
Datum: 23.11.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2012/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:1123.4K2012.12.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II B 106/16

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

- | | |
|---|----------|
| Tatbestand | 1 |
| Die Beteiligten streiten darüber, ob dem Kläger Einsicht in die Steuerakten seiner verstorbenen Eltern für die Steuerjahre 2008 bis 2011 zu gewähren war. | 2 |
| Mit Schreiben vom 19.3.2012 teilte der Kläger dem Finanzamt (im folgenden FA) mit, dass er ausweislich einer von ihm beigelegten Geburtsurkunde, Abkömmling der am4.2008 bzw.6.2011 verstorbenen Eheleute A und A1 und deshalb nach § 1924 BGB deren gesetzlicher Erbe sei. Um die ordnungsmäßige Abwicklung der Steuerangelegenheiten der Frau A1 und den Bestand etwaiger Steuerforderungen und Steuerverbindlichkeiten prüfen zu können, bitte er um die Übersendung einer Fotokopie oder PC?Datei der vollständigen Steuerakten seiner Eltern für die Jahre 2008-2011. Am 25.4.2012 richtete der Kläger ein weiteres Schreiben an den Beklagten, in dem er mitteilte, noch keine Antwort auf seine Anfrage erhalten zu haben, verbunden mit der Ankündigung, eine Klage beim Finanzgericht einzureichen, wenn ihm bis zum 3.5.2012 keine Akteneinsicht gewährt wurde bzw. Kopien der Steuerakten zur Verfügung gestellt wurden. | 3 |
| Am 2.5.2012 lehnte der Beklagte den Antrag auf Akteneinsicht ab. Zur Begründung teilte er mit, dass kein Nachweis vorgelegt worden sei, dass er tatsächlich Erbe nach der verstorbenen Frau A1 geworden sei. Insbesondere sei kein Erbschein vorgelegt worden und eine Geburtsurkunde reiche in diesem Fall nicht aus. Sofern künftig ein Erbschein erteilt werde, könne der Kläger einen erneuten Antrag auf Akteneinsicht stellen. | 4 |

- Mit Schreiben vom 2.5.2012 legte der Kläger gegen die Ablehnung des Antrags auf Akteneinsicht Einspruch ein und begründete diesen damit, dass ein Erbschein nicht erforderlich sei, sondern ihm aufgrund seines Nachweises als Sohn und gesetzlicher Erbe eine Akteneinsicht zu gewähren sei. 5
- Am 29.6.2012 legte der Kläger Klage beim Finanzgericht Köln wegen Akteneinsicht/Untätigkeit des FA ein, die unter dem Aktenzeichen 4 K 2012/12 registriert wurde. 6
- Mit Schriftsatz vom 16.7.2012 teilte der Beklagte mit, dass die Abgabenordnung (AO) ein Recht auf Akteneinsicht nicht vorsehe. Ein Steuerpflichtiger habe lediglich ein Recht darauf, dass das FA über seinen Antrag nach pflichtgemäßem Ermessen entscheide. Dabei müsse insbesondere auf die Einhaltung des Steuergeheimnisses geachtet werden. Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge trete der Erbe hinsichtlich des Geheimnisschutzes in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Im vorliegenden Fall werde erst nach Abschluss eines Rechtsstreits feststehen, ob der Kläger Erbe der verstorbenen Eheleute A sei, denn laut Beschluss des Amtsgerichts Q vom ...7.2011 (Az. ... F ...) sei Nachlasspflegschaft angeordnet mit der Begründung, dass wegen des Streits über die Gültigkeit des Testaments eine Erbscheinerteilung nicht bevorstehe. Insoweit könne der Kläger zur Zeit keinen Nachweis erbringen, dass er tatsächlich Erbe der verstorbenen Eheleute A geworden sei. Ob der Nachweis dabei in Form eines Erbscheins oder in anderer Form erbracht werde, sei dabei unerheblich. Der bloße Nachweis, dass der Kläger Abkömmling der verstorbenen Eheleute sei, reiche zum Nachweis der Erbenstellung jedenfalls nicht aus. Das FA handele daher nicht ermessensfehlerhaft, wenn es aufgrund der ungeklärten Rechtslage über die Gesamtrechtsnachfolge der verstorbenen Eheleute A die Akteneinsicht zum jetzigen Zeitpunkt verweigere. 7
- Mit Schriftsatz vom 21.8.2012 teilte der Kläger mit, dass die Behauptung des FA, durch Beschluss des Amtsgerichts Q vom ...7.2011 sei Nachlasspflegschaft angeordnet worden, aus einer überholten Information stamme. Klarzustellen sei, dass es den oben erwähnten Beschluss zwar gegeben habe, dieser aber vom OLG P durch Beschluss vom ...12.2011 aufgehoben worden sei, weil von Anfang an niemals die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Nachlasspflegschaft erfüllt waren. 8
- Daraufhin wies der Beklagte auf einen am 31.5.2012 ergangenen Beschluss des Amtsgerichts Q (Az. ... VI ...) hin, in dem in der Nachlasssache Frau A1 der Kläger als Antragsteller und Erbprätendent bezeichnet werde, während die Beteiligten Herr A2 und Herr A3 als Erben bezeichnet werden. In diesem Beschluss werde anstelle der bisherigen Nachlasspflegerin - Frau Rechtsanwältin U - nunmehr Herr Rechtsanwalt Z als Nachlasspfleger bestellt. 9
- Mit Einspruchsentscheidung vom 5.10.2012 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. 10
- Mit Schriftsatz vom 14.5.2016 beantragte der Kläger, das „Verfahren fortzusetzen“. Es werde ferner beantragt, im schriftlichen Verfahren ohne weitere mündliche Verhandlung zu entscheiden, weil das der schnellste und kostengünstigste Weg sei, dieses Verfahren abzuschließen. Ferner werde die Verzögerungsrüge nach § 198 GVG erhoben. Der Kläger teilte zudem mit, dass das Landgericht Q mit Urteil vom4.2016 - ... O .../11 - die Miterbenstellung des Klägers „bezüglich des Nachlasses der A1 und die Unwirksamkeit des von den Miterben A3 und A2 bei ihrer dementen Mutter erschlichenen Testamentes festgestellt“ habe. 11

