

# **Datenschutzrechtliche Bewertung der Zusammenarbeit von Finanzamt und Kirchensteuerstelle in Berlin**

im Auftrag des

Instituts für Weltanschauungsrecht (ifw)

von

Prof. Dr. Alexander Roßnagel

Kassel, den 8. April 2020

# Inhalt

|                                                                                       |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Auftrag.....                                                                       | 3  |
| 2. Bewertung nach der alten Rechtslage .....                                          | 5  |
| 2.1 Datenübermittlung vom Finanzamt an die Kirchensteuerstelle .....                  | 5  |
| 2.2 Datenerhebung durch die Kirchensteuerstelle .....                                 | 11 |
| 2.3 Datenübermittlung der Kirchensteuerstelle an die Kirchengemeinde [REDACTED] ..... | 18 |
| 2.4 Übermittlung der Kirchengemeinde [REDACTED] an die Kirchensteuerstelle .....      | 20 |
| 2.5 Datenverarbeitung der Kirchensteuerstelle für den Steuerbescheid.....             | 21 |
| 2.6 Zusammenfassung.....                                                              | 22 |
| 3. Bewertung nach der neuen Rechtslage .....                                          | 23 |
| 3.1 Neue Rechtslage.....                                                              | 23 |
| 3.1.1 Datenschutz-Grundverordnung .....                                               | 23 |
| 3.1.2 Änderungen von Datenschutzregelungen des Bundes und der Länder .....            | 25 |
| 3.1.3 Änderungen der Abgabenordnung .....                                             | 26 |
| 3.1.4 Neufassung des Datenschutzgesetzes der Evangelischen Kirche .....               | 26 |
| 3.1.5 Neufassung des Kirchensteuergesetzes.....                                       | 26 |
| 3.1.6 Neufassung der Verwaltungsvereinbarung.....                                     | 27 |
| 3.2 Datenschutzrechtliche Bewertung der Praxis.....                                   | 27 |
| 3.2.1 Datenübermittlung der Finanzbehörden an die Kirchensteuerstelle.....            | 27 |
| 3.2.2 Datenerhebung und Datenübermittlung durch die Kirchensteuerstelle.....          | 29 |
| 3.2.3 Auskunft von Kirchengemeinden .....                                             | 30 |
| 4. Zusammenfassung.....                                                               | 31 |

## 1. Auftrag

Das Institut für Weltanschauungsrecht (ifw) hat den Verfasser gebeten, die Zusammenarbeit der Berliner Finanzbehörden mit den Berliner Kirchensteuerstellen datenschutzrechtlich zu bewerten. Diese Zusammenarbeit war Gegenstand eines Gerichtsverfahrens vor dem Verwaltungsgericht Berlin. Dessen Urteil vom 12. Dezember 2019<sup>1</sup> soll in die Bewertung mit aufgenommen werden.<sup>2</sup>

Dem Verfahren lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Klägerin hatte von ihrer Geburt im Jahr 1953 bis zum Jahr 2012 – und damit knapp 60 Jahre lang – in ihrer gesamten Lebensführung keinerlei Kenntnis von einer Mitgliedschaft in einer Kirche und keinerlei Beziehungen zu einer Kirche. Sie galt in allen Verwaltungszusammenhängen als konfessionslos und wurde auch nie zur Kirchensteuer herangezogen. Am [REDACTED] 2011 gab das Finanzamt Prenzlauer Berg den Namen, den Geburtstag und die Anschrift der Klägerin sowie die Angabe „Eig. Rel.-ang. vd“ an die Kirchensteuerstelle Berlin unter anderem „zur Prüfung des Religionsmerkmals und zur Entscheidung“ weiter. Am [REDACTED] 2011 übersandte die Kirchensteuerstelle<sup>3</sup> der Klägerin einen Fragebogen zur Feststellung der Zugehörigkeit zu einer öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaft. In dem Schreiben erklärte die Kirchensteuerstelle, dass die steuererhebende Kirche gemäß § 88 Abgabenordnung (AO) die Pflicht habe, den Sachverhalt aufzuklären. Die Klägerin solle daher den beigefügten Fragebogen vollständig und wahrheitsgemäß (§ 90 Abs. 1 AO) ausgefüllt zurückschicken. In dem Fragebogen teilte die Klägerin unter anderem die Anschrift ihrer Eltern zum Zeitpunkt ihrer Geburt mit und erklärte, nie Mitglied einer Kirche gewesen zu sein. Die Kirchensteuerstelle fragte daraufhin bei der Evangelischen Kirchengemeinde [REDACTED] an und erhielt die Auskunft, dass die Klägerin nach ihrer Geburt in der Evangelischen Kirchengemeinde in [REDACTED] getauft worden zu sein. Bald danach seien die Eltern aus der Kirche ausgetreten. Am [REDACTED]. [REDACTED] 2013 stellte die Kirchensteuerstelle hinsichtlich der Klägerin das Religionsmerkmal „ev.“ fest. Das Finanzamt Prenzlauer Berg setzte daraufhin gegenüber der Klägerin am [REDACTED] 2013 für das Jahr 2012 und am [REDACTED] 2014 für das Jahr 2013 evangelische Kirchensteuer fest. Weitere Details sind der Sachverhaltsschilderung im Urteil des Verwaltungsgerichts Berlin (Rn. 1 – 14) zu entnehmen.

Die Übermittlung von personenbezogenen Daten vom Finanzamt an die Kirchensteuerstelle zur Prüfung der Religionszugehörigkeit, von dieser an die einschlägige Kirchengemeinde, von dieser zurück an die Kirchensteuerstelle und die Weitergabe des Prüfungsergebnisses an das zuständige Finanzamt entspricht einem etablierten Verfahren in Berlin, das sich so aber in keinem anderen Bundesland wiederfindet.

---

<sup>1</sup> Az.: 27 K 292.15, juris.

<sup>2</sup> Auf dieses Urteil wird durch Verweis auf die zutreffende Randnummer in Klammer verwiesen.

<sup>3</sup> Die Unterscheidung zwischen der Kirchensteuerstelle Berlin und der Kirchensteuerstelle beim Finanzamt Prenzlauer Berg spielt für die datenschutzrechtliche Würdigung keine Rolle.

Das Institut für Weltanschauungsrecht bat darum, diese Praxis bezogen auf den konkreten Fall nach der alten Rechtslage vor Geltungsbeginn der Datenschutz-Grundverordnung zu beurteilen und bezogen auf die zukünftige Praxis nach der neuen Rechtslage seit Geltungsbeginn der Datenschutz-Grundverordnung zu bewerten. Entsprechend dieser Unterscheidung nach der zeitlich jeweils relevanten Rechtslage wird diese Verwaltungspraxis zuerst nach dem zur Zeit des Finanzverwaltungsverfahrens geltenden Recht am Beispiel des von Verwaltungsgericht entschiedenen Falls untersucht (2.) und danach dann nach dem heute geltenden Datenschutzrecht (3.).

## 2. Bewertung nach der alten Rechtslage

Die Untersuchung, ob die Datenverarbeitung im Finanzamt und in der Kirchensteuerstelle datenschutzrechtlich zulässig war, gliedert sich entsprechend der historischen Abfolge der Datenverarbeitung in der jeweiligen Stelle. Zuerst untersucht sie die Übermittlung der personenbezogenen Daten der Klägerin vom Finanzamt an die Kirchensteuerstelle (2.1), dann die Datenerhebung der Kirchensteuerstelle bei der Klägerin durch den Fragebogen (2.2), weiter die Übermittlung der personenbezogenen Daten der Klägerin von der Kirchensteuerstelle an die Evangelische Kirchengemeinde in [REDACTED] (2.3), die Übermittlung der Antwort der Evangelischen Kirchengemeinde in [REDACTED] an die Kirchensteuerstelle (2.4) und schließlich die Datenverarbeitung in der Kirchensteuerstelle zur Feststellung der Kirchenmitgliedschaft die Datenweitergabe an das Finanzamt zur Erstellung der Steuerbescheide an die Klägerin (2.5). Alle in diesem Kapitel zitierten Rechtsvorschriften sind diejenigen, die zum Zeitpunkt der jeweils untersuchten Handlung gültig waren.

### 2.1 Datenübermittlung vom Finanzamt an die Kirchensteuerstelle

Jede Erhebung, Verarbeitung oder Nutzung personenbezogener Daten ist ein Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung nach Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1. Abs. 1 GG.<sup>4</sup> Dieser Eingriff ist gerechtfertigt und damit zulässig, wenn er in einem Gesetz erlaubt ist, das die Befugnis zur Datenverarbeitung ausreichend präzise, bestimmt und bereichsspezifische regelt.<sup>5</sup>

Zum Schutz dieses Grundrechts hat das Finanzamt nach § 30 Abs. 1 AO das Steuergeheimnis zu wahren.<sup>6</sup> Ein Amtsträger verletzt nach § 30 Abs. 2 AO das Steuergeheimnis, wenn er Verhältnisse eines anderen, die ihm in einem Verwaltungsverfahren bekannt geworden sind, unbefugt offenbart. Nach § 30 Abs. 4 AO ist eine Offenbarung von Daten, die dem Steuergeheimnis unterliegen, jedoch zulässig, soweit

*„1. sie der Durchführung eines Verfahrens im Sinne des Absatzes 2 Nr. 1 Buchstaben a und b dient,*

*2. sie durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist,*

*... .“*

Von den in § 30 Abs. 2 Buchst. a und b AO genannten Verfahren kommt hier nur ein Verwaltungsverfahren in Steuersachen in Frage. Diese Rechtfertigung für eine Offenbarung des Steuergeheimnisses ist bedenklich unbestimmt und als Ausnahme eng auszulegen. Überwiegend wird in der steuerrechtlichen Rechtsprechung und Literatur angenommen, dass ein „dienen“

---

<sup>4</sup> BVerfGE 65, 1 (43 ff.); Roßnagel, NJW 2019, 1 ff.

<sup>5</sup> BVerfGE 65, 1 (46). S. für das Steuerrecht Topp, Datenschutz in der Steuerverwaltung, in: Roßnagel (Hrsg.) Handbuch Datenschutzrecht, München 2003, Kap. 8.12 Rn. 10.

<sup>6</sup> Topp, Datenschutz in der Steuerverwaltung, in: Roßnagel (Hrsg.) Handbuch Datenschutzrecht, München 2003, Kap. 8.12 Rn. 12: § 30 AO ist eine Schutznorm und keine Eingriffsnorm.

im Sinn des § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO schon dann gegeben ist, wenn die Offenbarung eine Prüfung der in einem solchen Verfahren relevanten Tatbestandsmerkmale ermöglichen, erleichtern oder auf eine festere Grundlage stellen kann, also ein unmittelbarer funktionaler Zusammenhang zwischen der Offenbarung und der Verfahrensdurchführung besteht.<sup>7</sup> Allerdings soll der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit diesen weiten Rechtfertigungstatbestand eingrenzen.<sup>8</sup> So soll keine befugte Offenbarung vorliegen, wenn die Finanzbehörde ohne Offenbarung der steuerlichen Daten das Verfahren ebenfalls ohne unangemessen große Ermittlungsschwierigkeiten durchführen könnte.<sup>9</sup> Da das Finanzamt auch selbst einen Fragebogen an die Klägerin hätte verschicken können, ist dieser Fall hier anzunehmen. Danach ist die Übermittlung der Steuerdaten der Klägerin an die Kirchensteuerstelle nicht nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO gerechtfertigt.

Dieses Verständnis von „dienen“ entspricht außerdem nicht den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts an eine klare, präzise und bereichsspezifische Erlaubnisnorm für eine Datenverarbeitung. Es fehlt die bereichsspezifische Bestimmung der Berechtigten, der betroffenen Daten, der zulässigen legitimierenden Zwecke, der definierten Bedingungen und der spezifischen Befugnisse. Diese Ausnahme vom Steuergeheimnis kann daher nur als strafrechtlicher Rechtfertigungsgrund<sup>10</sup> im Rahmen der Strafbarkeitsnorm des § 355 Abs. 1 StGB verstanden werden. Sie kann nicht als datenschutzrechtliche Verarbeitungserlaubnis interpretiert werden, die konkrete Befugnisse vermittelt, die nicht in bestimmter Weise im Gesetz benannt, sondern dem Ermessen der Steuerverwaltung überlassen sind.<sup>11</sup> Vielmehr sind bereichsspezifische Erlaubnisse zur Verarbeitung von Steuerdaten notwendig, die den Zweck konkretisieren, wie sie der Durchführung von Steuerverfahren dienen können. Da ein Verständnis der Norm als datenschutzrechtlicher Erlaubnistatbestand einen Eingriff in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung erlauben würden, müsste der Begriff „dienen“ mit Blick auf das Prinzip der Verhältnismäßigkeit als „erforderlich“ interpretiert werden.<sup>12</sup> Die Erforderlichkeit fehlt jedoch nicht nur, weil das Finanzamt selbst die Daten der Klägerin hätte erheben können, sondern auch, solange kein konkreter Verdacht einer Falschangabe bestand.<sup>13</sup>

Unabhängig davon wie diese allgemeine Generalklausel interpretiert wird, tritt sie jedenfalls nach dem Vorrang der spezifischen Norm gegenüber einer unbestimmten Vorschrift hinter

---

<sup>7</sup> S. z.B. *Rüsken*, in: Klein (Hrsg.), *Abgabenordnung-Kommentar*, 14. Aufl. München 2018, § 30 Rn. 73; *Intemann*, in: König (Hrsg.), *Abgabenordnung-Kommentar*, 3. Aufl. München 2014, § 30 Rn. 123 m.w.N. aus der Rspr.

