

# Urteil vom 11. März 2025, IX R 24/22

**Auskunftsrecht nach Art. 15 DSGVO: Einsicht in interne Vermerke und Stellungnahmen**

ECLI:DE:BFH:2025:U.110325.IXR24.22.0

BFH IX. Senat

EUV 2016/679 Art 15 Abs 1, EUV 2016/679 Art 15 Abs 3

vorgehend FG München, 05. Mai 2022, Az: 15 K 194/20

## Leitsätze

NV: Der Auskunftsanspruch aus Art. 15 der Datenschutz-Grundverordnung bezieht sich auch auf die in internen Vermerken, Aktennotizen, Bearbeitungs- und Geschäftsgangvermerken und interner Kommunikation enthaltenen personenbezogenen Daten.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 05.05.2022 - 15 K 194/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, inwiefern aus Art. 15 der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) ein Anspruch auf Zurverfügungstellung der zum Zweck der Besteuerung verarbeiteten Daten besteht, ob dieser bereits erfüllt wurde und ob ein Anspruch auf Akteneinsicht besteht.
- 2** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erhob am 07.01.2016 eine Beschwerde bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (einer Landesfinanzbehörde als Mittelbehörde --Beklagter--) und bezog sich auf ein gegen ihn geführtes Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft. Anschließend erfolgte umfangreicher Schriftwechsel mit dem für ihn zuständigen Finanzamt ..., dem Beklagten und dem Finanzministerium des betreffenden Bundeslandes (Ministerium). Am 07.11.2019 beantragte der Kläger "Akteneinsicht gem. § 15 Abs. 1 2. Halbsatz, Abs. 2 DSGVO" und die Zurverfügungstellung der Informationen als Kopie. Der Kläger verlangte unter anderem, dass ihm möglicherweise vorhandene Hand- und Nebenakten zur Verfügung gestellt werden. Zudem verlangte er Auskunft, wie und durch welche Dienststelle die Akten beziehungsweise Daten verarbeitet worden waren.
- 3** Der Beklagte erteilte dem Kläger mit Schreiben vom 17.12.2019 eine Auskunft, nach der ihm die Beschwerde des Klägers sowie dessen E-Mails an das Ministerium und der dazu ergangene Schriftverkehr vorlägen. Daneben teilte der Beklagte mit, er verfüge noch über internen Schriftverkehr zwischen dem für den Kläger zuständigen Finanzamt, dem Beklagten und dem Ministerium. Daneben lägen dem Beklagten Stellungnahmen eines anderen Steuerpflichtigen zu den Vorgängen vor. Weiter teilte der Beklagte mit, ihm lägen die E-Mail des Klägers vom 01.02.2019 hinsichtlich der Dienstaufsichtsbeschwerden, des Befangenheitsantrags und des Strafantrags des Klägers gegen Beschäftigte des Finanzamts sowie weitere Korrespondenz dazu vor. Weiterhin gebe es zu diesem Vorgang internen Schriftverkehr mit dem Finanzamt sowie Aktenvermerke und Aktennotizen des Beklagten. Schließlich verfüge er noch über die vom Kläger gestellten Anträge auf Akteneinsicht an das Finanzamt vom 28.10.2019 und an den Beklagten vom 07.11.2019 nebst interner Korrespondenz zwischen ihm und dem Finanzamt. Weitere Auskünfte erteile er nicht.

