

**Das Akteneinsichtsrecht im  
Besteuerungsverfahren – Aktuelle  
Tendenzen im Hinblick auf die  
Datenschutzgrundverordnung**

**Diplomarbeit**

**an der Fachhochschule der Sächsischen Verwaltung Meißen  
Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzverwaltung**

**vorgelegt von  
Manja Hofmann  
aus Frankenberg/Sachsen**

**Meißen, den 14. März 2022**

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	III
1 Einführung .....	1
2 Rechtsgrundlagen zum Akteneinsichtsrecht .....	3
2.1 Allgemeine Hinführung .....	3
2.2 Begriffsbestimmung des Auskunftsanspruchs nach Art. 15 DSGVO .....	3
2.3 Begriffsbestimmung des Akteneinsichtsrechts .....	4
3 Regelungen der Akteneinsicht in der AO vor Einführung der DSGVO.....	6
3.1 Gesetzlicher Standpunkt in der AO .....	6
3.2 Einschätzungen des BFH zum Akteneinsichtsrecht in der AO .....	7
3.3 Abweichungen im Kindergeldrecht sowie bei Betriebsprüfungen .....	8
3.4 Das Steuergeheimnis § 30 AO als Schranke für ein Akteneinsichtsrecht.....	9
4 Einfluss der DSGVO auf das Akteneinsichtsrecht.....	11
4.1 Ursprünge der Entstehung der DSGVO .....	11
4.2 Umsetzung der DSGVO in der AO.....	12
4.3 Aufbau und Inhalte der DSGVO.....	13
4.4 Gerichtliche Äußerungen zum Akteneinsichtsrecht in der DSGVO .....	16
4.5 Subsumtion der einschlägigen Art. in der DSGVO .....	17
4.6 Rechte und Pflichten der Finanzbehörden und der Beteiligten.....	19
4.7 Bewertung des Art. 15 DSGVO.....	21
4.8 Alternative für noch fehlendes Akteneinsichtsrecht.....	25
4.9 Keine Anwendung der DSGVO in der ESt mit Beispielsfall .....	27
5 Informationsfreiheitsgesetz in Sachsen.....	32
6 Ausgewählte aktuelle gerichtliche Entscheidungen bezüglich einer Akteneinsicht ..	33
7 Schlussfolgerungen und Ausblick .....	39
Rechtsquellenverzeichnis.....	IV
Literaturverzeichnis .....	VIII
Eidesstattliche Versicherung .....	XIII

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der europäischen Union
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BP	Betriebsprüfung
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
DSGVO	Datenschutzgrundverordnung
ebd.	ebenda
e. K.	eingetragener Kaufmann/ eingetragene Kauffrau
ESt	Einkommensteuer
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUGrCh	Europäische Grundrechte Charta
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
GG	Grundgesetz
h. M.	herrschende Meinung

IFG	Informationsfreiheitsgesetz
i. S. d.	im Sinne des/der
i. V. m.	in Verbindung mit
Nr.	Nummer
NV	nicht amtlich veröffentlicht
o. g.	oben genannte/genannter/genanntes/genannten
RL	Richtlinie
Rz.	Randziffer
S.	Seite
sog.	sogenannte/sogenannter/sogenanntes/sogenannten
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
USt	Umsatzsteuer
v.	vom
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
z. B.	zum Beispiel

# 1 Einführung

Zum Nachweis, dass der Steuerpflichtige das Finanzamt über alle steuerlich erheblichen Tatsachen unterrichtet hat, kann ein Auszug aus den steuerlichen Akten des Amtes dienen. Bedingt durch einen hohen personellen Wechsel der Bediensteten und dem arbeitsteiligen Handlungsablauf, ist eine Zeugenbefragung der Bearbeiter zumeist keine hinreichende Informationsquelle. Umso bedeutungsvoller ist das Zurückgreifen auf die Steuerakte und die Überprüfung der darin befindlichen Informationen.

Im Besteuerungsverfahren wird dem Steuerpflichtigen allgemein kein Akteneinsichtsrecht in die Steuerakten der Finanzbehörden gewährt. Der Steuerpflichtige besitzt lediglich durch das Rechtsbehelfsverfahren im § 364 AO oder im Rahmen des rechtlichen Gehörs durch den § 91 AO die Möglichkeit, einen Einblick in seine Besteuerungsgrundlagen zu erhalten. Allerdings ist dies nicht mit einem eindeutigen Akteneinsichtsrecht gleichzusetzen.

Als allgemeinen Anhaltspunkt ist die Entscheidung des Institutes zur Zukunft der Arbeit des BVerfG anzubringen, in der ein datenschutzrechtlicher Auskunftsanspruch des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren festgestellt wurde. Der Gesetzgeber wurde dazu angehalten, ein Informationsrecht zu entwickeln, welches nicht als ermessengesteuerter Auskunftsanspruch ausgelegt werden durfte. Zehn Jahre nachdem immer noch keine Umsetzung erfolgte, bleibt es abzuwarten, ob dieser Anweisung mit der Errichtung der nachfolgenden Regelung entsprochen wird.

Am 20.11.2019 wurde dem Ersten Teil der AO mit dem Zweiten Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (EU) 2016/679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/680 (Zweites Datenschutz- Anpassungs- und Umsetzungsgesetz EU) ein neuer Sechster Abschnitt durch die §§ 32 a AO ff. hinzugefügt. In diesem Abschnitt werden die europäischen Informationspflichten und Auskunftsrechte für das Besteuerungsverfahren neu geregelt. In dem, zum selben Zeitpunkt eingefügten, § 2 a AO wurden Vorrangregelungen für gewisse Gesetzesanwendungen eingeführt. Unter anderem wurde die DSGVO mit an oberster Stelle positioniert. Die DSGVO, welche unmittelbar geltendes Recht in allen Mitgliedstaaten der Europäischen Union darstellt, könnte der AO den fehlenden Regelungsbereich liefern. Der Zweck der DSGVO ist es, ein äquivalentes Schutzniveau für die Rechte und Freiheiten von natürlichen Personen bei der

Verarbeitung von Daten in allen europäischen Mitgliedstaaten zu ermöglichen. Hat die DSGVO revolutionären Charakter? Wird das Akteneinsichtsrecht seit Einführung der Verordnung neu betrachtet? Gilt die DSGVO als nützliches Allheilmittel? Bezugnehmend auf diese Fragen, soll in den nachfolgenden Ausführungen ermittelt werden, ob die Einführung der DSGVO einen tiefgreifenden und spürbaren Wandel hervorgerufen hat und ob sich in Hinblick auf das Akteneinsichtsrecht entscheidende Regelungsänderungen im Vergleich zur AO ergeben haben.

## **2 Rechtsgrundlagen zum Akteneinsichtsrecht**

### **2.1 Allgemeine Hinführung**

Die Diplomarbeit beschäftigt sich mit einer Thematik, welche vorab eine Würdigung rechtlicher Grundlagen für hilfreich erscheinen lässt. Aus diesem Grund wird im nachfolgenden Abschnitt der Anspruch auf Auskunftserteilung nach der DSGVO vom Recht auf Akteneinsicht begrifflich abgegrenzt und jeweils analysiert. Trotz der Ähnlichkeit der beiden Ausdrücke ist eine inhaltliche Trennung notwendig.

### **2.2 Begriffsbestimmung des Auskunftsanspruchs nach Art. 15 DSGVO**

Jedem Steuerpflichtigen stehen gewisse Rechte und Pflichten zu. Im Rahmen einer Auskunft werden diese zustehenden Rechte sowie obliegenden Pflichten dem Betroffenen mitgeteilt.

Aus der DSGVO ergeben sich verschiedene Rechte für den Steuerpflichtigen. Diese sind speziell in den Art. 15 bis 18 der DSGVO geregelt, so enthält der Art. 15 das Recht auf Auskunft nach datenschutzrechtlichen Grundsätzen.<sup>1</sup> Für eine unkompliziertere Bearbeitung in der Finanzbehörde, sollte der Steuerpflichtige sein Interesse möglichst genau und präzise formulieren. Für die Reduzierung des Verwaltungsaufwandes ist es zielführend, das Verwaltungsverfahren und den Verfahrensabschnitt wie z. B. die Festsetzung oder Vollstreckung zusätzlich anzugeben. Neben diesem Recht besteht u. a. auch das Recht auf Berichtigung, das Recht auf Löschung, das Recht auf Einschränkung der Verarbeitung, das Recht auf Widerspruch und das Recht auf Beschwerde in Art. 16 ff.<sup>2</sup>

Ob jedoch ein Recht auf Auskunft des Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzbehörde besteht, muss im Einzelfall durch das Gesetz begründet sein.<sup>3</sup>

Grundsätzlich wird das Auskunftsrecht als ein Betroffenenrecht bezeichnet. Dieses Recht wird durch Art. 15 der DSGVO geregelt. Sobald der Betroffene vermutet, dass seine personenbezogenen und geschützten Daten in einem steuerlichen Verwaltungsverfahren verarbeitet werden, kann er diesbezüglich Auskunft verlangen. Die verantwortliche Finanzbehörde ist dazu aufgefordert diese

---

<sup>1</sup> vgl. Art. 15 DSGVO.

<sup>2</sup> vgl. Art. 16 DSGVO.

<sup>3</sup> vgl. <http://juristisches-lexikon.ra-kdk.de/eintrag/Auskunft.html>, 29.09.2021, 11:48 Uhr.

Vermutung zu bestätigen. Nur wenn eine Bestätigung erfolgt, tritt ein Recht auf Auskunft über diese personenbezogenen Daten in Kraft. Im Art. 15 Abs. 1 Buchst. a bis h der DSGVO werden Sachverhalte aufgezählt, über welche Auskunft erteilt werden kann. Innerhalb eines Monats müssen die Behörden im Regelfall eine Auskunft über die angeforderten Daten erteilen.<sup>4</sup> Diese Vorgehensweise wird als Auskunft auf Antrag bezeichnet.

Der Antrag bedarf keiner bestimmten Form und auch keiner Begründung. Der Auskunftsantrag ist auch in elektronischer Form möglich. Sofern nichts anderes angegeben wird, erfolgt die Auskunft ebenso in einem elektronischen Format.<sup>5</sup> Der § 87 a Abs. 7 oder 8 AO findet entsprechend Anwendung.<sup>6</sup> Neben den geforderten personenbezogenen Daten sind weiterhin mitzuteilen, für welchen Zweck die Daten verwendet werden, sowie für welche Dauer die Informationen über die betroffene Person gespeichert werden. Notwendig ist auch die Benennung des Empfängers, gegenüber dem die Daten präsentiert worden sind bzw. noch offengelegt werden. Die Zurverfügungstellung der Sammlung der personenbezogenen Daten erfolgt auf unentgeltlicher Basis.<sup>7</sup> Dabei ist von Bedeutung, dass die Rechte Dritter unter Gesichtspunkten des Steuergeheimnisses geschützt werden müssen.<sup>8</sup> Der Auskunftsantrag ist auch in elektronischer Form möglich. Sofern nichts anderes angegeben wird, erfolgt die Auskunft ebenso in einem elektronischen Format.<sup>9</sup> Der § 87 a Abs. 7 oder 8 AO findet entsprechend Anwendung.<sup>10</sup>

## 2.3 Begriffsbestimmung des Akteneinsichtsrechts

Die Akteneinsicht bietet die Möglichkeit, sich mit den Inhalten einer Akte vertraut zu machen, indem diese dem Betroffenen unmittelbar zur Verfügung gestellt wird. Im Steuerverwaltungsverfahren steht den Steuerpflichtigen ein Anspruch auf Einsicht in die Steuerakten zu, soweit deren Erkenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer rechtlichen Interessen notwendig ist. Bei Vorbereitungsarbeiten und Entwürfen zu Entscheidungen gilt oben Genanntes allerdings

<sup>4</sup> vgl. <https://www.datenschutzexperte.de/auskunftersuchen/>, 29.09.2021, 13:34 Uhr.

<sup>5</sup> vgl. Art. 15 Abs. 3 Satz 3 DSGVO.

<sup>6</sup> vgl. § 32 d Abs. 3 AO;

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Weitere\\_Steuerthemen/Abgabenordnung/2018-01-12-Einfuehrungsschreiben-zur-DSGVO.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/2018-01-12-Einfuehrungsschreiben-zur-DSGVO.pdf?__blob=publicationFile&v=3), 29.09.2021, 11:40 Uhr.

<sup>7</sup> vgl. Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO.

<sup>8</sup> vgl. Art. 15 Abs. 4 DSGVO.

<sup>9</sup> vgl. Art. 15 Abs. 3 Satz 3 DSGVO.

<sup>10</sup> vgl. § 32 d Abs. 3 AO;

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Weitere\\_Steuerthemen/Abgabenordnung/2018-01-12-Einfuehrungsschreiben-zur-DSGVO.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/2018-01-12-Einfuehrungsschreiben-zur-DSGVO.pdf?__blob=publicationFile&v=3), 29.09.2021, 11:40 Uhr.

nicht.<sup>11</sup> Die Rechtfertigungen der rechtlichen Interessen sind bei Vorbereitungshandlungen nicht groß genug, um die Akten bereit zu stellen.

Akteneinsicht kann nur bis zum Abschluss des jeweiligen Verwaltungsverfahrens gewährt werden. Die Gestattung der Akteneinsicht ist für die Finanzbehörde nicht verpflichtend. Wenn bspw. die ordnungsgemäße Erfüllung der Aufgaben der Behörde beeinträchtigt werden würde, das Bekanntwerden des Inhalts der Akten dem Gemeinwohl des Bundes oder Landes Nachteile bereiten würde oder allgemein die Vorgänge geheim gehalten werden müssen, ist eine Einsicht in Akten nicht bindend.

Die Akteneinsicht darf grundsätzlich nur bei der Behörde erfolgen, welche die Akten führt. Nur dort kann durch persönliche Aufsicht sichergestellt werden, dass die Akteneinsicht nicht dazu benutzt wird, Akteninhalte zu manipulieren oder gar zu zerstören. In besonderen Einzelfällen ist die Einsicht auch bei anderen Behörden oder bei einer diplomatischen oder berufskonsularischen Vertretung der Bundesrepublik Deutschland im Ausland zulässig. Weitere Ausnahmen sind je nach zuständiger Behörde möglich.

Die Voraussetzung für eine Akteneinsicht ist lediglich das Einreichen eines formlosen Antrages zur Akteneinsicht. Das Verfahren ist an keine Frist gebunden. Bei der Akteneinsicht hat der Beteiligte das Recht auf Einsicht in Pläne, Urkunden, Fotos, Datenträger, Beweisaufnahmen, Aktennotizen oder Sachverständigengutachten. Die Akteneinsicht beinhaltet dabei auch das Recht, auf eigene Kosten Kopien zu fertigen. Fotos mit einer eigenen Kamera sind hierbei zulässig.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> vgl. <http://juristisches-lexikon.ra-kdk.de/eintrag/Akteneinsicht.html>, 29.09.2021, 11:47 Uhr.

<sup>12</sup> vgl. <https://www.klugo.de/rechtsgebiete/verwaltungsrecht/akteneinsicht-im-verwaltungsverfahren>, 29.09.2021, 16:31 Uhr.

## 3 Regelungen der Akteneinsicht in der AO vor Einführung der DSGVO

### 3.1 Gesetzlicher Standpunkt in der AO

Das Recht auf Akteneinsicht wird als ein zentrales Schutzrecht der betroffenen Personen eingestuft. Durch das Akteneinsichtsrecht kommt rechtsstaatliches Handeln der Behörden und Gerichte zum Ausdruck.

Nur mithilfe des Einblickes in Steuerakten ist es dem Steuerpflichtigen möglich, seine steuerlichen Angelegenheiten zu überblicken.<sup>13</sup> Dieser Aspekt stößt allerdings auf Widerstand: Eine qualitativ hochwertige und fachliche Auskunft der Finanzbehörde führt oft zu keinem anderen Ergebnis und liefert gleich viel Inhalt mit erheblich weniger Aufwand.

Rechtlich gesehen versteht sich unter dem Begriff des Akteneinsichtsrechtes eine besondere Form des rechtlichen Gehörs.<sup>14</sup> Dieses wiederum stellt ein Grundrecht der Europäischen Union dar<sup>15</sup> und ist Teil des Rechtsstaatsprinzips.<sup>16</sup> Eben zitierte Artikel garantieren jeder natürlichen Person das Recht darauf, dass ihre Sache von einem unabhängigen, unparteiischen und zuvor durch Gesetz errichteten Gericht in einem fairen Verfahren, öffentlich und innerhalb angemessener Frist verhandelt wird. Eine persönliche Einstellung auf unerwartete und nicht vorhersehbare Entscheidungen der Finanzbehörde soll damit sichergestellt sein.<sup>17</sup> Es ist jedoch anzumerken, dass die Behörden nie ohne vorherige Ankündigung oder Mitteilung bindende Entscheidungen treffen. Das Gebot des rechtlichen Gehörs ist im § 91 AO bzw. auch im § 364 AO geregelt.

