderheiten des Kanzleialltags zu beachten. Da nicht jede Steuerberatungskanzlei den gleichen Anbieter von Software und IT-Dienstleistungen mit den Geschäftsfeldern Finanzbuchführung, Lohn- und Gehaltsabrechnung, Sicherheitsdienstleistung und Consulting in Anspruch nimmt, wird für die Untersuchung keine Festlegung in Bezug auf den Softwareanbieter getroffen. Die technischen und organisatorischen Maßnahmen bilden sowohl den Einsatz von Programmen der DATEV eG als auch die Durchführung der Verarbeitungstätigkeiten in einer Steuerkanzlei mit anderen Anbietern ab. Die dargestellten Maßnahmen können deshalb unabhängig vom Softwareanbieter angewendet werden. Die Erstellung interner Datenschutzvorschriften für die Organisation der Steuerkanzlei kann bei der internen Implementierung hilfreich sein. Die internen Datenschutzvorschriften sollten in Zusammenarbeit mit dem Datenschutzbeauftragten erstellt und jeweils angepasst werden.

Die Strukturierung und Ausführung der technischen und organisatorischen Maßnahmen werden nicht analog Abbildung 10 nach der ausführenden Person gegliedert. Die Gliederung orientiert sich an den in Artikel 5 Abs. 1 DS-GVO vorgegebenen Grundsätzen für die Verarbeitung personenbezogener Daten. Wie in Artikel 24 Abs. 1 DS-GVO ausgeführt, ist das Ziel der Umsetzung der Maßnahmen, dass die Verarbeitung gemäß der Verordnung erfolgt. Deshalb sind die technischen und organisatorischen Maßnahmen an den

Grundsätzen der Verarbeitung auszurichten. So soll eine Abdeckung und Erfüllung aller relevanter Faktoren garantiert werden, welche jeden Aspekt des Kanzleialltags berücksichtigen. Für die Verarbeitung personenbezogener Daten in der Steuerkanzlei sind die in Artikel 5 Abs. 1 DS-GVO aufgeführten Grundsätze der Verarbeitung nach Treu und Glauben sowie Transparenz, Zweckbindung, Datenminimierung, Richtigkeit, Speicherbegrenzung als auch Integrität und Vertraulichkeit maßgebend.

a. Organisatorische und technische Maßnahmen

Die vorzunehmenden Maßnahmen in der DS-GVO werden klar unterschieden in technische und organisatorische Einheiten. Der Kanzleialltag ist nach berufsrechtlichen Pflichten sowie datenschutzrechtlichen Pflichten nach der DS-GVO und dem BDSG-neu zu führen. Wie der Erwägungsgrund 78 der DS-GVO beschreibt, sind vom Verantwortlichen jedoch auch interne Strategien für die Kanzlei zum Nachweis der Einhaltung der Verordnung festzulegen sowie Sicherheitsfunktionen zu schaffen. Diese sollen zu einem hohen Datenschutz beitragen. Die tatsächlichen Maßnahmen aufgrund der DS-GVO werden jedoch nicht genannt. Der Verantwortliche muss folglich selbst geeignete Maßnahmen finden, um die Organisation im Einklang mit der DS-GVO und den Berufspflichten zu führen. Es gilt vom Verarbeiter organisatorische Maßnahmen festzulegen, welche von allen Kanzleimitarbeitern umzusetzen sind und die im Leitfaden zum Datenschutz innerhalb der Kanzlei aufgeführt werden. Im Anschluss daran sind technische Maßnahmen als Unterstützung der organisatorischen Maßnahmen und zur Verbesserung des Schutzes der personenbezogenen Daten einzuführen.

Da die festgelegten organisatorischen Maßnahmen die Grundlage für die weitere praktische Vorgehensweise in Bezug auf Änderungen im Kanzleialltag darstellen, müssen diese zuerst feststehen, um im Anschluss daran technische Maßnahmen implementieren zu können. Die organisatorischen Maßnahmen dienen dabei der Festlegung äußerer Rahmenbedingungen, welche die

technischen Verarbeitungsprozesse steuern sollen.³³⁵ Die technischen Maßnahmen, die vom Verantwortlichen implementiert werden müssen, stehen aufgrund des Wandels und des Fortschritts der Technik im Mittelpunkt der Diskussion rund um die Anwenderfreundlichkeit der DS-GVO. Der Erwägungsgrund 78 der DS-GVO spricht dabei in Bezug auf die technischen Maßnahmen von „data protection by design“ und „data protection by default“. Die technischen Maßnahmen sollen als Vorkehrung und Verfahrensweise ausgestaltet sein, deren Schutzwirkung maßgeblich auf der Funktionalität technischer Hilfsmittel beruht und die direkte oder indirekte Auswirkungen haben auf die Verarbeitung der Daten.³³⁶ Dabei muss beachtet werden, dass technische Maßnahmen stets dynamisch ausgestaltet werden sollten. Die bisher angewandten technischen Maßnahmen sind zu überprüfen, wobei die jeweiligen Kosten zukünftiger technischer Maßnahmen bei der Implementierung berücksichtigt werden dürfen.³³⁷ Für den Verantwortlichen bedeutet dies im Umkehrschluss, dass Maßnahmen nicht um jeden Preis umzusetzen sind. Es gilt einen Mittelweg zu finden zwischen auf dem Markt zu erwerbenden Maßnahmen und finanziell möglichen Maßnahmen. Für die technischen Maßnahmen gilt es zu klären, wie diese möglicherweise nun neuen und kostenintensiven technischen Maßnahmen im Detail aussehen und inwiefern diese mit dem Berufsrecht vereinbar sind.

Bei der Prüfung bestehender Maßnahmen und der Planung bezüglich Anpassung oder Einführung neuer Maßnahmen ist stets die bestehende Organisation sowie das bisherige IT-System und die bisherige Anwendung der Betriebssysteme und Einrichtungen mit einzubeziehen. Auch die Abstimmung mit den Kanzleimitarbeitern ist bei diesem Vorgang wichtig, um alle Aspekte der Organisation zu erfassen. Das Stichwort Kanzleimitarbeiter verdeutlicht den divergierenden Schwerpunkt der organisatorischen Maßnahmen hin zu den technischen Maßnahmen. Bei den organisatorischen Maßnahmen kommt es hinsichtlich deren Ausführung immer auf den Menschen an, der in seinem

³³⁵ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 24, Rn. 22.

³³⁶ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 24, Rn. 21.

³³⁷ Vgl. Wickert/ Potthoff: Das neue Datenschutzrecht in der Steuerberatungskanzlei - Praxisleitfaden zur Umsetzung der DS-GVO, S. 25.

Handeln für die Aufrechterhaltung des Datenschutzes zuständig ist. Maßnahmen können noch so gut strukturiert und durchdacht sein, wenn diese vom Menschen nicht richtig umgesetzt werden, erfüllen sie ihren Zweck nicht. Die technischen Maßnahmen und die organisatorischen Maßnahmen müssen sich gegenseitig ergänzen und flankieren,³³⁸ um so einen vollumfänglichen Schutz der personenbezogenen Daten garantieren zu können.

Im Folgenden werden beispielhaft anhand der Grundsätze der Verarbeitung personenbezogener Daten gemäß Artikel 5 DS-GVO mögliche organisatorische und technische Maßnahmen erläutert, die in einer Steuerkanzlei zum Schutz personenbezogener Daten implementiert werden können.

i. Transparenz

Artikel 5 Abs. 1 Buchstabe a) DS-GVO nennt für die Verarbeitung von personenbezogenen Daten den Grundsatz der Rechtmäßigkeit, der Verarbeitung nach Treu und Glauben sowie der Transparenz. Neben der Art und Weise der Verarbeitung personenbezogener Daten ist darauf zu achten, dass die Daten in einer für den Betroffenen nachvollziehbaren Weise verarbeitet werden. Die Grundsätze stehen zueinander in Verbindung, da beispielsweise die Verarbeitung nach Treu und Glauben und die Transparenz eine Rechtmäßigkeit voraussetzen.³³⁹

Dokumentation der Verarbeitung

Die Verarbeitung kann von dem Betroffenen dann nachvollzogen werden, wenn diese ordnungsgemäß dokumentiert wird. Die Dokumentation gilt nicht nur als Nachweis der Verarbeitung und als Nachweis der Einhaltung der Grundsätze nach Artikel 5 DS-GVO, sondern auch als Grundlage für eine mögliche Kontrolle der Verarbeitung durch die betroffene Person. Ohne die Dokumentation der Verarbeitung selbst kann nie eine Verarbeitung erfolgen,

³³⁸ Vgl. Puchelt: Datensicherheit im Lichte der Datenschutz-Grundverordnung, in NWB 26/2019, S. 1918.

³³⁹ Vgl. Frenzel in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 5, Rn. 13.

die die Anforderungen an die Verarbeitung nach Treu und Glauben sowie Transparenz erfüllt.

Dokumentation der Löschung

Der Grundsatz der Transparenz kann nur eingehalten werden, wenn jegliche Verarbeitungsvorgänge dokumentiert werden. Neben der Verarbeitung in Form der Speicherung oder Übermittlung ist auch der Vorgang der Löschung ein Verarbeitungsvorgang nach Artikel 4 Nr. 2 DS-GVO. Eine für den Betroffenen transparente Gestaltung wird nur dann eingehalten, wenn auch die Löschung der personenbezogenen Daten festgehalten wird und nachvollziehbar gestaltet wird.

ii. Zweckbindung

Der zweite Grundsatz für die Verarbeitung personenbezogener Daten legt fest, dass personenbezogene Daten nur für einen festgelegten, eindeutigen und legitimen Zweck erhoben werden dürfen und die Verarbeitung nur durchgeführt werden darf, wenn diese mit dem ursprünglichen Zweck vereinbar ist.³⁴⁰ Der Zwecks selbst legitimiert dabei die Verarbeitung der Daten, da er als Dreh- und Angelpunkt mit Blick auf die Erfordernis, Angemessenheit, Vollständigkeit und Dauer der Verarbeitung gilt.³⁴¹ Durch diesen Grundsatz soll verhindert werden, dass Daten unzumutbar oder gar unerlaubt verarbeitet werden.

Schriftliche Arbeitsanweisungen

Die Kanzleiorganisation bildet das Grundgerüst für alle Abläufe innerhalb der Kanzlei. Durch Verhaltensregeln, welche durch den Verantwortlichen zusammen mit dem Datenschutzbeauftragten festgelegt werden, kann sichergestellt werden, dass Mitarbeiter sich des Umfangs notwendiger Anpassungen im Rahmen der DS-GVO sowie deren Relevanz und Tragweite bewusst werden.

³⁴⁰ Vgl. Artikel 5 Abs. 1 Buchstabe b) DS-GVO.

³⁴¹ Vgl. Frenzel in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 5, Rn. 23.

Der Verantwortliche kann auf diese Weise nicht nur seiner Nachweispflicht nachkommen. Auch der Mitarbeiter der Kanzlei kann im Zweifel jederzeit in den Verhaltensregeln der Kanzlei eine Art Guideline für die tägliche Arbeit erkennen. Aus diesem Grund ist es wichtig den Mitarbeitern schriftliche Arbeitsanweisungen als Hilfestellung für die DS-GVO konforme Verarbeitung von Daten an die Hand zu geben. Dadurch kann auch sichergestellt werden, dass die personenbezogenen Daten nur zu dem Zweck verarbeitet werden, zu dem sie erhoben wurden, da die schriftliche Arbeitsanweisung eine Prüfung der Zweckbindung bei der Verarbeitung personenbezogener Daten vorgibt.

Verpflichtung zur DS-GVO Konformität

Trotz der Ausgabe von schriftlichen Arbeitsanweisungen in Bezug auf die DS-GVO Konformität hängt die tatsächliche Konformität mit der DS-GVO im Arbeitsalltag weiterhin stark von der den Verarbeitungsvorgang durchführenden einzelnen Person ab. Der Verantwortliche selbst hat meist nur wenig Möglichkeiten, bei einem Datenschutzverstoß aktiv einzugreifen. Aus diesem Grund ist es wichtig, die Mitarbeiter deutlich auf ihre Verpflichtung zur DS-GVO konformen Verarbeitung und ihrem DS-GVO konformen Verhalten hinzuweisen. Dies kann sowohl durch eine Schulung geschehen, welche das Wissen des Mitarbeiters in Bezug auf die DS-GVO und das BDSG-neu überprüft, als auch durch eine schriftliche Erklärung des Mitarbeiters, jegliche Verarbeitungsvorgänge bewusst unter der Einhaltung datenschutzrechtlicher Vorgaben durchzuführen.

iii. Datenminimierung

Die Datenminimierung ist einer der zentralen Aspekte der DS-GVO. Je weniger Daten verarbeitet oder gespeichert werden, desto geringer ist das Risiko einer Verletzung der Daten. Bei der Datenminimierung geht es darum, dass die personenbezogenen Daten stets nach Artikel 5 Abs. 1 Buchstabe c) DS-GVO dem Zweck angemessen sein müssen. Die Daten sollen erheblich und

zweckorientiert auf das notwendige Maß beschränkt sein.³⁴² Die Maßnahmen für diesen Grundsatz müssen also auf die Menge der erhobenen Daten abstellen. In Anlehnung an den festgelegten Zweck der Verarbeitung ist das minimale Maß an Daten zu finden, welches für die Verarbeitungszwecke zu erheben ist.

Plausibilitätskontrollen

Bei der Plausibilitätskontrolle sollen bestehende Daten hinsichtlich der Notwendigkeit ihrer Aufbewahrung und Verarbeitung untersucht werden. Um eine Datenminimierung erzielen zu können, müssen nicht nur Daten bei der Erhebung auf das notwendige Maß minimiert werden, sondern auch bestehende Daten gepflegt werden. Die Durchführung von Plausibilitätskontrollen hängt stark mit der genauen Führung des Löschkonzeptes zusammen. Aufgrund der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen, an die der Steuerberater gebunden ist, gelten für den Großteil der Daten bereits strenge Vorgaben bezüglich deren Aufbewahrung. Wird von der Aufbewahrung von Daten gesprochen, sind jedoch nicht nur Handakten gemeint, sondern jegliches Dokument, welches personenbezogene Daten beinhaltet. Aus diesem Grund sollte jeder Mitarbeiter, der mit der Verarbeitung personenbezogener Daten in seiner täglichen Arbeit betraut ist, die bestehenden Unterlagen regelmäßig sichten und eine Kontrolle durchführen, welche Unterlagen tatsächlich für die weitere Verarbeitung der personenbezogenen Daten benötigt werden. Die Art der Plausibilitätskontrolle ist dabei individuell vom Kanzleiinhaber festzulegen oder bezüglich des gewünschten Ergebnisses zu definieren, sodass die Kanzleimitarbeiter ein eigenes Vorgehen zur Kontrolle hinsichtlich der Notwendigkeit der Aufbewahrung von personenbezogenen Daten entwickeln können. Dabei ist es bereits hilfreich, in einem zeitlichen Zyklus den eigenen Arbeitsplatz und Schreibtisch hinsichtlich möglicher Dokumente durchzusehen, welche personenbezogene Daten enthalten, jedoch für die gegebenen Zwecke überflüssig sind.

³⁴² Vgl. Frenzel in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 5, Rn. 34.

Fragebögen zur Datenerhebung

Um das Ziel der Datenminimierung erfüllen zu können, ist es von großer Relevanz, die Erhebung der Daten zu beeinflussen. In der Steuerkanzlei bedeutet dies den notwendigen Beratungsbedarf klar zu definieren und deshalb die zu erhebenden Daten abzugrenzen. Es muss vermieden werden, dass zu viele Daten des Mandanten erhoben werden, welche für die Zwecke der Beauftragung nicht benötigt werden. Um hier nicht zu viel, allerdings auch nicht zu wenig Daten zu erheben, können vorgefertigte Fragebögen zur Abgrenzung helfen. Bei der Beauftragung der Erstellung der Einkommensteuererklärung ist – je nachdem, ob es sich um eine erstmalige Beauftragung handelt oder nicht – der Einsatz eines Fragebogens möglich. Im Rahmen des Befüllens des Fragebogens mit dem Mandanten oder durch den Mandanten werden nur die für die Erstellung der Einkommensteuererklärung in Abhängigkeit der Einkunftsarten benötigten Daten erhoben.

iv. Richtigkeit

Der Grundsatz der Richtigkeit für die Verarbeitung personenbezogener Daten gibt dem Verantwortlichen vor, dass die personenbezogenen Daten stets „sachlich richtig und erforderlichenfalls auf dem neuesten Stand sein“³⁴³ müssen. Die Richtigkeit von Daten ist dann gegeben, wenn die Daten eine Rekonstruktion eines Sachverhalts, einer Situation oder Eigenschaft einer Person ermöglichen. Eine sachlich richtige Datenbasis zu haben ist deshalb enorm wichtig, um eine Rekonstruktion zu ermöglichen und die Repräsentation der Realität zu gewährleisten.³⁴⁴ Die notwendigen Maßnahmen für diesen Grundsatz zielen deshalb nach Artikel 5 Abs. 1 Buchstabe d) DS-GVO darauf ab, dass personenbezogene Daten zu erkennen sind, welche für den Zweck der Verarbeitung nicht richtig und deshalb unverzüglich zu löschen oder zu berichtigen sind.

³⁴³ Artikel 5 Abs. 1 Buchstabe d) DS-GVO.

³⁴⁴ Vgl. Frenzel in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 5, Rn. 39.

Authentifizierung der Datenquelle

Um die Richtigkeit der personenbezogenen Daten garantieren zu können, ist es von großer Relevanz auf die Quelle der Daten zu achten. Eine Datenquelle gilt nur dann als vertraulich, wenn diese authentifiziert werden kann. Nur durch die Authentifizierung kann sichergestellt werden, dass die Daten in der vorgesehenen Form übermittelt und bereitgestellt wurden. Die Authentifizierung selbst kann dann systemabhängig erfolgen.

Bei der Art der Authentifizierung gibt es verschiedene Möglichkeiten, welche mit dem Mandanten abzustimmen sind. Eine mögliche Form der authentifizierten Übermittlung ist die Ablage der Daten durch den Mandanten in einer Art Cloud. In einer Cloud werden die Daten zum Download für den Steuerberater bereitgestellt. Dadurch, dass nur die beiden Parteien auf diese Cloud Zugriff besitzen, ist die Herkunft der übermittelten Daten durch den Mandanten gesichert. Neben der Cloud bieten auch sogenannte Shared Services oder Sharepoints eine Möglichkeit der Authentifizierung von Datenquellen zur späteren Verarbeitung durch den Verantwortlichen.

Zertifikatsbasierte Übermittlung

Bei der zertifikatsbasierten Übermittlung als Alternative oder gar als zusätzliche Möglichkeit zur Absicherung der Herkunft bei der Verarbeitung der personenbezogenen Daten werden die Daten an beiden Enden der Übermittlung verschlüsselt. Die Verschlüsselung garantiert, dass Unbefugte keine Möglichkeit des Zugriffs haben. Wie auch bei der Authentifizierung ist die Durchführung systemabhängig auszugestalten. In Absprache mit dem Mandanten wird systemseitig eine Zertifizierung hinterlegt, welche bei der Übermittlung von Daten erforderlich wird. Dieses Zertifikat ist nur im Besitz des Steuerberaters und der anderen Partei, zumeist des Mandanten. Auf diese Weise kann sichergestellt werden, dass übermittelte Daten stets vom antizipierten Datensender stammen und die Daten der korrekten Abstammung sind.

v. Speicherbegrenzung

Bei dem Grundsatz der Speicherbegrenzung geht es nicht nur darum personenbezogene Daten nicht länger zu speichern, als dies für den Zweck der Verarbeitung notwendig ist. Die Speicherung ist nach Artikel 5 Abs. 1 Buchstabe e) DS-GVO auch in der Form vorzunehmen, dass die Identifizierung der betroffenen Person nicht länger ermöglicht wird, als dies für den Zweck der Verarbeitung notwendig ist. Der Grundsatz greift den Grundsatz der Zweckbindung auf und ergänzt diesen um die Anforderung, dass Verbindungen nur so lange bestehen dürfen als dass dies für den Zweck erforderlich ist.³⁴⁵ Die Maßnahmen zur Umsetzung des Grundsatzes der Speicherbegrenzung haben folglich auf die Art und die Dauer der Speicherung der personenbezogenen Daten abzustellen. Die Speicherbegrenzung dient aufgrund deren Ausgestaltung dem Schutz der personenbezogenen Daten während und nach der Verarbeitung der personenbezogenen Daten.

Löschkonzept

Das Löschkonzept soll dem Verantwortlichen dabei helfen, einen Überblick über die vorhandenen Daten und deren Löschfristen zu behalten. Da der Steuerberater an die gesetzlichen Aufbewahrungsfristen berufsrechtlich gebunden ist, ist das Löschkonzept nicht in Abhängigkeit der Zweckgebundenheit für die Verarbeitung der personenbezogenen Daten zu gestalten, sondern in Abhängigkeit von den gesetzlichen Aufbewahrungsfristen und in Anlehnung an die bestehende Organisationsstruktur sowie bereichsspezifische Besonderheiten des Tätigkeitsfeldes. Zu berücksichtigen sind dabei unternehmensinterne Verantwortlichkeiten, die technisch saubere Umsetzung des Löschvorgangs und die Dokumentation der durchgeführten Löschvorgänge.³⁴⁶ Ein Löschkonzept ist dabei kein starres Arbeitspapier. Das Löschkonzept lebt vielmehr durch den Bearbeiter, da laufend neue Daten zu ergänzen und zu löschen sind. In das Löschkonzept sind nicht nur Handakten oder Ordner aufzunehmen.

³⁴⁵ Vgl. Frenzel in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 5, Rn. 43.

³⁴⁶ Vgl. Puchelt: Auch das Löschen von Daten will gelernt sein!, in NWB 27/ 2020, S. 1975.

Jegliche personenbezogenen Daten auch in Form der E-Mail sind zu erfassen, um die Dauer der notwendigen Speicherung zu vermerken und im Anschluss eine Löschung sowie Dokumentation der Löschung durchführen zu können. Neben der Art der Daten muss auch jedes einzelne Mandat sowie dessen Zweckbindung erfasst werden. Entfällt der für die Verarbeitung notwendige Zweck oder wurde die Verarbeitung abgeschlossen, ist in Abstimmung mit den gesetzlichen Aufbewahrungsfristen eine Eintragung in das Löschkonzept mit aufzunehmen. So kann nicht nur bezüglich der Aufbewahrungsfristen unterschieden werden, sondern es ist auch eine Differenzierung zwischen den einzelnen Mandaten und deren Verarbeitungsvorgängen möglich.

Laufende Kontrollen bestehender Daten

Bei der Speicherbegrenzung sind insbesondere bestehende Daten sowie Altmandate zu untersuchen. Hierbei geht es darum, dass bei Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungspflichten alte Handakten von Mandaten zu löschen sind. Hierfür kann nicht nur das Löschkonzept verwendet werden. Vielmehr sind auch die Archive und Schränke der Kanzlei in regelmäßigen Abständen zu kontrollieren, um alte Bestände bezüglich der Daten ins Löschkonzept aufzunehmen und nach Bedarf sogar direkt zu vernichten.

vi. Integrität und Vertraulichkeit

Der Grundsatz der Integrität und Vertraulichkeit soll die angemessene Sicherheit bei der Verarbeitung personenbezogener Daten in der Form gewährleisten, dass eine unbefugte oder unrechtmäßige Verarbeitung, der unbeabsichtigte Verlust, die unbeabsichtigte Zerstörung oder unbeabsichtigte Schädigung verhindert wird.³⁴⁷ Die in ihrer Funktionalität miteinander verbundenen Begrifflichkeiten sind im Hinblick auf die Verarbeitung personenbezogener Daten als Unversehrtheit und das durch die berechtigten Parteien bestehende

³⁴⁷ Vgl. Artikel 5 Abs. 1 Buchstabe f) DS-GVO.

konstituierte Rechtsverhältnis im Rahmen der Datenverarbeitung zu verstehen.³⁴⁸

Pseudonymisierung

Der Begriff Pseudonymisierung wird in Artikel 4 Nr. 5 DS-GVO definiert. Der Vorgang ist eine spezielle Art der Verarbeitung von personenbezogenen Daten. Das Pseudonym enthält eine zuvor festgelegte Eigenschaft des Klartextes³⁴⁹ und kann so im Nachgang verarbeitet werden. Die Besonderheit der Verarbeitung besteht darin, dass ohne eine Hinzuziehung von weiteren Informationen keine Zuordnung zu einer individuellen Person mehr möglich ist. Die betroffene Person ist nicht mehr identifizierbar, da die identifizierenden Merkmale entfernt werden.³⁵⁰ Wichtig ist beim Vorgang der Pseudonymisierung, dass Daten gesondert aufzubewahren sind. Unterschieden wird hier zwischen Daten, die der Identifizierung dienen, und Daten, welche der Pseudonymisierung dienen. Damit wird der Schutz der Daten und damit auch des Betroffenen selbst erhöht. Die Pseudonymisierung als eine Möglichkeit der TOMs wird in Erwägungsgrund 28 der DS-GVO thematisiert. Des Weiteren gilt die Pseudonymisierung laut Artikel 32 Abs. 1 DS-GVO als eine der TOMs, die der Verantwortliche unter Berücksichtigung verschiedener anderer Aspekte zur Garantie eines angemessenen Schutzniveaus zu ergreifen hat. Auf Grundlage der DS-GVO ergeben sich für die Pseudonymisierung stets drei Anforderungen, die zu erfüllen sind. Die Pseudonymisierung zielt darauf ab, dass ohne die Hinzuziehung zusätzlicher Informationen keine Zuordnung der Daten zu einer spezifischen Person möglich ist. Die zweite Anforderung besteht darin, dass eine getrennte Aufbewahrung der zusätzlichen Informationen notwendig ist und sich der Aufwand der Trennung stets an der Schutzbedürftigkeit der Daten zu orientieren hat. Die dritte Anforderung behandelt

³⁴⁸ Vgl. Frenzel in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 5, Rn. 46f.

³⁴⁹ Vgl. Bundesministerium des Innern: Whitepaper zur Pseudonymisierung der Fokusgruppe Datenschutz der Plattform Sicherheit, Schutz und Vertrauen für Gesellschaft und Wirtschaft im Rahmen des Digital-Gipfels 2017, S. 18.

³⁵⁰ Vgl. Bundesministerium des Innern: Whitepaper zur Pseudonymisierung der Fokusgruppe Datenschutz der Plattform Sicherheit, Schutz und Vertrauen für Gesellschaft und Wirtschaft im Rahmen des Digital-Gipfels 2017, S. 8.

die Gewährleistung von technischen und organisatorischen Maßnahmen zur Nichtzuordnung der Daten und damit der Aufrechterhaltung der Pseudonymisierung.³⁵¹ Diese drei allgemeinen Anforderungen gilt es bei der Umsetzung der Pseudonymisierung zu beachten, ganz gleich in welchem Umfeld diese stattfindet.

Im Telemediengesetz gilt die Pseudonymisierung im Gegensatz zur DS-GVO als Erlaubnistatbestand nach § 15 Abs. 3 TMG.³⁵² Die Pseudonymisierung als Vorgang findet sich somit in den verschiedensten Rechtsgrundlagen. Der Vorteil der Pseudonymisierung ist dabei stets der, dass das Risiko in datenschutzrechtlicher Sicht für die betroffene Person gesenkt werden kann. Bei der Pseudonymisierung muss durch die DS-GVO nicht mehr zwingend eine dritte Stelle für Zwecke der Pseudonymisierung eingeschaltet werden, sondern der Verantwortliche kann selbst durch organisatorische Maßnahmen den Zugriff auf den Zuordnungsschlüssel der personenbezogenen Daten ausschließen.³⁵³ Die Pseudonymisierung als eine technische Maßnahme schließt dabei andere Datenschutzmaßnahmen nicht aus. Sie soll den Verantwortlichen bei der Durchführung und Einhaltung seiner datenschutzrechtlichen Pflichten unterstützen.

Absicherung des Kanzlei-WLAN

Ein wichtiger Aspekt in beinahe jeder Organisation ist das Internet. Die Vernetzung an jedem Ort und zu jeder Zeit wird immer mehr priorisiert. Auch in Steuerkanzleien war das Thema Internet bereits vor der DS-GVO präsent. Das Thema Internet kann in vielerlei Hinsicht für eine Steuerkanzlei wichtig sein. Dabei spielt der Außenauftritt ebenso eine Rolle wie die Werbung über die eigene Website und die Handhabung des WLANs in der Steuerkanzlei durch die Mitarbeiter und den Kanzleihinhaber.

³⁵¹ Vgl. Bundesministerium des Innern: Whitepaper zur Pseudonymisierung der Fokusgruppe Datenschutz der Plattform Sicherheit, Schutz und Vertrauen für Gesellschaft und Wirtschaft im Rahmen des Digital-Gipfels 2017, S. 10f.

³⁵² Vgl. Bundesministerium des Innern: Whitepaper zur Pseudonymisierung der Fokusgruppe Datenschutz der Plattform Sicherheit, Schutz und Vertrauen für Gesellschaft und Wirtschaft im Rahmen des Digital-Gipfels 2017, S. 10.

³⁵³ Vgl. Schantz: Die Datenschutz- Grundverordnung - Beginn einer neuen Zeitrechnung im Datenschutzrecht, in NJW 2016, S. 1843.

Je nach Größe der Kanzlei und persönlicher Präferenz kommt es vor, dass auch Mandanten in den Räumen der Steuerkanzlei vor Ort der Zugang zum Kanzlei-WLAN ermöglicht wird. Meldet sich der Nutzer als fremder Dritter beziehungsweise in diesem Fall der Mandant im WLAN der Kanzlei an, so werden durch das Netzwerk nicht nur die Gerätedaten des Nutzers verarbeitet, sondern auch weitere personenbezogene Daten. Aus diesem Grund ist der Verantwortliche und Steuerberater auch in dieser Situation verpflichtet, den Mandanten nach Artikel 13 und 14 DS-GVO auf die Erhebung der personenbezogenen Daten hinzuweisen und in leicht zugänglicher, verständlicher und klarer Sprache darüber zu informieren.³⁵⁴ Die Maßnahme, welche in technischer Hinsicht aufgrund DS-GVO vorgenommen werden muss, ist die Trennung des Gästernetzwerks vom Firmennetzwerk. Sollte sich der Mandant beim Besuch in der Kanzlei im WLAN einloggen, ist der Zugriff auf das Firmennetzwerk durch den fremden Login auszuschließen. Die Erreichbarkeit des Firmennetzwerks durch das Gästernetzwerk kann ansonsten die personenbezogenen Daten der Mandantschaft gefährden und ein Verstoß gegen die in der DS-GVO vorgegebenen Regelungen kann nicht ausgeschlossen werden.³⁵⁵

Videoüberwachung

Immer mehr Steuerkanzleien nehmen das Medium der Videoüberwachung in Anspruch, um die Sicherheit der Steuerkanzlei zu erhöhen. Das Anbringen von Videokameras im Außenbereich der Kanzlei soll als Abschreckung dienen, um Einbrüchen oder Hausfriedensbruch vorzubeugen. Die Verwendung von Videokameras führt allerdings zu einem erheblichen Eingriff in die Privatsphäre des Individuums. Es gilt deshalb nicht nur bei der Anbringung zu klären, welchen Bereich die Videokameras und deren Aufzeichnung abdecken. Die Videoüberwachung muss auch im Einklang mit der DS-GVO durchgeführt werden. Werden Videokameras zur Überwachung angebracht, so ist durch ein Hinweisschild am Ort der Videoüberwachung in deutlich

³⁵⁴ Vgl. Koch: Der WLAN-Hotspot in der Kanzlei - eine zeitgemäße Serviceleistung, in NWB 35/ 2019, S. 2593.

³⁵⁵ Vgl. Koch: Der WLAN-Hotspot in der Kanzlei - eine zeitgemäße Serviceleistung, in NWB 35/ 2019, S. 2597.

sichtbarer Form über die Videoüberwachung zu informieren und in leicht lesbarer Form über den Umfang unter Berücksichtigung von Artikel 12 ff DSGVO hinzuweisen. Ein Muster für ein solches Hinweisschild kann auf der Website des Bayerischen Landesamts für Datenschutzaufsicht abgerufen werden.³⁵⁶

Kontensperrung und automatische Abmeldevorgänge

Eine weitere Maßnahme, welche in den meisten Kanzleien schon vorhanden ist, ist die automatische Sperrung des jeweiligen Mitarbeiter-Accounts oder Zugangs bei mehrfacher Falscheingabe. Diese Maßnahme soll verhindern, dass Unbefugten der Zugang zu personenbezogenen Daten ermöglicht wird. In diesem Zusammenhang ist auch die Verwendung der Voreinstellung eines Timouts am PC oder Laptop zu empfehlen. Die Einstellung des Timouts führt dazu, dass das Gerät nach einer gewissen Zeit, in welcher der Benutzer keine Handlung durchgeführt hat, gesperrt wird. Dadurch soll sichergestellt werden, dass in der Abwesenheit des Benutzers vom Arbeitsplatz und PC kein Unbefugter am entsperrten Laptop oder PC Zugang zu personenbezogenen Daten erhält. Beide dieser Maßnahmen können, wenn sie nicht bereits angewendet werden, ohne Kosten vom Verantwortlichen eingesetzt werden. Diese technischen Maßnahmen können ebenfalls unabhängig vom verwendeten Dienstleister oder Programm angewendet werden.

Passwortrichtlinien

Neben Voreinstellungen zur Eingabe von Passwörtern sind diverse Vorgaben bezüglich der Wahl des Passwortes mit in die Datenschutzrichtlinie aufzunehmen. Um eine hohe Sicherheit gewährleisten zu können, müssen die Anforderungen an die Wahl des Passwortes hoch sind. Dabei kann vorgegeben werden, dass bei der Auswahl eines Passwortes eine Mindestanzahl an Buchstaben sowie Zahlen oder Sonderzeichen verwendet werden. Nach der Wahl

³⁵⁶ Vgl. Bayerisches Landesamt für Datenschutzaufsicht: https://www.lida.bayern.de/de/thema_videoueberwachung.html.

des Passwortes ist auch ein Turnus systemseitig zu hinterlegen, welcher den Anwender dazu verpflichtet in regelmäßigen Abständen das Passwort zu erneuern und zu ändern.

Keine Verwendung privater Datenträger

Eine Maßnahme zum Schutz der technischen Einrichtungen vor feindlicher Software ist die Anweisung, keinerlei fremde Hardware an die PCs und Laptops der Kanzlei ohne Prüfung anzuschließen, welche von Dritten erworben wurde oder zugewandt wurde. Generell ist die Anweisung zu geben, allein von der IT der Kanzlei geprüfte Geräte und Zubehör zu verwenden. Ein gängiges Beispiel ist die alleinige Verwendung von USB-Sticks, die geprüft und von der Kanzlei herausgegeben wurden. Fremde USB-Sticks dürfen nicht ohne Weiteres an das Kanzlei-Netzwerk angeschlossen werden.³⁵⁷ Jeglicher Anschluss eines Gerätes über den USB-Port am Kanzlei-PC ermöglicht es fremden Dritten, Software in das Netzwerk der Kanzlei zu bringen, um so an personenbezogene Daten zu gelangen. Sollte nicht bereits zuvor diese Anweisung bestanden haben, ist diese als technische Maßnahme durch ausschließliche Verwendung von geprüftem IT-Zubehör wie beispielsweise Computer-Mäuse und USB-Sticks festzuhalten.

E-Mail-Verschlüsselung

Die E-Mail-Verschlüsselung als Teil der Verarbeitung unter der Einhaltung des Grundsatzes Integrität und Vertrauen muss in Absprache mit dem Mandanten vorgenommen werden. Die E-Mail als Kommunikationsmittel ersetzt den vormals telefonischen und persönlichen Kontakt, mit dem teils sensible personenbezogene Daten ausgetauscht werden. Daher ist es umso wichtiger, diese schriftlich festgehaltenen und elektronisch übermittelten Daten durch eine Form der Verschlüsselung zu sichern. Dies gilt nicht nur vor dem Hintergrund der berufsrechtlich verankerten Verschwiegenheitspflicht, sondern

³⁵⁷ Vgl. Karg: Passgenauer Schutz von Mandantendaten in der Steuerkanzlei, in NWB 9/2020, S. 657.

auch vor dem Hintergrund der angemessenen Sicherheit der personenbezogenen Daten nach DS-GVO.

Für die Art der Verschlüsselung gibt es verschiedene Möglichkeiten. Insbesondere aufgrund der sich ständig fortentwickelnden Technik sind die bestehenden Maßnahmen zu überprüfen. In Absprache mit dem Mandanten ist eine für beide Parteien geeignete Form der Verschlüsselung zu wählen. Neben der Transportverschlüsselung ist die Ende-zu-Ende-Verschlüsselung möglich. Die Transportverschlüsselung ist standardmäßig im E-Mail-Verkehr bei Verwendung vieler Programme, wie Outlook beispielsweise, vorgesehen und ermöglicht es nach Aktivierung, ohne die Festlegung von Passwörtern, eine Transportverschlüsselung beim Versand der E-Mail vom Absender hin zum Empfänger herzustellen.³⁵⁸ Die Ende-zu-Ende-Verschlüsselung hingegen verschlüsselt nicht den Weg der E-Mail, sondern die E-Mail selbst. Der Anwender muss bei dieser Art der Verschlüsselung selbst aktiv werden, da er den notwendigen Schlüssel zum Öffnen der Mail verwenden muss. Dies ist einer der Gründe, weshalb die Ende-zu-Ende-Verschlüsselung weiterhin als die unbeliebtere Art der Verschlüsselung gilt. Es muss beachtet werden, dass beide Parteien als Absender und Empfänger die gleiche Art der Verschlüsselung verwenden.³⁵⁹

Eine berufsrechtliche oder datenschutzrechtliche Vorgabe zur Verwendung einer bestimmten Art der Verschlüsselung gibt es nicht. Die Bundessteuerberaterkammer teilte am 07.02.2019 jedoch mit, dass die Verwendung der Transportverschlüsselung als ausreichend angesehen wird und der Steuerberater lediglich sichergehen sollte, dass sich der eigene Server und der Server des E-Mail-Providers des Mandanten in Deutschland befinde.³⁶⁰ Eine Ende-zu-Ende-Verschlüsselung ist demnach nicht verpflichtend. Da auch die DS-GVO von einem angemessenen Schutzniveau für die personenbezogenen Daten spricht, kann davon ausgegangen werden, dass die

³⁵⁸ Vgl. Bethke: Technische und rechtliche Besonderheiten der E-Mail-Kommunikation mit Mandant und FA, in DStR 2019, S. 1229.

³⁵⁹ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: Hinweise zur E-Mail Kommunikation - Mitteilung vom 07. Februar 2019.

³⁶⁰ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: Hinweise zur E-Mail Kommunikation - Mitteilung vom 07. Februar 2019.

Transportverschlüsselung im Rahmen der DS-GVO als geeignete technische Maßnahme dient. Eine schriftliche Einwilligung des Mandanten in die Art der Verschlüsselung des Kommunikationsmediums ist aus Gründen der Rechenschaftspflicht zu empfehlen.

Betreffzeile E-Mail

Beim Versand der E-Mail ist nicht nur die Verschlüsselung der E-Mail an sich zu beachten, um den Inhalt der E-Mail zu schützen. Trotz Verschlüsselung einer E-Mail bleiben diverse Daten wie der Absender, der Empfänger und der Betreff weiterhin lesbar. Der Sender hat deshalb auch die Betreffzeile der E-Mail hinsichtlich personenbezogener Daten mit potenziellem Rückschluss auf einen Betroffenen zu prüfen. Oftmals ist es das Ziel der Betreffzeile in der E-Mail, den Leser und Empfänger schnell über den Inhalt und Betreff der Nachricht aufzuklären. Jegliche Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare Person nach Artikel 4 Nr. 1 DS-GVO beziehen, sind somit von der Verwendung und Nennung in der Betreffzeile auszuschließen. Der Name des Mandanten, an den die E-Mail versendet wird, ist nicht in der Betreffzeile zu verwenden. Genauso sollte kein anderes Identitätsmerkmal verwendet werden, welches einen Rückschluss auf die betroffene Person möglich macht. Die Verwendung eines Betreffs wie beispielsweise „Rückfragen zur Einkommensteuererklärung 2018“ oder „fehlende Unterlagen zur Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung Juni 2019“ sind aus datenschutzrechtlichen Gründen unbedenklich.

vii. Rechenschaftspflicht

Die Rechenschaftspflicht als letzter in Artikel 5 Abs. 2 DS-GVO genannter Grundsatz gibt dem Verantwortlichen vor, dass er die Einhaltung aller in Artikel 5 Abs. 1 DS-GVO genannter Grundsätze nachweisen muss. Sollte ein Nachweis nicht bereits durch eine automatische programmseitige Aufzeichnung erfolgen, gibt es die folgenden Möglichkeiten für die organisatorischen oder technischen Maßnahmen zur Durchführung der Rechenschaftspflicht

nach der DS-GVO. Bei dem Grundsatz der Rechenschaftspflicht gilt es zu beachten, dass dieser Grundsatz nicht eigenständig erfolgen darf. Vielmehr hat die Durchführung dieses Vorgangs simultan zu der Anwendung der anderen Grundsätze zu erfolgen. Der Verantwortliche muss stets in der Lage sein, über die Vorgänge der Verarbeitung und die Einhaltung der Grundsätze, die in Artikel 5 Abs. 1 DS-GVO aufgeführt sind, Rechenschaft zu geben.

Zertifizierung

Neben dokumentierten Verhaltensregeln hat der Verantwortliche auch die Möglichkeit, durch ein Zertifizierungsverfahren die Kanzleiorganisation sowie auch die Technikgestaltung und die getroffenen datenschutzfreundlichen Voreinstellungen auf die Konformität mit der DS-GVO prüfen zu lassen. Eine solche Prüfung ist nicht verpflichtend. Für die Prüfung und die anschließende Ausstellung des Zertifikats kann sich der Verantwortliche nicht nur an die Datenschutzaufsichtsbehörde wenden, sondern auch an jede andere dafür akkreditierte Zertifizierungsstelle.³⁶¹ Relevante Informationen zu den Zertifizierungsstellen sind in Artikel 43 DS-GVO vermerkt. Die Voraussetzungen und Anforderungen für eine Zertifizierung sind in Artikel 42 DS-GVO festgehalten. Im Rahmen von Zertifizierungsverfahren kann das Kanzleiwesen inklusive aller Arbeitsabläufe, den vorgenommenen Dokumentationen, technischen Maßnahmen und systemseitigen Voreinstellungen geprüft werden. Die Prüfung und deren Ergebnis werden in einem Dokument festgehalten, welches den derzeitigen Stand der Organisation abbildet, inklusive der Anmerkungen zu notwendigen Anpassungen, welche der Prüfer während des Zertifizierungsverfahrens feststellen konnte. Das Ergebnis eines solchen genehmigten Zertifizierungsverfahrens kann die bestehende Konformität mit der DS-GVO sein und damit nachweisen, dass die Voraussetzungen in Artikel 25 Abs. 1 und 2 DS-GVO erfüllt wurden.³⁶² Es kann jedoch auch ein Missstand aufgedeckt werden, der möglicherweise bestehende Verletzungen des Schutzes der personenbezogenen Daten zu Tage bringt und eine Meldung an die

³⁶¹ Vgl. Bayerisches Landesamt für Datenschutzaufsicht: https://www.lida.bayern.de/de/thema_zertifizierung.html.

³⁶² Vgl. Artikel 25 Abs. 3 DS-GVO.

jeweilige Aufsichtsbehörde notwendig macht. Die Prüfung durch unabhängige Institutionen, welche nicht im Zusammenhang mit dem bestehenden Datenschutzbeauftragten stehen, können bei Unsicherheit oder dem Wunsch der dokumentierten Prüfung auf datenschutzrechtliche Konformität hilfreich sein. Die Zertifizierung führt nicht nur zur Einholung einer zweiten Meinung hinsichtlich diffiziler Themen, sondern auch zum Nachweis der Bemühung um eine konforme Umsetzung der DS-GVO und der allgemeinen Auseinandersetzung mit der Thematik.

Verarbeitungsverzeichnis

Die Pflicht zur Führung eines Verarbeitungsverzeichnisses mit allen notwendigen Angaben ist dem Verantwortlichen unter Berücksichtigung der Ausnahmen in Artikel 30 Abs. 5 DS-GVO gemäß Artikel 30 Abs. 1 DS-GVO auferlegt. Diese Pflicht ist jedoch nicht zwingend schriftlich und auf Papier durchzuführen. Nach Artikel 30 Abs. 3 DS-GVO kann der Verantwortliche das Verarbeitungsverzeichnis auch in elektronischem Format führen. Dieser Nachweis über jegliche Art der Verarbeitung personenbezogener Daten unterstützt den Verantwortlichen bei der Einhaltung seiner Rechenschaftspflicht nach Artikel 5 Abs. 2 DS-GVO. Beim Führen des Verarbeitungsverzeichnisses ist darauf zu achten, dass auch Veränderungen, wie beispielsweise Ergänzungen oder Streichungen von Verarbeitungsvorgängen, im Verzeichnis zu vermerken sind. Das Verarbeitungsverzeichnis sollte deshalb nicht immer wieder in der gleichen Version nach Änderung abgespeichert werden. Vielmehr ist jede Änderung in einer Form zu vermerken, sodass ein fremder Dritter diese Änderungen ohne größeren zeitlichen Aufwand nachvollziehen kann.

