

# BvD-News

## Das Mitgliedermagazin



**Berufsverband der  
Datenschutzbeauftragten  
Deutschlands (BvD) e.V.**

**BvD-Infotag in Brüssel** | ab Seite 6

**Jan Philipp Albrecht im Interview** | ab Seite 12

**Datenschutztage am 24. und 25.04.** | ab Seite 17

**25 Jahre udis** | ab Seite 27

# Der Steuerberater zwischen Funktionsübertragung und Auftragsdatenverarbeitung

Durch bewusste gesetzgeberische Entscheidungen im Rahmen des StBerG agiert ein Steuerberater weisungsunabhängig

In der letzten Zeit haben sich Anfragen und Aufsätze in Fachzeitschriften zur Thematik der Beurteilung der Tätigkeit des Steuerberaters unter datenschutzrechtlichen Gesichtspunkten gehäuft. Dies verwundert, denn bereits 1981 beschäftigten sich die Aufsichtsbehörden mit dem Einsatzes des Steuerberaters im Rahmen der Frage der genauen Definition der „Datenverarbeitung im Auftrag“ und legten dabei fest, dass diese nur dann vorläge, „wenn der Hauptzweck des Auftrags auf die Verarbeitung von Daten für einen anderen gerichtet ist. Liegt der Hauptzwecke der Dienstleistungen in der Erfüllung einer über die Verarbeitung personenbezogener Daten hinausgehenden Gesamtaufgabe wie z. B. bei der Durchführung der Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung oder Grundstücksverwaltung unterliegt der „Auftragnehmer“ nicht dem Vierten (redaktionelle Anmerkung: damals betraf dies die Auftragsdatenverarbeitung), sondern dem Dritten Abschnitt des Bundesdatenschutzgesetzes, weil er die durch den „Auftraggeber“ übermittelten Daten nur als Hilfsmittel für die Erfüllung eines weitergehenden Auftragszweckes verarbeitet.“<sup>1</sup>

## Steuerberatung als Paradebeispiel für die Funktionsübertragung

Dies fand dann auch Eingang in die Kommentarliteratur. Die Steuerberatung wird allgemein als Paradebeispiel für die Funktionsübertragung genannt.<sup>2</sup> Damit werden die Auftragsverhältnisse umfasst, bei denen der Dienstleister eigene Entscheidungsmöglichkeiten hat, nicht weisungsgebunden agiert und dadurch nach Übermittlung der Daten eine weitere verantwortliche Stelle darstellt. So umfassen die Merkmale der Funktionsübertragung<sup>3</sup>

- dass die Dienstleistung über die weisungsabhängige, technische Datenverarbeitung hinausgeht;
- dem Dienstleister Rechte zur Nutzung an den Daten für eigene Zwecke überlassen sind und er ein

eigenes Interesse an der Datenverarbeitung hat;

- der Dienstleister eigene Entscheidungsbefugnisse hinsichtlich des „Wie“ und der Auswahl der Daten hat. Die übertragene Aufgabe erledigt er selbstständig und der „Auftraggeber“ kann auf die Verarbeitung nicht ohne Weiteres Einfluss nehmen. Neubetrachtung durch Reform des § 11 Bundesdatenschutzgesetz (BDSG)

## Durch die BDSG-Novelle II 2009 hat sich nichts geändert

Damit war die Frage der Beauftragung eines Steuerberaters für lange Zeit eindeutig geklärt. Diese Rechtssicherheit kam allen Unternehmen zugute, die sich keine eigenen Steuer- oder Personalbuchhaltung leisten, sondern hierfür den Steuerberater ihres Vertrauens beauftragen. In der datenschutzrechtlichen Beurteilung hat sich auch durch die BDSG-Novelle II in 2009 nichts geändert. In deren Folge haben die Datenschutzbeauftragten innerhalb der verantwortlichen Stellen alle externen Dienstleister ausfindig machen lassen, die mit der Verarbeitung personenbezogener Daten beauftragt sind, um ein bußgeldbewehrtes Fehlverhalten der verantwortlichen Stellen bei der Auftragsdatenverarbeitung (vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 2b BDSG) zu vermeiden. Dadurch kommen auch die Steuerberater erneut in den Fokus einer datenschutzrechtlichen Betrachtung. Sofern dann standardisiert die üblichen Kriterien für die Funktionsübertragung zur Anwendung kommen, werden die Aufträge an den Steuerberater feingliedrig auseinander genommen, um dann aufgeteilt nach den einzelnen Leistungen zu unterschiedlichen Ergebnissen zu gelangen.