Eine weitere Rechtsgrundlage für das Akteneinsichtsrecht liefert das IFG. Dieses eröffnet jedem Beteiligten im Besteuerungsverfahren einen Anspruch auf Zugang zu allen amtlichen Informationen.<sup>18</sup> Das Bundes- IFG gilt als „lex specialis“ und hat somit Vorrang vor der AO. Dies spricht allerdings für ein Auskunfts- und Akteneinsichtsrecht auf Bundesbehördenebene. In den Landesfinanzbehörden wiederum gelten ausschließlich die Landes- IFG, welche jedoch in einzelnen Bundesländern wie z. B. Sachsen nicht vertreten sind.<sup>19</sup> Nach h. M. liegt es nahe,

---

<sup>13</sup> vgl. Bareither/ Großmann/ Uterhark in: BB 2019, S. 1111.

<sup>14</sup> ebd.

<sup>15</sup> vgl. Art. 6 Abs. 1 Satz 1 EMRK; Art. 47 Abs. 2 Satz 1 EuGrCh.

<sup>16</sup> vgl. Art. 103 GG.

<sup>17</sup> vgl. Roser in: Beermann/ Gosch, AO/ FGO, § 91 AO, Rz. 19.

<sup>18</sup> vgl. DWS- Broschüre in: NWB 2017, S. 4040.

<sup>19</sup> vgl. Ausführungen unter Tz. 5.

dass abweichende Regelungen in Landesgesetzen gegenüber dem bewussten Entschluss, ein allgemeines Akteneinsichtsrecht in die AO aufzunehmen, ausgeschlossen sind. Weiterhin gilt damit der Grundsatz, dass das Bundesrecht über dem Landesrecht anzusetzen ist.

### **3.2 Einschätzungen des BFH zum Akteneinsichtsrecht in der AO**

Die AO unterscheidet sich in verschiedenen Aspekten im Vergleich zu anderen Verfahrensordnungen, bspw. bei der Problematik des Akteneinsichtsrechtes. In dem Verwaltungsverfahrensgesetz, welches zum selben Zeitpunkt wie die AO entstanden ist, existiert durch den § 29 VwVfG für die Beteiligten ein Anspruch auf Einsicht in die das Verfahren betroffenen Akten.<sup>20</sup> Ein wesentlicher und gewichtiger Unterschied ist der Inhalt der jeweils betroffenen Akten. Während im allgemeinen Verfahrensrecht eher objektbezogene Akten vorliegen, beschäftigt sich das Besteuerungsverfahren in den meisten Fällen auch mit steuerlichen Verhältnissen von dritten Personen und somit personenbezogenen Daten. Es trifft auf Verständnis, dass die Lebensumstände der Beteiligten sowie dritter Personen nicht ohne Weiteres für die Öffentlichkeit bestimmt sind. Es ist nicht auszuschließen, dass durch die Akteneinsicht in steuerliche Akten unbefugt Informationen offengelegt werden, die unter Wahrung des Steuergeheimnisses geschützt werden sollen. Die Begründung des Finanzausschusses für die Nicht-einführung eines umfassenden Anspruchs auf Einsicht lautet daher Praktikabilität. Der BFH war mehrfach in der Entscheidungspflicht, hier eine rechtskonforme Vorgehensweise heraus zu arbeiten. Zusammenfassend ist jedoch festzustellen, dass weder aus dem rechtlichen Gehör gemäß § 91 AO noch aus der Mitteilung über Besteuerungsgrundlagen gemäß § 364 AO ein allgemeingültiges Akteneinsichtsrecht hervor geht.<sup>21</sup> Jedoch geht auch aus der Rechtsprechung kein eindeutiges Untersagen an die Finanzbehörde hervor, dem Steuerpflichtigen eine Einsichtnahme zu ermöglichen.<sup>22</sup> Im Rahmen der AO existiert zwar kein gebundener Rechtsanspruch, aber eine pflichtgemäße Ermessensentscheidung der Verwaltung.<sup>23</sup>

Eine Ablehnung des Antrages ist nur mithilfe dargelegter Gründe der Finanzbehörde zulässig. Anderenfalls gilt sie als Verwaltungsakt und kann aufgrund Verstoßes rechtlichen Gehörs mit einem Einspruch angefochten werden. Der

---

<sup>20</sup> vgl. Stöcker in: AO- StB 2003, S. 380- 381.

<sup>21</sup> vgl. BFH- Urteil v. 04.06.2003, S. 790, Rz. 6.

<sup>22</sup> ebd.

<sup>23</sup> vgl. Bareither/ Großmann/ Uterhark in: BB 2019, S. 1111.

Steuerpflichtige kann sich somit auf eine fehlerfreie Ermessensausübung berufen. Aber auch der Steuerpflichtige ist dazu angehalten, sein Interesse an der Akteneinsicht zu begründen und es dürfen keine offensichtlichen Auskunftsverweigerungsgründe ersichtlich sein.

Die substantiierte Darlegung der rechtlichen Erheblichkeit der einzusehenden Akten stellt für die Betroffenen ein schwer durchsetzbares Problem dar.<sup>24</sup> Deshalb ist anzunehmen, dass die Finanzverwaltung des Öfteren eine Akteneinsicht ablehnt. Verwaltungsökonomisch betrachtet ist dies sogar eine nachvollziehbare Handlung, weil eine Objektivierbarkeit nur schwer möglich scheint. Nach den Feststellungen des Gesetzgebers, dass ein allgemeines Akteneinsichtsrecht nicht praktikabel genug sei, entschied er sich in der AO gegen ein solches Recht. Als durchaus nachvollziehbare und einleuchtende Begründungen werden zum einen das eigene Ermittlungsinteresse der Finanzverwaltung und zum anderen der Schutz Dritter genannt.<sup>25</sup> Nach der Rechtsprechung liegt das Ganze im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzverwaltung.

### **3.3 Abweichungen im Kindergeldrecht sowie bei Betriebsprüfungen**

Der BFH besitzt hingegen kein Ermessen.<sup>26</sup> Er übt seinen Entscheidungsspielraum in einer anderen Form aus und setzt bspw. bei Kindergeldangelegenheiten das Interesse der Antragsteller höher als das der Familienkassen.<sup>27</sup> Grund dafür ist, dass sich in den Kindergeldakten kaum oder sehr selten Informationen befinden, die dem Steuergeheimnis unterliegen und die elektronisch geführten Kindergeldakten seien unproblematisch vervielfältigbar. Es entsteht nur ein geringer Aufwand auf Seiten der Behörde und dies sei akzeptabel.

Dem gegenüber sieht die Rechtsprechung einen weiteren Punkt als denkwürdig an: Steht die dritte Person mit dem Steuerpflichtigen in einem engen wirtschaftlichen Kontakt wie bspw. als Gesellschafter einer Gemeinschaft, so hat er in diesem Augenblick den Informationstransfer gebilligt. Die Wahrung des Steuergeheimnisses ist in diesem Fall bezogen auf den Schutz der Informationen des Dritten nicht notwendig und überflüssig.<sup>28</sup> Auch hier besteht nur noch ein geringerer Verwaltungsaufwand und eine Akteneinsicht ist zumindest eher vorstellbar.

---

<sup>24</sup> vgl. DWS- Broschüre in: NWB 2017, S. 4040.

<sup>25</sup> vgl. Seer in: Tipke/ Kruse, AO/ FGO 2021, § 91 AO, Rz. 25.

<sup>26</sup> vgl. § 102 FGO.

<sup>27</sup> vgl. BFH- Urteil v. 03.11.2020, S. 467.

<sup>28</sup> ebd. ; Seer in: Tipke/ Kruse, AO/ FGO 2021, § 91 AO, Rz. 27.

Bei einer anstehenden BP gelten hingegen speziellere Regelungen: Sobald die Finanzbehörde substantiiert begründen kann, dass durch die beantragte Akteneinsicht der Ermittlungszweck wegfallen würde, darf der Antrag abgelehnt werden. Grundsätzlich steht dem Steuerpflichtigen aber ein beschränktes und nicht absolutes Recht auf Akteneinsicht zu.<sup>29</sup> Für ein Akteneinsichtsrecht spricht, dass bereits frühzeitig in das Besteuerungsverfahren Einblick genommen werden kann und eventuelle spätere Verfahrensprozesse wie z. B. Klagen vermeidbar sind. Ein Recht auf Akteneinsicht wird im vorliegenden Falle auf die allgemeinen Grundrechte gestützt und durch den Verweis auf das Recht auf informationelle Selbstbestimmung in Art. 1 Abs. 1 GG, Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 4 GG begründet. Somit hat jede Person das Recht über eigene persönliche gespeicherte Daten informiert zu sein. Wenn komplexere Sachverhalte betroffen sind, eignet sich zum besseren Verständnis eine Einsichtnahme in die Steuerakten eher als eine bloße Auskunft. Eine wichtige Voraussetzung für ein funktionierendes und geregeltes Akteneinsichtsrecht ist eine korrekte und systematische Aktenführung in den Finanzbehörden. Werden die Akten elektronisch geführt, muss jeder Zugriff und jede Einsichtnahme protokolliert werden.<sup>30</sup> Die Ansichten des FG München diesbezüglich sind klar gefasst: Ein Akteneinsichtsrecht kommt wohl niemals in Frage.<sup>31</sup>

### **3.4 Das Steuergeheimnis § 30 AO als Schranke für ein Akteneinsichtsrecht**

Gerade das Steuergeheimnis ist entscheidend für das Akteneinsichtsrecht, denn es ist als eine Art Einschränkung zu verstehen. Als allgemeines Persönlichkeitsrecht ist die Finanzbehörde befugt sich darauf zu berufen. Durch das Steuergeheimnis soll verhindert werden, dass personenbezogene Daten unerschöpflich gespeichert, verwendet oder gar weitergegeben werden. Der § 30 AO soll die Umstände, Vorgänge, Tatsachen oder Merkmale eines Anderen schützen. Dadurch entsteht eine klare Distanz zwischen Akteneinsicht und dem Steuergeheimnis, welche nicht ohne Weiteres überwunden werden kann. Ein Antrag auf Akteneinsicht kann somit relativ leicht mit der Begründung der Wahrung des Steuergeheimnisses von Seiten der Finanzbehörden abgelehnt werden. Die meisten Steuerakten enthalten auch Informationen über Dritte, welche dem Steuergeheimnis des § 30 AO unterliegen und somit geschützt werden müssen. Für die Finanzbehörden stellt es einen großen Aufwand dar, vor jeden Antrag auf

---

<sup>29</sup> vgl. Seer in: Tipke/ Kruse, AO/ FGO 2021, § 91 AO, Rz. 27.

<sup>30</sup> ebd.

<sup>31</sup> vgl. FG München v. 23.07.2021, EFG 2021, S. 1789.

Akteneinsicht zu prüfen, ob steuerliche Verhältnisse eines Dritten betroffen sind, welche dem Geheimhaltungsinteresse des Dritten unterliegen.<sup>32</sup> In diesen Fällen stehen der Verwaltungsaufwand und der eigentliche Nutzen für den Steuerpflichtigen in einem Ungleichgewicht.

Grundsätzlich ist das gesamte Kontrollmaterial wie bspw. Auskunftersuchen, Mitteilungen anderer Behörden oder Feststellungen nicht zugänglich für eine Einsichtnahme. D. h., dass diese Dokumente und Kontrollmitteilungen im Vorfeld durch die Behörde entfernt werden müssten. Die Zweckmäßigkeit dieser Vorgänge steht nicht im Verhältnis zu dem betriebenen Aufwand.

Prof. Dr. iur. Roman Seer ist der Ansicht, dass die Entscheidung gegen die Einführung eines gebundenen Anspruchs auf Akteneinsicht in der AO dennoch einen Einsichtsanspruch nicht prinzipiell ausschließt.<sup>33</sup> Zusammengefasst lässt sich festhalten, dass die AO keinen bindenden Anspruch auf Einsicht in Steuerakten bietet, aber im Rahmen des Ermessens entschieden werden kann, ob den Beteiligten Akteneinsicht gewährt wird oder nicht. Dies wurde bisher nur sehr eingeschränkt vollzogen und auch Einsprüche diesbezüglich hatten kaum Erfolg.<sup>34</sup>

Sowohl im Festsetzungsverfahren als auch im Rechtsbehelfsverfahren existiert bis heute kein gebundener Anspruch auf Akteneinsicht. Im § 364 AO wird lediglich von der Mitteilung von Besteuerungsgrundlagen gesprochen. Diese Regelungslücke wurde absichtlich aufgenommen, um das Steuergeheimnis dritter Personen zu schützen. Doch mit der Einführung der europaweit geltenden DSGVO wurde die Rechtslage angepasst: Die Informations- und Auskunftsrechte wurden vereinheitlicht und gestärkt. Fraglich ist, ob dies mit erweiterten Akteneinsichtsrechten verbunden werden kann.

---

<sup>32</sup> vgl. FG München v. 23.07.2021, EFG 2021, S. 1789.

<sup>33</sup> vgl. Seer in: Tipke/ Kruse, AO/ FGO 2021, § 91 AO, Rz. 26.

<sup>34</sup> vgl. Bareither/ Großmann/ Uterhark in: BB 2019, S. 1112.

## 4 Einfluss der DSGVO auf das Akteneinsichtsrecht

### 4.1 Ursprünge der Entstehung der DSGVO

Primärrechtlich befinden sich datenschutzrechtliche Grundsätze sowohl in Art. 8 EUGrCh als auch in Art. 16 AEUV. Beide Artikel werden nicht als ein Recht auf „informationelle Selbstbestimmung“ bezeichnet, sondern haben einen engen Zusammenhang mit dem Persönlichkeitsrecht, dem Recht auf Privatheit.<sup>35</sup>

Der Art. 16 Abs. 2 AEUV regelt eine spezielle datenschutzrechtliche europäische Gesetzgebung nur für natürliche Personen. Im Vergleich zum BVerfG schließt der EuGH juristische Personen aus dem Schutzbereich des Datenschutzgrundrechts aus.<sup>36</sup> Diese Beschränkung sieht auch der Art. 1 Abs. 1 DSGVO auf sekundärrechtlicher Ebene vor. Nach den Ausführungen des Art. 8 Abs. 1 EUGrCh besitzt jede Person das Anrecht auf Schutz der sie betreffenden persönlichen Daten. Die Datenverarbeitung erhält einen Gesetzesvorbehalt durch Art. 8 Abs. 2 Satz 1 EUGrCh. Nur verhältnismäßige Einschränkungen dürfen nach Art. 52 Abs. 1 EUGrCh umgesetzt werden.

Die Große Kammer des EuGH verlieh dem europäischen Datenschutzgrundrecht durch diverse Grundsatzentscheidungen weitere Umriss. Der Wortlaut „personenbezogene Daten“ wird durch den EuGH sowie durch das BVerfG weit ausgelegt.<sup>37</sup> Darunter fallen auch berufliche und unternehmerische Daten und nicht nur personeneigene Daten. Nach Auffassung des EuGH sind nur in absoluten Einzelfällen Beschränkungen und Ausnahmen bezüglich des Schutzes personenbezogener Daten zulässig. Dieser einschränkenden Linie kam der EuGH in seinen Entscheidungen zur besagten Vorratsdatenspeicherung zustimmend entgegen.<sup>38</sup>

Durch zweckentsprechende organisatorische und technische Bestimmungen sind die einzelnen Mitgliedstaaten dazu angehalten, ein hochgradiges Schutz- und Sicherheitsniveau sicherzustellen, um Datenmissbräuche zu verhindern. Die Daten müssten zeitnah nach Ablauf der vorgeschriebenen Speicherungsfrist unwiderruflich gelöscht werden. Das Datenschutzrecht wird sehr streng eingestuft und sieht die personenbezogenen Daten als überaus sensibel an. Doch auch ohne die DSGVO werden die Anforderungen eingehalten und eine neue Regelung ist grundsätzlich nicht notwendig. Die Einführung der DSGVO bringt keine anderen

---

<sup>35</sup> vgl. Seer in: Festschrift für Wienand Meilicke 2010, S. 687; vgl. Art. 7 EUGrCh.

<sup>36</sup> vgl. EuGH- Urteil v. 09.11.2010, S. 662, Rz. 53, 87; EuGH- Urteil v. 17.12.2015, S. 832, Rz. 79.

<sup>37</sup> vgl. EuGH- Urteil v. 09.11.2010, S. 662, Rz. 52.

<sup>38</sup> vgl. EuGH- Urteil v. 08.04.2014, S. 238, Rz. 54.

Handlungen hervor, da vor der neuen Regelung ohnehin durch das Steuergeheimnis und den Schutz von Dritten kein Recht verletzt wurde. Allgemein betrachtet gilt die DSGVO nicht als revolutionäres Ereignis, welches im Bereich der AO für grundlegende Rechtsänderungen gesorgt hat. Das Thema wurde somit lediglich neu aufgegriffen und gesetzlich neu formuliert.

Gemäß Art. 288 AEUV handelt es sich bei der DSGVO um eine allgemeingültige Verordnung, welche europaweit unmittelbare Anwendung findet. Durch die Öffnungsklauseln und Regelungsaufträge für die einzelnen Mitgliedsstaaten bekommt sie hingegen einen einschränkenden Charakter, weil sie in den betreffenden Mitgliedsstaaten nicht verbindlich gilt.<sup>39</sup> Den Anlass für eine teilweise Transformierung in nationales Recht liefert die spezielle Strukturierung der DSGVO. Es ist stets darauf zu achten, dass die Anpassungen der nationalen Regelungen nicht zu Normwiederholungen führen. Daraus folgt, dass das nationale Recht und die DSGVO unabhängig voneinander zu lesen sind. Die Grundnorm bildet dabei die Verordnung. Durch die Öffnungsklauseln werden auf nationaler Ebene Konkretisierungen dargestellt. Infolgedessen sind die DSGVO und das nationale Datenschutzrecht stark miteinander verbunden.