Mit Schriftsatz vom 30.5.2016 teilte der Kläger mit, dass die Klage erweitert und nunmehr folgender Antrag gestellt werde: „Die Beklagte wird verurteilt, dem Kläger Akteneinsicht in die Steuerakten der Eheleute A & A1, zu Lebzeiten wohnhaft E-Straße ..., ... Q, für die Steuerjahre 2004 bis 2011 zu gewähren, einschließlich der Kontrollmitteilungen und anderer Unterlagen der Steuerfahndungsstelle, die sich auf die Eheleute A & A1 beziehen und ihm die Anfertigung einer Kopie davon zu gestatten“. Er habe einen Hinweis erhalten, dass der Beklagte in der Zeit der Betreuung der geschäftsunfähigen Mutter durch den Betreuer M (März 2009 bis zum Todestag6.2011) die an sich rechtskräftigen Steuerbescheide der Eheleute A & A1 der Steuerjahre 2004-2007 geändert und durch neue Steuerbescheide ersetzt habe, die bei der Position „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ wesentlich höhere Einkünfte in Ansatz gebracht hätten, als bei den ursprünglichen Steuerbescheiden. Dies basiere auf Kontrollmitteilungen der Steuerfahndungsstelle. Um den Umfang und Verbleib des Vermögens seiner verstorbenen Eltern nachvollziehen und überprüfen zu können, benötige der Kläger auch eine Kopie dieser Unterlagen. Es existierten offenbar Bankkonten und/oder Schließfächer, die zum Nachlass gehörten, von denen der Kläger bisher keine Kenntnis gehabt habe.	12
Mit Verfügung vom 6.6.2016 wies der Vorsitzende des 4. Senats auf Folgendes hin:	13
<i>„Soweit Sie mit Ihrem Schreiben vom 30.5.2016 beantragen, das unter dem Az. 4 K 2012/12 rechtshängige Verpflichtungsbegehren der Gewährung von Akteneinsicht für die Steuerjahre 2008-2011 auch auf die in den Steuerakten der Eheleute A und A1 enthaltenen Kontrollmitteilungen und andere Unterlagen der Steuerfahndungsstelle zu beziehen, werte ich dies als Präzisierung des mit Schreiben vom 28.6.2012 angekündigten Antrags.</i>	14
<i>Hinsichtlich der demgegenüber erfolgten Erweiterung der Klage auf die Gewährung der Akteneinsicht für die Jahre 2004-2007 kommt eine Änderung der bereits anhängigen Klage 4 K 2012/12 gemäß § 67 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO – nicht in Betracht. Eine solche Klageänderung ist bereits deshalb nicht sachdienlich, weil eine Sachentscheidung über das nunmehr neu angebrachte Verpflichtungsbegehren der Gewährung von Akteneinsicht für die Jahre 2004-2007 nur nach Durchführung des in § 44 Abs. 1 FGO vorgeschriebenen Vorverfahrens über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf möglich ist. Ein ohne ein solches Vorverfahren an das Gericht gerichtetes Klagebegehren ist demgegenüber unzulässig. Ihren Ausführungen zur Begründung der Klageerweiterung vermag ich nicht zu entnehmen, dass das erforderliche Vorverfahren bezüglich der Akteneinsicht für die Jahre 2004-2007 durchgeführt worden ist.</i>	15
<i>Ich empfehle Ihnen daher, das Begehren der Akteneinsicht für die Steuerjahre 2004-2007 zunächst im Verwaltungsverfahren zu betreiben und die unmittelbar wegen dieses Streitgegenstandes erhobene Klage im Kosteninteresse zurückzunehmen.“</i>	16
Der Antrag auf Akteneinsicht für die Jahre 2004 bis 2007 wurde unter dem Aktenzeichen 4 K 1469/16 registriert.	17
Der Kläger ist der Ansicht, dass der Beklagte ihm rechtswidrig Akteneinsicht in die Steuerakten seiner Eltern verweigert habe. Es habe keinen sachlichen Grund für die Verzögerung der von ihm beantragten Akteneinsicht gegeben. Die angeblich „sorgfältige Prüfung“ der Erbenstellung des Klägers sei lediglich ein unwahrer Vorwand des Beklagten gewesen. In Wirklichkeit habe der Beklagte überhaupt nicht geprüft, sondern den Antrag und Einspruch des Klägers einfach unbearbeitet bei sich liegen gelassen. Nach der Rechtsprechung des BGH (BGH NJW 2005, 2779) sei der Erbe nicht verpflichtet, sein Erbrecht mit Hilfe eines Erbscheins nachzuweisen. Der Beklagte könne die Vorlage eines	18

