

Titel:

Akteneinsicht nach Ermessen und nach DSGVO

Normenketten:

AO § 91

VwVfG § 29

FGO § 102

Schlagworte:

Akteneinsicht nach Ermessen und nach DSGVO, Auskunftserteilung, Auskunftsanspruch, Mietvertrag

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

Entscheidungsgründe

I.

1

Streitig ist, ob das Finanzamt verpflichtet ist, Akteneinsicht in Steuerakten zu gewähren.

2

1. Die Klägerin wurde gemeinsam mit ihrem am 04.07.2015 verstorbenen Ehemann bis einschließlich des Veranlagungsjahrs 2015 vom beklagten Finanzamt (FA) nach dem Splittingtarif zur Einkommensteuer veranlagt.

3

2. Mit Schreiben vom 05.08.2021 beantragte der steuerliche Vertreter der Klägerin Akteneinsicht hinsichtlich der veranlagten Einkommensteuererklärungen 2014 bis 2017, samt aller Steuerbescheide, Einsprüche und der vollständigen Korrespondenz. Die Klägerin habe den steuerlichen Vertreter mit der Wahrung ihrer steuerlichen Interessen und der Überprüfung der Nachlassabwicklung ihres verstorbenen Ehemannes beauftragt.

4

Mit Schreiben vom 31.08.2021 übersandte das FA die letztgültigen Einkommensteuerbescheide für 2014 und 2015 (Steuernummer ...) sowie 2016 und 2017 (StNr. ...), sowie die Einspruchsentscheidung für 2014 und 2015 und lehnte gleichzeitig den Antrag auf Akteneinsicht ab. Es begründete die Ablehnung damit, dass nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH, Beschluss vom 4. Juni 2003 – VII B 138/01 - BStBl II 2003, 790) der Steuerbürger ein Recht darauf habe, dass die Finanzbehörde über einen Antrag auf Akteneinsicht nach pflichtgemäßem Ermessen entscheide. Dabei habe es die Interessen des Antragstellers und der Finanzbehörde gegeneinander abzuwägen. Es entspreche im Allgemeinen dem pflichtgemäßen Ermessen, wenn das Finanzamt Einsicht in die Steuerakten gewähre, soweit deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung der steuerlichen Interessen des Beteiligten erforderlich sei. Den Beteiligten stehe ein Akteneinsichtsrecht also überhaupt nur zu, wenn ein berechtigtes Interesse an der Akteneinsicht vorgetragen werde. Das sei bislang nicht ausreichend erfolgt.

5

3. Gegen die Ablehnung des Antrags auf Akteneinsicht legte die Klägerin mit Schreiben vom 04.10.2021 Einspruch ein; eine Begründung werde nachgereicht. Nach wiederholter Aufforderung durch das FA begründete die Klägerin mit Schreiben vom 30.11.2021 ihren Einspruch. Sie bitte, den Antrag als

Ausnahme (wegen Wechsels des steuerlichen Beraters) zu betrachten und in Anbetracht der beigefügten Anlagen stattzugeben. Die Anlagen enthielten einen Schriftwechsel mit einem Notariat, sowie die Kopie eines Mietvertrages von dem die Klägerin im Anschreiben mitteilte, dass es sich hierbei um einen Schein-Mietvertrag handle. Sie werde im Laufe der nächsten Tage weitere Unterlagen zur Verfügung stellen.

6

Mit Schreiben vom 09.12.2021 teilte das FA der Klägerin mit, dass der angesprochene Wechsel des Steuerberaters aus seiner Sicht kein berechtigtes Interesse darstelle. Gleiches gelte für den übersandten Schriftwechsel und den vorgelegten Mietvertrag. Es bestehe lediglich ein Anspruch auf Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen. Alle relevanten Tatsachen seien der damaligen Steuerberaterin übersandt worden. Das FA verwies auf ein Schreiben vom 10.04.2019 auf das wegen der dort mitgeteilten Daten und Erläuterungen verwiesen wird (Bl. 36 der Rechtsbehelfsakte).

7

Aufgrund der Niederlegung des Mandats ihres Steuerberaters erbat die Klägerin wiederholt Fristverlängerungen.