In der Regel werden dabei keine Zweifel geäußert, dass bei der Steuerberatung (im klassischen Sinne) sowie bei der Finanzbuchführung eine Funktionsübertragung vorliegt. Dies findet sich in den



**Die Steuerberatung wird allgemein als Paradebeispiel für die Funktionsübertragung genannt.**

Erläuterungen des Bayerischen Landesamtes für die Datenschutzaufsicht zum § 11 BDSG<sup>4</sup> sowie in fast allen gängigen Kommentaren<sup>5</sup>.

### **Lohnabrechnung durch Steuerberater**

Bei der Lohnabrechnung kommen aber Einige zu einem abweichenden Ergebnis. Auch in Fachkommentaren sind die Darstellungen nicht einheitlich und in Einzelfällen tragen Umformulierungen bei einer Neuauflage zur Verunsicherung bei<sup>6</sup>. Die bloße Behauptung, dass bei der Beauftragung eines Steuerberaters immer Funktionsübertragung vorliegt<sup>7</sup>, überzeugt ohne weitere Begründung keinen Datenschutzbeauftragten, der seinen Arbeitgeber / Auftraggeber vor einem Bußgeld bewahren möchte. Die Subsumtion, also die Unterordnung eines Sachverhalts unter Tatbestandsmerkmale der Auftragsdatenverarbeitung bzw. Funktionsübertragung, bringen einen zunächst nicht so richtig weiter: Natürlich legt der Steuerberater keine Gehaltsmaßnahmen oder eine Tarifgruppierung fest, natürlich entscheidet er nicht über die Höhe der gesetzlich festgelegten Freibeträge bei Zuwen-

dungen oder der Reisekostenerstattungen durch den Arbeitgeber oder über einen Vorschuss. Es liegt dennoch bei der Beauftragung der Gehaltsbuchführung durch einen Steuerberater keine Auftragsdatenverarbeitung vor, da nicht alleine die Regelungen des BDSG für eine abschließende Beurteilung herangezogen werden dürfen.

Berücksichtigt werden müssen auch die Entscheidungen, die der Gesetzgeber bei bestimmten Berufsgruppen der freien Berufe wie z.B. im Steuerberatungsgesetz (StBerG) getroffen hat und die – bei konsequenter Umsetzung – eine Auftragsdatenverarbeitung durch einen Steuerberater ausschließen. Der Steuerberater übt keine weisungsgebundene Tätigkeit aus, sofern er sich im Rahmen des StBerG bewegt. Dies folgt aus der gesetzlichen Festlegung, dass der Steuerberater einen freien Beruf ausübt (§ 32 Abs. 2 StBerG), verbunden mit den im StBerG beschriebenen Aufgaben des Steuerberaters.

Zwar wird in § 1 und § 5 StBerG die Lohnabrechnung nicht explizit als Aufgabe („Hilfe in Steuer-

## Hinweise im Text

<sup>1</sup> So in Ziffer 4 des Hinweises Nr. 14 des Innenministeriums Baden-Württemberg zum Bundesdatenschutzgesetz für die private Wirtschaft, veröffentlicht im Staatsanzeiger für Baden-Württemberg vom 01.04.1981

<sup>2</sup> vgl. Bergmann, Möhrle, Herb in Kommentar zum BDSG, Stand Januar 2012, § 11 RN 11a

<sup>3</sup> ebenda, RN 10

<sup>4</sup> vgl. Bayerisches Landesamt für die Datenschutzaufsicht: zu § 11 Abs. 1 in „Auftragsdatenverarbeitung nach § 11 BDSG, Gesetzestext und Erläuterungen“, Stand August 2011; veröffentlicht unter [www.lfd.bayern.de](http://www.lfd.bayern.de)

<sup>5</sup> vgl. Bergmann, Möhrle, Herb, Kommentar zum BDSG, 44. Ergänzungslieferung Stand Januar 2012, § 11 RN 11a; Simitis, 7. Auflage 2011, § 11 RN 28

<sup>6</sup> vgl. aber die Kommentierung bei Simitis in der 6. und der 7. Auflage: Walz in der 6. Auflage bezieht eindeutig Stellung, dass auch die Gehaltsabrechnung durch Steuerberater Funktionsübertragung sei (§ 11 RN 21); bei Petri in der 7. Auflage gilt dies „nur“ für die Buchführung allgemein (§ 11 RN 28)

<sup>7</sup> Schmidt-Keßeler: „Im Blickpunkt: Datenschutz und Datensicherheit in der Steuerberaterpraxis“ dort „3. Spezialfall Auftragsdatenverarbeitung“, Betriebs-Berater 2012 Heft 24

<sup>8</sup> vgl. auch Gehre/Koslowski: „Steuerberatungsgesetz“, 6. Auflage 2009, C. H. Beck, § 32 RN 9

