

Abgabenordnung: AO

Klein

17. Auflage 2024
ISBN 978-3-406-80150-1
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

26.10.1987 – 7 K 363/83, EFG 1988, 60). Die Fortführung des Rechtsbehelfsverfahrens durch die bisher zuständige Behörde ist nach § 26 S 2 möglich, wenn eine der beiden Behörden während des Verfahrens von dem Übergang der Zuständigkeit erfährt (§ 367 I 2 2. HS). Führt das bisher zuständige FA das Einspruchsverfahren gem § 26 S 2 fort, ist auch ein etwaiger **AdV-Antrag** iSv § 361 AO, § 69 FGO gegen dieses FA zu richten; ohne Fortführung iSv § 26 S 2 ist hingegen das neu zuständig gewordene FA Antragsgegner im AdV-Verfahren (FG Mster 5.8.2010 – 5 V 1142/10 F, EFG 2010, 1878). Generelle Absprachen über die Fortführung des Einspruchsverfahrens durch das bisher zuständige FA sind mit § 26 S 2 nicht vereinbar, da sonst die Interessen der Beteiligten nicht ordnungsgemäß gewahrt werden könnten (FG BaWü 23.1.1987 – XIII-V 12/86, EFG 1987, 274; TK/Driien § 26 Rz 12).

Wenn der Zuständigkeitswechsel während des **Klageverfahrens** eintritt, ergibt sich daraus nach § 63 FGO grds **kein Beteiligtenwechsel**, da die Klage gegen das FA zu richten ist, das den VA erlassen oder unterlassen bzw die Einspruchsentscheidung erlassen hat (§ BFH 15.12.2009 – VIII B 211/08, BFH/NV 2010, 663; s auch § 17 Rz 3). Haben sich bereits während des Veranlagungsverfahrens die Zuständigkeitsvoraussetzungen zwar geändert, führt aber das ursprünglich zuständige FA das begonnene Verwaltungsverfahren nach § 26 S 2 mit Zustimmung des neu zuständig gewordenen FA fort, bleibt das ursprünglich zuständige FA auch im anschließenden Klageverfahren richtiger Beklagter (vgl BFH 24.1.2006 – VI B 98/05, BFH/NV 2006, 805). Nach stRspr des BFH tritt ein Beteiligtenwechsel auf Seiten des Beklagten (FA) während des Klageverfahrens nur dann ein, wenn durch Organisationsakt die **Bezirksgrenzen von FÄ** verändert werden oder sich die sachliche Zuständigkeit einer FinBeh ändert, zB aufgrund einer Änderung der ZuständigkeitsVO auf der Grundlage des § 17 FVG, und dadurch während des Klageverfahrens ein FA neu zuständig wird. Es handelt sich insoweit aber um einen Wechsel der sachlichen Zuständigkeit (s näher § 16 Rz 4).

§ 27 Zuständigkeitsvereinbarung

¹Im Einvernehmen mit der Finanzbehörde, die nach den Vorschriften der Steuergesetze örtlich zuständig ist, kann eine andere Finanzbehörde die Besteuerung übernehmen, wenn die betroffene Person zustimmt. ²Eine der Finanzbehörden nach Satz 1 kann die betroffene Person auffordern, innerhalb einer angemessenen Frist die Zustimmung zu erklären. ³Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn die betroffene Person nicht innerhalb dieser Frist widerspricht. ⁴Die betroffene Person ist auf die Wirkung ihres Schweigens ausdrücklich hinzuweisen.

S 2 bis 4 angefügt durch StÄndG 2003 v 15.12.2003 (BGBl. 2003 I 2645); S 1 bis 4 geändert durch 2. DSAnpÜG-EU v 20.11.2019 (BGBl. 2019 I 1626); S 4 geändert durch JStG 2020 v 21.12.2020 (BGBl. 2020 I 3096).

Übersicht

	Rz
1. Überblick	1
2. Anwendbarkeitsfälle	2
3. Örtliche Zuständigkeit	3
4. Einvernehmen	5
5. Zustimmung des Stpfl	6–9
a) Ausdrückliche Zustimmung	6, 7
b) Fiktion der Zustimmung	9
6. Zweckmäßigkeit und Verfahrensökonomie	10
7. Rechtscharakter und Rechtsschutz	12
8. Aufhebung	13
9. Zuständigkeitsfehler	15

- 1 **1. Überblick.** Eine Vereinbarung mit Zustimmung des Stpfl ermöglicht eine von den Regelungen über die örtliche Zuständigkeit **abweichende Begründung der Zuständigkeit** (S 1). Im Gegensatz zur Verständigung nach § 25, bei der sich mehrere örtlich zuständige FÄ einigen, geht nach § 27 die Zuständigkeit auf ein an sich **örtlich unzuständiges** FA über (s § 25 Rz 1); die Rechtsfolge des § 27 entspricht damit der des § 26 S 2 (s § 26 Rz 10). Von der Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 abzugrenzen ist die Anordnung der obersten LandesFinBeh nach § 18 IVg UStG zur Übernahme der Besteuerung durch eine örtlich nicht zuständige FinBeh bei unternehmerisch tätigen Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften (s § 21 Rz 1).

