

Titel:**Auskunftsanspruch nach der Datenschutzgrundverordnung gegenüber dem Finanzamt****Normenketten:**

DSGVO Art. 15 Abs. 1

AO § 32b, § 32c

Leitsätze:

1. Die DSGVO ist auf die Datenverarbeitung sämtlicher durch das Finanzamt verwalteten Steuern - auch der direkten - anwendbar. (Rn. 14)
2. Art. 15 DSGVO gewährt einen nicht in das Ermessen gestellten Auskunftsanspruch über die vom Finanzamt verarbeiteten Daten. Er umfasst das Recht auf Ausdrucke oder online zur Verfügung gestellte Daten aus den Datenbanken des Finanzamts, insbesondere die „Grunddaten“ und die „eDaten“, bei den Festsetzungsdaten die Eingabedaten und Berechnungsergebnisse, die Festsetzungsauskunft, die Erhebungsübersicht und die Datenbank Rechtsbehelfe, sowie das Erhebungskonto. (Rn. 55, 71 und 115)
3. Dagegen gewährt er keine Auskunft über Kontrollmaterial oder Verdachtsspuren, wie etwa BP-Meldungen, BP-Informationen, das Datenblatt Risikomanagementsystem, die „festsetzungsnahen Daten“, sowie Vermerke zur Entscheidungsvorbereitung und Entscheidungsdokumentation. (Rn. 117)
4. Er umfasst grundsätzlich nicht das Recht auf Einsicht in die Steuerakte oder einzelne Verwaltungsdokumente oder Überlassung einer Kopie hiervon. Der Anspruch ist zeitlich auf die Daten nicht abgeschlossener Besteuerungszeiträume begrenzt. (Rn. 86 und 102)

Schlagwort:

Datenschutz

Fundstellen:

StEd 2022, 93

EFG 2022, 299

BeckRS 2021, 41761

LSK 2021, 41761

Tatbestand

Der Kläger hatte unter Berufung auf Art. 15 DSGVO Auskunft über alle vom Finanzamt verarbeiteten Daten beantragt. Dabei kam es ihm insbesondere auf eine vollständige (Farb-) Kopie der Steuerakten samt aller Nebenakten und der darauf enthaltenen Vermerke an. Er warf dem Finanzamt Aktenmanipulationen und die „Aufnahme falscher Daten“ vor. Diesbezüglich waren Strafanträge und Aufsichtsbeschwerden vorangegangen. Auch sei nach vielen Bescheidänderungen nach Prüfungen, Einspruchs- und Klageverfahren die Steuerfestsetzung nicht mehr nachvollziehbar.

- 2 Das Finanzamt überließ dem Kläger Zweitdrucke sämtlicher offenen Steuerbescheide, sowie des dem Erstjahr vorangegangenen Jahres (über 10 Jahre), einen Ausdruck des Erhebungskontos, sowie eine Grunddaten- und eine E-Daten-Übersicht. Darüber hinausgehende Auskünfte lehnte es ab. Die Klage richtet sich auf Verpflichtung zur Vorlage weiterer Daten und insbesondere einer vollständigen Aktenkopie. In der mündlichen Verhandlung legte das Finanzamt umfangreiche weitere Ausdrucke aus seinen Datenbanken vor, verweigerte jedoch weiterhin Auskünfte aus den Bereichen „festsetzungsnahen Daten, BP-Informationen, Risikomanagementsystem“ und insbesondere die Überlassung einer Kopie der Steuerakten.

Entscheidungsgründe

- 3 1. Die Klage ist zulässig.
- 4 Der Rechtsweg zu den Finanzgerichten ist im Streitfall nach § 32i Abs. 2 AO eröffnet, soweit sich die Klage der betroffenen Person gegen das Finanzamt als Finanzbehörde (§ 6 Abs. 2 Nr. 5 AO) hinsichtlich der Verarbeitung personenbezogener Daten auf Rechte aus der DSGVO (hier: Art. 15 Abs. 1 DSGVO) stützt, im Übrigen nach § 33,

- 5 Statthafte Klageart für die gerichtliche Geltendmachung eines gegen eine Behörde gerichteten Auskunftsanspruchs aus Art. 15 Abs. 1 der DSGVO ist die Verpflichtungsklage. (...) (vgl. BVerwG, Urteil vom 16.09.2020 - 6 C 10/19 -, Rn. 12, HFR 2021, 419).
- 6 Die Klage richtet sich auch an den richtigen Beklagten. Passivlegitimierter der datenschutzrechtlichen Ansprüche aus der DSGVO ist der Verantwortliche (Art. 15 Abs. 1 DSGVO). Das ist nach Art. 4 Nr. 7 DSGVO die natürliche oder juristische Person, Behörde, Einrichtung oder andere Stelle, die allein oder gemeinsam mit anderen über die Zwecke und Mittel der Verarbeitung von personenbezogenen Daten entscheidet. Auch § 2a AO knüpft die Verantwortlichkeiten im Zusammenhang mit dem Schutz personenbezogener Daten an die Finanzbehörde bzw. Stelle öffentlicher Verwaltung. Damit ist Zurechnungsobjekt der Rechte und Pflichten im Bereich des Datenschutzes die jeweils im Rahmen ihrer Aufgabenzuständigkeit über diese Verarbeitung entscheidende Behörde. Der Anspruch kann sich daher nur auf die in der Entscheidungskompetenz der jeweiligen Behörde liegende Verarbeitung von Daten und auf diese Daten richten. Das ist im Streitfall - soweit Auskunft über die verarbeiteten Daten begehrt wird - das beklagte Finanzamt.
- 7 2. Die Klage ist entscheidungsreif.
- 8 Die Klage kann auf Grundlage der vorliegenden Akten und Sachverhaltsvorträge entschieden werden. Insbesondere kann auf Vorlage der Steuerakten verzichtet werden, weil deren Inhalt nicht entscheidungserheblich für die vom konkreten Inhalt unabhängige Frage der Auskunftspflicht ist.
- 9 Das Finanzamt hat gem. § 71 Abs. 2 FGO die den Streitfall betreffenden Akten nach Empfang der Klageschrift an das Gericht zu übermitteln. Dies hat das Finanzamt zwar mit Schreiben vom 09.03.2020 zunächst verweigert. Dabei ging es aber ersichtlich davon aus, dass zu diesen zu übermittelnden Akten auch die Steuerakten gehören, in die der Kläger in der Hauptsache Einsicht begehrt.
- 10 Ausgehend von dieser Sichtweise hat der Kläger einen Antrag nach § 86 Abs. 3 FGO gestellt, den der BFH unter dem Az. II S 8/20 als unzulässig verworfen hat (...).
- 11 Der Berichterstatter hat daher das Finanzamt aufgefordert, den Vorgang „Anspruch auf datenschutzrechtliche Auskunft bzw. Akteneinsicht“, also nur den Antrag des Klägers auf datenschutzrechtliche Auskunft, den dazu ergangenen Schriftwechsel sowie die Auskunft bzw. Verweigerung der Auskunft“, vorzulegen. Diese so umgrenzten, den Streitfall betreffenden Akten (vgl. BFH-Beschluss vom 3.6.2015 VII S 11/15, BFH/NV 2015, 1100, Rn. 7) hat das Finanzamt vorgelegt. Außerdem hat es auf die weitergehende Aufforderung in der mündlichen Verhandlung weitere Ausdrücke aus den Datenbanken dem Gericht und dem Kläger überlassen (...).
- 12 4. Die Klage ist nach Erteilung weiterer Auskünfte unbegründet.
- Der Kläger hat einen Anspruch auf Auskunft nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO, der allerdings mit der Übergabe der weiteren Kopien aus den Datenbanken des Finanzamts in der mündlichen Verhandlung erfüllt wurde. Das Finanzamt ist aus dem Auskunftsanspruch nicht verpflichtet, darüber hinaus Akteneinsicht in die Steuerakten zu gewähren, Kopien der Akte zu überlassen oder Daten aus der Steuerakte herauszusuchen und mitzuteilen.
- 14 Die DSGVO ist auch im Bereich der direkten Steuern anwendbar (a.).
- 15 Das Finanzamt ist als Verarbeiter im Sinne der DSGVO auch richtiger Beklagter bzw. Passivlegitimierter des Anspruchs auf Auskunft (b.).
- 16 Der sachliche Anwendungsbereich der DSGVO ist im Streitfall insoweit eröffnet, als die Verarbeitung personenbezogener Daten zu beurteilen ist (c.), jedoch nur insoweit, als die personenbezogenen Daten durch das Finanzamt zum Teil auch automatisiert oder teilautomatisiert verarbeitet werden (d.).
- 17 Der bereits dadurch umgrenzte Auskunftsanspruch ist mit Blick auf die Beschränkungen des Auskunftsrechts in der DSGVO selbst, sowie durch die AO und allgemeine Grundsätze entsprechend eingegrenzt (e.).
- 18 Er gewährt kein Akteneinsichtsrecht und ist - soweit die vorgerichtlich gegebenen Auskünfte unzureichend waren - im Laufe des Verfahrens erfüllt worden (f.).

DSGVO ist anwendbar auf die Verwaltung direkter Steuern ...