<sup>9</sup> so Bundesgerichtshof, Urteil vom 12. Mai 2011 – III ZR 107/10 mwN

<sup>10</sup> so KG Berlin, 12.11.2003, Az: 24 U 373/02

<sup>11</sup> so Bayerisches Landesamt für die Datenschutzaufsicht, Tätigkeitsbericht für 2011/2012, Ziffer 5.1

<sup>12</sup> Oetrich, „Keine Auftragsdatenverarbeitung bei Übernahme der Lohn- und Gehaltsabrechnung durch Steuerberater“ in DStR 2012, 1771

<sup>13</sup> vgl. Aufzählung von Hilfspersonen / Berufshelfern bei Tipke/Kruse: Abgabenordnung, 130. Ergänzungslieferung, Stand August 2012, § 102 RN 13; Beck'sches Steuerberater Handbuch 2010/2011, M RN 118; S RN 56

<sup>14</sup> vgl. Fußnote 1

sachen“) des Steuerberaters aufgeführt. Aus dem Umkehrschluss des § 6 Nr. 4 StBerG („Ausnahmen vom Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen“) ergibt sich aber, dass diese Leistung zu den Hilfen in Steuersachen zu rechnen ist, da ebenso Anderen als Ausnahmeregelung zu § 5 StBerG erlaubt wird, Lohnabrechnungen durchzuführen. Somit ist auch die Leistung der „Lohnabrechnung“ als Teil der Steuerberatung umfasst, selbst wenn die Steuererklärung nicht durch diesen Steuerberater erfolgt. Dies hat das kurios anmutende Ergebnis zur Folge, dass die Beauftragung der Lohnabrechnung durch einen gewerblichen Dienstleister als Auftragsdatenverarbeitung zu werten ist, bei einem Steuerberater allerdings nicht.<sup>8</sup> Betrachtet man dazu, dass der Steuerberater nicht nur einer schuldrechtlichen, sondern einer berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht (§ 203 StGB, § 57 StBerG) sowie einem eigenen Bußgeldrisiko wegen fehlerhafter Beratung (§ 411 Abgabenordnung) unterliegt, wird diese Besonderheit schon verständlicher. Der Gesetzgeber strebt mit dem Verbot gewerblicher Tätigkeit (vgl. § 57 Abs. 4 Nr. 1 StBerG) an, den Beruf der Steuerberatung zu heben und will damit erreichen, dass der Steuerberater mit der erforderlichen Unabhängigkeit und Unvoreingenommenheit den Mandanten sachgerät berät. Nach dem Bundesgerichtshof ist „das Berufsbild des Steuerberaters ausgerichtet auf den Vorrang der persönlichen berufsspezifischen Leistung vor den wirtschaftlichen Aspekten der Tätigkeit. Es soll verhindert werden, dass der Steuerberater dem für eine Gewerbetätigkeit kennzeichnenden Gewinnstreben auch im Rahmen der Steuerberatung Raum gibt und seine Mandanten deshalb nicht mehr mit der erforderlichen Unabhängigkeit und Unvoreingenommenheit, also nicht mehr sachgerecht, berät oder jedenfalls in einen solchen Verdacht gerät.“<sup>9</sup>

## Verantwortlichkeit des Steuerberaters

Unbeachtlich ist in diesem Zusammenhang, durch wen die Dateneingabe in ein EDV-System des Steuerberaters erfolgt: der Steuerberater ist verantwortlich für die Richtigkeit der im Rahmen der Verarbeitung an weitere Stellen zu meldenden Daten wie Sozialversicherungsbeiträge, ordnungsgemäße Steuerabführungen, etc. Er ist dies auch, wenn die Dateneingabe in die Kanzleisysteme der Mandant selbst übernimmt, beispielsweise um

Kosten zu sparen. Die Arbeitserleichterung durch die Eingabe der Daten durch Mitarbeiter des Mandanten befreien den Steuerberater nicht von seiner Verantwortlichkeit im Rahmen der Mandatierung für die Richtigkeit der Angaben. Die Alternative hierzu ist die Lizenzierung der Eingabeprogramme durch den Mandanten beim Lizenzgeber und die eigenverantwortliche Erhebung, Verarbeitung und Übermittlung an behördliche Stellen und Sozialversicherungsträger durch den Mandanten ohne Mitwirkung durch den Steuerberater.