- 4 Der Kläger erhob gegen das Schreiben vom 17.12.2019 Klage beim Finanzgericht (FG). Er beantragte Einsichtnahme in die verarbeiteten personenbezogenen Daten und in die Akten und Schriftstücke mit Bezug zu persönlichen Informationen und begehrte zudem Akteneinsicht in zugehörige Notizen, Akteneinträge und Kommunikation mit Bezug zu personenbezogenen Daten.
- 5 Mit Schreiben vom 16.12.2021 ergänzte der Beklagte auf Hinweis des FG die Auskünfte gegenüber dem Kläger. Dem Kläger wurde ein Ausdruck seines Vorgangs übersandt. Der Beklagte erläuterte ausdrücklich Aufbau und Systematik des genutzten eAkten-Systems mitsamt der zugehörigen Metadaten.
- 6 Das FG wies die Klage mit Urteil vom 05.05.2022 - 15 K 194/20 als unbegründet ab.
- 7 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung von Bundesrecht und macht Verfahrensfehler geltend. In dem hier anhängigen Verfahren gehe es ihm allein um die personenbezogenen Daten im Rahmen der Beschwerde und im Ermittlungsverfahren. Steuerrelevante Daten Dritter, die unter das Steuergeheimnis fielen, seien nicht betroffen. Das FG habe sich nicht die Mühe gemacht, Akten der Staatsanwaltschaft selbst zu prüfen. Dabei hätte es Aktenmanipulationen entdecken können. Der Verzicht des Gesetzgebers auf eine Akteneinsicht im Verwaltungsverfahren sei verfassungswidrig. Nur weil wenige Einzelpersonen Steuern hinterzögen, dürfe der Bevölkerung nicht das Recht auf Akteneinsicht versagt werden. Auch die Tatsache, dass Akten nicht paginiert und ungeordnet seien, schließe eine Einsicht nicht aus. Seine Daten unterfielen auch bei einer Papieraktenführung als personenbezogene Daten dem Schutzbereich der Datenschutz-Grundverordnung, zumal die Daten daneben auch elektronisch gespeichert seien. Die Form der Daten spiele dabei keine Rolle. Der Umfang der Mitteilungspflicht sei weitgehend. Der Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO sei weitgehend einem Akteneinsichtsrecht gleichzusetzen. Das Ermessen der verantwortlichen Behörde beschränke sich darauf, wie und in welchem Maße die Daten Dritter zu schützen seien. Die sich auf ihn beziehenden Aktenteile seien erkennbar manipuliert und unvollständig. Dies habe den Beklagten aber nicht gestört. Soweit der Beklagte behauptete, in seinen Akten finde keine systematische Speicherung im Sinne eines Dateisystems statt, gehe diese Argumentation fehl. Ein Berichtigungs- oder Lösungsanspruch könne erst dann ausgeübt werden, wenn der Betroffene die entsprechenden Daten kenne.
- 8 Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG vom 05.05.2022 - 15 K 194/20 aufzuheben und unter Abänderung des Bescheids vom 17.12.2019 den Beklagten zur Auskunft über die verarbeiteten, den Kläger betreffenden personenbezogenen Daten zu verpflichten sowie darüber hinaus zur Gewährung von Einsicht in die Akten und Schriftstücke mit Bezug zu persönlichen Informationen, Notizen, Akteneinträgen und Kommunikation mit Bezug zu den personenbezogenen Daten.
- 9 Der Beklagte beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Das Recht des Klägers auf Auskunft nach Art. 15 DSGVO sei erfüllt worden. Dem Kläger seien mit den Schreiben vom 17.12.2019 und 16.12.2021 umfangreiche Unterlagen einschließlich der zugehörigen Metadaten zur Verfügung gestellt worden. Eine Auskunft über interne Vermerke und Stellungnahmen habe dem Kläger nicht erteilt werden können. Insoweit bestehe ein gegenläufiges Interesse des Beklagten und seiner Bediensteten, die ein eigenes Datenschutzrecht beanspruchen könnten. Zudem hätten interne Anweisungen, Geschäftsgangvermerke und rechtliche Analysen keinen Bezug zum Kläger. Hinsichtlich der vom Kläger gerügten Nichtbeziehung der Strafakten habe er keinen Zugriff auf die Akten und könne darin enthaltene personenbezogene Daten auch nicht verarbeiten. Der den Kläger betreffende Vorgang sei im Dokumentenmanagementsystem des Beklagten abgelegt und gespeichert worden. Das stelle eine nicht automatisierte Verarbeitung von Daten dar, weil die Ablage in der eAkte mit der Ablage in einer Papierakte vergleichbar sei. Daher liege nur eine manuelle Verarbeitung vor. Art. 15 DSGVO gewähre dem Kläger kein Akteneinsichtsrecht. Ein Anspruch auf Aushändigung von Kopien bestimmter Dokumente bestehe nicht. Ferner sei keine Auskunft über Stellungnahmen anderer Personen möglich, da diese nicht vom Auskunftsrecht erfasst sind. Schließlich schließe auch § 32c Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) eine Einsicht in die Akten des Beklagten aus.

