IX R 24/23
V

BFH Bundesfinanzhof

Kein Akteneinsichtsrecht nach der DSGVO

1. § 2a Abs. 5 Nr. 2 der Abgabenordnung ordnet die entsprechende Geltung der Vorschriften der Datenschutz-Grundverordnung für Informationen, die sich auf identifizierte oder identifizierbare Körperschaften beziehen, an.

2. Die Datenschutz-Grundverordnung enthält keinen Anspruch auf Akteneinsicht.

3. Der zuständige Spruchkörper ist grundsätzlich berechtigt und verpflichtet, einen geltend gemachten Anspruch unter allen zumindest denkbaren rechtlichen Aspekten zu prüfen.

4. Weder aus der Abgabenordnung noch aus dem Recht auf effektiven Rechtsschutz im Sinne von Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) sowie dem Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 3 GG ergibt sich ein gebundener Anspruch auf Akteneinsicht.

AO	§ 2a Abs. 5 Nr. 2
DSGVO	Art. 15
GG	Art. 19 Abs. 4, Art. 20 Abs. 3
EUGrdRCh	Art. 41 Abs. 2 Buchst. b

Urteil vom 20.09.2024 - IX R 24/23
Vorinstanz: Niedersächsisches FG vom 21.06.2022 - 12 K 34/21

ECLI:DE:BFH:2024:U.200924.IXR24.23.0

T e n o r

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 21.06.2022 - 12 K 34/21 und der Bescheid des Beklagten vom 06.11.2020 aufgehoben.
Der Beklagte wird verpflichtet, die Klägerin unter Beachtung der Rechtsauffassung des Senats erneut zu bescheiden.
Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

G r ü n d e

I.

1 Streitig ist das Bestehen eines Anspruchs auf Akteneinsicht in die bei einer Fachaufsichtsbehörde geführten Akten.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Kapitalgesellschaft, streitet sich mit dem für sie zuständigen Finanzamt (FA) um die Anerkennung einer Teilwertabschreibung. Der Beklagte und Revisionsbeklagte, eine oberste Landesbehörde (Beklagter), verfasste zu der Frage der Teilwertabschreibung diverse Stellungnahmen und wies das FA schließlich im Rahmen der Fachaufsicht an, die Teilwertabschreibung zu versagen.

3 Die Klägerin beantragte unter Hinweis auf Art. 15 der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) i.V.m. § 2a der Abgabenordnung (AO) Akteneinsicht beim Beklagten, die ihr mit Bescheid vom 06.11.2020 versagt wurde. Der Beklagte führte aus, dass ein Anspruch auf Akteneinsicht "weder nach der DSGVO noch nach der AO" existiere. Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg.

4 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Der Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO umfasse jedenfalls bei einer ordnungsgemäßen Ermessensausübung auch den Anspruch auf Akteneinsicht, da er auch eine darüber hinausgehende Nachweis- und Rechenschaftspflicht beinhalte. Mit umfasst von diesem Anspruch seien insbesondere auch rechtliche Würdigungen, da diese auf der Wiedergabe und Schlussfolgerung personenbezogener

ECLI:DE:BFH:2024:U.200924.IXR24.23.0

Daten basierten. Im Übrigen habe es das Finanzgericht (FG) rechtsfehlerhaft unterlassen, auch anderweitig in Betracht kommende Anspruchsgrundlagen für einen Anspruch auf Akteneinsicht zu prüfen.

5 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Beklagten unter Aufhebung der ablehnenden Bescheidung zu verpflichten, die beantragte Akteneinsicht zu bewilligen.

6 Der Beklagte beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

II.

7 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Verpflichtung des Beklagten, die Klägerin unter Beachtung der Rechtsauffassung des Senats erneut zu bescheiden (§ 101 Satz 2 FGO). Die angefochtene Verwaltungsentscheidung ist ermessensfehlerhaft.

8 1. Im Ergebnis zu Recht versagt das FG einen Anspruch der Klägerin gegenüber dem Beklagten auf Akteneinsicht aus Art. 15 DSGVO.

9 a) Die Datenschutz-Grundverordnung gilt auch für die Verarbeitung personenbezogener Daten durch den Beklagten (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Nr. 7 DSGVO sowie § 2a Abs. 1 i.V.m. § 6 Abs. 2 Nr. 1 AO).

10 b) Der Anspruch aus Art. 15 DSGVO bezieht sich auch auf interne Vermerke, Aktennotizen, Bearbeitungsvermerke und interne Kommunikation. Denn auch diese Unterlagen können personenbezogene Daten enthalten (vgl. dazu Senatsurteil vom 12.03.2024 - IX R 35/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BStBl II 2024, 682, Rz 20; Urteil des Bundesgerichtshofs vom 15.06.2021 - VI ZR 576/19, Rz 24).