Erbscheines, dessen Beschaffung beim Nachlassgericht den Kläger viel Zeit und Geld kosten würde, zum Nachweis seiner Erbenstellung nicht verlangen. Der Beklagte habe ihn lediglich behindern und verzögern wollen.

Der Kläger beantragt (schriftsätzlich sinngemäß), 19

den Beklagten unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 5.10.2012 und des 20
Ablehnungsbescheids vom 2.5.2012 zu verpflichten, ihm (vollständige) Akteneinsicht in die
Steuerakten der Eheleute A & A1, zu Lebzeiten wohnhaft E-Straße ..., ... Q, für die
Steuerjahre 2008 bis 2011 zu gewähren.

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen. 22

Der Beklagte ist der Ansicht, dass er nicht über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf ohne 23
Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden
habe. Angemessen sei eine Frist von 6 Monaten. Die vor Ablauf der 6 Monate nach Eingang
des Rechtsbehelfs eingelegte Klage sei unzulässig (gewesen).

In der Sache hält er weiterhin an seiner Auffassung fest, dass der Antrag des Klägers auf 24
Akteneinsicht rechtmäßig abgelehnt worden sei. Ein Recht auf Akteneinsicht sehe die AO
nicht vor. Ein Steuerpflichtiger habe lediglich ein Recht darauf, dass das FA über seinen
Antrag nach pflichtgemäßem Ermessen unter Berücksichtigung der grundsätzlichen
Ermessenserwägungen, welche im BMF-Schreiben vom 17.12.2008 dargelegt seien,
entscheide. Dabei müsse insbesondere auf die Einhaltung des Steuergeheimnisses geachtet
werden. Im vorliegenden Fall habe erst nach Abschluss des im Zeitpunkt der
Einspruchsentscheidung noch vor dem AG Q bzw. später vor dem LG Q anhängigen
Rechtsstreits festgestanden, dass der Kläger Erbe der verstorbenen Eheleute A sei. Das FA
handele nicht ermessensfehlerhaft, wenn es aufgrund der ungeklärten Rechtslage über die
Gesamtrechtsnachfolge der verstorbenen Eltern die Akteneinsicht zum damaligen Zeitpunkt
verweigert habe. Denn hätte sich im Rechtsstreit ergeben, dass der Kläger tatsächlich kein
Erbe geworden sei, würde der Beklagte gegen das Steuergeheimnis verstoßen, denn ein
sonstiger Erbberechtigter sei immer ein „anderer“ im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO im
Gegensatz zu den Gesamtrechtsnachfolgern oder Miterben, die grundsätzlich die gleichen
Auskunftsrechte hätten wie die Steuerpflichtigen selber.