8

Mit Schreiben vom 18.02.2022 teilte das FA der Klägerin erneut mit, dass ein steuerliches Interesse nicht schlüssig vorgetragen sei. Einen neuerlichen Fristverlängerungsantrag vom 19.03.2022 lehnte das FA ab.

9

Mit Schreiben vom 04.05.2022 begründete der neue Bevollmächtigte der Klägerin das Akteneinsichtsgesuch erneut mit dem -neuerlichen Wechsel des steuerlichen Beraters. Das Ermessen sei in einem solchen Fall auf Null reduziert. Außerdem werde der Anspruch hilfsweise auf Art. 15 Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) gestützt.

10

In der Folge stellte der Klägervertreter wiederholt Fristverlängerungsanträge und ließ erkennen, dass nunmehr offenbar Einsicht in Unterlagen eines Notars genommen werden könne.

11

4. Schließlich lehnte das FA den Einspruch auf Gewährung der Akteneinsicht mit Einspruchsentscheidung vom 25.11.2022 ab. Ein Recht auf Akteneinsicht ergebe sich weder aus § 91 Abgabenordnung (AO) noch aus § 364 AO. Die Gewährung von Akteneinsicht nach pflichtgemäßem Ermessen komme nur in Ausnahmefällen in Betracht und erfordere insbesondere den Vortrag eines berechtigten steuerlichen Interesses. Ein solches sei nicht vorgetragen. Dass die Klägerin eine Erbauseinandersetzung mit der Schwägerin habe, rechtfertige keine Akteneinsicht bei der Steuerbehörde. Dem Akteneinsichtsanspruch könne auch nicht wegen des Hinweises auf Art. 15 DSGVO stattgegeben werden.

12

5. Mit ihrer Klage verfolgt die Klägerin ihr Ziel weiter. Die ablehnende Entscheidung verletze die Klägerin in Ihrem Recht auf Akteneinsicht und in ihren Rechten aus Art. 15 DSGVO.

13

Die Klägerin beantragt,

die Einspruchsentscheidung vom 25.11.2022 aufzuheben und das FA zu verpflichten, ihr Akteneinsicht in die Akte zur Einkommensteuer VZ 2014 bis VZ 2017 zu gewähren.

14

Das FA beantragt sinngemäß,

die Klage abzuweisen.

15

Es trägt vor, es sei weiterhin kein steuerliches Interesse an einer Akteneinsicht erkennbar. Sämtliche steuerlichen Verfahren seien längst bestandskräftig.

16

Der damalige Prozessvertreter nahm am 20.01.2023 Einsicht in die dem Gericht vorgelegten Akten (Rechtsbehelfsakte, Einkommensteuerakte, Dauerunterlagenakte, Gerichtsakten) und erhielt 71 Kopien aus

der Akte. Hinsichtlich weiterer von der Klägerin angemahnter Unterlagen (ein Fragebogen zur Gewerbeabmeldung) versicherte das FA die Vollständigkeit der vorgelegten Akten (vgl. Schreiben vom 09.02.2023).

17

Auf die Anordnung des Gerichts mit Ausschlussfrist, u.a. das Interesse an der Akteneinsicht zu begründen, erfolgte auch nach Fristverlängerung wegen Mandatsniederlegung keine Antwort.

II.

18

Die Klage ist unbegründet.

19

Das FA hat mit seiner Entscheidung, die Akteneinsicht abzulehnen, die Grenzen des eingeräumten Ermessens erkannt und eingehalten. Aus Art. 15 DSGVO ergibt sich kein Recht auf Akteneinsicht.

20

1. Für den Anspruch auf Akteneinsicht ist der Rechtsweg zu den Finanzgerichten gegeben.

21

Gemäß § 33 Abs. 1 Nr.1 Finanzgerichtsordnung (FGO) ist der Finanzrechtsweg in öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten über Abgabenangelegenheiten gegeben, soweit die Abgaben der Gesetzgebung des Bundes unterliegen und durch Bundesfinanzbehörden oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Die Frage, welcher Rechtsweg gegeben ist, ist auf Grund des Sachvortrags der Klägerin nach der Rechtsnatur ihres Klagebegehrens zu entscheiden. Der von der Klägerin verfolgte Anspruch auf Akteneinsicht bzw. Auskunftserteilung ist eine Abgabenangelegenheit, denn die Klägerin begehrt Einsicht in Akten bzw. Auskunft aus Akten, die auch Grundlage der Besteuerung sein können (BFH, Urteil vom 07.05.1985 – VII R 25/82 –, BStBl II 1985, 571).