ECLI:DE:BFH:2024:U.200924.IXR24.23.0

11 c) Zwar dient die Datenschutz-Grundverordnung unmittelbar nur dem Schutz der Grundrechte und Grundfreiheiten natürlicher Personen und insbesondere deren Recht auf Schutz personenbezogener Daten (Art. 1 Abs. 2 DSGVO). Sachlich gilt die Datenschutz-Grundverordnung nach Art. 2 Abs. 1 DSGVO daher nur für die ganz oder teilweise automatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten sowie für die nichtautomatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten, die in einem Dateisystem gespeichert sind oder gespeichert werden sollen. Personenbezogene Daten sind nach der Legaldefinition in Art. 4 Nr. 1 DSGVO alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen. § 2a Abs. 5 Nr. 2 AO ordnet jedoch die entsprechende Geltung der Vorschriften der Datenschutz-Grundverordnung für Informationen, die sich auf identifizierte oder identifizierbare Körperschaften --wie die Klägerin-- beziehen, an.

12 d) Die Datenschutz-Grundverordnung sieht allerdings keinen Anspruch auf Akteneinsicht vor. Soweit die Klägerin einen Anspruch auf Akteneinsicht aus Art. 15 DSGVO herleiten möchte, enthält diese Vorschrift lediglich einen Auskunftsanspruch gegenüber dem für die Verarbeitung der personenbezogenen Daten Verantwortlichen.

13 aa) Art. 15 Abs. 1 DSGVO gewährt der betroffenen Person das Recht, von dem Verantwortlichen eine Bestätigung darüber zu verlangen, ob sie betreffende personenbezogene Daten verarbeitet werden. Ist dies der Fall, so hat sie ein Recht auf Auskunft über diese personenbezogenen Daten und auf die näher in Art. 15 Abs. 1 Buchst. a bis h DSGVO bezeichneten Informationen. Nach Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO stellt der Verantwortliche der betroffenen Person eine Kopie der personenbezogenen Daten, die Gegenstand der Verarbeitung sind, zur Verfügung. Durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des erkennenden Senats ist inzwischen geklärt, dass Art. 15 DSGVO nicht dahin auszulegen ist, dass er in seinem Abs. 3 Satz 1 ein anderes Recht als das in seinem Abs. 1 vorgesehene gewährt. Im Übrigen bezieht sich der Begriff "Kopie" nicht auf ein Dokument als solches, sondern auf die personenbezogenen Daten, die es enthält und die vollständig sein müssen. Die Kopie muss daher alle personenbezogenen Daten enthalten, die Gegen-

ECLI:DE:BFH:2024:U.200924.IXR24.23.0

stand der Verarbeitung sind (EuGH-Urteile FT (Copies du dossier médical) vom 26.10.2023 - C-307/22, EU:C:2023:811, Rz 72 und Österreichische Datenschutzbehörde vom 04.05.2023 - C-487/21, EU:C:2023:369, Rz 32; Senatsurteil vom 12.03.2024 - IX R 35/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BStBl II 2024, 682, Rz 27).

14 bb) Nur wenn die Zurverfügungstellung einer Kopie unerlässlich ist, um der betroffenen Person die wirksame Ausübung der ihr durch die Datenschutz-Grundverordnung verliehenen Rechte zu ermöglichen, wobei insoweit die Rechte und Freiheiten anderer zu berücksichtigen sind, besteht nach Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO ein Anspruch darauf, eine Kopie von Auszügen aus Dokumenten oder gar von ganzen Dokumenten oder auch von Auszügen aus Datenbanken zu erhalten (Senatsurteil vom 12.03.2024 - IX R 35/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BStBl II 2024, 682, Rz 28; vgl. EuGH-Urteile FT (Copies du dossier médical) vom 26.10.2023 - C-307/22, EU:C:2023:811, Rz 75 und Österreichische Datenschutzbehörde vom 04.05.2023 - C-487/21, EU:C:2023:369, Rz 41 und Rz 45).

15 cc) Hingegen beinhaltet Art. 15 DSGVO keinen Anspruch auf Akteneinsicht als "Weniger" zum Anspruch auf Zurverfügungstellung einer Kopie der personenbezogenen Daten beziehungsweise ausnahmsweise unter bestimmten Umständen auf Zurverfügungstellung der Quellen, in denen die personenbezogenen Daten verarbeitet wurden. Vielmehr handelt es sich bei der Gewährung von Akteneinsicht um ein Aliud. Während das Recht auf Akteneinsicht die temporäre Möglichkeit zur Einsicht in die gesamte Verwaltungsakte beinhaltet, betrifft Art. 15 DSGVO nicht die gesamte Verwaltungsakte, sondern ist auf die dauerhafte Überlassung der darin enthaltenen personenbezogenen Daten und nur ausnahmsweise unter bestimmten Umständen auf die Überlassung von Auszügen von Verwaltungsakten gerichtet. Zudem betrifft das Recht auf Akteneinsicht das Recht, einen Einblick in die Originalakte zu erhalten, während Art. 15 DSGVO auf die Erteilung von Auskünften und die Zurverfügungstellung von Kopien gerichtet ist.