Protokollierung von Vorgängen im Zusammenhang mit der Verarbeitung personenbezogener Daten

Bei der Verarbeitung personenbezogener Daten ist ebenso wie bei Änderungen im Zusammenhang mit dem Verarbeitungsverzeichnis darauf zu achten, dass die Änderungen und der Vorgang selbst in einer Art und Weise

aufgezeichnet werden, die es einem fremden Dritten möglich machen, den Verarbeitungsvorgang nachzuvollziehen.

Durchführung von Stichproben

Zur Einhaltung der Rechenschaftspflicht gilt es nicht nur die Einführung der technischen und organisatorischen Maßnahmen zu dokumentieren oder die Implementierung und Durchführung der Grundsätze nach Artikel 5 DS-GVO. Es geht vielmehr auch um die laufende Dokumentation jeglicher Maßnahmen, die den Schutz personenbezogener Daten garantieren können. Deshalb soll die Durchführung von Stichproben dazu beitragen, die ungewollte Entstehung datenschutzrechtlicher Verstöße zu vermeiden und frühzeitig Fehler aufzudecken. Bei der Durchführung von Stichproben sind weder Muster in Bezug auf die Datenkategorie noch auf den Sachbearbeiter abzustellen. Es ist allein zu dokumentieren, was genau zu welchem Zeitpunkt geprüft wurde und welche Ergebnisse die Stichprobe ergab.

b. Kontrollen des BDSG-neu

Neben den bereits erwähnten allgemeinen technischen und organisatorischen Maßnahmen der DS-GVO gibt es auch im BDSG-neu Maßnahmen, die laut § 64 Abs. 3 BDSG-neu bei der automatisierten Verarbeitung zu ergreifen sind. Da § 64 BDSG-neu in Teil 3 des BDSG-neu aufgeführt ist, gilt die Norm gemäß der Eröffnung des Anwendungsbereichs nach § 45 BDSG-neu dann, wenn Daten durch die für die Verhütung, Ermittlung, Aufdeckung, Verfolgung oder Ahndung von Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten zuständige öffentliche Stelle verarbeitet werden.³⁶³ Anders als in der DS-GVO werden die Maßnahmen konkret definiert und sogar mit einer Beschreibung des jeweiligen Zwecks aufgeführt. Es herrscht eine generelle Pflicht zur Implementierung für Verantwortliche sowie Auftragsverarbeiter, wobei die Ausgestaltung der Maßnahmen der Einschätzung des Verantwortlichen unterliegen.³⁶⁴ Die

³⁶³ Vgl. Plath in Plath: DSGVO/BDSG, § 64, Rn. 1.

³⁶⁴ Vgl. Nolden in Paal/ Pauly: DS-GVO, BDSG, § 64, Rn. 2.

Maßnahmen in § 64 BDSG-neu sind dabei weder abschließend noch zwingend.³⁶⁵ Dies bedeutet allerdings nicht, dass die Maßnahmen des BDSG-neu den Maßnahmen der DS-GVO widersprechen. Die im BDSG-neu aufgeführten Maßnahmen ergänzen die in der DS-GVO enthaltenen technischen und organisatorischen Maßnahmen um konkrete Tätigkeiten und entsprechen in weiten Teilen den Regelungen des Artikel 32 DS-GVO.³⁶⁶ Aus diesem Grund sind die Kontrollen für den Steuerberater eine gute Orientierung im Hinblick auf dessen Pflichten aus Artikel 32 DS-GVO. Insgesamt werden im BDSG-neu 14 Kontrollen aufgeführt, welche die Anforderungen an die Sicherheit untermauern sollen und dem Anwender als Hilfestellung bei der Umsetzung eines angemessenen Datenschutzniveaus dienen sollen. Die nachfolgende Abbildung soll eine Übersicht über den § 64 Abs. 3 BDSG-neu geben.

Abbildung 13: Kontrollen des BDSG-neu

Kontrollen des § 64 Abs. 3 BDSG-neu	
1.	Zugangskontrolle
2.	Datenträgerkontrolle
3.	Speicherkontrolle
4.	Benutzerkontrolle
5.	Zugriffskontrolle
6.	Übertragungskontrolle
7.	Eingabekontrolle
8.	Transportkontrolle
9.	Wiederherstellbarkeit
10.	Zuverlässigkeit
11.	Datenintegrität
12.	Auftragskontrolle
13.	Verfügbarkeitskontrolle
14.	Trennbarkeit

³⁶⁵ Vgl. Plath in Plath: DSGVO/BDSG, § 64, Rn. 4.

³⁶⁶ Vgl. Plath in Plath: DSGVO/BDSG, § 64, Rn. 2.

1. Zugangskontrolle

Die Zugangskontrolle soll den Zugang zu den Verarbeitungsanlagen für die Personen verwehren, die keinerlei Befugnis für das Betreten der Verarbeitungsanlagen besitzen. In Kanzleiräumen befindet sich meist ein Raum für den Server und die mitverbaute Kühlung der Serveranlage. Da diese unter technischen Gesichtspunkten nicht die alleinige Verarbeitungsanlage darstellt, aber dennoch die Speicherung personenbezogener Daten beinhaltet, sollte in Kanzleien intern abgeklärt und festgelegt werden, wer befugt ist den Serverraum zu betreten. Der Zugang zum Serverraum sollte nur einem gewissen Personenkreis ermöglicht werden, um so nur den Personen Zugang zu gewähren, die diesen zur Ausführung ihrer jeweils aufgetragenen Tätigkeit benötigen. Dies kann erreicht werden, indem nur ein bestimmter festgelegter Personenkreis den Schlüssel oder eine Zutrittskarte zu diesem Raum erhält. Neben der Serveranlage in einer Kanzlei ist jedoch auch der PC oder Laptop am Schreibtisch eines jeden Mitarbeiters zu kontrollieren. Grundsätzlich sollte also der Zugang zu den Büroräumen gesichert werden, sodass Unbefugten der Zutritt verwehrt bleibt. Die einfachste Möglichkeit der Zugangskontrolle ist die Einführung und Nutzung von Schlüsselkarten. Hierdurch kann sichergestellt werden, dass nicht jeder ungehindert Zutritt zu den Räumlichkeiten erhält.³⁶⁷ Weitere Beispiele für technische Maßnahmen der Zutrittskontrolle sind Bewegungsmelder, Schließsysteme mit Codesperren, Chipkarten für verschlossene Bereiche sowie Sicherheitsschlösser.³⁶⁸

2. Datenträgerkontrolle

Die Datenträgerkontrolle soll Unbefugten das Lesen, Kopieren, Verändern oder Löschen von Datenträgern verwehren. Zwar ist die Verwendung von Datenträgern in Kanzleien insgesamt eher selten, dennoch muss auch dieser Aspekt vor dem Hintergrund des Datenschutzes für den Fall der Verwendung beleuchtet werden. Allgemein sollte sorgfältig und nach Treu und Glauben

³⁶⁷ Vgl. Puchelt: Datensicherheit im Lichte der Datenschutz-Grundverordnung, in NWB 26/2019, S. 1918.

³⁶⁸ Vgl. Keyed GmbH: <https://keyed.de/blog/tom-dsgvo/#TOM%20gem%C3%A4%C3%9F%20DSGVO:%20Beispiele>.

gehandelt werden, da Datenträger als Transportmittel der personenbezogenen Daten besonders schützenswert sind. Die Kontrolle solcher Datenträger beginnt bereits bei der Kontrolle, welche Datenträger überhaupt von den Mitarbeitern verwendet werden. So sollte es den Mitarbeitern untersagt sein, private Datenträger mit dem Netzwerk der Kanzlei zu verbinden, um so die Übertragung eines Virus auf das Kanzleinetzwerk ausschließen zu können. Des Weiteren kann so verhindert werden, dass Daten des Kanzleinetzwerks durch Kopie auf private Datenträger entwendet werden und missbräuchlich behandelt werden.

3. Speicherkontrolle

Die Speicherkontrolle hat für Kanzleien praktische Relevanz. Hierbei soll verhindert werden, dass unbefugt personenbezogene Daten eingegeben werden sowie davon Kenntnis genommen wird, diese gelöscht oder verändert werden. Da der steuerberatende Beruf in der Verarbeitung personenbezogener Daten besteht, ist die Anwendung der Speicherkontrolle essenziell. Die Veränderung von personenbezogenen Daten durch Unbefugte kann schwerwiegende Folgen in der Steuerveranlagung nach sich ziehen und damit auch zu einem Haftungsfall führen, wenn die Veränderung der personenbezogenen Daten beispielsweise zu einer erhöhten Steuerfestsetzung führt. Eine Speicherkontrolle ist unter anderem durch die benutzerdefinierte Bearbeitung von Mandaten möglich. Hierbei wird die Bearbeitung von Mandaten nur dem jeweiligen zuständigen Mitarbeiter durch systemseitige Freischaltung ermöglicht. Durch diese Form der Speicherkontrolle kann zumindest sichergestellt werden, dass anhand der Vergabe von differenzierten Berechtigungen nur ein bestimmter Personenkreis Daten eingeben kann beziehungsweise diese verändern kann.³⁶⁹

³⁶⁹ Vgl. GEFTA: <https://www.datenschutz-im-homeoffice.de/technisch-organisatorische-massnahmen-im-homeoffice/>.

4. Benutzerkontrolle

Bei der Benutzerkontrolle geht es darum zu kontrollieren, wer die Verarbeitungssysteme nutzt. Die genaue Festlegung und Vergabe von Lizenzen bei den jeweiligen Programmen können hierbei hilfreich sein. Bei einer mittelständischen Kanzlei ist klar, dass jeder fachliche Mitarbeiter die Verarbeitungssysteme nutzt. Da nicht nur der Steuerfachangestellte bei seinen Tätigkeiten der Buchhaltung, sondern auch die Bürokraft ihre Tätigkeit wie die Rechnungsvorbereitung über das Verarbeitungssystem handhabt, hat hier jeder Mitarbeiter einen Zugang. In größeren steuerberatenden Unternehmen hingegen ist es nicht notwendig, dass jeder Mitarbeiter einen Zugang zum Verarbeitungssystem besitzt. Hier muss kontrolliert werden, wer genau einen Zugang zum Verarbeitungssystem zur Durchführung seiner Tätigkeit benötigt und wer einen solchen Zugang nicht benötigt. Dadurch wird die Einhaltung der Benutzerkontrolle überwacht. Die Einführung individueller Berechtigungskonzepte sowie regelmäßige Kontrollen dieser sind in einer Steuerkanzlei dahingehend nützlich, dass nur bestimmten Mitarbeitern die Berechtigung für den ihnen übertragenen Arbeits- oder Mandantenkreis zugewiesen wird.

5. Zugriffskontrolle

Die Zugriffskontrolle dient der Sicherstellung, dass allein die Personen Zugriff auf die Benutzung des Verarbeitungssystem haben, die dazu berechtigt sind. Die Zugriffskontrolle hat demnach auch den Umfang des Zugangs der jeweiligen Person zu erfassen. Die gängigste Form der Zugriffskontrolle ist der Passwortschutz. Dieser ist effektiv und individuell. Dennoch ist es empfehlenswert, dass auch dieser immer wieder erneuert wird. Nach Abstimmung mit dem Datenschutzbeauftragten ist es anzuraten, dass die Passwörter der Angestellten regelmäßig in einem festgelegten Turnus zu erneuern sind. Dies dient der Erhöhung des Datenschutzniveaus. Die Zugriffskontrolle kann als nächster Schritt der Benutzerkontrolle gesehen werden, da somit nicht nur die Anzahl an Personen, welche Zugang zum Verarbeitungssystem haben, kontrolliert werden, sondern auch die Einhaltung der Nutzung einzelner

Berechtigungen. Weitere Formen der Zugriffskontrolle sind auch die Einführung eines Berechtigungskonzeptes oder die Anpassung der Anzahl von Mitarbeitern, welche volle Zugriffsberechtigungen haben.³⁷⁰

6. Übertragungskontrolle

Die Übertragungskontrolle ist ein enorm wichtiger Faktor zur Überprüfung der Einhaltung der datenschutzrechtlichen Vorgaben. Grundsätzlich sind bei der Übertragung von personenbezogenen Daten die allgemeinen Grundsätze in Artikel 44 ff DS-GVO zu beachten. Durch fehlerhafte oder ungerechtfertigte Übertragung von Daten kommt es zu einem Verstoß gegen den Datenschutz. Dieser Verstoß ist folgens schwer, da durch die fehlerhafte Übertragung personenbezogene Daten ohne Einwilligung des Betroffenen in die Hände fremder Dritter gelangen können. Dieser Verstoß gegen den Datenschutz muss nach Artikel 33 DS-GVO unverzüglich, jedoch möglichst innerhalb von 72 Stunden mit allen in Artikel 33 Abs. 3 DS-GVO aufgeführten Informationen an die zuständige Aufsichtsbehörde gemeldet werden. Die Kontrolle der Übertragung von Daten durch Einrichtungen von Programmen und Sicherheitssystemen dient als Hilfestellung um nachvollziehen zu können, wie und wohin, sowie von wem Daten transferiert wurden. Hierfür kann ein VPN-Tunnel mit Transportverschlüsselung eingerichtet werden.³⁷¹ In einer Steuerkanzlei sind für Zwecke der Übertragungskontrolle regelmäßig die Übermittlungsprotokolle des Softwareanbieters zu überprüfen.

7. Eingabekontrolle

Die Eingabekontrolle dient dazu nachvollziehen zu können, wer zu welchem Zeitpunkt Daten in das jeweilige Verarbeitungssystem eingegeben hat. Dies ist gerade in der Steuerkanzlei bei der Verarbeitung der enormen Menge von personenbezogenen Daten von Bedeutung. In der Kanzlei kann so nachvollzogen werden, wer welches Mandat bearbeitet hat. Im Zweifel kann deshalb

³⁷⁰ Vgl. Keyed GmbH: <https://keyed.de/blog/tom-dsgvo/#TOM%20gem%C3%A4%C3%9F%20DSGVO:%20Beispiele>.

³⁷¹ Vgl. GEFTA: <https://www.datenschutz-im-homeoffice.de/technisch-organisatorische-massnahmen-im-homeoffice/>.

der genaue Ansprechpartner in der Kanzlei ermittelt werden, an den Rückfragen gestellt werden können. Auch der Stand der Bearbeitung kann so leicht beim jeweiligen Ersteller erfragt werden. Neben den positiven Aspekten kann auf diese Weise auch nachvollzogen werden, wer einen Fehler begangen hat. Ein fachlicher Fehler im steuerberatenden Beruf kann ebenso nachvollzogen werden, wie eine fehlerhafte Verarbeitung der personenbezogenen Daten. Die Eingabekontrolle wird aufgrund der systemseitigen Vorgabe vieler Verarbeitungssysteme bereits automatisch bei Systemimplementierung hinterlegt. Aus diesem Grund kann die Eingabekontrolle im Beruf des Steuerberaters zumindest systemseitig als gegeben angesehen werden. Sollte eine systemseitige Implementierung nicht bereits erfolgt sein, so sind als Eingabekontrollen die Anfertigung von Protokollen bezüglich der Eingabe, Veränderung und Löschung von Daten zu empfehlen, die Erstellung von digitalen Berechtigungskonzepten oder die Einführung und Verwendung von individuellen Benutzernamen der Kanzleimitarbeiter.³⁷²

8. Transportkontrolle

Die Transportkontrolle nimmt beim Beruf der Steuerberater eine eher geringere Prioritätsstufe ein. Da es sich bei der Transportkontrolle um die Überprüfung der Übermittlung personenbezogener Daten und des Transports von Datenträgern handelt, müssten personenbezogene Daten durch den Steuerberater auf dem Weg der Übermittlung gesendet werden. Die meisten Daten werden elektronisch oder via E-Mail über eine gesicherte Schnittstelle übermittelt. Der tatsächliche Transport von Datenträger kommt eher seltener vor. Dennoch sind auch hier die geeigneten Maßnahmen zu treffen, um ein angemessenes Schutzniveau zu garantieren. Neben der Möglichkeit den Datenträger persönlich zu überbringen, empfiehlt es sich, eine versicherte Versandart sowie eine Sendungsverfolgung zu wählen.

³⁷² Vgl. Keyed GmbH: <https://keyed.de/blog/tom-dsgvo/#TOM%20gem%C3%A4%C3%9F%20DSGVO:%20Beispiele>.

9. Wiederherstellbarkeit

Die neunte Kontrolle, die im § 64 Abs. 3 BDSG-neu aufgeführt wird, ist die Wiederherstellbarkeit. Sie soll garantieren, dass ein eingesetztes System im Störfall wiederhergestellt werden kann. Ein solcher Störfall kann beispielsweise durch einen Stromausfall hervorgerufen werden. Die Wiederherstellbarkeit ist immer stark vom jeweils eingesetzten System abhängig. Um die Wiederherstellbarkeit zu garantieren ist darauf zu achten, dass beispielsweise der Serverraum stets klimatisiert und eine unterbrechungsfreie Stromversorgung gesichert ist. Darüber hinaus ist ein Notfall-Management zu implementieren, es müssen Feuerlöscher in der Steuerkanzlei griffbereit und vorrätig gehalten werden, Feuer- und Rauchmelder sind zu installieren und ein festgelegter Zyklus für Daten-Backups sowie deren Kontrolle ist einzurichten.³⁷³

10. Zuverlässigkeit

Die Zuverlässigkeit soll die Funktionstüchtigkeit des Systems selbst inklusive der Funktionstüchtigkeit aller Funktionen des Systems gewährleisten. Dabei muss auch die Funktionstüchtigkeit der zuverlässigen Meldung von Fehlfunktionen gesichert sein. Genauso wie bei der Kontrolle der Wiederherstellbarkeit, ist die Kontrolle der Zuverlässigkeit stark vom eingesetzten System abhängig. Neben laufenden Updates, die bei Benachrichtigung im System durchgeführt werden sollten, gilt es auch mit dem Anbieter des Systems in Kontakt zu stehen. Selbst zeitweise Ausfälle von einzelnen Funktionen im System können zu Verletzungen der personenbezogenen Daten oder Fehlern innerhalb der Steuerberatung führen. Aus diesem Grund ist es wichtig, die Zuverlässigkeit des sich in Verwendung befindlichen Systems zu prüfen und dadurch auch garantieren zu können.

³⁷³ Vgl. Keyed GmbH: <https://keyed.de/blog/tom-dsgvo/#TOM%20gem%C3%A4%C3%9F%20DSGVO:%20Beispiele>.

11. Datenintegrität

Die Datenintegrität kontrolliert, dass es zu keiner Beschädigung der gespeicherten personenbezogenen Daten aufgrund von Fehlfunktionen im System kommt. Auch hier hat die Kontrolle der Datenintegrität einen starken systemseitigen Bezug. Falls der Anwender nicht von der Fehlfunktion innerhalb des Systems Kenntnis hat, kann es zu einer Beschädigung der Daten kommen, ohne dass der Verarbeitende eine Benachrichtigung des Systems erhält. Die Durchführung von Backups ist eine Maßnahme, um die Datenintegrität in der Steuerkanzlei sicherzustellen.

12. Auftragskontrolle

Bei der zwölften Kontrolle des BDSG-neu in § 64 Abs. 3 handelt es sich um die Auftragskontrolle. Hier gilt es zu gewährleisten, dass nicht von der Weisung des Auftraggebers bei der Verarbeitung der von ihm in Auftrag gegebenen personenbezogenen Daten abgewichen wird. Allein die Verarbeitung nach der Weisung des Auftraggebers ist zulässig und muss deshalb durch die Auftragskontrolle garantiert werden. Mögliche Maßnahmen im Bereich der Auftragskontrolle sind dabei die Einführung von schriftlichen Anweisungen an die Auftragnehmer, die Vereinbarung von wirksamen Kontrollrechten an Auftragnehmer sowie deren dauerhafte Überprüfung.³⁷⁴ Der Steuerberater selbst gilt gemäß § 11 Abs. 2 StBerG nicht als Auftragsverarbeiter.³⁷⁵ Sollte der Steuerberater in die Verarbeitung der Mandantendaten beispielsweise die DATEV eG eingeschaltet haben und in direkter Vertragsbeziehung mit dieser sein, muss der Steuerberater mit der DATEV eG einen Auftragsverarbeitungsvertrag schließen. In diesem Zusammenhang können Auftragskontrollen eingeführt werden.

³⁷⁴ Vgl. Keyed GmbH: <https://keyed.de/blog/tom-dsgvo/#TOM%20gem%C3%A4%C3%9F%20DSGVO:%20Beispiele>.

³⁷⁵ Vgl. Koslowski: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2019/2020, X. Berufsrecht in der Praxis, Rn. 79g.

13. Verfügbarkeitskontrolle

Die Verfügbarkeitskontrolle soll garantieren, dass Daten gegen Zerstörung oder Verlust geschützt sind. Durch technische Backups kann so der Datenbestand wiederhergestellt werden. Je nach der Art des verwendeten Programms und der jeweiligen Software werden solche Sicherungskopien des Datenbestandes automatisch erstellt. Es sollte individuell mit dem jeweiligen Datenschutzbeauftragten und Technikbeauftragten abgeklärt werden, ob die Daten hinsichtlich der Verfügbarkeit ausreichend gesichert werden. Auch der Fall des Verlustes oder Systemausfalls sollte provisorisch durchgesprochen und exemplarisch aufgezeigt werden, um im Fall der Fälle vorbereitet zu sein. Um ein Backup effektiv zu sichern ist es wichtig, dass das Backup nicht auf dem gleichen Server untergebracht wird wie die sonstige IT. Des Weiteren gilt es zu prüfen, ob das Backup mit dem Inter- oder Intranet verbunden ist und im Zweifelsfall getrennt gespeichert werden kann, um so das Backup vor möglichen Angriffen zu schützen.³⁷⁶ Hinsichtlich der Regelmäßigkeit möglicher Backups muss der Verantwortliche in Zusammenarbeit mit dem Datenschutzbeauftragten einen passenden zeitlichen Zyklus erarbeiten in Abhängigkeit der Häufigkeit der Verarbeitung der personenbezogenen Daten und deren Menge. Das Backup von Daten stellt allerdings nur eine mögliche Form der Verfügbarkeitskontrolle dar. Daten können auch durch andere Maßnahmen gegen Zerstörung oder Verlust geschützt werden wie beispielsweise die Speicherung der Daten auf externen Datenträgern, die komplett unabhängig vom verwendeten System und ohne Internetverbindung bestehen. Darüber hinaus garantieren auch Brandschutzmaßnahmen und korrekte Klimatisierung die Aufrechthaltung der Verfügbarkeitskontrolle.³⁷⁷

14. Trennbarkeit

Die letzte der vierzehn Kontrollen ist die Trennbarkeit. Das Ziel der Trennbarkeit ist die Gewährleistung der getrennten Verarbeitung von zu

³⁷⁶ Vgl. Puchelt: Datensicherheit im Lichte der Datenschutz-Grundverordnung, in NWB 26/2019, S. 1918.

³⁷⁷ Vgl. GEFTA: <https://www.datenschutz-im-homeoffice.de/technisch-organisatorische-massnahmen-im-homeoffice/>.

unterschiedlichen Zwecken erhobenen Daten. Eine Trennbarkeit hat deshalb zu erfolgen, damit die personenbezogenen Daten nur zweckbezogen und nach Einwilligung der betroffenen Person verarbeitet werden und nicht fälschlicherweise einer anderen Verarbeitung unterzogen werden. Dies ist technisch leichter umsetzbar, wenn die personenbezogenen Daten von Beginn der Verarbeitung an nach dem Zweck der Erhebung getrennt werden. So sind beispielsweise Daten für Zwecke der Einkommensteuererklärung separat von Daten für Zwecke der Umsatzsteuererklärung abzulegen. Für den Steuerberater bedeutet dies, dass die Daten einzelner Mandanten getrennt in Abhängigkeit des Zwecks deren Erhebung aufzubewahren sind. Darüber hinaus können Berechtigungskonzepte für die jeweiligen Daten eingerichtet werden, um die Trennung der Daten für Zwecke einzelner Beauftragungen zu garantieren.

c. Vergleich der Maßnahmen und Kontrollen

Die Maßnahmen der DS-GVO und die Kontrollen des BDSG-neu verfolgen das gleiche Ziel, den Schutz der personenbezogenen Daten durch den Einsatz von planmäßigen Handlungsvorgaben zu erhöhen. Sie unterscheiden sich jedoch nicht nur in Bezug auf deren Begrifflichkeit, sondern auch hinsichtlich der Ausgestaltung. Während in der DS-GVO kein einziges Beispiel für die technischen und organisatorischen Maßnahmen genannt wird, erläutert das BDSG-neu eine Vielzahl der Kontrollen, die auch bezüglich deren Zweck definiert werden. Die zuvor beschriebenen und beispielhaft ergänzten Kontrollen des BDSG-neu sind mit 14 in § 64 Abs. 3 BDSG-neu an der Zahl recht umfangreich. Da das BDSG-neu das Wiederholungsverbot in der Ausgestaltung des Gesetzes zu beachten hat und dennoch nicht inhaltlich mit der DS-GVO in Konflikt stehen darf, werden im Folgenden die im dritten Teil der Abhandlung unter I. 3. a. und b. erarbeiteten technischen und organisatorischen Maßnahmen den Kontrollen des BDSG-neu gegenübergestellt. Jede Maßnahme der DS-GVO ist im BDSG-neu einer Kontrolle zuzuordnen. Die Abbildung soll nicht nur als Vergleich dienen, welche Handlungsvorgaben

dem Verantwortlichen in welcher gesetzlichen Grundlage an die Hand gegeben werden. Die Abbildung soll auch als Übersicht der erarbeiteten Ergebnisse dienen, die dem Verantwortlichen bei der Überprüfung eigener Maßnahmen oder Erarbeitung neuer Maßnahmen als Leitfaden dienen.

Abbildung 14: TOM und Kontrollen des BDSG-neu im Vergleich³⁷⁸

Grundsätze der Verarbeitung	TOM	Kontrollen des BDSG n.F.
Verarbeitung nach Treu und Glauben, Transparenz	Dokumentation der Verarbeitung Dokumentation der Löschung	/
Zweckbindung	Schriftliche Arbeitsanweisungen Pflicht zur DSGVO-Konformität	Auftragskontrolle Trennbarkeit
Datenminimierung	Plausibilitätskontrollen Fragebögen zur Datenerhebung	/
Richtigkeit	Authentifizierung der Datenquelle Zertifikatsbasierte Übermittlung	/
Speicherbegrenzung	Löschkonzept Laufende Kontrollen bestehender Daten	/
Integrität und Vertraulichkeit	Authentifizierung Benutzerkontrollen Aufteilung administrativer Rechte Absicherung des Kanzlei-WLAN E-Mail-Verschlüsselung	Zugangskontrolle Speicherkontrolle Datenträgerkontrolle Benutzerkontrolle Zugriffskontrolle Transportkontrolle Wiederherstellbarkeit Zuverlässigkeit Datenintegrität Verfügbarkeitskontrolle
Rechenschaftspflicht	Verarbeitungsverzeichnisse Durchführung von Stichproben	Übertragungskontrolle Eingabekontrolle

³⁷⁸ Karg: Passgenauer Schutz von Mandantendaten in der Steuerkanzlei, in NWB 9/ 2020, S. 659.

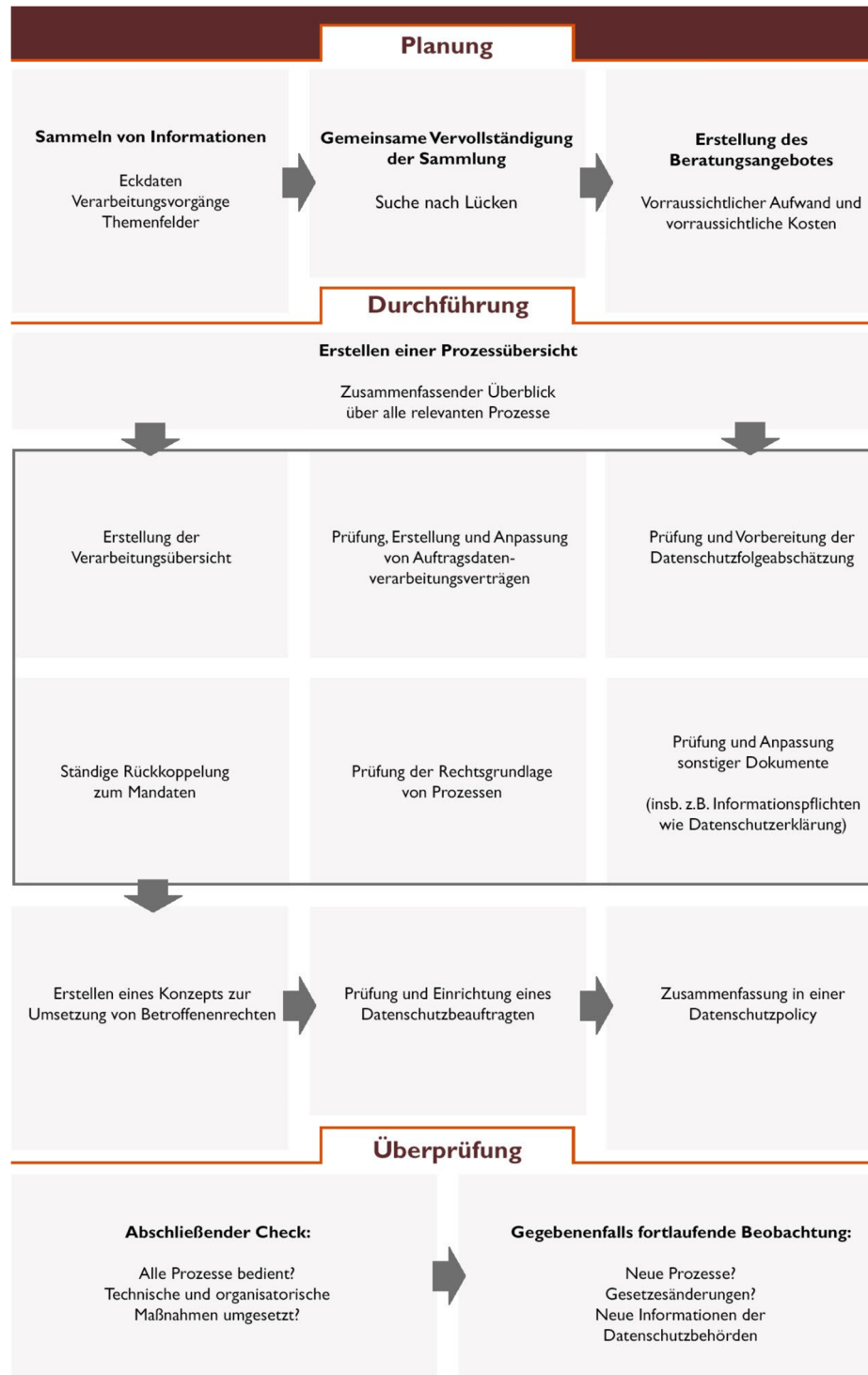
4. Die Anpassungen nach DS-GVO in einer Steuerkanzlei

Keine Steuerkanzlei gleicht der anderen. Aufgrund verschiedener Beratungsschwerpunkte und unterschiedlicher Mitarbeiteranzahl besteht keine Deckungsgleichheit in Bezug auf die Organisation oder Verarbeitungstätigkeiten. Dennoch muss jeder Verantwortliche im Sinne der datenschutzrechtlichen Vorgaben die Anpassung der Vorgänge innerhalb der Steuerkanzlei nach der DS-GVO vornehmen. Die folgende Abbildung soll exemplarisch und schematisch verdeutlichen, welche allgemeinen Schritte innerhalb der Abläufe vom Verantwortlichen bei der Prüfung bezüglich Konformität nach DS-GVO ergriffen werden müssen.

Vor der tatsächlichen Anpassung an die DS-GVO sind die gesamten Vorgänge in der Kanzlei wie beispielsweise die Sammlung von Informationen zu planen, um eine Übersicht über alle Prozesse zu erlangen. Bei Einbeziehung von externen Beratern sind Angebote einzuholen, um die voraussichtlichen Kosten abschätzen zu können. Bei der Durchführung der Anpassung sind neben der Erstellung einer Verarbeitungsübersicht auch die bestehenden Verträge mit Auftragsverarbeitern zu prüfen und gegebenenfalls abzuändern. Im Anschluss daran sind Datenschutz-Folgenabschätzungen durchzuführen, falls es sich bei den Verarbeitungsvorgängen in der Tat um Vorgänge mit einem hohen Risiko für die personenbezogenen Daten handeln sollte. Neben der Prüfung bestehender Dokumente, wie beispielsweise der Datenschutzerklärung, müssen auch Prozesse innerhalb der Kanzlei auf Datenschutzkonformität geprüft werden. Es gilt auch zu prüfen, ob ein Datenschutzbeauftragter zu bestellen ist.

Nach Durchführung der notwendigen Anpassungen müssen bestehende Prozesse hinsichtlich der konkreten Umsetzung technischer und organisatorischer Maßnahmen überprüft werden. Es gilt nicht nur einmalig die Überprüfung der datenschutzrechtlichen Konformität durchzuführen, sondern vielmehr regelmäßig auf neue Prozesse und Gesetzesänderungen zu reagieren.

Abbildung 15: Exemplarischer Ablauf einer DS-GVO Anpassung³⁷⁹



³⁷⁹ Solmecke: DS-GVO: Die zehn wichtigsten To-dos für Steuerkanzleien, Sonderausgabe für NWB Verlag GmbH & Co. KG 2018, S. 16.

II. Einordnung in Bezug auf das Berufsrecht

Bei seiner Tätigkeit hat der Steuerberater, ob angestellt oder selbständig, stets die Rechte und Pflichten, denen er unterliegt, zu beachten. So besagt § 32 StBerG, dass Steuerberater stets geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen nach den Vorschriften dieses Gesetzes zu leisten haben. Die Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer als Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe der Steuerberater und der Steuerbevollmächtigten, im Folgenden BOSTB genannt, setzt diese Regelung um.

Neben dem Berufsrecht gilt es jedoch auch bei der Beratung der Mandantschaft weitere Gesetze richtig anzuwenden, um eine korrekte Berufsausübung zu garantieren. Es wird festgehalten, dass sowohl die Tätigkeit selbst als auch der Inhalt der Tätigkeit durch die permanente Herausforderung der Gesetzeskonformität geprägt wird. Hinzu kommt, dass der Beruf - wie bereits erwähnt - einen sehr hohen Anteil an persönlichen Interaktionen umfasst. Neben dem Berufsstand der Rechtsanwälte hat der Steuerberater eine hohe Wertschätzung und ein hohes Ansehen in der Gesellschaft. Er hat ein enormes Wissen über private Details der natürlichen oder juristischen Person, welche er als Mandat betreut. Der Mandant wird gläsern. Deshalb ist beim Steuerberater das Datenschutzrecht besonders wichtig.

In einer Zeit, in der Daten und Informationen als enorm schützenswert angesehen werden, ist dies ein großer Vertrauensbeweis. Auf der einen Seite werden Informationen beim Beratungsgespräch offengelegt, während auf der anderen Seite alles dafür getan wird, die personenbezogenen Daten zu schützen. Der Steuerberater hat auch im Hinblick auf das Verhältnis zum Mandanten dafür zu sorgen, dass das Vertrauen beiderseits aufrechterhalten wird.

Die DS-GVO spielt dabei die wohl größte Rolle, denn bei der Verarbeitung der personenbezogenen Daten ist darauf zu achten, dass die Grundsätze der Verarbeitung eingehalten werden. Es gibt folglich Parallelen zwischen dem Datenschutzrecht und dem Berufsrecht des Steuerberaters. Beide bauen auf dem Vertrauen auf, welches die Parteien zueinander haben. Steuerberater müssen die DS-GVO anwenden, da sie die personenbezogenen Daten der

Mandanten in einer Art verarbeiten, die zur Speicherung in einem Dateisystem führt. Dieser sachliche Anwendungsbereich wird in Artikel 2 Abs. 1 DS-GVO definiert. Es gilt auch hier der Grundsatz der DS-GVO, dass der Schutz der natürlichen Person bei der Verarbeitung der personenbezogenen Daten nach Artikel 1 Abs. 1 DS-GVO im Vordergrund stehen muss. Die DS-GVO ist also vom Berufsstand der Steuerberater bei ihrer Tätigkeit zu beachten.

Der anzuwendende Rechtsrahmen für die Ausführung steuerlich beratender Arbeiten und der Anwendung des steuerlichen Datenschutzrechts sind die DS-GVO, die Steuergesetze und insbesondere die verfahrensrechtlichen Gesetze wie die AO.³⁸⁰ Durch die Menge an Regelungen jedoch kann es zum Konflikt kommen. Nicht alle gesetzlichen Grundlagen, die der Steuerberater bei seiner Tätigkeit verfolgen muss, führen die gleichen Verhaltensmuster aus und bestreiten das gleiche Ziel. Auch im Hinblick auf die Haftung des Steuerberaters gilt es zu eruieren, wo Differenzen vorliegen.

Im Folgenden werden die Themengebiete aufgeschlüsselt, welche das größte Konfliktpotenzial beherbergen. Dies ist zum einen der Umgang mit den personenbezogenen Daten des Mandanten, was den Hauptteil der Tätigkeiten des Steuerberaters betrifft. Während der Ausübung ist auch die in der Berufsordnung festgehaltene Pflicht der Verschwiegenheit zu betrachten. Da Steuerberatungskanzleien und -gesellschaften zunehmend auf externe Dienstleister bei der Ausübung ihrer Tätigkeit zurückgreifen, ist auch dieser Aspekt der Kanzleiorganisation zu untersuchen. Daneben soll auch der Steuerberater als Auftragsverarbeiter thematisiert werden.

1. Umgang mit personenbezogenen Daten

a. Anpassung der Kommunikationswege

Die Notwendigkeit der Anpassung hängt von der Art der Verarbeitung ab. Werden die Daten in Papierform verarbeitet und versendet der

³⁸⁰ Vgl. Erkiß: Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, in DStR 2018, S. 162.

Verantwortliche diese beispielsweise durch die Deutsche Post oder einen anderen Dienstleister, ist durch die DS-GVO keine Anpassung vorzunehmen. Bei der Kommunikation via E-Mail jedoch gestalten sich die Anforderungen an die datenschutzkonforme Kommunikation bereits höher. Bei einer unverschlüsselten E-Mail – egal welchen Empfänger diese nun erreichen soll – wird ein Datenpaket ohne jegliche Verschlüsselung durch das Internet transportiert, sodass jeder auf dem Transportweg die E-Mail mitlesen kann.³⁸¹ Das würde im Umkehrschluss bedeuten, dass bei einer mandantenbezogenen unverschlüsselten Kommunikation per E-Mail der Schutz der personenbezogenen Daten nicht mehr gewährleistet wäre. Da der Verantwortliche verpflichtet ist, hinreichend technische und organisatorische Maßnahmen zu ergreifen, würde hier ein direkter Verstoß gegen die DS-GVO vorliegen. Dabei wären vom Verantwortlichen nicht die geeigneten technischen Maßnahmen beim Versand der E-Mail vorgenommen worden. Um diesen möglichen Zugriff auf eine versendete E-Mail zu vermeiden, gibt es verschiedene Möglichkeiten. Neben der Transportverschlüsselung (SSL/TLS), welche gemäß der Bundessteuerberaterkammer als ausreichend gilt,³⁸² gibt es auch die Option der Ende-zu-Ende-Verschlüsselung. Die DS-GVO zählt als Maßnahme der Datensicherheit die Verschlüsselung nach Artikel 32 Abs. 1 DS-GVO auf. Daneben gilt eine Einwilligung des Mandanten nur als Rechtfertigung dafür, dass die Daten verarbeitet werden dürfen. Deshalb dürfen jedoch nicht die dazu notwendigen Maßnahmen der Verarbeitung vernachlässigt werden, die zur datenschutzkonformen Umsetzung notwendig sind.³⁸³ Für den Kanzlei-Alltag heißt dies, dass der Beratungsvertrag dazu berechtigt, eine Verarbeitung der Daten vorzunehmen und steuerberatend tätig zu sein. Das Schutzniveau der Daten wird dadurch jedoch nicht geregelt. Zur Erfüllung eines angemessenen Datenschutzniveaus ist der Steuerberater durch die DS-GVO bei

³⁸¹ Vgl. Potthoff: Nur noch verschlüsselte Versendung von E-Mails an Mandanten?, in NWB 39/ 2018, S. 2870f.

³⁸² Vgl. Bundessteuerberaterkammer: Hinweise zur E-Mail Kommunikation - Mitteilung vom 07. Februar 2019.

³⁸³ Vgl. Potthoff: Nur noch verschlüsselte Versendung von E-Mails an Mandanten?, in NWB 39/ 2018, S. 2873.

der Verarbeitung personenbezogener Daten verpflichtet, das entsprechend geeignete Niveau einzuhalten.

Im Bereich der elektronischen Kommunikation ist der Steuerberater ebenso angehalten, die Berufspflichten einzuhalten. Daneben darf er die personenbezogenen Daten des Mandanten in Form der E-Mail-Adresse nicht missbrauchen, um andere Kommunikationsanfragen an den Mandanten zu richten als solche, die für die Zwecke der Verarbeitung notwendig sind. Neben berufsrechtlich unzulässiger Werbung darf der Steuerberater dem Mandanten auch keine berufsrechtlich zulässige Werbung in Form der Direktwerbung zukommen lassen, ohne dass dieser zuvor ausdrücklich in die Zustellung von Werbung unter Verwendung elektronischer Post zugestimmt hat. Zum Schutz der Privatsphäre des Betroffenen darf diese Form der unzumutbaren Belästigung auf elektronischem Weg³⁸⁴ durch unerbeten zugesandte Werbung vom Steuerberater nicht vorgenommen werden.

b. Steuergeheimnis

Der Umgang mit und die Verarbeitung von personenbezogenen Daten bilden die Grundlage des Berufs eines Steuerberaters. Ohne Daten können die meisten beratenden Tätigkeiten nicht durchgeführt werden, da es an Input und Entscheidungsgrundlagen fehlt. Das gängigste Beispiel hierfür ist die Erstellung einer Einkommensteuererklärung. Für diese ist bei der Erstellung eine Vielzahl an personenbezogenen Daten notwendig. Bei der Erhebung der Daten steht der Kontakt mit dem Mandanten im Vordergrund. Um aber den Zugang zu den Daten zu ermöglichen und die gesetzeskonforme Erhebung zu prüfen, muss sowohl das Berufsrecht als auch der Datenschutz berücksichtigt werden. Dabei ist der Gesetzesgeber angehalten die Berufsausübung der Steuerberater nicht nur zu ermöglichen, sondern insbesondere nicht zu erschweren.³⁸⁵ Die Steuergesetze stellen hierbei überwiegend die inhaltlichen Vorgaben bei der Berufsausübung dar. Die DS-GVO gibt den formellen Rahmen vor.

³⁸⁴ Vgl. BGH Urteil v. 10.07.2018 - VI ZR 225/17.

³⁸⁵ Vgl. Dengä: Gemengelage privaten Datenrechts, in NJW 2018, S. 1376.

Wird das Beispiel der Einkommensteuererklärung verwendet, so ist deren Erstellung gleichzeitig auch eine Verarbeitung personenbezogener Daten. In der DS-GVO gilt es stets an erster Stelle die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung zu prüfen. Verarbeitet der Steuerberater personenbezogene Daten des Mandanten, so wurde er hierzu beauftragt. In Artikel 6 Nr. 1 Buchstabe a DS-GVO wird dies als Einwilligung der betroffenen Person zur Verarbeitung der sie betreffenden personenbezogenen Daten für einen bestimmten Zweck definiert. Es kann auch eine Einwilligung in die Verarbeitung für die Erfüllung eines Vertrags gemäß Artikel 6 Nr. 1 Buchstabe b DS-GVO vorliegen. Die Einwilligung an sich kann dabei in jeglicher Form abgegeben werden. Aus Gründen des Nachweises empfiehlt sich allerdings die Schriftform, welche im Gegensatz zur DS-GVO im BDSG-alt verpflichtend war.³⁸⁶ Ein weiterer Unterschied zum BDSG-alt besteht darin, dass auch mehrere Ermächtigungsgrundlagen nebeneinander bestehen können. Das Wort „mindestens“ in der DS-GVO in Artikel 6 Abs. 1 legt nahe, dass neben beispielsweise gesetzlichen Ermächtigungstatbeständen auch die Einwilligung eingeholt werden kann.³⁸⁷

Der Datenabgleich mit Finanzbehörden, welcher im Rahmen der Erstellung einer Einkommensteuererklärung immer häufiger in Anspruch genommen wird und sich zunehmender Beliebtheit erfreut, und auch die elektronische Übermittlung von Daten an die Finanzbehörde werden nicht nur durch die DS-GVO, sondern auch durch die AO geregelt. Hier besagt § 87d AO, welcher § 1 Abs. 1 S. 2 Steuerdaten-Übermittlungsverordnung ablöst, dass die Übermittlung von Daten für steuerliche Zwecke über die amtlich bestimmte Schnittstelle durch beauftragte Dritte an die Finanzverwaltung zulässig ist. Der beauftragte Dritte ist hier der Steuerberater. Im Rahmen der Anpassungen an die DS-GVO wurde auch die Vorschrift zum Steuergeheimnis im § 30 AO

³⁸⁶ Vgl. Wickert/ Potthoff: Das neue Datenschutzrecht in der Steuerberatungskanzlei - Praxisleitfaden zur Umsetzung der DS-GVO, S. 10.

³⁸⁷ Vgl. Wickert/ Potthoff: Das neue Datenschutzrecht in der Steuerberatungskanzlei - Praxisleitfaden zur Umsetzung der DS-GVO, S. 12.

geändert und ergänzt.³⁸⁸ Der Begriff der personenbezogenen Daten findet sich jetzt im § 30 AO wieder.