Die Ertragshoheit für die Steuern verbleibt bei einer Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 bei dem örtlich zuständigen FA und dem dahinter stehenden Bundesland. § 27 gilt nach § 365 I auch im Einspruchsverfahren (*TK/Drüen* § 27 Rz 5).

Zur – sprachlich missglückten – Änderung der Vorschrift durch das 2. DSAnpUG-EU v 20.11.2019 (BGBl. 2019 I 1626) sowie zur Änderung durch das JStG 2020 v 21.12.2020 (BGBl. 2020 I 3096) s 16. Aufl.

- 2 **2. Anwendbarkeitsfälle.** In der Praxis relevant wird die Zuständigkeitsvereinbarung bei einem **Auseinanderfallen der Zuständigkeiten** für USt einerseits und KSt bzw ESt andererseits (s § 20 Rz 3 und § 21 Rz 3). Hier soll nach AEAO Nr 3 zu § 27 eine Zuständigkeitsvereinbarung zugunsten des für die Ertragsbesteuerung (KSt, ESt) zuständigen FA herbeigeführt werden, wenn **(1)** der Einzelunternehmer sein Unternehmen ganz oder überwiegend im Inland betreibt, aber sowohl im Inland als auch im Ausland einen Wohnsitz hat oder wenn **(2)** eine Kapitalgesellschaft ihren statutarischen Sitz im Ausland und ihre Geschäftsleitung im Inland hat und ihr Unternehmen ganz oder überwiegend im Inland betreibt; damit sind vor allem von Deutschland aus gesteuerte Limiteds gemeint. Eine Zuständigkeitsvereinbarung zugunsten des ortsnahen FA kommt weiterhin in Fällen der **zentralen Zuständigkeit nach § 20a** in Betracht, wenn die Bauleistungen nur von geringer Bedeutung sind (§ 20a Rz 1, AEAO Nr 2 zu § 20a; BayLfSt 13.6.2018 AO-Kartei BY § 21 AO Karte 1, Tz 2). Auch in Fällen der **Umwandlung, Anwachung oder Verschmelzung** (s auch § 26 Rz 2) kommt eine Zuständigkeitsvereinbarung in Betracht (OFD Karlsruhe 18.3.2022, AO-Kartei BW, § 26 AO Karte 1, Rz 3.3; BayLfSt 5.5.2015, DStR 2015, 1388; FM NRW 20.4.2012, DB 2012, 1596, Tz 5). Weiterhin ist eine Zuständigkeitsvereinbarung zugunsten des sich nach der Arbeitnehmer-ZuständigkeitsVO-Bau (s § 20a Rz 12) ergebenden FA möglich bei **ausl Leiharbeitnehmern**, die **außerhalb** des Baugewerbes tätig sind (BayLfSt 6.5.2011, BeckVerw 250497, Tz 2.4.2). Bei Gesamtrechtsnachfolge durch den überlebenden Ehegatten (s § 17 Rz 4) kann eine Zuständigkeitsvereinbarung getroffen werden, um zu verhindern, dass die Zusammenveranlagung von zwei verschiedenen FÄ durchgeführt wird (BayLfSt 21.5.2013, DStR 2013, 1609). Auch bei einer Organschaft, bei der für die Besteuerung des Organträgers und der Organgesellschaften verschiedene FÄ zuständig sind (FinMin NRW v. 2.8.2018 AO-Kartei NW § 26 AO Karte 803 II, Tz 1.3 und 1.4), kann eine Zuständigkeitsvereinbarung getroffen werden. Schließlich kann auch in Fällen der **Betriebsaufgabe** und gleichzeitiger Wohnsitzverlegung (s § 26 Rz 5) die Zuständigkeit des neuen Wohnsitz-FA für die Festsetzung und Erhebung der noch offenen Betriebssteuern vereinbart werden (zu weiteren Einzelheiten in Fällen der Betriebsaufgabe bei gleichzeitiger Wohnsitzverlegung vgl OFD Nds 20.1.2016, BeckVerw 323189 Tz 4).

