FG Nürnberg, Urteil v. 01.02.2023 – 3 K 596/22

Titel:

Rechtmäßigkeit einer Anforderung von Unterlagen durch die Finanzbehörden unter besonderer Berücksichtigung der DSGVO

Normenketten:

AO § 29b
AO § 90
AO § 93
AO § 97
DS-GVO Art. 4 Nr. 1
DS-GVO Art. 4 Nr. 2
DS-GVO Art. 4 Nr. 7
DS-GVO Art. 5
DS-GVO Art. 6 Abs. 1
DS-GVO Art. 6 Abs. 2
DS-GVO Art. 6 Abs. 3
DS-GVO Art. 9 Abs. 2

Leitsätze:

1. Der Gesetzgeber ist von Verfassungs wegen verpflichtet, zur Vermeidung der Verfassungswidrigkeit des materiellen Steuergesetzes dieses in ein normatives Umfeld einzubetten, das die tatsächliche Lastengleichheit der Steuerpflichtigen gewährleistet, insbesondere auch durch die Ergänzung des Deklarationsprinzips durch das Verifikationsprinzip.
2. Aufgrund der in der DSGVO geregelten Öffnungsklauseln in Art. 6 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 und 3 und Art. 9 Abs. 2 DSGVO hat der Gesetzgeber mit § 29b AO für die Finanzbehörden den datenschutzrechtlichen Bereich der Verarbeitung personenbezogener Daten die Grundregelungen in Art. 5, Art. 6 und Art. 9 DSGVO geregelt und modifiziert.

Schlagwort:

Personenbezogene Daten

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Urteil vom 13.08.2024 – IX R 6/23

Fundstellen:

StB 2023, 228
EFG 2023, 604
DStRE 2023, 571
DStR 2023, 829
LSK 2023, 2798

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1
Streitig ist die Rechtmäßigkeit einer Anforderung von Unterlagen.

2

Mit Einreichung der Einkommensteuererklärungen der Klägerin für die Jahre 2018 und 2019 legte der Prozessbevollmächtigte für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Objekte B-Stadt, B-Straße, und A-Stadt, A-Straße, u.a. Aufstellungen der gesammelten Mieteinnahmen, der Abschreibung, der Verwaltungs- und der Instandhaltungsaufwendungen sowie sonstiger Aufwendungen für das jeweilige Haus vor.

3
Im Rahmen der Bearbeitung der Erklärungen forderte das Finanzamt den Prozessbevollmächtigten mit Schreiben vom 08.06.2021 und Erinnerungsschreiben vom 13.07.2021 auf, für die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung des Objekts A-Straße in A-Stadt Kopien der aktuellen Mietverträge, Nebenkostenabrechnungen sowie Nachweise über geltend gemachte Erhaltungsaufwendungen einzureichen.

4
Der Prozessbevollmächtigte legte mit Schreiben vom 22.07.2021 eine Aufgliederung der Brutto- und Nettomieteinnahmen mit geschwärzten Namen der Mieter sowie der Betriebskosten auf die verschiedenen Wohnungen der A-Straße und Unterlagen über die Instandhaltungsaufwendungen vor, jedoch nicht die angeforderten Mietverträge und Nebenkostenabrechnungen. Er teilte mit, dass die Offenlegung dieser Unterlagen im Hinblick auf die Grundsätze der Datenschutzgrundverordnung – DSGVO – ohne vorherige Einwilligung der Mieter nicht möglich sei. Zudem sei eine Berechtigung zur Unterlagenanforderung nicht ersichtlich, da die Mietverträge zur Prüfung der tatsächlichen Einkünfte untauglich seien.

5
Das Finanzamt forderte daraufhin mit Schreiben vom 02.09.2021 und Erinnerungsschreiben vom 28.09.2021 den Prozessbevollmächtigten unter Hinweis auf die Mitwirkungspflichten der Klägerin nach den §§ 90, 93, 97 AO nochmals zur Abgabe der Mietverträge und ggf. der Schreiben über Mietänderungen zum Zwecke der Prüfung der in der Steuererklärung gemachten Angaben auf.

6
Den gegen die Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen erhobenen Einspruch wies das Finanzamt mit Einspruchsentscheidung vom 28.04.2022 als unbegründet zurück.

7
Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt:

8
Ein Steuerpflichtiger sei nach § 90 Abs. 1 AO zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet. Er komme der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass er die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlege und die ihm bekannten Beweismittel angebe. Das Finanzamt könne nach pflichtgemäßem Ermessen bestimmen, welche Beweismittel i.S.d. § 92ff AO es für erforderlich halte. Die Mitwirkungspflicht umfasse auch die Pflicht zur Vorlage von Urkunden (§§ 97 AO, 92 Satz 2 Nr. 3 AO). Eine Mitwirkung dürfe verlangt werden, soweit sie zur Feststellung des steuererheblichen Sachverhalts notwendig, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar sei.