... durch das Finanzamt

- 20 **b.** Die DSGVO und die im Zusammenhang stehenden Vorschriften der AO finden Anwendung auf die Verarbeitung personenbezogener Daten durch das Finanzamt.
- 21 Die Datenschutzvorschriften der AO, der Steuergesetze und der DSGVO gelten nach § 2a Abs. 1 AO für die Verarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden. Beim Finanzamt handelt es sich um eine solche (§ 6 Abs. 2 Nr. 5 AO). Das beklagte Finanzamt ist „Verantwortlicher“ i.S.d. Art. 4 Nr. 7 DSGVO als die natürliche oder juristische Person, Behörde, Einrichtung oder andere Stelle, die allein oder gemeinsam mit anderen über die Zwecke und Mittel der Verarbeitung von personenbezogenen Daten entscheidet und damit Passivlegitimierter des Anspruchs aus Art. 15 DSGVO.
- Der Begriff „Personenbezogene Daten“ ist weit auszulegen
- 22 **c.** Der sachliche Anwendungsbereich der DSGVO ist im Streitfall insoweit eröffnet, als die Verarbeitung personenbezogener Daten zu beurteilen ist.
- 23 Nicht nur die in Datenbankfeldern gespeicherten Einzelangaben mit Bezug auf die Steuernummer bzw. den Namen des Klägers sind personenbezogene Daten. Auch bei den in unstrukturierten Volltexten enthaltenen Angaben mit Bezug zu seiner Person handelt es sich unter den Umständen des Streitfalls um personenbezogene Daten.
- 24 (1) (1.1) Die DSGVO gilt für die ganz oder teilweise automatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten sowie für die nicht automatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten, die in einem Dateisystem gespeichert sind oder gespeichert werden sollen (Art. 2 Abs. 1 DSGVO).
- 25 § 2a Abs. 5 AO ordnet die entsprechende Geltung der DSGVO auf verstorbene natürliche Personen und Körperschaften, rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen oder Vermögensmassen an.
- 26 (1.2) Personenbezogene Daten sind nach Art. 4 Nr. 1 DSGVO alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen. Nach der Verordnung (EG) Nr. 45/2001 oder der Vorgängernorm der DSGVO, der RL 95/46/EG, sind dies alle Informationen über eine bestimmte oder bestimmbar natürliche Person. Aus der unterschiedlichen Begrifflichkeit „beziehen“ statt „über“ ergibt sich kein wesentlich unterschiedlicher Bedeutungsgehalt. Personenbezogene Daten sind demnach Einzelangaben (so ausdrücklich § 3 Abs. 1 BDSG alte Fassung), also nicht etwa Akten oder Aktensammlungen (so Erw. 15 zur DSGVO).
- 27 (1.3) Der Begriff der „Personenbezogenen Daten“ wird vom zur Auslegung berufenen EuGH (vgl. EuGH-Vorlage: BVerwG, Beschluss vom 4.7.2019 7 C 31/17, juris) weit ausgelegt, so dass auch etwa die Antworten des Prüfungsteilnehmers auf Prüfungsfragen und die Korrekturanmerkungen des Prüfers (nicht aber die Prüfungsfragen selbst) personenbezogene Daten darstellen können (EuGH, Urteil vom 20.12.2017 C-434/16, Rn. 34, juris; vgl. hierzu auch VG Gelsenkirchen, Urteil vom 27.4.2020, 20 K 6392/18, Rn. 140, juris). In seiner zur RL 95/46/EG ergangenen Entscheidung leitet er dies aus den zwei Zielrichtungen der Richtlinie ab: Einmal fänden die in ihr vorgesehenen Schutzprinzipien ihren Niederschlag in den Pflichten, die den für die Verarbeitung Verantwortlichen obliegen; diese Pflichten betreffen insbesondere die Datenqualität, die technische Sicherheit, die Meldung bei der Kontrollstelle und die Voraussetzungen, unter denen eine Verarbeitung vorgenommen werden könne. Zum anderen kämen sie zum Ausdruck in den Rechten der Personen, deren Daten Gegenstand von Verarbeitungen sind, über diese informiert zu werden, Zugang zu den Daten zu erhalten, ihre Berichtigung verlangen bzw. unter gewissen Voraussetzungen Widerspruch gegen die Verarbeitung einlegen zu können (EuGH, Urteil vom 20.12.2017 C-434/16, Rn. 48).
- 28 (1.4) Der EuGH arbeitet in einer weiteren zur RL 95/46/EG ergangenen Entscheidung (EuGH, Urteil vom 17.7.2014 C-141/12 und C-372/12, CR 2015, 103) den Unterschied zwischen personenbezogenen Daten und den Dokumenten heraus, die u.a. personenbezogene Daten enthalten. In den dem Vorabentscheidungsersuchen zugrundeliegenden Verfahren begehrten die Antragsteller Einsicht in eine sog. „Entwurfsschrift“, die Daten über den Verfahrensbeteiligten, aber auch eine rechtliche Analyse enthielt. Der EuGH hat entschieden, dass auch in dieser Entwurfsschrift enthaltenen Daten, die die Tatsachengrundlage für die in der Entwurfsschrift ebenfalls enthaltene rechtliche Analyse darstellen, personenbezogene Daten des Verfahrensbeteiligten sind. Er bejaht insoweit ein Auskunftsrecht. Dagegen verneint er ein Auskunftsrecht hinsichtlich der rechtlichen Analyse. Diese könne nicht Gegenstand einer Nachprüfung durch den Antragsteller und einer Berichtigung sein. Würde das Auskunftsrecht auf

- 29 Auch stellt der EuGH klar, dass die Richtlinie es den Mitgliedsstaaten überlasse, festzulegen, in welcher konkreten Form die Auskunft zu erteilen sei, soweit sie der betroffenen Person ermögliche, von den sie betreffenden personenbezogenen Daten Kenntnis zu erlangen und zu prüfen, ob sie richtig seien und der Richtlinie gemäß verarbeitet würden, so dass sie gegebenenfalls die ihr in der Richtlinie verliehenen Rechte ausüben könne (EuGH, Urteil vom 17.7.2014 C-141/12 und C-372/12, CR 2015, 103, Rn. 57).
- 30 Zur Wahrung des Auskunftsrechts genüge es, wenn der Antragsteller eine vollständige Übersicht über die in der Entwurfsschrift wiedergegebenen Daten - also auch solche personenbezogenen Daten, die in der rechtlichen Analyse enthalten sind, in verständlicher Form erhalte (EuGH Urteil vom 17.7.2014 C-141/12 und C-372/12, CR 2015, 103, Rn. 59).
- 31 Soweit mit dieser Auskunft das mit dem Auskunftsrecht angestrebte Ziel erreicht werden könne, stehe der betroffenen Person weder aus dem Auskunftsrecht noch aus Art. 2 Abs. 2 der Charta das Recht zu, eine Kopie des Dokuments oder der Originaldatei, in der diese Daten enthalten sind, zu erhalten. Damit die betroffene Person keinen Zugang zu anderen Informationen als den sie betreffenden personenbezogenen Daten erhalte, könne sie eine Koe des Dokuments oder der Originaldatei erhalten, in denen diese anderen Informationen unkenntlich gemacht worden seien (EuGH, Urteil vom 17.7.2014 C-141/12 und C-372/12, CR 2015, 103, Rn. 58).
- 32 (2) Nach Maßgabe dieser Rechtsgrundsätze sind personenbezogene Daten nicht nur alle Einzelangaben, die - meist unter Kennziffern (deren Bedeutung entspricht in etwa dem Begriff der Kategorie) - in den Datenbanksystemen des Finanzamts mit Bezug auf den Kläger bzw. dessen Steuer- oder Steueridentifikationsnummern gespeichert sind. Personenbezogene Daten liegen auch insoweit vor, als in Steuerakten - gleich ob elektronisch oder auf Papier manifestiert - Dokumente enthalten sind, in deren nicht weiter strukturierten Texten Einzelangaben über die steuerlichen und damit stets auch persönlichen Verhältnisse des Klägers wiedergegeben sind. Den Charakter personenbezogener Daten haben auch unter Kennziffern oder in selbst nicht weiter strukturierenden Texten enthaltene Beurteilungen, Werturteile und Einschätzungen des Klägers bzw. seiner steuerlichen Verhältnisse durch Sachbearbeiter des Finanzamts.
- 33 (2.1) Zwar können Zweifel bestehen, ob nicht oder wenig strukturierte Texte, die eine Vielzahl von Einzelangaben in freier sprachlicher Beschreibung enthalten, als „Daten“ angesehen werden können, solange sie nicht in Einzelangaben strukturiert wurden, also in entsprechend strukturierte geordnete Paare bestehend aus „Kategorie“ und „Wert“ bzw. Feldbezeichner und Feldinhalt extrahiert worden sind - etwa indem sie in ein Formular strukturiert und separiert übertragen wurden.
- 34 Nach der weiten Auslegung des Begriffs „Daten“ durch den EuGH ist es jedoch unerheblich, welchen formalen Strukturierungsgrad die in einem Text enthaltenen Einzelangaben haben. Es genügt nach der oben zitierten Rspr. des EuGH für das Vorliegen von „Daten“, dass in einem Text in fortlaufender, nicht weiter strukturierter Sprache Sachverhalte geschildert sind, die dem Kläger zugeordnet - und damit personenbezogen - sind.
- 35 (2.2) Nach der oben zitierten Entscheidung des EuGH, wonach auch Korrekturanmerkungen der Prüfer personenbezogene Daten des Prüfungsteilnehmers werden, sobald sie - z.B. durch handschriftliches Aufbringen - dessen Prüfungsbogen und damit dessen Person zugeordnet werden, kann nichts anderes für - ggf. auch rein subjektive - Einschätzungen und Bemerkungen in Form von Gesprächsnotizen und Bearbeitungsvermerken von Sachbearbeitern gelten. Lediglich die reine rechtliche Analyse zu einem Besteuerungssachverhalt stellt kein personenbezogenes Datum dar. Freilich kann diese im Text wiederum auf den Kläger bezogene Einzelangaben enthalten, und wird dies auch typischerweise in einem fachgerecht verfassten juristischen Subsumtionsteil.
- 36 (2.3) Von einer Zuordnung der Daten auf den Kläger ist auszugehen, da die Akte, die die Schriftstücke mit den Sachverhaltsschilderungen enthält, unter dessen Namen bzw. der mit diesem verknüpften Steuernummer geführt wird und somit die enthaltenen Schriftstücke und aufgebrachten Vermerke in Bezug zum Kläger setzen. Einzelangaben in Datenbanken sind durch deren Struktur ohnehin unproblematisch dem jeweiligen Steuerpflichtigen zuzuordnen.