- 3 **3. Örtliche Zuständigkeit.** Die Regelung gilt nach ihrem Wortlaut **nur für die örtliche** Zuständigkeit. Zuständigkeitsvereinbarungen über die sachliche oder über die funktionelle Zuständigkeit sind daher nicht möglich (FG Ddorf 7.11.2013 – 11 K 83/12 AO, EFG 2014, 813), ebenso nicht über die verbandsmäßige Zuständigkeit (zur verbandsmäßigen Zuständigkeit s § 17 Rz 8f). Soweit ausnahmsweise

keine verbandsmäßige Zuständigkeit gegeben ist, sind Zuständigkeitsvereinbarungen auch zwischen FÄ verschiedener Bundesländer zulässig (BFH 16.7.1986 – I R 78/79, BFH/NV 1987, 326; FG Thür 22.9.2011 – 4 K 255/10, DStRE 2012, 1467; TK/Drüen § 27 Rz 4; aA FG RhPf 8.10.1990 – 5 K 332/88, EFG 1990, 162).

4. Einvernehmen. Die Zuständigkeitsvereinbarung setzt ein Einvernehmen zwischen der örtlich zuständigen FinBeh und der übernehmenden FinBeh voraus. Erforderlich sind zwei übereinstimmende Entschließungen der beiden FÄ, dh insbesondere eine Zustimmung des an sich zuständigen FA (FG SachsAnh 16.12.2009 – 2 K 1033/08, BeckRS 2009, 26029541). Die Zustimmung ist **ausdrücklich** zu erklären und sollte aus den Akten ersichtlich sein; Schweigen oder fehlender Widerspruch reichen ebenso wenig aus (BFH 13.12.2001 – III R 13/00, BStBl. II 2002, 406) wie eine Duldung (FG Mchn 27.2.2008 – 4 K 733/01, nv). Zweifelhä erscheint die Auffassung des FG Thür (22.9.2011 – 4 K 255/10, EFG 2012, 894), wonach die Übersendung der Akten durch das zuständige FA an das neue FA und die Durchführung der Veranlagung durch das neue FA eine Zuständigkeitsvereinbarung begründen soll; denn dem neuen FA war die fehlende originäre Zuständigkeit und damit der Abschluss einer Vereinbarung möglicherweise nicht bewusst. Eine bestimmte **Form** ist **nicht erforderlich** (BFH 13.12.2001 – III R 13/00, BStBl. II 2002, 406). Zum Rechtscharakter des Einvernehmens s Rz 12.

5. Zustimmung des Stpfl. a) Ausdrückliche Zustimmung. Im Gegensatz zu § 26 S 2 (Fortführung des Verfahrens durch das bisher zuständige FA) ist für die Zustimmungsvereinbarung nach § 27 die Zustimmung des Stpfl erforderlich. Sie muss **ausdrücklich erklärt** werden; die kommentarlose Einreichung der StErklärung beim neuen FA genügt mE nicht (aA FG Thür 22.9.2011 – 4 K 255/10, DStRE 2012, 1467). Für die Zustimmung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben; allerdings ist die Zustimmungsfiktion des S 3 zu beachten (§ Rz 9). Die Zustimmung darf nicht unter einer Bedingung erteilt werden und kann nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden (AEO zu § 27 Nr 2). Sie kann auch nicht erzwungen werden. Will der Stpfl eine Zustimmungsvereinbarung nach § 27 verhindern, braucht er bloß seine Zustimmung zu verweigern.

Gibt der Betroffene selbst die **Anregung** zu einer Zustimmungsvereinbarung, ist die Anregung als Zustimmung zu werten (TK/Drüen § 27 Rz 11). Der Betroffene hat aber keinen Anspruch, dass seiner Anregung stattgegeben wird (TK/Drüen § 27 Rz 9).

b) Fiktion der Zustimmung. Nach S 2 bis 4 wird die Zustimmung fingiert, wenn der Stpfl einer Aufforderung eines der FÄ zur Erklärung der Zustimmung innerhalb einer ihm gesetzten angemessenen Frist **nicht widerspricht** und er ausdrücklich auf die Wirkung des Schweigens hingewiesen worden ist. Dies dient der Verwaltungsvereinfachung (BT-Drs 15/1562, 55). Ob eines der FÄ von der Aufforderung zur Erklärung der Zustimmung unter Fristsetzung Gebrauch macht, steht ebenso wie die Zustimmungsvereinbarung als solche in seinem Ermessen. Die gesetzte **Frist muss angemessen** sein, dh dem Stpfl ausreichend Zeit für seine Entscheidung lassen. Wie lange dies ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. IdR wird die übliche Monatsfrist ausreichend sein (Gosch AO/FGO/Schmieszek § 27 Rz 14). Insbes bei Fällen mit Auslandsbezug kann dies aber anders sein; hier erscheint unter Heranziehung des Rechtsgedanken des § 122 II Nr 2 eine Frist von zwei Monaten angemessen. Bei einer unangemessen kurzen Frist tritt die Fiktion nicht ein, ebenso bei Unterlassen des ausdrücklichen Hinweises auf die Folgen des Schweigens gem S 4 (Koenig/Pätz § 27 Rz 15).