Zudem sei darauf hinzuweisen, dass sich der Antrag nicht auf ein laufendes 25
Besteuerungsverfahren beziehe, da es sich um bereits „abgeschlossene Steuerakten“
handele. Die vom Kläger gewünschten Informationen würden von diesem nicht zur Wahrung
von Rechten gegenüber dem Beklagten benötigt. Im Rahmen seines Antrags auf
Akteneinsicht zu den Kalenderjahren 2004 bis 2007 habe der Kläger insoweit sein Interesse
an der Akteneinsicht dahingehend präzisiert, dass diese für ihn erforderlich sei, um den
Umfang und Verbleib des Vermögens seiner verstorbenen Eltern nachvollziehen und
überprüfen zu können. Sofern die Akteneinsicht aber keine mit der Verwaltung von Abgaben
zusammenhängende Angelegenheit betreffe, könne ein Auskunfts- oder Akteneinsichtsrecht
nicht auf die AO gestützt werden.

Außerhalb des Klageverfahrens werde nunmehr (Schriftsatz des Beklagten vom 21.6.2016) 26
von Amtswegen die Möglichkeit der Akteneinsicht nach dem Informationsfreiheitsgesetz (IFG
NRW) geprüft. Der Kläger werde über das Ergebnis der vorzunehmenden Überprüfung nach
deren Abschluss umgehend informiert. Auf mündliche Verhandlung werde seitens des

Beklagten nicht verzichtet.

Mit Schriftsatz vom 7.8.2016 hat der Kläger eine Verweisung an das für den Sitz des
Beklagten zuständige Verwaltungsgericht begehrt und mitgeteilt, dass er seinen Anspruch auf
Akteneinsicht primär auf die Vorschriften des IFG NRW stütze. 27

Mit Schriftsatz vom 12.8.2016 hat der Kläger beantragt, einen für den 6.9.2016 angesetzten
Termin zur mündlichen Verhandlung wegen seit längerem feststehender anderer Termine
aufzuheben und über den Antrag auf Verweisung an das Verwaltungsgericht schriftlich ohne
mündliche Verhandlung zu entscheiden. Der bisherige Klageantrag werde bis zur Klärung der
Zuständigkeit einstweilen nicht gestellt. 28

Mit Beschluss vom 17.8.2016, dem Kläger um 14:20 Uhr und dem Beklagten um 14:18 Uhr
per Fax übersandt, hat das Gericht festgestellt, dass der Rechtsweg vor den Finanzgerichten
gegeben ist und den Kläger zur Glaubhaftmachung der im Schriftsatz vom 12.8.2016
behaupteten Verhinderungsgründe aufgefordert. 29

Mit Schriftsatz vom 16.8.2016, eingegangen bei Gericht am 17.8.2016 14:48 Uhr, hat der
Beklagte mitgeteilt, dass zwischenzeitlich der Anspruch des Klägers auf Akteneinsicht nach
dem IFG NRW geprüft wurde und er zu dem Ergebnis gekommen sei, dass die beantragte
Akteneinsicht danach zu gewähren sei. Man habe mehrfach erfolglos versucht, sich mit dem
Kläger zwecks Terminvereinbarung in Verbindung zu setzen. Dieser werde nunmehr um
telefonische Kontaktaufnahme zwecks Terminvereinbarung gebeten. Die Fortführung der
Rechtsstreite vor dem Verwaltungsgericht erscheine vor diesem Hintergrund entbehrlich. 30

Mit Schreiben vom 18.8.2016 hat die Berichterstatterin angeregt, die Rechtsstreite dadurch
zu erledigen, dass beide Beteiligte die Rechtsstreite in der Hauptsache für erledigt erklären
und die Kosten der Verfahren gegeneinander aufgehoben werden. Ferner teilte sie mit, dass
wenn eine Erledigung der Rechtsstreite nicht in Betracht kommen sollte, angefragt werde, ob
der Beklagte - wie der Kläger im Schriftsatz vom 14.5.2016 - nunmehr auf mündliche
Verhandlung verzichte, so dass über die Rechtsstreite ohne mündliche Verhandlung
entschieden werden könne und das Erscheinen des Klägers im Hinblick auf die behaupteten
anderen Termine entbehrlich würde. Um Stellungnahme bis zum 26.8.2016 wurde gebeten. 31