Manuelle oder (teil-) automatisierte Verarbeitung

- 38 (1) Eine zumindest teilautomatisierte Datenverarbeitung liegt vor, wenn Datenverarbeitungsanlagen zum Einsatz kommen (Kühling/Buchner, Kommentar zur DS-GVO und zum BDSG, Beck, 3. Auflage, DS-GVO Art. 2 Rn. 15 - Kühling -). Eine konkrete Definition der „automatisierten Datenverarbeitung“ findet sich in der DSGVO nicht. Dies entspricht dem Willen des Ordnungsgebers, ein technologieneutrales Schutzsystem zu gestalten, das auch zukünftige technologische Entwicklungen abdeckt (vergleiche Erw. 15). In der Konsequenz ist der Begriff der teilautomatisierten Datenverarbeitung sehr weit auszulegen (Kühling, DSGVO Art. 2 Rn. 15). Hierunter fallen unproblematisch sämtliche Bearbeitungsschritte, die mit Hilfe der Computersysteme der Steuerverwaltung ausgeführt werden.
- 39 (2) Eine nicht automatisierte Verarbeitung unterliegt dem Anwendungsbereich der DSGVO nur, wenn die personenbezogenen Daten in einem Dateisystem gespeichert sind oder gespeichert werden sollen (Art. 2 Abs. 1 Alt. 2 DSGVO).
- 40 „Nicht automatisiert“ bedeutet „manuelle“ Verarbeitung (Erw. 15). Es darf kein Teilschritt der Verarbeitung automatisiert stattfinden. Soweit die Steuerverwaltung Schriftgut in Papierform in Steuerakten ablegt, ist eine solche manuelle Verarbeitung gegeben.
- 41 (2.1) Wann eine (vorgesehene) Speicherung in einem Dateisystem (Art. 2 Abs. 1 DSGVO) vorliegt, ist noch nicht hinreichend geklärt. Art. 4 Nr. 6 DSGVO definiert das Dateisystem als „jede strukturierte Sammlung personenbezogener Daten, die nach bestimmten Kriterien zugänglich sind, unabhängig davon, ob diese Sammlung zentral, dezentral oder nach funktionalen oder geographischen Gesichtspunkten geordnet geführt wird“. Nach der h.M. ist dieser Begriff im Wesentlichen gleichbedeutend mit dem in der Vorgängervorschrift der DSGVO (der RL 95/46) verwendeten Begriff der Datei (Kühling, DSGVO Art. 6 Nr. 6 Rn. 1). Eine Sammlung ist nach gängiger Vorstellung eine planmäßige, strukturierte Zusammenstellung einzelner Angaben, die einen inneren Zusammenhang vorweisen, entweder durch Gleichartigkeit der Informationen (z.B. Kundendaten) oder des Zwecks (z.B. Zugangskontrolle) der Sammlung (Kühling, DSGVO Art. 4 Nr. 6 Rn. 3). Nach dem BDSG a.F. war damit ein gleichartiger Aufbau der Zusammenstellung gemeint, eine äußere Form, die eine gewisse Anordnung aufweisen muss. Danach durfte kein zufälliger oder wechselnder Aufbau der Angaben vorliegen. Vielmehr bedurfte es eines formalen Ordnungsschemas (ebenda).
- 42 Begriff „Dateisystem“ (2.2) Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung des Begriffs „Dateisystem“ liegt - soweit ersichtlich - noch nicht vor. Zum in der Vorgängervorschrift der DSGVO verwendeten Begriff der „Datei“ führt der EuGH (EuGH, Urteil vom 10.7.2018 C-25/17, Celex-Nr. 62017CJ0025) folgendes aus:
- 43 „Gemäß den Erwägungsgründen 15 und 27 der RL 95/46 muss der Inhalt einer Datei so strukturiert sein, dass er einen leichten Zugriff auf die personenbezogenen Daten ermöglicht. In Art. 2 Buchst. c dieser Richtlinie ist zwar nicht näher geregelt, nach welchen Kriterien die Datei strukturiert sein muss, aber den genannten Erwägungsgründen zufolge müssen die Kriterien „personenbezogen“ sein. Demnach ist mit dem Erfordernis, dass die Sammlung personenbezogener Daten „nach bestimmten Kriterien strukturiert“ sein muss, nur gemeint, dass die Daten über eine bestimmte Person leicht wiederauffindbar sind.
- 44 Abgesehen von diesem Erfordernis regelt Art. 2 Buchst. c der RL 95/46 weder die Modalitäten, nach denen eine Datei strukturiert werden muss, noch die Form, die sie aufweisen muss. Insbesondere geht weder aus dieser, noch aus irgendeiner anderen Bestimmung dieser Richtlinie hervor, dass die in Rede stehenden personenbezogenen Daten in spezifischen Kartotheken oder Verzeichnissen oder einem anderen Recherchesystem enthalten sein müssten, damit das Vorliegen einer Datei im Sinne dieser Richtlinie bejaht werden kann. [...] Somit ist auf die zweite [Vorlage-]Frage zu antworten, dass Art. 2 Buchst. c der RL 95/46 dahin auszulegen ist, dass der in dieser Bestimmung genannte Begriff „Datei“ eine Sammlung personenbezogener Daten, die im Rahmen einer Verkündigungstätigkeit von Tür zu Tür erhoben wurden und zu denen Namen und Adressen sowie weitere Informationen über die aufgesuchten Personen gehören, umfasst, sofern diese Daten nach bestimmten Kriterien so strukturiert sind, dass sie in der Praxis zur späteren Verwendung leicht wiederauffindbar sind. Um unter diesen Begriff zu fallen, muss eine solche Sammlung nicht aus spezifischen Kartotheken oder Verzeichnissen oder anderen der Recherche dienenden Ordnungssystemen bestehen (EuGH, Urteil vom 10.07.2018 C-25/17, Celex-Nr. 62017CJ0025, Rn. 57 f, 62)“.
- 45 Zugrunde lag dem Vorabentscheidungsersuchen die Besuchstätigkeit der Zeugen Jehovas, die sich im Rahmen ihrer von Tür zu Tür durchgeführten Verkündigungstätigkeit Notizen über Besuche bei Personen machen, die weder ihnen noch der Gemeinschaft bekannt sind. Zu den erhobenen Daten können u. a. die Namen und Adressen der

Diese Daten werden als Gedächtnisstütze erhoben, und um für den Fall eines erneuten Besuchs wiederauffindbar zu sein, ohne dass die betroffenen Personen hierin eingewilligt hätten oder darüber informiert worden wären.

- 46 Die Gemeinschaft der Zeugen Jehovas hat ihren Mitgliedern Anleitungen zur Anfertigung solcher Notizen gegeben, die in mindestens einem ihrer der Verkündigungstätigkeit gewidmeten Mitteilungsblätter abgedruckt sind. Die Gemeinschaft und ihre Gemeinden organisieren und koordinieren die von Tür zu Tür durchgeführte Verkündigungstätigkeit ihrer Mitglieder insbesondere dadurch, dass sie Gebietskarten erstellen, auf deren Grundlage Bezirke unter den Mitgliedern, die sich an der Verkündigungstätigkeit beteiligen, aufgeteilt werden, und indem sie Verzeichnisse über die Verkündiger und die Anzahl der von ihnen verbreiteten Publikationen der Gemeinschaft führen. Außerdem führen die Gemeinden der Gemeinschaft der Zeugen Jehovas eine Liste der Personen, die darum gebeten haben, nicht mehr von den Verkündigern aufgesucht zu werden. Die in dieser Liste, der sogenannten „Verbotsliste“, enthaltenen personenbezogenen Daten werden von den Mitgliedern der Gemeinschaft verwendet. Früher stellte die Gemeinschaft ihren Mitgliedern für die Erhebung dieser Daten im Rahmen ihrer Verkündigungstätigkeit Formulare zur Verfügung; deren Verwendung wurde aber infolge einer Empfehlung des Datenschutzbeauftragten eingestellt. Die erhobenen Daten waren nicht in Form einer Kartothek strukturiert.

... ist konturlos

- 47 (2.3) Wenn nach der Rspr. des EuGH für das Vorliegen einer Datei bzw. eines Dateisystems genügt, dass Daten nach bestimmten Kriterien so strukturiert sind, dass sie in der Praxis zur späteren Verwendung leicht wiederauffindbar sind und eine solche Sammlung nicht aus spezifischen Kartotheken oder Verzeichnissen oder anderen der Recherche dienenden Ordnungssystemen bestehen muss, dann wird der Begriff des Dateisystems auf den ersten Blick konturlos.

- 48 Um diese scheinbare Konturlosigkeit aufzulösen, lohnt der Blick in die Erw. 15 zur DSGVO, wonach Akten oder Aktensammlungen sowie ihre Deckblätter, die nicht nach bestimmten Kriterien geordnet sind, nicht in den Anwendungsbereich dieser Verordnung fallen sollten. Wann Akten oder Aktensammlungen „nicht nach bestimmten Kriterien geordnet sind“, führt die DSGVO nicht näher aus. Allerdings kann damit nicht gemeint sein, dass eine einzelne Akte innerhalb einer Aktensammlung etwa nach dem einem Kriterium „Name“ bzw. „Steuernummer“ aufgefunden werden kann, da sonst jede Aktensammlung „nach bestimmten Kriterien geordnet“ erschiene und deren Ausnahme vom Anwendungsbereich der DSGVO gänzlich leerliefe. Denn eine Aktensammlung ohne wenigstens ein Ordnungskriterium zur Reihung der enthaltenen Akten ist praktisch kaum vorstellbar.

- 49 Demgemäß fordert die wohl h.M. in der Literatur zur Bejahung einer „Ordnung nach Kriterien“ (Erw. 15), dass die Sammlung nach zumindest zwei Kriterien sortierbar ist (Kühling, DSGVO Art. 2 Rn. 18), was bei der Sammlung der Steuerakten, die lediglich nach Az. bzw. Steuernummer abgelegt sind, nicht der Fall ist. *vgl. Gerichtsakte*

In besonderem Maße gilt dies für die Inhalte jeder einzelnen Steuerakte, in der Dokumente als Volltext ohne weitere „Ordnung nach Kriterien“ in historischer Reihung abgelegt sind. *falsch*

- 51 Eine Strukturiertheit im Sinne einer leichten Wiederauffindbarkeit von Daten war in dem Referenzfall des EuGH (EuGH, Urteil vom 10.7.2018 C-25/17, Celex-Nr. 62017CJ0025, Jehovas Zeugen) vor allem auch deshalb gegeben, weil der einzelne Besuchsbericht relativ wenige, überschaubare Daten in strukturierter Form enthielt. Das ist bei einer Akte, die ohne weitere Ordnung eine Vielzahl von nicht einheitlich und weitgehend unstrukturierten Schriftstücken in der Reihenfolge der Veraktung enthält - bei Papiersteuerakten nicht selten hohe zweistellige und auch dreistellige Blattzahlen -, nicht der Fall.