6. Zweckmäßigkeit und Verfahrensökonomie. Über das Einvernehmen der beiden FÄ und die Zustimmung des Betroffenen hinaus gibt es keine weiteren Einschränkungen für die Zulässigkeit von Zustimmungsvereinbarungen. Eine einschränkende Auslegung des § 27 dahin, dass die Zustimmungsvereinbarung der

Verfahrensökonomie dienen müsse, findet im Gesetz keine Grundlage (HHSp/Wackerbeck § 27 Rz 20; Gosch AO/FGO/Schmieszek § 27 Rz 12; aA TK/Drüen § 27 Rz 7). Da es um die Ermessensausübung des FA geht, muss sich der Abschluss einer Zuständigkeitsvereinbarung aber an Gründen der Zweckmäßigkeit orientieren. Beachtenswerte Interessen des Stpfl können dabei eine Rolle spielen (HHSp/Wackerbeck § 27 Rz 20; vgl auch Koenig/Pätz § 27 Rz 10).

- 12 **7. Rechtscharakter und Rechtsschutz.** Die Zuständigkeitsvereinbarung stellt keinen öffentlich-rechtlichen Vertrag zwischen den FÄ und dem Stpfl dar, da nur ein Einvernehmen zwischen den beiden FÄ herzustellen ist (BFH 12.7.2021 – VI R 13/19, BStBl. II 2021, 839; TK/Drüen § 27 Rz 10; Gosch AO/FGO/Schmieszek § 27 Rz 9); zur Aufhebung der Zuständigkeitsvereinbarung s Rz 13.

Der Abschluss einer Zuständigkeitsvereinbarung oder die Ablehnung des Abschlusses sind auch **keine anfechtbaren VA** (TK/Drüen § 27 Rz 15 mwN). Gleiches gilt für das Einvernehmen der an sich zuständigen FinBeh, da es nicht an den Stpfl adressiert ist, sondern nur behördenintern wirkt; es ist dem Stpfl aber (formlos) bekannt zu geben. Insoweit gelten also die gleichen Grundsätze wie bei § 26 S 2 zur Zustimmung (s § 26 Rz 12).

- 13 **8. Aufhebung.** Die Aufhebung der Zuständigkeitsvereinbarung bedarf keiner Zustimmung des Stpfl, der nur für den Abschluss der Zuständigkeitsvereinbarung zustimmen muss (BFH 12.7.2021 – VI R 13/19, BStBl. II 2021, 839).

- 15 **9. Zuständigkeitsfehler.** Zu einem Verstoß gegen die Zuständigkeit kann es im Rahmen des § 27 kommen, wenn entweder das neue FA tätig wird, obwohl die Voraussetzungen des § 27 nicht erfüllt waren (zB fehlende Zustimmung des Stpfl), oder wenn trotz wirksamer Zuständigkeitsvereinbarung das bisherige FA weiterhin tätig wird. Derartige Fehler in der örtlichen Zuständigkeit führen nicht zur Nichtigkeit des Bescheids. Der Bescheid ist lediglich **rechtswidrig**; nach § 127 kann seine Aufhebung aber nicht allein wegen des Zuständigkeitsverstoßes beansprucht werden, wenn es sich um eine gebundene Entscheidung handelte (zB StBescheid, vgl BFH 8.9.2011 – II R 47/09, BFH/NV 2012, 67; 8.9.2011 – II R 48/09, BFH/NV 2012, 71). Zu einer Aufhebung kann es daher **nur bei Ermessensentscheidungen** kommen (s § 127 Rz 8 und 13).

§ 28 Zuständigkeitsstreit

(1) ¹Die gemeinsame fachlich zuständige Aufsichtsbehörde entscheidet über die örtliche Zuständigkeit, wenn sich mehrere Finanzbehörden für zuständig oder für unzuständig halten oder wenn die Zuständigkeit aus anderen Gründen zweifelhaft ist. ²§ 25 Satz 2 gilt entsprechend.

(2) § 5 Abs. 1 Nr. 7 des Gesetzes über die Finanzverwaltung bleibt unberührt.

