
Datum: 26.01.2022
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 1135/20 AO
ECLI: ECLI:DE:FGD:2022:0126.4K1135.20AO.00

Tenor:

Der Beklagte wird unter teilweiser Aufhebung seines Bescheids vom 7. April 2020 verpflichtet, der Klägerin Auskunft über die sie betreffenden personenbezogenen Daten zu erteilen, die für den Prüfungszeitraum der Jahre 2013 bis 2016 im Rahmen der Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer betreffenden Außenprüfung von ihr erhoben worden sind.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Klägerin trägt 80 % und der Beklagte trägt 20 % der Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des auf Grund des Urteils vollstreckbaren Betrags abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

Das Finanzamt L. begann am 25. September 2017 bei der Klägerin mit einer Außenprüfung, die sich auf Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer für die Jahre 2013 bis 2016 bezog. 1 2

Die Klägerin beantragte mit Schreiben vom 6. Januar 2019, ihr gemäß Art. 15 der 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 3

Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung – DSGVO) Auskunft über alle Daten zu erteilen, die für den Prüfungszeitraum erhoben worden seien, und die im Rahmen der Außenprüfung anderweitig generiert worden seien. Ferner beantragte sie, ihr gemäß Art. 15 Abs. 3 DSGVO eine Kopie der Betriebsprüfungsakte zur Einsicht zur Verfügung zu stellen. Es sei zweifelhaft, dass die Prüferin alle übersandten Unterlagen ausreichend berücksichtigt habe. Die Prüferin habe Besteuerungsgrundlagen deshalb zu Unrecht und für sie, die Klägerin, nicht nachvollziehbar geschätzt. Sie wolle durch eine Einsicht in die Betriebsprüfungsakte sicherstellen, dass alle Unterlagen gewürdigt worden seien.

Nach Vorlage des Prüfungsberichts vom 6. September 2019 forderte das beklagte Finanzamt mit Bescheid vom 11. September 2019 von der Klägerin Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer in Höhe von insgesamt 206.477 € nach. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, mit dem sie geltend machte, dass die Schätzungen der Prüferin unberechtigt gewesen seien. 4

Das beklagte Finanzamt lehnte mit Bescheid vom 7. April 2020 den Antrag der Klägerin vom 6. Januar 2019 ab und führte aus: Ein Auskunftsanspruch der Klägerin sei im Rahmen der Außenprüfung vollständig erfüllt worden. Deshalb sei der Klägerin auch keine Kopie der Betriebsprüfungsakte zur Verfügung zu stellen. Die vorgenommenen Schätzungen seien in dem Prüfungsbericht begründet worden. Art. 15 DSGVO begründe keinen Anspruch auf von der Finanzverwaltung erzeugte Daten, weil es sich hierbei nicht um personenbezogene Daten handle. Rechtliche Bewertungen oder Analysen seien gleichfalls keine personenbezogenen Daten. 5

Die Klägerin trägt mit ihrer Klage vor: Sie habe nach Art. 15 DSGVO einen Anspruch auf die Erteilung der von ihr begehrten Auskunft über die prüfungsrelevanten Daten sowie auf das Zurverfügungstellen einer Kopie der Betriebsprüfungsakte. Der Anspruch beziehe sich auch auf die von der Finanzverwaltung generierten Daten, insbesondere auf die Schätzungen der Prüferin. Die Betriebsprüfungsakte sei ihr in Kopie zur Verfügung zu stellen, weil nur so effektiver Rechtsschutz gewährleistet werden könne. Sie habe erhebliche Zweifel daran, dass alle übersandten Unterlagen ausreichend berücksichtigt worden seien. Ihr Anspruch sei im Rahmen der Außenprüfung nicht bereits erfüllt worden. Ein Auskunftsverweigerungsrecht stehe dem beklagten Finanzamt nicht zu. 6