- 52 Anders als bei einer Sammlung von in sich strukturierten Einzelblättern ist der Aufwand des Heraussuchens von Einzelangaben zu einem bestimmten Kriterium aus einer Akte gerade kein „Leichtes“. Vielmehr benötigte ein menschlicher Bearbeiter, der für eine Auskunft alle Einzelangaben aus den in einer umfangreicheren Steuerakte enthaltenen Schriftstücken heraussuchen wollte, viel Zeit - im Einzelfall wohl Stunden. Im Ergebnis kann daher bei Akten - insbesondere Papierakten -, die umfangreiche, nicht weiter strukturierte Einzeldokumente enthalten, nicht von vorneherein einer „Speicherung in einem Dateisystem“ ausgegangen werden. *doch?*

Anwendung auf umfangreiche Aktensammlungen

- 53 (3) Soweit ersichtlich, hatte die Rspr. noch keine Gelegenheit, näher zur datenschutzrechtlichen Behandlung derart umfangreicher Aktensammlungen mit einer großen Zahl nicht weiter strukturierter Dokumentbündel, wie sie etwa die Steuerakten darstellen, Stellung zu nehmen. Gleiches gilt für die Frage, ob sich aus der Differenzierung zwischen

- 54 Der erkennende Senat hält es für geboten, den Anwendungsbereich der DSGVO und im Wechselspiel die Rechte der DSGVO für große Aktensysteme differenziert zu beantworten, und zwar ausgehend von deren Funktion.
- 55 (3.1) Zu unterscheiden sind bei solchen Systemen die in Datenbanken gehaltenen Einzelangaben, wie etwa im Streitfall die „eDaten“ und die „Grunddaten“ in den Datenbanken der Finanzämter. Diese unterliegen ohne Zweifel dem Anwendungsbereich der DSGVO, weil sie konkret zur maschinellen Verarbeitung gespeichert werden.
- 56 (3.2) Gleiches gilt für die im Rahmen der Steuerveranlagung den Steuerbescheiden zugrunde gelegten Einzelangaben, wie etwa die verkennzifferten Besteuerungsgrundlagen, die der Steuerberechnung zugrunde liegen. Sie sind Ausgangspunkt der maschinellen Steuerberechnung.
- 57 (3.3) Auch das Ergebnis der Steuerberechnung, die in den Bescheiden ausgewiesenen aggregierten Teilergebnisse und Ergebnisse stellen erzeugte personenbezogene Daten dar. Sie werden ebenfalls zur ggf. weiteren Verarbeitung in den Datenbanken gespeichert.
- 58 (3.4) Grundsätzlich nicht in den Schutzbereich der DSGVO einbezogen ist nach Auffassung des erkennenden Senats die papierene Steuerakte selbst, die in zeitlicher Abfolge sortierte Ablage der schriftlichen Kommunikation der Verwaltung mit dem Betroffenen/Steuerpflichtigen und diverser anderer unstrukturierter Texte. Während die in den Datenbanken abgelegten Einzelangaben strukturiert und Kriterien zugeordnet sind, handelt es sich bei der Schriftgutsammlung um selbst nicht weiter strukturierte, ungleich aufgebaute Texte. Zwar enthalten diese selbst auch solche Einzelangaben, die einen Bezug auf den Betroffenen aufweisen, mithin „personenbezogene Daten“. Über diese hinaus enthalten Sie aber auch eine Vielzahl von Einzelangaben ohne unmittelbaren Bezug auf den Betroffenen - etwa Bearbeitungsvermerke, Bearbeiternamen, rechtliche Analysen und Subsumtionen. Zum - auch - auf den Betroffenen bezogenen „Sammel“- Datum werden letztere Informationen überhaupt erst durch die Aufnahme des Schriftstücks in die Schriftgutsammlung, die ihrerseits unter dem Namen des Betroffenen geführt wird. Die enthaltene Einzelangabe aber „schlummert“ ungehoben in den Volltexten der Schriftgutsammlung. Eine „Strukturierung nach bestimmten Kriterien“ zur „leichten Wiederauffindung“ (vgl. oben 2.3) erkennt der Senat in diesen noch „ungehobenen“ Einzelangaben gerade nicht. Sie unterliegen daher nach Auffassung des erkennenden Senats erst dann dem sachlichen Anwendungsbereich der DSGVO, wenn sie durch menschliches Handeln der Akte entnommen und in ein Dateisystem überführt werden. Dieser Akt der Extraktion stellt nach Auffassung des erkennenden Senats eine manuelle und somit „nichtautomatisierte“ Verarbeitung dar. Erst das einen intellektuellen menschlichen Akt darstellende „Heben“ der Einzelangabe durch Zuweisung des Inhalts zu einem Kriterium - die vorgesehene Verwendung des Datums für die nachfolgende teilweise automatisierte Verarbeitung für Besteuerungszwecke - führt dazu, dass dieses Datum im Sinne des Art. 2 Abs. 1 DSGVO in einem Dateisystem gespeichert wird/werden soll.
- (3.5) Soweit elektronische Indizes oder Inhaltsverzeichnisse für die unter 3.4 behandelte Ablage der schriftlichen Kommunikation geführt werden, ermöglichen diese „das leichte Wiederauffinden“ (vgl. oben 2.3) etwa der Erkenntnis, dass ein Schriftwechsel mit einem bestimmten Titel oder Typ an einem bestimmten Tag verzeichnet ist. Auch diese an sich bedeutungslosen Indexdaten werden durch die Zuordnung zur Steuernummer und damit dem Betroffenen zum personenbezogenen Datum. Sie unterliegen damit dem Anwendungsbereich der DSGVO.
- 60 (3.6) Kontrollmaterial aus anderen Besteuerungsverfahren wird in aller Regel zunächst als mehr oder minder unstrukturierter Volltext - Schriftwechsel vorliegen, so dass die unter 3.4 dargestellten Grundsätze Anwendung finden. Ob besonders hervorgehobene Mitteilungen (zum Beispiel der sogenannte „grüne Bogen“) wegen ihrer Farbe als strukturiert gelten müssen, kann der Senat dahingestellt sein lassen, da solche Inhalte den Beschränkungen des Auskunftsrechts unterfallen (siehe dazu weiter unten).
- 61 (3.7) Die Inhalte aus von Dritten übermittelten Besteuerungsgrundlagen (z.B. übermittelte Krankenversicherungsbeiträge oder abgeführte Lohnsteuern) sind naturgemäß computerlesbare strukturierte Daten, für die die unter 3.1 genannten Grundsätze gelten.
- 62 (3.8) Interne Bearbeitungsvermerke können in Datenbankfeldern gespeichert sein (zum Beispiel die Meldung zur Betriebsprüfung) und unterliegen dann den unter 3.1 genannten Grundsätzen. Bearbeitungsvermerke, die mit Schriftstücken verbunden oder auf diesen aufgebracht sind, dürften in aller Regel als unstrukturierter Inhalt den Grundsätzen nach 3.4 unterliegen. Wegen ihrer Doppelnatur als personenbezogene Daten auch des Autors des Vermerks bzw. ihrer entscheidungsvorbereitenden Natur dürften solche internen Vermerke regelmäßig Beschränkungen des Auskunftsanspruchs unterfallen (vergleiche dazu hinten).

Differenzierung zwischen leicht wieder auffindbaren, unter Kriterienbezeichnern strukturiert abgelegten Daten einerseits und in sich selbst nicht weiter strukturierten Volltextdokumenten andererseits spiegelt sich in dem Aufwand, den eine Auskunft nach Art. 15 DSGVO für den Verantwortlichen verursacht. Über leicht auffindbare, strukturiert abgelegte Daten vermag der Verantwortliche mit vertretbarem Aufwand Auskunft zu geben. Dagegen würde eine Pflicht zur Auskunft über die in der unstrukturierten Schriftstücke-Sammlung enthaltenen Einzelangaben bedeuten, dass diese Dokumente durch einen Menschen - und damit manuell - durchgesehen werden müssten, um - ausschließlich für Auskunftszwecke - die darin enthaltenen Einzelangaben erst zu „heben“ und damit in den leicht auffindbaren Datenbereich zu bewegen.

- 64 Die DSGVO geht selbst nicht von einer derart **aufwändigen Auskunftsverpflichtung** aus. Zwar normiert sie in Art. 12 Abs. 1 DSGVO eine Obliegenheit des Verantwortlichen, Maßnahmen zu ergreifen, die ihm eine rasche Auskunft erlauben. Damit ist aber nicht gemeint, dass der Verantwortliche etwa den gesamten Schriftwechsel vorsorglich durcharbeiten muss, um darin enthaltene Einzelangaben zu extrahieren und ausschließlich für potentielle Auskunftsanträge vorzuhalten.
- 65 (5) In nicht weiter strukturierten Volltextdokumenten ungehoben „schlummernde“ Einzelangaben haben eine gänzlich andere Qualität, als Einzelangaben, die unter einem Kriterium mit dem Ziel erfasst werden, darauf eine Entscheidung - eine Datenverarbeitung - zu gründen. Erst diese Bestimmung, „verarbeitet zu werden“ lässt es praktikabel erscheinen, das Einzeldatum als „zutreffend“ oder „falsch“ zu beurteilen und daran Rechte des Betroffenen etwa auf Richtigstellung zu knüpfen. Dagegen enthalten die Dokumente des Schriftwechsels zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigem zwar häufig auch Sachverhaltsangaben. Diese stellen aber meist zunächst einmal nicht weiter verifizierbare Behauptungen des Steuerpflichtigen bzw. vorläufige Annahmen des Finanzamts dar. Auch mag sich eine in einem früheren Dokument enthaltene Annahme des Finanzamts im weiteren Schriftwechsel als falsch herausstellen, gar vom Finanzamt als falsch eingeräumt erweisen. Dann wäre es aber sinnlos, dem Auskunftsberechtigten das frühere, als falsch erkannte, Datum mitzuteilen.
- 66 Dass der Betroffene wegen der Dokumentationsfunktion der Akte ohnehin wohl keinen Lösungsanspruch hinsichtlich der in einem früheren Schriftwechsel gemachten Angabe haben kann und obendrein jedenfalls die Inhalte seines Schriftwechsels mit dem Finanzamt - bzw. des Finanzamts mit ihm - bereits kennen sollte, sei im Vorgriff zur Diskussion der Beschränkungen des Auskunftsrechts (siehe weiter hinten) an dieser Stelle bereits angemerkt.
- 67 Die Vorstellung der DSGVO, dass Daten binär als „zutreffend“ oder „falsch“ beurteilbar sind, trifft für die in Volltexten enthaltenen - ungehobenen - Einzelangaben vielfach nicht zu.
- 68 (6) Nicht nur die Erwägungsgründe zur DSGVO (Erw. 15) nehmen Akten und Aktensammlungen, die nicht nach bestimmten Kriterien geordnet sind, vom Anwendungsbereich der DSGVO aus. Auch der EuGH stellt klar, dass der Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO kein Recht auf Zugang zu Verwaltungsdokumenten sichere (EuGH, Urteil vom 17.7.2014 C-141/12 und C-372/12, CR 2015, 103 zur Vorgängervorschrift). Wenn dies für das einzelne Dokument gilt, so muss dies erst recht für die gesamte Dokumentensammlung gelten. Zutreffend weist das Finanzamt insoweit darauf hin (Schriftsatz vom 9.3.2020, Seite 4), dass bei einer Wortlautauslegung mehrerer Sprachfassungen deutlich werde, dass die DSGVO zwischen „Auskunft“ und „Akteneinsicht“ unterscheidet (vgl. dazu auch weiter hinten zu den Begrenzungen des Auskunftsrechts).
- 69 (7) Auch der BFH und das BVerfG sahen es bislang - vor Inkrafttreten der DSGVO - als gerechtfertigt an, dass die AO im Bereich des Steuerrechts kein generelles Akteneinsichtsrecht gewährleistet (vergleiche auch dazu weiter unten).