9
Das Finanzamt benötige die Namen der Mieter sowie die jeweiligen Mietverträge zur Kontrolle der steuererheblichen Verhältnisse. Aus den Mietverträgen ergebe sich – ggf. in Verbindung mit weiteren Unterlagen – u.a. die Höhe der vereinbarten Mietzinsen, Mieterhöhungen, Abweichungen zu tatsächlich geleisteten Zahlungen, die Zusammensetzung des Mietzinses, die Umlagefähigkeit von Nebenkosten, der Umfang des Nutzungsrechts des Mieters mit eventuellen Vorbehalten des Vermieters oder auch schlicht die tatsächliche Durchführung der (privaten) Vermietung.

10
Die Unterlagenanforderung sei somit ein geeignetes Mittel zur Aufklärung der steuererheblichen Verhältnisse. Des Weiteren sei die Unterlagenanforderung auch erforderlich. Es sei kein anderes gleich wirksames Mittel ersichtlich. Insbesondere wiesen private Aufstellungen des Steuerpflichtigen keinen vergleichbaren Nachweiswert auf, da sie nur einseitig erstellt worden seien. Sie seien im Gegensatz zu Mietverträgen, die naturgemäß mindestens von einer weiteren Partei abgeschlossen werden, objektiv schlechter nachprüfbar. Auch die Namen der Mieter seien erforderlich, um Zahlungsflüsse dem jeweiligen Mietverhältnis individuell zuordnen zu können.

11
Die Unterlagenanforderung sei auch angemessen und zumutbar. Sie bedeute für die Klägerin keine schwerwiegenden Nachteile, die außer Verhältnis zum legitimen Zweck der zu treffenden Steuerfestsetzung stünden. Die Anforderung sei eine verhältnismäßige Maßnahme zur Aufklärung der steuererheblichen Verhältnisse bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Beiziehung der Mietverträge und der Schreiben über Mietänderungen sei damit geeignet, erforderlich, angemessen und auch tatsächlich erfüllbar.

12
Zudem stünden die Grundsätze der DSGVO der Erfüllung der Mitwirkungspflichten nicht entgegen, da die Klägerin zur Erhebung und Verarbeitung der in den Verträgen enthaltenen, personenbezogenen Daten zum Zwecke der Wahrnehmung eben dieser steuerlichen Pflichten berechtigt sei, Art. 6 Abs. 1c DSGVO. Das Recht zur "Verarbeitung" beinhalte auch das Recht zur Weitergabe an die Finanzbehörde.

13
Der Prozessbevollmächtigte hat Klage erhoben und zur Begründung im Wesentlichen vorgetragen:

14
Die in den Wohnungsmietverträgen enthaltenen persönlichen Daten der Mieter seien durch die DSGVO geschützt. Der Vermieter sei daher nicht berechtigt, diese Daten fremden Dritten ohne ausdrückliche Rechtsgrundlage oder Einwilligung der Mieter offenzulegen. Das Finanzamt habe der Klägerin auch keine Einwilligung der Mieter zur Datenfreigabe vorgelegt. Es sollte auch dem Finanzamt klar sein, dass das Recht der Klägerin auf Verarbeitung der Daten – hier Aufbewahrung des Mietvertrags – nicht automatisch die Regelungen der DSGVO außer Kraft setze und das Recht zur Weitergabe der Mieterdaten an die Finanzbehörde umfasse.

15
Die Klägerin sei daher nicht berechtigt und nicht verpflichtet, die Daten offenzulegen.

16
Dem Amt lägen zudem bereits sämtliche für die Durchführung der Besteuerung erforderlichen Daten vor. Die angeforderten Daten seien für die durchzuführende Veranlagung weder erforderlich, noch geeignet. So habe die Klägerseite umfangreiche Aufstellungen, wie zum Beispiel die Kontoauszüge der Mietkonten mit geschwärzten Mieterdaten, zu den Mietwohnungen vorgelegt. Das Amt habe nicht einmal vorgetragen, welche Angaben der Klägerin in ihrer Einkommensteuererklärung (vorgeblich) Zweifel begründen würden. Die Aufforderung an das Finanzamt, eine alternative Nachweismöglichkeit für die Einkünfte der Klägerin zu benennen, sei unbeantwortet geblieben.

17
Das Vorlageverlangen gehe über die für die Durchführung der Besteuerung erforderlichen Maßnahmen hinaus. Die Maßnahme sei daher als eine rechtswidrig durchgeführte Außenprüfung anzusehen. Die Aufforderung des Finanzamtes sei nicht verhältnismäßig und auch nicht zumutbar. Sie sei rechtswidrig, da sie zur Begehung einer Straftat, dem Verstoß gegen die DSGVO, auffordere. Einerseits werde die Klägerin selbst durch die Anforderung des Finanzamtes in ihrem verfassungsrechtlich garantiertem Recht auf informationelle Selbstbestimmung gem. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG verletzt. Darüber hinaus werde die Klägerin unter Hinweis und Drohung mit hoheitsrechtlichen Ansprüchen angewiesen, durch Vorlage der Mietverträge, das informationelle Selbstbestimmungsrecht ihrer Mieter zu verletzen.