Die Klägerin beantragt, 7

das beklagte Finanzamt unter Aufhebung seines Bescheids vom 7. April 2020 zu verpflichten, ihr Auskunft über alle Daten zu erteilen, die für den Prüfungszeitraum erhoben worden sind, und eine Kopie der Betriebsprüfungsakte zur Einsicht zur Verfügung zu stellen. 8

Das beklagte Finanzamt beantragt, 9

die Klage abzuweisen. 10

Zur Begründung trägt es vor: Die Klägerin sei bereits während der Außenprüfung über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen informiert worden. Sowohl im Prüfungsbericht als auch im Einspruchsverfahren sei konkret auf die von der Klägerin übersandten Unterlagen Bezug genommen worden. Es sei dargestellt worden, welche Unterlagen noch gefehlt hätten. Die Klägerin habe im Verwaltungsverfahren keinen Anspruch auf Einsicht in die Betriebsprüfungsakte. Die in Art. 15 Abs. 1 DSGVO genannten Metadaten seien der Klägerin bekannt gewesen. Die hiernach zu übermittelnden 11

Informationen könnten zudem dahingehend zusammengefasst werden, dass die personenbezogenen Daten zur Durchführung einer Lohnsteuer-Außenprüfung verarbeitet worden seien, die Daten im Rahmen einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 6 der Abgabenordnung (AO) übergeben worden seien, die Daten unter Beachtung des Steuergeheimnisses Angehörigen der Finanzverwaltung offengelegt worden seien, die Daten mindestens für die Dauer der Außenprüfung, längstens bis zur Bestandskraft der darauf ergehenden Bescheide bzw. bis zur Beendigung eines möglichen Rechtsbehelfsverfahrens gespeichert worden seien, der zur Auswertung überlassene Datenträger spätestens nach Bestandskraft der auf Grund der Außenprüfung ergangenen Bescheide an die Steuerpflichtige zurückzugeben und die Daten zu löschen seien. Entscheidungen auf Grund ausschließlich automatisierter Verarbeitung fänden im Rahmen einer Außenprüfung nicht statt. Zu Art. 15 Abs. 1 Buchst. f und g DSGVO könnten keine Informationen gegeben werden.

Entscheidungsgründe

12

Die Klage ist zulässig.

13

Statthafte Klageart für die gerichtliche Geltendmachung eines gegen eine Behörde gerichteten Auskunftsanspruchs gemäß Art. 15 Abs. 1 DSGVO ist die Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Bei der Entscheidung über einen datenschutzrechtlichen Auskunftsanspruch durch eine Behörde handelt es sich um einen Verwaltungsakt (vgl. Bundesverwaltungsgericht – BVerwG –, Urteil vom 16. September 2020 6 C 10.19, HFR 2021, 419).

14

Die Klage ist nur zu einem Teil begründet. Der Bescheid des beklagten Finanzamts vom 7. April 2020 ist nur insoweit rechtswidrig und verletzt die Klägerin nur insoweit in ihren Rechten, als das beklagte Finanzamt es abgelehnt hat, ihr Auskunft über die sie betreffenden personenbezogenen Daten, die bei der Außenprüfung erhoben worden sind, zu erteilen (§ 101 Satz 1 FGO).

15

Gemäß Art. 15 Abs. 1 DSGVO hat die betroffene Person ein Recht auf Auskunft über die sie betreffenden personenbezogenen Daten. Das beklagte Finanzamt hat personenbezogene Daten der Klägerin im Rahmen der Außenprüfung verarbeitet. Nach Art. 4 Nr. 1 DSGVO sind personenbezogene Daten alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen. Zur Verarbeitung gehört nach Art. 4 Nr. 2 DSGVO jeder mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren ausgeführte Vorgang oder jede solche Vorgangsreihe im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten wie das Erheben, das Erfassen, die Organisation, das Ordnen, die Speicherung, die Anpassung oder Veränderung, das Auslesen, das Abfragen, die Verwendung, die Offenlegung durch Übermittlung, Verbreitung oder eine andere Form der Bereitstellung, den Abgleich oder die Verknüpfung, die Einschränkung, das Löschen oder die Vernichtung. Die Prüferin hat die bei der Klägerin erhobenen personenbezogenen Daten erhoben, erfasst, geordnet, gespeichert, ausgelesen sowie verwendet und damit verarbeitet.