Die Grenze dieser Privilegierung ist dann dort zu ziehen, wo sich der Steuerberater standeswidrig verhält und sich außerhalb der Grenzen seines freien Berufs und somit gewerblich bewegt. Dies läge nach dem Kammergericht Berlin dann vor, wenn der Steuerberater EDV-Programme ohne jegliches weiteres Beratungsangebot an den Mandanten weitergibt<sup>10</sup>. Dies dürfte eine Variante sein, die in der Praxis sehr selten vorkommt.

## Konsequenzen bei Funktionsübertragung

Was ist nun bei einer Funktionsübertragung zu beachten? Weder aus dem BDSG noch aus dem StBerG ergeben sich spezielle Vorschriften an den Inhalt oder die Form der Beauftragung eines Steuerberaters. Aus dem BDSG gelten die üblichen Anforderungen an die Zweckbestimmung der Verwendung der Daten (§ 28 Abs. 5 BDSG). Die Zulässigkeit der Erhebung und Verarbeitung der Daten des Mandanten durch den Steuerberater begründet sich im Rahmen der Erforderlichkeit in § 28 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2<sup>11</sup>, § 28 Nr. 2 BDSG, wonach das Erheben, Speichern, Übermitteln oder die Nutzung für eigene Geschäftszwecke erforderlich ist soweit berechtigte Interessen vorliegen und kein Grund zu der Annahme besteht, dass schutzwürdige Interessen des Betroffenen dem entgegenstehen.<sup>12</sup> Eine bußgeldbewehrte Kontrollpflicht des Mandanten hinsichtlich des Vorliegens angemessener technischer und organisatorischer Maßnahmen zum Schutz der Daten hat der Gesetzgeber bei einer Funktionsübertragung nicht vorgesehen. Dies ließe sich auch nicht mit der Unabhängigkeit der freien Berufe vereinbaren, ebenso ist auch davon auszugehen, dass allein schon durch die berufsrechtliche Verschwiegenheit durch den Berufsträger angemessene Sicherheitsmaßnahmen zu treffen sind, um die Kenntnisnahme Unbefugter auszu-



**Der Steuerberater soll seine Mandanten mit der erforderlichen Unabhängigkeit und Unvoreingenommenheit beraten.**

schließen. Setzt der Steuerberater selbst Dienstleister ein, liegt eine Auftragsdatenverarbeitung zwischen dem Steuerberater und dem Dienstleister vor. Für diese sind die Vorschriften des § 11 BDSG anzuwenden. Der Steuerberater ist dann selbst die verantwortliche Stelle, die diesen Dienstleister sorgfältig auszuwählen hat, die vertraglichen Anforderungen berücksichtigen muss und sich über die Einhaltung der technischen und organisatorischen Maßnahmen beim Dienstleister überzeugen muss (§ 11 Abs. 2 BDSG). Er selbst ist dann in der Verantwortung, dies so zu gestalten, dass er dabei seine berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflichten nicht verletzt. Er kann beispielsweise einen Dienstleister einschalten, der als berufsmäßig tätiger Erfüllungsgehilfe gilt.<sup>13</sup>

## Ausblick

Die Kriterien und Begründungen für die Sonderrolle des Steuerberaters über die gesetzlich geregelte Stellung eines freien Berufes haben in ihren Feinheiten und Differenzierungen leider noch nicht alle datenschutzrelevanten Kreise erreicht. Wünschenswert ist, dass sich 30 Jahre nach den Festlegungen der damaligen Aufsichtsbe-

hörden<sup>14</sup> bei den Datenschutzbeauftragten, den verantwortlichen Stellen und auch bei manchen Aufsichtsbehörden eine einheitliche Betrachtungsweise und somit Rechtssicherheit etabliert. Dadurch wird vermieden, dass durch eine datenschutzrechtliche Fehlinterpretierung einem Steuerberater ein weisungsabhängiges Vertragsmodell auferlegt wird, welches in Widerspruch zu der Ausübung seines freien Berufes steht.

## Zusammenfassung

Durch bewusste gesetzgeberische Entscheidungen im Rahmen des StBG agiert ein Steuerberater weisungsunabhängig. Eine Einstufung des Mandatsverhältnisses als Auftragsdatenverarbeitung kommt daher weder bei der Steuerberatung noch bei der Lohnabrechnung durch einen Steuerberater in Betracht. Für den Mandanten bedeutet dies, dass eine schriftliche Vereinbarung nach § 11 Abs. 2 BDSG sowie die Überzeugungspflicht nach § 11 Abs. 2 Satz 4 BDSG über die Einhaltung von technischen und organisatorischen Maßnahmen im Mandatsverhältnis vom Gesetzgeber nach dem BDSG nicht bußgeldbewehrt gefordert wird.

### Autor

**Rudi Kramer**  
Rechtsanwalt,  
Datenschutzreferent  
DATEV eG  
BvD-Vorstand