18
Nach Auffassung der Klägerseite erfolge die pauschale, uneingeschränkte Anforderung der Mietverträge aufgrund verwaltungsinternen Anweisungen, um – ohne gesetzliche Grundlage und damit willkürlich, rechtswidrig und sogar rechtsbeugend – mit hoheitlichen Mitteln im Wesentlichen eine Datenbank zu Mietverhältnissen aufzubauen und zu pflegen. Hierzu würden die Mietverträge systematisch bei den Steuerpflichtigen abgefragt. Dies sei unzulässig. Die Einleitung strafrechtlicher Maßnahmen erscheine angezeigt.

19
In der mündlichen Verhandlung hat der Prozessbevollmächtigte ergänzend vorgetragen, dass sich weder aus § 29b AO noch aus Art. 4 Nr. 2 der DSGVO eine Befugnis des Finanzamts zur Anforderung der Daten ergebe. Ein Vorlageverlangen sei zudem darauf begrenzt, dass die angeforderten Unterlagen für die

Besteuerung des Steuerpflichtigen von Bedeutung seien. Für die Besteuerung der Klägerin seien die Mietverträge jedoch irrelevant.

20
Der Prozessbevollmächtigte beantragt die Aufhebung der Bescheide vom 08.06.2021, vom 02.09.2021 und vom 28.09.2021 sowie der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2022 zur Vorlage von Mietverträgen des Objekts A-Straße in A-Stadt.

21
Für den Fall der Klageabweisung beantragt er die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und wegen einer möglichen Abweichung von den grundlegenden Entscheidungen des BFH.

22
Weiter beantragt er, die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

23
Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen.

24
Zur Begründung verweist es auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass Maßnahmen zur Überprüfung der Richtigkeit der deklarierten Angaben eines Steuerpflichtigen im Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung stünden. Werde eine Steuer nicht an der Quelle erhoben, hänge ihre Festsetzung damit vielmehr von der Erklärung des Steuerschuldners ab, so würden erhöhte Anforderungen an die Steuerehrlichkeit des Steuerpflichtigen gestellt. Der Gesetzgeber müsse die Steuerehrlichkeit deshalb durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten absichern. Im Veranlagungsverfahren bedürfe das Deklarationsprinzip der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip. Im Streitfall bestünden Hinweise, dass die Klägerin in den Streitjahren mehrere neue Mietverträge abgeschlossen habe.

25
Das Finanzamt plane mit den angeforderten Unterlagen auch nicht den Aufbau einer Datenbank für Mietverhältnisse. Es gehe ausschließlich um die Besteuerung der Klägerin.

26
In der vom Finanzamt vorgelegten Akte Dauerunterlagen, auf die wegen der Einzelheiten verwiesen wird, befinden sich einige Unterlagen für Wohnungen im Haus A-Straße in A-Stadt. Mietverträge liegen für die Wohnung EG links vom 01.02.2017 (Mieter: C), für die Wohnung 1.OG rechts vom 01.07.2016 (Mieter: D) und Teile der vom Voreigentümer abgeschlossenen Mietverträge für die Wohnung EG rechts vom 31.03.2003 (Mieter: E; Seiten 1 und 8), für die Wohnung 1. OG links vom 01.09.1986 (Mieter: F; nur Seite 1), für die Wohnung 2. OG links vom 31.03.2011 (Mieter: G; Seiten 1 und 8), für die Wohnung 2. OG rechts vom 10.02.1994 (Mieter: H; Seiten 1 und 8), für die Wohnung 3.OG links vom 14.07.1998 (Mieter: I; Seiten 1 und 8) und Wohnung 3.OG rechts vom 31.08.1998 (Mieter: J; Seiten 1 und 8) vor. Weiter sind in der Akte Zustimmungserklärungen zur Mieterhöhung für die Wohnung 1.OG links vom 16.05.2016 (Mieter: F), für die Wohnung EG rechts vom 04.05.2016 (Mieter: E), für die Wohnung 2.OG links vom 27.07.2016 (Mieter: K), für die Wohnung 2.OG rechts vom 03.07.2016 (Mieter: H), für die Wohnung 3.OG links vom 15.05.2016 (Mieter: I) und für die Wohnung 3.OG rechts vom Mai 2016 (Mieter: J) enthalten. In den Zustimmungserklärungen wird jeweils die alte und die neue Kaltmiete angeführt und es wird angegeben, dass zusätzlich zur Kaltmiete die vereinbarte Nebenkostenvorauszahlung in unveränderter Höhe bestehe. Der Betrag wird jedoch nicht beziffert.