16

Der Anspruch der Klägerin auf die Erteilung einer Auskunft über die sie betreffenden personenbezogenen Daten ist nicht dadurch beschränkt, dass die Daten von ihr stammen und von ihr zuvor während der Außenprüfung dem beklagten Finanzamt überlassen worden sind. Dass personenbezogene Daten von der berechtigten Person zur Verfügung gestellt worden sind, schließt diesen Anspruch nicht aus. Vielmehr stammt in aller Regel der größte Teil der Daten von den Auskunftssuchenden selbst (vgl. Senatsurteil vom 1. Dezember 2021 4 K 3156/18 AO). Zudem soll der Auskunftsanspruch nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO es der

17

betroffenen Person ermöglichen, zu erfahren, welche sie betreffenden Daten verarbeitet wurden und dadurch die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung der Daten überprüfen zu können (63. Erwägungsgrund zur DSGVO). Das beklagte Finanzamt kann sich deshalb nicht mit Erfolg darauf berufen, dass der Auskunftsanspruch der Klägerin im Rahmen der Außenprüfung bereits vollständig erfüllt worden sei.

Dem Auskunftsanspruch der Klägerin steht § 32c Abs. 1 Nr. 1 AO nicht entgegen. Die Voraussetzungen für eine Auskunftsverweigerung sind nicht gegeben. Insoweit kommen allenfalls Ausschlussgründe nach § 32a Abs. 1 Nr. 1 AO und § 32b Abs. 1 Buchst. a AO in Betracht. Im Streitfall ist jedoch nicht ersichtlich, dass die von der Klägerin begehrte Auskunft hinsichtlich der vom beklagten Finanzamt anlässlich der Außenprüfung überlassenen Daten die ordnungsgemäße Erfüllung der in der Zuständigkeit der Finanzbehörden liegenden Aufgaben im Sinne des Art. 23 Abs. 1 Buchst. d bis h DSGVO gefährden könnte. Insbesondere ist nicht ersichtlich, dass durch die Erteilung der Auskunft über die erhobenen Daten die Tatbestände des Art. 32a Abs. 2 AO erfüllt werden könnten (vgl. auch Sächsisches Finanzgericht – FG –, Urteil vom 8. Mai 2019 5 K 337/19, EFG 2020, 661). 18

Das beklagte Finanzamt hat gemäß § 32d Abs. 1 AO die Form der Auskunftserteilung nach pflichtgemäßem Ermessen zu bestimmen. Die Klägerin hat nach Art. 15 Abs. 3 Satz 3 DSGVO keinen Anspruch auf das Zurverfügungstellen der sie betreffenden Daten in einem gängigen elektronischen Format, weil sie ihren Antrag vom 6. Januar 2019 nicht elektronisch gestellt hat. Das beklagte Finanzamt hat daher die Wahl, ob es die die Klägerin betreffenden personenbezogenen Informationen schriftlich oder elektronisch übermittelt (Art. 12 Abs. 1 Satz 2 DSGVO). Falls das beklagte Finanzamt der Klägerin die Daten elektronisch zur Verfügung stellt, wird es zu berücksichtigen haben, dass dies in einem gängigen elektronischen Format geschehen sollte, wie etwa dem Format, in dem es die Daten von der Klägerin erhalten hat (68. Erwägungsgrund zur DSGVO). Die Ausübung des Auskunftsrechts kann für die Klägerin als betroffener Person nur dann Sinn ergeben, wenn sie die Kopien in einem Format erhält, das sie auf der Grundlage ihrer technischen und sonstigen Möglichkeiten dazu befähigt, die Kopien zu lesen und auszuwerten (vgl. Ehmann/Selmayr, Datenschutz-Grundverordnung, 2. Auflage, Art. 15 Randnr. 32). 19