Durch § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO sind alle personenbezogenen Daten geschützt. Darunter fallen personenbezogene Daten eines Betroffenen und Verwaltungsverfahren selbst sowie die Art der Beteiligung daran.³⁸⁹ Alle Angaben, welche ein Steuerpflichtiger aufgrund des geltenden Abgabenrechts macht, fallen in den Schutzbereich seines Rechts auf informationelle Selbstbestimmung³⁹⁰ und damit das Datenschutzrecht. Das Steuergeheimnis soll dabei vor der Weitergabe der Daten, die die Finanzbehörde über den Steuerpflichtigen erlangt, schützen und ist bei Verletzung des Steuergeheimnisses gem. § 355 StGB und durch disziplinarrechtliche Sanktionen für den das Steuergeheimnis verletzenden Amtsträger strafbewehrt.³⁹¹

Für den Datenabgleich und Abruf geschützter Daten gilt § 30 Abs. 6 AO. Hier wird im Speziellen auf den automatisierten Abruf abgestellt und nicht den mechanischen Zugriff auf manuell geführte Karteien und Akten.³⁹² Die Zulässigkeit des Verfahrens beruht dabei auf den in § 30 Abs. 2 Nummer 1 AO genannten Aufgaben. Solche Aufgaben sind die Durchführung eines Verwaltungsverfahrens, Rechnungsprüfungsverfahrens oder eines gerichtlichen Verfahrens in Steuersachen, eines Steuerstrafverfahren oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahrens.³⁹³ Der Datenabruf soll in erster Linie den Finanzbehörden und solchen Behörden möglich sein, welche im Besteuerungsverfahren tätig sind.³⁹⁴ Durch die AO ist folglich der Abruf von Daten und deren Abgleich legitimiert.

Nach § 30 Abs. 4 AO gilt die Offenbarung personenbezogener Daten als zulässig, wenn der Vorgang der Durchführung eines Verfahrens im Sinne des Absatzes 2 Nr. 1 Buchstabe a und b dient. Dies ist wie in diesem Fall ein Verwaltungsverfahren. Die Bereitstellung der Daten gilt allerdings erst dann

³⁸⁸ Vgl. Göttker: Datenschutz-Grundverordnung - Teil 2, in juris Lexikon Steuerrecht in der Fassung vom 22.03.2019, Rz. 55.

³⁸⁹ Vgl. Wedelstädt: Steuergeheimnis, in NWB InfoCenter vom 11.09.2018.

³⁹⁰ Vgl. BVerfG vom 17.7.1984 - 2 BvE 11/83, 2 BvE 15/83, BVerfGE 67 S. 100, 142 f.

³⁹¹ Vgl. Seer: Datenschutz und Besteuerungsverfahren, in SteuerStud 2019, S. 241.

³⁹² Vgl. Drüen in Tipke/ Kruse: AO, § 30, Rn 143.

³⁹³ Vgl. § 30 Abs. 2 AO.

³⁹⁴ Vgl. Drüen in Tipke/ Kruse: AO, § 30, Rn 144.

als Offenbaren, wenn ein Dritter diese Daten systemseitig abrufen und damit zur Kenntnis nimmt.³⁹⁵ Das aktive Handeln des anderen Teilnehmers, hier der Finanzverwaltung, ist deshalb beim Vorgang der Offenbarung notwendig. Der Steuerberater ist als Verarbeiter personenbezogener Daten seiner Mandanten wie auch die Finanzbehörde zur Einhaltung der DS-GVO angehalten.

c. Weitergabe von Daten an Dritte außerhalb des Verwaltungsverfahrens

Im Rahmen der Durchführung der Beauftragung eines Mandanten hat der Steuerberater auch Kontakt mit externen Dritten, die in die Datenverarbeitung involviert sind. Bei der Einbeziehung dieser externen Dritten wie beispielsweise anderen Berufsgeheimnisträgern, Instituten wie der Bank für den Geldtransfer, der Post für den Brieftransport oder ähnlichem handelt es sich um die Inanspruchnahme fremder Fachleistungen eines eigenständigen Verantwortlichen. Es handelt sich nicht um eine Form der Auftragsverarbeitung, wodurch die Wahrung berechtigter Interessen des Verantwortlichen, in diesem Zusammenhang der Kanzlei, oder die Einwilligung des Mandanten als Betroffenen beispielsweise auf Grundlage des Artikel 6 DS-GVO notwendig ist.³⁹⁶ Im Rahmen der Einholung einer Einwilligung nach Artikel 6 DS-GVO empfiehlt es sich folglich, die Einbeziehung fremder Fachleistung zur Durchführung der Beauftragung durch den Mandanten zu bewilligen.

2. Steuerberater als Auftragsverarbeiter

Der Steuerberater wurde bisher in seiner Position stets als Verantwortlicher laut der Begriffsbestimmung in Artikel 4 Nr. 7 DS-GVO gesehen. Hier ist der Steuerberater in seiner leitenden Position innerhalb der Kanzlei oder als Kanzleihinhaber verantwortlich für die Festlegung der Mittel bei der

³⁹⁵ Vgl. Göttker: Datenschutz- Grundverordnung - Teil 2, in juris Lexikon Steuerrecht in der Fassung vom 22.03.2019, Rz. 58.

³⁹⁶ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: 5.2.4 Hinweise für den Umgang mit personenbezogenen Daten durch Steuerberater und Steuerberatungsgesellschaften, Stand Oktober/ 2018, S. 25.

Verarbeitung personenbezogener Daten. Der Verarbeiter kann allerdings auch die Position des Auftragsverarbeiters wahrnehmen. Der Auftragsverarbeiter wird in Artikel 4 Nr. 8 DS-GVO als Verarbeiter im Auftrag des Verantwortlichen gesehen. Der Auftragsverarbeiter, welcher in Artikel 28 DS-GVO definiert ist, wird im Auftrag des Verantwortlichen tätig und hat dabei ebenso geeignete technische und organisatorische Maßnahmen zu ergreifen, um eine Verarbeitung im Einklang mit der Verordnung zu garantieren. Eine Auftragsverarbeitung im Bereich von Steuerkanzleien, welche durch Beauftragung des Steuerberaters als Verantwortlichen erfolgt, sind beispielsweise die Auftragsverarbeiter in Form der Anbieter von Kanzlei-Software, Anbieter von sonstiger Bürosoftware, beauftragte Firmen zur Akten- und Dateivernichtung sowie IT Wartungsfirmen.³⁹⁷ Eine Konstellation des Steuerberaters als potenzieller Auftragsverarbeiter findet sich dann, wenn Kanzleien die Tätigkeit der Lohnabrechnung oder Buchführung an andere Steuerberater und deren Unternehmen auslagern. Bei der Auslagerung der Lohnabrechnung agiert der Arbeitgeber selbst dabei im Einklang mit § 26 BDSG-neu und verarbeitet die personenbezogenen Daten seiner Beschäftigten für Zwecke des Beschäftigtenverhältnisses. Der Arbeitgeber als Verantwortlicher verpflichtet dabei den Steuerberater als Auftragsverarbeiter unter Beachtung der Einhaltung der DS-GVO die Lohnabrechnung seiner Arbeitnehmer durchzuführen. Die Verantwortung und vor allem die Auslegung und Durchführung der DS-GVO ist in dem Fall, dass der Steuerberater als Berufsträger in seiner Tätigkeit als Auftragsverarbeiter gesehen wird, abweichend von der anderer Auftragsverarbeiter.

Der DSStV und die BStBK sehen wegen der eigenverantwortlich erbrachten Fachleistung keine Auftragsverarbeitung. Der Steuerberater unterliegt bei der Ausübung seiner Tätigkeit stets den Pflichten des Berufsrechts und ist deshalb weisungsunabhängig und eigenverantwortlich tätig ist.³⁹⁸ Insbesondere ist der Steuerberater stets an die berufsrechtlichen Pflichten sowie das

³⁹⁷ Vgl. Wickert/ Potthoff: Das neue Datenschutzrecht in der Steuerberatungskanzlei - Praxisleitfaden zur Umsetzung der DS-GVO, S. 36.

³⁹⁸ Vgl. DSStV: Steuerberater sind keine Auftragsverarbeiter nach DSGVO, Online Nachricht vom 12.08.2019.

Berufsgeheimnis gebunden und kann sich nicht auf Weisungen des Mandanten berufen, sondern muss selbst gemäß StBerG Verantwortung übernehmen.³⁹⁹ Eine einheitliche Meinung in Bezug auf die Fragestellung lag lange Zeit jedoch nicht vor. Auch eine klare Regelung durch den Gesetzgeber war lange Zeit nicht vorhanden, sodass Unsicherheit bei den vom Sachverhalt Betroffenen herrschte.

Gegenteilige Meinungen zum DStV und der BStBK vertraten der Landesbeauftragte für Datenschutz des Landes Baden-Württemberg sowie der Landesbeauftragte des Landes Nordrhein-Westfalen. Beide sind der Meinung, dass die Übertragung von Tätigkeiten, wie beispielsweise der Lohnabrechnungen, aufgrund der aus ihrer Sicht fehlenden Entscheidungskompetenz zur Eröffnung des Anwendungsbereichs der Auftragsverarbeitung führen.⁴⁰⁰ Sollte dieser Fall zutreffen, hat dies zur Folge, dass zwischen den Parteien ein Auftragsverarbeitungsvertrag abzuschließen ist. Diese Verpflichtung entsteht durch Artikel 28 Abs. 3 DS-GVO. Das Ziel des Vertrages ist es, die Bindung des Auftragsverarbeiters an den Verantwortlichen festzuhalten sowie auch den „Gegenstand und (die) Dauer der Verarbeitung, Art und Zweck der Verarbeitung, die Art der personenbezogenen Daten, die Kategorien betroffener Personen und die Pflichten und Rechte des Verantwortlichen“.⁴⁰¹

Hinsichtlich der Verträge des Steuerberaters als Auftragsverarbeiter bei seiner durch den Mandanten beauftragten Tätigkeit herrscht durch die Änderung des StBerG vom 18.12.2019 nun Klarheit. Im § 11 Abs. 2 StBerG wurde aufgenommen, dass der Steuerberater nicht als Auftragsverarbeiter tätig ist und Mandanten deshalb keine Unterzeichnung einer Auftragsverarbeitungsvereinbarung fordern können, da der Steuerberater bei der Verarbeitung von personenbezogenen Daten weisungsfrei unter Beachtung der geltenden Berufspflichten handelt. Der Steuerberater selbst wird vielmehr stets als Verantwortlicher nach Artikel 4 Nr. 7 DS-GVO tätig.

³⁹⁹ Vgl. Simon: Lohn- und Gehaltsabrechnungen durch Steuerberater als Auftragsverarbeitung?, in NWB 35/ 2018, S. 2582.

⁴⁰⁰ Vgl. Simon: Lohn- und Gehaltsabrechnungen durch Steuerberater als Auftragsverarbeitung?, in NWB 35/ 2018, S. 2582.

⁴⁰¹ Artikel 28 Abs. 3 DS-GVO.

Offengeblieben ist, wie der Steuerberater und dessen vermeintlicher Auftragsverarbeiter in Form eines Steuerberaters handeln sollen. Im § 11 Abs. 2 S. 2 StBerG wird nur von der Verarbeitung der personenbezogenen Daten des Mandanten gesprochen. Wird der Steuerberater von einem anderen Steuerberater unterbeauftragt, handelt es sich um zwei Parteien nach § 3 StBerG, welche beide grundsätzlich weisungsfrei unter Beachtung der für sie geltenden Berufspflichten handeln müssen. Dies hat zur Folge, dass sowohl die Eigenverantwortlichkeit nach § 3 Abs. 3 BOSTB als auch die Unabhängigkeit nach § 2 Abs. 2 BOSTB gewahrt werden müssen. Jegliche Bindungen, welche die Entscheidungsfreiheit gefährden oder den Steuerberater zur verpflichtenden Handlung eines Auftraggebers bewegen, sind zu unterlassen. In einem Auftragsverhältnis, bei dem beide Berufsträger diese Verpflichtungen wahren müssen und beide grundsätzlich weisungsfrei sind, muss eine klare Abgrenzung erfolgen, welcher Berufsträger als Verantwortlicher auftritt.

Es besteht die Möglichkeit vorsichtshalber einen Auftragsverarbeitungsvertrag abzuschließen, um so mögliche datenschutzrechtliche Verstöße zu vermeiden. Auf diese Weise würde der Verantwortliche in Form eines Steuerberaters den Auftragsverarbeiter in Form eines Steuerberaters auch zur Einhaltung der DS-GVO bei der Verarbeitung verpflichten können. Dennoch ist der beauftragte Steuerberater bereits von Haus aus zur Einhaltung der DS-GVO verpflichtet. Der Abschluss eines Auftragsverarbeitungsvertrags wäre sogar konträr zu der Änderung im § 11 Abs. 2 StBerG, welche eine Auftragsverarbeitung durch Steuerberater deutlich ausschließt. Durch den Auftragsverarbeitungsvertrag wird der Steuerberater zum verlängerten Arm des beauftragenden Steuerberaters und würde die Verarbeitung der personenbezogenen Daten nur auf Weisung dessen verarbeiten. Schlussfolgernd ist vor dem Hintergrund der vom Steuerberater zu beachtenden Berufspflichten von einem Auftragsverarbeitungsvertrag abzusehen.

Es bleibt ohne weitere Erläuterungen fraglich, ob die Änderung des § 11 Abs. 2 StBerG nur auf ein Auftragsverhältnis zwischen einem Steuerberater und dem Mandanten ausgelegt ist oder ob ein mögliches Auftragsverhältnis zwischen zwei Steuerberatern ebenfalls von dieser Änderung bewusst umfasst

wurde. Eine strikte Auslegung des § 11 Abs. 2 StBerG würde eine Auftragsverarbeitung verneinen, da der Steuerberater bei der Verarbeitung personenbezogener Daten stets durch die für Steuerberater geltenden Berufspflichten weisungsfrei handelt und sich der Abschluss eines Auftragsverarbeitungsvertrags erübrigt. Es besteht grundsätzlich die Möglichkeit bei der eingerichteten Datenschutzstelle des jeweiligen Bundeslandes um Auskunft zu bitten.⁴⁰² Diese Auskunft wird jedoch voraussichtlich zu keiner verbindlichen Handlungsanweisung führen, da auch die Datenschutzstellen der Bundesländer nur subjektive Empfehlungen aussprechen können. Klarheit kann sich nur ergeben, wenn datenschutzrechtliche Prüfungen der Aufsichtsbehörden durchgeführt werden oder sich die Steuerberaterkammern zu eben dargelegtem Problem äußern.

3. Verschwiegenheit

Die Pflicht zur Verschwiegenheit ist eine der essenziellen Pflichten des Steuerberaters. Sie trägt erheblich bei zum Ansehen eines Steuerberaters in der Gesellschaft. Diese Berufspflicht stärkt das gegenseitige Vertrauen. Die Pflicht zur Verschwiegenheit stellt den Steuerberater jedoch häufig vor große Probleme. Wie weit geht die Pflicht zur Verschwiegenheit? Welche Folgepflichten entstehen durch die Berufspflicht der Verschwiegenheit?

Eindeutig ist, dass der Steuerberater die personenbezogenen Daten seines Mandanten nicht sorgfaltswidrig behandeln darf und es keinesfalls dazu kommen darf, dass Dritte Kenntnis von den Mandantendaten erlangen und hierdurch Rückschlüsse auf den Mandanten gezogen werden könnten.⁴⁰³ Diese Pflicht erinnert stark an eine Art der Verarbeitung, welche in der DS-GVO behandelt wird. Die Pseudonymisierung verlangt genau dies laut Begriffsbestimmung in Artikel 4 Nr. 5 DS-GVO. Die Verarbeitung soll in einer Weise geschehen, dass ohne Hinzuziehung zusätzlicher Informationen nicht mehr

⁴⁰² Vgl. Simon: Lohn- und Gehaltsabrechnungen durch Steuerberater als Auftragsverarbeitung?, in NWB 35/ 2018, S. 2582.

⁴⁰³ Vgl. Potthoff: Nur noch verschlüsselte Versendung von E-Mails an Mandanten?, in NWB 39/ 2018, S. 2872.

auf eine spezifische betroffene Person geschlossen werden kann. Der Vorgang der Pseudonymisierung gilt als eine der Maßnahmen des Artikel 32 Abs. 1 DS-GVO, welche die Sicherheit bei der Verarbeitung von personenbezogenen Daten erhöhen soll. Das Berufsrecht der Steuerberater und die DS-GVO stimmen diesbezüglich grundsätzlich überein.

Im § 5 Abs.1 BStB geht die Verschwiegenheitspflicht der Steuerberater so weit, dass diese gegenüber jedem Dritten und auch gegenüber Behörden oder Gerichten gilt.

Bei der Verletzung der Verschwiegenheitspflicht wird dies nach § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB mit bis zu einem Jahr Freiheitsstrafe oder mit Geldstrafe geahndet. Eine solche Verletzung liegt bei Offenbarung der im Rahmen des Vertrauensverhältnisses anvertrauter oder sonst bekannt gewordener personenbezogener Daten vor. Im Falle der Verletzung der Verschwiegenheitspflicht hat der Steuerberater folglich nicht nur mit Strafen durch das Strafgesetzbuch, sondern auch mit Strafen der DS-GVO zu rechnen. Denn im Zweifelsfall ist eine Offenbarung durch Verletzung der Verschwiegenheitspflicht nicht im Einklang mit dem Einverständnis des Betroffenen und damit entgegen der vereinbarten Verarbeitung vom Verantwortlichen durchgeführt worden.

Die Grenzen der Verschwiegenheit vor dem Hintergrund der BStB und auch der DS-GVO stellen den Steuerberater häufig vor schwierige Entscheidungen. Der Steuerberater darf selbst einem Mitgesellschafter oder angestellten Mitarbeiter nur soweit über die personenbezogenen Daten des Mandanten unterrichten, soweit dies für die Erledigung des Auftrags erforderlich ist. Die Tatsache, dass ein Mandat besteht, unterliegt strikt der Verschwiegenheitspflicht.⁴⁰⁴ Auch wenn der Steuerberater dies womöglich für Werbezwecke nutzen möchte, darf er dies nur mit der Zustimmung des Mandanten tun. Auch von Seiten der Finanzverwaltung oder von Seiten der Staatsanwaltschaft kann eine solche Frage zur Offenlegung personenbezogener Daten kommen. Von den Beauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit der einzelnen Länder, von anderen Datenschutzbeauftragten oder anderen staatlichen

⁴⁰⁴ Vgl. IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH: <https://www.iww.de/kp/archiv/kanzleifuehrung-schweigepflicht-und-datenschutzworauf-muss-der-steuerberater-achten-f41047>.

Datenschutzbehörden kann ebenfalls ein Auskunftersuchen an den Steuerberater herangetragen werden.

Nicht immer hat der Steuerberater jedoch diesem Auskunftersuchen nachzukommen. So ist dies zu verneinen, wenn die Auskunft gegen die Verschwiegenheitspflicht des Steuerberaters verstößt. Ein ähnliches Ergebnis zeigt das Urteil des Kammergerichts Berlin vom 20. August 2010. Im vorliegenden Fall hat ein Rechtsanwalt dem Auskunftersuchen eines Datenschutzbeauftragten nicht nachzukommen und mandatsbezogene Informationen herauszugeben, wenn dies nicht im Einklang mit seiner Verschwiegenheitspflicht steht. Des Weiteren fällt die Verschwiegenheitspflicht eines Rechtsanwalts nach § 43a Abs. 2 Satz 1 und 2 BRAO unter den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 3 Satz 2 BDSG-alt. Die Auskunftsverweigerung des Rechtsanwalts war deshalb im dargelegten Sachverhalt nicht bußgeldbewehrt.⁴⁰⁵

Der dargestellte Konflikt kann auch unter Anwendung des BDSG-neu ein Problem für den Steuerberater darstellen. Auf der einen Seite droht bei Herausgabe von personenbezogenen Daten im Rahmen eines Auskunftersuchens durch einen Datenschutzbeauftragten die Verletzung der berufsrechtlich auferlegten Verschwiegenheitspflicht. Auf der anderen Seite jedoch droht bei Verweigerung der Auskunft ein Bußgeld durch den Beauftragten für Datenschutz und Informationssicherheit. Sofern eine Aufsichtsbehörde informatorische Anfragen anhand eines informellen Schreibens oder gegebenenfalls eines Verwaltungsaktes gegen den Verantwortlichen stellt, ist im ersten Schritt eine Akteneinsicht nach § 29 VwVfG vorzunehmen und der Umfang der nach Artikel 31 DS-GVO geforderten Zusammenarbeit mit der Aufsichtsbehörde zu prüfen.⁴⁰⁶

Die Befugnisse des Bundesbeauftragten für Datenschutz erstrecken sich nach § 16 Abs. 3 Nr. 2 BDSG-neu auch auf personenbezogene Daten, welche einem besonderen Amtsgeheimnis unterliegen. Hiervon ist auch das Steuergeheimnis nach § 30 AO umfasst. Der Steuerberater hat wie bereits vor der DS-

⁴⁰⁵ Vgl. KG, Beschluss v. 20.08.2010 – 1 Ws (B) 51/07, 1 Ws (B) 51/07 – 2 Ss 23/07.

⁴⁰⁶ Vgl. Golland: Bußgelder wegen Datenschutzverstößen – Vermeidung und Verteidigung, in NWB 36/ 2021, S. 2683f.

GVO in Abhängigkeit der Umstände und des Antragstellers auf Auskunftsersuchen abzuwägen, ob der Antrag auf Auskunft zu erfüllen ist oder gegen die Verschwiegenheitspflicht verstößt. Durch die DS-GVO ergeben sich für den Steuerberater keine Änderungen in Bezug auf dessen Verschwiegenheitspflicht.

4. Externe Dienstleister

Die Verschwiegenheit des Steuerberaters kann auch im Rahmen der Zusammenarbeit mit externen Dienstleistern zum Problem werden. Da der Steuerberater mit der zunehmenden Komplexität der Tätigkeit seines Berufsstands konfrontiert wird, kommt es häufig vor, dass der Steuerberater Arbeiten an andere Dienstleister outsourct. Dies kann den Hintergrund haben, dass der Steuerberater nicht die nötigen Kapazitäten für die Aufgaben hat. Manchmal hat das Outsourcing von Aufgaben an externe Dienstleister, wie beispielsweise die Übertragung der Position des Datenschutzbeauftragten, des Management von Hard- und Software oder der Einholung fachlicher Expertise von anderen Steuerberatern oder Rechtsanwälten, jedoch auch den Hintergrund, dass der Steuerberater für das jeweilige Fachgebiet den Einsatz eines Spezialisten bevorzugt. Der Einsatz von externen Dienstleistern wird vor dem Hintergrund der DS-GVO und dem Berufsrecht der Steuerberater im Folgenden untersucht.

Der Verstoß gegen die Verschwiegenheitspflicht durch einen Steuerberater ist im Strafgesetzbuch festgehalten. Im § 203 Abs. 1 StGB wird die Verletzung von Privatgeheimnissen durch unbefugtes Offenbaren mit Freiheitsstrafe von bis zu einem Jahr oder mit einer Geldstrafe geahndet. Die Berufsgruppe der Steuerberater wird im § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB genannt. Die Änderung des § 203 StGB durch die Verabschiedung des Gesetzes zur Neuregelung des Schutzes von Geheimnissen bei der Mitwirkung Dritter an der Berufsausübung schweigepflichtiger Personen vom 29. Juni 2017 führte auch zu einer Änderung hinsichtlich der Verpflichtungen zur Verschwiegenheit, die der Steuerberater bei seiner Ausübung beachten muss. Die Neuregelung des

§ 203 StGB führt dazu, dass der Kreis der Personen, welchem der Berufsträger fremde Geheimnisse offenbaren darf, erweitert wurde.⁴⁰⁷ Neben der zuvor definierten Gruppe der Berufsgehilfen darf der Berufsgeheimnisträger nun den Personen gegenüber fremde Geheimnisse offenbaren, „die an ihrer beruflichen oder dienstlichen Tätigkeit mitwirken, soweit dies für die Inanspruchnahme der Tätigkeit der sonstigen mitwirkenden Person erforderlich ist“.⁴⁰⁸ Von einer beruflichen Mitwirkung kann beispielsweise bei den Tätigkeiten der Schreibe- und Buchführungsarbeit, der Arbeiten im Rechnungswesen, der Aktenarchivierung, der Einrichtung, des Betriebs, der Wartung und Anpassung von informationstechnischen Anlagen, Anwendungen und Systemen, der Bereitstellung von informationstechnischen Anlagen und Systemen zur externen Speicherung von Daten oder der Mitwirkung an der Erfüllung von Buchführungs- und steuerrechtlichen Pflichten des Steuerberaters als Berufsgeheimnisträgers gesprochen werden.⁴⁰⁹ All diese Tätigkeiten, die der Steuerberater als Mitwirkung bei sonstigen Personen in Anspruch nimmt, stellen keine Offenbarung nach § 203 StGB dar. Des Weiteren stellt auch die Offenbarung von fremden Geheimnissen gegenüber sonstigen Personen, welche an den beruflichen Tätigkeiten mitwirken, keine Offenbarung im Sinne des § 203 Abs. 3 StGB dar. Diese Form der Offenbarung regelt auch § 62a StBerG. Hier wird dem Steuerberater ausdrücklich die Inanspruchnahme von Dienstleistungen und die damit in Verbindung stehende Offenbarung von Tatsachen möglich gemacht, auf die sich die Verpflichtung zur Verschwiegenheit gem. § 57 Abs. 1 StBerG bezieht. Zu beachten ist hierbei, dass nur die Tatsachen nach § 62a Abs. 1 StBerG offenbart werden dürfen und ein Zugang zu den Tatsachen möglich gemacht werden darf, die für die Inanspruchnahme der Dienstleistung erforderlich sind. In § 203 StGB wird die Offenbarung auf den Rahmen begrenzt, soweit die Inanspruchnahme für die Tätigkeit der sonstigen mitwirkenden Personen erforderlich ist. Beide gesetzlichen Grundlagen zielen damit auf den notwendigen Rahmen der Tätigkeit externer Dienstleister ab und das Maß

⁴⁰⁷ Vgl. Hamming: Der Einsatz externer Dienstleister und die Verschwiegenheitspflicht, in NWB 26/ 2019, S. 1926.

⁴⁰⁸ § 203 Abs. 3 StGB.

⁴⁰⁹ Vgl. Hamming: Der Einsatz externer Dienstleister und die Verschwiegenheitspflicht, in NWB 26/ 2019, S. 1927.

notwendiger Offenlegung zur Vollendung der Beauftragung. Der Steuerberater muss nach § 62a Abs. 2 StBerG bei der Auswahl der Dienstleister Sorgfalt walten lassen und die Zusammenarbeit vertraglich nach § 62a Abs. 3 StBerG in Textform festhalten. Ohne Einwilligung des Mandanten kann der Steuerberater dann personenbezogene Daten dritten Dienstleistern aufgrund der Notwendigkeit der Inanspruchnahme für die Dienstleistung zugänglich machen und deren Dienste in Anspruch nehmen, wenn der Steuerberater den Dienstleister unter Sorgfaltsaspekten aussucht und selbstverständlich zur Geheimhaltung der personenbezogenen Daten verpflichtet. Deren Einhaltung ist zu überwachen und zu dokumentieren, um deren Ordnungsmäßigkeit belegen zu können

Auch beim Datenschutz wird diese Form der Offenbarung von Tatsachen bei der Zusammenarbeit zwischen Steuerberater und externem Datenschutzbeauftragten umgesetzt. Der Datenschutzbeauftragte als Externer und sonstige Person im Sinne des Strafgesetzbuches erhält umfassend Einblick in die Abläufe der Kanzlei und damit auch Zutritt zu personenbezogenen Daten der Mandanten. Der Datenschutzbeauftragte muss durch den Steuerberater bei Vertragsabschluss zur Verschwiegenheit nach § 62a Abs. 3 Nr. 1 StBerG verpflichtet werden. Bei der Beauftragung eines externen Datenschutzbeauftragten muss der Steuerberater allerdings auch wie bei allen anderen Dienstleistern auf die Auswahl eines geeigneten Geschäftspartners achten. Während beim Datenschutzbeauftragten als Dienstleister im Rahmen der Auswahl eine Einhaltung der expliziten Aufgaben der DS-GVO nach Artikel 39 DS-GVO und der allgemeinen Grundsätze nach Artikel 5 bis 11 DS-GVO vorausgesetzt ist, sollte dies bei der Einholung von Angeboten anderer Dienstleister zwingend erfragt werden. Um eine geeignete Auswahl auch vor dem Hintergrund datenschutzrechtlicher Aspekte treffen zu können, müssen die konkreten Maßnahmen, welche für den Datenschutz ergriffen werden, in schriftlicher Form erfragt werden.⁴¹⁰ Sollte der externe Dienstleister unmittelbar nur für ein Mandat beauftragt werden, so ist gemäß § 62a Abs. 5 StBerG eine

⁴¹⁰ Vgl. Hamming: Der Einsatz externer Dienstleister und die Verschwiegenheitspflicht, in NWB 26/ 2019, S. 1929.

ausdrückliche Einwilligung des Mandanten in die Offenbarung der Geheimnisse dem Dienstleister gegenüber einzuholen.

III. Einführung datenschutzbezogener Geschäftsmodelle

1. Erweiterung der angebotenen Leistungen

a. Prüfung allgemeiner, datenschutzrechtlicher Beratung

Die Veränderungen aufgrund der DS-GVO, welche die konforme Ausübung des Berufsrechts betreffen und die Anpassungen der Kanzleiprozesse, wurden bereits im Vorfeld behandelt. Diese Veränderungen werden meist eher negative Emotionen auslösen, da mit der Implementierung der Veränderungen ein hohes Maß an Aufwand verbunden ist. Die Veränderungen können jedoch auch positiv für den Kanzleieinhaber sein. Die möglichen positiven Auswirkungen sollen im Folgenden dargelegt werden.

Neben den Anpassungen in interner Weise kann auch extern eine Anpassung aufgrund der DS-GVO vorgenommen werden. Die Probleme der notwendigen Veränderungen und laufenden Anpassungen betreffen auch die Mandanten der Steuerberater, die vor den gleichen Problemen stehen wie der Steuerberater und Kanzleieinhaber selbst. Es stellt sich die Frage, inwiefern sich der Steuerberater mit der Auslegung und Beratung in datenschutzrechtlichen Fragen auskennt. Sollte er hier entsprechende Kenntnisse vorweisen oder Fortbildungen absolviert haben, besteht potenziell die Möglichkeit in Grenzen beratend gegenüber dem Mandanten aufzutreten. Die tatsächliche Frage ist jedoch auch, ob der Steuerberater in seiner Position überhaupt datenschutzrechtlich beraten darf. Diese Frage gilt es vordergründig zu klären.

Das Tätigkeitsfeld des Steuerberaters ist klar abgegrenzt. Im § 33 StBerG wird der Inhalt der Tätigkeit beschrieben. Neben Vorbehaltstätigkeiten, welche allein den im § 3 StBerG genannten Personen vorbehalten sind, gibt es sogenannte vereinbare Tätigkeiten. Diese dürfen neben den Vorbehaltstätigkeiten ausgeübt werden und sind beispielsweise die betriebswirtschaftliche Beratung, die Vermögensgestaltungsberatung, die Nachlassverwaltung,

Rating-Beratung oder die Mediation.⁴¹¹ Eine genaue Aufzählung gibt es im Steuerberatergesetz nicht. Vielmehr handelt es sich um eine negative Abgrenzung. Im § 57 Abs. 2 StBerG wird aufgeführt, dass einem Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten jegliche Tätigkeit untersagt ist, die nicht mit dem Beruf oder dem Ansehen des Berufs vereinbar ist. Nach § 57 Abs. 4 StBerG sind insbesondere solche Tätigkeiten nicht mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar, die eine gewerbliche Tätigkeit darstellen.

Die Vorbehaltstätigkeiten erschließen sich aus dem § 33 StBerG. Hier wird der Inhalt der Tätigkeit beschrieben, die Steuerberater gegenüber den Mandanten erbringen. Es ist die Aufgabe des Steuerberaters in Steuersachen zu beraten und den Auftraggeber zu vertreten sowie bei der Bearbeitung von Steuerangelegenheiten Hilfe zu leisten. Auch die Hilfeleistung in Steuerstrafsachen und Bußgeldsachen aufgrund Steuerordnungswidrigkeiten fällt in den Aufgabenbereich eines Steuerberaters. Explizit werden im § 33 StBerG die Erfüllung von Buchführungspflichten aufgrund von Steuergesetzen, die Aufstellung von Abschlüssen sowie deren steuerrechtliche Beurteilung genannt. Diese Aufgaben in Form der Hilfeleistung in Steuersachen sind nur einem bestimmten Personenkreis vorbehalten. Aus diesem Grund werden diese Aufgaben als Vorbehaltstätigkeiten bezeichnet. Personen, welche zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind, werden im § 3 StBerG aufgeführt. Neben Steuerbevollmächtigten wird hier auch der Berufsstand der Steuerberater aufgelistet.

b. Datenschutzrechtliche Beratung als vereinbare Tätigkeit

Die Beratung der Mandantschaft bezüglich dem Datenschutzrecht fällt nicht unter die im § 33 StBerG aufgeführten Vorbehaltstätigkeiten, da es sich weder um eine Bearbeitung von Steuerangelegenheit handelt noch um eine Angelegenheit im Zusammenhang mit der Erfüllung steuerlicher Pflichten. Es

⁴¹¹ Vgl. Steuerberaterkammer Köln: <https://www.stbk-koeln.de/der-steuerberater/leistungen-der-steuerberater.html>.

ist deshalb zu prüfen, ob die datenschutzrechtliche Beratung eine vereinbare Tätigkeit darstellt.

Die Berufsordnung der Steuerberater legt fest, dass die Verwaltung fremden Vermögens und andere Tätigkeiten laut § 15 BOSTB mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar sind. Nicht vereinbar mit dem Beruf sind, wie im § 16 BOSTB festgelegt, gewerbliche Tätigkeiten. Der Steuerberater kann dennoch in Ausnahmefällen einer gewerblichen Tätigkeit nachgehen. Dafür ist die Erlaubnis der zuständigen Steuerberaterkammer nach § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG notwendig, welche eine Ausnahme vom Verbot der gewerblichen Betätigung nur erlaubt, wenn keine Verletzung von Berufspflichten zu erwarten ist. Mangels Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 18 EStG und mangels Ausübung einer berufstypischen, charakteristischen und dem Beruf vorbehaltenen Tätigkeit ist die datenschutzrechtliche Beratung grundsätzlich als gewerbliche Tätigkeit nach § 15 EStG einzustufen.⁴¹²

Die Bundessteuerberaterkammer hat bezüglich der Ausübung vereinbarer Tätigkeiten bereits im Jahr 2011 Stellung genommen und dem Steuerberater diverse Hinweise an die Hand gegeben, welche er bei der Ausübung seiner Tätigkeit und insbesondere der Ausübung vereinbarer Tätigkeiten beachten soll. Ganz allgemein ist hierbei festgelegt, dass die vereinbaren Tätigkeiten nicht reglementiert werden. Deshalb ist es umso wichtiger, dass der Steuerberater bei der Ausübung von vereinbaren Tätigkeiten die Einhaltung der Berufspflichten wahrt. Diese Wahrung der Berufspflichten gilt dann als eingehalten, wenn der Steuerberater nicht nur fachlich, sondern auch personell und zeitlich in der Lage ist, den Auftrag im Rahmen von vereinbaren Tätigkeiten umzusetzen.⁴¹³

Der Steuerberater muss allerdings auch darauf achten, dass das Rechtsdienstleistungsgesetz und damit auch die Grenzen der erlaubten Rechtsberatung eingehalten werden. Diese Grenze ist überschritten, sobald eine rechtliche Prüfung des jeweiligen Einzelfalls erforderlich ist und es sich nicht mehr um eine reine Rechtsanwendung handelt. Die Bundessteuerberaterkammer hält

⁴¹² Vgl. BFH-Urteil vom 14.01.2020 – VIII R 27/17, BStBl II 2020, 222.

⁴¹³ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: 5.2.1. Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten, Stand Juni/ 2011, S. 3.

diesbezüglich fest, dass die Handlung eines Steuerberaters als Vertreter, die Erteilung von allgemeinen Rechtsauskünften oder auch die Mitwirkung an einem Vertragsabschluss nicht als Rechtsdienstleistung gilt.⁴¹⁴

Im Berufsrechtlichen Handbuch, welches die Bundessteuerberaterkammer ihren Mitgliedern an die Hand gibt, wird das Thema der vereinbaren Tätigkeiten thematisiert. Es wird sogar die Empfehlung ausgesprochen, sich den vereinbaren Tätigkeiten zu widmen, da der Markt des Steuerberaters dem wachsenden Konkurrenzdruck standhalten muss und den wachsenden Ansprüchen der Mandanten nur gerecht werden kann, wenn das Kanzleiportfolio um diverse vereinbare Tätigkeiten erweitert wird. Es gilt anzumerken, dass die im Berufsrechtlichen Handbuch aufgeführten Hinweise von der Bundessteuerberaterkammer gewissermaßen mit dem Disclaimer versehen werden, dass jegliche Hinweise unverbindlichen Charakter haben und diese allein Anregungen zu eigenverantwortlichen Lösungen geben sollen.⁴¹⁵ Neben bereits bekannten aufgeführten Beispielen im Berufsrechtlichen Handbuch sind insbesondere Abgrenzungsmerkmale der vereinbaren Tätigkeiten interessant, welche Hilfestellung geben können bei der Entscheidung, ob die datenschutzrechtliche Beratung in Abhängigkeit der Umstände, des Umfangs und der Ausführung als vereinbare Tätigkeit angesehen werden kann.

Die Aufzählung beispielhafter Tätigkeiten im Berufsrechtlichen Handbuch ist nicht abschließend, was den Umkehrschluss zulässt, dass grundsätzlich weitere vereinbare Tätigkeiten möglich sind. Des Weiteren wird der Hinweis gegeben, dass grundsätzlich immer auf die Grenzen der gewerblichen Tätigkeiten eines Steuerberaters sowie das Rechtsdienstleistungsgesetz abzustellen ist und Verletzungen zu vermeiden sind. Der Umfang der vereinbaren Tätigkeit kann die Tätigkeit des Steuerberaters überwiegen und sogar den Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit bilden, wobei stets die Einhaltung der Berufspflichten zu beachten ist.⁴¹⁶ Auch im Berufsrechtlichen Handbuch der

⁴¹⁴ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: 5.2.1 Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten, Stand Juni/ 2011, S. 5.

⁴¹⁵ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: 5.2.1 Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten, Stand Juni/ 2011, S. 1.

⁴¹⁶ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: 5.2.1 Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarer Tätigkeiten, Stand Juni/ 2011, S. 2.

Bundessteuerberaterkammer wird darauf hingewiesen, dass die besondere Sachkunde auf dem Gebiet der vereinbaren Tätigkeit unbedingt vorgewiesen werden muss. Die Grenze zur erlaubten gewerblichen Tätigkeit wird dort gezogen, wenn durch die Tätigkeit eine Verletzung von Berufspflichten nicht zu erwarten ist. So wie bereits an vielen Stellen wird auch hier die Möglichkeit der Ausnahme vom Verbot durch Genehmigung der zuständigen Steuerberaterkammer aufgeführt. Die Ausnahme kann in der Form erteilt werden, dass die vereinbare Tätigkeit in gewerblicher Rechtsform ausgeübt wird oder dass diese im Rahmen eines ausgelagerten, gewerblichen Unternehmens geführt wird.⁴¹⁷ Bezüglich der Abgrenzung der vereinbaren Tätigkeit zur unerlaubten Rechtsberatung ist zu beachten, dass stets der Einzelfall zu prüfen ist. Grundsätzlich sind auch die Erlaubnisvorschriften anderer Gesetze gemäß § 15 Satz 2 BOSTB zu beachten. Eine Rechtsdienstleistung ist allerdings dann als erlaubt anzusehen, wenn diese eine Nebenleistung zum Berufs- oder Tätigkeitsbild in Abhängigkeit des Inhalts und des Umfangs der Rechtsdienstleistung, dem sachlichen Zusammenhang und den bestehenden Rechtskenntnissen darstellt.⁴¹⁸

c. Steuerberater als externe Datenschutzbeauftragte

Hinsichtlich datenschutzrechtlicher Beratung ist zu unterscheiden, ob der Steuerberater die Position eines Datenschutzbeauftragten wahrnehmen will oder ob er seinen Mandanten datenschutzrechtliche Beratungsleistungen anbieten möchte. Bezüglich der Tätigkeit des Datenschutzbeauftragten urteilte der BFH am 05.06.2003⁴¹⁹ bereits, dass dieser nicht freiberuflich tätig ist. Vielmehr ist der Beruf des externen Datenschutzbeauftragten gewerblich einzustufen, da dieser weder dem Beruf des beratenden Betriebswirts noch dem Beruf eines Ingenieurs ähnelt.⁴²⁰ Auch im Falle eines Rechtsanwalts, welcher

⁴¹⁷ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: 5.2.1 Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarter Tätigkeiten, Stand Juni/ 2011, S. 3f.

⁴¹⁸ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: 5.2.1 Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarter Tätigkeiten, Stand Juni/ 2011, S. 5.

⁴¹⁹ Vgl. BFH-Urteil vom 05.6.2003 - IV R 34/01, BStBl II 2003, S. 761.

⁴²⁰ Vgl. Hutter in Brandis/ Heuermann: EStG, § 18, Buchstabe D.

als extern bestellter Datenschutzbeauftragter tätig war, wurde vom FG München⁴²¹ im Jahr 2017 geurteilt, dass es sich bei der Ausübung des Beruf des Datenschutzbeauftragten um einen völlig eigenständigen Beruf handelt, welcher hinsichtlich der berufsbildtypischen Ausübung eines Katalogberufs im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG abzugrenzen ist von der gewerblichen Ausübung des Berufs eines externen Datenschutzbeauftragten. Über einen Zeitraum von 15 Jahren hatte sich die Meinung bezüglich der Stellung eines Katalogberufs und der Ausübung der Tätigkeit als externer Datenschutzbeauftragter innerhalb der Einkunftsarten nicht geändert.

Eine hiervon abweichende Schlussfolgerung zieht der BGH dann in seinem Urteil vom 15.10.2018 (AnwZ (Brfg) 20/18). In Anbetracht der Umstände des Einzelfalls urteilte der BGH anders, „denn der Kern und der Schwerpunkt der Tätigkeit eines Datenschutzbeauftragten liegen, wie der Anwaltsgerichtshof richtig gesehen hat, grundsätzlich in der Auslegung und Anwendung der datenschutzrechtlichen Vorgaben sowie in der Überwachung der Einhaltung dieser Vorgaben. Dies ergibt sich bereits aus dem Inhalt der Vorschriften nationalen Rechts und des Unionsrechts über die Aufgaben des Datenschutzbeauftragten.“⁴²² Die Tätigkeit eines Datenschutzbeauftragten ist folglich gemäß Berufsrecht mit dem Beruf eines Anwalts vereinbar.

Umso deutlicher wiederum ist hier das Urteil des BFH vom 14.01.2020 (VIII R 27/17), welches die Tätigkeit eines externen Datenschutzbeauftragten als klar gewerblich einstuft, da diese Tätigkeit - im vorliegenden Fall durch einen Rechtsanwalt ausgeübt - keine akademische Ausbildung und dafür maßgebliche IT- und BWL Kenntnisse sowie umfangreiche technische Kenntnisse und pädagogische Fähigkeiten voraussetzt. Es wurde hervorgehoben, dass diese Auslegung nicht mit vorgenanntem BGH-Urteil kollidiert. Insbesondere wurde auf Folgendes hingewiesen:

„Dass die Tätigkeit des (internen) Datenschutzbeauftragten mit den für Rechtsanwälte geltenden berufsrechtlichen Vorschriften in Einklang steht, ist

⁴²¹ Vgl. FG München, Urteil v. 25.07.2017 - 5 K 1403/16.

⁴²² BGH Urteil v. 15.10.2018 - AnwZ (Brfg) 20/18.

für die steuerliche Qualifizierung der Tätigkeit als solche i.S. des § 18 EStG allerdings ebenso wenig maßgebend (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 197, 442, BStBl II 2002, 202) wie der Umstand, dass eine Zulassung als Syndikusrechtsanwalt im Einzelfall möglich ist.“⁴²³

Die Einordnung der Tätigkeit eines externen Datenschutzbeauftragten als gewerbliche Tätigkeit und nicht als Vorbehaltstätigkeit wurde durch den BFH letztinstanzlich entschieden. Es ist eindeutig, dass die berufsrechtliche Einordnung des BGH für den BFH in seinem Urteil vom 14.01.2020 nicht von Relevanz war. Die Tätigkeit des Datenschutzbeauftragten ist keinem Katalogberuf ähnlich und deshalb nicht den Einkünften aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 EStG zuzuordnen.⁴²⁴

Eine eindeutige Festlegung bezüglich der gewerblichen Tätigkeit eines externen Datenschutzbeauftragten ist in diversen Urteilen gegeben. In Anbetracht der Urteilsbegründungen überwiegen stets die Faktoren, welche für die gewerbliche Prägung eines als externen Datenschutzbeauftragten tätigen Steuerberaters sprechen. Der Steuerberater führt nicht wie der Rechtsanwalt eine reine Rechtsberatung in den verschiedenen Rechtsgebieten durch. Der Fokus der Vorbehaltstätigkeiten liegt deutlich auf der steuerlichen Beratung. Aus diesem Grund kann die Urteilsbegründung des BGH hinsichtlich des Erfordernisses eines rechtsberatenden Hintergrunds des externen Datenschutzbeauftragten, welcher durch die DS-GVO sogar noch gestiegen ist, nicht angewendet werden. Die Betätigung eines Steuerberaters als externer Datenschutzbeauftragter wird daher bislang als gewerbliche Tätigkeit eingeordnet und darf mangels Erlaubnis der einzelnen Steuerberaterkammer und aufgrund gewerblicher Prägung nicht vom Steuerberater nach § 57 Abs. 4 StBerG ausgeübt werden. Eine Tätigkeit des Steuerberaters als externer Datenschutzbeauftragter ist deshalb nur möglich, sofern die Tätigkeit im Rahmen einer Steuerberatungs-GmbH ausgeübt wird.