## **4.2 Umsetzung der DSGVO in der AO**

Zur Verarbeitung von personenbezogenen Daten wurden in der AO bereichsspezifische Regelungen erschaffen, welche in den §§ 2 a bzw. 29 b AO ff. zu finden sind. Durch die Verweise auf das BDSG in der AO wird dies in den Hintergrund gerückt und nur in Sonderfällen verwendet. Das steuerliche Datenschutzrecht setzt sich demzufolge aus der DSGVO und den o. g. §§ zusammen.<sup>40</sup>

Die endgültige Umsetzung der DSGVO in die AO dauerte unumstritten einige Jahre an. Allenfalls boten das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens und das Datenschutz-Anpassungs- und -Umsetzungsgesetz EU eine geeignete Möglichkeit, ein paar Änderungen in der AO vorzunehmen. Anfangs existierte im Gesetzesentwurf zur Abänderung des Bundesversorgungsgesetzes nichts bezüglich einer Anpassung der AO an die DSGVO, weil andere Themen in den Fokus gerückt wurden.<sup>41</sup> Doch bereits am 03.05.2017 wurde eine Formulierungshilfe für einen Änderungsantrag von Seiten der Bundesregierung veröffent-

---

<sup>39</sup> vgl. Musil in: Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/ FGO, S. 265.

<sup>40</sup> vgl. Mysen/ Kraus in: DB 2017, S. 1860.

<sup>41</sup> vgl. Art. 1 DSAnpUG-EU.

licht.<sup>42</sup> Diesem Antrag wurde nach öffentlicher Anhörung des Ausschusses für Arbeit und Soziales zugestimmt und das Gesetz wurde am 01.06.2017 verabschiedet. Zur Veröffentlichung der Neuregelungen kam es hingegen erst am 24.07.2017, im gleichen Zeitraum in dem die DSGVO in Kraft getreten ist.

Selbst vor der Einführung der DSGVO in die AO wurden die personenbezogenen Daten und deren Schutzbereich stets thematisiert. Aus diesem Grund gibt es den notwendigen Schutz, unabhängig von der Einführung der DSGVO am 25.05.2018, mit Hilfe des Steuergeheimnisses in § 30 AO und einem allgemeinen Akteneinsichtsrecht.<sup>43</sup> Der Unterschied besteht darin, dass es nicht explizit als Akteneinsicht zu werten ist, sondern auf eine pflichtgemäße Ermessensentscheidung beschränkt wird. Dem Wortlaut zur Folge gibt es in der AO grundsätzlich keinen Anspruch auf Einsichtnahme in steuerliche Akten. Unter Auslegung der Regelung besteht allerdings ein Akteneinsichtsrecht auch ohne Eingliederung der DSGVO in die AO. D. h., durch die DSGVO ist keine grundlegende Änderung eingetreten. Wenn Einzelfälle es zulassen, steht einer Akteneinsicht nichts entgegen. Ob eine Verordnung hierfür zu Grunde liegt, ist nicht entscheidungsrelevant. Schließlich bleibt es offen, ob die DSGVO ein sinnvolles Mittel für die Gewährung einer Akteneinsicht darstellt.

Solange der Betroffene zielbewusst und genau begründen kann wozu er einen Einblick in die Steuerakten benötigt, bleibt der Finanzbehörde keine andere Möglichkeit als eine Gewährung. Eine Ablehnung wäre in diesem Fall nicht gerechtfertigt. Das bedeutet, dass die Problematik der Akteneinsicht immer ein Fall der pflichtgemäßen Ermessensentscheidung bleibt. Demgegenüber liefert das finanzgerichtliche Klageverfahren jedoch durch § 78 FGO ein gebundenes Akteneinsichtsrecht. Es lässt sich zwischen verschiedenen Verwaltungsverfahren eine enorme Abweichung feststellen. Fraglich ist, ob die DSGVO dem Anspruch auf Akteneinsicht weiteren Raum verschafft.

### **4.3 Aufbau und Inhalte der DSGVO**

Vor dem Hintergrund einer fehlenden Regelung bezüglich der Vorgehensweise bei der Verarbeitung von personenbezogenen Daten wurde die DSGVO im Mai 2018 eingeführt. Die DSGVO soll als eine Art Schutzebene in allen Mitgliedsstaaten der Europäischen Union Gültigkeit besitzen.

---

<sup>42</sup> vgl. <https://www.bundesregierung.de/breg-de/service/datenschutzhinweis/datenschutzerklaerung-1532494>, 24.02.2022, 18 :30 Uhr.

<sup>43</sup> vgl. Erkis in: DStR 2018, S. 161.

Diese Verordnung beinhaltet einen allgemeingültigen Anspruch auf Auskunft im Besteuerungsverfahren, aber kein konkretes Akteneinsichtsrecht. Fraglich bleibt, ob eine Auslegung diesbezüglich möglich ist. Im Rahmen eines Kostenbeschlusses stimmte das FG Saarland dieser These zu und unterstützt den Anspruch auf Akteneinsicht.<sup>44</sup> Dem gegenüber steht die Finanzverwaltung mit abweichender Meinung. Ein klares Recht auf Akteneinsichtnahme ist mit diesem Wortlaut nicht zu akzeptieren.<sup>45</sup> Doch bei beiden Begrifflichkeiten handelt es sich jeweils um die Bereitstellung von personenbezogenen Daten. Bei der Auskunft geschieht es nur über Mitteilungen und bei der Einsicht wird dem Steuerpflichtigen zusätzlich der Weg zu den steuerlichen Akten eröffnet. Bei beiden Varianten erhält der Betroffene den gleichen Informationsgehalt und aus diesem Grund ist eine Vergleichbarkeit gegeben.

Die Auslegung auf ein erweitertes Akteneinsichtsrecht liefert eine plausible Lösung: Die DSGVO besitzt die Eigenschaft in allen Mitgliedsstaaten der EU unmittelbar Anwendung zu finden. Im Vergleich zu nationalen Vorschriften besitzt sie eine höhere Funktion und geht diesen vor. Wenn in der Verordnung bestimmte Bereiche geregelt sind, dürfen nicht gleiche Regelungen in den nationalen Gesetzen getroffen werden, d. h., dass in diesen Fällen zwei verschiedene Rechtsgrundlagen nebeneinander angewendet werden müssen.<sup>46</sup> Die DSGVO verliert dadurch an Gewichtigkeit und beide Ebenen sind parallel anzuwenden.

Vor diesem Hintergrund enthalten die Steuergesetze und vor allem auch die AO lediglich ergänzende bereichsspezifische Maßnahmen, die in der unionsrechtlichen Verordnung fehlen. Beide Vorschriften ergänzen sich gegenseitig.<sup>47</sup> Grundsätzlich erstreckt sich der persönliche Anwendungsbereich der DSGVO auf die personenbezogenen Daten von natürlichen lebenden Personen. Der § 2 a Abs. 5 AO erweitert den Anwendungsbereich auf bereits verstorbene natürliche Personen, Personenvereinigungen, Vermögensmassen und Körperschaften und dies ist Auslöser für eine rechtsformübergreifende Ausgestaltung des Steuerdatenschutzes.<sup>48</sup> Schließlich ist für alle Steuersubjekte der Anwendungsbereich eröffnet. Der sachliche Anwendungsbereich wurde ebenfalls genau definiert und erstreckt sich von der ganz oder teilweise automatisierten Datenverarbeitung bis hin zu Daten, welche in einem Dateisystem abgespeichert werden. Sowohl die elektronisch geführten Akten als auch die Papierakten in den Finanzbehörden

---

<sup>44</sup> vgl. FG Saarland v. 03.04.2019, EFG 2019, S. 1217.

<sup>45</sup> vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.2020, S. 143.

<sup>46</sup> vgl. Ehrke-Rabel in: FR 2019, S. 58f.

<sup>47</sup> ebd.

<sup>48</sup> vgl. Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 a AO, Rz. 26.

werden in den sachlichen Anwendungsbereich einbezogen. Die Anwendbarkeit der DSGVO umfasst alle existierenden Steuerarten. Aus der DSGVO lässt sich dies nur auf das Unionsrecht übertragen, aber die Finanzverwaltung hat dem zugestimmt, dass alle Steuerarten unter die Anwendbarkeit der Verordnung fallen.

In Folge der Einführung der DSGVO in das Besteuerungsverfahren wird ein Akteneinsichtsrecht begründet.<sup>49</sup> Dieses Recht eröffnet der Art. 15 DSGVO in Verbindung mit §§ 32 a bis 32 f AO sowohl für das Besteuerungsverfahren als auch für das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren. Von Seiten der Finanzbehörde ist eine Beschränkung der Akteneinsicht nur bei schwerwiegenden Gründen zulässig. Dabei ist zu beachten, dass eine komplette Versagung nicht möglich ist. Bei der Durchsetzung des Akteneinsichtsrechtes bedarf es keines Vorverfahrens, aber es dürfen lediglich Kopien der Akten herausgegeben werden. Im Vergleich zum finanzgerichtlichen Verfahren, bei dem eine vollständige Überreichung der Prozessakten möglich ist, wird durch die DSGVO der Anwendungsbereich auf das Akteneinsichtsrecht bedeutend erweitert.<sup>50</sup>

Die DSGVO ermöglicht dem Steuerpflichtigen einen Auskunftsanspruch über die von der Finanzbehörde verarbeiteten, personenbezogenen Daten nach Art. 15 DSGVO. Laut h. M. ist dies mit einem entsprechenden Akteneinsichtsrecht vergleichbar.<sup>51</sup> Neben natürlichen Personen, welche durch Art. 15 DSGVO erfasst werden, gilt der Grundsatz über § 2 a AO ebenso für Personen- und Kapitalgesellschaften.<sup>52</sup> Vor Einführung der DSGVO war ein Akteneinsichtsrecht nur im finanzgerichtlichen Verfahren gegeben, was eine Vielzahl von Klagen mit der Stützung auf das Akteneinsichtsrecht zur Folge hatte. Der EuGH spricht für ein Akteneinsichtsrecht, denn der Steuerpflichtige soll Zugang zu sämtlichen Dokumenten und Informationen haben, um Steuern überprüfen und festlegen zu können.<sup>53</sup>

---

<sup>49</sup> vgl. Bareither/ Großmann/ Uterhark in: BB 2019, S. 1113.

<sup>50</sup> ebd.

<sup>51</sup> ebd.

<sup>52</sup> vgl. Haupt in: DStR 2019, S. 2115 ff.

<sup>53</sup> vgl. EuGH- Urteil v. 09.11.2017, S. 843, Rz. 26, 27, 35.

## 4.4 Gerichtliche Äußerungen zum Akteneinsichtsrecht in der DSGVO

Die Gerichte haben zu diesem Sachverhalt unterschiedliche Auffassungen: Das FG Sachsen z. B. akzeptiert nur Kopien von betroffenen personenbezogenen erhobenen Daten aus bspw. BPs, welche nicht selbst generiert wurden.<sup>54</sup> Eine Revision diesbezüglich blieb bislang aus. Eine steuerliche Würdigung der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen wird nicht ausgeschlossen, weil auch darin personenbezogene Daten zu sehen sind. Die generierten Daten sind mit einer bestimmten Person identifizierbar und zählen somit ebenfalls zu personenbezogenen Daten. Anderenfalls würde das eine Verletzung des Inhaltes des Art. 15 DSGVO bedeuten.<sup>55</sup>

Eine erheblich andere Meinung vertritt dabei das FG Saarland:<sup>56</sup>

Laut BFH- Urteil vom 07.06.2021 ist die Finanzbehörde nicht verpflichtet in Papier geführte Akten für den Steuerpflichtigen zu digitalisieren.<sup>57</sup> Unter Berufung auf den Art. 15 Abs. 3 Satz 3 DSGVO verlangte der Prozessbevollmächtigte die Vorlage der Akten in elektronischer Form. Dieser Antrag blieb erfolglos, weil ein Unterschied zwischen Papierakten und elektronischen Daten existiert und beides nicht miteinander vermischt werden kann. Ein anderer Umstand stellt sich dar, wenn die Akten von vornherein elektronisch geführt werden. Dann hat es seine Rechtsgrundlage im § 78 Abs. 2 FGO. Die elektronische Bereitstellung der Akteninhalte scheiterte aufgrund des hohen Umfangs an Papier und dem damit einhergehenden Scanaufwand. Weiterhin enthält der Art. 15 der DSGVO keinerlei Regelungen bezüglich der Digitalisierung von Akten zum Begehrt der Einsichtnahme.<sup>58</sup> Zwischen den Akten in Papierform und den elektronisch geführten Akten wird ein bedeutungsvoller Unterschied gemacht und somit auch die weitere Vorgehensweise verschieden eingestuft.

Im Rahmen des digitalen Wandels in den Finanzbehörden ist es von Nöten eine klare Trennung aufzubauen, um die digitale Entwicklung besser hervorheben zu können. Es können grundsätzlich keine identischen Schlussfolgerungen gezogen werden, ohne eine Differenzierung in der Art und Form der Akten vorzunehmen. Der Fall bleibt bislang offen und wird im zweiten Rechtsgang vom FG abschließend entschieden.

<sup>54</sup> vgl. FG Sachsen v. 08.05.2019, EFG 2020, S. 661- 663.

<sup>55</sup> vgl. Haupt in: DStR 2019, S. 2115 ff.

<sup>56</sup> vgl. FG Saarland v. 23.03.2020, EFG 2020, S. 908.

<sup>57</sup> vgl. BFH- Urteil v. 07.06.2021, S. 915.

<sup>58</sup> vgl. Haupt in: DStR 2019, S. 2116, Rz. 2.

## 4.5 Subsumtion der einschlägigen Art. in der DSGVO

Durch die Einführung der DSGVO am 25.05.2018 galt es, die nationalen Vorschriften über den Schutz der Grundrechte und Grundfreiheiten in Bezug auf die Verarbeitung persönlicher Daten zu modernisieren, auszugestalten und zu harmonisieren.<sup>59</sup> Als bedeutendste Neuerung stellt sich die Verbindung zwischen dem Datenschutzrecht und der Datenverarbeitung öffentlicher Stellen heraus. Ob aus der Verordnung ein erweitertes Akteneinsichtsrecht abgeleitet werden kann, bleibt vorerst offen. Dazu ist es notwendig die Abgrenzung zu anderen Vorschriften, den generellen Anwendungsbereich und die betreffenden Einzelvorschriften genauer zu untersuchen.

Der persönliche Geltungsbereich der DSGVO umfasst laut Art. 1 Abs. 1 ausschließlich lebende natürliche Personen. Mithilfe der Verweise in § 2 a Abs. 5 AO werden für das Besteuerungsverfahren auch verstorbene identifizierbare natürliche Personen erfasst und dadurch der persönliche Geltungsbereich erweitert. Diese sind z. B. Körperschaften, Vermögensmassen oder rechtsfähige bzw. nicht rechtsfähige Personenvereinigungen.<sup>60</sup>

In sachlicher Beziehung ist die DSGVO für alle automatisierten Verfahren zur Verarbeitung personenbezogener Informationen gültig sowie für persönliche Daten, die in Dateisystemen abgespeichert sind oder werden sollen.<sup>61</sup> Der Art. 4 Nr. 1 DSGVO definiert den Wortlaut „personenbezogene Daten“ und bezeichnet es als alles, was der Finanzbehörde über eine gewisse Person bekannt ist. Dabei geht es von familiären über berufliche Verhältnisse bis hin zu der bloßen Existenz des Steuerpflichtigen. Ebenso zählt die steuerliche Erfassung, Teilnahme an Verwaltungsverfahren, Abläufe von Verfahren, Abgabeverhalten von Steuererklärungen, Alter des Steuerpflichtigen, Zahl der Kinder und deren Namen sowie eigene Verfahrenshandlungen dazu. Sämtliche genannte Informationen, die die Finanzbehörden in den zum Teil elektronisch geführten Akten abgelegt haben, werden damit erfasst. Daten, die mit dem konkreten Besteuerungsverfahren nichts gemeinsam haben und somit nicht rechtserheblich sind, sind grundsätzlich ausgeschlossen. Die Finanzverwaltung nimmt ohnehin nur Daten in die Akten auf, welche für das Verwaltungsverfahren nützlich und erheblich sind. Zweifelsfrei ist davon auszugehen, dass es sich bei den gesamten in den Akten geführten Daten und Informationen um personenbezogene Daten des Betroffenen handelt.

---

<sup>59</sup> vgl. Erwägungsgrund 3 zur DSGVO.

<sup>60</sup> vgl. Gersch in: Klein, AO, § 2 a AO, Rz. 13.

<sup>61</sup> vgl. Art. 2 Abs. 1 DSGVO.