Die Klägerin hat keinen Anspruch auf die Erteilung einer Auskunft über die bei der Außenprüfung von der Finanzverwaltung erzeugten Daten. Bereits seinem Wortlaut nach vermittelt Art. 15 Abs. 1 DSGVO der Klägerin als betroffener Person nur das Recht auf die Erteilung einer Auskunft über ihre personenbezogenen Daten im Sinne des Art. 4 Nr. 1 DSGVO. Der Wortlaut entspricht dem Zweck der Regelung, der betroffenen Person ein Auskunftsrecht über ihre personenbezogenen Daten zu geben, das sie in angemessenen Abständen wahrnehmen kann, um sich der Verarbeitung bewusst zu sein und deren Rechtmäßigkeit und Richtigkeit überprüfen zu können (63. Erwägungsgrund zur DSGVO). Damit kann sie gegebenenfalls hinsichtlich ihrer personenbezogenen Daten die Berichtigung, die Löschung oder die Einschränkung ihrer Verarbeitung nach den Art. 16 bis 18 DSGVO verlangen (vgl. Gerichtshof der Europäischen Union – EuGH –, Urteil vom 17. Juli 2014 Rs. C-141/12 und C-372/12, ECLI:EU:C:2014:2081 Randnr. 44 zur Richtlinie 95/46/EG). Schlussfolgerungen aus diesen Daten werden von dem Auskunftsrecht nicht erfasst (EuGH, Urteil vom 17. Juli 2014 Rs. C-141/12 und C-372/12, ECLI:EU:C:2014:2081, Randnr. 39 f.). Daher dient das Auskunftsrecht nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO insbesondere nicht der Schaffung eines Zugangs zu Verwaltungsdokumenten (EuGH, Urteil vom 17. Juli 2014 Rs. C-141/12 und C-372/12, ECLI:EU:C:2014:2081, Randnr. 46; BVerwG, Urteil vom 16. September 2020 6 C 10.19, HFR 2021, 419). Dementsprechend vermittelt Art. 15 Abs. 1 DSGVO auch keinen allgemeinen Auskunftsanspruch über aus den personenbezogenen 20

Daten des Steuerpflichtigen von der Finanzverwaltung erzeugte Daten (Sächsisches FG, Urteil vom 8. Mai 2019 5 K 337/19, EFG 2020, 661).

Die Klage ist auch unbegründet, soweit die Klägerin begehrt, ihr eine Kopie der Betriebsprüfungsakte zur Einsicht zur Verfügung zu stellen. Nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO hat eine betroffene Person zwar ein Recht auf Auskunft über die sie betreffenden verarbeiteten personenbezogenen Daten. Demgemäß kann als besondere Form der Auskunftserteilung hierzu auch ein Recht auf Akteneinsicht gehören, das gemäß Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO durch das Zurverfügungstellen von Kopien erfüllt werden kann (vgl. Bundesfinanzhof, Beschluss vom 29. August 2019 X S 6/19, BFH/NV 2020, 25). Diese Auskunftserteilung kann sich indes nur auf die die Klägerin betreffenden personenbezogenen Daten beziehen. In der Betriebsprüfungsakte sind jedoch nicht nur personenbezogene Daten der Klägerin abgeheftet. Vielmehr enthält eine Betriebsprüfungsakte naturgemäß auch eine Vielzahl von Vorarbeiten und Bewertungen des Prüfers. So ergeben sich aus einer Betriebsprüfungsakte insbesondere rechtliche Stellungnahmen, Entscheidungsentwürfe und Berechnungen der Amtsträger sowie Ermittlungsergebnisse, bei denen es sich nicht um personenbezogene Daten handelt (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 26. Juli 2021 10 K 3159/20, EFG 2021, 1777). Bei diesen Aktenbestandteilen handelt es sich weder um personenbezogene Daten im Sinne von Art. 4 Nr. 1 DSGVO noch um Informationen im Sinne des Art. 15 Abs. 1 Buchst. a bis h DSGVO. Das Auskunftsrecht nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO dient zudem nicht der Schaffung eines Zugangs zu Verwaltungsdokumenten (Gerichtshof der Europäischen Union, Urteil vom 17. Juli 2014 Rs. C-141/12 und C-372/12, ECLI:EU:C:2014:2081, Randnr. 46; BVerwG, Urteil vom 16. September 2020 6 C 10.19, HFR 2021, 419).