⁴²³ BFH-Urteil vom 14.01.2020 – VIII R 27/17, BStBl II 2020, 222.

⁴²⁴ Vgl. Wacker in Schmidt: EStG, § 18, Buchstabe D.

Eine Einordnung von Steuerberatern als externe Datenschutzbeauftragte durch die Organe der Berufsrechtsprechung steht noch aus, wodurch nach derzeitigem Stand vor Aufnahme einer Tätigkeit als externer Datenschutzbeauftragter mangels Einstufung als grundsätzlich vereinbare Tätigkeit der Antrag auf Zulassung dieser gewerblichen Tätigkeit bei der jeweils zuständigen Steuerberaterkammer einzuholen ist.⁴²⁵

d. Einordnung datenschutzrechtlicher Beratung innerhalb des Kanzleiportfolios

Die Einordnung datenschutzrechtlicher Beratung hat auf zwei Ebenen zu erfolgen. Zum einen ist die Einordnung aus berufsrechtlicher Sicht zu prüfen. Zum anderen muss eine Einordnung im Hinblick auf steuerrechtliche Vorgaben getroffen werden.

Einordnung auf Ebene des Steuerrechts

Sofern in einem Jahr sowohl gewerbliche als auch selbstständige und damit nicht-gewerbliche Tätigkeiten vom Steuerberater ausgeführt werden und der Steuerberater seiner Tätigkeit im Rechtskleid einer Personengesellschaft nachgeht ist Vorsicht geboten. Im Falle der Einordnung als gewerbliche Tätigkeit gilt die Tätigkeit des Steuerberaters aufgrund der Abfärbetheorie insgesamt gefährdet und womöglich nicht mehr als freiberufliche Tätigkeit im Sinne des § 18 EStG, sondern die Einnahmen aus der Tätigkeit können insgesamt umqualifiziert werden in Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG, soweit der gewerbliche Nettoumsatz in Analogie zur Entscheidung des BFH vom 27.08.2014 (VIII R 16/11) 3 % des Gesamtnettoumsatzes übersteigt oder größer als 24.500 € ist.⁴²⁶ Die Rechtsprechung hat in verschiedenen Urteilen Bagatellgrenzen für die Nichtanwendung der Abfärbetheorie geschaffen. Bei dem Zusammentreffen von gewerblichen und selbständigen

⁴²⁵ Vgl. Karg: Steuerberater als Datenschutzbeauftragte ihrer Mandanten?, in NWB 17/2021, S. 1269.

⁴²⁶ Vgl. IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH: <https://www.iww.de/pfb/steuer-gestaltung/gewerbliche-einkuenfte-gewerbsteuerliche-fallen-fuer-freiberufler-durch-abfaerbung-fl14928>.

Einkünften ist deshalb stets zu prüfen, ob die Qualifizierung der Einkunftsart eine Auswirkung auf die Prägung des Unternehmens hat oder eine Trennung der Tätigkeiten grundsätzlich möglich ist.⁴²⁷ Dabei ist zu prüfen, wann die gewerbliche Tätigkeit als geringfügig anzusehen ist. Eine gewerbliche Tätigkeit ist gemäß dem BFH Urteil vom 11.08.1999 als geringfügig einzustufen und färbt nicht auf die freiberufliche Tätigkeit ab, wenn diese einen Anteil von weniger als 1,25 % des Gesamtumsatzes ausmacht.⁴²⁸ Als geringfügig wurde allerdings auch ein prozentualer Anteil von 3 % an den Gesamtnettoumsatzerlösen sowie eine Unterschreitung von 24.500 € durch zwei weitere BfH Urteile aus dem Jahr 2014 angesehen, was nicht zur Umqualifizierung der Einkünfte der freiberuflich tätigen GbR führte.⁴²⁹ Eine festgelegte Grenze, welche als Schwelle für die tatsächliche Umqualifizierung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit führen, gibt es nicht. Eine Orientierung bezüglich Grenzwerten an der aktuellen Rechtsprechung ist jedoch neben einem ganzjährigen Monitoring im Fall der gewerblichen Tätigkeit zu empfehlen.

Einordnung auf Ebene des Berufsrechts

Bislang gibt es keine Äußerung der Steuerberaterkammern zu dem Thema der datenschutzrechtlichen Beratung als vereinbare Tätigkeit mit dem Beruf des Steuerberaters. Auf eine Anfrage an die Steuerberaterkammer Nürnberg mit den Fragestellungen, ob der Steuerberater als externer Datenschutzbeauftragter im Rahmen seiner steuerberatenden Tätigkeit gegenüber dem Mandanten auftreten darf und ob der Steuerberater bei der Durchführung von Vorbehaltstätigkeiten eine datenschutzrechtliche Beratung durchführen darf, konnte keine Rückmeldung verzeichnet werden. Die Anfrage wurde offiziell im Rahmen der Promotion gestellt und durch die Steuerberaterkammer Nürnberg versagt, indem auf die fehlende Zuständigkeit der Kammer aufgrund der überregionalen Relevanz des Themas hingewiesen wurde. Die

⁴²⁷ Vgl. Mertes: Abgrenzung von Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Tätigkeit, in juris Lexikon Steuerrecht, Rn. 35.

⁴²⁸ Vgl. BFH-Urteil vom 11.08.1999 – XI R 12/98, BStBl II 2000, 229-230.

⁴²⁹ Vgl. BFH-Urteil vom 27.08.2014 – VIII R 41/11; BFH-Urteil vom 27.08.2014 – VIII R 6/12.

Bundessteuerberaterkammer verweigerte eine Auskunft aufgrund der Versagung rechtlicher Beratung.

Im Rahmen eines Vergleichs mit anderen vereinbaren Tätigkeiten und vor dem Hintergrund der Vorgaben im Berufsrechtlichen Handbuch der Bundessteuerberaterkammer kann durch fehlende Hilfestellung der Steuerberaterkammer Nürnberg und der Bundessteuerberaterkammer nur eine eigene Einschätzung zur datenschutzrechtlichen Beratung als vereinbare Tätigkeit getroffen werden. Es ist im ersten Schritt zu prüfen, ob die datenschutzrechtliche Beratung eine Gefährdung der berufsrechtlichen Pflichten darstellen könnte. Dies ist zu verneinen, da der Steuerberater bei Ausübung der datenschutzrechtlichen Beratung weiterhin unabhängig handelt und stets eigenverantwortlich und gewissenhaft unter dem Mantel der Verschwiegenheit agiert. Die Einhaltung des Verbots berufswidriger Werbung ist ebenfalls gegeben. Die notwendige erforderliche Sachkunde, die ein Steuerberater für die datenschutzrechtliche Beratung vorzuweisen hat, kann durch eigenständige Fort- und Weiterbildung vom Steuerberater erlangt werden. Solange die datenschutzrechtliche Beratung mit den vorliegenden Ressourcen fachlich und personell leistbar ist,⁴³⁰ steht diese nicht den Anforderungen an vereinbare Tätigkeiten entgegen.

Bei der Ausübung von datenschutzrechtlicher Beratung ist im zweiten Schritt zu prüfen, ob der Steuerberater eine Rechtsdienstleistung ausübt. Eine Rechtsdienstleistung ist gemäß § 2 Abs. 1 RDG „jede Tätigkeit in konkreten fremden Angelegenheiten, sobald sie eine rechtliche Prüfung des Einzelfalls erfordert“.⁴³¹ Im Zusammenhang mit anderen Tätigkeiten ist die Rechtsdienstleistung gemäß § 5 Abs. 1 RDG dann erlaubt, wenn diese als Nebenleistung zum Berufs- oder Tätigkeitsbild gehört. Für die Tätigkeit von Steuerberatern bedeutet dies in Anlehnung an den Wortlaut des § 1 Abs. 3 RDG, dass die Steuerberatung einer Erlaubnis nach dem StBerG bedarf und eine eventuelle Rechtsberatung nach dem RDG erlaubt sein muss. Sofern folglich eine Steuerberatung als Hauptleistung vorliegt, kann die Rechtsberatung als

⁴³⁰ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: 5.2.1 Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarter Tätigkeiten, Stand Juni/ 2011, S. 3.

⁴³¹ § 2 Abs. 1 RDG.

Nebenleistung in Form von allgemein rechtlichen Auskünften erbracht werden. Die Abgrenzung erfolgt dahingehend, dass die isolierte rechtliche Prüfung von Einzelfällen (§ 2 Abs. 1 RDG) für einen Steuerberater nicht zulässig ist.⁴³²

Der Anwaltsgerichtshof des Landes Nordrhein-Westfalen entschied am 12. März 2021, dass die Tätigkeit eines Datenschutzbeauftragten aufgrund der nicht unwesentlichen Anwendung datenschutzrechtlicher Vorgaben und der Überwachung der Einhaltung der Vorgaben als Rechtsdienstleistung im vorliegenden Fall als Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 RDG einzustufen ist. Dennoch wurde festgehalten, dass keine juristische Vorbildung für den Beruf des Datenschutzbeauftragten vorausgesetzt wird, da die Tätigkeit EDV-Kenntnisse und allgemeine rechtliche und spezielle datenschutzrechtliche Kenntnisse voraussetzt. Es handelt sich deshalb zumindest um eine erlaubte Nebenleistung gemäß § 5 Abs. 1 RDG, welche als Nebenleistung zum Berufs- und Tätigkeitsbild gehört und welche unter Berücksichtigung der Rechtskenntnisse für die Haupttätigkeit erforderlich ist. Sofern für die Haupttätigkeit einer Dienstleistung Rechtskenntnisse in nicht unerheblichem Umfang erforderlich sind, ist die mit Anforderungen an die Rechtsberatung einhergehende Nebenleistung nach § 5 Abs. 1 RDG erlaubt. Es gilt zu beachten, dass § 5 RDG nur zur Anwendung kommt, wenn die Klärung rechtlicher Verhältnisse kein wesentlicher Teil der Hauptleistung ist. Für den Beruf des Datenschutzbeauftragten wurde deshalb entschieden, dass rechtsdienstleistende Tätigkeiten nicht im Vordergrund der typischen Tätigkeit stehen und die Klärung rechtlicher Verhältnisse im Einzelfall nicht das typische Betätigungsfeld definieren.⁴³³

Das Urteil führt eindeutig aus, dass die Tätigkeit eines Datenschutzbeauftragten nicht nur Anwälten vorbehalten ist. Darüber hinaus ist die Tätigkeit des Datenschutzbeauftragten mit dem RDG vereinbar, da die gesetzlich zugewiesenen Aufgaben des Datenschutzbeauftragten auch die Erbringung von Rechtsdienstleistungen beinhalten. Art und Umfang der nicht als

⁴³² Vgl. Geißler: Rechtsberatung durch Steuerberater, InfoCenter vom 09.08.2021.

⁴³³ Vgl. AGH Nordrhein-Westfalen, Urteil v. 12.03.2021 - 1 AGH 9/19.

Rechtsdienstleistung zu qualifizierenden Tätigkeiten, der enge sachliche Zusammenhang zwischen der rechtsberatenden und nicht rechtsberatenden Tätigkeit sowie die für die Hauptleistung selbst erforderlichen Rechtskenntnisse sprechen für eine Erlaubnis der Tätigkeit eines Datenschutzbeauftragten nach § 5 RDG.⁴³⁴

Entscheidend ist für den Steuerberater immer, ob er eine reine Rechtsanwendung bei einem bestimmten Sachverhalt ausübt oder eine Prüfung.⁴³⁵ Die Abgrenzung von der Prüfung eines Einzelfalls schafft § 5 Abs. 1 RDG dadurch, dass ein Steuerberater mit seiner Haupttätigkeit der Steuerberatung eine Nebenleistung ausüben darf, welche in sachlichem Zusammenhang mit der Hauptleistung steht und gemäß dem Inhalt und Umfang und den für die Haupttätigkeit erforderlichen Rechtskenntnissen gemeinsam mit der Haupttätigkeit eine Einheit bildet. In Anlehnung an das oben genannte Urteil und die Tatsache, dass die Klärung rechtlicher Verhältnisse kein wesentlicher Hauptteil des Berufsfelds des Steuerberaters ausmachen, der Steuerberater in seiner Tätigkeit vielmehr selbst eine Rechtsdienstleistung in konkreten fremden Angelegenheiten unter rechtlicher Prüfung des Einzelfalls in steuerlichen Angelegenheiten ausübt⁴³⁶ und eine Einordnung der Betätigung als Datenschutzbeauftragten unter § 5 Abs. 1 RDG vorgenommen wurde, wird unter der Annahme einer reinen Rechtsanwendung der DS-GVO gefolgert, dass zumindest aus berufsrechtlicher Sicht eine Einstufung als erlaubte Rechtsberatung vorzunehmen ist.

Wie bereits der BGH in seinem Urteil vom 15.10.18 (AnwZ (Brfg) 20/18) festhielt, ist eine Vereinbarkeit mit dem Berufsrecht grundsätzlich gegeben. Konträr hierzu hat jedoch der BFH am 14.01.2020 (VIII R 27/17) geurteilt, dass berufsrechtliche Vorschriften für die steuerliche Qualifizierung nicht von Relevanz sind. Es kommt folglich zu einer Spaltung in zwei Ebenen und damit der Störung der Einheit der Rechtsordnung. Sofern das Berufsrecht mit

⁴³⁴ Vgl. Paal in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 37, Rn. 13a.

⁴³⁵ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: 5.2.1 Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarter Tätigkeiten, Stand Juni/ 2011, S. 5.

⁴³⁶ Vgl. Geißler: Rechtsberatung durch Steuerberater, InfoCenter vom 09.08.2021.

der derzeitigen Einordnung dieses speziellen Sachverhalts innerhalb der Einordnung in das Steuerrecht kollidiert, ist es von größter Notwendigkeit Rechtssicherheit für Anwälte und Steuerberater herbeizuführen. Das größte Problem stellt für den Steuerberater bei der Ausübung datenschutzrechtlicher Beratung die Ausübung dieser Tätigkeit im gewerblichen Rahmen dar. Da es sich bei der datenschutzrechtlichen Tätigkeit nicht um eine selbstständige Tätigkeit nach § 18 EStG handelt, ist die datenschutzrechtliche Beratung als gewerbliche Tätigkeit einzuordnen. Letzter Ausweg ist hier die Ausnahmegeheimhaltung der Steuerberaterkammer nach § 16 BStB oder die Ausübung der Tätigkeit im Rahmen einer Steuerberatungs-GmbH.

Bei Betrachtung der bereits als vereinbare Tätigkeit festgelegten Tätigkeiten wie beispielsweise der Tätigkeit als Treuhänder, der Beratung bei Unternehmensbewertung, der Tätigkeit des Vermögensberaters, der Tätigkeit als Beirat oder Aufsichtsrat wird klar, dass diesen Tätigkeiten stets ein betriebswirtschaftlicher Schwerpunkt zugrunde liegt. Auch eine Tätigkeit als Testamentvollstrecker oder Sanierungs- und Insolvenzberater gilt als vereinbare Tätigkeit für einen Steuerberater. Gemäß § 5 Abs. 2 RDG gelten bereits heute die Testamentvollstreckung, die Haus- und Wohnungsverwaltung und die Fördermittelberatung als erlaubte Nebenleistung.

Deutlich wird, dass der Steuerberater mit dem Rechtsgebiet des Datenschutzrechts in den allermeisten Fällen weder im Studium noch in anderen Fortbildungen Berührungspunkte hat. Rein argumentativ spricht im Vergleich mit anderen Tätigkeiten und bei Vorliegen entsprechender Fachkenntnisse nichts gegen die datenschutzrechtliche Beratung als vereinbare Tätigkeit. Da es bisher noch keinerlei Aussagen und Stellungnahmen der Steuerberaterkammern zur Ausübung einer solchen datenschutzrechtlichen Beratung gibt, ist abzuwarten, ob eine der Steuerberaterkammern den ersten Schritt wagt und eine Meinung zu dieser Thematik veröffentlicht beziehungsweise ob es zu einer einheitlichen Meinung der Steuerberaterkammern auf diesem Gebiet kommen wird.

Die Thematik selbst scheint unausweichlich, da immer mehr Mandanten dem Thema Datenschutz ausgesetzt werden. Auch wenn die in der Praxis von

Problemen getriebene erwartete Abneigung im Rahmen der DS-GVO ausgeblieben ist, so ist das Thema Datenschutz doch weiterhin präsent und verliert nicht an Bedeutung, sodass die datenschutzrechtliche Beratung häufig ein Teil der betrieblichen Beratung ist.

Der Steuerberater kann in seiner Position nicht ausschließlich datenschutzrechtlich beratend tätig sein. Aus berufsrechtlicher Sicht handelt es sich beim derzeitigen Forschungsstand um eine grundsätzlich nicht vereinbare Tätigkeit. Des Weiteren ist die gewerbliche Tätigkeit mit dem Beruf des Steuerberaters gemäß § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG, § 16 BStB nicht vereinbar.⁴³⁷

e. Integration datenschutzrechtlicher Beratungsoptionen

Die Option, welche die DS-GVO dem Steuerberater eröffnet, ist die der allgemeinen Beratung im Zusammenhang mit datenschutzrechtlichen Vorgängen, welche keine rechtliche Prüfung des Einzelfalls erfordern. Der Steuerberater als Vertrauensperson des Mandanten hat ein großes Wissen bezüglich der internen Abläufe des Mandats und kennt die Strukturen der Firma besser als jeder externe Berater. Deshalb hat diese Leistung, welche dem Mandanten angeboten wird, möglicherweise keinen offensichtlichen Stellenwert bei dem Mandanten selbst. Da die Problematik der Implementierung der DS-GVO den Mandanten jedoch oft nicht bewusst ist, gilt es hier zu sensibilisieren. Der Mandant muss das Problem erkennen und so den Mehrwert der Beratung aus einer Hand realisieren. Die Anforderungen der DS-GVO sind in den meisten Fällen ohne zusätzliche Beratung nicht selbst zu bewältigen. Sollte bereits ein anderer Berater tätig sein, gilt es zu prüfen, ob hier beim Mandanten Bedarf an einer begleitenden Beratung besteht. Insbesondere die laufende Prüfung auf datenschutzrechtliche Konformität muss ins Bewusstsein des Mandanten gerufen werden.

Nach der Implementierung sind auch allgemeine fortlaufende Verpflichtungen des Mandanten zu beachten. Diese umfassen beispielsweise das Führen

⁴³⁷ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: 5.2.1. Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarter Tätigkeiten, Stand Juni/ 2011, S. 2.

und Aktualisieren der Verarbeitungsverzeichnisse sowie die Überwachung des Datenschutzniveaus. Wie auch bereits zuvor besteht die Möglichkeit, dass aufgrund der Beauftragung diverser Dienstleistungen, wie beispielsweise bei der DATEV eG, die Inanspruchnahme von Dienstleistungen in Bezug auf den Datenschutz bereits enthalten ist. Ist dies nicht der Fall, sind oben genannte Beispiele im Tätigkeitsbereich des Datenschutzbeauftragten enthalten. Ist der Mandant nicht zur Bestellung eines Datenschutzbeauftragten verpflichtet und möchte diese Beauftragung vermeiden, könnte der Steuerberater diese Leistungen zum Teil anbieten und unterstützend tätig sein. Aufgrund der laufenden Buchhaltung hat er bereits umfangreiche Einsicht in den Betrieb und die Vorgänge. Das Führen und Ergänzen eines Verarbeitungsverzeichnisses wären deshalb eine Erweiterung der ausgeführten Arbeiten. Es gilt zu beachten, dass die Pflicht zur Führung eines Verarbeitungsverzeichnisses für Unternehmen und Einrichtungen mit weniger als 250 Mitarbeitern laut Artikel 30 Abs. 5 DS-GVO nicht verpflichtend ist, soweit keiner der Ausnahmetatbestände in Artikel 30 Abs. 5 DS-GVO erfüllt wird. Vordergründig sind hier also kleine Mandate ausgenommen, welche die genannte Grenze unterschreiten.⁴³⁸

Die Beratung durch Steuerberater ist neben dem Datenschutz als individuelles Element unabhängig von weiteren Dienstleistungspartnern anzusehen, da es sich zumeist um unabhängige Rechtsgebiete handelt, die nicht aus einer Hand angeboten werden. Das Kanzleiportfolio muss ausgebaut werden, um nicht nur breit aufgestellt zu sein, sondern auch ein Gesamtpaket für den Mandanten im Angebot zu haben. Wachsende Ansprüche und Bedürfnisse können durch die Aufnahme von vereinbaren Tätigkeiten in das Beratungsangebot erfüllt werden.⁴³⁹ Werden die Teilbereiche Datenschutz und Steuerberatung verbunden, eröffnet sich dem Steuerberater ein Teilgebiet, das eine potenzielle vereinbare Tätigkeit darstellt.

Die Beratung in speziellen Branchen bringt stets Herausforderungen mit sich. Die Häufung von Mandaten aus der gleichen Branche ist deshalb nicht selten.

⁴³⁸ Vgl. Wickert/ Potthoff: Das neue Datenschutzrecht in der Steuerberatungskanzlei - Praxisleitfaden zur Umsetzung der DS-GVO, S. 21.

⁴³⁹ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: 5.2.1 Allgemeine Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für die Ausübung vereinbarter Tätigkeiten, Stand Juni/ 2011, S. 1.

Durch die Betreuung von verschiedenen Mandanten aus der gleichen Branche kann der Steuerberater Wissen gewinnen, welches in der Neuberatung anderer Mandate in der gleichen Branche hilfreich ist. Der Wunsch eines Mandanten neben dem Wissen eines Steuerberaters hinsichtlich steuerlicher Besonderheiten jedoch noch zusätzliche Leistungen neben der klassischen Beratung und mehr betriebswirtschaftliche Beratung durch eine Anlaufstelle zu erhalten⁴⁴⁰ kann aus Gründen der Effizienz nachvollziehbar sein. Um diesem Wandel gerecht zu werden, kann der Steuerberater die bestehenden Daten aus gleichen Branchen für Auswertungen nutzen. So können Jahresabschlüsse pseudonymisiert und ausgewertet werden. Es ist dabei wichtig, jegliche Merkmale, welche einen Rückschluss auf das betroffene Mandat ermöglichen, unkenntlich zu machen. Die Auswertungen können dabei zeitlich ausgelegt sein und die Lage einzelner Wirtschaftsjahre in Unternehmen und in örtlicher Nähe ermöglichen. Diese allgemeine Form der Branchenauswertung wird bereits jetzt durch die DATEV eG angeboten, bei welcher der Steuerberater diverse anonymisierte Vergleichszahlen für etwa 500 Branchen erhält und hierdurch anhand eines Branchen-Durchschnitts eine Vielzahl an wichtigen Informationen für den Mandanten bereitstellen kann.⁴⁴¹ Andererseits sind auch wirtschaftliche Auswertungen möglich, die dem Mandanten eine Einschätzung des eigenen Unternehmens im Vergleich zu anderen Unternehmen aus der gleichen Branche in ihrer Nähe darlegen.

Aus datenschutzrechtlicher und berufsrechtlicher Sicht ist es dabei wichtig, sich die Grenzen der Berufsordnung und der DS-GVO zu vergegenwärtigen. An manchen Stellen der Beratung ist sich der Steuerberater einer Überschreitung der tatsächlich erlaubten Beratung möglicherweise nicht bewusst. Aufgrund des Wandels im Bereich der Beratung und der gesamten Entwicklung innerhalb des Berufsstands, welcher auch stark der fortschreitenden Globalisierung, der Internationalisierung der Mandate und der Entwicklungen im Bereich der Technik geschuldet ist, gilt es die Abstimmung mit der jeweiligen

⁴⁴⁰ Vgl. Hübner/ Lami: https://www.stefanlami.com/static/content/e3/e116073/e116113/e117756/e117792/download/ger/Betriebswirtschaftliche_Beratung_durch_Steuerberater.pdf?checksum=33433860e9b3e6f0093cd6d2889541c49d870c09.

⁴⁴¹ Vgl. DATEV eG: <https://www.datev.de/web/de/top-themen/unternehmer/weitere-themen/kaufmaennische-aufgaben/branchenauswertungen/>.

Kammer zu suchen. Die Steuerberaterkammern sind gemäß § 76 StBerG dafür da, die Fragen der Steuerberater zu beantworten. Aus diesem Grund ist es nur legitim, bei Zweifeln auf die Unterstützung der Steuerberaterkammern zählen zu können.

2. DATEV Expertise

Der Steuerberater ist in der Ausübung seiner Tätigkeit stets auf Dritte angewiesen. Neben der eigenen Entwicklung von Geschäftsmodellen im Bereich der datenschutzrechtlichen Beratung besteht auch die Möglichkeit der Zusammenarbeit mit bestehenden und neuen Geschäftspartnern. So kann durch die Erweiterung derer systemseitiger Angebote eine Plattform geschaffen werden, auf welcher der Steuerberater seinem Mandanten individuelle Lösungen zu datenschutzrechtlichen Fragestellungen anbieten kann.

Die DATEV eG als genossenschaftlicher Zusammenschluss der Steuerberater und Dienstleistungsanbieter vieler Kanzleien hat durch den Verkauf der DATEV eG Lizenz und den Verkauf von Lizenzen für weitere Programme einen enormen Einfluss auf die Tätigkeiten des Berufsfeldes der Steuerberater. Durch das Angebot der DATEV eG und der Ausgestaltung von Programmen und Erfassungsmasken wird beispielsweise die Art der Abgabe von Steuererklärungen und die Abfrage der Daten beeinflusst. Neben den typischen Programmen zur Steuerdeklaration gibt es auch das Programm DATEV-Expertise. Die DATEV-Expertise dient der beispielhaften Simulation von Steuermodellen, um deren Ergebnis zu antizipieren. Die DATEV-Expertise wird für verschiedene Steuergebiete und Steuerarten angeboten.

Neben der Abgabenordnung-Expertise bietet die DATEV eG die Dienstwagen-Expertise, die GmbH-Geschäftsführervergütung-Expertise, Int. Besteuerung-Expertisen, die Rechtsformberatungs-Expertisen, Stiftungs-Expertisen, die Vereinsbesteuerungs-Expertise und die Umsatzsteuer-Expertise an. Dabei gibt der Anwender die Faktoren im zu untersuchenden Steuermodell stufenweise in die Expertisemaske ein und erhält nach Abschluss der Eingabe eine steuerliche Einschätzung des Sachverhalts. Die Auswahlmöglichkeiten der

einzelnen Stufen hängen dabei von der Auswahl des Parameters der vorgelagerten Stufe ab. In manchen Expertisen wird dem Anwender neben der steuerlichen Einordnung des Sachverhalts auch ein Vorschlag zur Verbuchung des Sachverhalts bereitgestellt.

Eine der möglichen Expertisen betrifft die Umsatzsteuer. Diese Expertise soll den Anwender bei der Beurteilung von umsatzsteuerlichen Sachverhalten unterstützen, welche in Form von Inlandsumsätzen, EU-Geschäftsvorfällen, Drittlandsumsätzen oder auch Fernverkäufen auftreten können.⁴⁴² Bei der Gestaltung und Anlage einer Umsatzsteuer Expertise legt der Anwender anhand der gewählten Parameter einen Fall an. Er wählt unter anderem aus verschiedenen Möglichkeiten den Leistungsempfänger, den Ort der Lieferung sowie die Umstände der Lieferung aus. Als Ergebnis werden die Steuerbarkeit und der Steuersatz sowie der Ort der Lieferung ermittelt. Neben der Expertise selbst bietet das Programm auch Arbeitshilfen in Form von Checklisten, umfangreichen Lexika, Rechnungshinweisen und andere Leistungen. Die Erstellung einer Expertise soll dem Anwender grundsätzlich bei der Lösung von Problemfällen in der Praxis helfen. Ein wichtiger Aspekt der Expertise ist die Auswahl der relevanten Parameter, die innerhalb jener Expertise vorgegeben sind und abgefragt werden, um so den Anwender zur Lösung zu leiten. Die Umsatzsteuer als Steuerart kann als durchaus strukturierbar zu lösende Steuer angesehen werden. Die Umsatzsteuer-Expertise soll als Anhaltspunkt für die eigenständige Erarbeitung der DS-GVO-Expertise dienen. Anbei erläutert eine Übersicht aus dem Programm der Umsatzsteuer-Expertise die zugrunde gelegten Anfangsfragen, welche der Anwender als Problemfall auswählen kann.

⁴⁴² Vgl. DATEV: <https://www.datev.de/web/de/datev-shop/steuern-und-expertisen/umsatzsteuer-expertisen/>.

Abbildung 16: Die DATEV Umsatzsteuer-Expertise

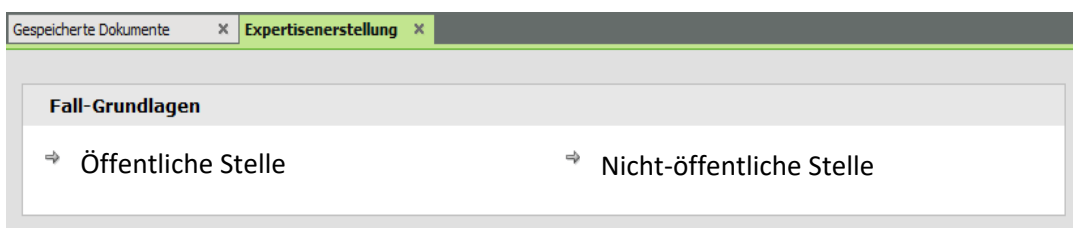
Fall-Grundlagen	
⇒ Unternehmereigenschaft	⇒ Leistungsart (Lieferung oder sonstige Leistung)
Einzelatbestände	
⇒ Inlandslieferung	⇒ Reihengeschäfte / Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte
⇒ Innergemeinschaftliche Lieferung	⇒ Anbordlieferungen und Anbordabgaben
⇒ Unentgeltliche Lieferung (Eigenverbrauch)	⇒ Lieferungen in das Drittlandsgebiet (Ausfuhren)
⇒ Sonstige Leistung	⇒ Einfuhren aus dem Drittlandsgebiet
⇒ Unentgeltliche sonstige Leistungen (Eigenverbrauch)	⇒ Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr
⇒ Innergemeinschaftlicher Erwerb	

Die Übersicht zeigt, dass die Expertise zwischen Fall-Grundlagen und Einzelatbeständen unterscheidet. Innerhalb der Expertise sind die möglichen Fallgrundlagen abschließend dargestellt. Alle möglichen Anwendungsfragen sind aus dieser Auswahl heraus zu definieren.

Auch dem Datenschutz liegen schematische Züge zugrunde, welche bei der Lösung eines Anwenderproblems zum Ergebnis führen können. Das Ziel des Steuerberaters beziehungsweise des Mandanten ist es herauszufinden, ob der Umsatz steuerbar, steuerpflichtig oder steuerfrei ist und wie die Fallkonstellation umsatzsteuerlich zu betrachten ist. Das Ziel des Datenschutzes und deren Expertise ist es zu eruieren, ob die Verarbeitung der Daten nach der DSGVO zulässig ist, sprich die Verarbeitung der Daten nach Artikel 6 DSGVO rechtmäßig ist. Diese Frage der DSGVO-Expertise wäre eine Fall-Grundlage. Neben der Fall-Grundlage sind bei der DSGVO als Einzelatbestände analog der Umsatzsteuer-Expertise noch diverse weitere Fragen möglich, die anhand der Expertise gelöst werden können. Beispielhafte Fragen für die Einzelatbestände können die Einordnung einer Verarbeitung in die Kategorie Risiko oder hohes Risiko sein, die Frage der Einordnung einer Verarbeitung im Aufbewahrungsverzeichnis nach DSGVO oder die Prüfung, ob die Einwilligung des Betroffenen nach DSGVO rechtmäßig gegeben wurde. Die im Anschluss dargestellten Abbildungen zeigen die Stufen der DSGVO-

Expertise, wie sie analog anderer DATEV-Expertisen für den Anwender dargestellt werden könnten. Unterhalb der Auswahlmöglichkeiten in den Abbildungen sieht der Anwender typischerweise noch Erläuterungen zu den Begrifflichkeiten, welche in den Auswahlmöglichkeiten gegeben sind. Auf die Darstellung der Erläuterungen wird in dieser Ausführung verzichtet.

Die erste Frage, welche bei der hier eigens konzipierten und erstellten DSGVO-Expertise als Fall-Grundlage zur Rechtmäßigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten in Erfahrung gebracht wird, ist die, ob es sich bei dem Verantwortlichen um eine öffentliche Stelle oder eine nicht-öffentliche Stelle handelt. Die Reiter am oberen linken Rand der Abbildung bilden die stufenweise Beantwortung der Fragen innerhalb der Expertise ab. Die Auswahlmöglichkeiten der ersten Stufe innerhalb der Expertisendarstellung gelten als Fall-Grundlage.



The screenshot shows a software interface for creating an expertise. At the top, there are two tabs: 'Gespeicherte Dokumente' and 'Expertisenerstellung'. The 'Expertisenerstellung' tab is active. Below the tabs, there is a section titled 'Fall-Grundlagen'. Inside this section, there are two radio button options: '⇒ Öffentliche Stelle' and '⇒ Nicht-öffentliche Stelle'.

In Abhängigkeit davon, ob der Parameter öffentliche Stelle als Verantwortlicher oder nicht-öffentliche Stelle als Verantwortlicher gewählt wurde, wird zur nächsten Stufe der Prüfung überführt. Wird der Parameters nicht-öffentliche Stelle gewählt, erscheint als nächstes zur Abfrage, für welchen Zweck der Verantwortliche die personenbezogenen Daten plant zu verwenden. Durch den Mausklick auf die gewünschte Auswahlmöglichkeit wird so zur nächsten Stufe übergeleitet.

Gespeicherte Dokumente	×	Expertisenerstellung	×	Nicht-öffentliche Stelle
------------------------	---	----------------------	---	--------------------------

Verwendungszweck

Die personenbezogenen Daten werden für folgende Verwendung erhoben:

- Privat familiäre Verwendung
- Nicht privat familiäre Verwendung

Die Auswahlmöglichkeiten hierbei sind die privat familiäre Verwendung oder die nicht privat familiäre Verwendung. Wählt der Anwender der DS-GVO-Expertise den Verwendungszweck privat familiäre Verwendung, so endet die DS-GVO Expertise an dieser Stelle, da die DS-GVO nur bei einer nicht privat familiären Verwendung zur Anwendung kommt. Als privat familiäre Verwendung gilt laut Erwägungsgrund 18 DS-GVO jede Ausübung ohne Bezug zu einer beruflichen oder wirtschaftlichen Tätigkeit, wie das Führen eines Schriftverkehrs oder von Anschriftenverzeichnissen sowie die Nutzung sozialer Netzwerke und Arbeiten online im Rahmen der privaten familiären Tätigkeit. Wird der Parameter der Verwendung zu nicht privat familiären Verwendung gewählt, geht die Expertise weiter zur nächsten Prüfungsstufe über.

Gespeicherte Dokumente	×	Expertisenerstellung	×	Nicht-öffentliche Stelle	nicht privat familiäre Verwendung
------------------------	---	----------------------	---	--------------------------	-----------------------------------

Rechtmäßigkeit der Verarbeitung nach § 6 DS-GVO

Die Verarbeitung erfüllt eine der genannten Bedingungen:

- Die betroffene Person hat ihre Einwilligung gegeben
- Die Verarbeitung ist für die Erfüllung eines Vertrags mit der anderen Vertragspartei in Form des Betroffenen erforderlich
- Die Verarbeitung ist zur Erfüllung rechtlicher Verpflichtungen durch den Verantwortlichen erforderlich
- Die Verarbeitung ist zum Schutz lebenswichtiger Interessen notwendig
- Die Verarbeitung ist für die Wahrnehmung einer im öffentlichen Interesse liegenden Aufgabe oder einer Aufgabe durch Ausübung öffentlicher Gewalt erforderlich
- Die Verarbeitung ist zur Wahrnehmung der berechtigten Interessen des Verantwortlichen/ eines Dritten erforderlich (ohne die Verletzung von Interessen/ Grundrechten/ Grundfreiheiten)

In diesem Punkt wird die Rechtmäßigkeit nach Artikel 6 DS-GVO abgeprüft. Grundsätzlich gelten die Auswahlmöglichkeiten in jeder Stufe der Expertise, wie auch hier abgebildet, als abschließend aufgeführt. Artikel 6 DS-GVO enthält in Absatz 1 allein 6 Möglichkeiten, bei welchen die Verarbeitung der personenbezogenen Daten als rechtmäßig gilt. Im Falle, dass der

Verantwortliche die Verarbeitung aufgrund einer Einwilligung der betroffenen Person vornimmt, gelangt er zu folgender nächster Stufe in der DS-GVO Expertise.

Gespeicherte Dokumente	X	Expertisenerstellung	X	Nicht-öffentliche Stelle	nicht privat familiäre Verwendung	Einwilligung
------------------------	---	----------------------	---	--------------------------	-----------------------------------	---------------------

Bedingungen für die Einwilligung des Betroffenen

Der Betroffene hat erklärt, dass er freiwillig, für den konkreten Fall, in informierter Weise und unmissverständlich durch seine Einwilligung mit der Verarbeitung seiner personenbezogenen Daten einverstanden ist. Die Einwilligung wurde in schriftlicher oder elektronischer Form abgegeben. Die Einwilligung wurde für einen bestimmten Verarbeitungszweck eingeholt und informiert den Betroffenen über dessen Recht auf Widerruf der Einwilligung.

- Die eingeholte Einwilligung des Betroffenen entspricht den genannten Anforderungen.
- Die eingeholte Einwilligung des Betroffenen entspricht nicht den genannten Anforderungen.

Die Einwilligung des Betroffenen ist einer der häufigsten Tatbestandsmerkmale für die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung nach Artikel 6 DS-GVO. An die Einwilligung werden allerdings in Artikel 7 DS-GVO verschiedene Anforderungen gestellt, um den Betroffenen und dessen personenbezogene Daten zu schützen. Aus diesem Grund ist es wichtig zu prüfen, ob die Einwilligung die genannten Anforderungen erfüllt. Im Erwägungsgrund 32 DS-GVO werden neben Artikel 7 DS-GVO noch weitere Erläuterungen gegeben, wie die Einwilligung ausgestaltet sein soll. Als Teil der unter der dargestellten Abbildung aufgeführten Erläuterungen können für die Anforderung der schriftlichen oder elektronischen Form der Einwilligung die Beispiele in Erwägungsgrund 32 DS-VO aufgeführt werden. Ein Hinweis für den Bearbeiter unter der Frage bezüglich der Konformität in Bezug auf die genannten Anforderungen der eingeholten Einwilligung kann wie folgt aussehen:

„Die Einwilligung wurde nicht durch Stillschweigen der Parteien oder Untätigkeit des Betroffenen eingeholt, sondern durch unmissverständliches Handeln. Die oben genannten Anforderungen gelten nur für die Einholung der Einwilligung von geschäftsfähigen Personen.“

Mit dieser Abgrenzung soll deutlich gemacht werden, dass die oben genannte Frage der DS-GVO Expertise nicht auf die Einholung der Einwilligung eines

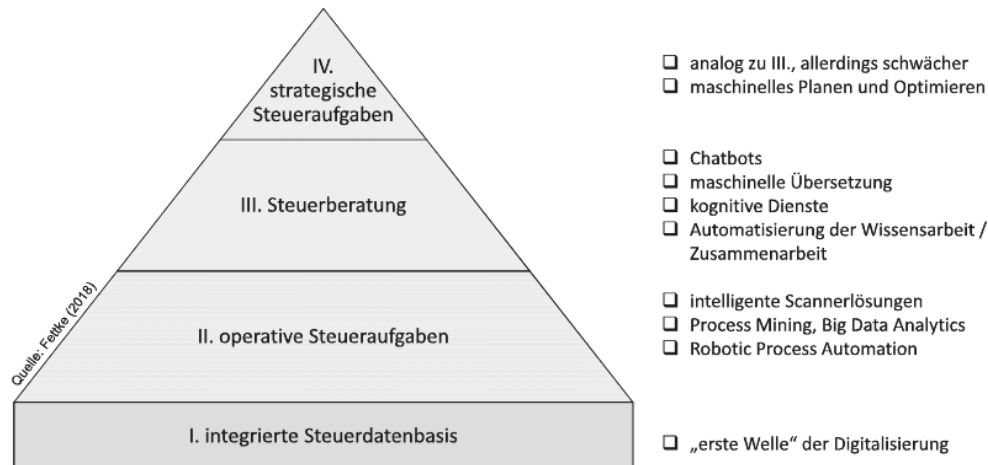
Kindes abzielt, da an diese Einwilligung andere Anforderungen gestellt werden. Die Einwilligung durch das aktive Anklicken eines Kästchens auf einer Internetseite ist beispielsweise eine Form der Einwilligung. Stillschweigen oder bereits hinterlegte angekreuzte Kästchen bei Formularen im Internet (Opt-Out) erfüllen hingegen nicht die Anforderungen einer Einwilligung.⁴⁴³ Der Verantwortliche sollte auch beachten, dass die Einwilligung aus Gründen der Nachweisbarkeit schriftlich erteilt sein sollte. Erfüllt die Einwilligung des Betroffenen die Anforderungen der DS-GVO, so besteht Rechtmäßigkeit der Verarbeitung bezüglich der personenbezogenen Daten des Betroffenen. Entspricht die Einwilligung allerdings nicht den Anforderungen, handelt es sich um einen Verstoß gegen die DS-GVO. Bei beiden Auswahlmöglichkeiten endet die DS-GVO-Expertise an dieser Stelle und der Anwender erhält eine Übersicht über seine gewählten Optionen und eine Ausführung des Ergebnisses der Expertise.

3. Künstliche Intelligenz im Bereich der Steuerberatung

Die Steuerberatung unterliegt den Änderungen der Technik und der fortschreitenden Digitalisierung. Diese Digitalisierung bringt neben erheblicher Automatisierung auch weitere Vorgänge mit sich, die Einfluss auf den Steuerberater haben. Der Bereich der Künstlichen Intelligenz dringt immer mehr in den alltäglichen Bereich des Lebens vor und wird voraussichtlich auch in der Zukunft Teil vieler gängiger Abläufe sein, die auf Datenbasis schematisiert ausgeführt werden können. Es gibt dabei verschiedene Bereiche, die von der Künstlichen Intelligenz betroffen sein können.

⁴⁴³ Vgl. Pauly in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 49, Rn. 7.

Abbildung 17: Einsatzbereiche ausgewählter Techniken der Künstlichen Intelligenz in Steuerinformationssystemen⁴⁴⁴



In Abbildung 17 wird eine mögliche Abstufung der einzelnen Einsatzbereiche von Künstlicher Intelligenz in Steuerinformationssystemen abgebildet. Angefangen bei der integrierten Steuerdatenbasis findet sich bei dieser Stufe die erste Welle der Digitalisierung wieder. Digitalisierung im Bereich des Steuerrechts bedeutet nicht nur die Besteuerung digitaler Unternehmen, sondern auch eine Digitalisierung der Besteuerungsverfahren und der Arbeit eines Steuerberaters.⁴⁴⁵ In dieser Stufe befindet sich der Bereich der Steuerberatung bereits, wenn an vorausgefüllte Steuererklärungen oder den Datenaustausch staatlicher Institutionen für Zwecke der Steuerfestsetzung gedacht wird. Die Entwicklung der Digitalisierung schreitet hierbei seitens der Behörden immer weiter voran. So ist beispielsweise im Juni 2021 das „Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer“ (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz) in Kraft getreten. Hierdurch wird der gesamte Prozess der Bescheinigung abgeführter Steuern sowie die Beantragung der Entlastung bei der Behörde und insbesondere

⁴⁴⁴ Fettke: TaxTech – Die vierte Disziplin der Steuerwissenschaft, DB, Sonderausgabe 1/ 2018, S. 19.

⁴⁴⁵ Vgl. Ley: Besteuerung und Automatismen, in DStR 2019, S. 72.

deren Entscheidung digitalisiert.⁴⁴⁶ Dieser Schritt wird nicht der letzte sein auf dem Weg hin zur Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens und der Entwicklung hin zu einer integrierten Steuerdatenbasis.

In der zweiten Stufe verändern sich die operativen Steueraufgaben dahingehend, dass bei operativen Tätigkeiten durch intelligente Scannerlösungen, Process Mining, Big Data Analytics oder der Robotic Process Automation der Einsatz eines Mitarbeiters teilweise hinfällig wird, da die Programmierung die Aufgaben des Menschen übernehmen kann. Der Mitarbeiter wird damit im Ergebnis nicht mehr für Tätigkeiten benötigt, die automatisiert werden können und keiner eigenen Rechtsauslegung oder Entscheidungsbefugnis bedürfen.