Mit Schriftsatz vom 29.8.2016 hat der Beklagte auf die Durchführung einer mündlichen
Verhandlung verzichtet. 32

Mit Schriftsatz vom 29.8.2016 hat der Kläger um Verlegung des Termins gebeten, welche das
Gericht am 31.8.2016 abgelehnt hat. Gleichzeitig hat es beim Kläger angefragt, ob der Antrag
auf Entscheidung ohne mündliche Verhandlung weiterhin Bestand habe und um
Rückäußerung bis spätestens 5.9.2016 gebeten. 33

Mit Schriftsatz vom 31.8.2016 hat der Kläger beantragt „die Richter B, C und D“ wegen
Besorgnis der Befangenheit abzulehnen. Mit Beschluss vom 1.9.2016, auf den inhaltlich
ergänzend verwiesen wird, hat der Senat den Antrag abgelehnt. 34

Mit Verfügung vom 5.9.2016 hat das Gericht den Termin zur mündlichen Verhandlung am
6.9.2016 aufgehoben und gleichzeitig eine Anfrage an das LG Q gestellt, ob das Urteil des
LG Q ... O .../11 vom 24.2.2016, verkündet am 7.4.2016, rechtskräftig ist. 35

Mit Schriftsatz vom 5.9.2016 hat der Kläger „die Richter C, D und N“ wegen Besorgnis der
Befangenheit abgelehnt und zur Begründung ausgeführt, dass die abgelehnten Richter mit 36

Beschluss vom 1.9.2016 über den Befangenheitsantrag vom 31.8.2016 selbst entschieden hätten, mit der Begründung, dass der Antrag offensichtlich unzulässig sei. Der Befangenheitsantrag sei offensichtlich nicht unzulässig, was schon daraus zu ersehen sei, dass der Beschluss neun Seiten umfasse. Die abgelehnten Richter hätten vielmehr sogar einen offensichtlich begründeten Befangenheitsantrag willkürlich als offensichtlich rechtsmissbräuchlich eingestuft, um die §§ 51 FGO, 42 ZPO zu umgehen, um ihre Entfernung aus dem Verfahren durch andere Richter zu verhindern und dadurch den höchsten Grad der Befangenheit demonstriert, den ein Richter erreichen könne, und die Grundrechte des Klägers aus Artikel 101 GG verletzt.

Am 15.9.2016 teilte das OLG P mit, dass das Urteil des LG Q vom 7.4.2016 rechtskräftig ist. 37

Am 4.10.2016 hat der Beklagte angezeigt, dass die Akteneinsicht am 28.9.2016 erfolgt ist. 38

Daraufhin hat das Gericht am 6.10.2016 bei den Beteiligten angefragt, ob sie die Rechtsstreite ggf. in der Hauptsache für erledigt erklären. 39

Mit Schriftsatz vom 10.10.2016 hat der Kläger daraufhin darauf hingewiesen, dass auf sein Ablehnungsgesuch noch keine Reaktion des FG vorliege und die abgelehnten Richter auch noch keine dienstliche Stellungnahme abgegeben hätten. Er erwarte eine Bearbeitung des Befangenheitsantrages nach den gesetzlichen Vorschriften der §§ 51 FGO, 44 ff ZPO und nicht nach willkürlichem P Landrecht durch einfaches „unbearbeitet liegen lassen“ durch die abgelehnten Richter. Das Finanzgericht Köln und der Rechtsstaat hätten einen guten Ruf zu verlieren. Im Übrigen habe seiner Ansicht nach die Akteneinsicht am 28.9.2016 nicht zur Erledigung des Rechtsstreits geführt, da die vorgelegten Unterlagen seiner Ansicht nach unvollständig gewesen seien. Der Beklagte habe eine Pflicht zur vollständigen Aufbewahrung der Akten von mindestens 30 Jahren bzw. Mikroverfilmung. Durch eine Verurteilung des Beklagten in den anhängigen Verfahren wolle er erreichen, dass der Beklagte gezwungen werde, im Beisein eines Gerichtsvollziehers noch einmal gründlich die vollständigen Steuerakten seiner Eltern zu suchen. 40