27
Das Gericht hat mit Beschlüssen vom 23.01.2023 und 26.01.2023, auf die wegen der Einzelheiten verwiesen wird, den Beteiligten gestattet, an der mündlichen Verhandlung am 01.02.2022 per Video-Schaltung teilzunehmen.

28
Die Verhandlung wurde zeitgleich in Bild und Ton in die Kanzleiräume des Prozessbevollmächtigten, einen Amtsraum des Finanzamts und in das Sitzungszimmer übertragen (§ 91a Abs. 1 Satz 2 FGO).

29
Wegen des weiteren Vorbringens wird auf die Schriftsätze der Beteiligten mit Anlagen, die Niederschrift sowie auf die vom Finanzamt vorgelegten Einkommensteuerakten für die Jahre 2018 und 2019, eine Akte Dauerunterlagen sowie die Rechtsbehelfsakte der Klägerin verwiesen.

Entscheidungsgründe

30
Die Klage hat keinen Erfolg.

31
Die Bescheide vom 08.06.2021, vom 02.09.2021 und vom 28.09.2021 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 28.04.2022 sind nicht rechtswidrig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

32
Das Finanzamt durfte die Steuerpflichtige auch unter Berücksichtigung der Grundsätze der Datenschutz-Grundverordnung – DSGVO – zur Vorlage der Mietverträge und der Schreiben über Mietänderungen zum Zwecke der Prüfung der in der Steuererklärung gemachten Angaben auffordern.

33
1. Eine Vorlage an den EuGH nach Art. 267 Abs. 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union -AEUV- ist nicht veranlasst. Im Streitfall stellen sich keine entscheidungserheblichen Fragen zur Auslegung des Unionsrechts. Alle streitrelevanten Fragen beurteilen sich ausschließlich nach inländischem Steuerverfahrensrecht. Zudem hat der Senat die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen und damit eine Anfechtung mit innerstaatlichen Rechtsmitteln ermöglicht.

34
2. Nach § 93 Abs. 1 Satz 1 AO haben Beteiligte und andere Personen der Finanzbehörde die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Nach § 97 Abs. 1 Satz 1 AO haben die Beteiligten und andere Personen der Finanzbehörde auf Verlangen Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. Im Vorlageverlangen ist anzugeben, ob die Urkunden für die Besteuerung des zur Vorlage Aufgeforderten oder für die Besteuerung anderer Personen benötigt werden (§ 97 Abs. 1 Satz 2 AO).

35
3. Die Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27.04.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG ((Datenschutz-Grundverordnung); ABl.L 119 vom 04.05.2016, S. 1-88) ist auf das Vorlageverlangen des Finanzamts anwendbar. Die DSGVO ist im Bereich der Steuerverwaltung auch bei der Verwaltung der direkten Steuern anwendbar. Als EU-Verordnung gilt die DSGVO gemäß Art. 288 AEUV unmittelbar in jedem Mitgliedsstaat der Union, ohne dass es einer weiteren Umsetzung durch nationales Recht bedarf. Zudem hat der Bundesgesetzgeber die zumindest inhaltliche Geltung der DSGVO für die gesamte Daten verarbeitende Tätigkeit der Finanzbehörden durch Verweisung in § 2a AO angeordnet.

36
a) Der persönliche und sachliche Anwendungsbereich der DSGVO sind eröffnet. Die Klägerin ist als anhand von Steuernummer oder Steuerlicher-Identifikationsnummer identifizierte oder sonst identifizierbare natürliche Person und als solche "betroffene Person" i.S.v. Art. 4 Nr. 1 DSGVO und damit persönlich anspruchsberechtigt. Der sachliche Anwendungsbereich der DSGVO ist im Streitfall insoweit eröffnet, als die Erhebung und Erfassung personenbezogener Daten zu beurteilen ist. Grundsätzlich sind alle in einer Steuerakte vorhandenen Informationen auch personenbezogene Daten. Das beklagte Finanzamt ist nach Art. 4 Nr. 7 DSGVO "Verantwortliche" i.S.d. DSGVO (Haferkamp in Finanzrundschau 2022, 821).

37
b) Aufgrund der in der DSGVO geregelten Öffnungsklauseln in Art. 6 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 und 3 und Art. 9 Abs. 2 DSGVO hat der Gesetzgeber mit § 29b AO für die Finanzbehörden den datenschutzrechtlichen Bereich der Verarbeitung personenbezogener Daten die Grundregelungen in Art. 5, Art. 6 und Art. 9 DSGVO geregelt und modifiziert (Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 23.08.2021 5 K 42/21,

EFG 2022, 1; Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 29b AO Tz. 1; Wackerbeck in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 29b AO Tz. 2; Krömker in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, §?29b AO Rn. 1). § 29b Abs. 1 AO, der seit dem 25.05.2018 auf alle zu diesem Zeitpunkt noch offenen Fälle anwendbar ist, regelt die besonderen Zulässigkeits- und Rechtmäßigkeitsgründe für die Datenverarbeitung. Die Verarbeitung personenbezogener Daten durch eine Finanzbehörde ist danach zulässig, wenn sie zur Erfüllung der ihr obliegenden Aufgabe oder in Ausübung öffentlicher Gewalt, die ihr übertragen wurde, erforderlich ist (§ 29b Abs. 1 AO).