21

Da der Klägerin bereits gemäß Art. 15 Abs. 1 DSGVO Auskunft über die sie betreffenden personenbezogenen Daten zu erteilen ist, besteht hiernach kein darüber hinausgehender Anspruch auf Einsicht in Aktenbestandteile, bei denen es sich nicht um derartige personenbezogene Daten handelt. Eine Aussonderung der in der Betriebsprüfungsakte abgehefteten und die Klägerin betreffenden personenbezogenen Daten von den übrigen, einem Auskunftsanspruch nicht zugänglichen Aktenbestandteilen würde, selbst wenn sie möglich wäre, der Klägerin keine zusätzlichen Informationen über die sie betreffenden personenbezogenen Daten verschaffen.

22

Die Klägerin hat auch nach § 4 Abs. 1 des Gesetzes über die Freiheit des Zugangs zu Informationen für das Land Nordrhein-Westfalen keinen Anspruch auf Akteneinsicht, die sie als Beteiligte des steuerrechtlichen Verwaltungsverfahrens (§ 78 Nr. 1 und 2 AO) gemäß § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO auch im finanzgerichtlichen Verfahren verfolgen könnte (vgl. BVerwG, Beschluss vom 17. September 2018 7 B 6.18, NVwZ 2019, 1854). Für einen derartigen Anspruch gilt gemäß § 32e Satz 1 und 2 AO Art. 15 Abs. 1 DSGVO entsprechend. Das bedeutet im Streitfall, dass die Klägerin keinen weitergehenden Anspruch auf Akteneinsicht als nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO haben kann (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 91 AO Randnr. 143).

23

Soweit die Klägerin einen Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung über ihren Antrag auf Akteneinsicht hat (vgl. BFH, Beschlüsse vom 10. Februar 2011 VII B 183/10, BFH/NV 201, 992; vom 5. Dezember 2016 VI B 37/16, ZInsO 2017, 780), hat das beklagte Finanzamt ihren Antrag jedenfalls zu Recht abgelehnt. Zur Begründung für die Ablehnung der Überlassung einer Kopie der Betriebsprüfungsakte hat das beklagte Finanzamt in seinem Bescheid vom 7. April 2020 ausgeführt, dass rechtliche Bewertungen oder Analysen keine personenbezogenen Daten seien. Damit hat es in der Sache eine Einsichtnahme in die Betriebsprüfungsakte deshalb abgelehnt, weil diese unter anderem Stellungnahmen und

24

Berechnungen der Amtsträger enthält. Da der Klägerin der Prüfungsbericht vom 6. September 2019 vorlag (Bl. 31 GA) und sie anhand dessen die Rechtmäßigkeit der Nachforderung der Lohnsteuer, des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Bescheid vom 11. September 2019 überprüfen kann, ist es unter diesen Umständen von Rechts wegen (§ 102 FGO) nicht zu beanstanden, dass das beklagte Finanzamt für das Verwaltungsverfahren eine gesonderte Einsicht in die Betriebsprüfungsakte abgelehnt hat.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf den §§ 151 Abs. 3, 155 Satz 1 FGO i.V.m. den §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Die Revision ist nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen.

25