Mit Beschluss vom 2.11.2016, auf den inhaltlich ergänzend verwiesen wird, hat der Senat das Ablehnungsgesuch abgelehnt und zur mündlichen Verhandlung am 23.11.2016 geladen. 41

Die Klage im Verfahren 4 K 1469/16 wurde mit Schriftsatz vom 22.11.2016 zurückgenommen und das Verfahren eingestellt. 42

Entscheidungsgründe 43

Die Klage hat keinen Erfolg. 44

Hinsichtlich der sachlichen und personellen Zuständigkeit des Senats wird auf die Beschlüsse vom 17.8.2016 und 1.9. bzw. 2.11.2016 verwiesen. 45

I. a) Der Senat durfte gemäß § 91 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO – auch ohne den Kläger verhandeln und entscheiden, da der Kläger mit einer Frist von zwei Wochen zur mündlichen Verhandlung geladen und dabei auf § 91 Abs. 2 FGO hingewiesen worden war. Der Kläger wurde mit einer in seiner Wohnung am 4.11.2016 hinterlassenen Postzustellungsurkunde zur mündlichen Verhandlung geladen. 46

b) Der Senat entscheidet in der Sache ohne den Termin der mündlichen Verhandlung zu vertagen bzw. zu verlegen. Die Voraussetzungen für eine Vertagung bzw. Verlegung nach § 155 FGO in Verbindung mit § 227 der Zivilprozessordnung - ZPO - sind nicht gegeben. Nach 47

§ 227 Abs. 1 Satz 1 ZPO kann ein Termin nur aus erheblichen Gründen aufgehoben oder vertagt werden. Solche Gründe sind weder vorgetragen worden noch sonst ersichtlich. Der Kläger ist ohne Darlegung von Entschuldigungsgründen nicht zum Termin erschienen.

II. Die Klage ist unzulässig, soweit der Kläger sich auf § 4 des Informationsfreiheitsgesetzes NRW (IFG NRW) stützt, da es sich insoweit um eine nicht sachdienliche Klageänderung nach § 67 Abs. 1 FGO handelt. Eine solche Klageänderung ist bereits deshalb nicht sachdienlich, weil eine Sachentscheidung über das erstmals mit Schriftsatz vom 7.8.2016 – zusätzlich – angebrachte Verpflichtungsbegehren der Gewährung von Akteneinsicht auf der Anspruchsgrundlage des § 4 IFG NRW nur nach Durchführung des in § 44 Abs. 1 FGO vorgeschriebenen Vorverfahrens über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf möglich ist. 48

1. Im Streitfall fehlt es an einem solchen erfolglos gebliebenen Vorverfahren (§ 44 Abs. 1 FGO). Gem. § 44 Abs. 1 FGO ist eine Klage in den Fällen, in denen ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, vorbehaltlich der §§ 45 und 46 FGO nur zulässig, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist. An einem derartigen erfolglosen außergerichtlichen Rechtsbehelf fehlt es im Streitfall, soweit sich der Kläger auf das IFG NRW stützt. Der Anspruch nach IFG NRW wurde erstmals im Klageverfahren mit Schriftsatz vom 7.8.2016 - zusätzlich - geltend gemacht. Diesen Anspruch hat der Beklagte auch nicht (zuvor) abgelehnt. Es ist insoweit auch nicht ausreichend, dass der Beklagte isoliert den Anspruch nach der Abgabenordnung (AO) abgelehnt hatte, da es sich insoweit um einen anderen Streitgegenstand handelt. Denn für die Verpflichtungsklage ist die Existenz einer negativen Verwaltungsentscheidung und die damit verbundene Konkretisierung der Sach- und Rechtslage kennzeichnend (vgl. Gräber Kommentar zur FGO § 40 Rz. 25). Bei einem Verpflichtungsbegehren wird der Streitgegenstand daher nicht allein durch die begehrte Rechtsfolge und den Klagegrund bestimmt, sondern durch die gesetzliche Anspruchsgrundlage präzisiert und umgrenzt (siehe hierzu Rennert, in: Eyermann, VwGO, 13. Aufl. 2010, § 121 Rn. 28 m.N.; vgl. auch Urteil vom 3. März 2011 - BVerwG 7 C 4.10 - BVerwGE 139, 184 Rn. 41 = Buchholz 406.27 § 16 BBergG Nr. 1). Damit ersetzt das hinsichtlich des steuerverfahrensrechtlichen Anspruchs auf Akteneinsicht nach der AO geführte Vorverfahren, welches einen anderen Streitgegenstand betraf, nicht das erforderliche Vorverfahren für den Anspruch nach dem IFG NRW. 49