Auch der Bereich der Big Data Analytics steigert sich immer weiter und betrifft auch den Bereich des Steuerberaters. Die Mandanten sind durch die Künstliche Intelligenz in dem Sinn betroffen, dass der stetige Anstieg an Geschäftsvorfällen eine Flut von Daten hervorruft. Die sich immer wiederholenden Vorfälle können dabei unter Durchführung laufender Kontrollen durch die Anwendung von Künstlicher Intelligenz zu einer automatisierten Verbuchung und einer elektronischen Buchhaltung führen, aus welcher der Jahresabschluss und die Steuererklärung weitestgehend automatisiert abgeleitet werden können.⁴⁴⁷ Auf der nächsthöheren Ebene wird dann auch die tatsächliche beratende, selbständige Leistung des Steuerberaters, welche keinem Automatismus unterliegt, durch die Einführung von Chatbots, maschinellen Übersetzern und kognitiven Diensten ersetzt. Durch diese Dienste übernimmt die Technik immer weitreichender die Aufgaben der Menschen. Der Gipfel der Anwendung von Künstlicher Intelligenz in der Steuerberatung liegt in der Abbildung 17 im Bereich der strategischen Steueraufgaben durch Anwendung maschineller Planung und Optimierung der zuvor genannten Dienste. Unabhängig von der Aufbereitung der Einsatzbereiche künstlicher Intelligenz in Steuerinformationssystemen gilt die Grundstruktur im Bereich der Steuerberatung als aufbauend aus der digitalen Datenhaltung, auf nächsthöherer

⁴⁴⁶ Vgl. NWB Verlag GmbH & Co. KG: <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/855363/>.

⁴⁴⁷ Vgl. Ley: Besteuerung und Automatismen, in DStR 2019, S. 76.

Ebene die digitale Datenverarbeitung und final die digitale Auswertung. Bei der digitalen Datenhaltung erfolgt die Speicherung von Daten nicht mehr in Papierform, sondern nur noch digital. Die DATEV eG bietet hierfür ein Dokumenten-Management-System an, wodurch jegliche Papierdokumente digital und revisionssicher abgelegt und weiterverarbeitet oder bearbeitet werden können.⁴⁴⁸ Bei der anschließenden digitalen Datenverarbeitung, wie beispielsweise der Lohnbuchhaltung, erfolgt neben der digital basierten Personalakte auch eine elektronische Erfassung und Bearbeitung der Löhne und Gehälter.⁴⁴⁹ Die finale digitale Datenauswertung oder auch Datenanalyse ermöglicht eine schnelle und transparente Darstellung komplexer Sachverhalte sowie eine übersichtliche und verständliche Aufbereitung der Datenmengen.⁴⁵⁰ All diese Ebenen können durch die Fortentwicklung und den Einsatz von Künstlicher Intelligenz eine umfassendere Anwendung finden und die Bearbeitung größerer Datenmengen auch im Bereich der Steuerberatung erleichtern.

Innerhalb des Bereichs der Steuerberatung, welcher aufgrund der erhöhten Datenmengen des Mandanten immer mehr auf Automatismen und den verminderten Einsatz von Personal abzielt, spielt der Datenschutz eine ebenso große Rolle wie der Datenschutz in der Steuerberatung vor dem Einsatz der Künstlichen Intelligenz gespielt hat. Als Grundlage dienen weiterhin die personenbezogenen Daten, welche in Zukunft möglicherweise nicht mehr durch den Mandanten, sondern durch die Steuerdatenbasis übermittelt werden. Die Menge der Daten wird jedoch zunehmen.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu achten, dass die Berechtigungen, die zur Verarbeitung der personenbezogenen Daten notwendig sind, weiterhin von allen Parteien berücksichtigt werden und unter datenschutzrechtlichen Gesichtspunkten eingehalten werden. Insbesondere Auftragsverarbeiter, die für die automatisierte Verarbeitung von großen Mengen der Mandantendaten

⁴⁴⁸ Vgl. DATEV eG: <https://www.datev.de/web/de/m/ueber-datev/datev-im-web/datev-von-a-z/dokumenten-management-system-dms/>.

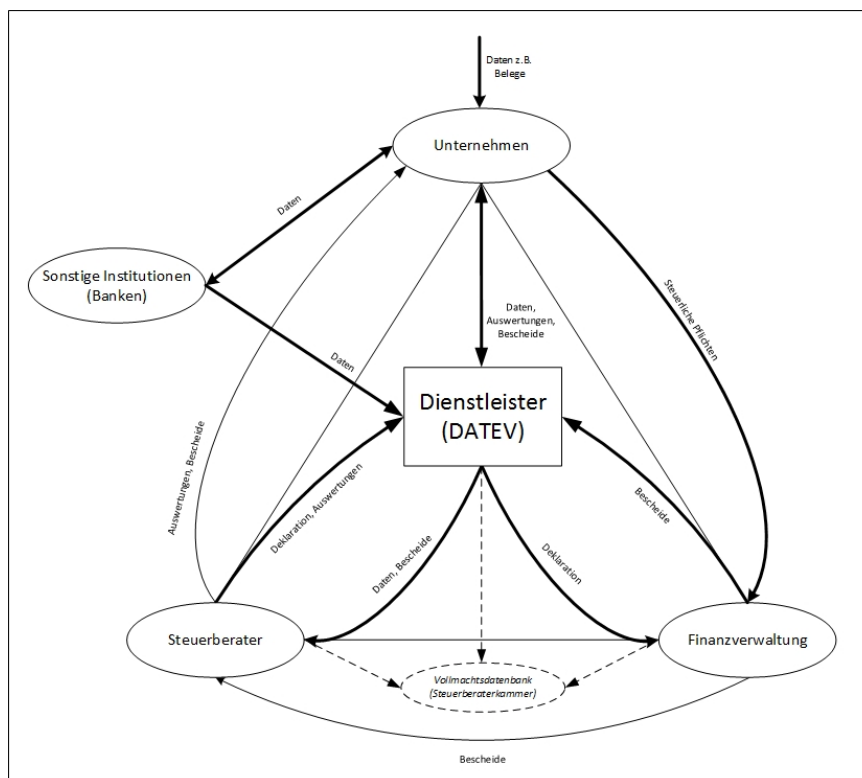
⁴⁴⁹ Vgl. Juhn Partner GmbH Steuerberatungsgesellschaft: <https://www.juhn.com/fachwissen/digitale-steuerberatung/datev-digitale-kanzlei-2019/>.

⁴⁵⁰ Vgl. DATEV eG: <https://www.datev.de/web/de/top-themen/steuerberater/weitere-themen/digitale-datenanalyse/>.

verantwortlich sind, sind hierbei aufgrund Auftragsverarbeitungsvertrag bezüglich der Einhaltung datenschutzrechtlicher Vorgaben zu verpflichten.

I. Beziehungsdreieck

Abbildung 18: Das Beziehungsdreieck: Steuerberater-Mandant-Finanzverwaltung⁴⁵¹



230

Die Parteien innerhalb des Beziehungsdreiecks stehen in direkter Beziehung zueinander. Mittelpunkt dieses Beziehungsdreiecks stellt dabei der Dienstleister wie beispielsweise die DATEV eG dar, welcher alle Parteien im Rahmen derer Verarbeitungstätigkeiten miteinander verbindet. In der Abbildung sind neben den Verarbeitungstätigkeiten wie beispielsweise der Deklaration oder der Übermittlung von Steuerbescheiden alle Datenströme zwischen den einzelnen Parteien veranschaulicht. Die Abbildung zeigt nicht nur, wie komplex die allgemeine Beratungstätigkeit des Steuerberaters im Laufe der Zeit geworden ist, sondern auch, wie viele Parteien tatsächlich im Rahmen der Weitergabe der Daten eines Mandanten involviert sind.

Das Beziehungsdreieck veranschaulicht, dass der Mandant nicht nur eine Beziehung zum Steuerberater als Bearbeiter der Deklaration und deren anschließender Abgabe hat, sondern auch zur Finanzverwaltung im Rahmen der finalen Bearbeitung der Deklaration. Der Steuerberater steht durch die Abgabe der Steuererklärung des Mandanten und die Kommunikation mit der Finanzverwaltung – unabhängig von der Ausgestaltung des Mandats – in Verbindung mit dem jeweils zuständigen Finanzamt. Die Finanzverwaltung hat notwendige Rückfragen und die allgemeine Kommunikation zumeist aufgrund einer Beratungsvollmacht an den Steuerberater direkt zu richten. Die Ergebnisse der Bearbeitung werden zumeist dem Steuerberater in Form eines Bescheides übermittelt. Die Finanzverwaltung steht zum Mandanten in direkter Beziehung, da der Mandant als natürliche Person Objekt der Bearbeitung bei der Finanzverwaltung ist. Das abgebildete Beziehungsdreieck stellt die Grundzüge der Beziehung dar. Neben den abgebildeten drei Parteien kann das Beziehungsdreieck noch um weitere im Verhältnis stehende Akteure ergänzt werden. Das Beziehungsdreieck Steuerberater - Mandant - Finanzverwaltung unterliegt nicht nur aufgrund der in der Abhandlung dargestellten Auswirkungen der DS-GVO auf das Berufsbild des Steuerberaters diversen Änderungen. Auch gesellschaftliche und technische Veränderungen tragen dazu bei, dass sich das dargestellte Beziehungsdreieck und die im Beziehungsdreieck vollzogenen Handlungen wandeln und erweitern.

Ein wesentlicher Einflussfaktor ist der bereits erwähnte Wandel der Technik. Dieser zieht große Veränderungen im Sektor der Finanzverwaltung nach sich, welche bereits vollzogen wurden oder noch vollzogen werden müssen. Deutschland liegt mit den internen Prozessen der Finanzverwaltung im internationalen Vergleich weit zurück in Bezug auf den technischen Wandel. Der vom Weltwirtschaftsforum veröffentlichte Network Readiness Index (NRI) gibt bezüglich der Netzwerkfähigkeit und der Qualität der Bereitstellung von Online-Diensten durch Regierungen (Government Online Service Index) im Jahr 2016 an, dass Deutschland unter den 139 verglichenen Nationen auf Platz 34 ist. Als Trendsetter in diesem konkreten Bereich wird in Bezug auf europäische Staaten Frankreich auf Platz 1, Spanien auf Platz 4 und die Niederlande auf Platz 8 gesehen.⁴⁵² Im Jahr 2020 hat sich das Bild verändert und Estland liegt als europäischer Staat auf Platz zwei gefolgt von Dänemark und Finnland. Deutschland liegt im Jahr 2020 auf Platz 58.⁴⁵³

Aufgrund der Digitalisierung im Bereich der öffentlichen Dienstleistung und der Verwaltungsakte ist es den Bürgern Estlands möglich, die eigene Einkommensteuererklärung innerhalb von wenigen Minuten zu übermitteln. Dafür steht den Steuerbürgern in Estland eine vorausgefüllte Erklärung zur Verfügung, welche über einen geschützten Zugang auf einem zentralen Internetportal aufgerufen werden kann. Dort ist das Steuerformular in digitaler Form zu überprüfen, da bereits vom Arbeitgeber, Banken oder anderen Behörden übermittelte Daten wie beispielsweise die Bankdaten, Spenden, Rentenversicherungsbeiträge oder für die Berechnung der Lohnsteuer relevante Informationen des Arbeitgebers bereitstehen. Nach Ergänzung der Daten, beispielsweise der aus dem Ausland bezogenen Einkünfte oder der Daten bezüglich Eigentumsübertragungen, und Vornahme der digitalen Unterschrift und abschließender Prüfung kann die Steuererklärung abgeschickt werden. Dies ist sogar über das Smartphone möglich.⁴⁵⁴

⁴⁵² Vgl. Weltwirtschaftsforum: <https://reports.weforum.org/global-information-technology-report-2016/networked-readiness-index/>.

⁴⁵³ Vgl. Weltwirtschaftsforum: https://networkreadinessindex.org/wp-content/uploads/2022/09/NRI_2020_Report.pdf.

⁴⁵⁴ Vgl. Republic of Estonia Tax and Customs Board: <https://www.emta.ee/en/private-client/taxes-and-payment/declaration-income/income-tax-returns-2020>.

Die Folgen dieser zu Deutschland absolut konträren Form der Abgabe der Steuererklärung sind zum einen, dass der Beruf der Steuerberater zum Teil dadurch entbehrlicher geworden ist. Daneben sind die Verwaltungsprozesse wesentlich schlanker und für den Bürger schneller geworden sind. Der Prozess der Abgabe einer Steuererklärung gewinnt für den Bürger und die Finanzverwaltung erheblich an Effizienz, was wiederum monetäre Effekte nach sich zieht. Diese Änderung, welche eine optionale zukünftige Veränderung für Deutschland darstellt, birgt für das oben dargestellte Beziehungsdreieck einschneidende Folgen. Die Entwicklung der Technik wird folglich noch stärker in den Fokus rücken und das dargestellte Beziehungsdreieck beeinflussen. Zusammen mit den Änderungen im Bereich der Technik hat jedoch auch die Fortentwicklung im Bereich Datenschutz erheblichen Einfluss auf die Beziehungen zwischen dem Mandanten und der Finanzverwaltung, dem Steuerberater und dem Mandanten und nicht zuletzt der Finanzverwaltung und dem Steuerberater. Während in der bisherigen Abhandlung einzelne Auswirkungen des Datenschutzes auf Teilbereiche im Rahmen der Steuerberatung thematisiert wurden, sollen nun die erörterten Auswirkungen vor dem Hintergrund dieser wechselseitigen Beziehungen aufgezeigt werden.

In der weiteren Betrachtung sollen die Auswirkungen auf die grundsätzlichen Beziehungen zwischen den abgebildeten drei Akteuren, welche derzeit in Deutschland aufgrund der geltenden DS-GVO nachweisbar sind, thematisiert werden. Im ersten Schritt werden die Auswirkungen auf die Beziehung zwischen dem Mandanten und dem Steuerberater betrachtet, da diese Beziehungen den Anstoß für die folgenden Verarbeitungsvorgänge innerhalb einer Deklaration geben. Im Anschluss daran wird die Beziehung Finanzverwaltung und Steuerberater sowie letztlich die Beziehung Mandant und Finanzverwaltung analysiert.

II. Auswirkungen auf die Beziehung Mandant und Steuerberater

Der Mandant kann vom Steuerberater jederzeit Auskunft über die Verwendung seiner Daten und die Verarbeitungsvorgänge verlangen. Des Weiteren kann der Mandant in Erfahrung bringen, wie lange die Daten gespeichert werden und zu welchem Zweck diese beim Steuerberater verwendet werden. Sollten die Daten an Dritte weitergegeben werden, hat der Mandant ein Recht darauf, über diesen Vorgang informiert zu werden. Auch wenn viele Steuerberater diese Informationspflicht schon vor der DS-GVO wahrgenommen haben, wird der Umgang mit den personenbezogenen Daten nun noch nachvollziehbarer und klarer für den Mandanten, was zur Folge hat, dass der Mandant ein erhöhtes Maß an Vertrauen und auch Sicherheit bei der Verarbeitung seiner personenbezogenen Daten verspürt.

Die steigenden Anforderungen an den Datenschutz stärken das Band zwischen dem Mandanten und dem Steuerberater und erhöhen deren Interaktion. Es muss betont werden, dass beide Rechtsgebiete, das Datenschutzrecht und das Steuerrecht, jeweils das Vertrauen als Basis der Geschäftsbeziehung gemeinsam haben. Die Stärkung des Persönlichkeitsrechts des Mandanten und die höheren Anforderungen an Verantwortliche in der Position als Steuerberater im Zusammenhang mit der Verarbeitung der personenbezogenen Daten führen dazu, dass ein bestehendes gutes Verhältnis zwischen dem Steuerberater und dem Mandanten gefestigt und weiterentwickelt wird durch die DS-GVO konforme Handhabung von Verarbeitungsvorgängen in der Praxis und die Sensibilisierung und dem Verständnis des Mandanten für den sorgfältigen und pflichtbewussten Umgang mit den eigenen personenbezogenen Daten. Anfänglich kann es aufgrund der Anforderungen der DS-GVO bezüglich der Dokumentation und Informationspflichten womöglich zu Irritationen kommen, wenn bestehende oder auch neue Mandate mit den Verpflichtungen der DS-GVO in Berührung kommen, sodass der Steuerberater zu notwendigen Erläuterungen angehalten ist.

Des Weiteren verändert sich die Kommunikation zwischen dem Mandanten und dem Steuerberater dahingehend, dass aufgrund der Abnahme von

postalischer Kommunikation und der Zunahme von E-Mails ein schnellerer Informationsaustausch und auch der Austausch von größeren Datenmengen ermöglicht wird. Diese Wandlung der Kommunikation wird vor dem Hintergrund der DS-GVO nun noch sicherer gemacht durch die Abstimmung hinsichtlich notwendiger Sicherheitsmaßnahmen zusammen mit dem Mandanten und der Implementierung geeigneter technischer und organisatorischer Maßnahmen zum Schutz personenbezogener Daten bei der Kommunikation durch E-Mails innerhalb der Kanzleiorganisation. Der schnelle Informationsaustausch per E-Mail ist inzwischen auch in der StBVV in § 4 und § 9 festgehalten, wodurch Steuerberater dem Mandanten die Vereinbarung oder Vergütung in Textform, sprich per E-Mail, zukommen lassen dürfen.

Die Unterstützung des Mandanten seitens der Steuerberater hat sich aufgrund der DS-GVO erweitert. Die Abgabenordnung führt eine Vielzahl von Ausnahmetatbeständen auf, welche den Auskunftsanspruch des Mandanten gegenüber der Finanzverwaltung beeinträchtigt. Es ist daher anzunehmen, dass das Ziel der DS-GVO zum Schutz der personenbezogenen Daten dazu führt, dass die Beziehung Mandant und Steuerberater gestärkt wird. Bei der Durchsetzung der Rechte des Betroffenen sucht der Mandant beim Steuerberater Unterstützung und erlangt diese beispielsweise, indem er zusammen mit dem Steuerberater einen Antrag auf Auskunftersuchen stellt und den Versuch unternimmt, den Ausgleich des entstandenen Machtgefälles zwischen dem Mandanten und der Finanzverwaltung (wieder)herzustellen.

Wie bereits dargelegt, gibt die DS-GVO im Bereich der Kommunikation gewisse Vorgaben an die Hand, welche die personenbezogenen Daten des Mandanten schützen sollen. Dies stellt für den Steuerberater eine formelle Hürde dar, welche jedoch nach Absprache mit dem Mandanten und der Einholung von Einwilligungen bezüglich des Umfangs und der Handhabung der Verarbeitung personenbezogener Daten überwunden werden kann.

III. Auswirkungen auf die Beziehung Finanzverwaltung und Steuerberater

Die Beziehung zwischen dem Steuerberater und der Finanzverwaltung war bereits vor der DS-GVO vielschichtig. Der Steuerberater steht stets zwischen den Parteien des Mandanten und dem Finanzamt. Da der Steuerberater durch Beauftragung des Mandanten für diesen tätig ist, ist das Ziel des Steuerberaters gegenüber dem Finanzamt, im Rahmen seiner Möglichkeiten, die Interessen des Mandanten bestmöglich zu vertreten. Die tatsächliche Zusammenarbeit von Steuerberater und Finanzamt ist deshalb eher zweitrangig, das zu erzielende Ergebnis für den Mandanten dagegen erstrangig.

Durch die DS-GVO rückt der Schutz der personenbezogenen Daten des Mandanten noch mehr in den Vordergrund. Für den Steuerberater und für die Finanzverwaltung ergibt sich das gemeinsame Ziel, die personenbezogenen Daten im Einklang mit der DS-GVO zu verarbeiten. Hierbei hat der Steuerberater zusätzlich auch darauf zu achten, dass die Finanzverwaltung die gesetzlichen Regelungen in steuerlicher und datenschutzrechtlicher Hinsicht einhält. Dabei ist eine Gemeinsamkeit zu erkennen, welche in Zukunft noch stärker zu beachten ist. Gerade auch im Hinblick auf das zum 01. Januar 2017 in Kraft getretene Steuermodernisierungsgesetz, welches die größte Reform der Abgabenordnung seit den 1970 Jahren darstellt, wird die Digitalisierung seitens der Finanzverwaltung durch die automationsgestützte Verarbeitung der Steuererklärungen, und die Verarbeitung der von Dritten elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelten Daten vorangetrieben.⁴⁵⁵ Je mehr Daten verarbeitet werden und je schwieriger die Authentifizierung beim Abruf dieser Daten wird, umso wichtiger ist es den Schutz der personenbezogenen Daten aufrecht zu erhalten und durch die Zusammenarbeit des Steuerberaters mit der Finanzverwaltung zu stärken.

Ein großer Problembereich für den Schutz der Daten ist dabei der erlaubte und datenschutzrechtlich konforme Austausch von Daten zwischen dem

⁴⁵⁵ Vgl. Vetten: Steuermodernisierungsgesetz – ein zweiter Blick, in NWB 42/ 2016, S. 3187.

Steuerberater und der Finanzverwaltung. Dabei geht es nicht nur um den Abruf von Daten durch den Steuerberater beim Finanzamt, sondern auch um den Zuruf von Daten des Finanzamts an den Steuerberater. Grundsätzlich ist diese Form des Datenaustauschs zwischen den Parteien durch die Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen geregelt, bei welcher der Steuerberater beziehungsweise die Steuerkanzlei dazu bevollmächtigt wird, den Mandanten in allen steuerlichen und sonstigen Angelegenheiten im Sinne des § 1 StBerG zu vertreten. Eine Unterzeichnung der Vollmacht durch den Mandanten ist notwendig. Darüber hinaus kann eine Bekanntgabevollmacht erteilt werden, bei welcher der Steuerberater zur Entgegennahme von Steuerbescheiden ermächtigt wird. Die erteilte Vollmacht und damit einhergehende Berechtigungen können vom Mandanten jederzeit durch Widerruf der Vollmacht mit Wirkung ab Anzeige gegenüber der Finanzbehörde oder Übermittlung des entsprechenden Datensatzes aufgehoben werden.⁴⁵⁶

Hinsichtlich der Bekanntgabevollmacht ist dabei auf § 122a AO hinzuweisen, welcher die Bekanntgabe von Verwaltungsakten durch Bereitstellung zum Datenabruf ermöglicht. Dieser Paragraph wurde durch Artikel 1 Nr. 20 des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 eingeführt und dient der Umsetzung ausschließlich automationsgestützter Steuerbescheide unter Vermeidung von Medienbrüchen.⁴⁵⁷ Als elektronische Alternative zur Bekanntgabe in Papierform kann das verschlüsselte und digital signierte Dokument an den Betroffenen oder einen Empfangsbevollmächtigten wie beispielsweise den Steuerberater unter ausdrücklicher Einwilligung in die Bekanntgabe in elektronischer Form zum Abruf bereitgestellt werden. Die Benachrichtigung über die Bereitstellung erfolgt dabei an eine zuvor festgelegte E-Mail-Adresse.⁴⁵⁸ Bislang ist die elektronische Bekanntgabe freiwillig und abhängig von der vorherigen Zustimmung des Betroffenen. Darüber hinaus wird ein Zugang für die Übermittlung der elektronischen Dokumente gemäß § 87a Abs. 1 AO benötigt. Dieser Zugang muss zur Wahrung des

⁴⁵⁶ Vgl. BMF-Schreiben v. 01.08.2016 - IV A 3 - S 0202/15/10001 BStBl I 2016, S. 662, Merkblatt.

⁴⁵⁷ Vgl. Ratschow in Klein: AO, § 122a, Rn. 1.

⁴⁵⁸ Vgl. Niewerth in Lippross/ Seibel: AO, § 122a, Rn. 1f.

Steuergeheimnisses ein sicheres Verfahren zugrunde legen, um den Abruf der Daten von unberechtigten Personen und damit einen Verstoß gegen den Datenschutz zu verhindern. Als sicheres Verfahren gilt gemäß der Auffassung der Finanzverwaltung die Bereitstellung von Verwaltungsakten im System Elster, wobei auch andere Verfahren den Anforderungen gerecht werden können.⁴⁵⁹

Insbesondere im Hinblick auf die zunehmenden Datenmengen ist die Vollmacht zum Abruf von bei der Finanzverwaltung gespeicherten steuerlichen Daten für den Steuerberater äußerst hilfreich, da dadurch zeitnah und unproblematisch gespeicherte steuerliche Daten des Mandanten abgerufen werden können. Die jeweilige Vollmacht ist beim zuständigen Finanzamt des Mandanten einzureichen und gilt zeitlich unbegrenzt.

Ein praxisnahes Problem bei der Zusammenarbeit zwischen Steuerberater und Finanzverwaltung zeigt der telefonische Abgleich von durch den Mandanten geleistete Vorauszahlungen. Es ist nicht unüblich, dass das Finanzamt auf telefonische Anfrage hin Daten über den Steuerpflichtigen und damit personenbezogene Daten an den Anfragenden weitergibt. Die Frage jedoch, ob hier ein Verstoß gegen die DS-GVO durch unrechtmäßige Weitergabe und Offenbarung von personenbezogenen Daten begangen wurde, kann das Finanzamt oftmals nicht eindeutig beantworten. Bei der telefonischen Anfrage authentifiziert das Finanzamt nur selten den Anfragenden und vertraut auf dessen Ehrlichkeit. Die persönliche Erfahrung zeigt, dass allein die Angabe der zum Mandanten gehörenden Steuernummer reicht, um umfangreiche Auskünfte zu erhalten. Nur zu häufig jedoch wird dieses Vertrauen gemäß Auskunft einer in einem bayerischen Finanzamt tätigen Sachbearbeiterin ausgenutzt. So nutzen Betrüger sowie Inkassobüros die telefonische Auskunft beim Finanzamt, um Informationen über den Betroffenen zu erlangen. Es ist also fraglich, wie viele Verstöße gegen die DS-GVO zumeist unbewusst oder teils bewusst erfolgen.

Eindeutig ist, dass derzeit eine der wenigen Möglichkeiten zur sicheren Weitergabe von personenbezogenen Daten die Hinterlegung einer Vollmacht zur

⁴⁵⁹ Vgl. Ratschow in Klein: AO, § 122a, Rn. 2f.

Vertretung in Steuersachen ist. So kann garantiert werden, dass tatsächlich nur der mit einer Vollmacht versehene Steuerberater Auskunft zu den personenbezogenen Daten seines Mandanten beim Finanzamt erhält. Für diese Zwecke besteht bereits eine zentrale Vollmachtsdatenbank, welche in Form der Online-Anwendung zur Verwaltung von Vollmachten zur Vertretung in Steuersachen sowie zur Weiterleitung von Daten an die Finanzverwaltung dient. Ab dem 01. Juli 2020 befindet sich die Vollmachtsdatenbank im Betrieb der Bundessteuerberaterkammer und die DATEV eG hat die Position des technischen Dienstleisters der Bundessteuerberaterkammer in diesem Zusammenhang übernommen.⁴⁶⁰ Dabei ist der Zugang zu dieser Datenbank nur für berechtigte Berufsträger mit einem akzeptierten Zugangsmedium, beispielsweise einer SmartCard, möglich. Der Berufsträger kann dann in dieser Vollmachtsdatenbank die ihm erteilten Vollmachten hinterlegen, welche dann in regelmäßigen Abständen an die Finanzverwaltung übermittelt werden.⁴⁶¹

Auch das Steuerkonto online bietet die Möglichkeit zur sicheren Abfrage von Daten bei der Finanzverwaltung. Die DATEV eG beispielsweise bietet das Steuerkonto online an, um auf elektronischem Weg die Steuerkontodaten des Mandanten von der Finanzbehörde übertragen zu bekommen und durch den Einsatz einer DATEV SmartCard die Authentifizierung zu sichern.⁴⁶²

Der Steuerberater und die Finanzverwaltung müssen auch zukünftig zusammenarbeiten, um den Schutz der personenbezogenen Daten des Mandanten garantieren zu können. Bereits jetzt existieren viele Möglichkeiten, um den Schutz personenbezogener Daten beim digitalen Austausch zuzusichern. Dieser Schutz kann nicht nur dadurch erhöht werden, dass das Medium der mündlichen Kommunikation sicherer gemacht wird. Auch andere Medien im Zusammenhang mit der Übermittlung von personenbezogenen Daten müssen abgesichert und verbessert werden. Da der Schutz der Übermittlung von

⁴⁶⁰ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: <https://www.bstbk.de/de/themen/vollmachtsdatenbank>.

⁴⁶¹ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/vollmachtsdatenbank/VDB_Leistungsbeschreibung_BStBK_V1.pdf.

⁴⁶² Vgl. DATEV eG: <http://apps.datev.de/dnlexka/#/document/1013591>.

personenbezogenen Daten bereits zentrales Anliegen vieler Dienstleister im Bereich der Steuerberatung ist, ist auch darauf abzustellen, den Abgleich personenbezogener Daten auszuweiten. Der vermehrte Abgleich von Daten zwischen dem Steuerberater und der Finanzverwaltung über Medien wie beispielsweise die Vollmachtsdatenbank oder das Steuerkonto online soll dazu führen, dass in der Tat die richtigen personenbezogenen Daten der Finanzverwaltung vorliegen und keine Daten verwendet werden, welche den Sachstand des Mandanten womöglich inkorrekt widerspiegeln.

Ein Beispiel für den über die alltäglichen Pflichten der reinen Deklaration hinausgehenden Informationsfluss zwischen dem Steuerberater und der Finanzverwaltung stellt der im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung durchgeführte Datenzugriff auf die digitalen Buchhaltungsdaten durch das Finanzamt dar. Die Zugriffsrechte ermöglichen es dem Finanzamt die Unternehmensdaten über das EDV-System des Steuerpflichtigen zu generieren und durch Detailprüfungen auf Basis der ergangenen Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) auszuwerten.⁴⁶³

Die Beziehung des Steuerberaters gegenüber der Finanzverwaltung als Sprachrohr des Mandanten wird sich auch dahingehend ändern, dass immer mehr laufende Daten an die Finanzverwaltung zu melden sind. Neben den gängigsten Beispielen der Deklaration und der Meldung von durch den Steuerberater verarbeiteten Daten ist ein neues Beispiel die Anzeigepflicht zur Grenzüberschreitenden Steuerplanungsgestaltung in der Richtlinie EU 2018/822 vom 25.05.2018, welche durch Einführung der §§ 138d ff AO in Deutschland umgesetzt wurde. Diese Mitteilungspflicht trifft den Steuerberater dahingehend, dass er bereits vor dem verpflichtenden Datum des 01. Juli 2020 die von der Mitteilungspflicht erfassten Steuermodelle aus dem Zeitraum 25.06.2018 bis 30.06.2020 gemäß Art. 97 § 33 EGAO dokumentieren, relevante Fälle zusammenstellen und bis 31.08.2020 mitteilen musste. Es wird deutlich, dass neben den jährlich wiederkehrenden Aufgaben des Steuerberaters, welche er turnusmäßig im Auftrag des Mandanten erledigen und

⁴⁶³ Vgl. Rennar: Digitale Betriebsprüfung internationaler Konzernunternehmen mittels GDPdU, in StuB 2021, S. 780.

beim Finanzamt einreichen muss, Aufgaben hinzukommen, welche eine laufende Übermittlung in nicht turnusmäßiger Reihenfolge notwendig machen. Der Finanzverwaltung werden folglich neben den bestehenden Deklarationen weitere Daten übermittelt, die das Finanzamt zum internen Abgleich und Informationsaustausch mit anderen EU-Mitgliedsstaaten verwendet. Insgesamt zeichnet sich jedoch nicht nur ein Trend hin zum vermehrten Datenaustausch ab, sondern gar ein zunehmender Datenabgleich über nationale Grenzen hinweg zwischen den Finanzbehörden der einzelnen Nationen.

Der Datenfluss, welcher über den Steuerberater an die Finanzverwaltung gesteuert wird, nimmt kontinuierlich zu. Die derzeitigen Entwicklungen im Aufgabengebiet des Steuerberaters machen deutlich, wie sehr der Informationsfluss vom Steuerberater hin zur Finanzverwaltung, aber auch der Datenabgleich von der Finanzverwaltung zum Steuerberater in Form des Datenabrufs erweitert wird. Auf eine DS-GVO konforme Übermittlung von Daten durch technische und organisatorische Maßnahmen ist stets beiderseitig zu achten. Es werden immer mehr Informationen gesammelt, welche im Anschluss an die Finanzverwaltung im Rahmen verschiedenster Aufträge übermittelt werden. Dies führt im Umkehrschluss auch dazu, dass die Datensammlung der Finanzverwaltung zum einzelnen Mandanten in seiner Person als Betroffenen immer größer wird. Der Grundsatz der Datenminimierung sowie der zweckgebundenen Verarbeitung personenbezogener Daten darf hier nicht in den Hintergrund treten.

IV. Auswirkungen auf die Beziehung Mandant und Finanzverwaltung

Die DS-GVO eröffnet dem Mandanten und Steuerbürger neue Wege, um in Sachen persönliche Steuerpflicht Auskunft zu erlangen. Nach Artikel 15 DS-GVO hat die betroffene Person einen Anspruch auf Auskunft. Von dem umfangreichen Auskunftsrecht gibt es jedoch Ausnahmen. So kann die Behörde vom Auskunftersuchen Abstand nehmen, wenn die ordnungsgemäße Aufgabenerfüllung der Finanzbehörde, die öffentliche Sicherheit und Ordnung oder das Wohl des Bundes oder eines Landes in Gefahr ist oder eine vertrauliche Offenbarung geschützter Daten gegenüber öffentlichen Stellen gefährdet ist oder der Rechtsträger der Finanzbehörde bei der Geltendmachung zivilrechtlicher Ansprüche beeinträchtigt ist.⁴⁶⁴ Die Vielfalt der Ausnahmen deutet darauf hin, dass der Ausnahmetatbestand der Regelfall sein kann. Dementsprechend wird der Datenschutz, der im Sinne des erhöhten Schutzes der betroffenen Person auftritt, stark eingeschränkt.

Die Beziehung zwischen dem Mandanten als Steuerbürger und der Finanzverwaltung kann nicht pauschal als positiv oder negativ bewertet werden, da die persönliche Einschätzung stets subjektiv ist. Je nach eigener Erwartungshaltung des Mandanten und Erlebnissen oder Ergebnissen in der Vergangenheit beschreibt sicherlich jeder Mandant das persönliche Verhältnis zur Finanzverwaltung sehr unterschiedlich. Um eine objektive Kommunikation zu garantieren, tritt der Steuerberater als dritte Partei dem Mandanten zur Seite. Der Steuerberater gilt in seiner Position stets als Vermittler zwischen den Parteien, welcher jedoch vorrangig dem Mandanten dient. Durch die DS-GVO hat sich die Beziehung zwischen dem Mandanten und der Finanzverwaltung verändert, denn auch die Finanzverwaltung ist als Verarbeiter personenbezogener Daten nach Artikel 4 Nr. 7 DS-GVO tätig.

Die Finanzverwaltung verarbeitet die Daten nach der Zulässigkeitsvoraussetzung des Artikel 6 Abs. 1 Buchstabe e) iVm. Abs. 3 S. 1 DS-GVO. Im nationalen Recht ist diese Voraussetzung in den §§ 29b AO und 29c AO

⁴⁶⁴ Vgl. § 32c Abs. 1 iVm. § 32a Abs. 1 und § 32b Abs. 1 und 2 AO.

umgesetzt, die durch den Artikel 17 des Gesetzes zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017, BGBl. I S. 2541, eingefügt wurden. Da die Verarbeitung personenbezogener Daten stets eines Zwecks bedarf, muss auch die Verarbeitung durch die Finanzverwaltung auf einer Rechtsgrundlage beruhen. Im § 29b Abs. 1 AO wird festgelegt, dass Finanzbehörden personenbezogene Daten verarbeiten dürfen, wenn dies zur Erfüllung der Ihnen obliegenden Aufgaben erforderlich ist oder die Finanzbehörde im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt tätig ist.⁴⁶⁵ Für die Frage der Zulässigkeit wird in § 29b AO hinsichtlich der Verarbeitung unterschieden in die nach Absatz 1 einfachen personenbezogenen Daten und nach Absatz 2 besonderen Kategorien personenbezogener Daten.⁴⁶⁶ Damit ist die DS-GVO „auch im Verwaltungsverfahren in Steuersachen nach der AO unmittelbar anzuwenden“⁴⁶⁷, wenn einer der Tatbestände vorliegt. Die in § 29b AO genannten Aufgaben können sich dabei aus der AO, den Steuergesetzen oder europarechtlichen Vorschriften ergeben, wobei Ausnahmen hiervon in § 29b Abs. 2 AO und § 29c AO geregelt sind.⁴⁶⁸ In § 29b Abs. 2 AO wird insbesondere die Verhältnismäßigkeitsprüfung dargestellt, in der die Interessen des Verantwortlichen an der Datenverarbeitung die Interessen der betroffenen Person gemäß Artikel 9 Abs. 1 DS-GVO überwiegen.⁴⁶⁹ Ausdrücklich wird hier also die Art der Ausnahme behandelt, bei welcher das Interesse der Finanzverwaltung an der Datenverarbeitung das Interesse des Mandanten überwiegt.

1. Informationspflicht der Finanzverwaltung

Die Rechte von Betroffenen, hier dem Mandanten, werden durch die Informationspflicht nach Artikel 13 und 14 DS-GVO gestärkt, da auch die Finanzverwaltung diesen Pflichten Folge zu leisten hat. Gerade §§ 32a und 32b AO legen die Informationspflicht der Finanzbehörde bei der Erhebung

⁴⁶⁵ Vgl. BMF- Schreiben v. 13.01.2020 - IV A 3 - S 0130/19/10017 :004, Rn. 18.

⁴⁶⁶ Vgl. Krömker in Lippross/ Seibel: AO, § 29b, Rn. 3.

⁴⁶⁷ BMF- Schreiben v. 13.01.2020 - IV A 3 - S 0130/19/10017 :004, Rn. 2.

⁴⁶⁸ Vgl. Rüsken in Klein: AO, § 29b, Rn. 22.

⁴⁶⁹ Vgl. Rüsken in Klein: AO, § 29b, Rn. 29.

personenbezogener Daten bei betroffenen Personen oder bei Erhebung der Daten bei Dritten fest. Jedoch handeln sie eher von der Umgehung einer solchen Informationspflicht und den Ausnahmen, welche von der Informationspflicht befreien.

Bereits im Jahr 2008 legte das Bundesverfassungsgericht im Hinblick auf Datensammlungen fest, dass ein Informationsrecht des Betroffenen ein zentraler Baustein der staatlichen Informationsordnung ist.⁴⁷⁰ Annähernd 10 Jahre später wurde durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften v. 17.07.2017, BGBl. I S. 2541 ein datenschutzrechtlicher Abschnitt über die Rechte betroffener Personen unter dem Druck der DS-GVO implementiert.⁴⁷¹ Die DS-GVO stärkt die Rechte des Betroffenen, wohingegen die AO der Finanzverwaltung Möglichkeiten eröffnet, in gewissen Fällen Abstand zu nehmen von der Informationspflicht. Eine solche Einschränkung des unionsrechtlich gewährten Informationsanspruchs des Betroffenen in der AO ist aufgrund Artikel 23 Abs. 1 Buchstabe e und h DS-GVO grundsätzlich zulässig. Die Informationspflicht bei Weiterverarbeitung der personenbezogenen Daten für einen anderen als den ursprünglich angeordneten Zweck gemäß Artikel 13 Abs. 3 DS-GVO besteht gemäß § 32a Abs. 1 AO in dem Fall nicht, in dem eine Erteilung der Information über die beabsichtigte Weiterverarbeitung die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzverwaltung obliegenden Aufgabe im Sinne des Artikels 23 Absatz 1 Buchstabe d bis h DS-GVO gefährden und damit gemäß § 32a Abs. 2 AO die Aufdeckung steuerliche bedeutsamer Sachverhalte erschweren würde. Ein solcher Fall liegt wiederum nach § 32a Abs. 2 AO vor, wenn die Erteilung von Informationen an den Betroffenen es diesem oder Dritten ermöglicht, steuerlich bedeutsame Sachverhalte zu verschleiern oder Spuren zu verwischen.⁴⁷² In § 32a Abs. 2 AO wird anhand dieser Regelbeispiele versucht den Tatbestand des § 32a Abs. 1 Nr. 1 Hs. 1 AO zu konkretisieren.⁴⁷³

⁴⁷⁰ Vgl. BVerfG vom 10.3.2008 - 1 BvR 2388/03.

⁴⁷¹ Vgl. Seer: Datenschutz und Besteuerungsverfahren, in SteuerStud 2019, S. 241.

⁴⁷² Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.2020 - IV A 3 - S 0130/19/10017 :004, Rn. 50.

⁴⁷³ Vgl. Rüsken in Klein: AO, § 32a, Rn. 5.

Des Weiteren muss der Betroffene analog Artikel 13 Abs. 4 DS-GVO nicht informiert werden, soweit er bereits über die Informationen verfügt oder wenn sich der Betroffene die Kenntnisse ohne Weiteres aus dem Internet, Informationsschreibern oder dergleichen beschaffen kann.⁴⁷⁴ So muss die Finanzbehörde ihrer Informationspflicht nach Artikel 13 beziehungsweise Artikel 14 DS-GVO nicht nachkommen, wenn nach § 32a Abs. 1 Nr. 1 AO eine Gefährdung der ordnungsgemäßen Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzverwaltung liegenden Aufgaben wie beispielsweise der Mitteilungen an die Steuerfahndung und Kontrollmitteilungen vorliegt. Dies kann auch bei Mitteilungen an die für Steuerstraßverfahren und Steuerordnungswidrigkeiten zuständigen Stellen gegeben sein.⁴⁷⁵ Auch die alleinige Gefährdung von Kontrollmitteilungen ermöglichen es der Finanzverwaltung die Informationspflicht nach DS-GVO auszusetzen.⁴⁷⁶ Daneben kann auch die Gefährdung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung nach § 32a Abs. 1 Nr. 2 AO von der Pflicht gemäß Artikel 13 DS-GVO entbinden. Hinsichtlich der Definition der „Gefährdung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung“ ist auf die Definition des Polizeirechts zurückzugreifen.⁴⁷⁷ In § 32a Abs. 1 Nr. 3 AO wird als dritter Ausnahmetatbestand aufgelistet, dass die Offenbarung zur Beeinträchtigung des Rechtsträgers der Finanzbehörde in der Geltendmachung, Ausübung oder Verteidigung zivilrechtlicher Ansprüche oder in der der Verteidigung gegen ihn geltend gemachter zivilrechtlicher Ansprüche im Sinne des Artikels 23 Absatz 1 Buchstabe j DS-GVO führt. Ein mögliches Beispiel hierfür ist die Beeinträchtigung der Finanzbehörde in der Abwehr von Amtshaftungsansprüchen, Schadenersatzansprüchen oder Insolvenzanfechtungsansprüchen.⁴⁷⁸ Der letzte Ausnahmetatbestand in § 32a Abs. 1 Nr. 4 AO führt die Gefährdung einer vertraulichen Offenbarung geschützter Daten gegenüber öffentlichen Stellen an. Ein unter diesen Tatbestand fallendes Beispiel ist die Informationsweitergabe über mögliche Steuerverkürzung an Strafverfolgungsbehörden oder die zuständige Sozialbehörde aufgrund von

⁴⁷⁴ Vgl. Rüsken in Klein: AO, § 32a, Rn. 6.

⁴⁷⁵ Vgl. Gercke in König: AO, § 32a, Rn. 14.

⁴⁷⁶ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.2020 - IV A 3 - S 0130/19/10017 :004, Rn. 50.

⁴⁷⁷ Vgl. Gercke in König: AO, § 32a, Rn. 15.

⁴⁷⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.2020 - IV A 3 - S 0130/19/10017 :004, Rn. 48.

Anhaltspunkten für einen möglichen Sozialleistungsmissbrauch durch die Finanzbehörde.⁴⁷⁹ Inwiefern eine Kontrollmitteilung von einer Finanzbehörde an eine andere Finanzbehörde zur Überprüfung eines steuerlichen Sachverhaltes tatsächlich gefährdet ist und damit die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden liegenden Aufgaben gefährdet, nur weil der Steuerpflichtige gemäß Artikel 13 DS-GVO informiert wird, bleibt fraglich.

Eine Gefährdung der ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben der Finanzverwaltung kann nach § 32a Abs. 2 AO ebenfalls vorliegen, wenn die betroffene Person oder Dritte durch Einhaltung der Informationspflicht in die Lage versetzt werden, steuerliche bedeutsame Sachverhalte zu verschleiern oder Spuren zu verwischen. Dieser Ausnahmetatbestand ist insbesondere vor dem Hintergrund zu kritisieren, dass die Einflussnahme auf das Verhalten Dritter außerhalb des Einflusses des Betroffenen steht. Bei der gesetzlich verankerten Aussetzung der Informationspflicht muss die Finanzbehörde die Gründe für die Entscheidung festhalten und dokumentieren.⁴⁸⁰

Vor dem Hintergrund, dass die Auslegung der Regelbeispiele in § 32a Abs. 2 AO durch die Motivation eines grundsätzlichen öffentlichen Interesses an der Funktionsfähigkeit des Steuervollzugs eingeschränkt wird, ist ein Verweis auf eine Gefährdungslage nicht als Rechtfertigung für eine Einschränkung von Informationsrechten geeignet.⁴⁸¹ Insbesondere § 32a Abs. 1 Nr. 1 AO schränkt die Informationspflicht als das Recht des Betroffenen erheblich ein. Bei Streitigkeiten über die Rechte gemäß Artikel 78 Abs. 1 und 2 DS-GVO und der Verarbeitung nach § 30 AO gilt der gerichtliche Rechtsschutz nach § 32i AO. Der Finanzrechtsweg ist für Klagen hinsichtlich der Verarbeitung personenbezogener Daten gegen Finanzbehörden oder deren Auftragsverarbeiter gemäß § 32i Abs. 2 AO gegeben.