<sup>8</sup> *Intemann*, in: König (Hrsg.), *Abgabenordnung-Kommentar*, 3. Aufl. München 2014, § 30 Rn. 126; *Rüsken*, in: Klein (Hrsg.), *Abgabenordnung-Kommentar*, 14. Aufl. München 2018, § 30 Rn. 72.

<sup>9</sup> *Rüsken*, in: Klein (Hrsg.), *Abgabenordnung-Kommentar*, 14. Aufl. München 2018, § 30 Rn. 72.

<sup>10</sup> So nennt die Ausnahmen in Abs. 4 auch *Rüsken*, in: Klein (Hrsg.), *Abgabenordnung-Kommentar*, 14. Aufl. München 2018, § 30 Rn. 71.

<sup>11</sup> S. BVerfGE 78, 214 (226); 110, 33 (54). Für das Steuerrecht *Topp*, *Datenschutz in der Steuerverwaltung*, in: Roßnagel (Hrsg.) *Handbuch Datenschutzrecht*, München 2003, Kap. 8.12 Rn. 25.

<sup>12</sup> *Intemann*, in: König (Hrsg.), *Abgabenordnung-Kommentar*, 3. Aufl. München 2014, § 30 Rn. 123.

<sup>13</sup> S. hierzu weiter unten in diesem Kapitel.

eine spezifische Erlaubnis zur Verarbeitung von Steuerdaten zurück, wenn diese für eine bestimmte Fallkonstellation präzise Vorgaben enthält. Ist durch eine Vorschrift die Offenbarung von dem Steuergeheimnis unterliegenden Daten ausdrücklich zugelassen, ist die Offenbarung nur nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO aufgrund dieser gesetzlichen Vorschrift zulässig.

Eine solche Erlaubnisnorm für eine Offenbarung von personenbezogenen Daten eines Steuerpflichtigen könnte sich aber für das Finanzamt aus § 31 Abs.1 AO ergeben. Ob dies der Fall war, lässt das Verwaltungsgericht zu Unrecht dahinstehen (Rn. 178). Als Ausnahme vom Steuergeheimnis durften nach § 31 Abs. 1 Satz 3 AO

*„die Finanzbehörden ... Körperschaften des öffentlichen Rechts auf Ersuchen Namen und Anschriften ihrer Mitglieder, die dem Grunde nach zur Entrichtung von Abgaben im Sinne des Satzes 1 verpflichtet sind, sowie die von der Finanzbehörde für die Körperschaft festgesetzten Abgaben übermitteln, soweit die Kenntnis dieser Daten zur Erfüllung von in der Zuständigkeit der Körperschaft liegenden öffentlichen Aufgaben erforderlich ist und überwiegende schutzwürdige Interessen des Betroffenen nicht entgegenstehen“.*

Um die Übermittlung des Namens, des Geburtstags und der Anschrift der Klägerin sowie der Angabe „Eig. Rel.-ang. vd“ an die Kirchensteuerstelle am [REDACTED] 2011 zu rechtfertigen, müssten die Voraussetzungen dieser gesetzlichen Erlaubnis vorliegen. Als empfangsberechtigte Körperschaften galten nach § 31 Abs. 1 Satz 1 AO auch Religionsgemeinschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind. Nach ausführlichen Feststellungen des Verwaltungsgerichts (Rn. 97 ff.) ist die Evangelische Kirche Berlin-Brandenburg-schlesische Oberlausitz (im Folgenden Evangelische Kirche) als Religionsgemeinschaft eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Sie war nach § 1 Abs. 1 Kirchensteuergesetz Berlin (KiStG) eine Religionsgemeinschaft, die als Körperschaft des öffentlichen Rechts berechtigt ist, von ihren Mitgliedern Steuern aufgrund eigener Steuerordnungen zu erheben. Nach Art. 18 Abs. 3 Satz 1 des Vertrags des Landes Berlin mit der Evangelischen Kirche vom 20. Februar 2006 (Evangelischer Kirchenvertrag – EKV)<sup>14</sup> war sie berechtigt, zur Mitwirkung bei der Kirchensteuerverwaltung bei den Finanzämtern Berlins Kirchensteuerstellen als ihre eigene Einrichtung zu unterhalten. Diese Kirchensteuerstellen waren somit grundsätzlich berechtigte Empfänger von Mitteilungen des Finanzamtes nach § 31 Abs. 1 Satz 3 AO.

Als Ausnahmeregelung zum Steuergeheimnis ist diese Erlaubnisnorm jedoch eng auszulegen und die in ihr geregelte Befugnis zu Mitteilungen darf auf keinen Fall über den Wortlaut der Ausnahmenvorschrift hinaus ausgedehnt werden.<sup>15</sup> Das Finanzamt durfte nach dieser Erlaubnisnorm der Religionsgemeinschaft nur die präzis genannten Daten „Namen und Anschriften ihrer Mitglieder ... sowie die von der Finanzbehörde für die Körperschaft festgesetzten Abgaben“ mitteilen. Nicht zulässig war danach die Übermittlung der Daten des Geburtstags der

---

<sup>14</sup> Der EKV wurde durch Gesetz vom 6.7.2006, GVBl. S. 715, im Rang eines Gesetzes in Berliner Landesrecht überführt.

<sup>15</sup> *Intemann*, in: König (Hrsg.), Abgabenordnung-Kommentar, 3. Aufl. München 2014, § 31 Rn. 9: „abschließend“.

Klägerin und die Angabe „Eig. Rel.-ang. vd“. Aber auch die Mitteilung des Namens und der Anschrift der Klägerin war unzulässig. Denn § 31 Abs. 1 Satz 3 AO erlaubt nur, Namen und Anschriften „ihrer Mitglieder“ mitzuteilen.<sup>16</sup> Das Finanzamt musste aber zum Zeitpunkt der initialen Mitteilung davon ausgehen, dass die Klägerin kein Mitglied der Evangelischen Kirche war. Jedenfalls hatte es nicht festgestellt, dass sie Mitglied der Evangelischen Kirche und damit kirchensteuerpflichtig war. Diese Feststellung ist aber Voraussetzung für die Mitteilung nach § 31 Abs. 1 Satz 3 AO. Denn nach ihr darf sie nur Name und Anschrift „ihrer Mitglieder“ mitteilen, „die dem Grunde nach zur Entrichtung von Abgaben im Sinne des Satzes 1 verpflichtet sind“. Dies sind sie aber nur, wenn das Finanzamt zuvor ihre Kirchensteuerpflicht festgestellt hat.

Fraglich ist auch, ob der Zweck der Mitteilung zulässig war. Nach der Feststellung des Verwaltungsgerichts übermittelte das Finanzamt die Daten „u.a. zur Prüfung des Religionsmerkmals und zur Entscheidung“ (Rn. 3). Wie gerade festgestellt, hätte das Finanzamt das Religionsmerkmal und damit die Steuerpflicht selbst feststellen müssen. Wie sich aus der Überschrift zu § 31 AO ergibt, ist diese Vorschrift eine Erlaubnis zur „Mitteilung von Besteuerungsgrundlagen“, nicht eine Erlaubnis zur Weitergabe von Daten zum Zweck der Erforschung der Steuerpflicht. Aus dem Wortlaut der Vorschrift ergibt sich weiter, dass das Finanzamt „Namen und Anschriften ... sowie die von der Finanzbehörde für die Körperschaft festgesetzten Abgaben übermitteln“ durfte. Name und Anschrift sowie die vom Finanzamt „für die Körperschaft festgesetzten Abgaben“ stehen in einem inneren Zusammenhang. Es sind nicht beliebige Mitteilungen die erfolgen dürfen, mal der Name, mal die Anschrift oder auch mal die Abgaben, sondern Name und Anschrift des Steuerpflichtigen zusammen mit den für ihn festgesetzten Abgaben zur Kirchensteuer. Diese Mitteilung über die Besteuerungsgrundlagen sollen der Religionsgemeinschaft die Verwaltung der Kirchensteuer erleichtern oder ermöglichen, nachdem das Finanzamt sowohl die Kirchensteuerpflicht als auch die Höhe der abzuführenden Kirchensteuer festgestellt hat.<sup>17</sup> § 31 Abs. 1 Satz 3 AO ist daher eine Mitteilungserlaubnis zu dieser Feststellung, nicht aber eine Erlaubnis zur Anfrage bei den Kirchensteuerstellen, die Mitgliedschaft zur Religionsgemeinschaft und damit die grundsätzliche Kirchensteuerpflicht zu erforschen.

Schließlich erlaubt § 31 Abs. 1 Satz 3 AO die Mitteilung der genannten Daten nur „auf Ersuchen“ der Religionsgemeinschaft.<sup>18</sup> Sie ist nicht berechtigt, von sich aus die Mitteilung durchzuführen, sondern nur dann, wenn die Religionsgemeinschaft nach diesen Daten nachfragt. Ein solches Ersuchen fehlt. Auch deshalb war die Weitergabe von Steuerdaten am [REDACTED] 2011 an die Kirchensteuerstelle unzulässig.

Diese am Wortlaut orientierte Interpretation der eng auszulegenden Ausnahmegesetzvorschrift des § 31 Abs. 1 Satz 3 AO passt auch zum richtigen Verständnis der gesetzlichen Aufgabenteilung

---

<sup>16</sup> Dies soll der Kirche ermöglichen, ihren Mitgliederbestand zu überprüfen und bisher nicht bekannte Mitglieder zu erfassen – *Intemann*, in: König (Hrsg.), *Abgabenordnung-Kommentar*, 3. Aufl. München 2014, § 31 Rn. 18.

<sup>17</sup> S. hierzu *Intemann*, in: König (Hrsg.), *Abgabenordnung-Kommentar*, 3. Aufl. München 2014, § 31 Rn. 18.

<sup>18</sup> S. hierzu *Intemann*, in: König (Hrsg.), *Abgabenordnung-Kommentar*, 3. Aufl. München 2014, § 31 Rn. 18.

zwischen Finanzbehörden und Evangelischer Kirche. § 1 Abs. 1 KiStG erlaubte zwar der Evangelischen Kirche, Steuern zu erheben, und § 1 Abs. 2 KiStG erlaubte ihr, die ihr zustehende Kirchensteuer auch zu verwalten, soweit die Verwaltung nicht nach § 2 des Berliner Gesetzes zur Anwendung der Abgabenordnung (AOAnwG) den Berlinern Finanzbehörden übertragen wurde. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 AOAnwG oblag die Verwaltung der Kirchensteuer jedoch den Finanzbehörden, soweit der Senator für Finanzen ihnen die Verwaltung auf Antrag der Evangelischen Kirche übertrug. Der Umfang der Verwaltung war durch den Senator für Finanzen mit den zuständigen Stellen der Evangelischen Kirche in Form einer Verwaltungsvereinbarung (VwV) zu regeln (Rn. 155). In der Verwaltungsvereinbarung vom 26. Februar 1969 war hierzu in Nr. 1 und Nr. 2 vereinbart worden:

*„1. Der Senator für Finanzen überträgt nach Maßgabe dieser Vereinbarung die Verwaltung der von den Kirchen von ihren Mitgliedern erhobenen Steuern ... den Berliner Finanzbehörden.*

*2. Die Verwaltung der Kirchensteuer durch die Finanzbehörden umfasst die Festsetzung der Kirchensteuern ... sowie ihre Erhebung einschließlich der Beitreibung. Dabei können sich die Kirchen (die Evangelische und die Katholische Kirche) durch gemeinsame Kirchensteuerstellen beteiligen.“*

Aus § 2 Abs. 1 Satz 1 AOAnwG und Nr. 1 und 2 VwV kann geschlossen werden, dass die hoheitlichen Funktionen der Feststellung, Erhebung und Beitreibung der Kirchensteuer allein Aufgabe des Finanzamts war. Es hatte die Kirchensteuerstellen nach Maßgabe der geltenden Gesetze zu beteiligen.<sup>19</sup> Das heißt für den konkreten Fall: Das Finanzamt hatte selbst festzustellen, ob eine Kirchensteuerpflicht besteht und die konkrete Kirchensteuer für einen Veranlagungszeitraum festzusetzen. Danach hatte das Finanzamt auf Ersuchen der Kirchensteuerstelle dieser die in § 31 Abs. 1 Satz 3 AO genannten Daten zur weiteren Verwaltung der Kirchensteuer in der jeweiligen Religionsgemeinschaft mitzuteilen. Keine der genannten Regelungen erlaubte dem Finanzamt, Steuerdaten zu dem Zweck weiterzugeben, dass die Religionsgemeinschaft dem Finanzamt obliegende Aufgaben der Steuerfestsetzung übernimmt.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus Art. 18 Abs. 4 EKV. Diese Vorschrift sieht das Verwaltungsgericht zu Unrecht als ausreichende Erlaubnisnorm an (Rn. 178, 204, 210). Nach dieser Vorschrift sind die Finanzbehörden verpflichtet, den zuständigen kirchlichen Stellen die Auskünfte zu erteilen und Unterlagen zur Verfügung zu stellen, die u.a. zur Durchführung der Besteuerung erforderlich sind. Da diese Regelung im Rang eines Berliner Landesgesetzes Bundesrecht nicht abändern kann, ist sie so zu verstehen wie § 31 Abs. 1 Satz 3 AO. Die Finanzbehörden sind nur zu „Auskünften“ verpflichtet. Eine Auskunft setzt eine Anfrage oder – wie es in § 31 Abs. 1 Satz 3 AO heißt – ein Ersuchen voraus. Der Umfang der Auskunft kann nicht weitergehen, als § 31 Abs. 1 Satz 3 AO den Finanzbehörden erlaubt.