22

Soweit der Anspruch auf Art. 15 DSGVO gestützt wird, ist der Rechtsweg zu den Finanzgerichten nach § 32i Abs. 2 AO eröffnet (ausführlich zum Rechtsweg in Sachen der DSGVO: FG München, Gerichtsbescheid vom 03.02.2022 – 15 K 1212/19 –, Rn. 39, EFG 2022, 727).

23

2. a) Die Abgabenordnung enthält – anders als andere Verfahrensordnungen – keinen Anspruch auf Akteneinsicht. Ein solcher Anspruch ergibt sich insbesondere auch nicht aus § 364 AO (BFH-Beschluss vom 06.10.1993 – VIII B 121/92 –, BFH/NV 1994, 311). Gleichwohl geht der BFH in ständiger Rechtsprechung – ebenso wie die Finanzverwaltung in Nr. 4 AEAO zu § 91 AO – davon aus, dass dem während eines Verwaltungsverfahrens um Akteneinsicht nachsuchenden Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter ein Anspruch auf eine pflichtgemäße Ermessensentscheidung der Behörde zusteht, weil die Behörde nicht gehindert sei, in Einzelfällen Akteneinsicht zu gewähren (BFH, Beschluss vom 04.06.2003 – VII B 138/01 –, BStBl II 2003, 790, m.w.N.).

24

Soweit die Finanzbehörde ermächtigt ist, nach ihrem Ermessen zu handeln und zu entscheiden, hat das Gericht zu prüfen, ob der Verwaltungsakt oder die Ablehnung oder Unterlassung des Verwaltungsakts rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht wird (§ 102 FGO). Für die gerichtliche Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Ermessensentscheidung kommt es grundsätzlich auf die Einspruchsentscheidung an, da die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung maßgeblich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH, Urteil vom 08.02.1994 – VII R 88/92 –, BStBl II 1994, 552, Rn. 15).

25

Maßgebend für die Art und Weise der Ermessensanwendung ist im Falle eines geltend gemachten Anspruchs auf Gewährung von Akteneinsicht im steuerlichen Verwaltungsverfahren der vom Gesetzgeber gesteckte Ermessensrahmen. Dieser ist durch das Fehlen eines Anspruchs auf Akteneinsicht in der AO so gezogen worden, dass die Einsichtnahme in die Akten während des laufenden Verwaltungs- oder Steuerermittlungsverfahrens lediglich eine in Anwendung des § 91 oder des § 364 AO aus Gründen der

Gewährung des rechtlichen Gehörs zu gewährende Ausnahme sein soll. Dem entspricht die Gesetzesbegründung des Finanzausschusses in BTDrucks 7/4292, S. 24, 25. Der Gesetzgeber hat dort ausdrücklich ein dem zeitgleich mit der AO in Kraft getretenen § 29 VwVfG entsprechendes allgemeines Akteneinsichtsrecht im Steuerverwaltungsverfahren für nicht praktikabel gehalten, weil diesem Gesichtspunkte des Schutzes Dritter und das Ermittlungsinteresse der Finanzbehörden sowie der Verwaltungsaufwand der Finanzbehörde, die vor jeder Akteneinsicht zu prüfen hätte, ob ein Geheimhaltungsinteresse Dritter beeinträchtigt sein könnte und dann das gesamte Kontrollmaterial, behördeninterne Vermerke und Anweisungen und Ähnliches aus den Akten zu entfernen hätte, entgegenstünden. Diese Überlegungen gelten auch heute noch. Denn der Gesetzgeber hat in Kenntnis des dem Bürger im rechtsstaatlichen Verwaltungs- und Gerichtsverfahren zustehenden Rechts auf Gehör (Art. 103 des Grundgesetzes) und auf ein faires Verfahren, sowie dessen Recht, sich zu dem Sachverhalt und der Rechtslage zu äußern, bestimmte Verfahrensanträge zu stellen und Ausführungen zur Sache zu machen (vgl. grundlegend dazu Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17.05.1983 – 2 BvR 731/80 –, BVerfGE 64, 135, 143 für das Strafverfahren), und in Kenntnis der Regelungen zugunsten eines frühzeitigen Akteneinsichtsrechts in anderen Verwaltungsverfahrensordnungen auch in späteren Gesetzesberatungen bis heute davon abgesehen, einen Anspruch auf Einsicht in die Verwaltungsakten im Besteuerungsverfahren zu regeln. So hat im Jahre 1989 die dem Gesetzgeber Reformvorschläge zur Regelung des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens unterbreitende Arbeitsgruppe die Einfügung eines normierten Akteneinsichtsrechts in die AO erwogen, dies aber letztendlich verworfen, weil die Anweisungen im AEAO Nr. 4 zu § 91 und zu § 364 AO zur Wahrung der rechtsstaatlichen Grundsätze, insbesondere der Gewährung des rechtlichen Gehörs, für ausreichend erachtet wurden. Der Gesetzgeber ist diesen Empfehlungen gefolgt. Da der Gesetzgeber selbst auch in späteren Beratungen zur Novellierung der AO ein allgemeines Akteneinsichtsrecht in der AO für das steuerliche Verwaltungsverfahren nicht geregelt hat, darf davon ausgegangen werden, dass es dem Willen des Gesetzgebers entspricht, für die aus rechtsstaatlichen Erwägungen von der Behörde und den Gerichten zugelassenen Ausnahmefälle den Ermessensrahmen eng zu ziehen (BFH, Beschluss vom 04.06.2003 – VII B 138/01 –, BStBl II 2003, 790, m.w.N.).