Umfang des Auskunftsanspruchs

e. Umfang des Auskunftsanspruchs - Beschränkungen

- 70 Der Kläger hat demnach gegenüber dem Finanzamt einen Auskunftsanspruch nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO, dessen Umfang nach Maßgabe der vorstehend dargestellten Rechtsgrundsätze zu konturieren und mit Blick auf die Beschränkungen des Auskunftsrechts in der DSGVO selbst, sowie durch die AO und allgemeine Grundsätze entsprechend einzugrenzen ist.
- 71 Dabei ist von einem gebundenen Anspruch auf Auskunft auszugehen. Zwar geht die Rechtsprechung des BFH davon aus, dass mangels eines normierten Anspruchs Akteneinsicht nach pflichtgemäßem Ermessen der Behörde zu gewähren sei. Dies lässt sich nicht auf den Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO übertragen. Letzterer unterliegt nicht dem Ermessen der Behörde. Lediglich hinsichtlich der Form der Auskunftserteilung räumt § 32d Abs. 1 AO dem

Druckvorschriften, die im Ermessen ein. So ist diesem etwa in diesem Rahmen freigestellt, die Auskunft durch Überlassung eines Datenausdrucks, Einräumung eines Onlinezugriffs oder gar die Gewährung von Akteneinsicht zu erteilen.

Beschränkungen des Auskunftsanspruchs

(1) Beschränkungen der DSGVO und der AO

- 72 Nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO hat der Betroffene (Art. 4 Nr. 1 DSGVO) gegenüber dem Verantwortlichen (Art. 4 Nr. 7 DSGVO) ein Recht auf Auskunft über die seine Person betreffenden verarbeiteten personenbezogenen Daten. Diese Auskunft erfolgt, indem der Verantwortliche dem Betroffenen eine Kopie der personenbezogenen Daten, die Gegenstand der Verarbeitung sind, zur Verfügung stellt (Art. 15 Abs. 3 DSGVO). Das Recht auf Erhalt einer Kopie nach Art. 15 Abs. 1 b) DSGVO darf die Rechte und Freiheiten anderer Personen nicht beeinträchtigen (Art. 15 Abs. 4 DSGVO - der Ordnungsgeber denkt hierbei an Geheimnisse oder Rechte des geistigen Eigentums und insbesondere das Urheberrecht an Software, vgl. Erw. 63).
- 73 (1.1) Die §§ 32a AO ff. beschränken die Betroffenenrechte in Ausübung der durch Art. 23 DSGVO den Mitgliedsstaaten eingeräumten Kompetenz, namentlich der Beschränkungskompetenz des Art. 23 Abs. 1 e) DSGVO. Soweit hier von Bedeutung, normiert die AO folgende Beschränkungen:
- 74 Nach § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 32a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 AO besteht das Auskunftsrecht der betroffenen Person nicht, wenn die Erteilung der Information die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden liegenden Aufgaben gefährden würde und die Interessen der Finanzbehörden an der Nichterteilung der Information die Interessen der betroffenen Person überwiegen. Das ist namentlich dann der Fall, wenn die Auskunftserteilung
- die betroffene Person oder Dritte in die Lage versetzen könnte, steuerlich bedeutsame Sachverhalte zu verschleiern (1.a), steuerlich bedeutsame Spuren zu verwischen (1.b) oder Art und Umfang der Erfüllung steuerlicher Mitwirkungspflichten auf den Kenntnisstand der Finanzbehörden einzustellen (1.c), oder
 - Rückschlüsse auf die Ausgestaltung automationsgestützter Risikomanagementsysteme oder geplante Kontroll- oder Prüfungsmaßnahmen zulassen (2.) ↑ ab Riv 3
 - und damit die Aufdeckung steuerlich bedeutsamer Sachverhalte wesentlich erschwert würde.
- 75 Das Auskunftsrecht besteht nach § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 32b Abs. 1 Nr. 2 AO ferner dann nicht, wenn die Daten, ihre Herkunft, ihre Empfänger oder die Tatsache ihrer Verarbeitung nach § 30 AO oder einer anderen Rechtsvorschrift oder ihrem Wesen nach, insbesondere wegen überwiegender berechtigter Interessen eines Dritten im Sinne des Art. 23 Abs. 1i der DSGVO, geheim gehalten werden müssen und deswegen das Interesse der betroffenen Person an der Informationserteilung zurücktreten muss. Letzteres entspricht der bereits in Art. 15 Abs. 4 DSGVO enthaltenen Beschränkung.
- Das Auskunftsrecht besteht nach § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 32b Abs. 1 Nr. 1a AO nicht, soweit die Erteilung der Information die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden [...] liegenden Aufgaben im Sinne des Art. 23 Abs. 1 d bis h der DSGVO gefährden würde.
- 77 Ebenfalls kein Auskunftsrecht besteht nach § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 32a Abs. 1 Nr. 4 AO soweit die Erteilung der Information eine vertrauliche Offenbarung geschützter Daten gegenüber öffentlichen Stellen gefährden würde.
- 78 Sind die personenbezogenen Daten weder automatisiert noch in nicht automatisierten Dateisystemen gespeichert, wird die Auskunft nur erteilt, soweit die betroffene Person Angaben macht, die das Auffinden der Daten ermöglichen, und der für die Erteilung der Auskunft erforderliche Aufwand nicht außer Verhältnis zu dem von der betroffenen Person geltend gemachten Informationsinteresse steht (§ 32c Abs. 3 AO).
- 79 Die DSGVO selbst schränkt in Artikel 13 Abs. 4 DSGVO die Informationspflicht dahingehend ein, dass dem Betroffenen bekannte Informationen nicht der Informationspflicht und damit auch nicht der Auskunftspflicht (vgl. § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 32a Abs. 1 AO, Art. 13 Abs. 4, Art. 14 Abs. 5 a DSGVO) unterliegen.
- 80 Das Recht auf Auskunft besteht ferner nicht, wenn die personenbezogenen Daten
- nur deshalb gespeichert sind, weil sie auf Grund gesetzlicher Aufbewahrungsvorschriften nicht gelöscht werden dürfen, oder
 - ausschließlich Zwecken der Datensicherung oder der Datenschutzkontrolle dienen und die Auskunftserteilung einen unverhältnismäßigen Aufwand erfordern würde sowie eine Verarbeitung zu anderen Zwecken durch geeignete

- 81** (1.2) Die vorgenannten Beschränkungen bestanden teilweise wortgleich bereits vor Inkrafttreten der DSGVO bzw. der diese ausfüllenden Vorschriften der AO (vgl. etwa im Anwendungsbereich des bis 24.05.2018 geltenden BDSG alter Fassung: § 19 BDSG). Die zu Auskunftsrechten ergangene Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit und des BVerfG lehnte unter Berufung in diesem Zusammenhang etwa eine Auskunft über bei der Informationszentrale Ausland (IZA) gespeicherten Daten ab, weil dies die ordnungsgemäße Erfüllung der in deren Zuständigkeit bzw. der in den Einzelfällen zuständigen Finanzämter liegenden Aufgaben gefährden würde (BFH-Urteil vom 30.7.2003 VII R 45/02, BStBl II 2004, 387; BVerfG-Beschluss vom 10.3.2008 1 BvR 2388/03, BStBl II 2009, 23). Die Finanzrechtsprechung geht von der Fortgeltung dieser Beschränkung auch unter der Geltung der DSGVO aus (FG Köln, Urteil vom 18.9.2019 2 K 312/19, EFG 2020, 413; die hiergegen eingelegte Revision zum BFH trägt das Aktenzeichen II R 43/19).
- Auskunft umfasst keine Akteneinsicht
- (2) Kein generelles Akteneinsichtsrecht
- 82** Die Rspr. vor Inkrafttreten der DSGVO unterschied deutlich zwischen Auskunft und Akteneinsicht. Ein genereller Anspruch auf Akteneinsicht gegenüber den Finanzbehörden bestand nach std. Rspr. des BFH nicht (zusammenfassend m.w.N.: BFH-Beschluss vom 3.11.2020 III R 59/19, NJW 2021, 1263, Rn. 7; BFH-Urteil vom 23.2.2010 VII R 19/09, BStBl II 2010, 729). Die Ablehnung jedenfalls eines gebundenen Akteneinsichtsanspruchs beruhte auf der Erwägung, dass der Gesetzgeber ein allgemeines Akteneinsichtsrecht im Steuerverwaltungsverfahren für nicht praktikabel gehalten habe, weil diesem Gesichtspunkte des Schutzes Dritter und das Ermittlungsinteresse der Finanzbehörden sowie der Verwaltungsaufwand der Finanzbehörde entgegenstünden, 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 (BTDrs 7/4292, S. 24 f.). Daraus hat der BFH abgeleitet, dass die Einsichtnahme in die Akten während des laufenden Verwaltungs- oder Steuerermittlungsverfahrens lediglich eine in Anwendung des § 91 AO oder des § 364 AO aus Gründen der Gewährung des rechtlichen Gehörs zu gewährende Ausnahme sein soll.
- 83** Im Beschluss vom 26.5.1995 (BFH-Beschluss vom 26.5.1995 VI B 91/94, BFH/NV 1995, 1004) nahm der BFH an, dass das Finanzamt nach seinem Ermessen Akteneinsicht gewähren kann, obwohl in der AO ein allgemeines Akteneinsichtsrecht nicht geregelt ist, und dies jedenfalls dann regelmäßig geschehen sollte, wenn Verhältnisse nicht berührt werden. Im Ergebnis nimmt der BFH einen Anspruch auf eine pflichtgemäße und fehlerfreie Ermessensentscheidung der Behörde an, der gewahrt sei, wenn die Behörde im Rahmen einer Interessenabwägung dessen Belange und die der Behörde gegeneinander abgewogen habe (BFH-Beschluss vom 3.11.2020 III R 59/19, NJW 2021, 1263). Ausdrücklich offengelassen hat der BFH in dieser Entscheidung die Frage, ob Art. 15 DSGVO über das Auskunftsrecht hinaus ein Recht auf Einsicht in die Steuerakten begründet (BFH-Beschluss vom 3.11.2020 III R 59/19, NJW 2021, 1263, Rn. 16).
- 84** Den Anspruch des Steuerpflichtigen auf Gewährung des rechtlichen Gehörs nach Art. 103 Abs. 1 GG oder seinen Anspruch auf Gewährung gerichtlichen Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) sah der BFH durch die verweigerte Akteneinsicht im Verwaltungsverfahren nicht als verletzt an (BFH-Beschluss vom 4.6.2003 VII B 138/01, BStBl II 2003, 790, Rn. 15). Art. 19 Abs. 4 GG gewährte den Anspruch auf eine wirksame gerichtliche Kontrolle (BVerfG-Urteil vom 15.12.1983 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1, 70 - Volkszählungsurteil -) und Art. 103 Abs. 1 GG gewährte, dass der Steuerpflichtige im gerichtlichen Verfahren Gelegenheit erhält, sich zu dem einer Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt vor deren Erlass zu äußern. Der Sicherung dieser Ansprüche dienen die in den Prozessordnungen verankerten Akteneinsichtsrechte nach § 147 Strafprozessordnung im (Steuer-) Strafverfahren und § 78 FGO im finanzgerichtlichen Verfahren. Dem Anspruch auf rechtliches Gehör im Steuerstrafverfahren und dem Anspruch auf ein faires rechtsstaatliches Verfahren sei nach Auffassung des BVerfG Genüge getan, wenn die Akten und Beweisstücke dem Beschuldigten in einem rechtsstaatlich geordneten Strafverfahren nach Abschluss der Ermittlungen offengelegt würden (BVerfG-Beschlüsse vom 12.1.1983 2 BvR 864/81, NJW 1983, 1043; vom 10.2.1981 7 B 26/81, NJW 1981, 2270).
- 85** Aus Vorgängerregelungen der DSGVO leitete der BFH ebenfalls keinen gebundenen Auskunftsanspruch her. Vielmehr beurteilte er im Licht der im vormaligen BDSG enthaltenen Subsidiaritätsklausel die AO als abschließende bereichsspezifische Datenschutzregelung. Dass der Gesetzgeber dort kein Akteneinsichtsrecht normiert habe, sei als „absichtsvoller Regelungsverzicht“ zu respektieren (BFH-Beschluss vom 4.6.2003 VII B 138/01, BStBl II 2003, 790).