16 dd) Auch soweit dem Beklagten hinsichtlich der Erfüllung des Auskunftsanspruchs nach Art. 15 DSGVO ein Ermessen zusteht, kann die Klägerin hieraus jedenfalls keinen Anspruch ableiten, dass eine Ermessensreduktion dahingehend zu erfolgen hat, dass die Auskunft durch Gewährung einer Akteneinsicht zu erteilen wäre. Zwar steht es nach § 32d Abs. 1 AO im pflichtgemäßen Ermessen des Beklagten, die Form der Auskunftserteilung zu bestimmen. Dies gilt jedoch nur, soweit in Art. 12 bis 15 DSGVO keine diesbezüglichen Regelungen enthalten sind. Dies ist mit Art. 15 Abs. 3 Satz 1 und Satz 3 DSGVO jedoch der Fall. Hiernach hat der Verantwortliche eine (elektronische) Kopie der personenbezogenen Daten und unter gewissen Umständen auch der Quellen, in denen solche Daten verarbeitet wurden, zur Verfügung zu stellen (Senatsurteil vom 12.03.2024 - IX R 35/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BStBl II 2024, 682, Rz 37).

17 2. Zwar ist der zuständige Spruchkörper grundsätzlich berechtigt und verpflichtet, einen geltend gemachten Anspruch unter allen zumindest denkbaren rechtlichen Aspekten zu prüfen (Senatsurteil vom 23.01.2024 - IX R 36/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 17; BFH-Urteil vom 08.06.2021 - II R 15/20, Rz 16). Jedoch erwächst der Klägerin auch hieraus kein gebundener Anspruch auf Akteneinsicht.

18 a) Einer Prüfung eines Akteneinsichtsrechts aus einer anderen Anspruchsgrundlage als der Datenschutz-Grundverordnung verbietet sich im vorliegenden Verfahren nicht bereits vor dem Hintergrund eines diesbezüglich mangelnden Vorverfahrens. Der Senat kann es jedenfalls im vorliegenden Verfahren dahinstehen lassen, inwieweit § 32i Abs. 9 Satz 1 AO auch Anwendung findet, wenn ein geltend gemachter Anspruch nicht nur auf die Datenschutz-Grundverordnung, sondern auch auf einen anderen rechtlichen Aspekt gestützt wird. Denn vorliegend ist der Einspruch gegen den Beklagten, eine oberste Finanzbehörde eines Bundeslandes, jedenfalls nach § 348 Nr. 3 AO nicht statthaft.

19 b) Der Klägerin erwächst kein gebundener Anspruch auf Akteneinsicht aus der Abgabenordnung. Es ist höchstrichterlich bereits geklärt, dass die Abgabenordnung keine Regelung enthält, nach der ein Anspruch auf Akteneinsicht besteht.

ECLI:DE:BFH:2024:U.200924.IXR24.23.0

Wie der BFH in ständiger Rechtsprechung entschieden hat, ist ein solches Einsichtsrecht weder aus § 91 Abs. 1 AO noch aus § 364 AO beziehungsweise dem jeweils dazu ergangenen Anwendungserlass zur Abgabenordnung abzuleiten (zuletzt Senatsurteil vom 07.05.2024 - IX R 21/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 14, m.w.N.).

20 c) Ebenso erwächst der Klägerin weder aus dem Recht auf effektiven Rechtsschutz nach Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) noch aus dem Rechtsstaatsprinzip im Sinne von Art. 20 Abs. 3 GG ein gebundener Anspruch auf Akteneinsicht (BFH-Urteil vom 19.03.2013 - II R 17/11, BFHE 240, 497, BStBl II 2013, 639, Rz 11).

21 d) Entsprechendes gilt für das Recht auf eine gute Verwaltung nach Art. 41 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EUGrdRCh). Adressat jenes Grundrechts sind nur Organe, Einrichtungen und sonstige Stellen der Europäischen Union --EU-- (Art. 41 Abs. 1 EUGrdRCh), nicht aber Behörden der Landesfinanzverwaltung in den EU-Mitgliedstaaten (Senatsurteil vom 07.05.2024 - IX R 21/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 17).