Das Verwaltungsgericht führt außerdem Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 6 WRV als Erlaubnisnorm für die Weitergabe der von einer staatlichen Behörde erhobenen Steuerdaten an die

---

<sup>19</sup> S. hierzu näher in Kap. 2.2.

jeweilige Religionsgemeinschaft an (Rn. 210). Zwar verleiht Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 6 WRV den Religionsgemeinschaften das Recht, eigene Steuern zu erheben und lässt hierfür eine Datenübermittlung von staatlichen Stellen an die von der Vorschrift erfassten Religionsgemeinschaften zu.<sup>20</sup> Diese Vorschrift ist jedoch keine taugliche datenschutzrechtliche Erlaubnisnorm. Vielmehr ist § 31 AO die Ausführungsbestimmung zu dieser Verfassungsnorm, die Bedingungen und Umfang der Mitteilungen bereichsspezifisch regelt.<sup>21</sup> Aus der Vorschrift des Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 6 WRV lassen sich daher keine weitergehende Übermittlungserlaubnisse ableiten, die nicht bereits § 31 AO gewährt.

Aus Art. 137 Abs. 6 WRV lassen sich jedoch zwei weitere Anhaltspunkte für die Klärung der rechtlichen Verhältnisse gewinnen, die für die Auslegung der Vorschriften der Abgabenordnung herangezogen werden können. Erstens fordert Art. 137 Abs. 6 WRV die Erstellung und Übergabe „bürgerlicher Steuerlisten“ als Grundlage der kirchlichen Steuererhebung. Unter bürgerlichen Steuerlisten im Sinn der Vorschrift verstand man 1919 amtliche Zusammenstellungen der Ergebnisse der Veranlagung zu den staatlichen Steuern.<sup>22</sup> Gefordert waren also die Ergebnisse der staatlichen Steuerfestsetzungen, nicht personenbezogene Daten zur selbständigen Ermittlung von Festsetzungsvoraussetzungen durch kirchliche Stellen. Zweitens folgt aus der Pflicht zur religiös-weltanschaulichen Neutralität des Staates nach Art. 137 Abs. 1 WRV auch im Bereich des Steuerrechts, dass einer Religionsgesellschaft keine Hoheitsbefugnisse über Personen verliehen werden dürfen, die ihr nicht angehören.<sup>23</sup> Das verbietet, Kirchensteuerstellen personenbezogene Daten von Personen zu übermitteln, die keine Kirchenmitglieder sind, um bei diesen durch ein Auskunftersuchen nach Abgabenordnung in Form eines Verwaltungsakts<sup>24</sup> personenbezogene Daten zu erheben.

Dieses Verständnis der verfassungsrechtlichen Grundlagen passt auch zu der Anwendung des Grundrechts auf Bekenntnisfreiheit nach Art. 140 GG i.V.m. Art. 136 Abs. 3 Satz 1 WRV gegenüber dem Auskunftersuchen der Kirchensteuerstelle Prenzlauer Berg gegenüber der Klägerin im folgenden Kap. 2.2.

Durch die entscheidende Regelung des § 31 Abs. 1 Satz 3 AO soll gerade verhindert werden, dass ein Finanzamt ohne konkreten Anlass Datensätze von Steuerpflichtigen, die keine Kirchensteuer bezahlen, in Form einer Rasterfahndung den Kirchensteuerstellen übermittelt, damit diese die Steuerpflicht für die Kirchensteuer überprüfen. Die Abgabenordnung geht nämlich von der Steuerehrlichkeit des Erklärenden aus.<sup>25</sup> Der Anwendungserlass zur Abgabenordnung gibt den Steuerbehörden vor:

---

<sup>20</sup> S. z.B. *Morlok*, in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. Tübingen 2018, Art. 137 WRV Rn. 121.

<sup>21</sup> S. *Arlt*, Datenschutz in den Kirchen, in: Roßnagel (Hrsg.), Handbuch Datenschutzrecht, München 2003, Kap. 8.15 Rn. 40.

<sup>22</sup> S. *Morlok*, in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. Tübingen 2018, Art. 137 WRV Rn. 121.

<sup>23</sup> S. *Morlok*, in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. Tübingen 2018, Art. 137 WRV Rn. 123.

<sup>24</sup> S. *Topp*, Datenschutz in der Steuerverwaltung, in: Roßnagel (Hrsg.) Handbuch Datenschutzrecht, München 2003, Kap. 8.12 Rn. 31.

<sup>25</sup> Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) vom 31.1.2014, zu § 88 Nr. 2 Satz 3.

*„Die Aufklärungspflicht der Finanzbehörden wird durch die Mitwirkungspflicht der Beteiligten (§ 90 AO) begrenzt. Die Finanzbehörden sind nicht verpflichtet, den Sachverhalt auf alle möglichen Fallgestaltungen zu erforschen. Für den Regelfall kann davon ausgegangen werden, dass die Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung vollständig und richtig sind.<sup>26</sup> Die Finanzbehörde kann den Angaben eines Steuerpflichtigen Glauben schenken, wenn nicht greifbare Umstände vorliegen, die darauf hindeuten, dass seine Angaben falsch oder unvollständig sind.<sup>27</sup> Sie verletzt ihre Aufklärungspflicht nur, wenn sie Tatsachen oder Beweismittel außer Acht lässt und offenkundigen Zweifelsfragen nicht nachgeht, die sich ihr den Umständen nach ohne weiteres aufdrängen mussten.<sup>28</sup>“*

Sie darf ihrem Handeln nicht die Annahme zugrunde legen, jeder Steuerpflichtige sei ein potentieller Steuerbetrüger, der seine Redlichkeit zu beweisen habe.<sup>29</sup> Nicht-Kirchensteuerzahler dürfen gerade nicht einem Generalverdacht unterzogen werden, Kirchensteuer zu hinterziehen. Genau dies aber geschieht, wenn die Finanzbehörden regelhaft so verfahren wie das Finanzamt Prenzlauer Berg in dem hier in Rede stehenden Verfahren der Klägerin. Jedenfalls dürfen dafür – wie das Verwaltungsgericht meint (Rn. 211) – die „allgemeinen Erfahrungen in Bezug auf die – mitunter vorkommende – Unrichtigkeit von Angaben betreffend die rechtliche Zugehörigkeit zu einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft“ nicht ausreichen, um anlasslos alle Steuerbürger einer solchen Untersuchung zu unterziehen.<sup>30</sup>

## 2.2 Datenerhebung durch die Kirchensteuerstelle

Am [REDACTED] 2011 übersandte die Kirchensteuerstelle mit der Absenderangabe „Kirchensteuerstelle beim Finanzamt Prenzlauer Berg“ der Klägerin einen Fragebogen zur Feststellung der Zugehörigkeit zu einer öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaft. In dem Schreiben erklärte die Kirchensteuerstelle, dass „die steuererhebende Kirche das Anliegen und gemäß § 88 Abgabenordnung (AO) die Pflicht hat, den Sachverhalt aufzuklären. Die Klägerin solle daher den beigefügten Fragebogen „vollständig und wahrheitsgemäß (vgl. § 90 Abs. 1 AO)“ ausgefüllt an die Kirchensteuerstelle zurückschicken.

Zu prüfen ist, ob die Kirchensteuerstelle für diese Form der Datenerhebung auf einen Erlaubnistatbestand verweisen kann.

Die Kirchensteuerstelle konnte sich nicht auf die Abgabenordnung berufen. Diese gilt nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AO

---

<sup>26</sup> BFH-Urteil vom 17.4.1969, V R 21/66, BStBl II, 474.

<sup>27</sup> BFH-Urteil vom 11.7.1978, VIII R 120/75, BStBl 1979 II, 57.

<sup>28</sup> BFH-Urteile vom 16.1.1964, V 94/61 U, BStBl III, 149, und vom 13.11.1985, II R 208/82, BStBl 1986 II, 241.

<sup>29</sup> S. Topp, Datenschutz in der Steuerverwaltung, in: Roßnagel (Hrsg.) Handbuch Datenschutzrecht, München 2003, Kap. 8.12 Rn. 13.

<sup>30</sup> Kritisch zu anlasslosen staatlichen Überwachungsmaßnahmen z.B. BVerfGE 120, 378 ff.; BVerfGE 125, 260 ff.; BVerfG, NVwZ 2019, 381 ff.

*„für alle Steuern einschließlich der Steuervergütungen, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Union geregelt sind, soweit sie durch Bundesfinanzbehörden oder durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden“.*

Die Kirchensteuerstelle war keine Einrichtung der Berliner Finanzbehörden oder des Landes Berlin. Art. 18 Abs. 1 Satz 1 EKV übertrug auf Antrag der Evangelischen Kirche die Festsetzung und Erhebung der Kirchensteuern den Finanzämtern Berlins. Nach Art. 18 Abs. 3 Satz 1 EKV war die Evangelische Kirche berechtigt, zur Mitwirkung bei der Kirchensteuerverwaltung bei den Finanzämtern Berlins „eigene“ Kirchensteuerstellen zu unterhalten. Diese Kirchensteuerstellen sind zwar räumlich in den Finanzämtern untergebracht, sind aber rechtlich und organisatorische kein Teil der Finanzämter, sondern eigene Stellen der Evangelischen Kirche. Die Kirchensteuerstellen können sich also nicht auf die Abgabenordnung als Ermächtigungsgrundlage für ihnen zurechenbare Handlungen und nicht als Erlaubnistatbestand für von ihnen durchgeführte Datenerhebungen berufen.

§ 7 Satz 1 KiStG bestimmte, das „für die Steuern“ nach dem Kirchensteuergesetz pauschal die Vorschriften der Abgabenordnung gelten. Dieser Verweis gilt für „die Steuern“. Wie aus Satz 2, der die Ausnahmen betrifft, nämlich die Vorschriften über Säumniszuschläge und Zinsen, über das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren und über Strafen und Bußgelder, betraf dies die Regelungen der Besteuerung und des Steuerverfahrens. Nicht jedoch übertrug § 7 Satz 1 KiStG alle Befugnisse der Finanzbehörden pauschal auf die Kirchensteuerstellen. Da das Kirchensteuergesetz als normative Einheit anzusehen ist, würde diese Interpretation der Regelung des § 1 Abs. 2 KiStG widersprechen, dass die Verwaltung der Kirchensteuer den Berliner Finanzbehörden übertragen wurde. § 7 Satz 1 KiStG kann daher nur so verstanden werden, dass die Berliner *Finanzbehörden* auf die Verfahren zur Kirchensteuer die Abgabenordnung anzuwenden haben. Keinesfalls kann § 7 KiStG so interpretiert werden, dass die Vorschrift den Kirchensteuerstellen hoheitliche Befugnisse überträgt. Daher konnte sich die Kirchensteuerstelle auch nicht selbständig auf §§ 88 und 90 AO berufen. Dies verkennt das Verwaltungsgericht (Rn. 212 ff., 219, 230), wenn es davon ausgeht § 7 Satz 1 KiStG habe mit dem Verweis auf die Abgabenordnung den Kirchensteuerstellen bezogen auf Kirchensteuern alle Kompetenzen und Befugnisse staatlicher Finanzbehörden übertragen.

Nach Art. 18 Abs. 3 Satz 1 EKV war die Evangelische Kirche nur zur „Mitwirkung“ bei der Kirchensteuerverwaltung berechtigt. Das Nähere der Mitwirkung bei der Kirchensteuerverwaltung durch die Kirchensteuerstelle sollte nach Art. 18 Abs. 3 Satz 2 EKV durch Verwaltungsvereinbarung geregelt werden. Zu prüfen ist daher, ob die Verwaltungsvereinbarung vom 26. Februar 1969 eine Erlaubnisnorm für die geschilderte Datenerhebung enthält. In Nr. 4 VwV wurde hierzu festgehalten:

*„4. (1) Zur Beteiligung an der den Berliner Finanzbehörden übertragenen Verwaltung der Kirchensteuern sind die Kirchen berechtigt, bei den Finanzämtern gemeinsame Kirchensteuerstellen zu unterhalten. Zu den Aufgaben der Kirchensteuerstellen gehören im Rahmen ihrer allgemeinen Mitwirkung und Unterstützung der Finanzämter bei der Verwaltung der Kirchensteuern insbesondere*

a) die Feststellung der subjektiven Kirchensteuerpflicht,

b) die Änderung der Eintragungen über die Religionszugehörigkeit auf den Lohnsteuerkarten,

...“

Fraglich ist jedoch, ob die Verwaltungsvereinbarung überhaupt eine wirksame Erlaubnisnorm für eine Datenerhebung enthalten kann und ob überhaupt ein belastbarer Erlaubnistatbestand in Nr. 4 VwV zu finden ist.

Die Verwaltungsvereinbarung war eine Vereinbarung zwischen dem Land Berlin und der Evangelischen Kirche im Rang einer untergesetzlichen Verwaltungsvorschrift. Eine Einschränkung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung durch die zwangsweise Erhebung von Daten erfordert jedoch ein materielles Gesetz.<sup>31</sup> Das Schreiben der Kirchensteuerstelle vom [REDACTED] 2011 an die Klägerin hatte nicht den Charakter einer Bitte um freiwillige Auskunft. Vielmehr hatte die Kirchensteuerstelle diesem Schreiben bewusst einen amtlichen Charakter gegeben, der gezielt durch die Absenderadresse, durch die fehlende Aufklärung über den Charakter der Kirchensteuerstelle als eine Einrichtung der Evangelischen Kirche, durch die (unzulässige) Berufung auf die gesetzliche Aufklärungspflicht der Kirchensteuerstelle und den (unzulässigen) Hinweis auf die Pflicht zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Auskunft gemäß § 90 Abs. 1 AO hervorgerufen wurde. Das Auskunftersuchen nach §§ 88 und 90 AO ist eine Verwaltungsakt, der gegenüber dem Bürger eine Auskunftspflicht auferlegt.<sup>32</sup> Die Datenerhebung erfolgte gegenüber der Klägerin somit zwangsweise. Die dafür erforderliche Erlaubnis kann aber nicht in einer Verwaltungsvereinbarung zu finden sein.<sup>33</sup> Diese kann allenfalls eine gesetzliche Erlaubnisnorm konkretisieren oder näher ausgestalten. Die Erlaubnis selbst aber muss in dem der Verwaltungsvorschrift zugrundeliegenden Gesetz zu finden sein. Diese gesetzliche Regelung könnte allenfalls Art. 18 Abs. 3 Satz 1 EKV sein. Die Vorschrift erklärt jedoch nur die Evangelische Kirche für berechtigt, zur „Mitwirkung bei der Kirchensteuerverwaltung“ bei den Finanzämtern Berlins eigene Kirchensteuerstellen zu unterhalten. Welche Befugnisse die Kirchensteuerstellen im Rahmen ihrer Mitwirkung gegenüber steuerpflichtigen Bürgern haben sollten, war in Art. 18 Abs. 3 Satz 1 EKV nicht geregelt.