- 1 **1. Kompetenzstreit (Abs 1).** Die Vorschrift regelt die Fälle des negativen und positiven Kompetenzkonflikts und die der Zuständigkeitszweifel. Anders als bei § 25 geht es um Fälle, in denen objektiv nur ein FA zuständig ist, aber zwischen mehreren FÄ Meinungsverschiedenheiten darüber bestehen, welche von ihnen dies ist (TK/Drüen § 28 Rz 2). Durch die Klärung nach § 28 kann eine örtliche Zuständigkeit nur festgestellt, nicht aber konstitutiv geschaffen werden (FG Mster 6.2.2020 – 5 K 2531/17 F, DStRE 2020, 1061). Für die Klärung ist die fachlich zuständige **Aufsichtsbehörde**, also regelmäßig die OFD oder – soweit diese nicht besteht – das Finanzministerium des Landes bzw der Finanzsenator gem § 2a FVG zuständig. Die entsprechende Anwendung des § 25 S 2 bezieht sich auf die Fälle, in denen eine gemeinsame Aufsichtsbehörde fehlt: Die fachlich zuständigen Aufsichtsbehörden treffen die Entscheidung dann gemeinsam. Aufsichtsbehörde ist bei

Steuern, die im Auftrag des Bundes verwaltet werden, auch das BMF (Art 85 IV iVm Art 108 III 2 GG).

Weisungen im Rahmen des § 28 I müssen sich im Rahmen der bestehenden Gesetze halten. Die Aufsichtsbehörde kann daher keine Weisung dahin erteilen, dass ein nach § 26 nicht mehr zuständiges FA tätig wird (FG BaWü 23.1.1987 – XIII-V 12/86, EFG 1987, 274).

2. BZSt als Aufsichtsbehörde (Abs 2). Gem § 28 Abs 2 bestimmt das BZSt nach § 5 I 1 Nr 7 FVG das zuständige FA bei Personen, die **nicht** in der Bundesrepublik **ansässig** sind, wenn sich mehrere FA für örtlich zuständig oder unzuständig halten oder wenn sonst Zweifel über die örtliche Zuständigkeit bestehen.

§ 29 Gefahr im Verzug

¹Bei Gefahr im Verzug ist für unaufschiebbare Maßnahmen jede Finanzbehörde örtlich zuständig, in deren Bezirk der Anlass für die Amtshandlung hervortritt. ²Die sonst örtlich zuständige Behörde ist unverzüglich zu unterrichten.

Schrifttum: von Lewinski, Gefahrenabwehr im Abgabenrecht, JZ 2021, 797.

§ 29 erfasst Fälle, in denen die Zuständigkeit entweder nicht sofort eindeutig geklärt werden kann, eine sonst nicht zu bewältigende Notsituation vorliegt, zB Gefahr einer verspäteten Anmeldung von Steueransprüchen im Insolvenzverfahren (BFH 23.2.2010 – VII R 48/07, BStBl. II 2010, 562), oder es sich um unaufschiebbare Maßnahmen handelt wie zB Fahndungs- oder Vollstreckungsmaßnahmen (§ auch AEAO Nr 2 zu § 24); die Veräußerung eines im FA-Bezirk belegenen Grundstücks begründet aber keine Gefahr im Verzug (FG Nds 25.7.2014 – 15 V 164/14, EFG 2014, 1838). Die Vorschrift dürfte für das StRcht nur selten praktisch werden; sie entspricht § 3 IV VwVfG.

§ 29a Unterstützung des örtlich zuständigen Finanzamts auf Anweisung der vorgesetzten Finanzbehörde

¹Die oberste Landesfinanzbehörde oder die von ihr beauftragte Landesfinanzbehörde kann zur Gewährleistung eines zeitnahen und gleichmäßigen Vollzugs der Steuergesetze anordnen, dass das örtlich zuständige Finanzamt ganz oder teilweise bei der Erfüllung seiner Aufgaben in Bestenungsverfahren durch ein anderes Finanzamt unterstützt wird. ²Das unterstützende Finanzamt handelt im Namen des örtlich zuständigen Finanzamts; das Verwaltungshandeln des unterstützenden Finanzamts ist dem örtlich zuständigen Finanzamt zuzurechnen.

Vorschr eingefügt durch StModernG v 18.7.2016 (BGBl. 2016 I 1679).

Schrifttum: Heller/Kniel Die Organisation der Steuerverwaltung von Bund und Ländern – Neue Möglichkeiten zum arbeitsteiligen, digitalen und länderübergreifenden Vollzug der Steuergesetze nach der Föderalismusreform III, NVwZ 2019, 935.