38
c) "Verarbeitung" im Sinne dieser Verordnung ist nach Art. 4 Nr. 2 der DSGVO jeder mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren ausgeführte Vorgang oder jede solche Vorgangsreihe im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten wie das Erheben, das Erfassen, die Organisation, das Ordnen, die Speicherung, die Anpassung oder Veränderung, das Auslesen, das Abfragen, die Verwendung, die Offenlegung durch Übermittlung, Verbreitung oder eine andere Form der Bereitstellung, den Abgleich oder die Verknüpfung, die Einschränkung, das Löschen oder die Vernichtung. Art. 4 Nr. 2 DSGVO enthält eine auch im Rahmen des § 29b AO verbindliche Definition des Begriffs der Verarbeitung (Wackerbeck in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 29b AO Tz. 18; Baum in: AO – eKommentar, Fassung vom 23.04.2018, § 29b AO Rn. 11).

39
d) Der Begriff der Erforderlichkeit ist EU-rechtlich zu verstehen und auszulegen. Zulässig ist eine Datenverarbeitung nicht schon dann, wenn diese zur Aufgabenerfüllung dienlich oder förderlich ist ("Geeignetheit"). Voraussetzung ist vielmehr, dass es zur beabsichtigten Art und Weise der Datenverarbeitung keine sinnvolle oder zumutbare Alternative (kein gleich geeignetes milderes Mittel) gibt, um das jeweils verfolgte Ziel zu erreichen. Die konkrete Aufgabenerfüllung der Finanzbehörde im Einzelfall darf nicht ohne die Verarbeitung der personenbezogenen Daten möglich sein (Wackerbeck in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, § 29b AO Tz. 25). Die Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten durch eine Finanzbehörde ist gemäß § 29b Abs. 2 Satz 1 AO zulässig, soweit die Verarbeitung aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses erforderlich ist und soweit die Interessen des Verantwortlichen an der Datenverarbeitung die Interessen der betroffenen Person überwiegen. Beide Merkmale müssen nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut kumulativ vorliegen. Zur Erreichung dieses erheblichen öffentlichen Interesses als Ziel muss die Datenverarbeitung geeignet sein (Wackerbeck in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, § 29b AO Tz. 39). Des Weiteren muss die Datenverarbeitung erforderlich sein, d.h. es darf kein milderes und gleich geeignetes Mittel geben, um das erhebliche öffentliche Interesse zu erreichen.

40
e) Art. 5 DSGVO normiert grundlegende Bedingungen, die allesamt bei jeder Verarbeitung personenbezogener Daten einzuhalten sind. Zu wahren ist zunächst der Grundsatz der Rechtmäßigkeit der Datenverarbeitung (Art. 5 Abs. 1 Buchst. a Var. 1 DSGVO). Ein Verarbeitungsvorgang oder eine Verarbeitungsreihe muss sich danach stets auf eine Rechtsgrundlage bzw. einen Erlaubnisgrund stützen können, die bzw. der sich entweder aus der DSGVO selbst oder aus – unter Ausschöpfung gewährter Regelungsspielräume – gesetztem nationalem Recht ergibt. Jede Verarbeitung personenbezogener Daten muss zudem nach Treu und Glauben, d.h. "fair" erfolgen und dem Grundsatz der Transparenz genügen (Art. 5 Abs. 1 Buchst. a Var. 2 u. 3 DSGVO). Der zentrale Grundsatz der Zweckbindung der Datenverarbeitung (i.w.S.) fordert nach Art. 5 Abs. 1 Buchst. b. Halbs. 1 DSGVO die Festlegung eindeutiger und legitimer Verarbeitungszwecke sowie die Zweckbindung i.e.S.. Um die sachliche Richtigkeit und erforderlichenfalls dem aktuellen Stand entsprechende personenbezogene(r) Daten zu gewährleisten (Art. 5 Abs. 1 Buchst. d DSGVO), hat die verantwortliche Stelle alle vertretbaren Schritte zu unternehmen, damit unrichtige personenbezogene Daten gelöscht oder berichtigt werden (Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 29b AO Tz. 5). Nach dem Grundsatz der Datenminimierung (Art. 5 Abs. 1 Buchst. c DSGVO) müssen personenbezogene Daten dem jeweiligen, festgelegten Datenverarbeitungszweck angemessen und erheblich sowie auf das für die Zwecke der Verarbeitung notwendige Maß beschränkt sein. Als Ausprägung des Gebotes der Datenminimierung und Ausfluss des Zweckbindungsgrundsatzes verlangt Art. 5 Abs. 1 Buchst. e DSGVO die Speicherbegrenzung der personenbezogenen Daten in zeitlicher Hinsicht auf das (für den Verarbeitungszweck) unbedingt erforderliche Mindestmaß (Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 29b AO Tz. 5).