26

Der Anspruch des Einsichtssuchenden auf fehlerfreie Ermessensentscheidung ist gewahrt, wenn die Behörde im Rahmen einer Interessenabwägung dessen Belange und die der Behörde gegeneinander abgewogen hat (BFH, Beschluss vom 3. November 2020 – III R 59/19 –, BStBl II 2021, 467, Rn. 6). Das Gericht kann eine solche behördliche Ermessensentscheidung über die Gewährung von Akteneinsicht gemäß § 102 FGO nur daraufhin überprüfen, ob die Behörde von dem ihr eingeräumten Ermessen Gebrauch gemacht hat, die Grenzen ihres Ermessens überschritten oder dieses Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise ausgeübt hat. Eigene Ermessenserwägungen darf das Gericht nicht anstellen (BFH-Urteil vom 06.11.2012 – VII R 72/11 –, BStBl II 2013, 141).

27

b) Nach Maßgabe dieser Rechtsgrundsätze ist die Entscheidung des FA nicht zu beanstanden.

28

Das FA hat erkannt, dass es nach pflichtgemäßem Ermessen Akteneinsicht gewähren kann und auch die Grenzen dieses Ermessens, wie die Zitierung der maßgebenden Entscheidung des BFH in der Einspruchsentscheidung zeigt. Es hat frühzeitig zum Ausdruck gebracht, dass es Sache der Klägerin ist, ein berechtigtes Interesse an der Akteneinsicht vorzutragen.

29

Dieser Obliegenheit ist die Klägerin auch nach mehrmaliger Aufforderung nicht nachgekommen. Bereits mit Schreiben vom 09.12.2021 hat das FA der Klägerin mitgeteilt, dass der Wechsel des steuerlichen Beraters für sich genommen kein berechtigtes Interesse darstelle. Es hat sein Ermessen offenkundig dahingehend ausgeübt, der Klägerin über einzelne relevante Sachverhalte Auskunft zu erteilen und ihr die Steuerbescheide und Einspruchsentscheidungen zu überlassen, nicht jedoch eine darüber hinausgehende Akteneinsicht zu gewähren.

30

Hinsichtlich eines möglichen Informationsinteresses wegen einer Erbauseinandersetzung ist zwar aus dem Schriftwechsel ersichtlich, dass dies wohl ein oder das eigentliche Motiv für die Beantragung der

Akteneinsicht gewesen sein könnte. Die Hinweise und Mutmaßungen der Klägerin sind jedoch aus sich heraus nicht verständlich. Daher ist aus dem Vorbringen auch nicht ersichtlich, worauf sich das Einsichtsinteresse letztlich bezieht. Erkennbar ist lediglich, dass die Klägerin Recherchen in Zusammenhang mit dem Erbe nach ihrem Ehemann durchführt, namentlich offenbar bei einem früher tätigen Notar. Ein Interesse, das der Ermessensentscheidung durch das FA zugrunde gelegt werden könnte, lässt sich daraus auch für das Gericht nicht erkennen. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn das FA diesen Gesichtspunkt nicht weiter in die Ermessensprüfung eingestellt hat.