Unter Gesichtspunkten der Digitalisierung in der Finanzverwaltung findet die Verarbeitung dieser Daten mittels elektronischer Datenverarbeitungssysteme statt. Somit unterliegen die personenbezogenen Daten einer ganz oder teilweise automatisierten Verarbeitung in den Finanzbehörden.<sup>62</sup> Die DSGVO wurde als Unionsrecht konzipiert und soll grundsätzlich nur die harmonisierten Steuern wie z.B. die Umsatzsteuer einbeziehen. Es gilt somit die Frage zu stellen, ob die neue Gesetzeslage ausgehend von bereichsspezifischen Ergänzungen durch Regelungen der AO auch auf nicht harmonisierte Steuern anwendbar ist. Die Finanzverwaltung kommt dieser Frage zuversichtlich entgegen und stimmt dieser zu. Die DSGVO unterliegt einem uneingeschränkten sachlichen Anwendungsbereich.<sup>63</sup>

Zeitlich betrachtet wird die neue Gesetzeslage ab der Einführung am 25.05.2018 auf alle offenen Fälle angewendet, bei denen personenbezogene Daten eine Rolle spielen.<sup>64</sup>

Ein zentrales Ziel der Einführung war die Vereinheitlichung des Datenschutzrechtes innerhalb der EU. Es wurde die Verordnung gewählt, weil diese in allen Mitgliedsstaaten der Union Gültigkeit besitzt und keine weiteren Umsetzungshandlungen notwendig sind. Im Vergleich mit anderen konkurrierenden nationalen Gesetzen kommt der DSGVO stets Vorrang zu.<sup>65</sup> Die in den Art. 12 bis 22 DSGVO befindlichen Betroffenenrechte wurden durch die §§ 32 a bis 32 f AO eingeschränkt. Schließlich setzen sich die neuen Datenschutzrechte im Rahmen des Besteuerungsverfahrens aus mehreren Rechtsquellen zusammen. Darunter die DSGVO, spezifische Regelungen der AO und der Einzelsteuergesetze. Um die Vereinheitlichung nicht zu durchbrechen gibt der EuGH vor, dass die unmittelbar anwendbaren Vorschriften der Verordnung nicht erneut auf nationaler Ebene geregelt werden dürfen.<sup>66</sup> D. h., dass z. B. die Zustimmung eines Akteneinsichtsrechtes in der DSGVO eine entsprechende Regelung in der AO verbietet. Genau das lässt die Sache etwas schwierig und undurchsichtig aussehen. Zur vollumfänglichen Einschätzung eines steuerlichen Falles ist es zwingend notwendig neben den nationalen Regelungen auch die DSGVO

---

<sup>62</sup> vgl. Bareither/ Großmann/ Uterhark in: BB 2019, S. 1114.

<sup>63</sup> vgl. BMF v. 12.01.2018, S. 185, Rz. 3 und Rz. 22.

<sup>64</sup> ebd.

<sup>65</sup> vgl. Erkis in: DStR 2018, S. 161.

<sup>66</sup> vgl. (EuGH- Urteil v. 09.11.2010, S. 662, Rz. 52, 53, 87.)

heranzuziehen und Parallelen aufzubauen.<sup>67</sup> Somit können eventuelle Abweichungen oder Ergänzungen berücksichtigt werden.

Die DSGVO ist aus mehreren Grundprinzipien entstanden, wobei die Transparenz bei der Datenverarbeitung, deren Rechtmäßigkeit und die Rechenschaftspflicht des Verantwortlichen die Hauptprinzipien darstellen. Für die Verarbeitung von personenbezogenen Daten bedarf es immer einer rechtfertigenden Bedingung. Diese sind abschließend in Art. 6 Abs. 1 DSGVO genannt. In der Öffentlichkeit z. B. ist eine Datenverarbeitung nur rechtmäßig, wenn sie zur Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung beiträgt oder erforderlich ist. Die nationale Rechtsgrundlage für die Umsetzung dieser im Steuerverwaltungsverfahren in den Finanzbehörden liefert § 29 b Abs. 1 AO. D. h., die Weiterverarbeitung personenbezogener Daten ist nur rechtmäßig, wenn sie der Erfüllung der ihnen obliegenden Aufgaben dient. Um ein faires und transparentes Handeln zu gewährleisten, ist die Finanzbehörde dazu angehalten die betroffenen Personen bezüglich des Verarbeitungsprozesses zu unterrichten und den Zweck zu erläutern.<sup>68</sup> Damit einhergehend, haben die Verantwortlichen gewisse Informationspflichten und die betroffenen Personen bestimmte Rechte. Diese sind in den Art. 13 ff. DSGVO genannt und eines der grundlegenden Rechte ist das Auskunftsrecht in Art. 15 DSGVO.

#### **4.6 Rechte und Pflichten der Finanzbehörden und der Beteiligten**

Die Finanzbehörden sind an sogenannte proaktive Informationspflichten gebunden, wenn sie Daten über betroffene Personen erheben oder gar weiterverarbeiten wollen. Diese Pflichten sind in Art. 13 und 14 DSGVO zu finden. Dadurch soll mehr Transparenz geschaffen werden und die Betroffenen sollen mehr Vertrauen gegenüber den Behörden aufbauen. Dies ist zulässig, weil der Einblick in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen einen erheblichen Konfliktpunkt darstellt. Im Gegenzug ist die Informationspflicht der Behörde ein geeignetes Mittel, um hierbei einen rechtskonformen Umgang mit den Daten zu ermöglichen.

Weiterhin soll der Steuerpflichtige bereits am Anfang darüber informiert werden, dass er Ansprüche auf Auskunft der betreffenden Daten geltend machen kann. Allerdings ist eine Informationspflicht nicht gegeben, wenn z. B. die Tatsache der Verarbeitung, die Daten an sich oder der Empfänger aufgrund § 30 AO, oder

---

<sup>67</sup> vgl. Erkis in: DStR 2018, S. 161f.

<sup>68</sup> vgl. Erwägungsgrund 60 zur DSGVO.

einer anderen Vorschrift, Geheimhaltungsinteressen unterliegen und nicht offenbart werden dürfen. In solchen Fällen rückt das Steuergeheimnis deutlich in den Vordergrund und das Interesse der betroffenen Person muss bestehen bleiben. Ebenso bleibt eine Informationspflicht aus, wenn dadurch die ordnungsgemäße Erfüllung der Aufgaben der Finanzbehörde gefährdet werden würde.

Unter Abwägung beiderseitiger Interessen muss festgestellt werden, ob das Interesse der Finanzbehörden an der Nichterteilung größer ist als das Interesse an der Informationserteilung. Sobald die betroffenen Personen durch den Erhalt der Informationen in der Lage sind steuerlich erhebliche Sachverhalte zu vertuschen, zu verschleiern oder sogar Mitwirkungspflichten einzustellen, hat die Finanzbehörde von seiner Pflicht zurückzutreten. Letztlich besteht die Möglichkeit für den Steuerpflichtigen, auf geplante Prüfungs- und Kontrollmaßnahmen sowie automationsgestützte Risikosysteme zuzugreifen. Diese Tatsachen gilt es zu vermeiden.

Der Art. 15 Abs. 1 DSGVO ermöglicht dem Steuerpflichtigen ein abgestuftes Auskunftsrecht. Anders als ein vollumfängliches Akteneinsichtsrecht darf die betroffene Person lediglich nach einer Bestätigung fragen, ob und inwieweit personenbezogene Daten im Besteuerungsverfahren verarbeitet wurden.<sup>69</sup> Weiterhin steht dem Steuerpflichtigen eine konkretere Auskunft über die verwendeten persönlichen Daten zu. Damit soll dem Steuerpflichtigen Gewissheit gegeben werden sowie eine Möglichkeit bestehen, die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung zu überprüfen.<sup>70</sup> Die Finanzverwaltung hat die Pflicht dem Steuerpflichtigen die betreffenden personenbezogenen Daten in Kopie zu übermitteln, wobei die Bereitstellung des ersten Kopiensatzes stets unentgeltlich ist.<sup>71</sup>

Zur Wahrung der Form bzw. des Formates ist es von Bedeutung, wie die Auskunft erteilt wird. Stellt der Steuerpflichtige einen elektronischen Antrag, ist die Auskunft ebenfalls in elektronischer Art und Weise zu erbringen. Für den Fall, dass der Antrag in Papierform vorliegt, sind die gewünschten Informationen in Papierform zu übermitteln. Somit entsteht ein Ausdruck von Struktur und Übersichtlichkeit, was in der Finanzverwaltung einen Vorteil darstellt.

Aufgrund dieser Tatsachen lässt sich ableiten, dass die Finanzbehörden keinen Ermessensspielraum besitzen.<sup>72</sup> Der Steuerpflichtige selbst hingegen ist an keine

---

<sup>69</sup> vgl. Bareither/ Großmann/ Uterhark in: BB 2019, S. 1115.

<sup>70</sup> vgl. Erwägungsgrund 63 zur DSGVO.

<sup>71</sup> vgl. Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO.

<sup>72</sup> vgl. BMF- Schreiben v. 12.01.2018, S. 185, Rz. 67.

Form oder Begründung gebunden.<sup>73</sup> In einzelnen Ausnahmefällen ist es der Finanzbehörde gestattet, den Steuerpflichtigen nach näheren Erläuterungen zu befragen. Bspw. die Frage, welche Verarbeitungsgänge mit dem Auskunftersuchen überhaupt angesprochen werden, ist durchaus zulässig<sup>74</sup>

Der Steuerpflichtige unterliegt grundsätzlich bestimmten Mitwirkungspflichten. Wenn die Finanzbehörden trotz mehrmaliger Nachfrage keine sachdienlichen Antworten vom Steuerpflichtigen erhalten, kann der Antrag in Einzelfällen als exzessiv oder unbegründet eingestuft werden. Eine Verweigerung der Auskunftserteilung ist ausnahmsweise möglich. Die Beweislast liegt nicht, wie anderweitig üblich, beim Steuerpflichtigen, sondern auf Seiten der Finanzbehörden.

Eine Ausnahme stellt das berechtigte Interesse einer dritten Person an der Unterlassung einer Auskunft dar. Scheint die ordnungsgemäße Erfüllung der Aufgaben der zuständigen Behörde gefährdet zu sein, darf eine Auskunftserteilung ebenso unterbleiben. Weitere Ausnahmen sind größtenteils ausgeschlossen. Die Finanzbehörden sind stets in der Pflicht, ihre Leistungen vollständig und rechtskonform zu erbringen. Die beiden aufgeführten Situationen sind lediglich Auslöser einer punktuellen Verweigerung der Auskunft. Sie begründen keineswegs eine komplette Untersagung.

Nach der DSGVO ist seit dem 25.05.2018 gemäß § 32 i Abs. 2 AO für alle Informationsansprüche der Finanzgerichtsweg eröffnet. Ein Vorverfahren muss hierbei nicht durchlaufen werden.

#### **4.7 Bewertung des Art. 15 DSGVO**

Folglich ist durch die Einführung der DSGVO im Besteuerungsverfahren eine wesentliche Stärkung des Akteneinsichtsrechtes, speziell der Auskunfts- und Informationsrechte, erkennbar.<sup>75</sup> Da es sich bei nahezu allen relevanten Informationen in den steuerlichen Akten um personenbezogene Daten der betroffenen Person handelt, liefert der Art. 15 der DSGVO ein weitreichendes Akteneinsichtsrecht, sowohl im Besteuerungs- als auch im Klageverfahren. Speziell im steuerlichen Verwaltungsverfahren beinhalten Art. 15 DSGVO i. V. m. §§ 32 a bis 32 f AO folgende Neuerungen:

---

<sup>73</sup> vgl. Erkis in: DStR 2018, S.161, 165.

<sup>74</sup> vgl. § 32 c Abs. 2 AO.

<sup>75</sup> vgl. Baum in: NWB 2017, S. 3281, 3286.

Der bislang durch Ermessensentscheidung der Finanzbehörden geregelte Anspruch auf Akteneinsicht wird nun durch die DSGVO durch einen der EU-Verordnung abgesicherten Rechtsanspruch auf Akteneinsicht ersetzt. Vor Einführung der DSGVO wurde einer Einsichtnahme nur in seltenen Fällen zugestimmt. Diesem Akteneinsichtsrecht kann lediglich mithilfe plausibler und gewichtiger Gründe punktuell versagt werden. Des Weiteren ist nun eine Einschränkung der Akteneinsicht, nicht die komplette Versagung, rechtmäßig. Durch die neue Rechtslage ist es der Finanzverwaltung möglich, das Regel- Ausnahmeverhältnis umzukehren.

Hinsichtlich der Art und Weise der Einsichtnahme stellen unentgeltliche Kopien der jeweiligen Akten ein gängiges Medium dar. Der Steuerpflichtige ist nicht mehr angehalten die Akteneinsicht in behördlichen Räumen wahrnehmen zu müssen. Dies stellt eine Reduzierung des Verwaltungsaufwandes dar und ist grundsätzlich wesentlich bequemer.

Zudem besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit seine Auskunftsansprüche ohne ein Vorverfahren gegenüber der Finanzbehörde durchzusetzen.<sup>76</sup> Aus der Neuregelung der europäischen Datenschutzrechte resultieren auch im Bereich des Akteneinsichtsrechtes verschiedene Konsequenzen: Die Finanzverwaltung reagierte bisher auf gestellte Anträge eher restriktiv und ablehnend. Unter Einbeziehung des Art. 15 DSGVO ist die Thematik neu zu erörtern: Der Steuerpflichtige erhält auf der einen Seite einen Rechtsanspruch auf Auskunft und auf der anderen Seite steht ihm eine unentgeltliche Aktenkopie zu. Zugunsten des Steuerpflichtigen wird also ein Akteneinsichtsrecht geschaffen, welches nicht zwingend mit einer Einsichtnahme vor Ort in der Behörde vergleichbar ist.

Eine Absicherung dieses Anspruches ist durch die Möglichkeit einer unmittelbaren finanzgerichtlichen Überprüfung gegeben. Diese durchaus relevanten und bemerkenswerten Auswirkungen für das Akteneinsichtsrecht im Besteuerungsverfahren konnten bislang jedoch noch nicht den Fokus der Rechtsanwender erreichen, da diese Thematik bisher selten Anwendung fand. Folglich ist aber anzunehmen, dass die Finanzbehörden in voraussehbarer Zeit vermehrt mit Akteneinsichtsbegehren unter Bezugnahme auf die DSGVO konfrontiert werden.

Das Inkrafttreten der DSGVO hat großen Einfluss auf das Besteuerungsverfahren, Prof. Dr. iur. Roman Seer bezeichnet es sogar als eine unübersichtliche Zu-

---

<sup>76</sup> vgl. § 32 i Abs. 9 AO.

sammenkunft der AO, der DSGVO und Teilen des BDSG.<sup>77</sup> Im Bereich des Steuerrechts trifft die DSGVO jedoch keine konkrete Aussage. Im nachfolgenden Abschnitt soll das Verhältnis der neuen Vorschriften zur AO untersucht werden und eventuelle Zusammenhänge gefunden werden.

Das BVerfG entwickelte 1983 aus dem einst vorhandenen allgemeinen Persönlichkeitsrecht<sup>78</sup> das Recht auf informationelle Selbstbestimmung.<sup>79</sup> In diesem Schutzbereich werden alle personenbezogenen Daten erfasst, also auch individualisierbare Besteuerungsgrundlagen wie z. B. Einkünfte, Gewinn oder Umsatz. Angaben, die ein Steuerpflichtiger aufgrund des Abgabenrechtes zu erbringen hat, zählen ebenfalls mit hinein. Es ist nicht von Bedeutung, ob die Daten persönliche, berufliche, betriebliche oder sonstige wirtschaftliche Verhältnisse betreffen. Außerdem ist der Informationsgehalt nicht von entscheidender Relevanz, weil die Freiheit eines Einzelnen jedes Mal betroffen ist. Ziel der Einführung der DSGVO am 25.05.2018 sollte ein hohes und gleichmäßiges Datenschutzniveau sein. Die DSGVO bildet eine „lex imperfecta“ und benötigt ergänzende mitgliedstaatliche Rechtsetzungen für ihre unmittelbare Anwendung.<sup>80</sup> D. h., die DSGVO stellt ein unvollständiges Gesetz dar und erscheint ohne weitere Ergänzungsregelungen funktionsunfähig. Im Bereich der nationalen Steuern wie bspw. der ESt gilt die DSGVO nicht uneingeschränkt. Die besonderen Verkehrssteuern, darunter die USt, unterliegen hingegen einer unmittelbaren Anwendung der DSGVO. Den Grund dafür bildet der Harmonisierungsauftrag der EU bei indirekten Steuern.<sup>81</sup>

Durch das unionsrechtliche Datenverarbeitungsverbot mit Erlaubnisvorbehalt im Steuerrecht entstand für den nationalen Gesetzgeber ein Handlungsbedarf. Dabei wurde auf die Beteiligung des Finanzausschusses und der steuerlichen Fachöffentlichkeit verzichtet, da das Regelungsregime oftmals von Unübersichtlichkeit geprägt ist. Durch den EuGH wurde ein sog. Wiederholungsverbot ausgesprochen um einer Verschleierung seines Auslegungsmonopols entgegenzuwirken.<sup>82</sup> Das bedeutet, dass lediglich bestimmte Teile der DSGVO in das nationale Recht überführt werden dürfen.

---

<sup>77</sup> vgl. Seer in: Tipke/ Kruse, AO/ FGO 2021, § 91 AO, Rz. 27.

<sup>78</sup> vgl. Art. 2 Abs. 1 GG.

<sup>79</sup> vgl. BVerfG- Urteil v. 15.12.1983, Rz. 1-365.