41
f) Die Zulässigkeit der Datenverarbeitung folgt der Aufgabenzuständigkeit (Konnexitätsprinzip). Die den Finanzbehörden obliegenden Aufgaben und öffentlich-rechtlichen Befugnisse ergeben sich dabei aus der AO, insbesondere dem Grundsatz der gesetz- und gleichmäßigen Besteuerung (vgl. § 85 AO), und den Steuergesetzen (Krömker in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, §?29b AO, Rn. 4; Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 29b AO Tz. 9; Baum in: AO – eKommentar, Fassung vom 25.05.2018, § 29b AO Rn. 6). § 29 b Abs. 1 AO bietet eine ausreichende Rechtsgrundlage für die Verarbeitung personenbezogener Daten, die die Person selbst im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten bereitgestellt hat oder aber durch Dritte (Arbeitgeber, Kapitalertragsschuldner etc.) bereitgestellt werden. § 29b AO ist indes keine Ermächtigung für neue Formen der Datenerhebung, die die AO bislang nicht in Form von Mitwirkungs- und Informationspflichten vorsieht (Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 29b AO Tz. 1; Baum in: AO – eKommentar, Fassung vom 02.02.2023, § 29b AO Rn. 10.1). Die Verarbeitung ist nach Art. 6 Abs. 1c DSGVO rechtmäßig, wenn die Verarbeitung zur Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung erforderlich ist, der der Verantwortliche unterliegt.

42
g) Das Vorlageverlangen ist ein Verwaltungsakt im Sinne des § 118 AO. Im Verwaltungsakt muss bestimmt (§ 119 Abs. 1 AO) werden, wer welche Urkunde(n) für welches Besteuerungsverfahren vorlegen soll. Wie die anderen Beweismittelvorschriften, so ist auch § 97 AO Ermessensvorschrift. Danach muss das Vorlageverlangen zur Ermittlung des Sachverhalts erforderlich (auch geeignet) sein, es muss verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar sein (Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 97 Vorlage von Urkunden, Rn. 9; Schuster in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, § 97 AO Tz. 32). In der Begründung des Vorlageverlangens sind die Ermessenserwägungen darzulegen (Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 97 Vorlage von Urkunden, Rn. 14).

43
4. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist im Streitfall die Entscheidung des Finanzamts, die Steuerpflichtige zur Abgabe der Mietverträge und eventueller Schreiben über Mietänderungen zum Zwecke der Prüfung der in der Steuererklärung gemachten Angaben aufzufordern, nicht zu beanstanden.

44
a) Ist die Finanzbehörde ermächtigt, nach ihrem Ermessen zu entscheiden, hat sie ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten (§ 5 AO). Gemäß § 102 Satz 1 FGO ist die gerichtliche Überprüfung des Bescheids und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung darauf beschränkt, ob das Finanzamt bei seiner Entscheidung den entscheidungserheblichen Sachverhalt einwandfrei und erschöpfend ermittelt, die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Prüfungsgegenstand für die richterliche Kontrolle der Verwaltungsentscheidung auf Ermessensfehler können daher auch nur diejenigen tatsächlichen Verhältnisse sein, die der Finanzbehörde im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung bekannt waren oder hätten bekannt sein müssen (vgl. BFH-Urteil vom 12.02.2009 VI R 40/07, BStBl. II 2009, 478; Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 102 FGO Rz. 7).

45
b) Das Finanzamt hat die Steuerpflichtige zur Abgabe der Mietverträge und eventueller Schreiben über Mietänderungen zur Erfüllung der ihr obliegenden Aufgaben und in Ausübung öffentlicher Gewalt, die ihr übertragen wurde, aufgefordert. Als Rechtsgrundlage hat es die §§ 90, 93, 97 AO angegeben. Die Anforderung der Unterlagen wurde in der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2022 damit begründet, dass die Namen der Mieter sowie die jeweiligen Mietverträge zur Kontrolle der steuererheblichen Verhältnisse benötigt werden. Aus den Mietverträgen ergebe sich – ggf. in Verbindung mit weiteren Unterlagen – u.a. die Höhe der vereinbarten Mietzinsen, Mieterhöhungen, Abweichungen zu tatsächlich geleisteten Zahlungen, die Zusammensetzung des Mietzinses, die Umlagefähigkeit von Nebenkosten, der Umfang des Nutzungsrechts des Mieters mit eventuellen Vorbehalten des Vermieters oder auch schlicht die tatsächliche Durchführung der (privaten) Vermietung. Weiter führte das Amt aus, dass die Maßnahme erforderlich sei, denn zur beabsichtigten Überprüfung, ob die Kaltmieten, die Nebenkostenvorauszahlungen und die Abrechnung zutreffend erfasst wurden, seien keine sinnvolle oder zumutbare Alternativen (kein gleich geeignetes milderes Mittel) ersichtlich, um das jeweils verfolgte Ziel zu erreichen.