Selbst wenn man dies außer Acht ließe, wäre in Nr. 4 VwV keine belastbare Erlaubnis zur eigenständigen Datenerhebung durch die Kirchensteuerstelle zu finden. Nr. 4 VwV benennt zwar die „Feststellung der subjektiven Kirchensteuerpflicht“ als eine „Aufgabe“ der Kirchensteuerstelle. Diese Aufgabe soll aber nur „im Rahmen ihrer allgemeinen Mitwirkung und Unterstützung der Finanzämter bei der Verwaltung der Kirchensteuern“ bestehen. Aus der Aufgabe allein lässt sich noch nicht auf eine Befugnis zu einem Eingriff in die Grundrechte von

---

<sup>31</sup> BVerfGE 65, 1 (46).

<sup>32</sup> Topp, Datenschutz in der Steuerverwaltung, in: Roßnagel (Hrsg.) Handbuch Datenschutzrecht, München 2003, Kap. 8.12 Rn. 31.

<sup>33</sup> S. Scholz/Sokol, in: Simitis (Hrsg.), Bundesdatenschutzgesetz, 8. Aufl. München 2014, § 4 Rn. 2, 9; Topp, Datenschutz in der Steuerverwaltung, in: Roßnagel (Hrsg.) Handbuch Datenschutzrecht, München 2003, Kap. 8.12 Rn. 10.

Bürgern schließen. Der Umstand, dass diese Aufgabe auch nur im Rahmen ihrer allgemeinen Mitwirkung und Unterstützung der Finanzämter erfolgen sollte, lässt nur den Schluss zu, dass sie im Rahmen ihrer Kenntnisse (z.B. über Taufen und Kirchenaustritte) die Finanzämter bei der „Feststellung der subjektiven Kirchensteuerpflicht“ unterstützen sollte. Keinesfalls aber lässt sich aus dieser Aufgabe der Mitwirkung und Unterstützung eine Eingriffsbefugnis zur selbständigen Datenerhebung bei Bürgern ableiten. Selbst wenn eine Verwaltungsvereinbarung grundsätzlich eine Erlaubnisnorm für eine selbständige Datenerhebung beinhalten könnte, wäre diese in der Aufgabenbeschreibung der Nr. 4 jedenfalls nicht zu finden.

Mit der Regelungen in § 2 Abs. 1 Satz 1 AOAnwG und Nr. 1 und 2 VwV hat die Evangelische Kirche den Berlinern Finanzbehörden nicht nur einen Teil der Verwaltung der Kirchensteuern übertragen, sondern die gesamte Verwaltung. Das Verwaltungsgericht meint jedoch, dass die Evangelische Kirche hinsichtlich der Feststellung der subjektiven Kirchensteuerpflicht „die Verwaltung der Kirchensteuern ... nicht den Berlinern Finanzbehörde übertragen“ habe, sondern dass dieser Teil bei ihr, „der sie nach § 1 Abs. 2 KiStG ursprünglich in vollem Umfang obliegen hat, verblieben“ sei (Rn. 214). Dabei verkennt das Verwaltungsgericht, dass die Verwaltung der Kirchensteuern bei Erlass des Kirchensteuergesetzes 2009 schon seit 1969 vollständig den Finanzbehörden übertragen worden war. Der Evangelische Kirchenvertrag vom 20. Februar 2006 berechtigte in Art. 18 Abs. 3 Satz 1 die evangelische Kirche, nur zur „Mitwirkung“ bei der Kirchensteuerverwaltung bei den Finanzämtern Berlins Kirchensteuerstellen als ihre eigene Einrichtung zu unterhalten. Das Nähere dieser „Mitwirkung“ sollte durch Verwaltungsvereinbarung geregelt werden. Dies war ein Verweis auf die bereits bestehende Verwaltungsvereinbarung vom 26. Februar 1969. In dieser hat nach Nr. 1 der Senator für Finanzen „nach Maßgabe dieser Vereinbarung“ die Verwaltung der Kirchensteuern den Berliner Finanzbehörden übertragen. Die Maßgaben dieser Vereinbarung bestanden in Nr. 2 VwV darin, dass „die Verwaltung der Kirchensteuer durch die Finanzbehörden die Festsetzung der Kirchensteuern (also auch die Feststellung der subjektiven Kirchensteuerpflicht) ... sowie ihre Erhebung einschließlich der Beitreibung“ umfasst und dass sich daran die Kirchen durch gemeinsame Kirchensteuerstellen „beteiligen“ können. In Nr. 4 VwV wurde festgehalten, dass zur den Aufgaben der Kirchensteuerstellen im Rahmen „ihrer allgemeinen Mitwirkung und Unterstützung“ der Finanzämter unter anderem die Feststellung der subjektiven Kirchensteuerpflicht gehörte.<sup>34</sup> Weder im Kirchensteuergesetz, noch im Evangelischen Kirchenvertrag noch in der Verwaltungsvereinbarung ist eine Zurückbehaltung eines Teils der Kirchensteuerverwaltung geregelt oder der Verbleib eines Teils der Verwaltung festgestellt worden. Vielmehr gehen alle diese Rechtstexte davon aus, dass der Evangelischen Kirche gerade kein eigener Teil der Verwaltung zusteht, sondern dass sie nur das Recht hat, an der Verwaltung durch die Finanzbehörden „mitzuwirken“, sich daran zu „beteiligen“ oder die staatliche Verwaltung zu „unterstützen“. Ihr werden also nur Hilfstätigkeiten zugestanden. Ein Recht zur eigenständiges Teilverwaltung der Kirchensteuern ist diesen Rechtstexten gerade nicht zu entnehmen.

Auf eigene Eingriffsbefugnisse könnten sich die Kirchensteuerstellen nur stützen, wenn ihnen diese von staatlichen Stellen übertragen worden wären. Für das Verwaltungsgericht sei eine

---

<sup>34</sup> Zum Verständnis der Nr. 4 VwV s. näher Kap. 2.1.

solche Übertragung von Befugnissen zum Eingriff in Grundrechte der Steuerbürger durch § 7 KiStG erfolgt (Rn. 212 ff.).<sup>35</sup> Eine kirchliche Stelle wie die Kirchensteuerstelle kann nur dann hoheitliche Befugnisse gegenüber Bürgern ausüben, wenn sie mit diesen Befugnissen beliehen wäre. Dies setzt aber ein Gesetz voraus, das die Beleihung mit hoheitlichen Befugnissen im Außenverhältnis zum Bürger ausdrücklich regelt, und einen Beleihungsakt, der sich auf dieses Gesetz stützt.<sup>36</sup> Weder in § 7 KiStG noch in Art. 18 EKV ist eine solche ausdrückliche Regelung zur Beleihung zu finden. In der Aufgabenbeschreibung der Nr. 4 VwV ist eine solche ausdrückliche Regelung ebenfalls nicht enthalten. Außerdem hätte eine schlichte Verwaltungsvorschrift wie die Verwaltungsvereinbarung auch nicht ausgereicht. Aufgrund der Pflicht zur religiös-weltanschaulichen Neutralität des Staates nach Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 1 WRV auch im Bereich des Steuerrechts folgt vielmehr umgekehrt, dass einer Religionsgesellschaft keine Hoheitsbefugnisse über Personen verliehen werden dürfen, von denen bisher auszugehen war, dass sie ihr nicht angehören.<sup>37</sup>

Im Ergebnis war weder in der Abgabenordnung noch im Kirchensteuergesetz noch im Berliner Gesetz zur Anwendung der Abgabenordnung noch im Vertrag mit der Evangelischen Kirche, die alle den Rang eines materiellen Gesetzes haben, der Kirchensteuerstelle eine Befugnis zur Erhebung personenbezogener Daten beim Bürger übertragen worden.

Die Kirchensteuerstelle könnte sich für die Datenerhebung auf das Kirchengesetz über den Datenschutz der Evangelischen Kirche in Deutschland (DSG-EKD) vom 12. November 1993<sup>38</sup> stützen. Fraglich ist jedoch, ob dieses Gesetz auf die Klägerin und die Datenerhebung durch die Kirchensteuerstelle anwendbar ist. Die Abgrenzung der Anwendungsbereiche der staatlichen Datenschutzgesetze vom Anwendungsbereich des Datenschutzgesetzes der Evangelischen Kirche war von beiden Seiten durch „beredtes Schweigen“<sup>39</sup> gekennzeichnet. § 1 Abs. 2 Satz 1 DSG-EKD bestimmte den Anwendungsbereich dieses Kirchengesetzes nach den verantwortlichen Stellen. Danach galt es für die Erhebung, Verarbeitung und Nutzung personenbezogener Daten durch kirchliche Behörden und sonstige Dienststellen der Evangelischen Kirche in Deutschland. Nach der verfassungsrechtlichen Regelung in Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3 Satz 1 WRV hat die Religionsgesellschaft nur für „ihre Angelegenheiten“ das Recht, diese „selbständig“ zu ordnen und zu verwalten.<sup>40</sup> Zu den innerkirchlichen Angelegenheiten, die die Kirche selbst regeln darf, gehört nicht das Recht, eigene Steuern zu erheben, weil dieses Recht erst durch die Regelung des Art. 137 Abs. 6 WRV den Religionsgesellschaften zugestanden

---

<sup>35</sup> S. hierzu bereits weiter oben in diesem Kapitel.

<sup>36</sup> Dies sind wesentliche Merkmale einer Beleihung – s. *Maurer/Waldhoff*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 19. Aufl. München 2017, § 23 Rn. 63 ff.

<sup>37</sup> S. *Morlok*, in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. Tübingen 2018, Art. 137 WRV Rn. 123.

<sup>38</sup> ABl. EKD 1993 S. 505, geändert durch Kirchengesetz vom 7. November 2002, ABl. EKD 2002 S. 381 und ABl. EKD 2003 S. 1.

<sup>39</sup> *Büllesbach*, NJW 1991, 2596; *Arlt*, Datenschutz in den Kirchen, in: Roßnagel (Hrsg.) Handbuch Datenschutzrecht, München 2003, Kap. 8.15 Rn. 4 und 13; s. hierzu auch *Dammann*, in: Simitis (Hrsg.), Bundesdatenschutzgesetz, 8. Aufl. München 2014, § 2 Rn. 88 ff.

<sup>40</sup> Zu den eigenen Angelegenheiten s. z.B. *Morlok*, in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. Tübingen 2018, Art. 137 WRV Rn. 51.

wurde.<sup>41</sup> Wenn § 4 Abs. 1 DSGVO das Erheben personenbezogener Daten für zulässig erklärte, wenn ihre Kenntnis zur Erfüllung der Aufgaben der verantwortlichen kirchlichen Stelle erforderlich ist, galt dies nicht für Zwecke, für die die Evangelische Kirche kein eigenständiges Gesetzgebungsrecht hat. Es galt also nicht für Zwecke der Steuererhebung. Für diese muss sich die gesetzliche Erlaubnis zur Datenerhebung aus staatlichem Datenschutzrecht ergeben. Die Kirchensteuerstellen dürfen bei der staatlichen Verwaltung der Kirchensteuern zwar mitwirken. Diese Mitwirkung macht die Verwaltung der Kirchensteuer jedoch nicht zu einer innerkirchlichen Angelegenheit, sondern belässt ihr ihren Charakter als staatliche Aufgabe.

Darüber hinaus ist fraglich, ob kirchliches Datenschutzrecht die Erhebung von Daten über Nichtmitglieder der Kirche erlauben darf, solange diese Datenverarbeitung nicht mit der kirchlichen Aufgabe der Förderung des religiösen Bekenntnisses oder der Verkündung des Glaubens in Verbindung steht.<sup>42</sup> Grundrechtseingriffe gegen Nichtmitglieder können keine inneren Angelegenheiten der Kirchen sein. Auf diese sind aber die Selbstregulierung der Kirche nach Art. 137 Abs. 3 WRV und damit auch ihr Datenschutzgesetz beschränkt.