<sup>80</sup> vgl. Seer in: NWB 2019, S. 240.

<sup>81</sup> vgl. Art. 110 ff. AEUV.

<sup>82</sup> vgl. EuGH- Urteil v. 10.10.1973, S. 101, Rz. 9– 11.

Grundsätzlich existieren jedoch zwei verschiedene Vorschriften nebeneinander und müssen auch getrennt voneinander angewendet werden.<sup>83</sup> Diese Festlegung gibt Anlass für eine gezieltere Regelung. Die DSGVO scheint der AO überlegen zu sein, denn sobald die DSGVO gilt, soll die AO keine Anwendung finden.<sup>84</sup> Hier entstehen Missverständnisse, weil die AO und die DSGVO sich gegenseitig in vielen Fällen bedingen und damit beide einen Teil der datenschutzrechtlichen Regelungen darstellen.<sup>85</sup>

Nichtsdestotrotz bleibt im Unklaren, ob ein abtrennbares steuerliches Datenschutzrecht besteht und ob es nur auf EU- Recht, bestimmte Steuern wie Verbrauchssteuern oder auf alle Steuerarten Anwendung findet. Die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, dass eine steuerartenübergreifende und umfassende Anwendung möglich ist. Explizite gesetzliche Regelungen diesbezüglich wurden bislang noch nicht getroffen.<sup>86</sup>

Der Gesichtspunkt des Regelungsregimes stellt nicht nur aus akademischer Sicht ein ungeklärtes Problem dar, sondern ist für den Rechtsschutz von Bedeutung. Soweit die EU- Verordnung unmittelbar anwendbar ist, bietet das GG nicht den Grundstein für den Grundrechtsschutz. Dies übernimmt dann die EUGrCh. Die Regeln der DSGVO sind grundsätzlich auch im nationalen Steuerverfahren (AO) anwendbar. Folglich müssten die vom Unionsrecht begründeten Schranken im Bereich der AO ebenfalls berücksichtigt werden.<sup>87</sup>

---

<sup>83</sup> vgl. Seer in: NWB 2019, S. 6.

<sup>84</sup> vgl. § 2 a Abs. 3 AO.

<sup>85</sup> vgl. Krumm in: DB 2017, S. 2182, 2187.

<sup>86</sup> vgl. Ehrke- Rabel in: FR 2019, S. 58.

<sup>87</sup> ebd.

## 4.8 Alternative für noch fehlendes Akteneinsichtsrecht

Vor der Einführung des Wortlautes der „Offenlegung“ im § 364 AO am 16.11.2019, wurde unter „Mitteilung“ eine Übermittlung der steuerlichen Unterlagen an den Beteiligten verstanden. Seit der Neuerung wird der Bereich weiter gefasst. Eine verwaltungsaufwändige Übersendung der Unterlagen ist nicht mehr erforderlich.<sup>88</sup> Die Pflicht ist erfüllt, wenn eine passive Bereitstellung stattfindet. Diesbezüglich existieren verschiedene Meinungen. Die veränderte Terminologie würde keine inhaltlichen Abweichungen hervorrufen.

Beide Begriffe haben allerdings unterschiedliche Bedeutungen. Bei dem Wort „Mitteilung“ ist die Finanzverwaltung dazu aufgefordert dem Betroffenen etwas zu bringen oder zu liefern und somit aktiv tätig zu werden. Unter „Offenlegung“ wird kein Tätig-werden der Finanzbehörde im aktiven Sinne vorausgesetzt. Folglich ist es zulässig, nur einen Zugang zu den Daten zu ermöglichen, ohne diese dem Steuerpflichtigen zu übergeben.

Infolgedessen ist keineswegs eine Übereinstimmung zwischen den beiden Wörtern zu erkennen. Als eine zulässige Umsetzung der Offenlegung wäre also eine Akteneinsicht an Amtsstelle anzubieten.<sup>89</sup> Vergleichbar mit dem § 91 AO begründet der § 364 AO ebenso kein Recht auf Akteneinsicht.<sup>90</sup> Der Steuerpflichtige wird aufgrund seines Antrages auf Akteneinsicht stets auf den Steuerprozess verwiesen. Dies stellt keine zielführende Vorgehensweise dar. Anna Sophie Poschenrieder hat eine gegenteilige Meinung und bringt das Argument mit der Verwaltungspraktikabilität an.<sup>91</sup> Hierbei stellt auch die Neuformulierung im § 364 AO substantiell keine Änderung dar. Es gibt keine Verknüpfung zwischen dem Anspruch aus § 364 AO und dem Anspruch auf Akteneinsicht, denn sie existieren beide selbstständig nebeneinander.<sup>92</sup> Allerdings kann der Anspruch des Beteiligten auf Offenlegung (§ 364 AO) durch Einwilligung einer Einsichtnahme in die Akten erfüllt werden. Allgemein lässt sich zusammenfassen, dass im § 364 AO speziell kein Recht auf Akteneinsicht geregelt ist. Eine Genehmigung einer Einsichtnahme wird allerdings von diesem § auch nicht ausgeschlossen. Somit wird auf Einzelfallentscheidungen gesetzt und in jedem Fall eigenständig entschieden, ob eine Einsichtnahme von Nutzen ist oder nicht.<sup>93</sup> Ist bisher eine Akteneinsicht unterblieben, so besteht auch weiterhin das Rechtsschutzbedürfnis für einen An-

<sup>88</sup> vgl. Ehrke- Rabel in: FR 2019, S. 58.

<sup>89</sup> vgl. Seer in: Tipke/ Kruse, AO/ FGO, § 364 AO, Rz. 7.

<sup>90</sup> vgl. BFH- Urteil v. 05.12.2016, NV, Rz. 3.

<sup>91</sup> vgl. Poschenrieder in: DStR 2020, S. 21.

<sup>92</sup> ebd.

<sup>93</sup> vgl. AEAO zu § 364 Satz 2.

trag nach § 364 AO.<sup>94</sup> Da beide Ansprüche parallel und unabhängig voneinander gelten, ist es der Finanzbehörde nicht möglich den Anspruch nach § 364 AO mithilfe eines Verweises auf eine eventuelle Akteneinsicht zu entziehen.<sup>95</sup>

Eine grundlegende Alternative für ein nicht vorhandenes Recht auf Akteneinsicht bildet ohnehin das Einspruchsverfahren. Der § 364 AO vermittelt dem Steuerpflichtigen die wesentlichen Besteuerungsgrundlagen. Ein Vergleich ist dadurch möglich. Der einzige Unterschied ist, dass im Rechtsbehelfsverfahren die Informationen aus den Unterlagen von den Finanzbehörden nur mitgeteilt werden. Dies stellt für den Steuerpflichtigen keine Möglichkeit der vollumfänglichen Ausschöpfung der Möglichkeiten dar, da ihm keine Kenntnis darüber vorliegt, welche Schritte im Bearbeitungsverfahren Anwendung fanden und somit welche Vorgehensweisen zu der rechtskräftigen Entscheidung führten. Besondere Bedeutung gewinnt dies bei laufenden Verwaltungsverfahren, in welche der Steuerpflichtige erst zu einem späteren Zeitpunkt einbezogen wird. Als Beispiele lassen sich hier Dritteinsprüche, Rechtsnachfolge oder Hinzuziehung eines Dritten nach § 360 AO aufzählen. Häufig gewinnt der entsprechende Antrag an Bedeutung, wenn die Finanzbehörde Vorgänge getätigt hat, die dem Beteiligten verschlossen geblieben sind wie z. B. in Haftungsfällen oder Schätzungsfällen. Ebenso sind Kontrollmitteilungen oder Amtshilfeersuchen sowie Fälle betroffen, bei denen unbekannte Tatsachen und Beweismittel einbezogen wurden.<sup>96</sup> Jeder Einspruchsbefugte, der im Einspruchsverfahren beteiligt ist, hat Berechtigung auf einen Antrag. Ein schriftlicher Antrag während des Einspruchsverfahrens stellt eine weitere Voraussetzung dar.

In der Amtspraxis hat es sich mehrfach bewährt, dass bereits vor Erstellung einer Einspruchsbegründung ein Antrag gestellt wird. Dadurch können gewonnene Erkenntnisse aus der Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen eingearbeitet werden.<sup>97</sup> Es ist hilfreich, wenn eine plausible Begründung aufgeführt wird, um die Unzufriedenheit des Steuerpflichtigen nachvollziehen zu können. Doch der beschriebene Antrag stellt nur eine Art Alternative für ein vollständiges Akteneinsichtsrecht dar. Er lässt sich jedoch weitestgehend damit vergleichen, weil in dem Begriff der „Unterlagen der Besteuerung“ sämtliche entscheidungserhebliche Berechnungsgrundlagen inbegriffen sind. Dies sind insbesondere Beweisergebnisse bzw. Beweise wie Auskünfte, Gutachten, Zeugenaussagen und Urkunden.

---

<sup>94</sup> vgl. FG Saarland v. 23.03.2020, EFG 2020, S. 908.

<sup>95</sup> vgl. FG Düsseldorf v. 19.03.2007, EFG 2007, S. 1053f.

<sup>96</sup> vgl. AEAO zu § 364 Satz 3.

<sup>97</sup> ebd.

Weiterhin zählen hierzu Bewertungs- und Schätzungsunterlagen wie Abschreibungstabellen, Richtsatzsammlungen und Richtwerte. Auch fallen Amtshilfeersuchen und Kontrollmitteilungen in diesen Kontext.

Eine Pflicht der Finanzbehörden ist es, dass stets umfangreiche, schlüssige, vollständige und eindeutige Angaben gemacht werden. Eine Überprüfbarkeit der betreffenden Bescheide muss gewährleistet sein. Solange der Steuerpflichtige selbst über Unterlagen verfügt, bedarf es keiner erneuten Mitteilung durch die Finanzbehörden. Zur einwandfreien Erfüllung des Anspruchs aus § 364 AO ist es der Finanzverwaltung selbst überlassen, ob eine Akteneinsicht doch die zweckdienlichste Option darstellt. Bis zum aktuellen Zeitpunkt blieb dies indes im Hintergrund zurück und wurde nicht beansprucht.<sup>98</sup>

Abgabenrechtlich liefert § 364 AO ebenfalls kein Recht auf Akteneinsicht im Besteuerungsverfahren.<sup>99</sup> Allerdings existiert kein expliziter Ausschluss eines solchen Rechtes in dieser Norm. Die Voraussetzungen für eine Akteneinsicht werden durch pflichtgemäßes Ermessen von der Finanzbehörde geprüft und unterliegen einer Abwägung beidseitiger Interessen. Dabei liegt bei einer Ablehnung der Akteneinsicht ein Verwaltungsakt vor, welcher angefochten werden kann. In Bezug auf das außergerichtliche Einspruchsverfahren findet der § 91 AO durch die allgemeinen Rechtsgrundsätze Anwendung.<sup>100</sup>

#### **4.9 Keine Anwendung der DSGVO in der ESt mit Beispielsfall**

Entsprechend den Ansichten des niedersächsischen FG mit Urteil vom 28.01.2020 besitzt der Anwendungsbereich der DSGVO nur Gültigkeit für harmonisierte Steuern und schließt somit die Einkommensbesteuerung natürlicher Personen aus.<sup>101</sup> Diese Meinung bleibt umstritten, denn die Ausgangslage bildet das Unionsrecht und damit einhergehend sollte die Verordnung jegliche Steuern einbeziehen.

Inhalte der DSGVO sind zum einen das Spektrum an Öffnungsklauseln inklusive der diesbezüglichen datenverarbeitungstechnischen Umsetzung in der AO. Die aktuelle Rechtslage gibt Anlass für viele Problemfelder: Selbst eine analoge Anwendung von § 2 a Abs. 5 AO würde die Anwendbarkeit nicht erweitern können. Dennoch bestehen weiterhin offene Rechtsfragen, wobei der Meinungsstand über ein Akteneinsichtsrecht nach Art. 15 DSGVO i. V. m. § 32 d AO vermittelt

<sup>98</sup> vgl. Werth in: Gosch/ Beermann, AO/ FGO, § 364 AO, Rz. 9.

<sup>99</sup> vgl. BFH- Urteil v. 04.06.2003, S. 790.

<sup>100</sup> vgl. Gersch in: Klein, AO, § 91 AO.

<sup>101</sup> vgl. FG Niedersachsen v. 06.11.2018, EFG 2020.

wird. Die Gewährung einer Akteneinsicht liegt im Ermessen der Finanzverwaltung, weil eine allgemeine Regelung diesbezüglich fehlt. Diese Ermessensentscheidung unterscheidet sich jedoch grundlegend, weil das Steuergeheimnis sowie Rechte von dritten Personen mit berücksichtigt werden müssen.

Zur Veranschaulichung wird nachfolgend ein Klageverfahren vorgestellt, bei dem die Einsicht in die Kindergeldakte bestritten wurde. Es wurde die beantragte Einsicht in die Kindergeldakte verwehrt. Daraufhin wurde um eine Übersendung der Akte in Papierform gebeten. Auch dieses Begehren blieb ohne Erfolg und es wurde Einspruch eingelegt. Dieser wurde als unbegründet zurückgewiesen. Die dagegen erhobene Klage blieb unbegründet. Erst im Revisionsverfahren konnte die Klägerin die Kindergeldakte einsehen und erklärte den Rechtsstreit für beide Seiten als erledigt.

Der BFH vertritt die Meinung, dass die Klägerin einen Anspruch auf Akteneinsicht in die Kindergeldakte hatte.<sup>102</sup> Seitdem das Kindergeldrecht mit seiner Doppelfunktion in das Einkommensteuerrecht übernommen wurde, wird das Verwaltungsverfahren allein über die AO geregelt. In der AO findet sich weder in § 91 Abs. 1 AO noch in § 364 AO ein Recht zur Einsichtnahme in die Steuerakten. Der einzige Anspruch des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters ist der Anspruch auf pflichtgemäße Ermessensentscheidung von Seiten der Finanzbehörden.

Voraussetzung zur Wahrung des zustehenden Anspruchs ist allein eine gegenseitige Abwägung der Belange des Steuerpflichtigen mit denen der Behörde.<sup>103</sup> Gründe, die gegen ein allgemeines Akteneinsichtsrecht sprechen, lauten: Schutz Dritter, Ermittlungsinteressen der Finanzbehörden und zu hoher Verwaltungsaufwand. Daraus leitete der BFH ab, dass eine Einsichtnahme lediglich eine aus Gründen der Gewährung des rechtlichen Gehörs zu bewilligende Ausnahme darstellen soll.<sup>104</sup>

Kindergeldakten werden nach den gleichen Grundsätzen behandelt wie sämtliche Steuerakten. Zwar wurden im Rahmen der Neuregelung des Familienleistungsausgleichs für das Kindergeld unterschiedliche Sonderregelungen geschaffen, aber diese begründen kein Akteneinsichtsrecht.<sup>105</sup> Aus diesem Grund erfolgt ebenso eine Abwägung beiderseitiger Interessen, um eine ermessensgerechte Entscheidung zu treffen.

---

<sup>102</sup> vgl. BFH- Urteil v. 03.11.2020, S. 467.

<sup>103</sup> vgl. Figatowski in: juris PR- SteuerR 20/ 2021, Anm. 1.

<sup>104</sup> vgl. BFH- Urteil v. 04.06.2003, S. 790.

<sup>105</sup> vgl. BFH- Urteil v. 03.11.2020, S. 467.

Die Belange in gewöhnlichen Steuerverwaltungsverfahren fallen meist anders aus als die Belange beim Kindergeldrecht. Aufgrund der Seltenheit an Kontrollmaterial oder Prüfhinweisen in den Kindergeldakten kommt es häufiger zu Akteneinsichtsgesuchen als im herkömmlichen Steuerrecht. Die gewichtigen Argumente gegen eine Akteneinsichtnahme, welche im vorherigen Abschnitt bereits aufgezählt wurden, finden im Kindergeldrecht weniger Anwendung.

Im erläuterten Klagefall handelte die Familienkasse ermessensfehlerhaft, denn es wurde ohne Interessenabwägung entschieden. Die aufgezählten Interessen der Klägerin wie etwa fehlende Unterlagen zum Kindergeldverfahren oder die Notwendigkeit einer anwaltlichen Zuhilfenahme übersteigen die Belange der Familienkasse erheblich und deshalb war von einer Ermessensreduzierung auf null auszugehen.<sup>106</sup> Es bestand ein Anspruch auf Einsicht in die Kindergeldakte. Die einzige Frage auf der Seite der Familienkasse ist, ob die geforderte Auskunft überhaupt bei der Wahrnehmung von Rechten in einem andauernden Steuerrechtsverhältnis behilflich sein kann. Im Vergleich zu den Interessen der Klägerin reicht diese Abwägung nicht. Außerdem besteht die Möglichkeit auch bestandskräftige Verwaltungsakte zu ändern, wenn eine Änderungsvorschrift greift. Soweit die Familienkasse die Entscheidungen des Falles allein auf der Basis der eingereichten Unterlagen trifft, bleiben Rechte Dritter und das Steuergeheimnis unberührt und stehen einer Akteneinsicht nicht entgegen.