22 3. Allerdings geht der BFH in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass dem während eines Verwaltungsverfahrens um Akteneinsicht nachsuchenden Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter ein Anspruch auf eine pflichtgemäße Ermessensentscheidung (§ 5 AO) der Behörde zusteht (vgl. BFH-Beschluss vom 05.12.2016 - VI B 37/16, Rz 3, m.w.N.). Insoweit hat der Beklagte das ihm zustehende Ermessen nicht ausgeübt.

23 a) Die Ermessensentscheidung über das Auskunftsverlangen erfordert eine Abwägung der beiderseitigen Interessen des Auskunftssuchenden an der Auskunft beziehungsweise der Finanzbehörde an der Nichterteilung der Auskunft. Im Rahmen dieser Ermessensentscheidung hat die Finanzbehörde insbesondere zu berücksichtigen, ob der Auskunftssuchende ein berechtigtes Interesse an der Auskunft dargelegt hat oder ein solches Interesse aus den Umständen des Einzelfalls erkennbar ist. Weiter ist für die Ermessensabwägung maßgebend, ob die Auskunft der Wahrnehmung von Rechten in einem bestehenden Steuer-

ECLI:DE:BFH:2024:U.200924.IXR24.23.0

rechtsverhältnis dienen kann (BFH-Urteil vom 19.03.2013 - II R 17/11, BFHE 240, 497, BStBl II 2013, 639, Rz 13). Maßgeblicher Zeitpunkt für die gerichtliche Überprüfung der Ermessensentscheidung der Finanzbehörde ist der Zeitpunkt der letzten Behördenentscheidung (vgl. BFH-Urteil vom 12.05.2016 - II R 17/14, BFHE 253, 505, BStBl II 2016, 822, Rz 19; Senatsbeschluss vom 15.07.2015 - IX B 38/15, Rz 4).

24 b) Da nach § 348 Nr. 3 AO im Streitfall kein Einspruchsverfahren statthaft ist, kommt es hinsichtlich des Zeitpunkts der Ermessensausübung auf den Bescheid des Beklagten vom 06.11.2020 an. Darin hat der Beklagte kein Ermessen ausgeübt, weil nach seiner Auffassung ein Anspruch auf Akteneinsicht nach der Abgabenordnung nicht existiert (sogenannter Ermessensnichtgebrauch). Nach § 102 FGO sind die Gerichte nicht befugt, ihr eigenes Ermessen an die Stelle des Verwaltungsermessens zu setzen (BFH-Urteil vom 30.09.2020 - VI R 34/18, BFHE 271, 145, BStBl II 2021, 446, Rz 39). Der Beklagte ist daher zu verpflichten, das ihm hinsichtlich der Gewährung der Akteneinsicht zustehende Ermessen auszuüben (§ 101 Satz 2 FGO).

25 4. Eine Pflicht zur Vorlage an den EuGH nach Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union besteht nicht. Hinsichtlich der Frage, ob aus Art. 15 DSGVO auch ein Anspruch auf Akteneinsicht erwächst, besteht einerseits aufgrund der Anordnung der lediglich entsprechenden Anwendbarkeit der Datenschutz-Grundverordnung auf Körperschaften bereits keine Zuständigkeit des EuGH (EuGH-Urteil J & S Service vom 10.12.2020 - C-620/19, EU:C:2020:1011, Tenor). Im Übrigen hat der EuGH mit den auch in dieser Entscheidung berücksichtigten Urteilen FT (Copies du dossier médical) vom 26.10.2023 - C-307/22, EU:C:2023:811 und Österreichische Datenschutzbehörde vom 04.05.2023 - C-487/21, EU:C:2023:369 zum Inhalt des Auskunftsanspruchs im Sinne von Art. 15 DSGVO Stellung bezogen, sodass diese Frage durch die Rechtsprechung des EuGH bereits in einer Weise geklärt ist, die keinen vernünftigen Zweifel offenlässt ("acte éclairé"; Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 04.03.2021 - 2 BvR 1161/19, Rz 55 sowie vom 19.07.2011 - 1 BvR 1916/09, BVerfGE 129, 78, unter C.I.2.e; EuGH-Urteil Srl CILFIT und Lanificio di Gavardo SpA gegen Ministero

ECLI:DE:BFH:2024:U.200924.IXR24.23.0

della Sanità vom 06.10.1982 - 283/81, EU:C:1982:335, Rz 13 ff.). Hinsichtlich des Rechts auf Akteneinsicht nach Art. 41 Abs. 2 Buchst. b EUGrdRCh ist die Rechtslage aufgrund des Regelungswortlauts eindeutig ("acte clair"; BVerfG-Beschluss vom 04.03.2021 - 2 BvR 1161/19, Rz 55; EuGH-Urteil Srl CILFIT und Lanificio di Gavardo SpA gegen Ministero della Sanità vom 06.10.1982 - 283/81, EU:C:1982:335, Rz 16).

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