Das Verwaltungsgericht vertritt die Auffassung, dass sich ein Erlaubnistatbestand für die Datenerhebung der Kirchensteuerstelle in Art. 7 Buchst. e und f der Datenschutz-Richtlinie 95/46/EG vom 24. Oktober 1995 (DSRL) finden ließe (Rn. 227). Diese Meinung verkennt bereits den rechtlichen Charakter einer Unions-Richtlinie. Nach Art. 288 Abs. 3 AEUV enthält eine Richtlinie nur Vorgaben für die Gesetzgebung der Mitgliedstaaten. Sie bindet nur die Mitgliedstaaten und enthält kein unmittelbar geltendes Recht.<sup>43</sup> Eine Richtlinie ist im Verhältnis zum Bürger nur sehr ausnahmsweise direkt anwendbar.<sup>44</sup> Diese Ausnahmen lagen hier nicht vor. Vielmehr forderte die Datenschutz-Richtlinie von den Mitgliedstaaten, dass sie Datenschutzgesetze erließen, die der Richtlinie entsprachen. Die unmittelbar geltenden Regelungen fanden sich aber nur in den verbindlichen Regelungen der Mitgliedstaaten, die ihrerseits an der Datenschutz-Richtlinie zu messen waren.<sup>45</sup>

Selbst wenn man eine unmittelbare Anwendbarkeit der Datenschutz-Richtlinie annehmen wollte, wären die Voraussetzungen des Art. 7 Buchst. e oder f DSRL nicht gegeben. Nach Art. 7 Buchst. e DSRL ist die Verarbeitung erlaubt, wenn sie für die Wahrnehmung einer Aufgabe

---

<sup>41</sup> *Arlt*, Datenschutz in den Kirchen, in: Roßnagel (Hrsg.) Handbuch Datenschutzrecht, München 2003, Kap. 8.15 Rn. 40; *Morlok*, in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. Tübingen 2018, Art. 137 WRV Rn. 70, 118, 122; zu den eigenen Angelegenheiten gehört jedoch das Mitgliedschafts- und Beitragsrecht, s. *Morlok*, in: Dreier, a.a.O., Art. 137 WRV Rn. 51 und 72.

<sup>42</sup> *Arlt*, Datenschutz in den Kirchen, in: Roßnagel (Hrsg.) Handbuch Datenschutzrecht, München 2003, Kap. 8.15 Rn. 14.

<sup>43</sup> S. hierzu *Ruffert*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Kommentar, 5. Aufl. München 2016, Art. 288 AEUV, Rn. 23 ff.; *Schroeder*, in: Streinz (Hrsg.): EUV/AEUV-Kommentar, 3. Aufl. München 2018, Art. 288 AEUV, Rn. 52 ff. jeweils m.w.N.

<sup>44</sup> S. hierzu *Ruffert*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Kommentar, 5. Aufl. München 2016, Art. 288 AEUV, Rn. 47 ff.; *Schroeder*, in: Streinz (Hrsg.): EUV/AEUV-Kommentar, 3. Aufl. München 2018, Art. 288 AEUV, Rn. 91 ff. jeweils m.w.N.

<sup>45</sup> S. *Ruffert*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Kommentar, 5. Aufl. München 2016, Art. 288 AEUV, Rn. 47; *Schroeder*, in: Streinz (Hrsg.): EUV/AEUV-Kommentar, 3. Aufl. München 2018, Art. 288 AEUV, Rn. 86 jeweils m.w.N.

erforderlich ist, „die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt und dem für die Verarbeitung Verantwortlichen ... übertragen wurde“. Die Kirchensteuerstelle konnte die Daten bei der Klägerin nicht in Ausübung öffentlicher Gewalt erheben. Die Datenerhebung erfolgte zwar hinsichtlich der Kirchensteuererhebung im öffentlichen Interesse, doch war der Kirchensteuerstelle die Aufgabe der Datenerhebung gerade nicht übertragen worden.<sup>46</sup> Vielmehr war die Verwaltung der Kirchensteuer und damit auch die Erhebung der für die Feststellung der Steuerpflicht erforderlichen Daten direkt beim Bürger allein den Berliner Finanzbehörden übertragen. Die Kirchensteuerstellen hatten nur das Recht zur Mitwirkung und Unterstützung in dem ihnen zugewiesenen Wirkungskreis, nicht aber das Recht zu Grundrechtseingriffen beim Bürger.

Der Erlaubnistatbestand des Art. 7 Buchst. f DSRL erlaubte eine Datenverarbeitung, wenn sie zur Verwirklichung des berechtigten Interesses der verantwortlichen Stelle erforderlich war, „sofern nicht das Interesse oder die Grundrechte und Grundfreiheiten der betroffenen Person“ überwogen. Die Erlaubnistatbestände nach Buchst. e und f schlossen sich gegenseitig aus. Eine öffentliche Stelle konnte sich nur auf Buchst. e berufen. Sie konnte aufgrund des nationalen Gesetzes, das ihr die Aufgabe übertrug, in das Grundrecht auf Datenschutz nach Art. 8 Grundrechtecharta (GRCh) eingreifen. Jenseits dieser gesetzlichen Ermächtigungen konnte sie sich aber nicht auf berechnete Interessen berufen, weil das nationale Gesetz gerade beschreibt, was im berechtigten öffentlichen Interesse liegt und den Grundrechtseingriff rechtfertigt.<sup>47</sup> Daher konnte nur ein privater Verantwortlicher sich auf berechnete Interessen berufen, musste dabei aber entgegenstehende überwiegende Grundrechte und Grundfreiheiten der betroffenen Person berücksichtigen. Dieser Unterscheidung entsprechend, hatte das 2011 geltende Bundesdatenschutzgesetz in § 12 ff. die Erlaubnistatbestände in Umsetzung des Art. 7 Buchst. e DSRL allein für öffentliche Stellen geregelt und in §§ 27 ff. die Umsetzung des Art. 7 Buchst. f DSRL allein für nicht-öffentliche Stellen vorgesehen.<sup>48</sup>

Schließlich ist zu berücksichtigen, ob der Kirchensteuerstelle eine Frage zur Kirchenangehörigkeit gestattet gewesen wäre, selbst wenn ihr allgemein eine Befugnis zu Erhebung, Verarbeitung und Nutzung von personenbezogenen Daten übertragen worden wäre. Eine solche Frage nach der Religionszugehörigkeit könnte ihr nämlich durch die Regelungen der Art. 140 GG i.V.m. Art. 136 Abs. 3 Satz 2 WRV untersagt gewesen sein. Nach Art. 136 Abs. 3 Satz 1 WRV ist niemand verpflichtet, „seine religiöse Überzeugung zu offenbaren“. Dieses Recht auf negative Bekenntnisfreiheit<sup>49</sup> sei nach Meinung des Verwaltungsgerichts nicht verletzt worden, weil die

---

<sup>46</sup> S. zu dieser Voraussetzung *Dammann/Simitis*, EG-Datenschutzrichtlinie – Kommentar, Baden-Baden 1997, Art. 7 Rn. 10.

<sup>47</sup> Daher stellt Art. 6 Abs. 1 DSGVO, der die Erlaubnistatbestände des Art. 7 DSRL wörtlich übernommen hat, nun in Unterabsatz 2 klar, dass Unterabsatz 1 Buchst. f, der den Erlaubnistatbestand der überwiegenden berechtigten Interessen enthält, „nicht für die von Behörden in Erfüllung ihrer Aufgaben vorgenommene Verarbeitung“ gilt.

<sup>48</sup> Auch die Landesdatenschutzgesetze enthielten alle keine Art. 7 Buchst. f DSRL entsprechenden Regelungen.

<sup>49</sup> S. zu diesem *Korioth*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz-Kommentar, Loseblatt, München, Art. 140GG/136 WRV, Rn. 72 ff.; *Morlok*, in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. Tübingen 2018, Art. 136 WRV Rn. 21.

Kirchensteuerstelle nicht wörtlich nach der religiösen Überzeugung der Klägerin gefragt habe (Rn. 217). Sie habe lediglich nach ihrem Geburtsort und den Namen ihrer Eltern der Klägerin gefragt. Dies verkennt bereits den Sachverhalt. Denn das Schreiben trägt den Betreff: „Feststellung der Zugehörigkeit zu einer öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaft“. Die Ansicht des Verwaltungsgerichts verkennt jedoch auch den Charakter des Art. 136 Abs. 3 Satz 1 WRV. Zum Recht, über seine religiöse Überzeugung zu schweigen, gehört – wie sich aus Art. 136 Abs. 3 Satz 2 WRV ergibt – auch, die Zugehörigkeit zu einer Religionsgesellschaft nicht aufdecken zu müssen.<sup>50</sup> Zum Respekt vor diesem Recht gehört für eine öffentliche Stelle wie die Kirchensteuerstelle weiterhin, nicht über Umwege gegen den Willen der betroffenen Person diese Überzeugung auszuforschen.<sup>51</sup> Genau dies hat aber unter Verletzung des Schweigerechts die Kirchensteuerstelle getan.

Das Schweigerecht gilt nicht nur gegenüber dem Staat, sondern über die mittelbare Drittwirkung dieses Grundrechts gegenüber jedermann.<sup>52</sup> Nach Art. 136 Abs. 3 Satz 2 WRV wird hiervon jedoch eine Ausnahme zugelassen. Danach haben „die Behörden ... nur soweit das Recht nach der Zugehörigkeit einer Religionsgesellschaft zu fragen, als davon Rechte und Pflichten abhängen“. Zu den Pflichten die davon abhängen gehört angesichts Art. 137 Abs. 6 WRV auch die Verpflichtung zur Entrichtung von Kirchensteuer.<sup>53</sup> Nach Meinung des Verwaltungsgerichts würden von dieser Ausnahmenvorschrift Kirchenbehörden nicht erfasst (Rn. 216).<sup>54</sup> Dem ist zuzustimmen, weil das Schweigerecht insbesondere gegenüber Religionsgesellschaften gelten soll, weil vor allem von diesen eine diskriminierende Behandlung der schweigeberechtigten Person zu erwarten ist. Eine Frage nach der Religionszugehörigkeit ist somit nur einer staatlichen Behörde erlaubt. Nur der Staat hat die religiöse Neutralität nach Art. 137 Abs. 1 WRV zu wahren und ist für die Einhaltung der Rechte und Pflichten verantwortlich. Daher darf das Finanzamt die Fragebefugnis gerade nicht auf eine bestimmte Religionsgesellschaft oder deren Kirchensteuerstelle übertragen. Und für diese Kirchensteuerstelle gilt: Selbst wenn ihr eine Datenerhebung von Steuerdaten von Nichtmitgliedern erlaubt gewesen wäre, hätte sie aus Achtung vor dem Schweigerecht der Klägerin nicht – auch nicht indirekt – nach ihrer Religionszugehörigkeit fragen dürfen

### 2.3 Datenübermittlung der Kirchensteuerstelle an die Kirchengemeinde [REDACTED]

Die Kirchensteuerstelle übermittelte am [REDACTED] 2011 Name, Anschrift, Geburtsname und Geburtstag der Klägerin sowie die Namen und den Wohnort ihrer Eltern zum Zeitpunkt ihrer Geburt an die Evangelische Kirchengemeinde [REDACTED] und fragte an, ob es dort Informationen über eine Kirchenmitgliedschaft der Klägerin gäbe.

---

<sup>50</sup> Als Ausfluss der informationellen Selbstbestimmung – s. *Korioth*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz-Kommentar, Loseblatt, München, Art. 140GG/136 WRV, Rn. 74, 76.

<sup>51</sup> S. *Korioth*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz-Kommentar, Loseblatt, München, Art. 140GG/136 WRV, Rn. 79.

<sup>52</sup> S. *Korioth*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz-Kommentar, Loseblatt, München, Art. 140GG/136 WRV, Rn. 81.

<sup>53</sup> S. z.B. *Morlok*, in: Dreier (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, 3. Aufl. Tübingen 2018, Art. 136 WRV Rn. 21.

<sup>54</sup> So auch *Korioth*, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz-Kommentar, Loseblatt, München, Art. 140GG/136 WRV, Rn. 90.

Das Verwaltungsgericht hält diese Datenübermittlung nach § 7 Satz 1 KiStG i.V.m. § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO für zulässig (Rn. 234), da sie der Durchführung eines Steuerverwaltungsverfahrens gedient hätte. Nach § 7 Satz 1 KiStG i.V.m. § 92 AO sei sie auch berechtigt gewesen, von der Evangelischen Kirchengemeinde [REDACTED] Auskunft über Taufdatum, Taufort, Taufgemeinde und Taufregister der Klägerin einzuholen (Rn. 235). Die Frage, ob die Kirchensteuerstelle nach § 7 Satz 1 KiStG i.V.m. § 93 AO berechtigt gewesen sei, von der Evangelischen Kirchengemeinde [REDACTED] Auskunft über diese Daten zu verlangen, könne „unbeantwortet bleiben“ (Rn. 237).

Auf § 7 Satz 1 KiStG i.V.m. §§ 30 Abs. 4 Nr. 1, 92 und 93 AO konnte sich die Kirchensteuerstelle nicht berufen, weil die Vorschrift des § 7 KiStG angesichts der Regelungen zur Wahrnehmung der Kirchensteuerverwaltung durch die Finanzbehörden nicht dazu führte, dass sich kirchliche Institutionen auf die Befugnisse der Finanzbehörden nach der Abgabenordnung berufen konnten.<sup>55</sup> Die Kirchensteuerstelle war auch nicht berechtigt, ihr Auskunftersuchen in Form eines Verwaltungsakts zu stellen und sich dabei auf §§ 92 und 93 AO zu berufen.

Das Datenschutzgesetz der Evangelischen Kirche könnte nach § 12 i.V.m. § 5 DSG-EKD die Datenübermittlung rechtfertigen. Eine Übermittlung von personenbezogenen Daten an kirchliche Stellen war danach zulässig, wenn sie „zur Erfüllung der in der Zuständigkeit der übermittelnden oder der empfangenden kirchlichen Stelle liegenden Aufgaben erforderlich ist und die Zulässigkeitsvoraussetzungen des § 5 vorliegen“. Für die Aufgaben der Kirchengemeinde Bitterfeld war die Datenübermittlung nicht erforderlich. Zweifel bestehen auch, ob sie für die Aufgaben der Mitwirkung der Kirchensteuerstelle an der staatlichen Verwaltung der Kirchensteuer erforderlich war, weil kein konkreter auf Tatsachen fußender Verdacht falscher Angaben bestand. Jedenfalls aber verstieß die Übermittlung gegen § 5 Abs. 2 Nr. 5 DSG-EKD. Danach war die zweckändernde Übermittlung der Daten nur zulässig, „wenn Angaben der betroffenen Person überprüft werden müssen, weil tatsächliche Anhaltspunkte für deren Unrichtigkeit bestehen“. Da nach dem Sachverhalt keine tatsächlichen Anhaltspunkte für deren Unrichtigkeit bestanden, sondern – nach Feststellung des Verwaltungsgerichts (Rn. 211) – nur „allgemeine Erfahrungen in Bezug auf die – mitunter vorkommende – Unrichtigkeit“ der Einordnung als Nicht-Mitglied, war diese Übermittlung unzulässig.