2. Ein Vorverfahren war im Streitfall auch nicht nach §§ 45, 46 FGO entbehrlich. 50

a. Die Voraussetzungen einer Untätigkeitsklage nach § 46 Abs. 1 FGO liegen nicht vor, da der Kläger vor Klageerhebung schon keinen diesbezüglichen Antrag bei der Behörde gestellt hat. Nach § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO ist eine Verpflichtungsklage – wie im Streitfall – abweichend von § 44 FGO ohne vorherigen Abschluss des erfolglos gebliebenen Vorverfahrens zulässig, wenn über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden ist. Eine zulässige Untätigkeitsklage kann hiernach auch in Form der sog. „doppelten Untätigkeitsklage“ erhoben werden. Dies setzt jedoch voraus, dass der Beklagte weder über den Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts noch über einen deswegen eingelegten Untätigkeitseinspruch ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Zeit entscheidet. 51

b. Ein Vorverfahren war im Streitfall auch nicht ausnahmsweise unter den Voraussetzungen einer sogenannten Sprungverpflichtungsklage nach § 45 Abs. 1 FGO entbehrlich, da der Beklagte im Zeitpunkt der Klageerhebung keinen ablehnenden Verwaltungsakt erlassen hatte. Eine Sprungklage setzt voraus, dass der Beklagte zuvor einen Antrag auf Erlass des begehrten Verwaltungsakts mindestens durch einen Verwaltungsakt abgelehnt hat (vgl. z.B. 52

BFH-Urteil vom 19.5.2004 III R 18/02, BStBl II 2004, 980; vom 5.6.1991 II R 83/88, BFH/NV 1992, 267). Dies ist - hinsichtlich des auf § 4 IFG NRW gestützten Anspruchs - nicht vor Klageerhebung geschehen.“

III. Die im Hinblick auf den steuerverfahrensrechtlichen Anspruch auf Akteneinsicht nach der Abgabenordnung gestützte Klage ist zulässig, aber unbegründet. Die Ablehnung der vom Kläger beantragten vollständigen Einsicht in die beim Beklagten für seine Eltern geführten Akten ist nicht rechtswidrig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 101 FGO). Insbesondere hat der Beklagte nicht ermessensfehlerhaft entschieden, als er die Akteneinsicht verweigerte. 53

1. Die erhobene Verpflichtungsklage ist nach Erlass der Einspruchsentscheidung im Klageverfahren in die Zulässigkeit hineingewachsen. Das FA hat innerhalb 6 Monaten („angemessener Frist“) sachlich entschieden, damit ist die Voraussetzung des § 44 FGO (erfolglos gebliebenes Vorverfahren) im Hinblick auf den Anspruch auf Akteneinsicht nach der AO erfüllt. 54

2. Die AO sieht – anders als andere Verfahrensordnungen, wie zum Beispiel § 78 Abs. 1 FGO oder § 29 Verwaltungsverfahrensgesetz – für das finanzamtliche Verwaltungsverfahren einen generellen Anspruch auf Gewährung von Einsicht in die Verfahrens- und Ermittlungsakten nicht vor. 55

Ein solches Einsichtsrecht ist weder aus § 91 Abs. 1 AO und dem hierzu ergangenen Anwendungserlass AO (AEAO) noch aus § 364 AO und dem dazu ergangenen AEAO abzuleiten (BFH-Urteil vom 23. Februar 2010 VII R 19/09, BStBl II 2010, 729). Nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung handelt es sich hierbei nicht um eine unbewusste Regelungslücke. Der Gesetzgeber hat vielmehr ausdrücklich und bewusst darauf verzichtet, dem Steuerpflichtigen ein Recht auf Akteneinsicht zu gewähren (absichtsvolles Unterlassen – BFH-Beschluss vom 4. Juni 2003 VII B 138/01, BStBl II 2003, 790; FG des Saarlandes, Urteil vom 17. Dezember 2009, 1 K 1598/08, EFG 2010, 616 m.w.N.). 56