§ 29a soll die Flexibilisierung der Arbeitsorganisation der FinVerw verbessern, indem ein erhöhter Arbeitsanfall bei einem FA auf ein anderes – an sich örtlich nicht zuständiges – FA oder auch auf mehrere andere FA vorübergehend verteilt werden kann (BT-Drs 18/7457, 60). Dies soll möglich sein, ohne dass die Mitarbeiter des anderen FA versetzt werden oder räumlich umgesetzt werden müssen. § 29a setzt damit eine **vorübergehende Unterstützungsbedürftigkeit** eines FA voraus; die Vorschrift soll hingegen nicht eine dauerhafte Unterstützung ermöglichen (Gosch AO/FGO/Mues § 29a Rz 12f).

§ 29a gilt ab 23.7.2016 für alle an diesem Tag anhängigen Verfahren (Art 97 § 1 XI EGAO). Die Regelung begründet keine Pflicht zur Verteilung von Arbeit

auf andere FinBeh. Auch schränkt die Regelung die bereits bestehenden Möglichkeiten, auf Mehrarbeit mittels Versetzungen oder Umsetzungen zu reagieren, nicht ein.

- 2 Die Anordnung über die Unterstützung durch ein anderes FA wird von der obersten LandesFinBeh (FinMin bzw Senat) oder von der von ihr beauftragten Landesfinanzbehörde (zB OFD) getroffen. Die Anordnung **ändert nichts an der örtlichen Zuständigkeit** des unterstützten FA; das unterstützende FA wird also nicht örtlich zuständig, sondern handelt nach S 2 für das örtlich zuständige, unterstützte FA. Anders als bei § 27 kommt es somit nicht zu einer Zuständigkeitsübertragung. Im Kern handelt es sich bei § 29a nicht um eine Zuständigkeitsregelung, sondern um eine **Amtshilfe**regelung, die systematisch zu den §§ 111 bis 115 gehört.

Der Stpfl ist über eine Anordnung nach § 29a zu **informieren**, wenn das unterstützende FA ggü dem Stpfl auftritt oder wenn der Stpfl beim unterstützten FA, dh seinem örtlich zuständigen FA, Fragen stellt (BT-Drs 18/7457, 60). Die Anordnung ist nicht anfechtbar, und zwar weder vom Stpfl noch vom unterstützenden oder vom unterstützten FA.

Vierter Abschnitt. Verarbeitung geschützter Daten und Steuergeheimnis

§ 29b Verarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden

(1) Die Verarbeitung personenbezogener Daten durch eine Finanzbehörde ist zulässig, wenn sie zur Erfüllung der ihr obliegenden Aufgabe oder in Ausübung öffentlicher Gewalt, die ihr übertragen wurde, erforderlich ist.

(2) ¹Abweichend von Artikel 9 Absatz 1 der Verordnung (EU) 2016/679 ist die Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten im Sinne des Artikels 9 Absatz 1 der Verordnung (EU) 2016/679 durch eine Finanzbehörde zulässig, soweit die Verarbeitung aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses erforderlich ist und soweit die Interessen des Verantwortlichen an der Datenverarbeitung die Interessen der betroffenen Person überwiegen. ²Die Finanzbehörde hat in diesem Fall angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Interessen der betroffenen Person vorzusehen; § 22 Absatz 2 Satz 2 des Bundesdatenschutzgesetzes ist entsprechend anzuwenden.

Vorschr eingefügt durch G v 17.7.2017 (BGBl. 2017 I 2541).

Schrifttum: *Erkis* Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, DStR 2018, 161; *Krumm* Grundfragen der steuerlichen Datenverarbeitung, DB 2017, 2182; *Myßen/Kraus* Steuerliches Datenschutzrecht: Verfahrensrechtsanpassung an die Datenschutz-Grundverordnung, DB 2017, 1860; *Myßen/Kraus* Der Datenschutz in der Finanzverwaltung, FR 2019, 58; *BMF* 12.1.2018, BStBl. I 2018, 185; *BMF* Einführungsschreiben 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143.

Übersicht

	Rz
1. Allgemeines	1–5
2. Systematik und verwandte Vorschriften	7–11
3. Zulässigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten	15–24
4. Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten	28–34
5. Rechte der betroffenen Person; Verwertungsverbote; Rechtsschutz	38–40
6. Kritik an der Vorschrift	45–48