Im Streitfall bleibt offen, ob der Art. 15 DSGVO neben dem Auskunftsanspruch ein Akteneinsichtsrecht begründet. Verfahrensrechtliche Grundlage für die Gewährung rechtlichen Gehörs bildet der § 91 AO. D. h., bevor eine Entscheidung getroffen wird, soll dem Steuerpflichtigen die Gelegenheit zu einer Äußerung gegeben werden.<sup>107</sup> Laut Rechtsprechung existiert in der AO kein Recht auf Akteneinsicht, sondern lediglich ein Anspruch auf pflichtgemäße Entscheidung der Behörden über den gestellten Antrag.<sup>108</sup> Hat die Finanzbehörde allerdings kein Ermessen ausgeübt, stellt die Ablehnung des Antrages augenscheinlich eine rechtswidrige Handlung dar. Im Klageverfahren hatte die Klägerin die Möglichkeit ihren Anspruch auf Akteneinsicht in die Kindergeldakte auf den Art. 15 DSGVO zu stützen. Der oben bereits aufgeführte Verwaltungsaufwand beim Kindergeldrecht ist anders als beim § 91 AO nicht ausreichend für eine komplette Verweigerung der Akteneinsicht.<sup>109</sup> Ferner betont das BMF im Schreiben vom 13.01.2020,

---

<sup>106</sup> vgl. BFH, Urteil v. 03.11.2020, S. 467.

<sup>107</sup> vgl. Figatowski in: jurisPR- SteuerR 20/ 2021, Anm. 1.

<sup>108</sup> vgl. BFH- Urteil v. 23.02.2010, S. 729.

<sup>109</sup> vgl. Seer in: Tipke/ Kruse, AO/ FGO, § 91 AO, Rz. 31.

dass der Auskunftsantrag nach Art. 15 DSGVO i. V. m. § 32 c AO auch durch ein Akteneinsichtersuchen erfüllt wird.<sup>110</sup>

Aufgrund der deutlichen Entscheidung des BFH bezüglich der Regelung im Kindergeldrecht wird Klarheit bezüglich des Ermessensanspruches geschaffen. Zusammenfassend kann davon ausgegangen werden, dass die Abwägung der Belange durch die Finanzbehörde zumeist zugunsten der Steuerpflichtigen bzw. Antragsteller ausfallen wird. Diese Annahme wird damit begründet, dass im Gegensatz zum gewöhnlichen Steuerverwaltungsverfahren in Kindergeldverfahren all die hindernden Gründe, wie Steuergeheimnis, Schutz Dritter sowie hoher Verwaltungsaufwand, nicht entgegen stehen dürften. In der Praxis muss weiterhin stets kontrolliert werden, ob der Akteneinsichtsantrag neben § 91 AO auch auf die DSGVO gestützt werden kann. Beide rechtlichen Grundlagen existieren stets nebeneinander und sind parallel anzuwenden.

Wenn Akteneinsicht in Kindergeldakten gefordert wird, findet ebenfalls die AO Anwendung. Mit anderen Worten besteht gleichermaßen ein Anspruch auf fehlerfreie Ermessensentscheidung.<sup>111</sup> Die AO weist im Gegensatz zu anderen Verfahrensordnungen keine Regelung für ein herrschendes Akteneinsichtsrecht auf. Aber mithilfe einer pflichtgemäßen Ermessensentscheidung besteht die Möglichkeit, Einblick in die Akten zu erhalten. In Anwendung des § 91 AO und des § 364 AO bleibt dies allerdings während eines laufenden Steuerermittlungsverfahrens eine Ausnahme.<sup>112</sup> In allem Falle sollen die Finanzämter eine Akteneinsicht zulassen, wenn keinerlei Verhältnisse von Dritten betroffen sind. Eine anderweitige Behandlung von Kindergeldakten im Vergleich zu steuerlichen Akten soll nicht in Betracht kommen. Sollte es zu Streitigkeiten kommen, liegt das Verschulden jedoch stets auf der Seite der Behörde, weil das Ermessen nicht fehlerfrei und rechtmäßig ausgeübt wurde.<sup>113</sup> Es ist auszuüben und darf nicht außer Acht gelassen werden.

Für jeden Einzelfall ist abzuwägen wie groß die Interessen sind und was für ein Aufwand anfällt. Im Steuerverwaltungsverfahren stellt das Steuergeheimnis einen immensen Aufwand dar, weil nicht nur die eigenen Verhältnisse, sondern auch die von Dritten zu berücksichtigen und zu schützen sind. Im Kindergeldrecht fällt dieses einschränkende Kriterium zu einem Großteil geringer aus, da keine Verhältnisse Dritter vorliegen.

---

<sup>110</sup> vgl. BMF-Schreiben v. 12.01.2018, S. 185.

<sup>111</sup> vgl. Lindwurm in: AO- StB 2021, S. 191f.

<sup>112</sup> ebd.

<sup>113</sup> ebd.

Ein weiteres, entscheidendes Argument stellt die Form der Akten dar. Während die Kindergeldakten vollumfänglich in elektronischer Form geführt werden, ist ein überwiegender Teil der Steuerakten noch immer in Papierform vorhanden.<sup>114</sup> Die elektronisch geführten Akten lassen sich bedeutend einfacher duplizieren und stehen der Verwaltung bei Bedarf trotz Einsichtnahme weiter zur Verfügung. Weiterhin besteht für die elektronischen Akten kein erhöhtes Verlustrisiko, weil sie nicht wegkommen können.<sup>115</sup>

Im vorliegenden Beispiel wurde der Fall bereits mittels allgemeinen Grundsätzen des Akteneinsichtsrechtes abgehandelt. Der Einbezug des Art. 15 DSGVO war demzufolge nicht notwendig. Die Beschäftigung mit dem Schreiben des BMF vom 25.05.2018 wurde laut dem III. Senat als obsolet betitelt.<sup>116</sup> Die Beschlüsse dieses Senates wären nicht für Steuerakten im Finanzamt anwendbar, weil sie nicht mit den Kindergeldakten vereinbar seien. Schon allein die Tatsache, dass nur eine teilweise Authentifizierung/Modernisierung der Akten vorliegt, spricht dagegen. In Anbetracht der Interessenabwägung ist folglich der Aufwand im Finanzamt von Grund auf immer höher und die Entscheidung würde zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ausfallen.<sup>117</sup> Die Kindergeldakten beinhalten nur Daten von Dritten, welche eigens vom Antragsteller mitgeteilt worden sind und unterliegen somit nicht dem § 30 AO. Aus dieser These heraus ist bei den steuerlichen Akten und dem dazugehörigen Besteuerungsverfahren in naher Zukunft auch unter Einbezug der DSGVO keine Änderung zu erwarten. Das Steuergeheimnis in § 30 AO lässt sich auch durch die neue Verordnung nicht erweichen und bleibt ein unüberwindbares Hindernis.

Folglich werden die Akten durch das Finanzamt auf personenbezogene Daten von dritten Personen überprüft und unzulässiges Material aus den Akten entfernt bevor es dem Finanzgericht bereitgestellt wird. Erst im finanzgerichtlichen Verfahren wird eine Einsichtnahme über den § 78 FGO gewährleistet.<sup>118</sup> Von Grund auf werden vorab gewisse Informationen von der Akteneinsicht ausgeschlossen.

---

<sup>114</sup> vgl. Lindwurm in: AO- StB 2021, S. 191f.

<sup>115</sup> ebd.

<sup>116</sup> vgl. Drüen in: Tipke/ Kruse, AO/ FGO, § 32 d AO, Rz. 7.

<sup>117</sup> vgl. Lindwurm in: AO- StB 2021, S. 191f.

<sup>118</sup> vgl. Thürmer in: Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/ FGO, § 78 FGO, Rz. 27.

## 5 Informationsfreiheitsgesetz in Sachsen

Allgemein gilt für die Bundesfinanzverwaltung das IFG, welches alle Behörden des Bundes bindet. D. h., die entsprechenden Behörden müssen für alle Betroffenen einen Zugang zu amtlichen Informationen gewährleisten.

Auf Ebenen der Landesfinanzverwaltung hingegen findet das Bundes- IFG keine Anwendung. Je nach Bundesland gelten sog. IFGs der Länder.<sup>119</sup> Bis heute finden die IFGs in 13 Bundesländern Anwendung wie bspw. Baden- Württemberg, Hessen oder Sachsen- Anhalt. Das Bundesland Sachsen ist nicht mit vom IFG erfasst und folglich findet das IFG in Sachsen keine Anwendung.

Vergleichbar mit dem Bundes- IFG sollen Auskunfts- und Akteneinsichtsrechte für jedermann eingeräumt werden. Diese Gewährleistung setzt aber einen Kostenersatz voraus. In einigen Bundesländern existieren bereits bereichsspezifische Ausnahmen in Bezug auf das Akteneinsichtsrecht und den Auskunftsanspruch.

In Anbetracht dessen, dass das IFG in Sachsen gar nicht zur Anwendung kommt, bedarf es keinen näheren Ausführungen in der Diplomarbeit.<sup>120</sup> Im Jahre 2006 kam es zur Einführung des Bundes- IFG. Wie dem Wortlaut zu entnehmen ist, gilt dieses Gesetz nur und unmittelbar für Behörden des Bundes. In diesem ist ein Anspruch auf Informationserteilung durch Behörden und Akteneinsicht geregelt. Somit würde das Bundes- IFG ein Akteneinsichtsrecht begründen und bekräftigen. Die Finanzbehörden stellen allerdings Landesbehörden dar und damit ist das Bundes- IFG kein Anwendungsfall. Neben dem Bundes- IFG existieren auch verschiedene Landesgesetze über die Informationsfreiheit, wie bspw. für Nordrhein- Westfalen. Im Vergleich zur AO treten diese Landesgesetze in den Hintergrund und die AO ist diesen vorzuziehen. Ohne entsprechende Abänderungen in der AO sind die Landesgesetze demzufolge unbrauchbar.

---

<sup>119</sup> vgl. Drüen in: Tipke/ Kruse, AO/ FGO, § 91 AO, Rz. 34.

<sup>120</sup> ebd.

## 6 Ausgewählte aktuelle gerichtliche Entscheidungen bezüglich einer Akteneinsicht

Die Steuerpflichtigen konnten bisher nicht von einer Einsichtnahme in steuerliche Akten profitieren. Durch zwei verschiedene Entscheidungen des FG Saarland und des EuGH sei den Beteiligten durch die DSGVO und durch die Ausprägung des Unionsrechtes normalerweise ein Akteneinsichtsrecht im finanzamtlichen Verwaltungsverfahren gegeben. Die Behörden hätten nunmehr keinen Ermessensspielraum mehr.

Anhand eines Beispiels soll die Rechtslage verdeutlicht werden. Die steuerlichen Sachverhalte, welche z. B. durch Außenprüfungen aufgegriffen werden, lassen sich oftmals nur sehr komplex darstellen.<sup>121</sup> Im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht trägt der Steuerpflichtige alle tatbestandsrelevanten Elemente vor und legt entsprechende Nachweise bei. Aus dieser Grundlage wird in den Finanzbehörden ein steuerliches Ergebnis erzeugt. Bei einer anschließenden BP wird eine ungünstigere Beurteilung für den Steuerpflichtigen vorgenommen ohne detailliert auf Sachverhalte einzugehen bzw. ohne Subsumtion. Der geänderte Bescheid ergeht ebenso ohne nähere Auseinandersetzung mit den tatbestandsrelevanten Sachverhalten.

Für den Steuerberater und für den Steuerpflichtigen bleibt es unklar, welche Fakten und Argumente in der Finanzverwaltung zu der Ergebnisfindung beigetragen haben und ausschlaggebend waren. Dieses Verfahren wird auch als sog. „Black Box“ bezeichnet.<sup>122</sup> Insbesondere komplexe Sachverhalte lassen sich am besten über den Dialog bzw. Kommunikation erklären. Zielführende Maßnahmen entstehen erst, wenn die Finanzbehörden ihre Ergebnisse ordnungsgemäß kommunizieren.

In häufigen Fällen kann eine erneute Prüfung eines Falles, bspw. im Rechtsbehelfsverfahren, vermieden werden, wenn eine sachgerechte Aufklärung stattgefunden hat. Aus diesem Grund wird seitens der Steuerberater ein Antrag auf Akteneinsicht gestellt, um weitere Prüfungen möglichst zu unterbinden. Auf solche Anträge folgte bisher fast ausschließlich eine Ablehnung.<sup>123</sup> Nach der bisherigen Rechtslage wurde diese Verfahrensweise mit der ständigen

---

<sup>121</sup> vgl. FG Saarland v. 03.04.2019, EFG 2019, S. 1217; Haverkamp/ Meinert in: AO- StB 2019, S. 276.

<sup>122</sup> ebd.; Friedrich in: AO- StB 2019, S. 345ff.

<sup>123</sup> ebd.

Rechtsprechung begründet.<sup>124</sup> Dem Beteiligten stehe kein Akteneinsichtsrecht zu und der Anspruch würde sich weder aus § 91 AO noch aus § 364 AO ergeben. Die einzige Möglichkeit ist eine fehlerfreie Ermessensausübung der Finanzämter bei der Entscheidung über die gestellten Anträge. Dies erfolgt unter einer Abwägung der gegenseitigen Belange. Es liegen auch Fälle vor, bei denen das Ermessen auf null reduziert wurde. Dies bildete allerdings eine große Ausnahme.

In der Zukunft ist eine Änderung der Rechtslage zu erwarten. Das soll beispielhaft an zwei neueren Entscheidungen ausgeführt werden, die im Nachfolgenden kurz vorgestellt werden.

Das erste Anschauungsbeispiel ist der Beschluss vom 03.04.2019 des FG Saarland.<sup>125</sup> In diesem Fall wird explizit die BP angesprochen. Der Antrag auf Akteneinsicht wurde durch die Finanzbehörde mit einer Ablehnung beantwortet, aber finanzgerichtlich weiterverfolgt und über § 78 FGO schließlich eine Einsichtnahme gewährt. Das Gericht ist der Ansicht, dass die Kosten nicht durch den Kläger zu tragen seien, weil ein bindender Anspruch auf Akteneinsicht seit dem Inkrafttreten der DSGVO bestünde. Sämtliche personenbezogenen Daten sind über den Art. 15 DSGVO in Auskunft zu bringen. Dabei ist unerheblich, ob die Daten schon vor oder erst nach Einführung der Verordnung gewonnen wurden. Auch ob die Daten elektronisch oder in Papierform vorliegen, ist irrelevant. Eine weitere Erkenntnis des Gerichts ist, dass das Recht auf Akteneinsicht nicht im Zusammenhang mit dem Ermessen der Behörden steht, wie es im BMF-Schreiben vom 12.01.2018 dargelegt ist.<sup>126</sup> Vielmehr würde das Unionsrecht einen vorrangigen Platz einnehmen. Selbst die Grenze über den § 32 d Abs. 1 AO kann dem nicht entgegenwirken, da der Art. 15 DSGVO höher gestellt ist. Ebenso führen die anderen Ausschlussstatbestände des § 32 c oder § 32 b AO nicht weiter. Schlussendlich ist bei dieser ersten Entscheidung festzuhalten, dass dem Beteiligten eine Einsichtnahme auf Grundlage der DSGVO zusteht.<sup>127</sup>

Beim zweiten Beispiel des EuGH mit Urteil vom 09.11.2017 ging es um das Akteneinsichtsrecht im Besteuerungsverfahren in Rumänien.<sup>128</sup> Anstelle eines ausführlichen Schlussgespräches im Rahmen einer BP wollten die Steuerpflichtigen eine Einsichtnahme in die während der BP vorgelegenen Akten haben. Beim EuGH sollte diesbezüglich eine Vorabentscheidung erfolgen. Die Kläger forder-

<sup>124</sup> vgl. BFH v. 04.06.2003, S. 790; Stöcker in: AO- StB 2003, S. 380f.

<sup>125</sup> vgl. FG Saarland v. 03.04.2019, EFG 2019, S. 1217; Haverkamp/ Meinert in: AO- StB 2019, S. 276.

<sup>126</sup> vgl. BMF- Schreiben v. 12.01.2018, S. 185, Rz. 32.

<sup>127</sup> vgl. Bleschick in: DStR 2018, S. 1050ff.; Haverkamp/ Meinert in: AO- StB 2019, S. 276.

<sup>128</sup> vgl. EuGH- Urteil v. 09.11.2017, S. 843, Rz. 26, 27, 35.

ten nicht wirklich die Übermittlung der fehlenden Unterlagen. Sie wollten lediglich eine Aufklärung erhalten, was die Folgen aus einer Nichtgewährung des Zugangs zu den gesammelten Informationen während des laufenden Steuerverfahrens sind. Dementsprechend wurde dem EuGH eine Vorabentscheidung auferlegt.

Der EuGH hat den Fall mit dem Grundsatz der Wahrung der Verteidigerrechte begründet.<sup>129</sup> Für die Festlegung und Überprüfung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage ist eine Möglichkeit notwendig, Zugang zu den Akten zu erhalten. Dabei sollen nur diejenigen Dokumente und Informationen zugänglich gemacht werden, welche in der Akte enthalten sind und welche zur Entscheidung der Behörde beigetragen haben. Es sei denn, der Zugang zu den Daten ist beschränkt. Ein zulässiger Grund ist das Gemeinwohl aller. Aus dieser zweiten Entscheidung entspringt eine weitere Begründung für ein gebundenes Akteneinsichtsrecht im Besteuerungsverfahren:<sup>130</sup> Es ist in allen europäischen Mitgliedsstaaten anwendbar und unmittelbar wirksam, da die Wahrung der Verteidigerrechte ein unionsrechtlicher Grundsatz ist.