46
c) Die Entscheidung des Finanzamtes lässt keine Ermessensfehler erkennen. Das Finanzamt hat bei seiner Entscheidung den entscheidungserheblichen Sachverhalt einwandfrei und erschöpfend ermittelt, die gesetzlichen Grenzen des Ermessens eingehalten und in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise vom Ermessen Gebrauch gemacht. Die Einholung der Auskünfte dient der Erfüllung der sich aus § 85 AO ergebenden Pflichten der Finanzbehörden. Nach § 85 AO haben die Finanzbehörden die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Insbesondere haben sie sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden (§ 85 Satz 2 AO). Diese Besteuerungsgrundsätze dienen nicht nur dem fiskalischen Interesse an der Sicherung des Steueraufkommens. Ihnen kommt vielmehr im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3, Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG) verfassungsrechtliche Bedeutung zu (Urteil des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – vom 27.06.1991 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654, unter C.I.1., II.2.c; BFH-Beschluss vom 31.01.2013 GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317, Rz 61; BFH-Urteil vom 18.01.2012 II R 49/10, BStBl. II 2012, 168, Rz 47). Die steuerliche Belastungsgleichheit, die durch Art. 3 Abs. 1 GG auch grundrechtlich gewährleistet wird, ist ein Allgemeingut von herausgehobener Bedeutung (BVerfG-Beschluss vom 13.06.2007 1 BvR 1550/03 u.a., BStBl. II 2007, 896, unter C.I.3.d bb). Bei der grundlegenden und einschneidenden Bedeutung der Besteuerung für den Staat, die Volkswirtschaft, die Einzelwirtschaften und für jeden Bürger ist es ein wesentliches Gebot der Gerechtigkeit, dass der Staat die gesetzlich vorgesehene Besteuerung auch gegenüber jedermann gleichmäßig durchzusetzen versucht und dadurch Ungleichbehandlungen und Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten Einzelner möglichst verhindert (BFH-Urteil vom 16.05.2013 II R 15/12, BStBl. II 2014, 225, Rn. 34 m.w.N.).

47
d) Der Gesetzgeber ist demgemäß von Verfassungs wegen verpflichtet, zur Vermeidung der Verfassungswidrigkeit des materiellen Steuergesetzes dieses in ein normatives Umfeld einzubetten, das die tatsächliche Lastengleichheit der Steuerpflichtigen gewährleistet, insbesondere auch durch die Ergänzung des Deklarationsprinzips durch das Verifikationsprinzip (BFH-Urteil vom 16.05.2013 II R 15/12, BStBl. II 2014, 225, Rn. 35). Dies erfordert gegebenenfalls auch Ermittlungsmaßnahmen oder Einholung von Aufzeichnungen, Verträgen, Urkunden und ähnlichem um ein strukturelles Vollzugsdefizit zu vermeiden. Das überwiegende Allgemeininteresse an der Offenlegung steuerlich erheblicher Angaben rechtfertigt daher Eingriffe in den durch Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 und Art. 14 GG verbürgten grundrechtlichen Datenschutz. Die im Steuerrecht verankerten Auskunfts- und Anzeigepflichten sowie die Ermächtigung zur Ausschreibung von Kontrollmitteilungen (§§ 93 Abs. 1, 194 Abs. 3, 208 Abs. 1 AO) genügen den Anforderungen des grundrechtlich verbürgten Datenschutzes. Sie sind gesetzlich hinreichend bestimmt und entsprechen dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (BFH-Urteil vom 16.05.2013 II R 15/12, BStBl. II 2014, 225, Rn. 35).

48
e) Im Streitfall hat die Klägerin in den Jahren 2018 und 2019 nach den dem Gericht vorliegenden Akten Mietverhältnisse für das Objekt A-Straße in A-Stadt mit acht Mietern abgeschlossen. Es liegen dem Amt jedoch nur zwei aktuelle Mietverträge vor. Die in der Dauerakte befindlichen Teile von anderen Mietverträgen sind vom Voreigentümer abgeschlossen, enthalten keine Angabe zur vereinbarten Kaltmiete, den Nebenkosten, der Umlagefähigkeit von Nebenkosten und sind teilweise 20 Jahre alt. In den Akten enthaltene Zustimmungserklärungen zu Mieterhöhungsbegehren führen nicht die geltend gemachten Nebenkostenvorauszahlungen an. Es wird jeweils nur die alte und die neue Kaltmiete benannt und angegeben, dass zusätzlich zur Kaltmiete die vereinbarte Nebenkostenvorauszahlung in unveränderter Höhe bestehe. Der Betrag wird jedoch nicht beziffert. Zur Überprüfung, welche Mietverhältnisse in den Jahren 2018 und 2019 bestehen, ob eine verbilligte Überlassung (§ 21 Abs. 2 EStG) vorliegt, welche Miete und welche Nebenkostenvorauszahlung erhoben werden, welche Nebenkosten umlagefähig sind, ob das Mietverhältnis mit fremden Dritten oder Angehörigen besteht und anderer Gesichtspunkte ist die Vorlage aller in diesen Jahren geltenden Mietverträge und Zustimmungserklärungen zu Mieterhöhungsbegehren erforderlich. Erst hierdurch wird dem Finanzamt die Erfüllung der ihm obliegenden Aufgabe möglich, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dem Objekt zu prüfen. Die Anforderung ist damit erforderlich. Ein milderes und gleich geeignetes Mittel, um das erhebliche öffentliche Interesse zu erreichen, ist nicht ersichtlich.