3. Gleichwohl gehen der BFH in ständiger Rechtsprechung und die Finanzverwaltung in der Nr. 4 des AEAO zu § 91 AO davon aus, dass dem während eines Verwaltungsverfahrens um Akteneinsicht nachsuchenden Steuerpflichtigen ein Anspruch auf eine pflichtgemäße Ermessensentscheidung der Behörde zusteht, weil die Behörde nicht gehindert sei, in Einzelfällen Akteneinsicht zu gewähren (BFH-Urteil vom 8. Februar 1994 VII R 88/92, BStBl II 1994, 552; Beschluss vom 8. Juni 1995 IX B 168/94, BFH/NV 1996, 64; Urteil vom 23. Februar 2010 VII R 19/09, BStBl II 2010, 729; Beschluss vom 15. September 2010 II B 4/10, BFH/NV 2011, 2). Dabei muss ein berechtigtes Interesse an der Akteneinsicht und Auskunftserteilung dargelegt werden (Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 17. Dezember 2008, IV A 3-S 0030/08/10001, 2008/0725482, BStBl I 2009, 6; vgl. auch FG Düsseldorf, Urteil vom 23. August 1996 18 K 8159/92, EFG 1998, 11). 57

Für die gerichtliche Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Ermessensentscheidung ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung, hier also der am 5.10.2012 erlassenen Einspruchsentscheidung, maßgeblich (BFH-Urteil vom 8. Februar 1994 VII R 88/92, BStBl II 1994, 552). Die Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung kann gerichtlich nur daraufhin überprüft werden, ob die Finanzverwaltung von dem ihr eingeräumten Ermessen Gebrauch gemacht hat, die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder dieses Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise ausgeübt hat (vgl. § 102 FGO). Das Gericht ist im Ermessensbereich nicht zur eigenen Ermessensausübung befugt, weil es ansonsten seine Erwägungen letztlich 58

an die Stelle der hier allein maßgeblichen Ermessenserwägungen der Verwaltung setzen würde (BFH-Urteil vom 28. Juni 2000, X R 24/95, BStBl II 2000, 514). Der BFH sieht dementsprechend den Anspruch des um Akteneinsicht Nachsuchenden auf fehlerfreie Ermessensentscheidung als gewahrt an, wenn das Finanzamt im Rahmen einer Interessenabwägung dessen Belange und die der Behörde gegeneinander abgewogen hat (BFH-Beschluss vom 8. Juni 1995 IX B 168/94, BFH/NV 1996, 64; Beschluss vom 4. Juni 2003, VII B 138/01, BStBl II 2003, 790). Bei der Entscheidung über die Gewährung von Akteneinsicht ist vor allem das Steuergeheimnis nach § 30 AO zu beachten.

4. Ausgehend von diesen Grundsätzen, denen sich der Senat anschließt, hat der Beklagte in seinem Ablehnungsbescheid vom 2.5.2012 und seiner Einspruchsentscheidung vom 5.10.2012 den Antrag des Klägers auf Einsichtnahme in die für seine Eltern beim Beklagten geführte Akte ohne einen nach § 102 Satz 1 FGO beachtlichen Ermessensfehler abgelehnt. Es ist nicht zu beanstanden, dass der Beklagte aufgrund der damals unklaren Erbenstellung des Klägers es abgelehnt hat, ihm zum damaligen Zeitpunkt Akteneinsicht zu gewähren. Denn für den Fall, dass der Kläger nicht Erbe geworden wäre, hätte sich das FA möglicherweise wegen Verletzung des Steuergeheimnisses nach § 30 AO Haftungsansprüchen der (Mit-)Erben wegen einer etwaigen Amtspflichtverletzung ausgesetzt. Der Kläger wäre – wie der Beklagte zutreffend ausgeführt hat –, „anderer“ im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO gewesen. 59

5. Lediglich ergänzend merkt der Senat an, dass sich der Rechtsstreit auch nicht durch die am 28.9.2016 gewährte Akteneinsicht erledigt hat. Dies gilt unabhängig davon, dass der Kläger ohnehin der Ansicht ist, dass die gewährte Akteneinsicht nicht vollständig erfolgt ist. Denn wie bereits ausgeführt ist für die gerichtliche Überprüfung der Rechtmäßigkeit einer Ermessensentscheidung grundsätzlich die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung (hier also der Einspruchsentscheidung im Oktober 2012) maßgeblich (BFH-Urteil vom 8. Februar 1994, VII R 88/92, BStBl II 1994, 552). Nachfolgende Änderungen der Umstände oder des Sachverhalts haben keine Auswirkungen auf den bereits anhängigen Rechtsstreit. 60

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 61