Darüber hinaus ist fraglich, ob kirchliches Datenschutzrecht die Erhebung von Daten über Nichtmitglieder der Kirche erlauben darf, solange diese Datenverarbeitung nicht mit der kirchlichen Aufgabe der Förderung des religiösen Bekenntnisses oder Verkündung des Glaubens in Verbindung steht.<sup>56</sup> Grundrechtseingriffe gegen Nichtmitglieder können keine inneren Angelegenheiten der Kirchen sein. Auf diese sind aber die Selbstregulierung der Kirche nach Art. 137 Abs. 3 WRV und damit auch ihr Datenschutzgesetz beschränkt.

Wie bereits dargelegt,<sup>57</sup> erfolgte die Datenübermittlung für Zwecke der Steuererhebung. Für

---

<sup>55</sup> S. näher Kap. 2.2.

<sup>56</sup> *Arlt*, Datenschutz in den Kirchen, in: Roßnagel (Hrsg.) Handbuch Datenschutzrecht, München 2003, Kap. 8.15 Rn. 14.

<sup>57</sup> S. Kap. 2.2.

diese musste sich die gesetzliche Erlaubnis zur Datenerhebung aus staatlichem Datenschutzrecht ergeben. Die Kirchensteuerstellen durften bei der staatlichen Verwaltung der Kirchensteuern zwar mitwirken. Diese Mitwirkung machte die Verwaltung der Kirchensteuer jedoch nicht zu einer innerkirchlichen Angelegenheit, sondern beließ ihr ihren Charakter als staatliche Aufgabe wird. Daher konnte das Datenschutzgesetz der Evangelischen Kirche die Datenübermittlung der Kirchensteuerstellen nicht rechtfertigen, auch wenn diese eine Einrichtung der Evangelischen Kirche sind.

#### 2.4 Übermittlung der Kirchengemeinde [REDACTED] an die Kirchensteuerstelle

Auf die Frage der Kirchensteuerstelle antwortete die Evangelische Kirchengemeinde [REDACTED] dass die Klägerin kurz nach ihrer Geburt in ihrer Kirche getauft worden sei und übersandte einen Auszug aus dem Taufregister.

Das Verwaltungsgericht hält die Evangelische Kirchengemeinde [REDACTED] zur Erteilung dieser Auskünfte für berechtigt. Sie hätten nach Art. 7 Buchst. e DSRL, „jedenfalls aber nach Art. 7 Buchst. f dieser Richtlinie erfolgen dürfen“ (Rn. 236). Die Frage, ob die Evangelische Kirchengemeinde [REDACTED] nach § 7 Satz 1 KiStG i.V.m. § 93 AO verpflichtet gewesen sei, der Kirchensteuerstelle Auskunft über die von ihr geforderten Daten zu geben, könne „unbeantwortet bleiben“ (Rn. 237).

Eine Rechtfertigung der Datenübermittlung aufgrund der Datenschutz-Richtlinie kommt nicht in Frage. Erstens verkennt das Verwaltungsgericht den rechtlichen Charakter einer Unionsrichtlinie gemäß Art. 288 Abs. 3 AEUV. Zum anderen ist der Evangelischen Kirchengemeinde [REDACTED] keine Aufgabe übertragen worden, die im öffentlichen Interesse lag oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgte. Daher wäre der Tatbestand von Art. 7 Buchst. e DSRL auch dann nicht erfüllt gewesen, wenn diese Regelung einen unmittelbar anwendbaren Erlaubnistatbestand gewesen wäre. Schließlich konnte sich die Evangelische Kirchengemeinde [REDACTED] nicht auf Art. 7 Buchst. f DSRL berufen, weil sie eine öffentliche Stelle ist, die sich nicht auf berechnete Interessen, sondern nur auf öffentliche-rechtliche Befugnisse berufen konnte.<sup>58</sup>

Auf § 7 Satz 1 KiStG i.V.m. § 93 AO konnte sich die Evangelische Kirchengemeinde [REDACTED] nicht berufen, weil die Vorschrift des § 7 KiStG angesichts der Regelungen zur Wahrnehmung der Kirchensteuerverwaltung durch die Finanzbehörden nicht dazu führte, dass kirchliche Institutionen auf die Befugnisse der Finanzbehörden nach der Abgabenordnung berufen konnten. Da die Anfrage der Kirchensteuerstelle ohne Erlaubnistatbestand erfolgte und damit rechtswidrig war, bestand auch keine Verpflichtung der Evangelische Kirchengemeinde [REDACTED] gemäß Art. 93 AO Auskünfte zu erteilen.

Die Datenübermittlung der Kirchengemeinde [REDACTED] könnte nach § 12 i.V.m. § 5 DSGVO erlaubt gewesen sein. Eine Übermittlung von personenbezogenen Daten von einer kirchlichen

---

<sup>58</sup> S. Kap. 2.2.

Stelle an eine andere kirchliche Stelle, hier die Kirchensteuerstelle, war nach diesen Vorschriften zulässig, wenn sie „zur Erfüllung der in der Zuständigkeit der übermittelnden oder der empfangenden kirchlichen Stelle liegenden Aufgaben erforderlich ist und die Zulässigkeitsvoraussetzungen des § 5 vorliegen“. Die Übermittlung lag nicht im eigenen Aufgabenbereich der Kirchengemeinde [REDACTED]. Für die Aufgaben der Kirchensteuerstelle zur Mitwirkung an der staatlichen Verwaltung der Kirchensteuer war die Auskunft nicht erforderlich, weil diese keinen konkreten auf Tatsachen beruhenden Verdacht falscher Angaben hatte. Nachdem die Kirchengemeinde [REDACTED] jedoch festgestellt hatte, dass die Klägerin in ihrer Kirche getauft worden war, bestanden für die Kirchengemeinde „tatsächliche Anhaltspunkte für deren Unrichtigkeit“ der Angabe einer Nicht-Mitgliedschaft. Insofern fiel die Mitteilung in den Aufgabenbereich der Mitwirkung der Kirchensteuerstelle an der Erhebung von Kirchensteuer.

Dennoch konnte das Datenschutzgesetz der Evangelischen Kirche die Datenübermittlung der Kirchengemeinde nicht rechtfertigen, auch wenn diese eine Stelle der Evangelischen Kirche ist. Wie bereits dargelegt,<sup>59</sup> erfolgte die Datenübermittlung für Zwecke der Steuererhebung. Da auch die Verwaltung der Kirchensteuer eine staatliche Aufgabe ist, muss sich die gesetzliche Erlaubnis zu einer Datenübermittlung zu diesem Zweck aus staatlichem Datenschutzrecht ergeben.

## 2.5 Datenverarbeitung der Kirchensteuerstelle für den Steuerbescheid

Mit Schreiben vom [REDACTED] 2013 hat die Kirchensteuerstelle das Finanzamt Prenzlauer Berg darüber informiert, dass die Klägerin am [REDACTED] 1953 im evangelischen Glauben in [REDACTED] getauft worden ist.

Diese Übermittlung ist aus den bereits genannten Gründen<sup>60</sup> nicht – wie das Verwaltungsgericht meint (Rn. 241) – nach § 7 KiStG i.V.m. § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO zulässig gewesen. Sie könnte jedoch ein Akt der Mitwirkung der Kirchensteuerstelle im Steuerverwaltungsverfahren gewesen sein, wie es Art. 18 EKV und Nr. 4 VwV vorsahen. Mit dieser Mitteilung hat die Kirchensteuerstelle das die Klägerin betreffende Besteuerungsverfahren beim Finanzamt Prenzlauer Berg aus eigener Kenntnis unterstützt. Gegen die Zulässigkeit dieser Übermittlung und die weitere Verwendung dieser Information im Besteuerungsverfahren durch das Finanzamt Prenzlauer Berg könnte jedoch der Umstand sprechen, dass diese Information rechtswidrig erlangt worden war.<sup>61</sup> Da dieser Informationsgewinnung einer durchgehend rechtswidrigen Praxis des Informationsaustauschs zwischen den Berliner Finanzämtern und den Kirchensteuerstellen und der Datenerhebung durch die Kirchensteuerstellen zugrunde lag, könnte für die Verwertung der Information im Besteuerungsverfahren der Klägerin ein Verwertungsverbot zugrunde liegen. Dieses zu untersuchen, geht jedoch über die Aufgabe, dieses Kurzgutachten zur datenschutzrechtlichen Zulässigkeit des Informationsaustauschs hinaus.

---

<sup>59</sup> S. Kap. 2.2 und 2.3.

<sup>60</sup> S. Kap. 2.2, 2.3 und 2.4.

<sup>61</sup> S. Kap. 2.2, 2.3 und 2.4.

## 2.6 Zusammenfassung

Aus Sicht des Datenschutzrechts ist festzuhalten, dass die Weitergabe von Steuerdaten der Klägerin durch das Finanzamt Prenzlauer Berg an die Kirchensteuerstelle gegen § 31 Abs. 1 Satz 3 AO verstieß und sich nicht auf andere Erlaubnistatbestände stützen konnte.

Der Kirchensteuerstelle stand weder die Befugnis zu, ein Auskunftersuchen gegenüber der Klägerin in Form eines Verwaltungsakts zu erlassen, der sich auf §§ 88 und 90 AO stützte, noch konnte sie sich auf eine Erlaubnisnorm stützen, die ihr die mit der Auskunft verbundene Datenerhebung erlaubte.

Die Kommunikation zwischen der Kirchensteuerstelle und der Evangelischen Kirchengemeinde [REDACTED] in Form von Übermittlungen von Steuerdaten der Klägerin konnte sich nicht auf eine datenschutzrechtliche Erlaubnis stützen. Insbesondere war sie nicht durch § 7 KiStG i.V.m. Erlaubnisnormen der Abgabenordnung und auch nicht durch Art. 18 EKV zu rechtfertigen.

Die Übermittlung der Information zur Taufe der Klägerin von der Kirchensteuerstelle an das Finanzamt Prenzlauer Berg und die Verarbeitung dieses Datums in Besteuerungsverfahren der Klägerin könnte wegen der rechtswidrigen Erlangung dieser Information an einem Verwertungsverbot scheitern.

Rein datenschutzrechtlich zulässig wäre eine Anfrage des Finanzamts bei der Klägerin nach §§ 88 und 90 AO, ein Auskunftersuchen des Finanzamts bei der Evangelischen Kirchengemeinde [REDACTED] nach §§ 92 und 93 AO und eine Mitteilung über die Taufe durch diese Gemeinde an das Finanzamt gewesen. Nach Festsetzung der Kirchensteuer hätte das Finanzamt die Kirchensteuerstelle nach § 31 Abs. 1 Satz 3 AO informieren können.

### 3. Bewertung nach der neuen Rechtslage

Dem Besteuerungsverfahren der Klägerin lag eine datenschutzrechtlich rechtswidrige Praxis der Berliner Finanzbehörden im Zusammenwirken mit den Kirchensteuerstellen zugrunde. Diese Praxis besteht noch heute.<sup>62</sup> Die Finanzbehörden übermitteln Steuerdaten an die Kirchensteuerstellen, diese erlassen Auskunftersuchen als Verwaltungsakte an die Steuerbürger und recherchieren für die Finanzämter im Rahmen der Kirchen. Ihre Rechercheergebnisse geben sie an die Finanzbehörden weiter, die sie in ihren Steuerverfahren verwenden.

Zu prüfen ist daher, ob diese Praxis unter den im Jahr 2020 geltenden einschlägigen Datenschutzregelungen weiterhin rechtswidrig ist oder inzwischen eine datenschutzrechtliche Rechtfertigung erfahren hat. Da sich seit 2011 nahezu alle Rechtsgrundlagen<sup>63</sup> geändert haben, ist zuerst darzustellen, welche rechtlichen Veränderungen gegenüber der Rechtslage 2011 erfolgt sind (3.1), bevor die Praxis der Berliner Finanzbehörden mit den Vorgaben und Erlaubnissen der neuen Rechtsregelungen verglichen werden kann (3.3).

#### 3.1 Neue Rechtslage

Die neue Rechtslage im Datenschutzrecht ist vor allem geprägt durch die Datenschutz-Grundverordnung der Europäischen Union (3.1.1) und die Gesetzesänderungen, die zur Anpassung des deutschen Datenschutzrechts an diese Verordnung in den allgemeinen Datenschutzgesetzen (3.1.2) und in der Abgabenordnung (3.1.3) erfolgt sind. Daneben haben aber auch das Datenschutzgesetz der Evangelischen Kirche (3.1.4), das Kirchensteuergesetz (3.1.5) und die Verwaltungsvereinbarung zwischen dem Senator für Finanzen und der Evangelischen Kirche (3.1.6) Änderungen erfahren.