1. Allgemeines. Die Vorschriften dieses Vierten Abschnitts ergänzen (neben den Vorschriften des Sechsten und Siebten Abschnitts, §§ 32a bis j) die Regelungen, welche die Union in der Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27.4.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (**Datenschutz-Grundverordnung – DS-GVO**; ABl EU 2016 L 119, 1; DS-GVO) getroffen hat. Diese gilt zwar unmittelbar, nach ihrem Art 2 II, nur „im Rahmen einer Tätigkeit, die in den Anwendungsbereich des Unionsrechts fällt“. Allerdings soll die DS-GVO auch in nicht harmonisierten Bereichen, zB der Einkommensteuer, anwendbar sein (FG Mchn 5.5.2022 – 15 K 193/20, EFG 2022, 1353, Rev II R 22/22; FG Nds 18.3.2022 – 7 K 11127/18, EFG 2022, 816; FG Mchn 3.2.2022 – 15 K 1212/19, EFG 2022, 727; FG BBg 26.1.2022 – 16 K 2059/21, EFG 2022, 985, Rev II R 6/22; *Krumm* 2017, 2182; vgl auch BMF 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143; aA noch FG Nds 28.1.2020 – 12 K 213/19, DStRE 2020, 881). Auch der Gesetzgeber (vgl § 29b II 1) sowie BMF 13.1.2020, BStBl. I 2020, 143, gehen von der umfassenden Geltung der DS-GVO im Anwendungsbereich der AO aus, was darin eine Rechtfertigung finden kann, dass der deutsche Gesetzgeber der DS-GVO – wie nicht zuletzt die Gesetzesmaterialien bestätigen – zumindest hilfsweise und stillschweigend solche Geltung verliehen hat; das zeigt insbes § 2a III und V.

Die DS-GVO gilt (nur) für die ganz oder teilweise **automatisierte Verarbeitung** personenbezogener Daten sowie für die nichtautomatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten, die in einem **Dateisystem** (Art 4 Nr 6 DS-GVO) gespeichert sind oder gespeichert werden sollen; für die klassische Steuerakte gilt sie also nicht, weil deren chronologisch geordnete Ablage nach Maßgabe einer Steuernummer kein „Dateisystem“ darstellen dürfte (vgl FG Mchn 3.2.2022 – 15 K 1212/19, EFG 2022, 727, auch iEinz zum Anwendungsbereich *Gosch AO/FGO/Mues* § 32f Rz 20; *Koenig/Gercke* § 32f Rz 8; aA FG Saarl 3.4.2019 – 2 K 1002/16, DStRE 2019, 1226), wenn auch Papierakten bei entsprechend systematischer Erschließung ihres Inhalts grds ein Dateisystem darstellen können (vgl EuGH 10.7.2018 – C-25/17, NJW 2019, 285 – Tietosuojavaltutettu).

Den §§ 29b f, 32a ff ist hingegen eine gleichartige generelle Beschränkung auf die Datenverarbeitung mit Hilfe eines „Dateisystems“ nicht zu entnehmen. Auch § 2a I geht davon aus, dass die Vorschriften der AO, also auch die Datenschutzvorschriften, für *jedliche* Verarbeitung personenbezogener Daten gelten.

Die §§ 29b, 29c und 32a–32j beruhen auf einem von den Fraktionen CDU/CSU/SPD in die Ausschussberatungen eines Gesetzes eingebrachten Antrag, welches ursprünglich das Bundesversorgungsgesetz (BVG) im Hinblick auf die Vermögensschonbeträge ändern sollte. Hierauf umfangreiche und bedeutsame Änderungen aufzusetzen und damit den Gang der **Gesetzesberatungen** entscheidend zu verkürzen, hat nachvollziehbare verfassungsrechtliche Kritik erfahren (vgl *Myßen/Kraus* DB 2017, 1860). Tragfähige Gründe für die Annahme einer formellen Verfassungswidrigkeit der betr AO-Vorschriften dürften jedoch nicht bestehen (iE ebenso *TK/Drißen* § 29b Rz 4; zu den Anforderungen an ein Gesetzgebungsverfahren BVerfG 11.12.2018 – 2 BvL 4/11, HFR 2019, 313), zumal gerade diese – neben zahlreichen anderen, vergleichbaren bereichsspezifischen Datenschutzregeln – Gegenstand einer eingehenden öffentlichen Anhörung unter Schirmherrschaft des Ausschusses für Arbeit und Soziales gewesen sind.

Der Grund für dieses – in der Verfassungswirklichkeit nicht ungewöhnliche, wenn auch angesichts des Umfangs und der Bedeutung der erst in der Ausschussberatung eingebrachten Vorschriften fragwürdige – Prozedere dürfte nicht die Vermeidung oder zumindest Verschleierung einer öffentlichen Debatte über den steuerlichen Datenschutz gewesen sein. Vielmehr wurde angestrebt, die betr AO-Vorschriften frühzeitig vor dem Inkrafttreten der DS-GVO am 25.5.2018 zu verabschieden, um den Betroffenen, insbes den durch die Regelungen angesprochenen

unterschiedlichen FinBeh ausreichend Vorbereitungszeit für deren Anwendung zu geben (vgl *Myßen/Kraus* DB 2017, 1860).