Die DSGVO räumt dem Betroffenen ebenfalls kein Akteneinsichtsrecht ein, wie oben unter d. mit Blick auf die EuGH-Rspr. zur Vorgängervorschrift (EuGH, Urteil vom 17.7.2014 C-141/12, CR 2015, 103) ausgeführt worden ist. Art. 15 Abs. 1 DSGVO gewährleistet kein Recht auf Zugang zu Verwaltungsdokumenten und damit kein Akteneinsichtsrecht.

Auskunftsanspruch umfasst ...

87 (3) Umfang des Auskunftsanspruchs im Streitfall (3.1) Anwendung der Einschränkungen auf Steuerdaten Sämtliche Einzelangaben in der Steuerakte und der Steuerdatenbanken fallen unter die unter (1) aufgeführten Beschränkungen des Auskunftsanspruchs.

88 Die unter (1) dargestellten Beschränkungen gelten - verkürzt und vorbehaltlich der gebotenen Interessenabwägung - wenn die Auskunft dem Betroffenen ermöglicht, sich auf den Kenntnisstand der Finanzbehörde einzustellen, er in die Lage versetzt würde, zu verschleiern oder Spuren zu verwischen (Beschränkung 1), Rückschlüsse auf das Risikomanagementsystem (Beschränkung 2) oder auf geplante Kontroll- oder Prüfungsmaßnahmen zu ziehen (Beschränkung 3), überwiegende Geheimhaltungsinteressen Dritter entgegenstehen (Beschränkung 4), das Vertrauen in die vertrauliche Offenbarung geschützter Daten gefährden würde (Beschränkung 5), wenn die Informationen dem Betroffenen nicht schon bekannt sind (Beschränkung 6) oder wenn sie im Wesentlichen wegen gesetzlicher Aufbewahrungsvorschriften aufbewahrt werden (Beschränkung 7).

89 Misst man diese Einschränkungen am typischen Inhalt der von der Steuerverwaltung in Datenbanken verkennziffert oder auch in der Papierakte in Volltexten enthaltenen Einzelangaben, so unterfallen diese mit Ausnahme weniger trivialer Angaben den Beschränkungen. Die weitaus meisten Angaben stammen nämlich vom Steuerpflichtigen selbst, die dieser in seinen Steuererklärungen oder in Schreiben dem Finanzamt zuvor mitgeteilt hat, so dass davon ausgegangen werden muss, dass diese Informationen dem Betroffenen bereits bekannt sind (Beschränkung 6). Dasselbe gilt für Angaben in Schreiben des Finanzamts an den Steuerpflichtigen. Diese Angaben, aber auch alle aus Dritter Quelle stammende Angaben dürften regelmäßig die Beschränkung 1 erfüllen, denn nahezu alle Daten die noch aktuell oder künftig für die Besteuerung relevant werden könnten, lassen ein „sich einstellen können“ zu. Ganz besonders trifft dies auf Kontrollmaterial oder etwa Recherchen des Finanzamts bei anderen Behörden zu. Letztere, aber auch etwa Vermerke über die Meldung zur Außenprüfung fallen darüber hinaus unter die Einschränkungen 3 und 5. Alle Daten, die nicht mehr für aktuelle oder künftige Besteuerung relevant sind, dürfen regelmäßig wegen gesetzlicher Aufbewahrungsvorschriften nicht gelöscht werden dürfen (Beschränkung 7). Bearbeitungsvermerke bestehen regelmäßig aus ggf. verkürzter Darstellung einer rechtlichen Analyse, nehmen Bezug auf anderweitige Einzelangaben und stellen eine Dokumentation der Entscheidung dar, die dem Steuerpflichtigen im Bescheid bekannt gegeben wird; mithin fallen diese regelmäßig unter die Einschränkung 6 oder stellen gar keine eigenständigen personenbezogenen Daten dar. Darüber hinaus besteht bei Bearbeitungsvermerken, entscheidungsvorbereitenden Vermerken und Entwürfen ein dem Auskunftsinteresse des Betroffenen immanent gegenläufiges Interesse des Autors des Vermerks, da dieser insoweit ein eigenes Datenschutzrecht beanspruchen kann, so dass diese Vermerke der Einschränkung 4 unterliegen.

90 (3.2) Interessenabwägung Bei den dem Finanzamt zuzuschreibenden Interessen ist generell der Aufwand einzustellen, den die Auskunftserteilung verursacht. Insbesondere dürfte damit ein generelles Recht des Betroffenen auf - manuelle - Extraktion aller in den Akten enthaltenen Daten ausgeschlossen sein. Soweit Daten in Datenbanken erfasst sind, ist der Aufwand wesentlich geringer, so dass hier den Interessen des Finanzamts ein sehr viel niedrigerer Stellenwert zuzuordnen ist. Insoweit ist auch die Obliegenheit des Betroffenen nach Art. 12 Abs. 1 DSGVO zu berücksichtigen, wonach der Verantwortliche geeignete Maßnahmen zu treffen hat, um dem Auskunftsanspruch nachkommen zu können.

91 Weiter ist auch einer Behörde bzw. deren Mitarbeitern ein Raum informellen Austausches und vor der Beobachtung durch Dritte - auch den Betroffenen - grundsätzlich freier Raum der Meinungsbildung und Entscheidungsvorbereitung zuzubilligen.

92 Dem gegenüber stehen die anzuerkennenden Interessen des Betroffenen, neben seinen herkömmlich bestehenden Verfahrensrechten, die in bestimmten Verfahrensstadien - jedenfalls beim Beschreiten von Rechtsmitteln - ein Akteneinsichtsrecht gewähren, seine Rechte aus der DSGVO effektiv verfolgen zu können. Dabei ist nach Auffassung des Senats allerdings zu berücksichtigen, dass im Falle der Steuerakten die Durchsetzung eines datenschutzrechtlichen Lösungs- oder Berichtigungsanspruchs praktisch kaum vorstellbar ist. Denn der den Verwaltungsakten immanenten Beweisfunktion widerspräche es, wenn der Betroffene etwa einzelne Angaben in beliebigen Verwaltungsdokumenten zu löschen oder durch ihn genehme zu ersetzen vermöchte. Soweit der Betroffene aber die Richtigstellung aus seiner Sicht falscher Einzelangaben mit dem Ziel einer Berücksichtigung bei

Druckvorschau der Besteuerung verlangt, steht ihm neben dem datenschutzrechtlichen Anspruch aber der viel effektivere Rechtsweg im Besteuerungsverfahren zur Verfügung.

- 93** Wägt man die vorstehenden Interessen gegeneinander ab, so ergibt sich für die einzelnen Datenbereiche folgendes:
... keine Volltexte ...
- 94** (3.2.1) Da das Heraussuchen der Einzelangaben in den Volltexten der Akte einen erheblichen manuellen Personalaufwand bedeutet, überwiegt - soweit die Akte überhaupt dem Anwendungsbereich der DSGVO unterliegt (s.o. unter d.) - in aller Regel das Interesse der Verwaltung an dessen Vermeidung das Auskunftsinteresse des Betroffenen. Aufgrund der Dokumentationsfunktion der Akte ist die praktische Umsetzung einer Löschung oder Berichtigung von Einzelangaben in Volltextdokumenten ausgeschlossen und wäre allenfalls durch Kommentierungen des Steuerpflichtigen in den Volltexten theoretisch denkbar, praktisch aber nach Auffassung des Senats nicht umsetzbar. Den Schriftwechsel zwischen Finanzamt und dem Betroffenen kennt der Betroffene, er kann diese Kenntnis durch entsprechende eigene Aufbewahrung des Schriftwechsels auch perpetuieren, so dass ein späteres Auskunftsinteresse insoweit zurücktritt. Das Auskunftsrecht dient nicht dazu, dem Steuerpflichtigen die Führung eigener Akten zu ersparen. Soweit Einzelangaben aus Schriftstücken der Besteuerung zugrunde gelegt werden, werden sie notwendigerweise ihrer Bedeutung und dem Betrag nach in die Steuerdatenbanken bzw. -Berechnungsprogramme übertragen - verkennziffert - und unterliegen den für diese Datenbereiche zutreffenden Grundsätzen zur Auskunft. Auch finden sich diese Einzelangaben - sobald das Finanzamt ihre Verwendung beabsichtigt - in einem pflichtgemäß begründeten Verwaltungsakt (§ 121 AO) oder im Vorfeld hierzu ergangenen Mitteilungsschreiben zur Gewährung rechtlichen Gehörs (§ 91 AO). Darüber hinaus sind dem Einspruchsführer nach § 364 AO Unterlagen der Besteuerung auf Antrag oder, wenn die Begründung des Einspruchs dazu Anlass gibt, von Amts wegen offenzulegen. Angesichts dieser starken verfahrensrechtlichen Situation, die hinsichtlich der tatsächlich verarbeiteten Daten dem Steuerpflichtigen weitaus stärkere Rechte in der „Hauptsache“ einräumt, als sie die DSGVO dem Betroffenen gewährt, muss das Auskunftsinteresse des Betroffenen hinsichtlich „ungehobener“ Einzelangaben hinter dem Interesse der Verwaltung, insoweit Aufwand zu begrenzen, zurückzutreten.
- 95** Andere Einzelangaben, die nicht für die Besteuerung relevant sind oder werden können, mögen vereinzelt in den Volltexten der Steuerakte vorkommen. Angesichts des rechtlich und in der praktischen Handhabung äußerst starken Geheimnisschutzes der Steuerakte (§ 30 AO) und der faktischen Unmöglichkeit, solche Daten mit vertretbarem Aufwand aus Volltexten herauszusuchen, muss schon aus Praktikabilitätsgründen ein potentiell Auskunftsinteresse über solche ungehobenen Daten, von denen das aktenführende Finanzamt faktisch gar keine aktuelle Kenntnis hat, zurücktreten.
... aber Daten in Datenbanken ...
- 96** (3.2.2) Dagegen muss das Auskunftsinteresse des Betroffenen hinsichtlich der in den Datenbanken kategorisiert erfassten Daten nur hinsichtlich weniger Datenkategorien zurücktreten. Die Auskunft aus Datenbankeinträgen ist grundsätzlich leicht und ohne besonderen Aufwand technisch und organisatorisch realisierbar. Die DSGVO erlegt in Art. 12 Abs. 1 dem Datenverarbeiter die Obliegenheit auf, die Systeme entsprechend anzupassen, um die Auskunft zu ermöglichen.
... mit folgenden Einschränkungen:
- 97** Im Bereich der Festsetzungsdaten richtet sich der Anspruch auf Auskunft über die Einzelangaben, die das Finanzamt für Verarbeitungszwecke im Datenbanksystem gespeichert hat. Das sind neben den ohnehin in den Steuerbescheiden ausgewiesenen, aggregierten Berechnungsgrundlagen auch die unter „Eingabekennziffern“ gespeicherten Quell- oder Ausgangsdaten. Es genügt dem Transparenzgebot der DSGVO nicht, dass der Betroffene nur aus diesen Daten errechnete und aggregierte Daten - wie im Steuerbescheid ausgewiesen - erhält. Dem Betroffenen sind daher für alle noch nicht formell bestandskräftigen oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder Vorläufigkeitsvermerk stehenden Steuerbescheide Kopien auch der Eingabedaten bzw. -Kennziffern zu überlassen.
- 98** Der Anspruch richtet sich grundsätzlich auf Auskunft über sämtliche Datenfelder die im Fall des Betroffenen konkret Einträge enthalten - und zwar auf den semantischen Bezeichner des Datenfeldes und den Inhalt des Datenfeldes selbst. Soweit Felder mit Blick auf die Beschränkungen (insbesondere etwa § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 32a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 AO) aus der Auskunft ausgespart werden, ist dies kenntlich zu machen und über die Tatsache des Vorhandenseins weiterer Felder, sowie den Beschränkungsgrund Auskunft zu erteilen.