31

Es ist danach nicht zu beanstanden, wenn das FA kein berechtigtes Interesse der Klägerin an der Akteneinsicht erkennen konnte.

32

3. Aus Art. 15 DSGVO lässt sich ein Anspruch auf Akteneinsicht nicht herleiten (FG München, Gerichtsbescheid vom 03.02.2022 – 15 K 1212/19 –, Rn. 39, EFG 2022, 727).

33

Nach der ständigen Rechtsprechung des Senats ist die Auskunft aus Art. 15 DSGVO ein Aliud zu einer Akteneinsicht. Art. 15 DSGVO gewährt auf Grundlage des Datenverarbeitungsverhältnisses einen gebundenen Anspruch (nur) auf Auskunft über ggf. näher zu bezeichnende personenbezogenen Daten. Dieser Auskunftsanspruch kann zwar im Einzelfall auch dadurch erfüllt werden, dass dem Antragsteller Einsicht in die Akten oder Teile davon gewährt wird oder Kopien einzelner Schriftstücke überlassen werden. Die Überlassung der Einkommensteuerbescheide bzw. der Einspruchsentscheidungen an die Klägerin kann in diesem Lichte auch als Auskunftserteilung im Sinne des Art. 15 DSGVO betrachtet werden.

34

Die Klägerin begehrt aber nicht Auskunft über verarbeitete Daten, sie begehrt explizit Einsicht in die gesamten Akten. Das ist etwas gänzlich anderes. Ein solcher Anspruch ergibt sich aus Art. 15 DSGVO grundsätzlich nicht (ausführlich: FG München, Urteil vom 04.11.2021 – 15 K 118/20 –, Rn. 139, EFG 2022, 299). Darüber hinaus gewährt Art. 15 DSGVO schon keinen Anspruch auf Auskunft über bereits abgeschlossene Besteuerungszeiträume (FG München, ebenda Rn. 160). Um solche geht es jedoch im Streitfall.

35

4. Im Streitfall unerheblich war die Frage, ob hinsichtlich der Geltendmachung eines Auskunftsanspruchs nach Art. 15 DSGVO und eines allgemeinen Akteneinsichtsanspruchs nach Ermessen der Behörde ein Streitgegenstand gegeben ist (so BFH, Urteil vom 8. Juni 2021 – II R 15/20 –, Rn. 14, BFH/NV 2022, 34), oder ob insoweit zwei Streitgegenstände vorliegen (so FG München, Gerichtsbescheid vom 3. Februar 2022 – 15 K 1212/19 –, Rn. 39, EFG 2022, 727). In beiden Fällen ist eine Zuständigkeit des 15. Senats des FG München gegeben.

36

Unproblematisch ist auch, dass das FA über den auf Art. 15 DSGVO gestützten Anspruch in der Einspruchsentscheidung mitentschieden hat. Insoweit ist kein gesondertes Vorverfahren vor einer Klageerhebung erforderlich (§ 32i Abs. 9 Satz 1 AO).

37

Das Gericht geht bei seiner Entscheidung davon aus, dass durch die Akteneinsicht in die ESt-Akte bei Gericht das Rechtsschutzinteresse bzw. die Beschwer der Klägerin nicht entfallen ist, da durch den nachfolgenden Schriftwechsel unklar geblieben ist, ob die gewährte Akteneinsicht den geltend gemachten Akteneinsichtsanspruch der Klägerin vollständig erfüllt hat. Eine Erledigung der Hauptsache wurde nicht erklärt. Somit war ein Sachurteil zu fällen.

38

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

39

6. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zugelassen, da der Frage nach dem Umfang des Auskunftsrechts im Bereich der Steuerverwaltung nach der Einführung der DSGVO im Jahr 2018 und

dessen Verhältnis zum allgemeinen Akteneinsichtsrecht nach Ermessen grundsätzliche Bedeutung beizumessen ist.

40

7. Es erscheint als sachgerecht, durch Gerichtsbescheid zu entscheiden (§ 90a Abs. 2 FGO).