- 7 **2. Systematik und verwandte Vorschriften.** Die §§ 29b f sind (ebenso wie die §§ 32a bis j) mit den Regelungen der DS-GVO eng verzahnt. Deren Bestimmungen sind deshalb bei der Auslegung und Anwendung jener Vorschriften stets heranzuziehen. Die in §§ 29b und 29c enthaltenen Regelungen ergänzen die in der DS-GVO enthaltenen und haben die Funktion, unbeschadet der Geltung der DS-GVO die den Mitgliedstaaten dort eingeräumten Regelungsspielräume auszufüllen bzw Regelungsvorbehalten Rechnung zu tragen. Dieses für die Übersichtlichkeit des Datenschutzregimes missliche Nebeneinander zweier so miteinander verzahnter Regelungswerke schien dem Gesetzgeber offenbar deshalb unvermeidlich, weil er sich nicht befugt sah, die vom Unionsrecht getroffenen Regelungen – wiederholend und mithin deklaratorisch – in die AO zu übernehmen (vgl *Myßen/Kraus* DB 2017, 1860; vgl dazu Rz 48).
- 8 § 29b gestattet die Verarbeitung von Daten zu dem Zweck, zu dem sie erhoben worden sind (Zweckbindungsgrundsatz), und unterscheidet dabei – der Systematik der DS-GVO folgend – zwischen „sensiblen“ Daten (Abs 2) und sonstigen, nicht erhöht schutzwürdigen Daten (Abs 1). Eine Befugnis für eine vom Erhebungszweck abweichende Verarbeitung von Daten verleiht der FinBeh § 29c. Die beiden Vorschriften antworten damit auf Art 6 DS-GVO, der eine Verarbeitung personenbezogener Daten durch Behörden (vgl Art 2 II DS-GVO) im Grundsatz verbietet („... ist nur rechtmäßig, wenn ...“; Verarbeitungsverbot mit – allerdings weitgehendem – Erlaubnisvorbehalt).
- 9 Neben §§ 29b f und der DS-GVO gelten das **BDSG** ebenso wie etwaige andere Datenschutzvorschriften des Bundes im Anwendungsbereich der AO nur dann, wenn auf sie ausdrücklich verwiesen ist (§ 2a I 2 BDSG; sonst keine Auffangregelung); die Datenschutzgesetze der Länder gelten für die Verwaltung bundesgesetzlich geregelter Steuern nicht, auch nicht soweit diese von Landesfinanzbehörden verwaltet werden.
- 10 §§ 29b f und die DS-GVO gelten **in personeller Hinsicht** umfassend für lebende und tote natürliche Personen, Körperschaften und Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen, auch wenn diese nicht rechtsfähig sind (§ 2a V). Die Geltung der DS-GVO beruht allerdings lediglich auf der (dynamischen) Verweisung des § 2a V HS 2, da ihre unmittelbare Geltung gem Art 4 Nr 1 DS-GVO auf (identifizierte oder identifizierbare) *natürliche* Personen beschränkt ist.
- 11 **In sachlicher Hinsicht** gelten die Vorschriften für die Verwaltung bundesgesetzlich geregelter Steuern und damit gem § 1 II auch für Ein- und Ausfuhrabgaben und darüber hinaus im Rahmen der Aufgaben der FinBeh bei der Überwachung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs (siehe auch § 2a II). Sie gelten nicht für die Verarbeitung personenbezogener Daten im Rahmen des steuerlichen Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts; insofern gelten die Vorschriften des Ersten und des dritten Teils des BDSG, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist (§ 2a IV).
- 15 **3. Zulässigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten.** Vgl § 3 BDSG. § 29b soll die (angesichts des grds umfassenden Verbots der Verarbeitung personenbezogener Daten erforderliche) Rechtsgrundlage für die Verarbeitung personenbezogener Daten durch FinBeh auf der Grundlage der Art 6 I Buchst e, II, Art 9 II Buchst g DS-GVO schaffen (für Auftragsverarbeiter siehe Art 28, 29 DS-GVO).
- 16 **Verarbeitung** ist jeder Vorgang, der das Erheben von Daten, das Erfassen, die Organisation, das Ordnen, die Speicherung, die Anpassung oder Veränderung, das Auslesen, das Abfragen, die Verwendung, die Offenlegung durch Übermittlung, die Verbreitung oder irgendeine andere Form der Bereitstellung, den Abgleich oder die Verknüpfung, die Einschränkung, das Löschen oder die Vernichtung von Daten oder irgendeinen anderen „Umgang“ mit solchen Daten zum Gegenstand hat (vgl