Der BFH bestätigte am 17.11.2021 im Rahmen der Frage, ob ein Auskunftsanspruch hinsichtlich der gespeicherten Daten bei der Informationszentrale

⁴⁷⁹ Vgl. Gercke in König: AO, § 32a, Rn. 18.

⁴⁸⁰ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.2020 - IV A 3 - S 0130/19/10017 :004, Rn. 52.

⁴⁸¹ Vgl. NWB Verlag (o.A.): Datenschutz im Verhältnis Steuerbürger – Finanzverwaltung, in NWB 39/ 2018, S. 2889.

für steuerliche Auslandsbeziehungen besteht, dass das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung hinter dem Interesse des Staates an der ordnungsgemäßen Besteuerung zurücksteht. Der Kläger machte Ansprüche aus dem Informationsfreiheitsgesetz vom 05.09.2005 (BGBl I 2005, S. 2722) in der geltenden Fassung sowie nach den entsprechenden Gesetzen der Länder gegenüber der Finanzbehörde geltend. Gemäß § 32e AO gelten die Artikel 12 bis 15 DS-GVO i.V.m. § 32a bis 32d AO jedoch entsprechend und die Ansprüche aus den Informationsfreiheitsgesetzen reichen – zumindest in diesem Fall – nicht weiter als die Ansprüche aus der AO.⁴⁸²

2. Auskunftsrecht des Mandanten

a. Formelle Anforderungen

Das in Artikel 15 DS-GVO verankerte Auskunftsrecht des Mandanten kann auch gegenüber der Finanzverwaltung ausgeübt werden. Dabei muss der Antrag auf Auskunft nicht begründet werden. Eine Formvorgabe besteht nicht, sodass der Antrag formfrei erfolgen kann. Pauschale Anträge bei der jeweiligen Finanzbehörde sind jedoch dahingehend zu präzisieren, als dass der Antragsteller die Art der personenbezogenen Daten festlegen muss, über welche er Auskunft ersuchen möchte.⁴⁸³

Die Finanzverwaltung kann einen Antrag auf Auskunft durch den Betroffenen jedoch in begründeten Ausnahmefällen nach § 32c AO auch zurückweisen.⁴⁸⁴ Grundsätzlich ist hierbei folglich eine Begründung der Finanzverwaltung für die Zurückweisung darzulegen, es sei denn die Mitteilung über die Begründung der Auskunftsablehnung gefährdet den verfolgten Zweck der Finanzbehörde.⁴⁸⁵

⁴⁸² Vgl. BFH-Urteil vom 17.11.2021, II R 43/19.

⁴⁸³ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.2020 - IV A 3 - S 0130/19/10017 :004, Rn. 69.

⁴⁸⁴ Vgl. Landesbeauftragter für den Datenschutz und die Informationsfreiheit Baden-Württemberg: <https://www.baden-wuerttemberg.datenschutz.de/auskunftsanspruch-nach-ds-gvo-auch-finanzbehoerden-sind-auskunftspflichtig/>.

⁴⁸⁵ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.2020 - IV A 3 - S 0130/19/10017 :004, Rn. 70f.

Wird der Antrag vom Mandanten elektronisch eingereicht, sind die Daten gemäß Artikel 15 Abs. 3 DS-GVO unentgeltlich und in einem gängigen elektronischen Format zur Verfügung zu stellen. Sofern die Akten jedoch nicht im elektronischen Format vorliegen, sondern nur in Papierform, kann aus Artikel 15 Abs. 3 DS-GVO keine Pflicht zur Digitalisierung des Verantwortlichen abgeleitet werden. In Fällen des Vorhaltens der Akten in Papierform besteht kein Anspruch auf Akteneinsicht in digitaler Form.⁴⁸⁶ Im Folgenden soll beispielhaft ein Antrag auf Auskunftersuchen dargelegt werden, welchen der Betroffene oder der Mandant mit oder ohne Hilfe des Steuerberaters ausfüllen und präzisieren kann.

⁴⁸⁶ Vgl. BFH-Beschluss vom 07.06.2021 – VIII B 123/20.

Abbildung 19: Muster Antrag auf Auskunft⁴⁸⁷

[Absender, Anschrift]
[Ort, Datum]

[Name und Anschrift des Unternehmens, der Behörde, des Vereins u.a.]

Auskunftsersuchen nach Art. 15 Absatz 1 der Datenschutz-Grundverordnung (DS-GVO) Meine Kunden- oder Vertragsnummer / mein Aktenzeichen:

Sehr geehrte Damen und Herren,

hiermit erbitte ich von Ihnen gemäß Artikel 15 Absatz 1 DS-GVO unentgeltliche und schriftliche

Auskunft

ob Sie mich betreffende personenbezogene Daten verarbeiten (Definition des Begriffs „Verarbeitung“ siehe Art. 4 Nr. 2 DS-GVO).

Falls ja, schließe ich **folgende Fragen** an:

1. Welche mich betreffenden personenbezogenen Daten verarbeiten Sie?
2. Zu welchem Zweck (welchen Zwecken) verarbeiten Sie diese Daten?
3. Woher stammen diese mich betreffenden Daten?
4. Haben Sie diese Daten an Dritte übermittelt oder planen Sie, diese an Dritte zu übermitteln? Wenn ja, an wen, wann und zu welchem Zweck (welchen Zwecken)?
5. Wie lange werden Sie meine Daten verarbeiten (Stichwort Datenlöschkonzeption)?
6. Haben Sie hinsichtlich meiner Person ein Profil angelegt? Falls ja, teilen Sie mir den Inhalt dieses Profils und die Art und Weise des Zustandekommens dieses Profils bitte mit.
7. Welchen aktuellen Scorewert übermitteln Sie hinsichtlich meiner Person und welche genaue Bedeutung hat dieser Scorewert? An wen haben Sie meinen Scorewert in den letzten 12 Monaten übermittelt? Welche einzelnen Daten liegen dieser Scorewertberechnung zugrunde? Woher haben Sie diese Daten?
8. Verarbeiten Sie die mich betreffenden Daten mithilfe einer weiteren automatisierten Entscheidungsfindung? Falls ja, erläutern Sie bitte mit aussagekräftigen Informationen die dabei involvierte Logik sowie die Tragweite und die angestrebten Auswirkungen des bzw. der eingesetzten Verfahren.

Ihre schriftliche Stellungnahme per Briefpost erwarte ich unverzüglich, spätestens aber innerhalb eines Monats (§ 12 Abs. 3 DS-GVO) nach Eingang dieses Schreibens.

Mit freundlichen Grüßen

[Unterschrift]

⁴⁸⁷ Landesbeauftragter für den Datenschutz und die Informationsfreiheit Baden-Württemberg: <https://www.baden-wuerttemberg.datenschutz.de/muster-auskunftsanspruch-nach-art-15-ds-gvo/>.

Der Mandant kann den Antrag grundsätzlich selbst bei dem zuständigen Finanzamt einreichen. Sollte der Steuerberater eine Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen beim Finanzamt eingereicht haben, kann der Steuerberater den Antrag stellen, da die Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen zur Abgabe und Entgegennahme von Erklärungen jeder Art, zur Stellung von Anträgen in Haupt-, Neben- und Folgeverfahren und zu außergerichtlichen Verhandlungen jeder Art berechtigt.⁴⁸⁸ Laut dem Merkblatt zur Verwendung der amtlichen Muster für Vollmachten zur Vertretung in Steuersachen ist der Steuerberater sachlich und zeitlich unbeschränkt zur Vertretung in Steueranlässen bevollmächtigt. Dies umfasst die umfassende Datenabrufberechtigung des Steuerberaters.⁴⁸⁹ Aus diesem Grund kann sowohl der Mandant selbst als auch der Steuerberater einen Antrag auf Auskunftersuchen stellen.

Der Antragsteller wird in einem ersten Schritt den Antrag an das Finanzamt richten, welches bekannterweise die Verarbeitung der personenbezogenen Daten vornimmt. Die Person kann jedoch auch an andere Finanzämter einen Antrag auf Auskunft gemäß Artikel 15 DS-GVO richten. Sofern keine sie betreffenden personenbezogenen Daten gespeichert sind, erfolgt eine negative Verarbeitungsbestätigung.⁴⁹⁰ Da das Finanzamt als Verarbeiter und damit gemäß Artikel 15 Abs. 1 DS-GVO als erste Anlaufstelle für den Betroffenen gilt, richtet sich dieses folglich nach der örtlichen Zuständigkeit im Sinne des § 17 AO, soweit nichts anderes nach den Vorschriften der Abgabenordnung in Bezug auf die jeweils relevante Zuständigkeit bestimmt ist. So ist bei einer Veranlagung der natürlichen Person für Steuern vom Einkommen und Vermögen nach § 19 Abs. 1 AO das Wohnsitzfinanzamt zuständig. Aus diesem Grund hat der Betroffene in diesen Fällen den Antrag auf Auskunftersuchen im ersten Schritt an das Wohnsitzfinanzamt zu stellen.

⁴⁸⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 01.08.2016 - IV A 3 - S 0202/15/10001 BStBl I 2016, S. 662, Merkblatt.

⁴⁸⁹ Vgl. BMF-Schreiben v. 01.08.2016 - IV A 3 - S 0202/15/10001 BStBl I 2016, S. 662, Merkblatt.

⁴⁹⁰ Vgl. Seer: Datenschutz und Besteuerungsverfahren, in SteuerStud 2019, S. 246.

b. Beschränkungen des Auskunftsrechts

Wie bereits bei der Informationspflicht sieht die AO auch beim Auskunftsrecht des Betroffenen Einschränkungen vor. Grundsätzlich hat der Betroffene ein Anrecht auf eine sogenannte Verarbeitungsbestätigung. Diese zeigt an, ob Daten verarbeitet werden beziehungsweise wurden. Im Anschluss daran hat der Betroffene ein Anrecht darauf zu erfahren, welche Daten und zu welchem Zweck diese Daten verarbeitet wurden sowie einen Anspruch auf weitere Kennzeichen und Informationen im Zusammenhang mit der Verarbeitung.⁴⁹¹ Sollte die ordnungsgemäße Aufgabenerfüllung der Finanzbehörde, die öffentliche Sicherheit und Ordnung oder das Wohl des Bundes oder eines Landes in Gefahr sein oder ist eine vertrauliche Offenbarung geschützter Daten gegenüber öffentlichen Stellen gefährdet oder wird der Rechtsträger der Finanzbehörde bei der Geltendmachung zivilrechtlicher Ansprüche beeinträchtigt, dürfen Auskünfte verweigert werden.⁴⁹² Diese Einschränkung des Auskunftsrechts von Betroffenen gegenüber den Finanzbehörden ist im § 32c AO verankert. Eine solche Einschränkung des Auskunftsrechts ist aufgrund der Öffnungsklausel des Artikels 23 Abs. 1 DS-GVO möglich, welcher eine Beschränkung des Artikels 15 DS-GVO im nationalen Recht unter Beachtung des Wesensgehalts der Grundrechte und Grundfreiheiten als zulässig erachtet.⁴⁹³ Das Recht des Betroffenen auf Auskunft wird somit in § 32c AO umfangreich eingeschränkt.

Die Faktoren, welche zur Einschränkung führen können, sind dabei nicht immer eindeutig und verständlich für den Betroffenen formuliert. Bei der Auslegung, wann die ordnungsgemäße Aufgabenerfüllung der Finanzbehörde gefährdet ist, kann es durchaus zu unterschiedlichen Meinungen und Interpretationen kommen. Insbesondere wird der Mandant als Betroffener von der Verweigerung der Auskunft durch das Finanzamt auch bei Darlegung von Gründen hinsichtlich seines Wunsches auf Auskunft nicht befriedigt sein.

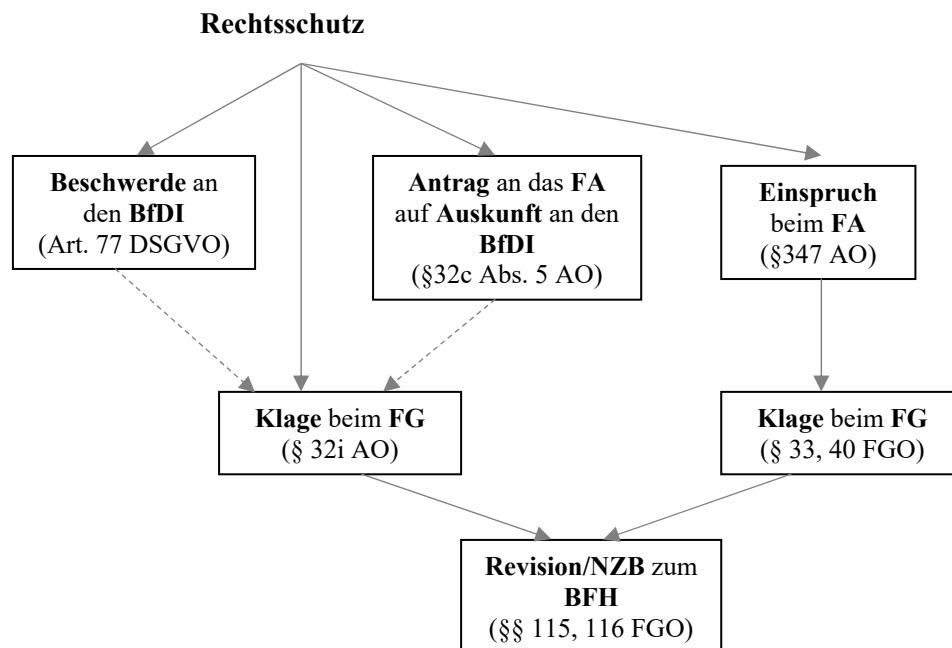
⁴⁹¹ Vgl. Rüsken in Klein: AO, § 32c, Rn. 1.

⁴⁹² Vgl. § 32c Abs. 1 iVm. § 32a Abs. 1 und § 32b Abs. 1 und 2 AO.

⁴⁹³ Vgl. Rüsken in Klein: AO, § 32c, Rn. 4.

Grundsätzlich kann der Mandant auch bei der Verarbeitung seiner personenbezogenen Daten durch die Finanzverwaltung seine Rechte einfordern, die ihm die DS-GVO bezüglich seiner personenbezogenen Daten einräumt. Es steht dem Betroffenen insbesondere ein Beschwerderecht nach Artikel 77 DS-GVO bei der Aufsichtsbehörde, dem BfDI sowie ein unmittelbares Klagerecht nach Artikel 78 bzw. 79 DS-GVO beim zuständigen Finanzgericht gemäß § 32i Abs. 2 AO zu.⁴⁹⁴ Sofern die Finanzverwaltung folglich auf Antrag des Steuerpflichtigen die Auskunft über dessen gespeicherte Daten verweigert kann der Steuerpflichtige nachfolgend aufgeführte Rechtsschutzmöglichkeiten in Anspruch nehmen, um seine Rechte beim BfDI, beim Finanzamt oder direkt beim Finanzgericht einzufordern.⁴⁹⁵

Abbildung 20: Die Rechtsschutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen⁴⁹⁶



⁴⁹⁴ Vgl. Krömker in Lippross/ Seibel: AO, § 29b AO, Rn. 7.

⁴⁹⁵ Vgl. Seer: Datenschutz und Besteuerungsverfahren, in SteuerStud 2019, S. 248.

⁴⁹⁶ Seer: Datenschutz und Besteuerungsverfahren, in SteuerStud 2019, S. 248.

Eine gestärkte Position des Betroffenen gegenüber dem Finanzamt aufgrund erhöhten Informationsgehaltes wird diesem dann zugutekommen, wenn die Meinungen in Veranlagungsverfahren zwischen dem Betroffenen und der Finanzverwaltung auseinander gehen und der Antrag auf Auskunft positiv ergeht. Der Mandant hat vor Inkrafttreten der DS-GVO kein grundsätzliches Recht auf Auskunft gegenüber der Finanzverwaltung und damit auch keine Kenntnisse, welche Daten sich im Besitz der Finanzverwaltung befinden. Durch die DS-GVO und insbesondere Artikel 15 DS-GVO i.V.m. § 32c ff. AO hat dieser nun auch gegenüber dem Finanzamt das Recht auf Auskunft. Das FG Köln hat in seinem Urteil vom 27.10.2021 insbesondere nochmal die praktische Auslegung der Artikel 77 und 78 DS-GVO beleuchtet. Gemäß Artikel 77 DS-GVO hat der Betroffene grundsätzlich das Recht auf Beschwerde bei einer Aufsichtsbehörde. Jedoch begründet dieses Beschwerderecht keinen Anspruch auf den Erlass konkreter Maßnahmen durch die Aufsichtsbehörde. Die Entscheidung der Aufsichtsbehörde ist insbesondere in einem anschließenden Klageverfahren nicht auf dessen inhaltliche Richtigkeit zu überprüfen. Dies ist in der DS-GVO nicht vorgesehen. Allein der Anspruch, dass sich die Behörde mit der Beschwerde befasst, ist in Artikel 78 DS-GVO vorgesehen. Dies lässt folgern, dass Artikel 77 DS-GVO ein petitionsähnlich ausgestaltetes Recht ist, welches nur eingeschränkt richterlicher Kontrolle unterliegt. Das Klagerecht nach Artikel 78 DS-GVO kann nicht weitergehen als das Beschwerderecht nach Artikel 77 DS-GVO. Die Revision wurde vom FG Köln wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.⁴⁹⁷

Das FG des Saarlandes urteilte zum Anspruch auf Akteneinsicht am 03. April 2019⁴⁹⁸, dass das Recht auf Akteneinsicht auch während einer laufenden Betriebsprüfung zu gewähren ist. Es wird bestätigt, dass die grundsätzliche Entscheidung über die Gewährung der Akteneinsicht keine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung ist. Vielmehr ist der sachliche Anwendungsbereich der DS-GVO klar eröffnet und ein Informationszugang zu den Landesfinanzbehörden ist zu gewähren. Ein wichtiges Detail wurde in der

⁴⁹⁷ Vgl. FG Köln, Urteil v. 27.10.2021 - 2 K 1415/21.

⁴⁹⁸ Vgl. FG Saarland, Urteil v. 03.04.2019 - 2 K 1002/16.

Urteilsbegründung jedoch nicht geklärt, nämlich der Umfang der Auskunftspflicht. Für den Mandanten als Betroffenen ist die Akteneinsicht deshalb interessant, weil er ein umfassendes Bild der Akten- und Informationslage in Erfahrung bringen möchte.

Aufgrund der bisherigen Urteilslage ist noch nicht geklärt, ob sämtliche Informationen vom Auskunftsverlangen umfasst sind oder ob die Finanzverwaltung die Herausgabe von selbst generierten Daten verweigern darf. Diesbezüglich legte der BGH in seinem Urteil vom 15.06.2021 fest, dass interne Vermerke oder interne Kommunikation der Beklagten, einer Lebensversicherungs-AG, nicht kategorisch vom Auskunftsanspruch des Klägers ausgenommen werden können, da der Auskunftsanspruch nach Artikel 15 Abs. 1 DSGVO nicht die externe Zugänglichkeit als Voraussetzung enthält. Vielmehr sind vom Begriff der personenbezogenen Daten alle Informationen sowohl objektiver als auch subjektiver Natur umfasst, welche in Form von Stellungnahmen oder Beurteilungen Informationen aufgrund des Inhalts, Zwecks oder der Auswirkungen zu einer bestimmten Person enthalten.⁴⁹⁹

Hinsichtlich einer zeitlichen Abgrenzung von herauszugebenden Daten wird im Urteil des FG des Saarlandes vom 03.04.2019⁵⁰⁰ darauf verwiesen, dass das Recht auf Auskunft für sämtliche personenbezogenen Daten gilt. Aus diesem Grund sind auch Daten der nichtautomatisierten Verarbeitung zu berücksichtigen und auch geführte Papierakten mit Informationen der Zeit vor dem 25. Mai 2018 durch das Auskunftsrecht des Betroffenen erfasst. Eine durch Steuernummer und sonstige Aktenzeichen sortierte Aufbewahrung von Papieren stellt ebenfalls ein Dateisystem nach Artikel 4 Nr. 6 DS-GVO dar und führt deshalb dazu, dass sowohl Papierakten als auch Daten in einem elektronischen Format von der Finanzverwaltung offen zu legen sind.⁵⁰¹

Konträr hierzu führt das FG München in seinem Urteil vom 04.11.2021 aus, dass Betroffene zwar ein Auskunftsrecht nach Artikel 15 DS-GVO haben. Dieses wird jedoch durch die Übergabe von Kopien aus den Datenbanken des Finanzamts erfüllt. Eine Akteneinsicht oder gar eine Kopie der Akten ist nicht

⁴⁹⁹ Vgl. BGH Urteil v. 15.06.2021 - VI ZR 576/19.

⁵⁰⁰ Vgl. FG Saarland, Urteil v. 03.04.2019 - 2 K 1002/16.

⁵⁰¹ Vgl. FG Saarland, Urteil v. 03.04.2019 - 2 K 1002/16.

zu gewähren. Die papierene Steuerakte fällt nicht in den Schutzbereich der DS-GVO, da es sich um die in zeitlicher Abfolge sortierte Ablage schriftlicher Kommunikation der Verwaltung und andere unstrukturierte Texte handelt. Diese Vielzahl an Einzelangaben ohne unmittelbaren Bezug auf den Betroffenen wie beispielsweise Bearbeitungsvermerke ist nicht strukturiert nach bestimmten Kriterien und unterliegt erst dann dem sachlichen Anwendungsbereich der DS-GVO, wenn die Einzelangaben durch menschliches Handeln in ein Dateisystem überführt werden. Akten und Aktensammlungen, welche nicht nach bestimmten Kriterien geordnet sind, sind deshalb grundsätzlich ausgenommen vom Auskunftsrecht der DS-GVO.⁵⁰² Die Revision wurde vom FG München für dieses Verfahren zugelassen.

Im BMF- Schreiben vom 13.01.2020 wird festgehalten, dass die verantwortliche Finanzbehörde alle Informationen und alle Mitteilungen, welche sich auf die Verarbeitung beziehen, in „präziser, transparenter, verständlicher und leicht zugänglicher Form in einer klaren und einfachen Sprache“⁵⁰³ zu übermitteln hat. Der Umfang der Auskunft und deren Form liegt nach § 32d AO jedoch zumindest in Grenzen im Ermessen der Finanzverwaltung. Auf den Verdacht hin, dass das Auskunftersuchen unvollständig beantwortet wurde, kann ein weitergehender Umfang auf Auskunft nicht begründet werden. Der Auskunftsanspruch ist deshalb erfüllt, sofern der Auskunftsschuldner die Vollständigkeit der Auskunft erklärt.⁵⁰⁴

Die Finanzverwaltung kann über das Auskunftersuchen zweckmäßig entscheiden und sogar die Auskunft im Wege der Akteneinsicht für den Betroffenen ermöglichen.⁵⁰⁵ Ein grundsätzlicher Anspruch auf Akteneinsicht besteht laut Finanzverwaltung jedoch nicht, denn die in Artikel 15 Abs. 3 DS-GVO festgehaltene Pflicht, die zur Verfügungstellung einer Kopie der personenbezogenen Daten, ist nicht mit einem allgemeinen Akteneinsichtsrecht gleichzusetzen. Vielmehr ist das Recht auf Kopie gemäß Artikel 15 DS-GVO dahingehend auszulegen, dass nicht sämtliche Datensätze einzubeziehen sind,

⁵⁰² Vgl. FG München, Urteil v. 04.11.2021 - 15 K 118/20.

⁵⁰³ BMF- Schreiben v. 13.01.2020 - IV A 3 - S 0130/19/10017 :004, Rn. 30.

⁵⁰⁴ Vgl. BGH Urteil v. 15.06.2021 - VI ZR 576/19.

⁵⁰⁵ Vgl. BMF- Schreiben v. 13.01.2020 - IV A 3 - S 0130/19/10017 :004, Rn. 32.

sondern eine vergleichsweise restriktive Auslegung vorzunehmen ist. Das FG Berlin-Brandenburg führte in seinem Urteil vom 27.10.2021 weiterhin aus, dass Artikel 15 DS-GVO mit Artikel 20 DS-GVO in Verbindung zu sehen ist, sodass die Auslegung des europäischen Verordnungsgebers eine bewusste Entscheidung gegen die Einbeziehung sämtlicher Datensätze vermuten lässt. Das Auslegungsergebnis stimmt auch mit der teleologischen Auslegung des Artikel 15 Abs. 3 DS-GVO überein, wodurch eine Überprüfung der vorhandenen personenbezogenen Daten durch den Betroffenen auch erreicht wird, wenn diesem die Artikel 15 Abs. 1 DS-GVO genannten Daten zur Verfügung gestellt werden und nicht sämtliche gespeicherte Schriftstücke und Daten. Ein Anspruch auf die Zurverfügungstellung physischer oder elektronischer Kopien der Steuerakten oder das pauschale Verlangen auf Zurverfügungstellung sämtlicher beim Finanzamt geführter Steuerakten ist abzulehnen.⁵⁰⁶

Auch das FG Baden-Württemberg hat mit seiner Entscheidung vom 17.12.2019 klargestellt, dass zwar die Akteneinsicht selbst, nicht jedoch die Übersendung von Aktenkopien aus Artikel 15 DS-GVO abgeleitet werden kann. Ermöglicht durch Artikel 23 Abs. 1 lit. f DS-GVO normiert die FGO keine Anwendung des Artikel 15 Abs. 1 DS-GVO im Finanzgerichtsverfahren, da die Prozessordnung wie beispielsweise die FGO dem Auskunftsrecht gemäß Artikel 15 DS-GVO vorgehen.⁵⁰⁷

Es bleibt folglich festzuhalten, dass dem Antragsteller die Akteneinsicht ermöglicht werden kann, wenn die Finanzverwaltung dies als zweckmäßig ansieht.⁵⁰⁸ Die Finanzverwaltung hält allerdings an dem ihr vorbehaltenen Ermessensanspruch fest. Bezüglich dem Akteneinsichtsrecht widerspricht dieser Ermessensanspruch jedoch dem vorrangigen Unionsrecht, denn nach § 32d Abs. 1 AO kann ein behördliches Ermessen nur bestehen, wenn es keine Regelungen in der DS-GVO hierzu gibt. Da das Auskunftsrecht jedoch deutlich verankert ist, ist dies gerade nicht der Fall.⁵⁰⁹

⁵⁰⁶ Vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 27.10.2021 - 16 K 5148/20.

⁵⁰⁷ Vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil v. 17.12.2019 - 2 K 770/17.

⁵⁰⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.2020 - IV A 3 - S 0130/19/10017 :004, Rn. 66.

⁵⁰⁹ Vgl. FG Saarland, Urteil v. 03.04.2019 - 2 K 1002/16.

c. Erfolgsaussichten des Antrags auf Auskunft

Der Antrag auf Auskunft wird durch den Mandanten in den seltensten Fällen ohne Grund gestellt. Oftmals führt nicht das bloße Interesse, sondern ein ganz bestimmtes Ereignis dazu, Auskunft erlangen zu wollen über den Stand der eigenen personenbezogenen Daten in den Händen der Finanzverwaltung. Auch kann sich der Mandant von der Finanzverwaltung nicht nur im Rahmen der Veranlagung, sondern auch bei Ermessensentscheidungen ungerecht behandelt fühlen, da die Entscheidungen der Finanzbehörde als nicht nachvollziehbar oder unbegründet angesehen werden.⁵¹⁰ Es geht nicht nur um den Umfang der Daten, sondern auch darum, ob gewisse Daten bei der Finanzverwaltung zu einem gewissen Zeitpunkt vorlagen. So wurde in einer Entscheidung des FG Sachsen der Antrag auf Auskunft zur Einsicht in eine Betriebsprüfungsakte und den in diesem Zusammenhang in der Betriebsprüfung ermittelten geschätzten Daten für einen späteren Steuerbescheid abgelehnt mit der Begründung, dass das Ergebnis der Schätzung Gegenstand eines Steuerbescheids sei und nicht der Betriebsprüfung.⁵¹¹ Unabhängig von der Richtigkeit der geschätzten Umsätze ist die Entscheidung des FG Sachsen fraglich, da gerade die Zuordnung geschätzter Daten anhand einer Personalisierung, Verarbeitung und deren Speicherung erfolgt und damit der Kernbereich der DS-GVO über die Auskunft gespeicherter Daten tangiert wird.⁵¹² Fraglich ist für den Steuerpflichtigen stets, ob die Finanzverwaltung Kenntnis der steuererheblichen Tatsachen hatte oder nicht. Durch den Antrag auf Auskunft kann der Mandant deshalb Informationen erlangen, welche der Finanzverwaltung bereits vorlagen und welche möglicherweise im Gegensatz zu erlassenen Steuerbescheiden oder Haftungsbescheiden stehen.⁵¹³

⁵¹⁰ Vgl. Haupt: Auskunftsrecht nach Art. 15 DSGVO iVm § 2a AO in der finanzgerichtlichen Praxis, in DStR 2019, S. 2115.

⁵¹¹ Vgl. FG Sachsen, Urteil v. 08.05.2019 - 5 K 337/19.

⁵¹² Vgl. Haupt: Auskunftsrecht nach Art. 15 DSGVO iVm § 2a AO in der finanzgerichtlichen Praxis, in DStR 2019, S. 2117.

⁵¹³ Vgl. Korts Rechtsanwaltsgesellschaft mbH: <https://www.steuerrecht.com/die-auskunft-nach-der-dsgvo-und-akteneinsicht-in-die-steuerakte/>.

Der Erfolg des Antrags auf Auskunft hängt stark von dem Ermessen der Finanzverwaltung ab und insbesondere von der einzelnen Finanzbehörde und dem dort zuständigen Sachbearbeiter. Der Umfang des Auskunftersuchens ist bei Antragstellung ungewiss. Der Antragsteller kennt keinen Bearbeitungsablauf seines Antrags und erlangt deshalb keine Gewissheit bezüglich seiner Rechte oder Pflichten im Rahmen dieses Vorgangs. Genauso ist bei Antragstellung durch den Antragsteller bereits zu präzisieren, welche personenbezogenen Daten in Erfahrung gebracht werden sollen. Dies verhindert bereits zu Beginn die Erlangung eines gesamtheitlichen Überblicks des Betroffenen über den Datenbestand seiner personenbezogenen Daten bei der Finanzbehörde.

Insgesamt ist deshalb kein Gleichgewicht in der Beziehung Finanzverwaltung Mandant hergestellt, da der Mandant weiterhin nicht den gleichen Sachstand wie die Finanzverwaltung hat. Im Vergleich zur Stellung vor der DS-GVO und dem Recht auf Auskunft des Mandanten nur im Rahmen einer Klage beim Finanzgericht, wodurch die Einsicht in die Steuerakte ermöglicht wird, ist dies dennoch ein Fortschritt, welchen der Mandant als Betroffener durch die DS-GVO erlangt.⁵¹⁴ Es bedarf nicht mehr einer Klage, um einen Antrag auf Auskunft stellen zu können. Es wurde die grundsätzliche Möglichkeit einer Auskunft geschaffen.

Der Erfolg des Auskunftersuchens bemisst sich final dennoch an dessen Ergebnis. Bekommt der Mandant die Informationen zu seiner Anfrage - in welchem Format auch immer - ausgehändigt, kann von einem positiven Antrag gesprochen werden, da der Betroffene sein Antragsziel erreicht hat. Sollte der Antrag mit oder ohne Begründung abgelehnt werden, hatte der Antrag keinen Erfolg. Durch die Verweigerung der Auskunft kann der Steuerpflichtige durch Interpretationen unter Hinzuziehung des Steuerberaters entsprechende Schlüsse ziehen und gegebenenfalls in Abwägung aller Faktoren eine Beschwerde bei dem BfDI einlegen, die Erteilung der verweigerten Auskunft gegenüber dem BfDI gemäß § 32c Abs. 5 AO verlangen oder auf Grundlage

⁵¹⁴ Vgl. Scholz: <https://scholz-steuer.de/steuerinformationen/dsgvo-ermoeglicht-akteneinsicht-beim-finanzamt.html>.

des gerichtlichen Rechtsschutzes nach § 32i AO Klage gegenüber dem BfDI oder der Finanzbehörde erheben.⁵¹⁵ Die Klage ist dabei bei dem nach dem Sitz der Aufsichtsbehörde örtlich zuständigen Finanzgericht unter Abwesenheit eines Vorverfahrens nach § 32i Abs. 9 AO zu richten.⁵¹⁶ Auch dieses negative Ergebnis des Antrags kann deshalb durch Auslegung und Interpretation zu einem Mehrwert beim Mandanten führen. Der Steuerberater hat in seiner Position als Berater an der Seite des Mandanten den Antrag auf Auskunft zu begleiten. Gerade bei der Ablehnung des Antrags kann der Steuerberater durch Kommunikation mit dem Finanzamt und möglicherweise einer mündlichen Darlegung der Gründe über den Umfang der Auskunft verhandeln. Bei Bearbeitung und positiver Rückmeldung des Auskunftersuchens der Finanzverwaltung an den Mandanten kann zumindest in Teilen ein Gleichgewicht hergestellt werden.

3. Vorausgefüllte Steuererklärung

Die vorausgefüllte Steuererklärung als Service der Steuerverwaltung bietet dem Betroffenen die Möglichkeit, elektronische Daten und Bescheinigungen, welche der Steuerverwaltung bezüglich des Betroffenen von anderen Stellen übermittelt wurden, online abzurufen, um so die bereitgestellten Daten in die Felder der eigenen Einkommensteuererklärung zu übernehmen.⁵¹⁷ Diese Möglichkeit besteht bereits seit dem Jahr 2014. Durch das Vorhaben „KONSENS“ der bayerischen Finanzverwaltung wurde der Service der vorausgefüllten Steuererklärung entwickelt und bundesweit gestartet.⁵¹⁸ Durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wurde die vorausgefüllte Steuererklärung dann noch weiter ausgebaut, um so dem Steuerpflichtigen einen noch besseren Service und mehr Informationen bereitstellen zu

⁵¹⁵ Vgl. Seer: Datenschutz und Besteuerungsverfahren, in SteuerStud 2019, S. 248.

⁵¹⁶ Vgl. Rüsken in Klein: AO, § 32i, Rn. 5.

⁵¹⁷ Vgl. Elster: https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_%28steuerberater%29.

⁵¹⁸ Vgl. Groß/ Möslein: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2021/2022, I. Digitalisierung im Steuerrecht und elektronische Steuerkommunikation, Rn. 77.

können.⁵¹⁹ Hierzu ist stets die Verwendung des Portals Elster notwendig. Die vorausgefüllte Steuererklärung ist ein Service der Finanzverwaltung, welcher dem Steuerpflichtigen kostenlos zur Verfügung gestellt wird. Die zum Abruf bereitgestellten Bescheinigungen werden von der Steuerverwaltung in elektronischer Form gesammelt und im Anschluss dem Steuerpflichtigen oder dessen Berater zur Verfügung gestellt. Beispielsweise erhält die Steuerverwaltung vom Arbeitgeber die zugehörige Lohnsteuerbescheinigung sowie Informationen zu Lohnersatzleistungen, darüber hinaus Mitteilungen über den Bezug von Rentenleistungen oder Informationen zu Beiträgen zur Krankenversicherung, welche dann für die Erstellung der Einkommensteuererklärung verwendet werden können.⁵²⁰

Die vorausgefüllte Steuererklärung offenbart dem Steuerpflichtigen bei Abruf zur Verwendung der eigenen Steuererklärung einen Teil der eigenen personenbezogenen Daten, welche die Finanzverwaltung über den Steuerpflichtigen bei sich gespeichert hält. Sofern Daten nicht korrekt sind, können die Eintragungen manuell abgeändert werden und die vorbefüllten e-Daten überschrieben werden. Dies hat zur Folge, dass die Steuererklärung nicht automatisiert verarbeitet wird, sondern von einem Finanzbeamten überprüft wird.⁵²¹ E-Daten sind von anderen Stellen an die Finanzverwaltung übermittelt worden und nicht von der Finanzverwaltung bearbeitet. Allein eine Zuordnung zu den einzelnen Positionen im Rahmen der Steuererklärung erfolgt durch die Finanzverwaltung. Die vorausgefüllte Steuererklärung kann deshalb gewissermaßen als kleiner Antrag auf Auskunftersuchen im Sinne der DS-GVO angesehen werden. Die im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung offen gelegten Daten werden von der Finanzverwaltung im Sinne des Artikel 4 Nr. 2 DS-GVO verarbeitet, da diese durch Einfüllung der Daten in die

⁵¹⁹ Vgl. Bundesministerium der Finanzen: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2015-12-09-Mod-Besteuerungsverfahren.html?source=stdNewsletter>.

⁵²⁰ Vgl. Elster: https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_%28privatpersonen%29.

⁵²¹ Vgl. Lohnsteuerhilfe Bayern e. V.: <https://www.lohi.de/steuertipps/aktuell/article/e-daten.html>.

zutreffenden Felder der Einkommensteuererklärung und Überprüfung der Daten auf Plausibilität organisiert, ausgelesen und gespeichert werden.⁵²²

Auch andere Personen als der Steuerpflichtige und Betroffene selbst wie beispielsweise der Steuerberater können im Rahmen der Erstellung der Einkommensteuererklärung für andere die Vorteile der vorausgefüllten Steuererklärung in Anspruch nehmen. Dienstleister wie die DATEV eG nutzen die Vorteile der Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen, um so die personenbezogenen Daten vor unbefugtem Zugriff zu schützen. Da die Wahrung des Steuergeheimnisses oberste Priorität hat, ist bei dem Abruf der Bescheinigungen im Rahmen der vorausgefüllten Steuererklärung ein Abruf nur durch den Steuerpflichtigen selbst oder durch vom Steuerpflichtigen autorisierten Personen wie beispielsweise dem Steuerberater möglich. Andere Personen können deshalb zu diesem Zweck bei Elster eine Abrufberechtigung beantragen.⁵²³

Mithilfe der von der Berufskammer zur Verfügung gestellten Vollmachtsdatenbank können vorhandene Vollmachten zur Vertretung in Steuersachen von Mandanten durch den Steuerberater eingepflegt und hinterlegt werden, um personenbezogene Daten bei der Finanzverwaltung abrufen zu können. Die Freischaltung zum Abruf der Daten erfolgt hierbei automatisch durch die Finanzverwaltung. Zur Teilnahme am Verfahren zur elektronischen Steuerkontoabfrage sind jedoch diverse technische und organisatorische Maßnahmen notwendig, wie beispielsweise die Installation diverser DATEV Zusatz-Programme und Sicherheitspakete, um den Schutz der personenbezogenen Daten beim Abruf garantieren zu können.⁵²⁴

Die vorausgefüllte Steuererklärung kann für den Mandanten und auch den Steuerberater deshalb ein Vorteil sein, wenn der Antrag auf Auskunftersuchen abgelehnt wurde und durch die vorausgefüllte Steuererklärung zumindest ein Teil der personenbezogenen Daten in Erfahrung gebracht werden kann. Dieses Vorhaben kann insbesondere vor dem Hintergrund interessant sein, wenn Daten fehlerhaft oder unvollständig bei der Finanzverwaltung

⁵²² Vgl. Elster: https://www.elster.de/eportal/helpGlobal?themaGlobal=help_eop.

⁵²³ Vgl. Elster: https://www.elster.de/eportal/helpGlobal?themaGlobal=help_eop.

⁵²⁴ Vgl. DATEV eG: <http://apps.datev.de/dnlexka/#/document/1013591>.

vorliegen. Für diesen Fall spricht das Portal allerdings die Bitte aus, dass das Recht auf Löschung oder Berichtigung im Sinne der DS-GVO nicht gegenüber der Finanzverwaltung ausgeübt werden soll, sondern direkt gegenüber dem jeweiligen Datenübermittler geltend gemacht werden soll.⁵²⁵ Es ist fraglich, ob hier bewusst die Formulierung soll und nicht eine Verpflichtung für den Betroffenen ausgesprochen wird. Die Ansicht der Finanzverwaltung ist jedoch naheliegend, da die Finanzverwaltung nur als Vermittler der Daten auftritt und diese im Anschluss an den Erhalt allein zuordnet. Gewissermaßen sammelt die Finanzverwaltung kollektiv die Daten des Mandanten von verschiedenen Stellen ein, um diese dann dem Steuerberater im Rahmen der Erstellung der Steuererklärung oder sogar dem Mandanten selbst zur Verfügung zu stellen, auch wenn an dieser Stelle für den Mandanten nur ein Abgleich mit durch diesen selbst zur Verfügung gestellten Daten im Rahmen der Erstellung der Einkommensteuererklärung erfolgt. Es wird seitens des Steuerberaters das Risiko verringert, im Anschluss an die Einreichung der Steuererklärung Differenzen aufgrund fehlerhafter Daten oder fehlender Daten seitens des Mandanten korrigieren zu müssen.

4. Elektronische Kommunikation

Die Möglichkeiten der elektronischen Kommunikation entwickeln sich fortwährend weiter. Dies zeigt sich auch an der Art und Weise, wie der Mandant mit der Finanzverwaltung kommunizieren kann. Mit § 87a AO wurde eine Vorschrift geschaffen, welche die grundlegenden Bestimmungen zu den Erleichterungen bei der elektronischen Kommunikation zwischen dem Bürger und der Finanzverwaltung festhalten soll. Dabei wird insbesondere die Art der elektronischen Kommunikation geregelt sowie auch deren Zulässigkeit, Verschlüsselung und der Zugang zu elektronischen Dokumenten.⁵²⁶ In § 87a AO werden insgesamt 4 Arten der elektronischen Kommunikation festgehalten.

⁵²⁵ Vgl. Elster: https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_%28privatpersonen%29.

⁵²⁶ Vgl. Rätke in Klein: AO, § 87a, Rn. 1.

Diese sind

- die elektronische Kommunikation durch vereinfachte Form ohne qualifizierte elektronische Signatur wie beispielsweise die einfache E-Mail,
- die Übermittlung anhand einer qualifizierten elektronischen Signatur,
- die Nutzung elektronischer Formulare und
- die sogenannte DE-Mail nach dem De-Mail-Gesetz.⁵²⁷

Die Übermittlung elektronischer Dokumente ist bei gewerblicher oder selbständiger Tätigkeit mit dem durch Angabe der E-Mail-Adresse im Briefkopf im allgemeinen Verkehr gegebenen konkludenten Einverständnis möglich. Seitens der Finanzbehörde ergibt sich die Zugangseröffnung gemäß § 87a Abs. 1 S. 1 AO durch Angabe der E-Mail-Adresse auf der Internetseite oder auf Schreiben der Finanzbehörde.⁵²⁸

Bei nicht gewerblich oder selbständig tätigen Steuerpflichtigen erfolgt das Einverständnis zur elektronischen Kommunikation entweder konkludent durch eigens verwendete elektronische Kommunikation gegenüber der Finanzverwaltung oder durch ausdrückliche Zustimmung.⁵²⁹ An die ausdrückliche Zustimmung ist jedoch ein Formerfordernis gestellt. Zur Wahrung des Steuergeheimnisses ist eine elektronische Kommunikation und der Kontakt zum Finanzamt per E-Mail nur möglich, wenn die betroffene Person zuvor eine Einwilligung gemäß § 87a Abs. 1 S. 3 AO durch eigenhändige Unterschrift per Post oder als eingescannte pdf-Datei per E-Mail bei dem Finanzamt einreicht.⁵³⁰ Der Datenfluss zwischen den Parteien muss gesichert werden. Insbesondere muss auch klargestellt werden, in welchem Umfang die Daten ausgetauscht werden. Das größte Problem beim Austausch und Abruf von Daten ist derzeit die tatsächliche Authentifizierung von zum Datenabruf

⁵²⁷ Vgl. Rätke in Klein: AO, § 87a, Rn. 5.

⁵²⁸ Vgl. Niewerth in Lippross/ Seibel: AO, § 87a, Rn. 2.

⁵²⁹ Vgl. Niewerth in Lippross/ Seibel: AO, § 87a, Rn. 2.

⁵³⁰ Vgl. Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen: https://www.finanzverwaltung.nrw.de/de/einwilligung_email.

berechtigten Personen, wodurch auch weiterhin eine Gefahr für bereitgestellte und übermittelte personenbezogene Daten besteht.

Diesem Problem kann in Zukunft über die Steuerberater-Plattform Abhilfe geschaffen werden, welche als zentrales Authentifizierungs- und Identifizierungsmedium für Steuerberater gelten soll. Erstmalig soll eine Nutzung ab 01.01.2023 anhand des elektronischen Steuerberater-Postfachs auf der Plattform nutzbar sein. Steuerberater, Mandant, Justiz und Verwaltung können über die Steuerberater-Plattform kommunizieren und es wird ein sicherer, einfacher und schneller Datenaustausch ermöglicht.⁵³¹

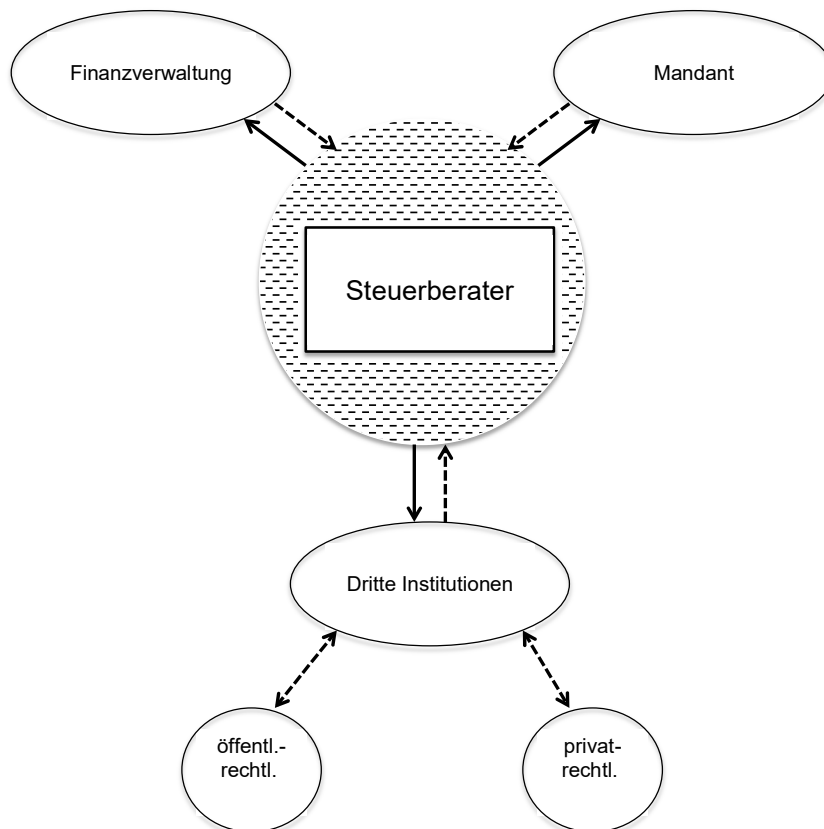
⁵³¹ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: <https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/neuigkeiten/Steuerberater-Plattform.pdf>.