f. Anwendung der Rechtsgrundsätze auf den Streitfall

- 106** Nach Maßgabe der vorstehenden Rechtsgrundsätze steht dem Kläger aus der DSGVO kein Anspruch auf Akteneinsicht zu (1). Den ihm zustehenden Auskunftsanspruch hat das Finanzamt durch Überlassung von Kopien der Daten vorgerichtlich und ergänzend in der mündlichen Verhandlung erfüllt (2).

Erfolgslosigkeit der Klage auf Aktenkopie

- 107** (1) Die Klage hat im inhaltlich umfangreichsten Begehren keinen Erfolg, soweit der Kläger letztlich Akteneinsicht (in Form der Überlassung einer Kopie) oder eine inhaltliche Mitteilung sämtlicher auch im unstrukturierten Schriftwechsel der Akte enthaltenen Einzelangaben begehrt (...).

- 108** Soweit § 32c Abs. 3 AO auch Auskunft über einzelne Daten innerhalb der Akte ermöglicht, liegen dessen Voraussetzungen nicht vor. Die Vorschrift dient dazu, unter Abwägung des Informationsinteresses des Betroffenen gegen den Aufwand des Heraussuchens Auskunft auch über näher anzugebende Daten in den Akten zu gewähren. Ein derartig konkretisiertes Verlangen ist im Streitfall nicht gegeben, vielmehr verlangt der Kläger vollständige Akteneinsicht, um nach seiner Auffassung bestehende Defizite der Aktenführung zu erforschen. Damit verkennt er den Charakter des datenschutzrechtlichen Auskunftsrechts. Es dient nicht dazu, dass sich der Auskunftsberechtigte zum Aktenrevisor der Verwaltung aufschwingt. Es genügt zur Verschiebung der Gewichte in der Interessenabwägung nicht, dass der Kläger - letztlich unsubstantiiert - die gesamte Aktenführung des Finanzamts angreift.

- 109** Eine weitere Präzisierung seines Anliegens hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung auch nach Nachfrage des Gerichts nur insoweit vorgenommen, als er eine Übersicht über die historischen Veränderungen von Bescheid zu Bescheid und das Zustandekommen der Schätzungen genannt hat. Die erstgenannte Übersicht müsste vom Finanzamt erst erstellt werden, ist also nichts, über das einfach so Auskunft erteilt werden könnte. Dem Auskunftsanspruch unterfallen aber nur vorhandene Einzelangaben. Der Verantwortliche ist nicht etwa zur manuellen Erstellung von aufwendigen Übersichten verpflichtet. Die Schätzungen beruhen auf den Angaben des Klägers bzw. seiner Ehefrau und sind in den Begründungen der Bescheide erläutert. Angesichts der massiven Verletzung der Erklärungspflichten durch den Kläger (keine Steuererklärungen seit Jahren) muss sein Interesse an einer anlassfreien datenschutzrechtlichen Auskunft hinter dem Interesse des Finanzamts an der Vermeidung erheblichen Aufwands für zusätzliche - wiederum erst neu zu erstellende Aufstellungen bzw. Erläuterungen - zurücktreten. Dies jedenfalls solange, als dieser die Möglichkeit zur Richtigstellung durch Erklärungsabgabe im Besteuerungsverfahren nicht nutzt.

- 110** Soweit der Kläger den Vorwurf falscher Verdächtigungen, Aktenfälschungen und Unterschlagungen erhebt, sowie Verstöße gegen Vorschriften über die Aktenführung behauptet, kann dies dem Antrag des Klägers im Auskunftsverfahren nicht zum Erfolg verhelfen. Es ist nicht ersichtlich, was diese Vorwürfe mit einem Antrag auf datenschutzrechtliche Auskunft zu tun haben sollen. Auch hat nach den Angaben des Klägers die Staatsanwaltschaft diese Vorwürfe bereits untersucht, nur eben nicht mit dem vom Kläger gewünschten Ergebnis. Auch dienstrechtlich wurden die Sachverhalte nach Angabe des Klägers im Rahmen einer Dienstaufsichtsbeschwerde untersucht. Es ist nicht ersichtlich, auf welcher rechtlichen Grundlage nun im Rahmen des Auskunftsanspruchs diese Vorwürfe erneut zu prüfen wären. Denn die behaupteten Verstöße gegen Vorschriften zur Aktenführung berührten zunächst nur objektives Verwaltungsrecht. Subjektive Ansprüche der Bürger gewähren die Vorschriften über die Aktenführung dem Grunde nach nicht. Allenfalls könnten sich Reflexe im konkreten Besteuerungsverfahren ergeben, wie etwa die vom Kläger angesprochene Beweislastumkehr im Falle fehlender Beweiseignung der Akte. Die konkreten Besteuerungsverfahren sind aber nicht Gegenstand der hiesigen Auskunftsklage.

- 111** Soweit der Kläger aus Art. 41 Abs. 2 EU-Grundrechtecharta (EU-GrCh) in Verbindung mit Art. 15 DSGVO ein von konkreten Verwaltungsvorgängen unabhängiges, allgemeines Akteneinsichtsrecht ableiten möchte, hat die Klage ebenfalls keinen Erfolg. Nach Art. 51 EU-GrCh gilt diese Vorschrift nur für die Durchführung des Rechts der Union, nicht aber des Rechts des Mitgliedsstaates. Im Kontext des Streitfalles gewährleistet die Vorschrift daher allenfalls die Einsicht in die Akte über die Behandlung des Antrags auf datenschutzrechtliche Auskunft, also den Antrag selbst und dessen Ablehnung, sowie den hierzu ergangenen Schriftwechsel. Die Einsicht in diesen Vorgang ist jedoch ersichtlich nicht das Ziel der Klage.

- 112** Aus Art. 15 DSGVO selbst ist jedoch - wie bereits ausgeführt - kein Anspruch auf Einsicht in Verwaltungsdokumente abzuleiten.

- 113** Das bedeutet nicht, dass der Kläger rechtlos gestellt würde. Vielmehr steht es ihm frei, seine Vorwürfe gegen die

Steuerfestsetzungen überprüfen zu lassen, soweit sie sich dort zu seinem Nachteil auswirken sollten. Dies ist ausweislich seines Vortrags auch bereits erfolgt bzw. im Gange. Auch stehen ihm nach Maßgabe der Verfahrensordnungen etwa das Recht nach § 364 AO und vor allem spätestens im Klageverfahren gegen den jeweiligen Steuerbescheid ein Akteneinsichtsrecht in die den konkreten Streitfall betreffenden Akten zu.