##### 3.1.1 Datenschutz-Grundverordnung

Die 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)<sup>64</sup> gilt seit dem 25. Mai 2018 in allen Mitgliedstaaten unmittelbar. Sie ersetzt die Datenschutz-Richtlinie von 1995, hat aber von dieser Richtlinie sehr viele Regelungen und Regelungsansätze übernommen.<sup>65</sup> Anders als eine Richtlinie ist die Datenschutz-Grundverordnung entsprechend Art. 288 Abs. 2 AEUV in den Mitgliedstaaten zwar ohne nationalen Umsetzungsakt direkt verbindlich und anwendbar. Sie ist Teil ihrer jeweiligen Rechtsordnung. Aufgrund ihrer unionsweiten Geltung bestimmt sie vorrangig das Datenschutzrecht in Europa. Aber „als ‚Grundverordnung‘ ist sie ergänzungsbedürftig und regelt den Datenschutz nur im Grundsatz

---

<sup>62</sup> S. hierzu die Dienstanweisung „Zusammenarbeit mit den KiSt-Stellen, Stand Januar 2018.

<sup>63</sup> Mit Ausnahme des Evangelischen Kirchenvertrags.

<sup>64</sup> EU ABl. L 119 vom 4.5.2016, 1.

<sup>65</sup> S. näher *Roßnagel*, Einleitung: Das künftige Datenschutzrecht in Europa, in: *Roßnagel* Hrsg.), *Das neue Datenschutzrecht*, Baden-Baden 2018, § 1 Rn. 9.

abschließend.“<sup>66</sup>

Daher wird die Datenschutz-Grundverordnung in vielen Bereichen und Aspekten ergänzt durch Datenschutzregelungen der Mitgliedstaaten. Um die mangelnde Komplexität ihrer Regelungen ausgleichen, sieht die Verordnung in ca. 70 Öffnungsklauseln explizit vielfältige Regelungskompetenzen für die Mitgliedstaaten vor, um ihre bestehenden bereichsspezifischen Datenschutzregelungen beizubehalten oder neue zu erlassen.<sup>67</sup> Das Datenschutzrecht wird somit nicht allein durch die Union geprägt. Erst das komplizierte Zusammenwirken von Unionsrecht und Recht der Mitgliedstaaten bewirkt das europäische Datenschutzrecht.<sup>68</sup>

Die für das Steuerdatenschutzrecht relevante Öffnungsklauseln finden sich in Art. 6 Abs. 2 und 3 DSGVO. Soweit der Verantwortliche personenbezogene Daten verarbeitet, um eine rechtliche Verpflichtung zu erfüllen, um eine Aufgabe im öffentlichen Interesse wahrzunehmen oder um hoheitliche Gewalt auszuüben, verweist Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 Buchst. c und e DSGVO auf die Regelungen, die die Mitgliedstaaten aufgrund der Öffnungsklauseln nach Art. 6 Abs. 2 und 3 DSGVO erlassen oder beibehalten.<sup>69</sup> Die eigentlichen Rechtsgrundlagen der Verarbeitung enthält daher nicht Art. 6 Abs. 1 UAbs. 1 lit. c und e DSGVO. Vielmehr werden diese erst durch die nationalen Bestimmungen geschaffen.<sup>70</sup> Im Verhältnis der beiden Öffnungsklauseln zueinander ist Abs. 3 spezieller als Abs. 2.<sup>71</sup> Beide Öffnungsklauseln zusammen ermöglichen den Mitgliedstaaten, für alle Datenverarbeitungen eine kohärente Gesamtregelung zu treffen, die ihre inneren Angelegenheiten betreffen und typischerweise nicht unmittelbar den europäischen Binnenmarkt berühren.<sup>72</sup> Dadurch sollen die Mitgliedstaaten in die Lage versetzt werden, ihre komplexen Systeme bereichsspezifischen Datenschutzes beizubehalten und fortzuentwickeln.<sup>73</sup>

Eine für die kirchlichen Datenschutzgesetze wichtige Öffnungsklausel ist Art. 91 Abs. 1 DSGVO. Danach darf eine Kirche in einem Mitgliedstaat, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung umfassende Regeln zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung anwendet, diese Regeln weiter anwenden, sofern sie mit der Datenschutz-Grundverordnung in Einklang gebracht werden. Die kirchlichen Datenschutzgesetze in Deutschland genießen damit

---

<sup>66</sup> Bundesregierung, BR-Drs. 110/17, 68; BR-Drs. 430/18, 233.

<sup>67</sup> Zur unionsrechtlichen Zulässigkeit s. *Roßnagel*, Anwendungsvorrang des Unionsrechts, in: *Roßnagel* (Hrsg.), *Das neue Datenschutzrecht*, Baden-Baden 2018, § 2 Rn. 17 ff.

<sup>68</sup> S. näher *Roßnagel*, Einleitung. Das künftige Datenschutzrecht in Europa, in: *Roßnagel* (Hrsg.), *Das neue Datenschutzrecht*, Baden-Baden 2018, § 1 Rn. 1 ff.

<sup>69</sup> S. hierzu auch *Roßnagel*, *DuD* 2018, 477 (479).

<sup>70</sup> Bundesregierung, BR-Drs. 430/18, 233.

<sup>71</sup> *Roßnagel*, in: *Simitis/Hornung/Spiecker* (Hrsg.), *Datenschutzrecht – DSGVO – BDSG*, Baden-Baden 2019, Art. 6 Abs. 3 Rn. 19 ff. Als eine einheitliche Öffnungsklausel sehen Abs. 2 und Abs. 3 *Schantz*, *NJW* 2016, 1841 (1842); *Schulz*, in: *Gola* (Hrsg.), *DSGVO*, 2. Aufl. München 2018, Art. 6 Rn. 172, an.

<sup>72</sup> *Schaller*, Öffentlicher Bereich, in: *Roßnagel* (Hrsg.), *Das neue Datenschutzrecht*, Baden-Baden 2018, § 7 Rn. 17; *Kühling/Martini* u.a., *Die Datenschutz-Grundverordnung und das nationale Recht*, 2016, 34; zurückhaltend *Frenzel*, in: *Paal/Pauly* (Hrsg.), *DSGVO*, 2. Aufl. München 2018, Art. 6 Rn. 32.

<sup>73</sup> S. Erwägungsgrund 10 DSGVO; *Schaller*, Öffentlicher Bereich, in: *Roßnagel* (Hrsg.), *Das neue Datenschutzrecht*, Baden-Baden 2018, § 7 Rn. 8 ff.

Bestandsschutz<sup>74</sup> und unterliegen nicht dem Anwendungsvorrang der Datenschutz-Grundverordnung. Sie musste sich jedoch vor Inkrafttreten der Datenschutz-Grundverordnung ihren Grundsätzen, ihren zentralen Regelungen und ihrer Begriffsbildung durch entsprechende Änderungen anpassen.<sup>75</sup>

Im Ergebnis hat die Datenschutz-Grundverordnung im Steuerdatenschutzrecht keine unmittelbare Bedeutung. Für die datenschutzrechtliche Beurteilung der zu untersuchenden Praxis des Informationsaustauschs zwischen Berliner Steuerbehörden und Kirchensteuerstellen und die Datenerhebung durch die Kirchensteuerstelle kommt die Datenschutz-Grundverordnung nicht unmittelbar zur Anwendung. Unmittelbar entscheidend bleiben die in Kapitel 2 herangezogenen gesetzlichen Grundlagen, die allerdings an die Datenschutz-Grundverordnung angepasst worden sind.

### 3.1.2 Änderungen von Datenschutzregelungen des Bundes und der Länder

In Ausfüllung dieser Öffnungsklauseln ersetzte der Bundesgesetzgeber in einem Ersten Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680 (DSAnpUG-EU) vom 30. Juni 2017<sup>76</sup> das alte Bundesdatenschutzgesetz durch ein neues Bundesdatenschutzgesetz und änderte die Datenschutzvorschriften in zehn weiteren Bundesgesetzen.<sup>77</sup> Im Zweiten Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680 (2. DSAnpUG-EU) vom 20. November 2019<sup>78</sup> passte der Bundesgesetzgeber die bereichsspezifischen Datenschutzregelungen in über 150 weiteren Gesetzen des Bundes an die unionsrechtlichen Vorgaben an.

Auch die Bundesländer haben neue Landesdatenschutzgesetze erlassen sowie Teile ihrer bereichsspezifischen Datenschutzgesetze an die Datenschutz-Grundverordnung angepasst.<sup>79</sup> Das Land Berlin hat das Gesetz zum Schutz personenbezogener Daten in der Berliner Verwaltung (Berliner Datenschutzgesetz - BlnDSG) am 13. Juni 2018 als Art. 1 des Gesetzes zur Anpassung des Berliner Datenschutzgesetzes und weiterer Gesetze an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680 (Berliner Datenschutz-Anpassungs- und -Umsetzungsgesetz EU - BlnDSAnpUG-EU) erlassen.<sup>80</sup>

---

<sup>74</sup> S. hierzu auch Erwägungsgrund 165 DSGVO.

<sup>75</sup> S. hierzu näher z.B. *Seifert*, in: Simitis/Hornung/Spiecker (Hrsg.), *Datenschutzrecht – DSGVO – BDSG*, Baden-Baden 2018, Art. 91 Rn. 8 ff.

<sup>76</sup> BGBl. I, 2097.

<sup>77</sup> S. hierzu *Roßnagel*, DuD 2017, 277 (279 ff.); *ders.*, DuD 2018, 477 (480f.) und *ders.*, DuD 2018, 741 ff.

<sup>78</sup> BGBl. I, 1626.

<sup>79</sup> S. *Kugelman*, DuD 2018, 482 ff.

<sup>80</sup> GVBl. 2018, 418.

### 3.1.3 Änderungen der Abgabenordnung

Eine starke Änderung und Ergänzung der Datenschutzregelungen in der Abgabenordnung enthielt das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017<sup>81</sup> in Art. 17. Vor allem durch dieses, aber auch durch andere Gesetze<sup>82</sup> wurde die Abgabenordnung, die 2011 noch keine spezifischen Datenschutzregelungen kannte, um die §§ 29b und 29c AO zur Zulässigkeit der Datenverarbeitung in Finanzbehörden, die §§ 32a bis 32f AO zu den Rechten der betroffenen Personen, die §§ 32g bis 32i AO zu organisatorischen Vorgaben, die §§ 88a und 88b zur Datensammlung und zum Datenabruf, die §§ 93a- 93d AO zu Datenmitteilungen und -übermittlungen, die §§ 117a bis 117d AO zur zwischenstaatlichen Kommunikation und die §§ 139a bis 139d AO zu Identifikationsmerkmalen ergänzt. Die für die zu untersuchende Praxis bisher relevanten Vorschriften der §§ 30, 31, 88, 90, 92 und 93 AO wurden zwar leicht angepasst, in den für die weitere Diskussion relevanten Passagen aber gegenüber 2011 nicht oder kaum verändert. Dementsprechend gelten die in Kapitel 2 untersuchten Interpretationen und Anwendungsbedingungen für diese Vorschriften auch heute noch.

### 3.1.4 Neufassung des Datenschutzgesetzes der Evangelischen Kirche

Auf der Grundlage des Art. 140 i.V.m. Art 137 Abs. 3 WRV sowie Art. 91 DSGVO ist auch das Kirchengesetz über den Datenschutz der Evangelischen Kirche in Deutschland (EKD-Datenschutzgesetz – DSG-EKD) am 15. November 2017 neu gefasst worden<sup>83</sup> und gilt in dieser Fassung seit dem 25. Mai 2018. Es ist im Regelungsgehalt und in der Wortwahl der Datenschutz-Grundverordnung angepasst worden und umfasst mit 56 Vorschriften mehr als doppelt so viele Vorschriften wie die Vorgängerfassung des Gesetzes. Das Gesetz regelt nach seiner Präambel „die Datenverarbeitung im kirchlichen und diakonischen Bereich“. Insbesondere wurden die Regelungen zur Zulässigkeit der Datenverarbeitung zu den Rechten der betroffenen Person und zur Aufsicht über die Datenverarbeitung innerhalb der Evangelischen Kirche neu geregelt.

### 3.1.5 Neufassung des Kirchensteuergesetzes

Das Kirchensteuergesetz des Landes Berlin wurde durch das Gesetz zur Änderung des Kirchensteuergesetzes und des Kirchenaustrittsgesetzes vom 17. Dezember 2014 letztmalig geändert.<sup>84</sup> An den für die zu untersuchende Praxis entscheidenden Vorschriften der §§ 1 und 7 KiStG hat sich jedoch nichts verändert. Auch für diese gelten die in Kapitel 2 getroffenen Feststellungen auch noch für die zu untersuchende heutige Praxis weiter.

---

<sup>81</sup> BGBl. I, 2541.

<sup>82</sup> Z.B. Art. 70 des 2. DSAnpUG-EU vom 20.11.2019, BGBl. I, 1626.

<sup>83</sup> ABl. EKD S. 353.

<sup>84</sup> GVBl. 2014, 519.

### 3.1.6 Neufassung der Verwaltungsvereinbarung

Die Verwaltungsvereinbarung über die Verwaltung der Kirchensteuern durch die Berliner Finanzbehörden (VwV) wurde am 17. November 2011 neu gefasst.<sup>85</sup> Die Neufassung trat am 1. Januar 2012 in Kraft. Nr. 1 und Nr. 2 VwV sind im Wesentlichen unverändert. In Nr. 4 hat sich in Abs. 1 Satz 2 der Buchstabe b verändert. Nach dieser Änderung bestimmt Satz 2 jetzt:

*„Zu den Aufgaben der Kirchensteuerstellen gehören im Rahmen ihrer allgemeinen Mitwirkung und Unterstützung der Finanzämter bei der Verwaltung der Kirchensteuern insbesondere*

*a) die Feststellung der subjektiven Kirchensteuerpflicht,*

*b) die Prüfung und Anregung von Änderung der Kirchensteuermerkmale im Elektronischen Datensatz für den Steuerabzug,*

*... .“*

Da die Aufgabe nach Buchstabe b für die Bewertung der zu untersuchenden Praxis der Berliner Finanzbehörden und Kirchensteuerstelle keine Relevanz hatte, gelten die in Kap. 2 getroffenen Feststellungen zur Verwaltungsvereinbarung auch heute noch.