V. Steuerberater als Datendrehscheibe des Mandanten

In Anbetracht der dargestellten Auswirkungen wird offensichtlich, dass in der Regel keine rein wechselseitige Beziehung der Parteien, die auf einer Verflechtung der einzelnen Teilnehmer in Form des Steuerberaters, des Mandanten oder der Finanzverwaltung zueinander beruht, vorliegen wird. Vielmehr nimmt der Steuerberater eine zentrale Position ein. Der Steuerberater koordiniert und zentralisiert jegliche Kommunikation und Tätigkeit bei sich als Partei innerhalb des Beziehungsgeflechts und wird deshalb zum Dreh- und Angelpunkt für den Datenfluss des Mandanten im Rahmen seiner Beauftragung. Aus diesem Grund ist ein Beziehungsdreieck nicht vollends geeignet für die Darstellung des Datenflusses und der Verantwortung für die personenbezogenen Daten des Mandanten. Ein Beziehungsdreieck bildet im Rahmen der Digitalisierung notwendige Wechselwirkungen und Datenflüsse nicht mehr umfassend ab. Aus diesem Grund ist es wichtig, den Schwerpunkt des Beziehungsdreiecks neu zu setzen.

Die folgende Darstellung zeigt den Steuerberater in seiner zentralen Position in Beziehung zu anderen Parteien, mit welchen er im Rahmen der Tätigkeit für den Mandanten in Kontakt tritt. Der Steuerberater wird in seiner Position zur Drehscheibe für die Daten des Mandanten, sodass dieser zu verschiedenen Parteien selbst in Kontakt tritt, kontaktiert wird und Daten entgegennimmt sowie weiterreicht. Neben der Abbildung der im Beziehungsdreieck dargestellten Parteien werden in der Abbildung explizit die Parteien der öffentlich-rechtlichen Institutionen sowie der privat-rechtlichen Institutionen aufgenommen. Somit partizipieren neben dem Steuerberater als zentrale Anlaufstelle drei eigenständige Einheiten an der Datenimmigration, Datenverarbeitung und anschließender Datenemigration.

Abbildung 21: Der Steuerberater als Datendrehscheibe des Mandanten



Der dargestellte Datenfluss in der Abbildung zeigt deutlich den Steuerberater als zentralen Dreh- und Angelpunkt für die Daten des Mandanten. Daten, welche dem Steuerberater zur Verarbeitung zur Verfügung gestellt werden oder welche von diesem abgerufen werden können, werden durch gestrichelte Pfeile gezeigt. Diese deuten auf ein Produkt der Verarbeitung hin, bei welchem Daten fehlen oder noch nicht verarbeitet wurden. Ein gängiges Beispiel hierfür ist die Zurverfügungstellung von Daten des Mandanten zur Erstellung der Einkommensteuererklärung und in diesem Zusammenhang der Abruf der Daten der vorausgefüllten Steuererklärung beim Finanzamt durch den Steuerberater. Der Datenfluss, welcher mit durchgezogenen Pfeilen dargestellt wird, stellt die Weitergabe von Ergebnissen dar oder Daten, welche nicht vom Steuerberater weiterverarbeitet werden. Es handelt sich hierbei um Daten, die ein finales Produkt im Bereich der personenbezogenen Daten darstellen. Das

fertige Produkt ist die final vom Steuerberater durch die verarbeiteten personenbezogenen Daten erstellte Einkommensteuererklärung, welche an das zuständige Finanzamt übermittelt wird.

Jede Institution muss hierbei als abgeschlossenes und für sich agierendes Organ im Datenkreis des die personenbezogenen Daten des Mandanten verarbeitenden Gebildes gesehen werden. Es werden stets nur die personenbezogenen Daten weitergegeben, welche von der jeweiligen Institution abgefragt oder angefordert werden. Dabei sammelt der Steuerberater als Mittelpunkt und Drehscheibe im Konstrukt die personenbezogenen Daten des Mandanten, um diese anschließend im Rahmen der Deklaration weiterverarbeiten zu können.

Die Digitalisierung verstärkt die Funktion des Steuerberaters als Datendrehscheibe des Mandanten zusätzlich. Er stellt nicht mehr nur einen Berater dar, welcher die Deklarationen und steuerverwaltenden Aufgaben des Mandanten übernimmt und abwickelt. Der Steuerberater koordiniert auch den Datenfluss von und zum Mandanten. Dabei tritt er mit externen privatrechtlichen Institutionen in Kontakt wie beispielsweise Personengesellschaften, bei welchen der Steuerpflichtige und Mandant als stiller Gesellschafter beteiligt ist. Beispiele für externe Institutionen, mit welchen der Steuerberater in Kontakt steht, stellen Krankenkassen oder Landesbanken dar.

Neben dem Abruf von Daten dieser Institutionen im Rahmen der Erstellung einer Einkommensteuererklärung wird jedoch auch die Datenweitergabe von Seiten des Steuerberaters an diese Institutionen immer wichtiger. Die Digitalisierung fordert vom Steuerberater die notwendigen technischen und organisatorischen Maßnahmen zu treffen, um diesen Datenaustausch auch weiterhin dem Mandanten im Rahmen der technischen Entwicklungen zur Verfügung stellen zu können. Die Anforderungen, welche die DS-GVO folglich an die Verarbeiter personenbezogener Daten stellt, stehen im Einklang mit der Zeit und gehen Hand in Hand mit dem technischen Fortschritt im Bereich der Steuerberatung.

Eine dieser Neuerungen, welche der Digitalisierung im Bereich der Steuerberatung zu schulden ist und gleichzeitig ein relevantes Beispiel für die

wechselseitige Übertragung von Daten innerhalb der Datendrehscheibe darstellt, ist die Übermittlung von Jahresabschlüssen an die am Verfahren des Digitalen Finanzberichts teilnehmenden Finanzinstitute.

Die Übermittlung des Digitalen Finanzberichts soll Medienbrüche vermeiden, wobei der Finanzbericht auf Basis des Formats XBRL (eXtensible Business Reporting Language) der E-Bilanz den Kreditinstitutionen zur Verfügung gestellt wird.⁵³² Während zwischen dem Mandanten und dem teilnehmenden Kreditinstitut eine Teilnahme- und Verbindlichkeitserklärung unterzeichnet werden muss und dadurch der Steuerberater als Absender gegenüber der Bank autorisiert wird, hat der Mandant den Steuerberater mit der Übermittlung der Daten zu beauftragen. Banken können dabei erst dann am Verfahren des digitalen Finanzberichts teilnehmen, wenn eine Haftungsklarstellungserklärung seitens der teilnehmenden Bank unterzeichnet wurde. Durch diese wird sichergestellt, dass der Steuerberater im Rahmen der Übermittlung des digitalen Finanzberichts nicht schlechter gestellt wird als bei der bisherigen Einreichung in Papierform.⁵³³ Der Steuerberater reicht den digitalen Finanzbericht in dem seit 2013 für Jahresabschlüsse gängigen XBRL Format ein, sodass beiderseitig die technischen Voraussetzungen zur direkten Übermittlung ohne Zwischenstationen gegeben sind.⁵³⁴

Der Vorteil seitens des Kreditinstituts liegt auf der Hand. Die notwendigen Daten werden ohne zeitliche Verzögerung bereitgestellt. Darüber hinaus können Banken ihrer Verpflichtung zur Analyse der Jahresabschlüsse von Kreditnehmern und der Prüfung der Kreditwürdigkeit schneller und mangels aufwendiger Papieraufbereitung effizienter nachkommen⁵³⁵ und durch die potenzielle Anwendung künstlicher Intelligenz eine Prozessverschlinkung vornehmen. Die Vorteile dieser Übermittlung seitens des Steuerberaters und

⁵³² Vgl. Bundessteuerberaterkammer: <https://www.bstbk.de/de/themen/brennpunktthemen/digitalisierung>.

⁵³³ Vgl. Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt: <https://steuerberater-verband.de/2018/04/11/digitaler-finanzbericht-beschleunigt-kreditverfahren/?cookie-state-change=1618046261134>.

⁵³⁴ Vgl. Sparkassen-Finanzportal GmbH: <https://www.sparkasse.de/themen/digitalisierungsplanen/digitaler-finanzbericht.html>.

⁵³⁵ Vgl. IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH: <https://www.iww.de/bbp/unternehmensberatung/datenuebermittlung-an-banken-digitaler-finanzbericht-als-beratungschance-fl16158>.

dessen Mandanten sind die optimale Vorbereitung auf Bank- oder Kreditgespräche sowie ein neuer Ansatzpunkt für Dienstleistungsangebote im Bereich der Beratung und des Reportings für den Steuerberater. Außerdem werden fehleranfällige, papiergebundene Prozesse eliminiert und so kontinuierlich der Prozess der Digitalisierung in den Geschäftsprozessen der Kanzlei umgesetzt.⁵³⁶ Der digitale Finanzbericht ermöglicht es damit, Zeit und Kosten zu sparen und unter Einhaltung des Bankgeheimnisses sowie des Datenschutzes einen sicheren und dokumentierten Übertragungsweg zu ermöglichen.⁵³⁷ Der Schutz der Daten ist dabei insbesondere durch die Beschränkung des Zugangs zum Verfahren durch Registrierung jeder Installation einer Sende-Software beim DiFi-Office, der Aufzeichnung der IFP-ID, einer kettengesicherten Authentifizierung sowie der verschlüsselten Datenübertragung gesichert.⁵³⁸

Der dargestellte Prozess der Übermittlung von verarbeiteten, personenbezogenen Daten in Form eines digitalen Finanzberichts an eine Bank des Mandanten lässt sich in der Abbildung im Pfeil vom Steuerberater an eine externe öffentlich-rechtliche Institution wie beispielsweise die Sparkasse oder andere Landesbanken wiederfinden. Im Falle von Privatbanken erfolgt die Übermittlung in der Abbildung an privat-rechtliche Institutionen. Die Erweiterung der Datendrehscheibe um die Weitergabe von Produkten des Steuerberaters an externe Dritte stellt im Rahmen der Digitalisierung erhöhte Anforderungen an den Datenschutz. Die Übertragung der Daten muss deshalb anhand einer Technologie erfolgen, welche den Sicherheitsanforderungen sowie auch den gesetzlichen Vorschriften des Datenschutzes entspricht.⁵³⁹

Viele Softwareanbieter und IT-Dienstleister unterstützen den Steuerberater durch die passende Technologie bei der Übermittlung des Digitalen Finanzberichts und anderen Dienstleistungen schon heute, sodass üblicherweise keine weiteren IT-seitig erforderlichen Anpassungen vorgenommen werden

⁵³⁶ Vgl. DATEV eG: <https://www.datev.de/web/de/top-themen/steuerberater/weitere-themen/digitaler-finanzbericht/>.

⁵³⁷ Vgl. Sparkassen-Finanzportal GmbH: <https://www.sparkasse.de/themen/digitalisierung-planen/digitaler-finanzbericht.html>.

⁵³⁸ Vgl. Digitaler Finanzbericht: <https://www.digitaler-finanzbericht.de/faq>.

⁵³⁹ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: <https://www.bstbk.de/de/themen/brennpunktthemen/digitalisierung>.

müssen.⁵⁴⁰ Der Steuerberater selbst hat deshalb in den meisten Fällen keine zusätzlichen technologischen und organisatorischen Maßnahmen vorzunehmen, da diese innerhalb der Auftragsverarbeitung und dem diesem Vertragsverhältnis zugrunde liegenden Rahmenvertrag inklusive der Verpflichtung zur Einhaltung datenschutzrechtlicher Vorgaben bereits vorliegen.

Fraglich ist jedoch trotzdem, wer die Übermittlung von personenbezogenen Daten tatsächlich durchführen darf. Da auch schon zum jetzigen Zeitpunkt eine Übermittlung von personenbezogenen Daten durch den Angestellten vorgenommen wird, werden auch künftige Datenübermittlungen durch den Angestellten durchgeführt werden. Voraussetzung hierbei ist stets, dass der Angestellte bzw. Beschäftigte auch auf die Vertraulichkeit bei der Verarbeitung von personenbezogenen Daten im Sinne der DS-GVO verpflichtet wurde.⁵⁴¹ Auch der digitale Finanzbericht wird bereits jetzt durch Angestellte in einer Steuerkanzlei und nicht ausschließlich durch den Steuerberater als Verantwortlichen selbst übermittelt. Im Umkehrschluss bedeutet dies jedoch, dass eine zunehmende Übermittlung von Daten auch das Erfordernis der Anpassung organisatorischer Maßnahmen mit sich bringt, soweit diese nicht bereits bei der Implementierung der notwendigen technischen und organisatorischen Maßnahmen der DS-GVO vorgenommen wurden.

Die in der DS-GVO vorgeschriebenen technischen und organisatorischen Maßnahmen sind durch verstärkte Kontrollen und interne Vorgaben des Verantwortlichen umzusetzen, um dem steigenden Datenfluss gerecht zu werden. Die erhöhte Menge an Informationen, welche im Rahmen der fortschreitenden Digitalisierung zwischen den Parteien ausgetauscht werden, machen eine verstärkte organisatorische Kontrolle, welche Daten wann und von wem übermittelt wurden, notwendig. Die technischen Vorgaben sind dabei zumeist vom Anbieter der Software berücksichtigt worden, um die konkreten Formatvorgaben des Empfängers der Daten bereits zu implementieren. Es wird jedoch allein der Verantwortliche durch die DS-GVO in Verantwortung genommen, nicht der Hersteller der Verarbeitungstechnologien. Dies hat den

⁵⁴⁰ Vgl. Digitaler Finanzbericht: <https://www.digitaler-finanzbericht.de/faq>.

⁵⁴¹ Vgl. Industrie- und Handelskammer Frankfurt am Main: https://www.frankfurt-main.ihk.de/recht/themen/datenschutzrecht/verpflichtung_datengeheimnis/.

Hintergrund, dass der Verantwortliche durch die Auswahl und Verwendung der Technologien stets eigenständig Einfluss nimmt auf die Auswirkung auf die personenbezogenen Daten und somit als verantwortlich gilt.⁵⁴²

Erhöhte Anforderungen an die Kanzleiorganisation sind dann zu vermuten, wenn bestehende Automatismen noch nicht für die zukünftigen Anforderungen an den Datenaustausch ausgelegt sind. In größeren Kanzleien sind aufgrund der monetären Kapazitäten und der Mitarbeiteranzahl oftmals Arbeitsabläufe strukturiert und in Workflows abgebildet. Dies erleichtert die Umsetzung organisatorischer, datenschutzrechtlicher Anforderungen. In kleineren Kanzleien jedoch sind die Dokumentation und Kontrolle dieser organisatorischen Maßnahmen erst noch auszuarbeiten. Dabei ist stets zu bedenken, dass der Steuerberater nicht nur Datendrehscheibe für die personenbezogenen Daten des Mandanten ist, sondern auch Mensch und Berater. Da jedoch stets der Mensch und keine Maschine mit der Verarbeitung personenbezogener Daten betraut ist, kann eine datenschutzrechtliche Anpassung innerhalb des Kanzleiablaufs selbst nur an einer guten Schulung der Mitarbeiter, der Anpassung der Kanzleiorganisation und einer lückenlosen Dokumentation der Verarbeitungsvorgänge festgemacht werden.

⁵⁴² Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 24, Rn. 18.

Fünfter Teil Schlussbetrachtung

I. Zusammenfassung der Ergebnisse

Die DS-GVO hat Auswirkungen auf alle Bereiche, in welchen personenbezogene Daten verarbeitet werden. Aus diesem Grund ist auch der Steuerberater als Verarbeiter der personenbezogenen Daten des Mandanten zur Einhaltung des Datenschutzes angehalten. Vom Datenschutz und dessen Vorgaben war der Steuerberater jedoch bereits vor der DS-GVO durch das BDSG-alt betroffen. Das Ziel der Untersuchung ist folglich die Betrachtung der DS-GVO und deren Auswirkungen auf das Berufsbild des Steuerberaters. Die Untersuchungsergebnisse werden deshalb anhand der nachfolgend aufgeführten Forschungsfragen zusammengefasst.

1. Forschungsfragen im Bereich des Datenschutzes:

a) Wie hat sich der Datenschutz entwickelt?

Historisch gesehen blickt der Datenschutz auf eine lange Geschichte, sowohl international als auch national, zurück. Vor der Einführung der DS-GVO im Mai 2018 galt europaweit die Datenschutzrichtlinie 95/46/EG, jedoch hatte nationales Recht Vorrang vor europarechtlichen Regelungen. Diese erste europäische Richtlinie zum Thema Datenschutz besteht seit dem 24.10.1995. In Anbetracht des technologischen Fortschritts war eine Neuregelung auf europäischer Ebene durch die DS-GVO dringend notwendig. Deutliche Unterschiede gab es im internationalen Vergleich, welche durch das Ziel der DS-GVO in der Vereinheitlichung des Datenschutzes zur Stärkung des Schutzes personenbezogener Daten auf europäischer Ebene mit Ausnahme der nationalen Gestaltung von Öffnungsklauseln entfallen.

Der wichtigste Meilenstein in der Entwicklung des Datenschutzes ist auf nationaler Ebene wohl das Volkszählungsurteil des Bundesverfassungsgerichtes mit dem Beschluss vom 15.12.1983 (1 BvR 209/83). Dabei wird das Recht

auf informationelle Selbstbestimmung, das den Kern des Datenschutzgedankens bildet, aus den Artikeln 1 und 2 des Grundgesetzes abgeleitet. Das erste nationale Bundesdatenschutzgesetz in Deutschland wurde im Jahr 1977 verabschiedet. Das im Jahr 1977 veröffentlichte BDSG-alt wurde mehrfach geändert und bis zum Mai 2018 und der Einführung der DS-GVO war für Unternehmer und Betroffene in Deutschland das BDSG-alt anzuwenden. Mit Veröffentlichung des Datenschutzanpassungs- und Umsetzungsgesetzes EU in Deutschland, DSAnpUG-EU genannt, wurde das BDSG in neuer, angepasster Form als Teil des DSAnpUG-EU veröffentlicht.

b) Was muss der Anwender der DS-GVO beachten?

Grundsätzlich hat der Anwender zu prüfen, ob die vorgenommenen Verarbeitungsvorgänge personenbezogener Daten unter den Anwendungsbereich der DS-GVO fallen. Sofern dies der Fall ist, hat die Verarbeitung personenbezogener Daten im Einklang mit den Vorgaben der DS-GVO zu erfolgen. Die DS-GVO hat Vorrang vor anderen bisher gültigen nationalen Rechtsvorschriften.

Im Artikel 5 DS-GVO werden für den Verarbeiter die wichtigsten Grundsätze für die Verarbeitung von personenbezogenen Daten und die inhaltlichen Vorgaben der DS-GVO behandelt. Da der sachliche Anwendungsbereich im Artikel 2 DS-GVO festhält, dass die Verordnung für die ganz oder teilweise automatisierte Verarbeitung von personenbezogenen Daten gilt und somit für einen sehr weiten Anwendungsbereich Gültigkeit besitzt, kommt den Grundsätzen für die Verarbeitung ein besonderer Stellenwert zu. Die Einhaltung dieser Grundsätze hat der Verantwortliche nicht nur zu beachten, sondern laut Artikel 5 Abs. 2 DS-GVO auch nachzuweisen. Die sogenannte Rechenschaftspflicht ist einer der Grundsätze, welcher sich an vielen Stellen in der DS-GVO finden lässt.

Die Basis der DS-GVO, nach der der Grundsatz eines Generalverbots mit Erlaubnisvorbehalt verfolgt wird, spiegelt sich in Artikel 6 DS-GVO wider.

Danach ist die Verarbeitung von personenbezogenen Daten nur zulässig, wenn eine der im Artikel 6 Abs. 1 DS-GVO aufgeführten Bedingungen erfüllt ist.

2. Forschungsfragen zur Steuerkanzlei und den bestehenden Geschäftsmodellen:

- a) Welche Merkmale definieren den Berufsstand der Steuerberater und deren berufliche Tätigkeit derzeit?*

Das Berufsbild des Steuerberaters unterscheidet sich von dem Charakter anderer Berufe deutlich. Ein wesentliches Unterscheidungsmerkmal zu anderen Berufen ist die verpflichtende Ablegung und das erfolgreiche Bestehen der Steuerberaterprüfung. Die Tatsache, dass es erhebliche Hürden zum Eintritt in den Berufsstand des Steuerberaters gibt, sichert das hohe Niveau und die Qualität der Berufsausübung.

Der Steuerberater steht als Berater des Mandanten in Form einer Privatperson oder einem Unternehmen zwischen den zwei Parteien Mandant und Finanzverwaltung. Dabei wird er von den Mandanten für verschiedenste Beratungsleistungen beauftragt. Die Tätigkeiten des Steuerberaters werden in den §§ 32f StBerG als die Steuerdeklaration in Form der Hilfeleistung bei der Erfüllung von Steuererklärungs- und Formalpflichten des Mandanten und der Steuerrechtsdurchsetzungsberatung in Form der Hilfeleistung bei Auseinandersetzung mit Finanzbehörden und –gerichten festgelegt.

Bei der Ausübung des Berufs eines Steuerberaters wird zwischen Vorbehaltstätigkeiten und solchen Tätigkeiten, welche zulässig sind, unterschieden. Dem Steuerberater ist es nach § 33 StBerG vorbehalten den Mandanten zu beraten, zu vertreten und ihn bei Steuerangelegenheiten sowie der Erfüllung von steuerlichen Pflichten zu unterstützen. Neben diesen Tätigkeiten kann der Steuerberater auch sogenannte zulässige Tätigkeiten durchführen. Zulässig sind solche Tätigkeiten immer dann, wenn diese mit dem Beruf eines Steuerberaters vereinbar sind.

In § 57 StBerG werden die allgemeinen Berufspflichten eines Steuerberaters aufgeführt und § 57 Abs. 4 StBerG spezifiziert, dass eine gewerbliche Tätigkeit grundsätzlich als nicht mit dem Beruf des Steuerberaters vereinbar gilt. Der Steuerberater ist in der Art seiner Berufsausübung nicht gebunden. Er kann seinen Beruf sowohl selbständig ausüben als auch im Angestelltenverhältnis nach § 58 StBerG. Statistisch gesehen sind deutlich mehr Steuerberater als Selbständige tätig als im Angestelltenverhältnis.

b) Zu welchen Veränderungen führt die DS-GVO innerhalb bestehender Kanzleiprozesse?

Der Steuerberater als Verantwortlicher ist angehalten zu prüfen, ob er einen Datenschutzbeauftragten zu bestellen hat. Des Weiteren muss der Verantwortliche einer Steuerkanzlei ein Verarbeitungsverzeichnis und das Aufbewahrungs- sowie Löschkonzept nach datenschutzrechtlichen Grundsätzen führen und regelmäßig überprüfen. Bei jeglichen Verarbeitungsvorgängen innerhalb der Kanzlei haben nicht nur der Steuerberater als Verantwortlicher, sondern auch dessen Angestellte die Grundsätze und Regeln für die Verarbeitung personenbezogener Daten zu berücksichtigen. Schulungsmaßnahmen und die Sensibilisierung von Mitarbeitern sind daher vorzunehmen.

Die Anpassungen aufgrund der DS-GVO müssen in jeder Kanzlei aufgrund abweichender Kanzleiorganisationen und –abläufe stets individualisiert vorgenommen werden. Dabei muss der Verantwortliche die Verarbeitungsvorgänge, welche im Verarbeitungsverzeichnis enthalten sind, untersuchen und vor dem Hintergrund der DS-GVO anpassen. Auch hinsichtlich des Risikos für die personenbezogenen Daten ist jeder Verarbeitungsvorgang unter Berücksichtigung der in der DS-GVO aufgeführten Faktoren zu untersuchen. Besteht ein hohes Risiko bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, so sind Datenschutz-Folgenabschätzungen zu erstellen.

Für die notwendigen technischen und organisatorischen Maßnahmen ist der Steuerberater selbst verantwortlich. Die in der DS-GVO vorgeschriebene Umsetzung von technischen und organisatorischen Maßnahmen in der

Kanzlei muss laufend kontrolliert werden, um ein ausreichendes Schutzniveau zu garantieren. Der Steuerberater hat auf eine Dokumentation der Datenverarbeitungsgrundsätze, Schutzmaßnahmen sowie Aufbewahrungs- und Löschkonzepten zu achten. Das bedeutet für den Verantwortlichen das Erfordernis einer stetigen Prüfung und ein zukunftsorientiertes Denken bei der Planung und Umsetzung künftiger Kanzleiprozesse, Kanzleiabläufe und Beratungsangebote.

c) Wie kann die DS-GVO gegenüber dem Berufsrecht eingeordnet werden?

Insbesondere berufsrechtliche Pflichten können nicht vor datenschutzrechtlichen Pflichten zurücktreten. Der Steuerberater als Berufsträger ist stets dazu angehalten, im Einklang mit den Berufspflichten zu agieren. Dieser Tatbestand ist insbesondere im Bereich der Werbung und in Fällen des Ersuchens auf Auskunft bezüglich personenbezogener Daten des Mandanten zu beachten. § 66 StBerG als das Zurückbehaltungsrecht hinsichtlich der Handakten kollidiert nicht mit dem Auskunftsanspruch der DS-GVO, da Akten nicht von Artikel 15 DS-GVO umfasst sind. Der Steuerberater ist durch das Berufsrecht angehalten, keine gewerbliche Tätigkeit aufzunehmen, welche nicht von der jeweiligen Steuerberaterkammer durch eine Ausnahmegenehmigung erlaubt wurde. Die Tätigkeit als Datenschutzbeauftragter ist aufgrund der Einordnung als gewerbliche Tätigkeit und mangels Einordnung als vereinbare Tätigkeit bislang grundsätzlich untersagt. Die Aufbewahrungspflichten des Steuer-, Handels- oder Berufsrechts sowie die der DS-GVO sind hinsichtlich der personenbezogenen Daten der Mandanten zu beachten. Eine Einwilligung in die Speicherung über die gesetzlichen Aufbewahrungsfristen hinaus ist laut Bundessteuerberaterkammer grundsätzlich möglich. Sollte der Mandant nach Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen jedoch eine weitere Speicherung wünschen, sind besondere Rechtfertigungsgründe für eine längere Aufbewahrung zu prüfen.

d) Welche geschäftlichen Möglichkeiten bringen die DS-GVO und das Gebiet des Datenschutzes für den Steuerberater mit sich?

Die DS-GVO erscheint für viele als großer Aufwand, welcher in monetärer Hinsicht zu keinerlei Mehrwert führt. Das Thema Datenschutz selbst hat jedoch für den Steuerberater als Dienstleister und Vertrauensperson des Mandanten durchaus das Potenzial, das Kanzleiportfolio um neue Beratungspunkte und –strategien zu ergänzen.

Grundsätzlich wurde zum Thema der datenschutzrechtlichen Beratung durch Steuerberater bislang kaum Input von Seiten der Bundessteuerberaterkammer oder den einzelnen Steuerberaterkammern gegeben. Dem Steuerberater stehen in Bezug auf die Thematik Datenschutz die Beratungsfelder der allgemeinen datenschutzrechtlichen Beratung, der potenziellen Position eines externen Datenschutzbeauftragten für den Mandanten, des Organisators für Datenschutzprozesse beim Mandanten wie beispielsweise auch der Unterstützung bei der Wahrnehmung des Auskunftsrechts gegenüber der Finanzverwaltung und der Datenauswertung im Rahmen einer Big Data Analysis offen. Ein berufsrechtliches Urteil ist hinsichtlich der Betätigung eines Steuerberaters als externer Datenschutzbeauftragter bislang nicht ergangen. Es sind jedoch Urteile über die Tätigkeit als externe Datenschutzbeauftragte durch Anwälte ergangen. Da beide Berufe, der des Steuerberaters und der des Anwalts, als freiberufliche Tätigkeit eingeordnet werden, sind diese Urteile auch auf Steuerberater übertragbar.

Der BGH hielt in seinem Urteil vom 15.10.2018 (AnwZ (Brfg) 20/18) fest, dass eine Vereinbarkeit mit dem Berufsrecht für Anwälte bei der Tätigkeit als externer Datenschutzbeauftragter grundsätzlich gegeben ist. Konträr hierzu hat jedoch der BFH am 14.01.2020 (VIII R 27/17) geurteilt, dass berufsrechtliche Vorschriften für die steuerliche Qualifizierung der Tätigkeit eines externen Datenschutzbeauftragten nicht von Relevanz sind. Die Einordnung der Tätigkeit eines externen Datenschutzbeauftragten als gewerbliche Tätigkeit wurde durch den BFH letztinstanzlich entschieden.

Eine eindeutige Festlegung bezüglich der gewerblichen Tätigkeit eines externen Datenschutzbeauftragten ist in diversen Urteilen gegeben. In Anbetracht der Urteilsbegründungen überwiegen stets die Faktoren, welche für die gewerbliche Prägung eines als externen Datenschutzbeauftragten tätigen Steuerberaters sprechen, jedoch auch für eine nach berufsrechtlichen Grundsätzen zulässige Tätigkeit durch Freiberufler wie Anwälte und Steuerberater. Es kommt hinsichtlich der Beurteilung der Tätigkeit eines externen Datenschutzbeauftragten in Form eines Freiberuflers zur Spaltung in die Ebene des Berufsrechts und des Einkommensteuerrechts und damit der Störung der Einheit der Rechtsordnung. Sofern das Berufsrecht mit der derzeitigen Einordnung dieses speziellen Sachverhalts innerhalb der Einordnung in das Steuerrecht kollidiert, ist es von größter Notwendigkeit Rechtssicherheit für Anwälte und Steuerberater herbeizuführen.

Da der Steuerberater durch das Berufsrecht angehalten ist, keine gewerbliche Tätigkeit aufzunehmen, welche nicht von der jeweiligen Steuerberaterkammer durch eine Ausnahmegenehmigung erlaubt wurde, ist die datenschutzrechtliche Beratung in Form des Steuerberaters als externer Datenschutzbeauftragter als solche noch nicht eindeutig als vereinbare Tätigkeit einzuordnen, wenn sie auch berufsrechtlich zulässig ist. Eine Tätigkeit des Steuerberaters als externer Datenschutzbeauftragter ist nur möglich, sofern die Tätigkeit im Rahmen einer Steuerberatungs-GmbH ausgeübt wird.

Der Steuerberater hat dennoch auch die Möglichkeit, bestehende Daten für den Mandanten im Rahmen der zur Verfügung Stellung von Konzepten zu organisieren und zu anonymisieren und dem Mandanten dadurch Datenauswertungen anzubieten, welche aus dem betriebswirtschaftlichen Blickwinkel gesehen im Vergleich zu bestehenden vereinbarten Tätigkeiten erlaubt sein müssten. Fraglich ist jedoch weiterhin, wie mit der datenschutzrechtlichen Beratung grundsätzlich umgegangen wird. Ist diese nur eine Nebenleistung zur Hauptleistung der steuerlichen Hauptberatung des Mandanten oder gar ein eigenständiges Beratungsfeld? Wo wird die Grenze zur vorrangigen datenschutzrechtlichen Beratung gezogen und welche Definition wird von der

Bundessteuerberaterkammer hinsichtlich des Begriffs der datenschutzrechtlichen Beratung vertreten?

Eine mögliche Definition für die Begrifflichkeit der datenschutzrechtlichen Beratung ist die Beratung im Zusammenhang mit Fragen hinsichtlich des Datenschutzrechts, der Erstellung von Datenschutzerklärungen und der Abmahnung wegen Datenschutzverstößen. Grundsätzlich ist für diese Tätigkeiten - analog der Tätigkeit eines Datenschutzbeauftragten - kein gesonderter beruflicher Abschluss erforderlich, wodurch der Steuerberater mit Hilfe von Fort- und Weiterbildungen das notwendige Wissen im Bereich des Datenschutzrechts und den weiteren interdisziplinären Wissensgebieten erlangen kann. Dabei ist jedoch weiterhin zu prüfen, ob es sich um eine erlaubte Rechtsberatung seitens des Steuerberaters handelt. Die Abgrenzung der erlaubten von der unerlaubten Rechtsberatung im Zusammenhang mit dem Datenschutzrecht ist komplex, da sich eine über die steuerrechtlichen Fragestellungen hinausgehende Rechtsberatung häufig als Nebenleistung zur Hauptleistung eines Steuerberaters darstellt. Gemäß § 2 und § 5 RDG sind allgemeine außergerichtliche Rechtsauskünfte unproblematisch. Auch eine Rechtsdienstleistung im Zusammenhang mit anderen Tätigkeiten im Rahmen einer Nebenleistung zum bestehenden Berufsbild, welche nicht als gesonderte Dienstleistung angeboten wird, sind gemäß § 5 Abs. 1 Rechtsdienstleistungsgesetz zulässig. Eine auf den Einzelfall gerichtete Rechtsauskunft, bei der nicht nur eine schematische Anwendung von Rechtsnormen vorliegt, ist dem Steuerberater jedoch nicht gestattet. Bei der Ausübung datenschutzrechtlicher Beratung sind diese vorgenannten Grundsätze folglich anzuwenden und in Abhängigkeit dieser zu entscheiden, ob die Grenzen des Rechtsdienstleistungsgesetzes eingehalten werden.

Datenschutzrechtliche Beratung in womöglich geringerem Umfang wurde für den Mandanten durch den Steuerberater sicherlich bereits ausgeführt. Hierbei könnte es sich sehr wohl um eine Nebenleistung zur Hauptleistung handeln. In Fällen, in denen es sich jedoch um eine datenschutzrechtliche Beratung im Zusammenhang mit auf den Einzelfall gerichteten Fragestellungen des Mandanten handelt, liegt eine nicht zulässige Rechtsberatung vor. Allgemeine

Ausführungen zu notwendigen datenschutzrechtlichen Vorgaben scheinen jedoch analog der in § 2 und 5 Rechtsdienstleistungsgesetz vorgegebenen Normen erlaubt zu sein.

Eine tatsächliche Nennung der datenschutzrechtlichen Beratung als vereinbare Tätigkeit beispielsweise im berufsrechtlichen Handbuch der Bundesteuerberaterkammer gab es bislang nicht. Aufgrund dieser Umstände bleibt dem Steuerberater ein großes potenzielles Beratungsfeld bislang verschlossen.

3. Forschungsfragen zum Verhältnis des Steuerberaters-Mandant-Finanzverwaltung:

- a) Welche Auswirkungen hat die DS-GVO auf die Beziehung zwischen dem Mandanten, der Finanzverwaltung und dem Steuerberater?*

Die DS-GVO hat nicht nur Auswirkungen auf die Beziehungen zwischen dem Mandanten und dem Steuerberater im Rahmen der verschiedenen Beratungsfelder. Es kommt auch zu Auswirkungen auf die Beziehung zwischen dem Steuerberater und der Finanzverwaltung sowie dem Mandanten und der Finanzverwaltung. Die fortschreitende Digitalisierung drängt weitere Parteien in das zuvor bestehende Beziehungsdreieck und macht aus dem Steuerberater nicht nur einen Vermittler für die personenbezogenen Daten des Mandanten, sondern der Steuerberater wird zur Datendrehscheibe und dem eigentlichen Dreh- und Angelpunkt für die personenbezogenen Daten des Mandanten. Erste eindeutige Betätigungsfelder im Zusammenhang mit dem Datenschutz ergeben sich durch die Unterstützung des Mandanten gegenüber der Finanzverwaltung im Rahmen der Wahrnehmung des Auskunftsrechts. Weitere Tätigkeiten wie der Datenabruf und die Datenübertragung an andere Organe wurden durch den Steuerberater bereits vor Inkrafttreten der DS-GVO durchgeführt. Es zeichnet sich dabei ab, dass diese Tätigkeit aufgrund der Zunahme von Datenflüssen in Zukunft noch stärker Teil des Berufsbildes werden kann.

Der Steuerberater wird vor dem Hintergrund des wachsenden Datenaustauschs nicht nur allein zum Datenabruf von personenbezogenen Daten des Mandanten oder dem Antrag auf Auskunft dieser berufen sein. Der Steuerberater wird vielmehr durch Technologiegestaltung dazu befähigt, unverarbeitete und durch ihn selbst verarbeitete Daten an andere Institutionen weiterzugeben. In zentraler Position wird der Steuerberater damit immer stärker in die Verarbeitung der personenbezogenen Daten des Mandanten einbezogen. Dabei sind die Datenströme nicht mehr nur bilateral, sondern multipel und der Steuerberater hat durch seinen jeweiligen Softwareanbieter sicher zu stellen, dass technische Maßnahmen für die Aufrechterhaltung der Sicherheit der personenbezogenen Daten gegeben sind.

II. Ausblick

Vor dem Hintergrund der zusammengefassten Erkenntnisse stellt sich die Frage, welche weiteren Änderungen im Laufe der Zeit auf den Berufsstand der Steuerberater zukommen werden und welche Entwicklung im Bereich der Digitalisierung und des Datenschutzes Einfluss nimmt auf das Berufsbild der Steuerberater. Kann die DS-GVO auf dem Gebiet der sich ständig wandelnden Technik und der voranschreitenden Digitalisierung bestehen und bietet sie weiterhin genug praxisnahe Regelungsaufträge?

Die Einhaltung der DS-GVO wird für kleine Unternehmer und auch große Unternehmen zunehmend schwieriger, da nun auch erste Fälle von Bußgeldzahlungen auftreten⁵⁴³⁵⁴⁴ und die Angst, selbst von einer Strafe durch Datenschutzverletzungen betroffen zu sein, deutlich wächst.

Die Auferlegung einer Strafe hat für Steuerberater vielerlei Konsequenzen. So erfährt der Steuerberater nicht nur einen monetären Nachteil, sondern hat auch mit dem einhergehenden Vertrauensverlust seiner Mandanten zu kämpfen. Darüber hinaus kann ein Verstoß gegen das Berufsrecht vorliegen. Der Datenschutz als fortwährendes Thema und laufende Aufgabe in Unternehmen und Steuerkanzleien behält seine Position und gewinnt weiter an Relevanz. Insbesondere im Wettbewerb oder bei Ausschreibungen erfährt das Thema Datenschutz immer mehr Beachtung, da eine Verbindung zu Geschäftspartnern, welche aufgrund von Datenschutzverstößen oder sogar Datenmissbrauch Aufmerksamkeit erregt haben, zu einem Imageverlust führen kann. So musste beispielsweise Google aufgrund von Datenschutzverstößen in Form von datenschutzunfreundlichen Voreinstellungen in Frankreich eine durch die französische Datenschutzbehörde festgesetzte Strafe in Höhe von 50 Millionen Euro begleichen.⁵⁴⁵ Nicht nur große, sondern auch kleine Unternehmen müssen, um wettbewerbsfähig zu sein, das Thema Datenschutz berücksichtigen und umsetzen.

⁵⁴³ Vgl. LG Bonn, Urteil v. 11.11.2020 - 29 OWi 1/20.

⁵⁴⁴ Vgl. LG Mainz, Urteil v. 12.11.2021 - 3 O 12/20.

⁵⁴⁵ Vgl. Martini in Paal/ Pauly: DS-GVO, Art. 25, Rn. 47b.

Aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung ist festzuhalten, dass der vermehrte Datenaustausch und eine steigende Ansammlung von Daten den Schutz von personenbezogenen Daten bei der technischen Umsetzung von Datenübertragungsmöglichkeiten immer wichtiger machen. Denn das Ziel der DS-GVO, den Schutz personenbezogener Daten zu erhöhen und gleichzeitig die Verarbeitung personenbezogener Daten für den Betroffenen nachvollziehbarer zu gestalten, steht und fällt mit der Umsetzung bestehender Prozesse bei der Digitalisierung. Verarbeitungsprozesse im Bereich der Digitalisierung werden mit Zunahme personenbezogener Daten ebenso wachsen. Dies erfährt auch der Berufsstand der Steuerberater. Trotz der aktiven Nutzung vorhandener Möglichkeiten bei der elektronischen Datenverarbeitung und Kommunikation wird die Digitalisierung noch weitere Chancen zur Effizienzsteigerung in der Kanzlei, der Vermeidung von fehleranfälligen Medienbrüchen sowie damit in Verbindung stehenden Datenschutzverletzungen und der Eliminierung von Mehrfacharbeiten mit sich bringen.⁵⁴⁶

Neben dem Berufsstand der Steuerberater ist jedoch auch die Finanzverwaltung von diesem Wandel betroffen. Das Ziel der Beschleunigung und Vereinfachung bei der Erledigung steuerlicher Verpflichtungen von Bürgern und Unternehmen, welches das BMF bei der Digitalisierung der Finanzverwaltung verfolgt, soll durch wechselseitigen Datenaustausch mit anderen Behörden und der Verwaltung umgesetzt werden. Im Rahmen der Deklaration soll die Erfassung steuerlich relevanter Situationen digitalisiert werden. Dafür ist auch weiterhin eine Prüfung bestehender und künftiger Gesetze auf deren Digitaltauglichkeit⁵⁴⁷ und Datenschutzkonformität notwendig.

Mit dem Referentenentwurf eines „Gesetzes zur Umsetzung der Digitalisierungsrichtlinie (DiRUG)“ und damit der Umsetzung der Digitalisierungsrichtlinie der Europäischen Union werden konkrete Schritte festgelegt, um die Harmonisierung der Regeln in den Bereichen Online-Gründung von Kapitalgesellschaften und der digitalen Einreichung von Gesellschafts-

⁵⁴⁶ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: <https://www.bstbk.de/de/themen/brennpunktthemen/digitalisierung>.

⁵⁴⁷ Vgl. Bundesregierung: <https://www.bundesregierung.de/breg-de/themen/digitalisierung/digital-made-in-de/digitalisierung-in-der-finanzverwaltung-1546924>.

unterlagen voranzutreiben. Dies ist ein weiterer wichtiger Schritt auf dem Weg zur Digitalisierung der Justiz und der Vereinigung von rechtsstaatlichen Prinzipien mit den Vorteilen moderner Kommunikation⁵⁴⁸, welcher nur den Beginn eines langen Weges vorzeichnet.

Der Berufsstand hat aufgrund seiner ständigen Verarbeitung personenbezogener Daten schon vor der DS-GVO den Datenschutz berücksichtigen müssen. Steigende Anforderungen jedoch stellen für den Steuerberater neue Herausforderung dar. Steuerberater müssen nicht mehr nur fachlich kompetent sein, sondern auch ein gewisses technisches Knowhow mitbringen, um den neuen Anforderungen der Digitalisierung an die Dienstleistungsprogramme, welche zur Erfüllung der Beauftragung des Mandanten erforderlich sind, gerecht zu werden.

Der Beruf des Steuerberaters steht folglich vor einem Wandel. Sowohl die Digitalisierung als auch die potenzielle Erweiterung des Aufgabengebietes eines Steuerberaters machen den Berufsstand interessant, modern und zeitgemäß zugleich.

⁵⁴⁸ Vgl. Bundessteuerberaterkammer: <https://www.bstbk.de/?id=60&L=0&rid=888>.

Verzeichnis der Rechtsquellen

1. Gesetze, Richtlinien, Verordnungen und Verträge

Völkerrechtliche Verträge

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)
in der Fassung aufgrund des am 1. Dezember 2009 in Kraft getretenen Vertrages von Lissabon (Konsolidierte Fassung bekanntgemacht im ABl. EG Nr. C 115 vom 9.5.2008, S. 47), zuletzt geändert durch die Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Kroatien und die Anpassungen des Vertrags über die Europäische Union, des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft (ABl. EU L 112/21 vom 24.4.2012) m.W.v. 1.7.2013.

Gesetze

Abgabenordnung (AO)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866, 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 4 Absatz 7 des Gesetzes vom 7. Mai 2021 (BGBl. I S. 850) geändert worden ist.

Bundesdatenschutzgesetz-alt (BDSG-alt)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Januar 2003 (BGBl. I S. 66), das zuletzt durch das Gesetz vom 30. Oktober 2017 (BGBl. I S. 3618) m.W.v. 09.11.2017 geändert worden ist.

Bundesdatenschutzgesetz-neu (BDSG-neu)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 30. Juni 2017 (BGBl. I S. 2097), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 23. Juni 2021 (BGBl. I S. 1858; 2022 I 1045) geändert worden ist.

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), das zuletzt durch Artikel 4 Absatz 6 des Gesetzes vom 7. Mai 2021 (BGBl. I S. 850) geändert worden ist.

Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe der Steuerberater und der Steuerbevollmächtigten – Berufsordnung (BOSTB) vom 2. Juni 1997 (Beihefter zu DStR 26/97), zuletzt geändert durch Beschluss der Satzungsversammlung vom 8. September 2010 (DStR 2010, S. 2659).

1. DSAnpUG-EU

Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680 (Datenschutz-Anpassungs- und -Umsetzungsgesetz EU – DSAnpUG-EU) in der Fassung vom 30. Juni 2017 (BGBl. I S. 2097).

2. DSAnpUG-EU

Zweites Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680 (Zweites Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetz EU – 2. DSAnpUG-EU) vom 20. November 2019 (BGBl. I S. 1626).

Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Berufsausübungsgesellschaften (DVStB) vom 12. November 1979 (BGBl. I S. 1922), die zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 7. Juli 2021 (BGBl. I S. 2363) geändert worden ist.

Einkommensteuergesetz (EStG)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 08. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2050) geändert worden ist.

Handelsgesetzbuch (HGB)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 219), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 7. August 2021 (BGBl. I S. 3311) geändert worden ist.

Rechtsdienstleistungsgesetz (RDG)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 12. Dezember 2007 (BGBl. I S. 2840), das zuletzt durch Artikel 32 des Gesetzes vom 10. August 2021 (BGBl. I S. 3436) geändert worden ist.

Steuerberatungsgesetz (StBerG)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. November 1975 (BGBl. I S. 2735), das zuletzt durch Artikel 50 des Gesetzes vom 10. August 2021 (BGBl. I S. 3436) geändert worden ist.

Steuerberatervergütungsverordnung (StBVV)

vom 17. Dezember 1981 (BGBl. I S. 1442), die zuletzt durch Artikel 8 der Verordnung vom 25. Juni 2020 (BGBl. I S. 1495) geändert worden ist.

Strafgesetzbuch (StGB)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. November 1998 (BGBl. I S. 3322), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 30. März 2021 (BGBl. I S. 441) geändert worden ist.

Telemediengesetz (TMG)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. Februar 2007 (BGBl. I S. 179), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 12. August 2021 (BGBl. I S. 3544) geändert worden ist.

Telekommunikation-Telemedien-Datenschutz-Gesetz (TTDSG)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Juni 2021 (BGBl. I S. 1982), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 12. August 2021 (BGBl. I S. 3544) geändert worden ist.

Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Januar 2003 (BGBl. I S. 102), das zuletzt durch Artikel 24 Absatz 3 des Gesetzes vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2154) geändert worden ist.

Verordnungen und Richtlinien der Europäischen Union

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).

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.

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.

2. Rechtsprechung

Schlussanträge und Urteile des Europäischen Gerichtshofs

EuGH-Urteil vom 10.07.2018 - C-25/17, Jehovan todistajat.

Urteile und Beschlüsse des Bundesfinanzhofs

BFH-Beschluss vom 07.06.2021 - VIII B 123/20.

BFH-Urteil vom 11.08.1999 - XI R 12/98, BStBl II 2000, 229-230.

BFH-Urteil vom 05.06.2003 - IV R 34/01, BStBl II 2003, 761.

BFH-Urteil vom 27.08.2014 - VIII R 41/11, BStBl II 2015, 999.

BFH-Urteil vom 27.08.2014 - VIII R 6/12, BStBl II 2015, 1002.

BFH-Urteil vom 14.01.2020 - VIII R 27/17, BStBl II 2020, 222.

BFH-Urteil vom 17.11.2021 - II R 43/19.

Urteile und Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts

BVerfG vom 16.07.1969 - 1 BvL 19/63.

BVerfG vom 15.12.1983 - 1 BvR 209/83, 1 BvR 269/83, 1 BvR 362/83, 1 BvR 420/83, 1 BvR 440/83, 1 BvR 484/83.

BVerfG vom 17.07.1984 - 2 BvE 11/83, 2 BvE 15/83.

BVerfG vom 10.03.2008 - 1 BvR 2388/03.

Beschlüsse des Bundesgerichtshofs

BGH in seinem Urteil vom 01.09.2010 - StbSt (R) 2/10.

BGH in seinem Urteil vom 10.07.2018 - VI ZR 225/17.

BGH in seinem Urteil vom 15.10.2018 - AnwZ (Brfg) 20/18.

BGH in seinem Urteil vom 15.06.2021 - VI ZR 576/19.

Urteile der Finanzgerichte

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 17.12.2019 - 2 K 770/17.

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 27.10.2021 - 16 K 5148/20.

FG Köln, Urteil vom 27.10.2021 - 2 K 1415/21.

FG München, Urteil vom 25.07.2017 - 5 K 1403/16.

FG München, Urteil vom 04.11.2021 - 15 K 118/20.

FG Saarland, Urteil vom 03.04.2019 - 2 K 1002/16.

FG Sachsen, Urteil vom 08.05.2019 - 5 K 337/19.

Urteile sonstiger Gerichte

AGH Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 12.03.2021 - 1 AGH 9/19.

Bundesarbeitsgericht, Urteil vom 27.04.2021 - 2 AZR 342/20.

Bundesarbeitsgericht, Vorlagebeschluss (EuGH) vom 27.04.2021 - 9 AZR 621/19 (A).

KG, Beschluss vom 20.08.2010 - 1 Ws (B) 51/07, 1 Ws (B) 51/07 - 2 Ss 23/07.

LG Bonn, Urteil vom 11.11.2020 - 29 OWi 1/20.

LG Mainz, Urteil vom 12.11.2021 - 3 O 12/20.

LG Würzburg, Beschluss vom 13.09.2018 - 11 O 1741/18 UWG.

3. Verwaltungsanweisungen

Bundesministerium der Finanzen

BMF-Schreiben vom 01.08.2016 - IV A 3 - S 0202/15/10001, BStBl 2016 I S. 662.

BMF-Schreiben vom 12.01.2018 - IV A 3 - S 0030/16/10004-07, BStBl 2018 I S. 185.

BMF-Schreiben vom 13.01.2020 - IV A 3 - S 0130/19/10017 :004, BStBl 2020 I S. 143.

4. Literaturverzeichnis

Drucksachen

ACHE, MATTHIAS (2019): Online- und E-Mail-Marketing im Einklang mit dem Berufsrecht, NWB 31/ 2019, S. 2295 - 2304.

BACKU, FRIEDER (2017): Datenschutz- Grundverordnung und Neuregelungen zum Outsourcing durch Berufsgeheimnisträger - Konsequenzen aus Sicht des Steuerberaters, DStR 2017, S. 2699 - 2704.

BAYERISCHES LANDESAMT FÜR DATENSCHUTZAUF SICHT: Anforderungen der Datenschutz-Grundverordnung (DS-GVO) an kleine Unternehmen, Vereine, ect., Muster 4: Steuerberater.

BERUFSVERBAND DER DATENSCHUTZBEAUFTRAGTEN DEUTSCHLAND (BVD) E.V. (2019): Lockerung der Benennungspflicht schadet Unternehmen und Betroffenen, Berlin, Presseinformation vom 28.06.2019.

BETHKE, INGA (2019): Technische und rechtliche Besonderheiten der E-Mail-Kommunikation mit Mandant und FA, DStR 2019, S. 1228 - 1231.

BIERESBORN, DIRK (2017): Sozialdatenschutz nach Inkrafttreten der EU-Datenschutzverordnung - Anpassung des nationalen Sozialdatenschutzes an das europäische Recht, NZS 2017, S. 887 - 892.

BÖCKING, HANS-JOACHIM; GROS, MARIUS (2020): in Ebenroth/ Boujong/ Joost/ Strohn: Handelsgesetzbuch Kommentar, 4. Auflage 2020.

BUNDESMINISTERIUM DES INNERN UND FÜR HEIMAT (2017): Whitepaper zur Pseudonymisierung der Fokusgruppe Datenschutz, der Plattform Sicherheit, Schutz und Vertrauen für Gesellschaft und Wirtschaft im Rahmen des Digital-Gipfels 2017, Version 1.0, 2017.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER (2017): Anzahl der Steuerberater* in der deutschen Bundessteuerberaterkammer von 1962 bis 2018, ID 36372, Berufsstatistik 2017.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER (2011): Berufsrechtliches Handbuch, Stand Juni 2011.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER (2012): Berufsrechtliches Handbuch, Stand November 2012.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER (2018): Berufsrechtliches Handbuch, Stand: Oktober 2018.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER (2019): Hinweise zur E-Mail Kommunikation – Mitteilung vom 07.02.2019.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER (2018): Mitglieder der deutschen Steuerberaterkammer nach Kammerbezirken im Jahr 2018, Berufsstatistik 2018.

DATENSCHUTZKONFERENZ (2019): Konzept der unabhängigen Datenschutzaufsichtsbehörden des Bundes und der Länder zur Bußgeldzumessung in Verfahren gegen Unternehmen, 14.10.2019.

DATENSCHUTZKONFERENZ (2018): Kurzpapier Nr. 18 Risiko für die Rechte und Freiheiten natürlicher Personen, DSK Stand 26.04.2018.

DENGA, MICHAEL (2018): Gemengelage privaten Datenrechts, NJW 2018, S. 1371 - 1376.

DEUBNER VERLAG (o.A.) (2018): Die Neuerungen der DSGVO, Anmerkung vom 20.02.2018, DATEV Dok.-Nr.: 0949413.

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND E.V. (2019): Steuerberater sind keine Auftragsverarbeiter nach DSGVO, Online-Nachricht vom 12.08.2019.

DIE STEUERBERATUNG (STBG) (o.A.) (2018): Digitalisierung - eine berufsrechtliche Herausforderung!, Stbg 2018, S. 526 - 528.

DRÜEN, KLAUS-DIETER (2019): in Tipke/ Kruse: Kommentar Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung: AO, FGO, 158. Lieferung.

DÜWELL, FRANZ (2017): Das Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetz, jurisPR-ArbR 22/2017, Anmerkung 1.

DÜWELL, FRANZ; BRINK, STEFAN (2017): Beschäftigtendatenschutz nach der Umsetzung der Datenschutz- Grundverordnung: Viele Änderungen und wenig Neues, NZA 2017, S. 1081 - 1085.

ECKER, SABINE (2018): DS-GVO in der Anwalts- und Steuerkanzlei; Was ist zu beachten?, DATEV Themenlexikon vom 14.05.2018, DATEV Dok.-Nr.: 0210347.

EGNER, THOMAS (2016): Steuercontrolling in der Unternehmenspraxis, in: Becker, Wolfgang/ Ulrich, Patrick (Hrsg.): Handbuch Controlling, SpringerGabler 2016.

ERKIS, GÜLSEN (2018): Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, DStR 2018, S. 161 - 167.

ERNST, STEFAN (2021): in Paal/ Pauly: Beck'sche Kompakt Kommentare Datenschutz-Grundverordnung Bundesdatenschutzgesetz, 3. Auflage 2021.

EUROPEAN DATA PROTECTION BOARD (2021): Overview on resources made available by Member States to the Data Protection Authorities and on enforcement actions by the Data Protection Authorities, 05. August 2021.

FETTKE, PETER (2018): TaxTech – Die vierte Disziplin der Steuerwissenschaft, Der Betrieb, Sonderausgabe 1/ 2018, S. 19 - 24.

FRENZEL, EIKE MICHAEL (2021): in Paal/ Pauly: Beck'sche Kompakt Kommentare Datenschutz-Grundverordnung Bundesdatenschutzgesetz, 3. Auflage 2021.

FUHLROTT, MICHAEL; REMY, JULIA MADELEINE (2018): „Neuer“ Datenschutz in Kanzleien - Anwälte als Arbeitgeber, Datenverarbeitende und Werbende, NZA 2018, S.609 - 614.

GALLUS, YVONNE (2019): Themen - Fallstricke der DSGVO in der Steuerberaterkanzlei, KÖSDI 2019, 21083.

GEISSLER, CATRIN (2019): Berufsrecht der Steuerberater, NWB Info Center vom 18.12.2019, NWB DAAAC-32141.

GEISSLER, CATRIN (2021): Rechtsberatung durch Steuerberater, NWB Info Center vom 09.08.2021, NWB IAAAB-36691.

GERCKE, CHRISTIAN (2021): in König: Abgabenordnung Kommentar, 4. Auflage 2021.

GERLACH, GÖTZ; GÖDICKE, ALEXANDER (2019): Heikle neue Arbeitswelt mit Homeoffice, mobilem Arbeiten und BYOD, NWB 50/ 2019, S. 3710 - 3718.

GÖTTKER, STEFAN (2019): in juris Lexikon Steuerrecht, Datenschutz-Grundverordnung, in der Fassung vom 22.03.2019.

GOLA, PETER; KLUG, CHRISTOPH (2017): Die Entwicklung des Datenschutzrechts im zweiten Halbjahr 2016, NJW 2017, S. 604 - 607.

GOLLAND, ALEXANDER (2021): Bußgelder wegen Datenschutzverstößen - Vermeidung und Verteidigung, NWB 36/ 2021, S. 2678 - 2687.

GOLLAND, ALEXANDER (2021): Cookies & Co. - trotz neuem Gesetz alte Probleme für Website-Betreiber, NWB 25/ 2021, S. 1818 - 1825.

GRAGES, JAN-MICHAEL (2018): in Plath: Kommentar zu DSGVO, BDSG und den Datenschutzbestimmungen von TMG und TKG, 3. Auflage 2018.

GRAGES, JAN-MICHAEL; PLATH, KAI-UWE (2018): in Plath: Kommentar zu DSGVO, BDSG und den Datenschutzbestimmungen von TMG und TKG, 3. Auflage 2018.

GREVE, HOLGER (2017): Das neue Bundesdatenschutzgesetz, NVwZ 2017, S. 737 - 744.

GROSS, STEFAN; MÖSLEIN, CHRISTOPH (2021): in Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2021/ 2022, 18. Auflage 2021.

GRUNDMANN, CORNELIA (2019): Die Datenschutz-Grundverordnung im Steuerrecht- Statement, FR 2019, S. 90 - 91.

HAMMINGER, ALEXANDER (2018): 100 Tage DS-GVO - Und der Himmel ist doch nicht eingestürzt ..., NWB Nr. 45/ 2018, S. 3313 - 3317.

HAMMINGER, ALEXANDER (2019): Der Einsatz externer Dienstleister und die Verschwiegenheitspflicht, NWB 26/ 2019, S. 1925 - 1931.

HAMMINGER, ALEXANDER (2018): Erlaubte und unerlaubte Rechtsberatung durch den Steuerberater, NWB Nr. 52/ 2018, S. 3921 - 3928.

HAUPT, HEIKO (2019): Auskunftsrecht nach Art. 15 DSGVO iVm § 2a AO in der finanzgerichtlichen Praxis, DStR 2019, S. 2115 - 2118.

HEILGEIST, KLAUS (2016): Steuerberater - ein Beruf mit Zukunft?, DStR 2016, S. 189 - 192.

HENKE, JENS; SOMMER, ULRICH (2018): Digitale (R)Evolution - Chancen und Herausforderungen für die Steuerberatung, DStR 2018, S. 1253 - 1256.

HOFELE, JOHANNES (2018): Hinweise zur Umsetzung der DS-GVO für Vermieter und Verwalter, NWB 46/ 2018, S. 3402 - 3414.

HÜLSKAMP, FRANK (2017): Steuerberater, Berufsrecht - Lexikon des Steuerrechts, Themenlexikon vom 01.05.2017, DATEV Dok.-Nr.: 5228321.

HUTTER, ULRICH (2021): in Brandis/ Heuermann: Ertragssteuerrecht, 160. Auflage 2021.

KAMLAH, WULF (2018): in Plath: Kommentar zu DSGVO, BDSG und den Datenschutzbestimmungen von TMG und TKG, 3. Auflage 2018.

KARG, MARLIES (2020): Passgenauer Schutz von Mandantendaten in der Steuerkanzlei, NWB 9/ 2020, S. 654 - 659.

KARG, MARLIES (2021): Steuerberater als Datenschutzbeauftragte ihrer Mandanten?, NWB 17/ 2021, S 1266 - 1269.

KARG, MARLIES (2018): Technische und organisatorische Wandlungen in der Steuerkanzlei 4.0, NWB 44/ 2018, S. 3254 - 3259.

KARSTEDT-MEIERRIEKS, ANNETTE (2019): Ein Jahr EU-Datenschutz-Grundverordnung - Kritische Anmerkungen aus der Sicht der Wirtschaft, EuZW 2019, S. 617 - 618.

KEPPELER, LUTZ; BERNING, WILHELM (2018): Die Bußgeldrisiken nach Art. 83 der Datenschutz-Grundverordnung - auch ein Risiko für den Jahresabschluss?!, DStR 2018, S. 91 - 96.

KLEEMANN, ROLAND; KADER, MARTIN (2018): EU-Datenschutzgrundverordnung und Bundesdatenschutzgesetz, DStR 2018, S. 1091 - 1096.

KOCH, CHRISTIAN (2019): Der WLAN-Hotspot in der Kanzlei - eine zeitgemäße Serviceleistung, NWB 35/ 2019, S. 2592 - 2597.

KOSLOWSKI, GÜNTER (2017): in Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2017/2018, 16. Auflage 2017.

KOSLOWSKI, GÜNTER (2019): in Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2019/2020, 17. Auflage 2019.

KRÖMKER, ULRICH (2021): in Lippross/ Seibel: Basiskommentar Steuerrecht, 125. Lieferung 04.2021.

KUBICIEL, MICHAEL (2018): Datenschutz- Grundverordnung: Verfolgungszwang und Sanktionierungspflicht im Bußgeldverfahren?, jurisPR-StrafR 14/ 2018, Anmerkung 1.

KÜHLING, JÜRGEN (2017): Neues Bundesdatenschutzgesetz - Anpassungsbedarf bei Unternehmen, NJW 2017, S. 1985 - 1990.

KÜHLING, JÜRGEN; MARTINI, MARIO (2016): Die Datenschutz-Grundverordnung: Revolution oder Evolution im europäischen und deutschen Datenschutzrecht?, EuZW 2016, S. 448 - 454.

LEEB, CHRISTINA-MARIA; LIEBHABER, JOHANNES (2018): Grundlagen des Datenschutzrechts, JuS 2018, S. 534 - 538.

LEHMANN, BRJÖN-HENRIK (2016): Home-Office praktisch und rechtssicher gestalten, Steuerberaterkammer Sachsen, veröffentlicht am 25.08.2016.

LEY, URSULA (2019): Besteuerung und Automatismen, DStR 2019, S. 72 - 77.

LORENZ, BERND (2019): Datenschutzrechtliche Informationspflichten, VuR 2019, S. 213 - 221.

MARTINI, MARIO (2021): in Paal/ Pauly: Beck'sche Kompakt Kommentare Datenschutz-Grundverordnung Bundesdatenschutzgesetz, 3. Auflage 2021.

MERTES, JÜRGEN (2021): in juris Lexikon Steuerrecht, Abgrenzung von Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Tätigkeit, 1. Auflage 2008, Stand vom 16.03.2021.

NIEWERTH, FRANZ (2021): in Lippross/ Seibel: Basiskommentar Steuerrecht, 125. Lieferung 04.2021.

NIKLAS, THOMAS; FAAS, THOMAS (2017): Der Datenschutzbeauftragte nach der Datenschutz-Grundverordnung, NZA 2017, S. 1091 - 1097.

NOLDEN, CHRISTINE (2021): in Paal/ Pauly: Beck'sche Kompakt Kommentare Datenschutz-Grundverordnung Bundesdatenschutzgesetz, 3. Auflage 2021.

NWB VERLAG GMBH & CO. KG (o.A.) (2018): Datenschutz im Verhältnis Steuerbürger - Finanzverwaltung, Nr. 39/ 2018, S. 2889.

PAAL, BORIS (2021): in Paal/ Pauly: Beck'sche Kompakt Kommentare Datenschutz-Grundverordnung Bundesdatenschutzgesetz, 3. Auflage 2021.

PAAL, BORIS; HENNEMANN, MORITZ (2021): in Paal/ Pauly: Beck'sche Kompakt Kommentare Datenschutz-Grundverordnung Bundesdatenschutzgesetz, 3. Auflage 2021.

PEITZ, MARTIN; SCHWEITZER, HEIKE (2018): Ein neuer europäischer Ordnungsrahmen für Datenmärkte?, NJW 2018, S. 275 - 280.

PLATH, KAI-UWE (2018): in Plath: Kommentar zu DSGVO, BDSG und den Datenschutzbestimmungen von TMG und TKG, 3. Auflage 2018.

POTTHOFF, ALEXANDER (2018): Nur noch verschlüsselte Versendung von E-Mails an Mandanten?, NWB Nr. 39/ 2018, S. 2870 - 2879.

PUCHELT, JONAS (2020): Auch das Löschen von Daten will gelernt sein!, NWB Nr. 27/ 2020, S. 1975.

PUCHELT, JONAS (2019): Datensicherheit im Lichte der Datenschutz-Grundverordnung, NWB 26/ 2019, S. 1915 – 1924.

RÄTKE, BERND (2020): in Klein, Franz: Kommentar zur Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht, 15. Aufl. 2020.

RATSCHOW, ECKART (2020): in Klein, Franz: Kommentar zur Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht, 15. Aufl. 2020.

REDAKTION BECK-AKTUELL (2018): Baden-Württemberg erhebt nach DS-GVO Verstoß Bußgeld von Social-Media-Anbieter, becklink 2011563, 23. November 2018.

RENNAR, THOMAS (2021): Digitale Betriebsprüfung internationaler Konzernunternehmen mittels GDPdU, in STuB 19/ 2021, S. 780 - 784.

RÜSKEN, REINHART (2020): in Klein, Franz: Kommentar zur Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht, 15. Aufl. 2020.

SCHANTZ, PETER (2016): Die Datenschutz- Grundverordnung - Beginn einer neuen Zeitrechnung im Datenschutzrecht, NJW 2016, S. 1841 - 1847.

SCHEPERS, VANESSA (2019): Der Umgang mit einem Auskunftersuchen nach der DS-GVO, DStR 2019, S. 1109 - 1111.

SCHIEMZIK, BORIS JAN; REPKA, THOMAS (2018): Vorstands- und Geschäftsführerhaftung bei Datenschutzverletzungen, NWB 41/ 2018, S. 3014 - 3022.

SCHREIBER, LUTZ (2018): in Plath: Kommentar zu DSGVO, BDSG und den Datenschutzbestimmungen von TMG und TKG, 3. Auflage 2018.

SEEL, HENNING-ALEXANDER (2018): Welche Unternehmen brauchen einen Datenschutzbeauftragten, NWB 32/ 2018, S. 2343 - 2349.

SEER, ROMAN (2019): Datenschutz und Besteuerungsverfahren, Auswirkungen der DS-GVO, SteuerStud 2019, S. 240 - 248.

SIMON, ERIKA (2018): Lohn- und Gehaltsabrechnungen durch Steuerberater als Auftragsverarbeitung?, NWB 35/ 2018, S. 2582.

SOLMECKE, CHRISTIAN (2018): DSGVO: Die zehn wichtigsten To-dos für Steuerkanzleien, Sonderausgabe für NWB Verlag GmbH & Co. KG 2018.

STATISTA GMBH (2019): Alles in allem, wie beurteilen Sie persönlich die DS-GVO?.

STATISTA GMBH (2021): Corona verändert die Unternehmenskommunikation.

STATISTA GMBH (2021): Mitgliederstruktur der Bundessteuerberaterkammer in Deutschland von 2019 bis 2021 nach Altersklassen.

STATISTA GMBH (2018): Verteilung der 10 häufigsten Ursachen von Datenschutzverletzungen in den Jahren 2015 und 2016.

STATISTA GMBH (2018): Verteilung der angestellten und selbständigen Steuerberater* in Deutschland von 2012 bis 2018.

STATISTA GMBH (2018): Verteilung der Steuerberater in Deutschland von 2012 bis 2018 nach Geschlecht.

STATISTA GMBH (2020): Welchen der im Folgenden genannten Nachteilen der DSGVO stimmen Sie voll und ganz bzw. eher zu?.

STATISTA GMBH (2020): Welchen der im Folgenden genannten Vorteilen der DSGVO stimmen Sie voll und ganz bzw. eher zu?.

STATISTA GMBH (2020): Welches sind die größten Herausforderungen bei der Umsetzung der DS-GVO?.

STATISTA GMBH (2018): Wer übernimmt in Ihrem Unternehmen die Aufgabe des Datenschutzbeauftragten?.

STATISTA GMBH (2019): Wie hat Ihrer Meinung nach die DS-GVO die Sicherheit Ihrer Daten im Internet beeinflusst?.

STATISTA GMBH (2018): Wie weit ist Ihr Unternehmen hinsichtlich der Anpassung an die DSGVO?.

STATISTISCHES BUNDESAMT (DESTATIS) (2015): Strukturerhebung im Dienstleistungsbereich Rechts- und Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung 2015, veröffentlicht am 06.12.2017.

THEURICH, HOLGER; DEGENHARDT, STEPHAN (2018): Datenschutz versus Gläubigerinformationsrechte, NZI 2018, S. 870 - 877.

UEBERFELD, ANNE (2016): Die Pflicht des Steuerberaters zur eigenverantwortlichen Berufsausübung, DStR 2016, S. 1574 - 1576.

VETTEN, ALEXANDER (2016): Steuermodernisierungsgesetz - ein zweiter Blick, NWB 42/ 2016, S. 3187 - 3194.

VON DEM BUSSCHE, AXEL (2018): in Plath: Kommentar zu DSGVO, BDSG und den Datenschutzbestimmungen von TMG und TKG, 3. Auflage 2018.

VON WEDELSTÄDT, ALEXANDER (2018): Steuergeheimnis, NWB InfoCenter vom 11.09.2018, Dok.-Nr. UAAAB-76831.

WACKER, ROLAND (2021): in Schmidt: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 40. Auflage 2021.

WAGEMANN, THORSTEN (2018): Die Neuerungen der Datenschutzgrundverordnung (DSGVO), Anmerkung vom 20.02.2018, Deubner Verlag, DATEV Dok.-Nr.: 0949413, 2018.

WEDDE, PETER (2018): Nachwirkender Kündigungsschutz eines stellvertretenden Datenschutzbeauftragten, jurisPR-ArbR 43/2018, Anmerkung 5.

WICKERT, RALF; POTTHOFF, ALEXANDER (2018): Das neue Datenschutzrecht in der Steuerberaterkanzlei - Praxisleitfaden zur Umsetzung der DS-GVO, 1. Auflage 2018, NWB Verlag GbmH & Co. KG.

WILLERSCHIED, KATHARINA (2018): Die Pflicht des Steuerberaters zur unabhängigen Berufsausübung, DStR 2018, S. 635 - 640.

WIRWOHL, VERENA (2018): Die Umsetzung der Datenschutz-Grundverordnung durch Sachverständige: Was ist zu beachten?, DS 2018, S. 162 - 165.

WYBITUL, TIM (2016): Praxisleitfaden EU-DSGVO, 1. Auflage 2016.

Internetquellen

ANKA RECHTSANWALTSGESELLSCHAFT MBH: Die Datenschutzrechtliche Beratung. Online verfügbar unter <https://www.datenschutzrecht-essen.de/datenschutzrechtliche-beratung>, Abrufdatum vom 10.04.2021.

BAYERISCHES LANDESAMT FÜR DATENSCHUTZAUF SICHT: Datenschutz-Folgenabschätzung. Online verfügbar unter https://www.lda.bayern.de/de/thema_dsfa.html, Abrufdatum vom 01.05.2021.

BAYERISCHES LANDESAMT FÜR DATENSCHUTZAUF SICHT: Videoüberwachung. Online verfügbar unter https://www.lda.bayern.de/de/thema_videoueberwachung.html, Abrufdatum vom 01.05.2021.

BAYERISCHES LANDESAMT FÜR DATENSCHUTZAUF SICHT: Zertifizierung. Online verfügbar unter https://www.lda.bayern.de/de/thema_zertifizierung.html, Abrufdatum vom 01.05.2021.

BAYERISCHES STAATSMINISTERIUM DES INNERN, FÜR SPORT UND INTEGRATION: Sensible Daten. Online verfügbar unter <https://www.dsgvo-verstehen-bayern.de/von-a-z/vereine/sensible-daten.html>, Abrufdatum vom 28.04.2021.

BECK-ONLINE: Weitere EuGH-Vorlage wegen Abberufung vom Amt des Datenschutzbeauftragten. Online verfügbar unter <https://rsw.beck.de/aktuell/daily/meldung/detail/bag-weitere-eugh-vorlage-wegen-abberufung-vom-amt-des-datenschutzbeauftragten>, Abrufdatum vom 03.10.2021.

BITKOM: Datenschutz setzt Unternehmer unter Dauerdruck. Online verfügbar unter <https://www.bitkom.org/Presse/Presseinformation/Datenschutz-setzt-Unternehmen-unter-Dauerdruck>, Abrufdatum vom 01.01.2021.

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN: Fragen und Antworten zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens. Online verfügbar unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2015-12-09-Mod-Besteuerungsverfahren.html?source=stdNewsletter>, Abrufdatum vom 10.05.2021.

BUNDESREGIERUNG: Digitalisierung in der Finanzverwaltung. Online verfügbar unter <https://www.bundesregierung.de/breg-de/themen/digitalisierung/digital-made-in-de/digitalisierung-in-der-finanzverwaltung-1546924>, Abrufdatum vom 11.04.2021.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER: Antworten auf häufig gestellte Fragen zur Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO). Online verfügbar unter https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/steuerrecht-und-rechnungslegung/fachinfos/BStBK_Fragen-und-Antworten-DSGVO_2018.pdf, Abrufdatum vom 10.04.2021.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER: Berufsstatistik 2016. Online verfügbar unter https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/berufsstatistiken/BStBK_Berufsstatistik_2016.pdf, Abrufdatum vom 20.11.2020.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER: BStBK nimmt zum Referententwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Digitalisierungsrichtlinie Stellung. Online verfügbar unter <https://www.bstbk.de/?id=60&L=0&rid=888>, Abrufdatum vom 11.04.2021.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER: Datenschutz – Muster zum Verzeichnis von Verarbeitungstätigkeiten. Online verfügbar unter <https://www.bstbk.de/de/themen/brennpunktthemen/datenschutz>, Abrufdatum vom 03.10.2021.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER: Die Steuerberater-Plattform. Online verfügbar unter <https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/neuigkeiten/Steuerberater-Plattform.pdf>, Abrufdatum vom 07.06.2022.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER: Digitalisierung. Online verfügbar unter <https://www.bstbk.de/de/themen/brennpunktthemen/digitalisierung>, Abrufdatum vom 03.03.2020.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER: Funktionen der Vollmachtsdatenbank (Leistungsbeschreibung VDB). Online verfügbar unter https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/vollmachtsdatenbank/VDB_Leistungsbeschreibung_BStBK_V1.pdf, Abrufdatum vom 23.11.2020.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER: Muster für ein Löschkonzept. Online verfügbar unter <https://www.bstbk.de/de/themen/brennpunktthemen/datenschutz>, Abrufdatum vom 01.11.2021.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER: Syndikus-Steuerberater. Online verfügbar unter <https://www.bstbk.de/de/berufsbild-steuerberater/syndikus-steuerberater>, Abrufdatum vom 09.11.2020.

BUNDESSTEUERBERATERKAMMER: Vollmachtsdatenbank. Online verfügbar unter <https://www.bstbk.de/de/themen/vollmachtsdatenbank>, Abrufdatum vom 13.10.2021.

DATENSCHUTZ.ORG: EU-Datenschutzverordnung (DSGVO): Verbindliches Datenschutzrecht für alle!. Online verfügbar unter <https://www.datenschutz.org/eu-datenschutzgrundverordnung/>, Abrufdatum vom 02.05.2021

DATEV EG: Branchenauswertungen. Online verfügbar unter <https://www.datev.de/web/de/top-themen/unternehmer/weitere-themen/kaufmaennische-aufgaben/branchenauswertungen/>, Abrufdatum vom 03.06.2021.

DATEV EG: Digitale Datenanalyse mit DATEV Datenprüfung. Online verfügbar unter <https://www.datev.de/web/de/top-themen/steuerberater/weitere-themen/digitale-datenanalyse/>, Abrufdatum vom 22.11.2020.

DATEV EG: Digitaler Finanzbericht. Online verfügbar unter <https://www.datev.de/web/de/top-themen/steuerberater/weitere-themen/digitaler-finanzbericht/>, Abrufdatum vom 03.03.2020.

DATEV EG: Dokumenten-Management-System (DMS). Online verfügbar unter <https://www.datev.de/web/de/m/ueber-datev/datev-im-web/datev-von-a-z/dokumenten-management-system-dms/>, Abrufdatum vom 22.11.2020.

DATEV EG: Fragen und Antworten zum Steuerkonto online. Online verfügbar unter <http://apps.datev.de/dnlexka/#/document/1013591>, Abrufdatum vom 01.03.2020.

DATEV EG: Umsatzsteuer-Expertisen. Online verfügbar unter <https://www.datev.de/web/de/datev-shop/steuern-und-expertisen/umsatzsteuer-expertisen/>, Abrufdatum vom 01.11.2021.

DATUREX GMBH: Datenschutz, Bedeutung und Geschichte. Online verfügbar unter <https://externer-datenschutzbeauftragter-dresden.de/datenschutz/datenschutz-bedeutung-und-geschichte/>, Abrufdatum vom 15.03.2021.

DER HESSISCHE BEAUFTRAGTE FÜR DATENSCHUTZ UND INFORMATIONSFREIHEIT: Geschichte des Datenschutzes. Online verfügbar unter <https://datenschutz.hessen.de/ueber-uns/geschichte-des-datenschutzes>, Abrufdatum vom 06.04.2020.

DEUTSCHER STEUERBERATER-VERBAND E.V.: Stellungnahme des Deutschen Steuerberaterverband e.V. (DStV) zum Richtlinienentwurf zum Schutz von Personen, die Verstöße gegen das Unionsrecht melden (sog. Whistleblower-Richtlinie) (COM(2018)2018 final). Online verfügbar unter <https://www.dstv.de/interessenvertretung/europa/stellungnahmen-europa/e-13-18>, Abrufdatum vom 20.11.2020.

DIGITALER FINANZBERICHT: Häufige Fragen zum Digitalen Finanzbericht. Online verfügbar unter <https://www.digitaler-finanzbericht.de/faq>, Abrufdatum vom 10.04.2021.

ELSTER: Häufige Fragen zu Mein ELSTER – FAQ. Online verfügbar unter https://www.elster.de/eportal/helpGlobal?themaGlobal=help_eop, Abrufdatum vom 01.04.2021.

ELSTER: Vorausgefüllte Steuererklärung (Privatpersonen). Online verfügbar unter https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_%28privatpersonen%29, Abrufdatum vom 14.01.2020.

ELSTER: Vorausgefüllte Steuererklärung (Steuerberater und Lohnsteuerhilfvereine). Online verfügbar unter https://www.elster.de/elsterweb/infoseite/belegabruf_%28steuerberater%29, Abrufdatum vom 16.10.2021.

EXPERTENFORUM ARBEITSRECHT (#EFAR): Datenschutzerklärung: Muss der Namen des Datenschutzbeauftragten genannt werden?. Online verfügbar unter <https://efarbeitsrecht.net/datenschutzerklaerung/>, Abrufdatum vom 03.05.2021.

FINANZVERWALTUNG DES LANDES NORDRHEIN-WESTFALEN: Einwilligung zur Übermittlung von Dokumenten und Daten durch das Finanzamt per E-Mail. Online verfügbar unter https://www.finanzverwaltung.nrw.de/de/einwilligung_email, Abrufdatum vom 23.11.2020.

GABRIELA R. SCHOLZ: DSGVO ermöglicht Akteneinsicht beim Finanzamt. Online verfügbar unter <https://scholz-steuer.de/steuerinformationen/dsgvo-ermoeeglicht-akteneinsicht-beim-finanzamt.html>, Abrufdatum vom 02.05.2021.

GEFTA (GESELLSCHAFT FÜR TELEARBEIT MBH): Technisch-organisatorische Maßnahmen im Homeoffice. Online verfügbar unter <https://www.datenschutz-im-homeoffice.de/technisch-organisatorische-masnahmen-im-homeoffice/>, Abrufdatum vom 07.10.2022.

HDI: Berufshaftpflicht für Steuerberater. Online verfügbar unter <https://www.hdi.de/freiberufler/steuerberater/berufshaftpflicht>, Abrufdatum vom 02.05.2021.

HÜBNER, GUNTHER; LAMI, STEFAN: Betriebswirtschaftliche Beratung durch Steuerberater. Online verfügbar unter https://www.stefan-lami.com/static/content/e3/e116073/e116113/e117756/e117792/download/ger/Betriebswirtschaftliche_Beratung_durch_Steuerberater.pdf?checksum=33433860e9b3e6f0093cd6d2889541c49d870c09, Abrufdatum vom 21.11.2020.

INDUSTRIE- UND HANDELSKAMMER FRANKFURT AM MAIN:

Muster - Verpflichtung auf das Datengeheimnis. Online verfügbar unter https://www.frankfurt-main.ihk.de/recht/themen/datenschutzrecht/verpflichtung_datengeheimnis/, Abrufdatum vom 01.11.2021.

IWW INSTITUT FÜR WISSEN IN DER WIRTSCHAFT GMBH:

Das Zurückbehaltungsrecht - ein wirksames Mittel zur Durchsetzung von Honorarforderungen. Online verfügbar unter <https://www.iww.de/kp/archiv/berufsrecht-das-zurueckbehaltungsrecht--ein-wirksames-mittel-zur-durchsetzung-von-honorarforderungen-f40651>, Abrufdatum vom 02.05.2021.

IWW INSTITUT FÜR WISSEN IN DER WIRTSCHAFT GMBH:

Digitaler Finanzbericht als Beratungschance. Online verfügbar unter <https://www.iww.de/bbp/unternehmensberatung/datenuebermittlung-an-banken-digitaler-finanzbericht-als-beratungschance-fl16158>, Abrufdatum vom 16.10.2021.

IWW INSTITUT FÜR WISSEN IN DER WIRTSCHAFT GMBH:

DSGVO: Was ist beim Versand einer Kundenzeitschrift zu beachten?. Online verfügbar unter <https://www.iww.de/wvv/agenturorganisation/datenschutz-dsgvo-was-ist-beim-versand-einer-kundenzeitschrift-zu-beachten-fl14107>, Abrufdatum vom 10.11.2020.

IWW INSTITUT FÜR WISSEN IN DER WIRTSCHAFT GMBH:

Gewerbesteuerliche Fallen für Freiberufler durch Abfärbung. Online verfügbar unter <https://www.iww.de/pfb/steuergestaltung/gewerbliche-einkuenfte-gewerbesteuerliche-fallen-fuer-freiberufler-durch-abfaerbung-fl14928>, Abrufdatum vom 21.11.2020.

IWW INSTITUT FÜR WISSEN IN DER WIRTSCHAFT GMBH:

Schweigepflicht und Datenschutz: Worauf muss der Steuerberater achten?. Online verfügbar unter <https://www.iww.de/kp/archiv/kanzleifuehrung-schweigepflicht-und-datenschutzworauf-muss-der-steuerberater-achten-f41047>, Abrufdatum vom 04.06.2022.

JUHN PARTNER GMBH STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT:

Digitale Kanzlei 2019: Von DATEV ausgezeichnet!. Online verfügbar unter <https://www.juhn.com/fachwissen/digitale-steuerberatung/datev-digitale-kanzlei-2019/>, Abrufdatum vom 22.11.2020.

KEYED GMBH:

Technisch organisatorische Maßnahmen (TOM) - Datenschutz gemäß DS-GVO. Online verfügbar unter <https://keyed.de/blog/tom-dsgvo/#TOM%20gem%C3%A4%C3%9F%20DSGVO:%20Beispiele.>, Abrufdatum vom 21.11.2020.

KORTS RECHTSANWALTSGESELLSCHAFT MBH: Die Auskunft nach der DSGVO und Akteneinsicht in die Steuerakte. Online verfügbar unter <https://www.steuerrecht.com/die-auskunft-nach-der-dsgvo-und-akteneinsicht-in-die-steuerakte/>, Abrufdatum vom 16.02.2020.

KRAUSE, OLIVER FÜR DSB-OK: Gültigkeitsdauer von Einwilligungen nach DSGVO. Online verfügbar unter <https://www.dsbok.de/gueltingkeitsdauer-von-einwilligungen-nach-dsgvo/>, Abrufdatum vom 28.04.2021.

LANDESBEAUFTRAGTER FÜR DEN DATENSCHUTZ UND DIE INFORMATIONSFREIHEIT BADEN-WÜRTTEMBERG: Auskunftsanspruch nach DS-GVO: Auch Finanzbehörden sind auskunftspflichtig!. Online verfügbar unter <https://www.baden-wuerttemberg.datenschutz.de/auskunftsanspruch-nach-ds-gvo-auch-finanzbehoerden-sind-auskunftspflichtig/>, Abrufdatum vom 28.03.2021.

LANDESBEAUFTRAGTER FÜR DEN DATENSCHUTZ UND DIE INFORMATIONSFREIHEIT BADEN-WÜRTTEMBERG: Muster Auskunftsanspruch nach Art. 15 DS-GVO. Online verfügbar unter <https://www.baden-wuerttemberg.datenschutz.de/muster-auskunftsanspruch-nach-art-15-ds-gvo/>, Abrufdatum vom 02.05.2021.

LOHNSTEUERHILFE BAYERN E. V.: E-Daten: Vertrauen ist gut, Kontrolle ist besser. Online verfügbar unter <https://www.lohi.de/steuertipps/aktuell/article/e-daten.html>, Abrufdatum vom 05.04.2021.

LÜNENDONK & HOSSENFELDER GMBH: Deloitte, EY und PwC wachsen um knapp 10 Prozent: Big Four generieren in Deutschland 8 Milliarden Euro Umsatz. Online verfügbar unter <https://www.luenendonk.de/aktuelles/themen-trends/deloitte-ey-und-pwc-wachsen-um-knapp-10-prozent-big-four-generieren-in-deutschland-8-milliarden-euro-umsatz/>, Abrufdatum vom 07.05.2021.

NWB VERLAG GMBH & CO. KG: Gesetzgebung | Bundestag beschließt Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz. Online verfügbar unter <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/855363/>, Abrufdatum vom 05.06.2021.

REPUBLIC OF ESTONIA TAX AND CUSTOMS BOARD: Submission of income tax 2020. Online verfügbar unter <https://www.emta.ee/en/private-client/taxes-and-payment/declaration-income/income-tax-returns-2020>, Abrufdatum vom 19.12.2021.

SEVDESK GMBH: Aufbewahrungsfristen. Online verfügbar unter <https://sevdesk.de/lexikon/aufbewahrungsfristen/#vernichtungsm%C3%B6glichkeiten>, Abrufdatum vom 20.11.2020.

SPARKASSEN-FINANZPORTAL GMBH: Der Digitale Finanzbericht - schnell, sicher, direkt. Online verfügbar unter <https://www.sparkasse.de/themen/digitalisierung-planen/digitaler-finanzbericht.html>, Abrufdatum vom 10.04.2021.

STATISTA GMBH: Haben Sie bereits Abmahnungen erhalten, die sich auf die DS-GVO stützen?. Online verfügbar unter <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/878055/umfrage/erhalt-von-dsgvo-gestuetzten-abmahnungen-in-deutschland/>, Abrufdatum vom 27.04.2021.

STATISTA GMBH: Welches Kommunikationsmittel wird in Ihrem Unternehmen hauptsächlich verwendet?. Online verfügbar unter <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/744451/umfrage/einsatz-von-kommunikationsmitteln-in-unternehmen-in-deutschland/#:~:text=F%C3%BCr%2035%20Prozent%20der%20Befragten,Kommunikationsmittel%20in%20ihrem%20Unternehmen%20dar>, Abrufdatum vom 10.11.2020.

STEUERBERATERKAMMER KÖLN: Leistungen der Steuerberater. Online verfügbar unter <https://www.stbk-koeln.de/der-steuerberater/leistungen-der-steuerberater.html>, Abrufdatum vom 02.05.2021.

STEUERBERATERKAMMER MÜNCHEN: Berufshaftpflichtversicherung. Online verfügbar unter https://www.steuerberaterkammer-muenchen.de/de/steuerberater/der_weg_zum_steuerberater/existenzgr%C3%BCndung_kanzlei/berufshaftpflichtversicherung/index_ger.html, Abrufdatum vom 09.05.2021.

STEUERBERATERVERBAND NIEDERSACHSEN SACHSEN-ANHALT: Digitaler Finanzbericht beschleunigt Kreditverfahren. Online verfügbar unter <https://steuerberater-verband.de/2018/04/11/digitaler-finanzbericht-beschleunigt-kreditverfahren/?cookie-state-change=1618046261134>, Abrufdatum vom 10.04.2021.

STEUERBERATERVERBAND NIEDERSACHSEN SACHSEN-ANHALT: EU-Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) – Handlungsempfehlungen für Steuerberatungskanzleien. Online verfügbar unter <https://steuerberater-verband.de/2018/03/29/eu-datenschutzgrundverordnung/>, Abrufdatum vom 07.05.2021.

WELTWIRTSCHAFTSFORUM: Network Readiness Index 2016. Online verfügbar unter <https://reports.weforum.org/global-information-technology-report-2016/networked-readiness-index/>, Abrufdatum vom 07.06.2022.

WELTWIRTSCHAFTSFORUM: Network Readiness Index 2020. Online verfügbar unter https://networkreadinessindex.org/wp-content/uploads/2022/09/NRI_2020_Report.pdf, Abrufdatum vom 05.10.2022.