Zusammenfassend gäbe es nunmehr im Normalfall für die Beteiligten ein Recht auf Akteneinsicht, ohne einen Ermessensakt der Behörde vollziehen zu müssen. Die Gewährung der Akteneinsicht zeigt auch positive Seiten auf, denn durch diese wird die Dialogbereitschaft gefördert. Somit besteht die Möglichkeit, den ausgangsbeschriebenen „Black Box“-Gedanke nahezu aufzuheben. Eine Erläuterung der Prüfungsergebnisse und Subsumtion ist nicht ersetzbar durch die Akteneinsicht. Aber die Transparenz des Verwaltungshandelns wird erhöht und der Erklärungsdruck für die Finanzbehörde gesteigert.

Mit Bedacht auf die gewohnte jahrzehntelange Behandlung der Anträge in den Finanzämtern, welche vielmals als Antragsablehnungen abgehandelt wurden, wird sich in der Praxis nicht sofort eine Änderung aufzeigen. Die Dauer dieses Prozesses wird von der Bereitschaft der Steuerpflichtigen und deren Beratern abhängig gemacht. Es sollte nicht wegen einer eventuellen Verschlechterung des Klimas zu den Behörden von den Maßnahmen zurückgeschreckt werden. Es wird von Grund auf eine kühle Atmosphäre zu den Finanzbehörden aufgebaut, weil z. B. die BP trotz Aufforderungen und Hinweisen des Steuerpflichtigen den Aufgaben nicht nach deren Wünschen nachkommt. Eine Akteneinsicht ist demzufolge lohnenswert.

---

<sup>129</sup> vgl. EuGH- Urteil v. 09.11.2017, S. 843, Rz. 26, 27, 35.

<sup>130</sup> ebd.

Allgemein entschied sich das FG Baden- Württemberg gegen einen datenschutzrechtlichen Akteneinsichtsanspruch in die Betriebsprüfungsakten.<sup>131</sup> Es erfolgte eine Klarstellung seitens des FG Baden- Württemberg, dass der Art. 15 DSGVO mit seinem Recht auf Auskunft über personenbezogene Daten allein keinen datenschutzrechtlichen Anspruch auf Akteneinsicht begründet.

Nachfolgend wird ein weiterer aktueller Fall aufgeführt. Das Finanzamt führte bei dem Kläger, hier ein selbständiger Apotheker, eine BP durch. Während der BP begehrte der Apotheker eine Einsicht in die Unterlagen der Prüferin in Form von Kopien. Die Reaktion des Finanzamtes war eine Ablehnung mangels Rechtsschutzbedürfnis und der Einspruch wurde als unzulässig verworfen.

Die Klage wurde am 26.07.2021 vom FG abgewiesen.<sup>132</sup> Es sei unbeachtlich, dass die Verordnung im steuerlichen Bereich nur auf harmonisierte Steuern wie bspw. die Umsatzsteuer, nicht hingegen in der ESt natürlicher Personen anwendbar sei. Der Prüfungsanordnung zur Folge ist auch die USt Gegenstand der BP gewesen.<sup>133</sup> Einer Anwendbarkeit der DSGVO bei einer BP, bei der neben anderen Steuerarten auch die USt enthalten ist, steht nichts entgegen.

Allerdings besteht kein Zusammenhang zwischen dem gebundenen Anspruch auf Akteneinsicht und dem Recht auf Auskunft über personenbezogene Daten nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO. Durch den Art. 15 Abs. 1 DSGVO wird dem Betroffenen lediglich ein Recht auf Auskunft gegeben, was nicht mit dem Akteneinsichtsrecht vereinbar ist. Dabei stünde die Erfüllung des Anspruchs, d. h. ob überhaupt Auskunft erteilt wird, nicht im Ermessen der Finanzbehörden. Wie die Auskunftserteilung abläuft, unterliegt jedoch keiner Regelung des Art. 15 Abs. 1 Halbsatz 2 DSGVO. Ein allgemeines Akteneinsichtsrecht ist daraus nicht ableitbar. Bereits aus sprachlichen Erwägungen ist einem gebundenen Anspruch auf Akteneinsicht zu widersprechen, weil sich Art. 15 DSGVO nur auf gewisse personenbezogene Daten bezieht und keinen allgemeingültigen Charakter besitzt. Zwischen dem Auskunftsrecht nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO und dem Akteneinsichtsrecht herrscht eine Differenzierung. Das Akteneinsichtsrecht ist mit dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs vereinbar und soll dem Beteiligten die Grundlagen einer Verwaltungsentscheidung vermitteln. Ein bloßes Auskunftsrecht ist nicht mit einer Einsichtnahme vergleichbar, weil es hinsichtlich der verarbeiteten Daten diesem vorangeht. Bei einer Akteneinsicht sind rechtliche Stellungnahmen,

---

<sup>131</sup> vgl. FG Baden- Württemberg, Mitteilung v. 28.10.2021 zum Urteil v. 26.07.2021.

<sup>132</sup> ebd.

<sup>133</sup> ebd.

Berechnungen, Entscheidungsentwürfe, Dienstanweisungen oder Ermittlungsergebnisse betroffen. Diese sind weder vom § 32 c AO noch vom Schutzbereich der DSGVO betroffen. Vom Art. 15 DSGVO werden ebenso keine selbst geschaffenen Daten wie bspw. im Wege einer Schätzung erfasst. Ergebnisse einer BP oder angewandte Schätzmethode sind keine Verarbeitung im Sinne des Art. 4 Nr. 2 DSGVO.<sup>134</sup> Derzeit ist das Urteil noch nicht rechtskräftig, aber eine Nichtzulassungsbeschwerde ist beim BFH bereits anhängig.<sup>135</sup>

Die Besteuerung durch das Finanzamt wurde durch die Kläger als unrechtmäßige Bereicherung des Fiskus befunden. Deshalb wurde das Landesamt für Steuern kontaktiert, welches anschließend einen Vorlagebericht beim Finanzamt anforderte. Die Handlungen des Finanzamtes wurden von dem Landesamt als zutreffend eingeschätzt und den Klägern entsprechend mitgeteilt. Die Kläger erhielten die Chance einer Richtigstellung unzutreffender Sachverhaltsdarstellungen. Dem IFG zu entnehmen, forderten die Kläger allerdings eine Kopie des Vorlageberichtes. Mangels einer entsprechenden Regelung im IFG kam es zu einer Ablehnung durch das Landesamt. Auch unter den Gesichtspunkten eines Auskunftsbegehrens nach Art. 15 DSGVO, ist bei dem Antrag kein Erfolg zu erwarten. Der Anwendungsbereich der DSGVO stellt gemäß § 2 AO kein Hindernis dar, denn die Verordnung ist auch im Bereich der Einkommensteuerfestsetzung anwendbar. Eine unmittelbare Geltung stünde der DSGVO für die Verarbeitung personenbezogener Daten zu und gesetzlich solle die DSGVO auch für nicht harmonisierte Steuern gelten.<sup>136</sup>

D. h., dass die Vorschriften auch auf die vorliegenden Daten Anwendung finden, denn der Geltungsbereich umfasst alle Finanzbehörden, wozu ebenso gemäß § 6 Abs. 2 Nr. 4 a AO das Landesamt zählt. Solange es um die Verarbeitung von personenbezogenen Daten nach Art. 4 Abs. 1 DSGVO geht, kann die DSGVO zur Anwendung gebracht werden.

Der Begriff wird jedoch sehr weit gefasst. Bei Informationen, welche sowohl persönliche Elemente als auch rechtliche Elemente haben, ist nur die Weitergabe der personenbezogenen Daten rechtmäßig.<sup>137</sup> Überdies habe der EuGH berich-

---

<sup>134</sup> vgl. BFH- Urteil X B 109/21 (anhängig).

<sup>135</sup> vgl. FG Baden- Württemberg, Mitteilung v. 28.10.2021 zum Urteil v. 26.07.2021.

<sup>136</sup> vgl. FG Saarland v. 03.04.2019, EFG 2019, S. 1217; FG Leipzig v. 08.05.2019, EFG 2020, S. 661; FG Köln v. 18.09.2019, EFG 2020, S. 413.

<sup>137</sup> vgl. EuGH- Urteil v. 20.12.2017, S. 767, Rz. 34.

tigt, es reicht zur Wahrung des Auskunftsrechts aus, dass der Berechtigte die personenbezogenen Daten in einer beliebigen verständlichen Form erhält.<sup>138</sup>

Es genügt nach der zitierten Rechtsprechung des EuGH für das Bestehen von „Daten“, dass bestimmte Sachverhalte in Textform geschildert werden, die dem Betroffenen personenbezogen zugeordnet werden können.<sup>139</sup> Es ist irrelevant, ob der sachliche Anwendungsbereich der DSGVO auch insoweit eröffnet ist, als die in der Streitsache vorliegende Akte mit Schriftstücken oder die in den Schriftstücken enthaltenen personenbezogenen Daten das Kriterium einer, aktuell nur vorgesehenen, Speicherung in einem Dateisystem erfüllen.<sup>140</sup> Selbst wenn einem Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO zugestimmt wird, kann aus diesem Auskunftsanspruch keine Einsicht in ein tatsächliches, in der Akte befindliches Dokument gefordert werden.<sup>141</sup>

Die Situation verdeutlicht erneut, dass rund um die Auskunftsrechte ungleiche Auffassungen bestehen.

---

<sup>138</sup> vgl. EuGH- Urteil v. 17.07.2014, S. 315, Rz. 2- 3.

<sup>139</sup> vgl. EuGH- Urteil v. 17.07.2014, S. 315, Rz. 2- 3.

<sup>140</sup> vgl. Art. 2 Abs. 1 DSGVO.

<sup>141</sup> vgl. Bleschick in: jurisPR- SteuerR 50/ 2021, Anm. 4.

## 7 Schlussfolgerungen und Ausblick

Die Ablehnung eines Akteneinsichtsrechtes in der AO resultiert aus Praktikabilitätsgründen. Die AO regelt ausschließlich einen Anspruch auf fehlerfreie Ermessensentscheidungen bei gestellten Anträgen. Erst im weiteren Verfahren vor Gericht wird es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, Einblick in seine betreffenden Akten zu erhalten.

Im Besteuerungsverfahren fehlt es an der Notwendigkeit der Einsichtnahme. Die streitigen Punkte im Rahmen der Besteuerung kommen früher oder später zum FG und werden dort abschließend diskutiert und entschieden. Es stellt sich als ausreichend dar, dass die Akten nicht zu einem früheren Zeitpunkt eingesehen werden müssen.

Mit diesem fehlenden Anspruch im außergerichtlichen Besteuerungsverfahren liegt aber kein Verstoß gegen verfassungsrechtliche Grundsätze vor.<sup>142</sup> Solange im finanzgerichtlichen Verfahren ein Akteneinsichtsrecht eingeräumt wird, bedarf es keines weiteren im Steuerverwaltungsverfahren. Dies ist eine völlig verständliche Schlussfolgerung, weil ein Anspruch angemessen ist. Auch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung gemäß Art. 2 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG bedingt kein explizites Recht auf Akteneinsicht. Weiterhin setzt der Art. 5 Abs. 1 GG keinen Zugang zu staatlichen Daten voraus. In Bezug auf die DSGVO liegt kein Verstoß gegen die Datenschutzrichtlinie vor, denn der Art. 13 Abs. 1 der Richtlinie lässt eine Eingrenzung des Auskunftsrechtes durch Art. 12 DSGVO zu. D. h., dass bereichsspezifische Regelungen stets einen Vorrang haben gegenüber nationalen Datenschutzgesetzen.

Für den generellen Umgang mit den gespeicherten Daten für das Besteuerungsverfahren hat die AO eine Regelung getroffen. Die FGO darf hingegen nicht analog auf diese Problematik angewendet werden. Für den Anspruch auf Akteneinsicht ist immer eine substantiierte Darlegung notwendig. Es kommt auf die rechtliche Erheblichkeit an. Liegen die Voraussetzungen alle vor und es kommt zu einer Akteneinsicht, muss die Wahrung des Steuergeheimnisses wie z. B. Verhältnisse von dritten Personen beachtet werden. Nach Abschluss des Besteuerungsverfahrens kann sich der Betroffene grundsätzlich nicht mehr auf ein solches Recht berufen. Bestandskräftige Verwaltungsakte sind von Grund auf nicht mehr änderbar und dem Beteiligten fehlt die notwendige Begründung für

---

<sup>142</sup> vgl. Neißer/ Schwenke: AO mit aktualisiertem Anwendungserlass, § 91 AO, S. 348.

eine Gewährung. Es wird auch von einer Ermessensreduzierung auf null gesprochen. Mit anderen Worten liegt die Entscheidung über eine Akteneinsicht grundlegend im Ermessen der einzelnen Finanzbehörden.

In der Verwaltungspraxis ist zu erkennen, dass von der Möglichkeit einer Einsichtnahme selten Gebrauch gemacht wird. Aus den Erkenntnissen der Akteneinsicht lassen sich jedoch in den meisten Fällen gewinnbringende Rückschlüsse ziehen und diese sind für die Rechtsverteidigung von großer Bedeutung. Durch die Verknüpfung der DSGVO mit der AO wird dem Steuerpflichtigen eine verbesserte Position verliehen. Allerdings soll zunächst nur eine kurzfristige Akteneinsicht gewährt werden. Dennoch stellt sich ein gezielteres Aktenstudium durch den Steuerpflichtigen bei Ermessensentscheidungen wie z. B. Rechtsbehelfen als sehr nützlich heraus. Ermessensfehler der Finanzbehörden, welche nach außen hin nicht erkennbar sind, können mithilfe einer Akteneinsicht aufgedeckt werden. Mithilfe des Inhaltes der Akten ist es möglich verkannte Ermessensspielräume zu identifizieren und diese Fehler zu berichtigen.<sup>143</sup> Das Gleiche gilt auch für gebundene Verwaltungsakte wie bspw. Festsetzungen oder Feststellungen. Es hat sich bisher immer als lukrativ erwiesen, wenn exakte Kenntnis über die behördlichen Akten vorhanden war.<sup>144</sup> Ohne nähere Einblicke bleibt es dem Steuerpflichtigen unbekannt auf welche Beweise die Finanzverwaltung bei ihren Entscheidungen Wert gelegt hat. Insofern würde eine beachtenswerte Menge an zusätzlichem Verwaltungsaufwand erspart bleiben, wenn dem Steuerpflichtigen eine kleine Gelegenheit einer Einsicht geboten würde.

Juristisch gesehen sind der verfassungsrechtliche Anspruch auf rechtliches Gehör und die Garantie eines effektiven Rechtsschutzes Auslöser für die Existenz des Akteneinsichtsrechtes. Das europaweite Prinzip des Rechtsschutzes bedeutet Zugang zu allen Dokumenten und Informationen zu besitzen, die im Besteuerungsverfahren von Relevanz sind.<sup>145</sup> In der Vergangenheit, vor Einbeziehung der DSGVO, war es dem Steuerpflichtigen nur möglich, eine ermessensfehlerfreie Entscheidung bezüglich des Antrages zu erhalten. Genauer genommen fand, zum Teil findet, der Steuerpflichtige erst einen Blick in die steuerlichen Unterlagen nachdem ein zulässiger Einspruch vorliegt. Trotz ordnungsgemäßem Rechtsbehelf ist allerdings noch keine Garantie für einen umfassenden Einblick gegeben. Nichtsdestotrotz erhält der Steuerpflichtige durch die neuen Tendenzen

---

<sup>143</sup> vgl. Hildebrand/ Leyva in: Ubg 2020, S. 109- 114.

<sup>144</sup> ebd.

<sup>145</sup> vgl. Art. 7 ff. EUGrCh.

der DSGVO eine bessere Stellung. Menschliche Interessen werden stärker berücksichtigt und finden mehr Anwendung.

In der Verwaltungspraxis bleibt die Zweckmäßigkeit der DSGVO vorerst im Hintergrund zurück und findet selten konkrete Anwendung. Mit der Thematik wurde sich im Besteuerungsverfahren erneut auseinandergesetzt, aber eine Veränderung der Rechtslage ist zu verneinen. Die Finanzverwaltung ist nicht gezwungen dem Antragsteller Einblicke in die steuerlichen Akten zu bieten. Nach aktuellem Stand bietet die DSGVO zwar neue Tendenzen mit unterschiedlichen Regelungsbereichen. Allerdings keine Änderung in der Praxis mit sich bringen. Somit bleibt weiterhin bestehend, dass die Entscheidung über die Gewährung einer Akteneinsicht ein Fall des Ermessens der Finanzbehörden ist.

# Rechtsquellenverzeichnis

## 1. Gesetze

Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Art. 33 des Gesetzes vom 05. Oktober 2021 (BGBl. I S. 4607) geändert worden ist. Neugefasst durch Bekanntmachung vom 01. Oktober 2002 I 3866; 2003 I 61; zuletzt geändert durch Art. 33 G vom 05. Oktober 2021 I 4607.

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 02. Januar 2002 (BGBl. I 2002, S. 42, 2909; BGBl. I 2003, S. 738), das zuletzt durch Art. 1 des Gesetzes vom 20. November 2015 (BGBl. I 2015, S. 2018) geändert worden ist.

Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 08. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Art. 27 des Gesetzes vom 20. August 2021 (BGBl. I S. 3932) geändert worden ist. Neugefasst durch Bekanntmachung vom 08. Oktober 2009 I 3366, 3862; zuletzt geändert durch Art. 3 G vom 03. Juni 2021 I 1498.

Finanzgerichtsordnung (FGO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 28. März 2001 (BGBl. I S. 442, 2262; 2002 I S. 679), die zuletzt durch Art. 19 des Gesetzes vom 05. Oktober 2021 (BGBl. I S. 4607) geändert worden ist. Neugefasst durch Bekanntmachung vom 28. März 2001 I 442, 2262; 2002 I 679; zuletzt geändert durch Art. 21 G vom 07. Juli 2021 I 2363.

Gesetz zur Anpassung des Datenschutzrechts an die Verordnung (Datenschutz-Anpassungs- und -Umsetzungsgesetz EU - DSAnpUG-EU) 2016/ 679 und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/ 680 (BGBl. I 2017, Nr. 44, ausgegeben am 05. Juli 2017, S. 2097)

Sozialgesetzbuch (SGB) Erstes Buch (I) - Allgemeiner Teil - (Art. I des Gesetzes vom 11. Dezember 1975, BGBl. I S. 3015)

Umsatzsteuergesetz (UStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I 2005, S. 386), das zuletzt durch Art. 11 und 12 des Gesetzes vom 02. November 2015 (BGBl. I 2015, S. 1834) geändert worden ist.

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) in der Fassung aufgrund des am 01. Dezember 2009 in Kraft getretenen Vertrages von Lissabon (konsolidierte Fassung bekanntgemacht im ABI. EG Nr. C 115 vom 09. Mai 2008, S. 47), zuletzt geändert durch die Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Kroatien und die Anpassungen des Vertrags über die Europäische Union, des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft (ABI. EU L 112/ 21 vom 24. April 2012) mit Wirkung vom 01. Juli 2013.

Vertrag über die Europäische Union (EUV) in der Fassung aufgrund des am 01. Dezember 2009 in Kraft getretenen Vertrages von Lissabon (konsolidierte Fassung bekanntgemacht im ABI. EG Nr. C 115 vom 09. Mai 2008, S. 13), zuletzt geändert durch die Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Kroatien und die Anpassungen des Vertrags über die Europäische Union, des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft (ABI. EU L 112/ 21 vom 24. April 2012) mit Wirkung vom 01. Juli 2013.

Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Januar 2003 (BGBl. I S. 102), das zuletzt durch Art. 24 Abs. 3 des Gesetzes vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2154) geändert worden ist. Neugefasst durch Bekanntmachung vom 23. Januar 2003 I 102; zuletzt geändert durch Art. 15 Abs. 1 G vom 04. Mai 2021 I 882.

## 2. Richtlinien/Verordnungen

Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 25. Mai 2018. Datenschutz-Grundverordnung (Verordnung (EU) 2016/ 679 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/ 46/ EG). Verordnung Nr. 2016/ 679 des Europäischen Parlaments und Rates vom 27. April 2016 (Amtsblatt L 119 vom 04. Mai 2016, S. 1, ber. Amtsblatt L 314 vom 22. November 2016, S. 72, Amtsblatt L 127 vom 23. Mai 2018, S. 2)

### 3. Verwaltungsanweisungen

Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO), BMF- Schreiben vom 31. Januar 2014 ( BStBl. I S. 290), zuletzt geändert durch das BMF- Schreiben vom 28. Januar 2021 ( BStBl. I S. 145)

BMF- Schreiben vom 12. Januar 2018, BStBl. I 2018, S. 185.

BMF- Schreiben vom 13. Januar 2020, BStBl. I 2020, S. 143.

### 4. Urteile

#### **Bundesfinanzhof**

BFH, Urteil vom 04. Juni 2003, VII B 138/ 01, BStBl. II 2003, S. 790.

BFH, Urteil vom 23. Februar 2010, VII R 19/ 09, BStBl. II 2010, S. 729.

BFH, Urteil vom 05. Dezember 2016, VI B 37/ 16, NV, Rz. 3.

BFH, Urteil vom 03. November 2020, III R 59/ 19, BStBl. II 2021, S. 467.

BFH, Urteil vom 07. Juni 2021, VIII B 123/ 20, BStBl. II 2021, S. 915.

BFH, Urteil X B 109/ 21 (noch anhängig)

#### **Bundesverfassungsgericht**

BVerfG, Urteil des 2. Senats vom 16. Februar 1983, 2 BvE 1/ 83, Rz. 1- 365.

#### **Europäischer Gerichtshof**

EuGH, Urteil vom 10. Oktober 1973, C-34/ 73, S. 101, Rz. 9– 11.

EuGH, Urteil vom 09. November 2010, C-92/ 09 und C-93/ 09, S. 662, Rz. 52, 53, 87.

EuGH, Urteil vom 08. April 2014, C-293/ 12, S. 238, Rz. 54.

EuGH, Urteil vom 17. Juli 2014, C-141/ 12 und C-372/ 12, S. 315, Rz. 2- 3.

EuGH, Urteil vom 17. Dezember 2015, C-419/ 14, S. 832, Rz. 79.

EuGH, Urteil vom 09. November 2017, C-298/ 16, S. 843, Rz. 26, 27, 35.

EuGH, Urteil vom 20. Dezember 2017, C-434/ 16, NJW 2018, S. 767, Rz. 34.

## **Finanzgerichte**

FG Baden-Württemberg, Mitteilung vom 28. Oktober 2021 zum Urteil 10 K 3159/ 20 vom 26. Juli 2021.

FG Düsseldorf, Urteil vom 19. März 2007, 16 V 4828/ 06 A, EFG 2007, S. 1053 f.

FG Köln, Urteil vom 18. September 2019, 2 K 312/ 19, EFG 2020, S. 413.

FG Leipzig, Urteil vom 08. Mai 2019, 5 K 337/ 19, EFG 2020, S. 661.

FG München, Gerichtsbescheid vom 23. Juli 2021, 15 K 81/ 20, EFG 2021, S. 1789.

FG Niedersachsen, Urteil vom 06. November 2018, 12 K 132/ 18, EFG 2020.

FG Saarland, Urteil vom 03. April 2019, 2 K 1002/ 16, EFG 2019, S. 1217.

FG Saarland, Urteil vom 23. März 2020, 2 V 1042/ 20, EFG 2020, S. 908.

FG Sachsen, Urteil vom 08. Mai 2019, 5 K 337/ 19, EFG 2020, S. 661- 663.

## Literaturverzeichnis

### 1. Kommentare

*Prof. Dr. Gosch, Dietmar/ Prof. Dr. Hoyer, Andreas: Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung, 1. Grundwerk ohne Ergänzungslieferung, Stollfuß Verlag, Bonn, 2021.*

zitiert: *Roser* in Gosch/ Hoyer: AO/ FGO, §, Rz.

*Prof. Dr. Gosch, Dietmar/ Prof. Dr. Hoyer, Andreas: Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung, 1. Grundwerk ohne Ergänzungslieferung, Stollfuß Verlag, Bonn, 2021.*

zitiert: *Werth* in Gosch/ Hoyer: AO/ FGO, §, Rz.

*Dr. Dr. Hübschmann, Walter/ Hepp, Ernst/ Prof. Dr. Spitaler, Armin: Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung, Grundwerk mit 231. Ergänzungslieferung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2021.*

zitiert: *Thürmer* in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, §, Rz.

*Dr. Dr. Hübschmann, Walter/ Hepp, Ernst/ Prof. Dr. Spitaler, Armin: Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung, Grundwerk mit 231. Ergänzungslieferung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2021.*

zitiert: *Musil* in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO/FGO, §, S.

*Klein, Franz: Abgabenordnung, 14. Auflage, Verlag C. H. Beck, München, 2018.*

zitiert: *Gersch* in Klein, AO, §, Rz.

*Neißer, Alfred/ Dr. Schwenke, Michael: Abgabenordnung mit aktualisiertem Anwendungserlass, 13. Auflage, Leitfaden Verlag e. K., Bayreuth, 2020.*

zitiert: *Neißer/ Schwenke: AO mit aktualisiertem Anwendungserlass, §, S.*

*Prof. Dr. Tipke, Klaus/ Prof. Dr. Kruse, Heinrich Wilhelm: Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung, 167. Lieferung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2021.*

zitiert: *Seer* in Tipke/ Kruse: AO/ FGO, §, Rz.

*Prof. Dr. Tipke, Klaus/ Prof. Dr. Kruse, Heinrich Wilhelm: Abgabenordnung/ Finanzgerichtsordnung, 168. Lieferung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2021.*

zitiert: *Drüen* in Tipke/ Kruse: AO/ FGO, §, Rz.

(Herlinghaus, Andreas/ Hirte, Heribert/ Hüttemann, Rainer/ Heidel, Thomas: Festschrift für Wienand Meilicke, 1. Auflage, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden- Baden, 2010.)

## 2. Zeitschriften

*Bareither, Marc / Großmann, Thimo / Uterhark, Jan:* Akteneinsicht in Besteuerungs- und Klageverfahren – Rechtslage nach der Datenschutz-Grundverordnung in: Betriebs- Berater, 2019, Deutscher Fachverlag GmbH, Frankfurt am Main, Seiten 1111- 1116.

zitiert: *Bareither/ Großmann/ Uterhark* in BB 2019, S. 1111 ff.

*Baum, Michael:* Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25.05.2018 in: Neue Wirtschafts- Briefe Steuer- und Wirtschaftsrecht, 2017, SteuerStudium Nr. 43 vom 23.10.2017, Verlag NWB, Herne, Seiten 3281- 3286.

zitiert: *Baum* in NWB 2017, S. 3281 ff.

*Dr. Bleschick, Sascha:* Überprüfung elektronischer Daten im Besteuerungsverfahren durch den Außenprüfer – Aktuelle Rechtsentwicklungen, Grenzen und Rechtsschutzmöglichkeiten in: Deutsches Steuerrecht, 2018, 48. Jahrgang, Verlag C. H. Beck, München, Seiten 1050 ff.

zitiert: *Bleschick* in DStR 2018, S. 1050 ff.

*Dr. Bleschick, Sascha:* Kein aus der DSGVO folgender Anspruch auf Einsicht in ein konkretes, vom Finanzamt erstelltes Dokument in: Juris Praxisreport - Steuerrecht, 50/ 2021, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Anmerkung 4.

zitiert: *Bleschick* in jurisPR- SteuerR, 50/ 2021, Anm. 4.

DWS- Broschüre „Recht auf Information und Auskunft im Besteuerungsverfahren“ in: Neue Wirtschafts- Briefe Steuer- und Wirtschaftsrecht, 2017, NWB Nr. 52 vom 27.12.2017, Verlag NWB, Herne, Seite 4040.

zitiert: DWS- Broschüre in: NWB 2017, S. 4040.

*Prof. Dr. Ehrke- Rabel, Tina:* Der Datenschutz in der Finanzverwaltung in: Finanz- Rundschau Ertragsteuerrecht, 2019, fachmedien und mittelstand digital, Seite 58.

zitiert: *Ehrke- Rabel* in FR 2019, S. 58.

*Dr. Erkis, Gülsen:* DSGVO rechtfertigt keinen Anspruch auf Einsicht in die Handakte bei Betriebsprüfung in: Deutsches Steuerrecht, 2018, 48. Jahrgang, Verlag C. H. Beck, München, Seiten 161- 162.

zitiert: *Erkis* in DStR 2018, S. 161 f.

*Figatowski, Martin:* Einsicht in Kindergeldakten in: Juris Praxisreport - Steuerrecht, 20/ 2021, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Anmerkung 1.

zitiert: *Figatowski* in jurisPR- SteuerR, 20/ 2021, Anm. 1.

*Friedrich, Armin*: Zeitenwende bei der Akteneinsicht im Finanzamt in: Abgabenordnung-Steuerberater, 2019, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Seiten 345- 347.

zitiert: *Friedrich* in AO- StB 2019, S. 345 ff.

*Haupt, Heiko*: Auskunftsrecht nach Artikel 15 DSGVO i. V. m. § 2 AO in der finanzgerichtlichen Praxis – Ein kleiner Schritt zur Transparenz und „Waffengleichheit“ im Besteuerungsverfahren in: Deutsches Steuerrecht, 2019, 48. Jahrgang, Verlag C. H. Beck, München, Seiten 2115- 2118.

zitiert: *Haupt* in DStR 2019, S. 2115 ff., Rz.

*Haverkamp, Lars H./ Meinert, Sara*: Anspruch auf Akteneinsicht aus DSGVO während einer laufenden Betriebsprüfung in: Abgabenordnung- Steuerberater, 2019, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Seite 276.

zitiert: *Haverkamp/ Meinert* in AO- StB 2019, S. 276.

*Dr. Hildebrand, Christina/ Leyva, Daniela*: Das Recht auf Akteneinsicht im Verfahren vor der Finanzbehörde – die DSGVO als neues Allheilmittel? in: Die Unternehmensbesteuerung, 2020, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Seiten 109- 114.

zitiert: *Hildebrand/ Leyva* in Ubg 2020, S. 109- 114.

*Krumm, Marcel*: Grundfragen des steuerlichen Datenverarbeitungsrechts in: Der Betrieb, 2017, 70. Jahrgang, Handelsblatt Fachmedien, Seiten 2182- 2187.

zitiert: *Krumm* in DB 2017, S. 2182- 2187.

*Lindwurm, Christof*: Einsicht in Kindergeldakten in: Abgabenordnung- Steuerberater, 2021, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Seiten 191- 192.

zitiert: *Lindwurm* in AO- StB 2021, S. 191- 192.

*Mysen, Michael/ Kraus, Fabian*: Steuerliches Datenschutzrecht: Verfahrensrechtsanpassung an die Datenschutz- Grundverordnung in: Der Betrieb, 2017, 70. Jahrgang, Handelsblatt Fachmedien, Seiten 1860- 1863.

zitiert: *Mysen/ Kraus* in DB 2017, S. 1860 ff.

*Poschenrieder, Anna Sophie*: Ein Recht auf Auskunft begründet kein Recht auf Akteneinsicht – Grenzen von Art. 15 DSGVO im Besteuerungsverfahren in: Deutsches Steuerrecht, 2020, Verlag C. H. Beck, München, Seiten 21- 24.

zitiert: *Poschenrieder* in DStR 2020, S. 21 ff.

*Prof. Dr. iur. Seer, Roman*: Datenschutz im Besteuerungsverfahren in: Festschrift für Wienand Meilicke, 2010, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden- Baden, Seiten 687- 688.

zitiert: *Seer* in Festschrift für Wienand Meilicke 2010, S. 687- 688.

*Prof. Dr. iur. Seer, Roman: Datenschutz und Besteuerungsverfahren – Auswirkungen der DSGVO in: Neue Wirtschafts- Briefe Steuer- und Wirtschaftsrecht, 2019, SteuerStudium Nr. 4 vom 28.03.2019, Verlag NWB, Herne, Seite 240.*

zitiert: *Seer* in NWB 2019, S. 6, S. 240.

*Stöcker, Ernst Erhard: Akteneinsicht im steuerlichen Verwaltungsverfahren in: Abgabenordnung- Steuerberater, 2003, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Seiten 380-381.*

zitiert: *Stöcker* in AO- StB 2003, S. 380 f.

### 3. Internetseiten

- Klugo:* Akteneinsicht im Verwaltungsverfahren: Das steht Beteiligten zu  
<https://www.klugo.de/rechtsgebiete/verwaltungsrecht/akteneinsicht-im-verwaltungsverfahren>  
(abgerufen am 29. September 2021, 16:31 Uhr)
- Bundesfinanzministerium:* Datenschutz im Steuerverwaltungsverfahren ab dem 25. Mai 2018; Neuregelungen durch die Datenschutz-Grundverordnung und Änderungen der AO durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017  
[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Weitere\\_Steuerthemen/Abgabenordnung/2018-01-12-Einfuehrungsschreiben-zur-DSGVO.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/2018-01-12-Einfuehrungsschreiben-zur-DSGVO.pdf?__blob=publicationFile&v=3)  
(abgerufen am 29. September 2021, 11:40 Uhr)
- Die Bundesregierung:* Datenschutzerklärung  
<https://www.bundesregierung.de/breg-de/service/datenschutzhinweis/datenschutzerklaerung-1532494>  
(abgerufen am 24. Februar 2022, 18:30 Uhr)
- Juristisches Lexikon:* Definition für Auskunft  
<http://juristisches-lexikon.ra-kdk.de/eintrag/Auskunft.html>  
(abgerufen am 29. September 2021, 11:48 Uhr)
- Definition für Akteneinsicht  
<http://juristisches-lexikon.ra-kdk.de/eintrag/Akteneinsicht.html>  
(abgerufen am 29. September 2021, 11:47 Uhr)
- Datenschutzexperte:* Auskunftersuchen und Auskunftsrecht  
<https://www.datenschutzexperte.de/auskunftersuchen/>  
(abgerufen am 29. September 2021, 13:34 Uhr)

## **Eidesstattliche Versicherung**

Ich versichere hiermit an Eides statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die gedruckte und digitalisierte Version der wissenschaftlichen Abschlussarbeit sind identisch.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Meißen, den 14.03.2022

Manja Hofmann