49
f) Bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit der Auskunftserteilung ist der hohe Stellenwert des Interesses der Allgemeinheit an einer möglichst lückenlosen Verhinderung von Steuerverkürzungen zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 16.05.2013 II R 15/12, BStBl. II 2014, 225, Rn. 38). Zudem ist auch zu bedenken, dass die Daten, die die Klägerin dem Amt aufgrund des Auskunftsersuchens übermitteln soll, dem Steuergeheimnis (§ 30 AO) unterliegen und daher die von der Abfrage betroffenen Mieter durch die Offenbarung der Daten gegenüber dem Finanzamt im Regelfall nicht belastet werden. Eine Interessenabwägung zwischen den Interessen des Steuerpflichtigen (restriktive Verarbeitung seiner sensiblen Daten) und den Interessen der Finanzbehörden (Datenverarbeitung zum Zwecke der gleichmäßigen Besteuerung) ergibt, dass die Interessen an einer ordnungsgemäßen und gleichmäßigen Besteuerung überwiegen.

50
g) Etwas Anderes ergibt sich auch nicht aus dem vom Prozessbevollmächtigten vorgetragenen Gesichtspunkt, dass Unterlagen nur insoweit vorzulegen seien, als diese nach steuergesetzlichen Vorschriften zu führen und aufzubewahren sind. Zwar hat der BFH entschieden, dass die Befugnisse aus § 147 Abs. 6 AO zur Einsicht in die gespeicherten Daten und zur Nutzung des Datenverarbeitungssystems zur Prüfung dieser Unterlagen der Finanzbehörde nur in Bezug auf solche Unterlagen zustehen, die der Steuerpflichtige nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren hat (BFH-Urteil vom 24.06.2009 VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452). Die Datenanforderung nach § 147 Abs. 6 AO ist akzessorisch zur Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht des Steuerpflichtigen (BFH-Urteil vom 12.02.2020 X R 8/18, BFH/NV 2020, 1045). Diese Entscheidungen ergingen aber zu dem im Streitfall nicht vorliegenden Datenzugriff der Finanzverwaltung und zu den aufzubewahrenden Büchern und Unterlagen für Personen, die Bücher und Aufzeichnungen zu führen haben (§§ 140 ff. AO).

51
h) Der Vortrag des Klägervertreters, dass das Finanzamt den Aufbau und die Pflege einer Datenbank zu Mietverhältnissen plane, ist durch nichts belegt. Der Vertreter des Finanzamtes hat in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass das Finanzamt mit den angeforderten Unterlagen keine entsprechende Datenbank aufbauen möchte und es ausschließlich um die Besteuerung der Klägerin gehe. Für das Gericht besteht kein Anlass, hieran zu zweifeln. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass hinsichtlich der Verarbeitung personenbezogener Daten ein Rechtsschutz der betroffenen Person gegen Finanzbehörden oder gegen deren Auftragsverarbeiter wegen eines Verstoßes gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen im Anwendungsbereich der Verordnung (EU) 2016/679 nach § 32i Abs. 2 AO gegeben ist (Krömker in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, §?29b AO, Rn. 7).

52
i) Das Vorlageverlangen des Finanzamts ist auch nicht als eine rechtswidrig durchgeführte Außenprüfung anzusehen. Weder hat die Behörde eine Prüfungsanordnung (§ 196 AO) erlassen, noch eine Prüfung in den Räumen der Klägerin angesetzt und auch nicht das Vorlageverlangen auf die Vorschriften zur Mitwirkungspflicht bei Außenprüfungen (§ 200 AO) gestützt. Die Anforderung von Unterlagen durch den Innendienst ist Teil der Veranlagungstätigkeit.

53
Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zugelassen, da die Sache grundsätzliche Bedeutung hat und eine höchstrichterliche Entscheidung zu einem Vorlageverlangen des Finanzamts unter Berücksichtigung der Grundsätze des DSGVO soweit ersichtlich noch nicht vorliegt.

54
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.