Auskunftsanspruch im Übrigen erfüllt

- 114** (2) Der Anspruch des Klägers auf Auskunft wurde vom Finanzamt unter Beachtung der Beschränkungen des Art. 15 DSGVO und der §§ 32a ff. AO mit der Auskunft durch Übergabe der weiteren Kopien von Daten in der mündlichen Verhandlung erfüllt und ist damit erloschen.
- 115** (2.1) Der Kläger hat vorgerichtlich bereits eine Kopie der Grunddaten durch Übersendung der „Grunddaten-Übersicht“ und eine „eDaten-Übersicht“ erhalten. Hierzu hat das Finanzamt unwidersprochen vorgetragen, dass ihm- wie im Übrigen offenbar jedem Bürger - die Einsichtnahme in die eDaten selbst, also die dem Finanzamt etwa von Krankenversicherungen tatsächlich übermittelten Daten im Portal Elster offensteht. Diese Bestimmung der Form der Einsichtnahme durch Einräumung des Online-Zugriffs genügt den Anforderungen des § 32d Abs. 1 AO. Das Recht auf Kopie der Daten in Art. 15 Abs. 3 DSGVO erfordert nach Auffassung des erkennenden Senats nicht, dass die Kopie in Papier verkörpert ist. Es genügt auch, wenn der Betroffene sich aufgrund des eingeräumten Online-Zugriffs selbst eine Kopie zu erzeugen vermag.
- 116** Die „Eingangüberwachung Einzelfall“ hat das Finanzamt im Laufe des Klageverfahrens vorgelegt, ebenso die „Auskunft über elektronische Erklärungen im Veranlagungsbereich“.
- 117** Die Auskunft aus dem Bereich „Bp-Informationen“ hat das Finanzamt im Laufe des Klageverfahrens dahingehend erteilt, dass der Betrieb des Klägers als „Kleinstbetrieb“ gespeichert sei. Dass es die Auskunft über weitere Datenfelder dieses Bereichs verweigert, ist mit Blick auf die Begrenzung des Auskunftsanspruchs durch § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO i.V.m. § 32a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 AO gerechtfertigt, da diese Angaben typischerweise für künftige Prüfungszwecke gespeichert werden und deren Kenntnis die betroffene Person oder Dritte in die Lage versetzen könnte, steuerlich bedeutsame Sachverhalte zu verschleiern(1.a), steuerlich bedeutsame Spuren zu verwischen (1.b) oder Art und Umfang der Erfüllung steuerlicher Mitwirkungspflichten auf den Kenntnisstand der Finanzbehörden einzustellen (1.c), oder Rückschlüsse auf die Ausgestaltung automationsgestützter Risikomanagementsysteme oder geplante Kontroll- oder Prüfungsmaßnahmen zulassen (2.) und damit die Aufdeckung steuerlich bedeutsamer Sachverhalte wesentlich erschwert würde. Insoweit ist also ein gewisser Informationsvorsprung für das Finanzamt durch den Zweck der Sicherstellung zutreffender Besteuerung gesetzlich zugelassen. Dasselbe gilt für das Datenblatt zum „Risikomanagementsystem“.
- 118** Hinsichtlich des Datenfeldes „Auskunft Arbeitgeberkarte“ hat das Finanzamt im Laufe des Klageverfahrens Auskunft dahingehend erteilt, dass das Arbeitgebersignal seit 1.7.2010 gelöscht sei.
- 119** Eine „Festsetzungsauskunft“ („Bescheidauskunft“) ab 2009 hat das Finanzamt in der mündlichen Verhandlung vorgelegt, ebenso eine aktuelle „Erhebungsübersicht“ („Rückständeauskunft in Klartextform“), sowie Übersichten über die Inhalte der „Datenbank Rechtsbehelfe“.
- 120** Darüber hinaus hat der Kläger bereits vorgerichtlich Ausdrucke sämtlicher Steuerbescheide seit 2009 erhalten (vgl. Schreiben vom 05.11.2019). Der weitergehend bestehende Anspruch auf Kopie auch sämtlicher für die Steuerberechnung verwendeter Eingabedaten wurde durch die Übergabe der diesbezüglichen Kopien („Bescheiddatenauskunft“) in der mündlichen Verhandlung erfüllt. In zeitlicher Hinsicht ausreichend war die Auskunft über Steuerbescheide, die noch nicht formell bestandskräftig sind, die noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder einem Vorläufigkeitsvermerk stehen, sowie solche Bescheide, hinsichtlich derer der Betroffene beabsichtigte Rechtsmittel darlegt. Ebenfalls ist es mit Blick auf die beiderseitigen Interessen ausreichend, dass lediglich die Daten der jeweils letzten - aktuell der Besteuerung zugrunde liegenden - Änderungsbescheide mitgeteilt worden sind.
- 121** Mit diesen Auskünften in ihrer Gesamtheit hat das Finanzamt den Auskunftsanspruch des Klägers erfüllt, wobei im Streitfall dahinstehen kann, ob nach dem Vorstehenden jedes einzelne mitgeteilte Datum vom Auskunftsrecht des Klägers umfasst war. Die Auskünfte und auch die Erläuterungen des Finanzamts zur Struktur der Daten entsprachen jedenfalls nach den Ergänzungen in der mündlichen Verhandlung dem Transparenzgebot der DSGVO.
- 122** (2.2) Hinsichtlich der „festsetzungsnahen Daten“ hat das Finanzamt eine Feldübersicht vorgelegt und damit dem Transparenzgebot genügt. Soweit das Finanzamt die Vorlage einzelner Auskünfte aus diesem Bereich verweigert, ist

war ergänzend zu Lasten des Klägers einzustellen, dass dieser seit Jahren keine Steuererklärungen abgegeben hat und daher in besonderem Maße die Gefahr besteht, dass er sein Erklärungsverhalten am Kenntnisstand des Finanzamts ausrichtet.

123 Soweit der Kläger in seinem Auskunftsantrag das Ziel verfolgt, „Unstimmigkeiten in der Finanzkassenführung“ aufzudecken, so steht ihm hierfür die Beantragung eines Abrechnungsbescheides zur Verfügung. Insoweit ist der Kläger im Übrigen nicht beschwert, denn wie das Finanzamt unwidersprochen vorgetragen hat, hat die Finanzkasse auf den entsprechenden Antrag des Klägers nachgefragt und einen Kontoauszug ab 2009 an den Kläger versandt. Nachdem der Kläger auf die Kontaktversuche der Finanzkasse nicht weiter reagiert hatte, durfte diese davon ausgehen, dass das Auskunftsinteresse des Klägers damit erfüllt worden ist. In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger insoweit auch keine Defizite mehr beklagt.

124 Soweit der Kläger in seinem letzten Schriftsatz Auskunft über Akten und Daten der Straf- und Bußgeldstelle begehrt, geht der Antrag ins Leere, da das beklagte Finanzamt keine solche Stelle besitzt. Er hat diesen Antrag in der mündlichen Verhandlung auch nicht mehr explizit aufrechterhalten.

125 Soweit das Finanzamt hinsichtlich der Angaben nach Art. 15 Abs. 1 g und c DSGVO keine konkreten Angaben gemacht hat, erachtet das Gericht die abstrakten Angaben im Informationsschreiben der Finanzverwaltung mit dem Titel „Allgemeine Informationen zur Umsetzung der Datenschutzrechtlichen Vorgaben der Art. 12 bis 14 DSGVO in der Steuerverwaltung“ in der Fassung vom 20.10.2020, das dem Kläger überlassen wurde und auf dem Internet-Auftritt des Finanzamts veröffentlicht ist, als ausreichend. Informationen über die Datenherkunft werden in den Datenbanken ausweislich der vorgelegten Ausdrucke nicht systematisch vermerkt, so dass eine konkrete Auskunft hierüber im Einzelfall nicht möglich ist. In diesem Fall muss die abstrakte Auskunft im Informationsschreiben genügen. Offenlegungen an Dritte sind nicht ersichtlich.

(...)

126 7. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zugelassen, (...).

Anmerkung

I. Aufgeworfene Fragen

127 Der Senat bejaht nach seiner Entscheidung (FG München, Gerichtsbescheid vom 23.7.2021, 15 K 81/21, EFG 2021, 1789), erneut die Anwendbarkeit der DSGVO im Bereich der Verwaltung direkter Steuern (anders FG Niedersachsen, Urteil vom 28.1.2020 12 K 213/19, EFG 2020, 665, Revision beim BFH anhängig unter II R 15/20).

128 Danach war im Streitfall zu bestimmen, welche Daten des Besteuerungsverfahrens „personenbezogene Daten“ darstellen und inwieweit diese mit Blick auf deren manuelle und automatisierte Verarbeitung dem Anwendungsbereich der DSGVO unterfallen. Mit Blick auf die Beschränkungen in der AO war der konkrete Umfang des Auskunftsrechts zu bestimmen, vor allem auch, ob es ein Recht auf Akteneinsicht umfasst.

II. Entscheidung des Gerichts

129 Das Gericht hat in seiner Grundsatzentscheidung wesentliche Fragen des datenschutzrechtlichen Auskunftsanspruchs gegenüber dem Finanzamt geklärt.

130 Nachdem es erneut die Anwendbarkeit der DSGVO im Bereich der Steuerverwaltung bei der Verwaltung sämtlicher Steuern bejaht hat (vgl. FG München, Gerichtsbescheid vom 23.7.2021 15 K 81/21, EFG 2021, 1789), musste es sich der Frage nach dem konkreten Umfang des Auskunftsanspruchs stellen. Es übernimmt die weite Auslegung des EuGH, wonach nahezu jede Angabe ein „personenbezogenes Datum“ ist, gleich ob sie in einem Volltext-Schriftstück in einer Papierakte enthalten ist, oder in einer Datenbank. Für die Herstellung des Personenbezugs reicht die Aufnahme in die für die Person des Steuerpflichtigen geführte Akte bzw. den Datensatz.

131 Erstmals hat sich das Gericht zur Frage geäußert, ob Daten, die in einem Schriftstück bzw. Volltext (in der Akte) enthalten sind, auch das Merkmal der zumindest beabsichtigten „Speicherung in einem Dateisystem“ erfüllen. Dies verneint es mit differenzierter Anwendung der Rspr. des EuGH auf die Besonderheiten eines umfangreichen Aktensystems und einer Auslegung der DSGVO anhand der Materialien des EU-Verordnungsgebers. Das Recht auf Auskunft umfasst danach nicht eine Akteneinsicht bzw. eine Kopie der in der Akte enthaltenen Schreiben.

Druckvorschriften für dieses Dokument sind gebundenen, nicht dem Ermessen der Verwaltung unterliegenden Anspruchs bestimmte es unter
Anwendung der in den §§ 32a bis 32c AO normierten Einschränkungen differenziert für die verschiedenen Inhalte der
Datenbanken.

III. Einordnung und Würdigung der Entscheidung

133 Das Gericht hat in seiner Grundsatzentscheidung ausführlich und zum Teil erstmals zu entscheidenden Aspekten des Auskunftsanspruchs nach der DSGVO im Bereich der Steuerverwaltung Position bezogen. Das ist zu begrüßen, weil das datenschutzrechtliche Transparenzgebot auf der einen und der Wissensvorsprung, den der Gesetzgeber der Steuerverwaltung zubilligt auf der anderen Seite, gegenläufige Prinzipien darstellen, die nur schwer zum Ausgleich zu bringen sind. Dadurch ist die Unsicherheit in diesem Bereich sehr groß. Demgemäß ist zu erwarten, dass sich andere Gerichte mit der ausführlich begründeten Entscheidung auseinandersetzen werden und auch zu abweichenden Ergebnissen kommen können. Eine endgültige Klärung dürfte erst eine Entscheidung des BFH bringen. Bis dahin haben die Finanzämter mit dem Urteil immerhin eine Orientierung, wie Auskunftsansprüche unter der Geltung der DSGVO beantwortet werden können. Betroffene können leichter einschätzen, ob ein Auskunftersuchen Erfolg verspricht.

IV. Hinweise für die Praxis

134 Solange der BFH nicht entschieden hat, muss auch nach Ergehen der Berichtentscheidung die Frage der Anwendbarkeit der DSGVO auf die Verwaltung direkter Steuern als offen angesehen werden. Hinsichtlich der weiteren entschiedenen Fragen bietet das Urteil zwar eine erste Orientierung. Gleichwohl kann angesichts in Einzelfragen auch anderslautender Instanzrechtsprechung hinsichtlich der weiteren Fragen nicht ausgeschlossen werden, dass andere Gerichte diese anders beantworten.