## 3.2 Datenschutzrechtliche Bewertung der Praxis

Im Folgenden untersucht das Gutachten, ob an den Ergebnissen des Kapitels 2 aufgrund der geänderten Rechtsvorgaben Änderungen vorzunehmen sind. Alle im Folgenden genannten Vorschriften betreffend die jeweils derzeit geltenden Fassungen.

### 3.2.1 Datenübermittlung der Finanzbehörden an die Kirchensteuerstelle

Ohne konkreten Verdacht „beauftragen“ Finanzbehörden die Kirchensteuerstellen nachzuforschen, ob entgegen der Angabe der Steuerpflichtigen dennoch eine subjektive Steuerpflicht besteht Kirchensteuer zu entrichten. Zu diesem Zweck übermitteln sie Name, Anschrift Geburtstag und Angaben zur Steuererklärung der betroffenen Person an die Kirchensteuerstellen.

Dieses Verfahren ist bereits deshalb unzulässig, weil den Finanzbehörden keine „greifbaren Umstände vorliegen, die darauf hindeuten, dass ... Angaben falsch ... sind“. Soweit es an „offenkundigen Zweifelsfragen“ fehlt, die sich ihnen „den Umständen nach ohne weiteres aufdrängen“,<sup>86</sup> diskriminieren sie Nicht-Kirchenmitglieder, die sie einem nicht auf Tatsachen beruhenden Generalverdacht aussetzen.

Solche konkreten Verdachtsumstände fordert die Dienstanweisung „Zusammenarbeit mit den KiSt-Stellen, Stand Januar 2018, nicht. Ihr genügen „Abweichungen in den Angaben über die

---

<sup>85</sup> ABl. Berlin 2011, 3041.

<sup>86</sup> Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) vom 31.1.2014, zu § 88 Nr. 2.

Zugehörigkeit zu einer Religionsgemeinschaft in den Steuererklärungen, den Grundinformations- und/oder den ELStAM-Daten“. Immer, wenn das maschinelle Festsetzungsprogramm aufgrund solcher Abweichungen „Prüfhinweise“ ausgibt, ist die „Beteiligung der Kirchensteuerstelle“ vorgesehen.

Die Offenlegung der Steuerdaten durch eine Finanzbehörde gegenüber der Kirchensteuerstelle ist nach § 29b Abs. 1 AO als Form der Datenverarbeitung<sup>87</sup> nur zulässig, wenn sie zur Erfüllung der ihr obliegenden Aufgabe oder in Ausübung öffentlicher Gewalt, die ihr übertragen wurde, erforderlich ist. Die der Finanzbehörde obliegende Aufgabe ist nach § 1 Abs. 2 KiStG i.V.m. § 2 AOAnwG und der Konkretisierung in Nr. 2 VwV die Festsetzung der Kirchensteuer eines Mitglieds der Kirche.<sup>88</sup> Ohne Anlass, an den Angaben der betroffenen Person zu zweifeln, ist weder eine Nachforschung noch eine Offenlegung von Steuerdaten gegenüber den Kirchensteuerstellen zur Erfüllung dieser Aufgabe erforderlich.

Die Regelung des § 29 AO ist für die Befugnis zur Offenlegung die spezifischere Vorschrift gegenüber der Regelung des Steuergeheimnisses in § 30 AO und insbesondere der Feststellung in § 30 Abs. 4 AO, wann keine unbefugte Offenbarung des Steuergeheimnisses vorliegt. Spätestens nach Einführung des Erlaubnistatbestands in § 29b AO kommt § 30 Abs. 4 AO nur noch die Funktion eines Rechtfertigungstatbestands im Rahmen der Strafbarkeitsnorm des § 355 Abs. 1 StGB zu. Es kommt für die Zulässigkeit der Übermittlung als Form der Offenbarung nicht darauf an, dass diese einem Steuerverfahren „dient“. Vielmehr muss sie gemäß § 29b Abs. 1 AO dafür „erforderlich“ sein.

Für die Übermittlung von Steuerdaten an die Kirchensteuerstelle gilt weiterhin als Spezialvorschrift § 31 Abs. 1 Satz 3 AO, die insoweit § 29b Abs. 1 AO vorgeht. Sie stellt wie § 29b Abs. 1 AO auf die Erforderlichkeit der Übermittlung für die Durchführung von Steuerverfahren ab. Sie begrenzt aber den Anlass, den Umfang und den zulässigen Zeitpunkt der Übermittlung. Nach dieser Vorschrift dürfen die Finanzbehörden den Kirchensteuerstellen

- a) nur die Namen und die Anschriften von Kirchenmitgliedern sowie die für die Kirche festgesetzten Abgaben
- b) nur auf ein eine konkrete betroffene Person betreffendes Ersuchen hin,
- c) nur, nachdem sie die Abgaben festgesetzt haben,

übermitteln.<sup>89</sup>

Die Übermittlung weiterer Steuerdaten ohne konkretes Ersuchen der Kirchensteuerstelle und vor Festsetzung der Kirchensteuer – also wie bisher zur Überprüfung von Angaben und zur Erhebung von Steuerdaten ohne konkreten Verdacht – ist unzulässig. Die Finanzbehörde darf

---

<sup>87</sup> S. *Roßnagel*, in: Simitis/Hornung/Spiecker (Hrsg.), Datenschutzrecht – DSGVO – BDSG, Baden-Baden 2019, Art. 4 Abs. 2 Rn. 25f.

<sup>88</sup> S. hierzu Kap. 2.1.

<sup>89</sup> S. hierzu Kap. 2.1.

die Überprüfung nur auf konkreten Verdacht hin vorsehen und muss sie selbst durchführen.

### 3.2.2 Datenerhebung und Datenübermittlung durch die Kirchensteuerstelle

Die Kirchensteuerstelle erhebt personenbezogene Daten durch einen Fragebogen bei der betroffenen Person, indem sie in Form eines Verwaltungsakts ein Antwortersuchen unter Berufung auf §§ 88 und 90 AO an diese richtet. Gegenüber einer Kirchengemeinde erlässt sie ein Antwortersuchen unter Berufung auf § 92 und 93 AO. In beiden Fällen informiert die Kirchensteuerstelle die Betroffenen über den verpflichtenden Charakter einer Antwort.

Für den Erlass dieser Verwaltungsakte fehlt der Kirchensteuerstelle jede Ermächtigungsgrundlage. Für die zwangsweise Datenerhebung und die Übermittlung von Steuerdaten an die Kirchengemeinde fehlt ihr eine Erlaubnisnorm.

Die Vorschrift des § 7 KiStG kann nicht dahin verstanden werden, dass sie alle hoheitlichen Befugnisse der Finanzbehörden auf die Kirchensteuerstellen überträgt. Vielmehr bleiben diese allein bei den Finanzbehörden, die die Abgabenordnung auf die Verwaltung der Kirchensteuer, die nach § 1 Abs. 2 KiStG, 2 AOAnwG und Art. 18 EKV nur ihnen übertragen worden ist, anwenden müssen.<sup>90</sup> Die Kirchensteuerstellen haben nur die in Nr. 4 Abs. 1 VwV genannten Mitwirkungsaufgaben, ohne dass ihnen hierfür konkrete Befugnisse oder gar Eingriffsermächtigungen im Verhältnis zur Bürgern übertragen worden wären.

Aus der Verwaltungsvereinbarung über die Verwaltung der Kirchensteuern können die Kirchensteuerstellen keine Ermächtigung zum Erlass von Verwaltungsakten und keiner Erlaubnisnorm zur Übermittlung und Erhebung personenbezogener Daten ableiten, weil eine Verwaltungsvorschrift keine Grundrechtseingriffe rechtfertigen kann.<sup>91</sup>

Auf die Erlaubnisnormen des Datenschutzgesetzes der Evangelischen Kirche können sich die Kirchensteuerstellen ebenfalls nicht berufen, weil die betroffenen Personen nach ihren Angaben keine Mitglieder der Evangelischen Kirche sind. Grundrechtseingriffe gegen Nichtmitglieder können keine inneren Angelegenheiten der Kirchen sein. Auf diese sind aber die Selbstregulierung der Kirche und ihr Datenschutzgesetz beschränkt. Das Gesetz regelt nach seiner Präambel „die Datenverarbeitung im kirchlichen und diakonischen Bereich“. Datenverarbeitung zum Zweck der Kirchensteuererhebung ist jedoch eine staatliche Aufgabe, an der Kirchensteuerstellen mitwirken dürfen, die aber durch deren Mitwirkung nicht zur innerkirchlichen Angelegenheit wird. Für diese Förderung der Kirchensteuerverwaltung stehen den Kirchensteuerstellen keine Befugnisse zu hoheitlichen Anordnung und Grundrechtseingriffe zu.<sup>92</sup>

Die Frage nach der Mitgliedschaft in einer Kirche – auch nach indirekten Hinweisen darauf – ist den Kirchensteuerstellen durch die negative Bekenntnisfreiheit der betroffenen Person nach Art. 140 GG i.V.m. Art. 136 Abs. 3 Satz 1 WRV untersagt. Niemand ist verpflichtet, „seine

---

<sup>90</sup> S. Kap. 2.2.

<sup>91</sup> S. näher Kap. 2.2.

<sup>92</sup> S. Kap. 2.2. und 2.3.

religiöse Überzeugung zu offenbaren“. Dies gilt auch für seine Kirchenmitgliedschaft. Dieses Verbot gilt aufgrund der Drittwirkung dieses Grundrechts auch für Kirchensteuerstellen. Nur staatliche Behörden dürfen nach Art. 140 GG i.V.m. Art. 136 Abs. 3 Satz 2 WRV die Kirchenmitgliedschaft erfragen, soweit „davon Rechte und Pflichten abhängen“. Zu den Pflichten, die davon abhängen, gehört angesichts Art. 137 Abs. 6 WRV auch die Verpflichtung zur Entrichtung von Kirchensteuer. Zu diesen berechtigten staatlichen Behörden gehören die Kirchensteuerstellen nicht.

Es ist daher unzulässig, dass die Kirchensteuerstellen unter Berufung auf §§ 88, 90, 92 und 93 AO durch Verwaltungsakt zwangsweise Auskünfte einholen und Steuerdaten übermitteln und erheben. Diese Auskünfte müssen die Steuerbehörden selbst einholen.

### 3.2.3 Auskunft von Kirchengemeinden

Die Kirchengemeinden, von denen die Kirchensteuerstellen, Auskünfte eingefordert haben, übermitteln Daten über die betroffene Person sowie deren Angehörige an die Kirchensteuerstellen.

Da die Kirchensteuerstellen diese Auskünfte nicht unter Berufung auf §§ 92 und 93 AO einfordern dürfen, ist die Kirchengemeinde nicht verpflichtet, diese Auskunft zu erteilen und darf sich auch nicht auf diese gesetzliche Verpflichtung berufen.

Die Kirchengemeinden können sich für die Übermittlung der Daten auch nicht auf § 8 Abs. 1 DSGVO berufen. Die Daten werden übermittelt, um die Kirchensteuerstellen bei ihrer Mitwirkung an der Verwaltung der Kirchensteuer zu unterstützen. Die Verwaltung der Kirchensteuer ist jedoch eine staatliche Aufgabe. Datenübermittlungen zu diesem Zweck sind keine inneren Angelegenheiten der Evangelischen Kirche, sondern erfolgen zur Verfolgung staatlicher Angelegenheiten, die nur durch staatliche Datenschutzregelungen erlaubt werden können,<sup>93</sup> die hier nicht vorliegen.<sup>94</sup>

---

<sup>93</sup> S. Kap. 2.2. und 2.3.

<sup>94</sup> S. hierzu auch *Arlt*, Datenschutz in den Kirchen, in: Roßnagel (Hrsg.) Handbuch Datenschutzrecht, München 2003, Kap. 8.15 Rn. 5; *Dammann*, in: Simitis (Hrsg.), Bundesdatenschutzgesetz, 8. Aufl. München 2014, § 2 Rn. 86f. *Seifert*, in: Simitis/Hornung/Spiecker, Datenschutzrecht – DSGVO – BDSG, Baden-Baden 2019, Art. 91 Rn. 2f.: Kirchen sind weder öffentliche noch nicht-öffentliche Stellen und unmittelbar von den Datenschutzgesetzen nicht erfasst. Das hat nichts mit der Frage zu tun, ob der Staat allgemeine (Datenschutz-)Gesetze erlassen darf, die auch die Kirchen binden – s. hierzu *Dammann*, in: Simitis (Hrsg.), Bundesdatenschutzgesetz, 8. Aufl. München 2014, § 2 Rn. 90 ff.

## 4. Zusammenfassung

Die von den Berliner Finanzbehörden und den Kirchensteuerstellen geübte Praxis der Arbeitsteilung in der Überprüfung von Mitgliedschaften betroffener Personen in der Evangelischen Kirche ist datenschutzrechtlich unzulässig. Diese Praxis muss durch eine rechtmäßige Aufgabenwahrnehmung ersetzt werden. Da die Kirchensteuerstellen weder Ermächtigungen zur Erlass von Auskunftersuchen durch Verwaltungsakte haben noch ihnen sonstige Befugnisse zu Grundrechtseingriffen in Form von Datenerhebungen und Datenübermittlungen zustehen, kann aus Sicht des Datenschutzrechts die Überprüfung der subjektiven Kirchensteuerpflicht allenfalls durch die Finanzbehörden selbst übernommen werden. Diese haben sich jedoch auf Fälle zu beschränken, bei denen aus Tatsachen konkrete individuelle Anhaltspunkte für einen Verdacht einer falschen Zuordnung abzuleiten sind.