## Entscheidungsgründe

- 11** Die Revision ist begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.
- 12** Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, der Anwendungsbereich der Datenschutz-Grundverordnung sei nicht eröffnet (dazu unter 1.). Dem Kläger steht ein Anspruch auf Auskunftserteilung über die ihn betreffenden und vom Beklagten verarbeiteten personenbezogenen Daten dem Grunde nach zu (dazu unter 2.). In diesem Zusammenhang hat das FG das Recht auf Zurverfügungstellung einer Kopie aus Art. 15 Abs. 3 DSGVO rechtsfehlerhaft nicht geprüft (dazu unter 3.). Ein weitergehender Anspruch des Klägers in Form eines Akteneinsichtsrechts folgt zwar nicht aus der Datenschutz-Grundverordnung, gleichwohl hat das FG es rechtsfehlerhaft unterlassen zu prüfen, ob ein Recht auf Akteneinsicht aus anderen Vorschriften folgt (dazu unter 4.). Soweit sich der Kläger auf Akten der Staatsanwaltschaft und der Steuerfahndung bezieht, ist der Beklagte nicht der Verantwortliche im Sinne von Art. 4 Nr. 7 DSGVO (dazu unter 5.). Das FG hat den nationalen Ausschlussgrund des § 32c Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a AO fehlerhaft geprüft (dazu unter 6.). Die nicht spruchreife Sache geht an die Vorinstanz zurück (dazu unter 7.). Die vom Kläger gerügten Verfahrensfehler bedürfen keiner Entscheidung (dazu unter 8.).
- 13** 1. Das FG hat rechtsfehlerhaft verkannt, dass der sachliche Anwendungsbereich der Datenschutz-Grundverordnung im Hinblick auf die in den Akten des Beklagten vorhandenen personenbezogenen Daten des Klägers eröffnet ist.
- 14** a) Sachlich gilt die Datenschutz-Grundverordnung nach Art. 2 Abs. 1 DSGVO für die ganz oder teilweise automatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten sowie für die nichtautomatisierte Verarbeitung personenbezogener Daten, die in einem Dateisystem gespeichert sind oder gespeichert werden sollen. Die zu den Steuerpflichtigen von der Finanzverwaltung verarbeiteten Daten enthalten auch personenbezogene Daten im Sinne von Art. 4 Nr. 1 DSGVO. Denn die von der Finanzverwaltung verarbeiteten Daten enthalten Informationen, die sich auf eine jedenfalls identifizierbare natürliche Person beziehen (vgl. Senatsurteil vom 12.03.2024 - IX R 35/21, BFHE 283, 266, BStBl II 2024, 682, Rz 18 ff.). Hierbei ist es unerheblich, ob es sich bei dem Verantwortlichen um ein Finanzamt, eine Mittelbehörde oder um eine oberste Landesbehörde handelt.
- 15** b) Daran gemessen hat das FG den Anwendungsbereich der Datenschutz-Grundverordnung rechtsfehlerhaft verkannt. Die in den Akten des Beklagten enthaltenen personenbezogenen Daten dienen ebenso der Durchführung des Besteuerungsverfahrens wie die in den Akten der Finanzämter enthaltenen personenbezogenen Daten. Das FG legt nach seinen tatsächlichen Feststellungen eine elektronisch geführte Akte zugrunde. Diese enthält unter anderem mit Steuernummer, Name und Zeitpunkt der Erstellung zahlreiche gespeicherte Daten, die eine elektronische Strukturierung und damit Wiederauffindbarkeit sicherstellen. Eine rein manuelle Verarbeitung, die das FG seiner rechtlichen Würdigung zugrunde legt, lag daher nicht vor. Die Verarbeitung personenbezogener Daten durch den Beklagten unterfällt damit dem Anwendungsbereich der Datenschutz-Grundverordnung.
- 16** Soweit das FG entscheidungserheblich auf das "Heben" von Daten abstellt, ist dies kein Kriterium, das nach der Datenschutz-Grundverordnung relevant ist. Ein "Heben" von Daten kennt die Verordnung als Maßstab für eine Verarbeitung personenbezogener Daten (Art. 4 Nr. 1 und 2 DSGVO) nicht. Auch soweit das FG annimmt, Volltextdokumente in einer Akte ("Textpassagen oder ganze Schriftstücke") enthielten keine personenbezogenen Daten, ist dies fehlerhaft. Denn für die Qualifikation als personenbezogene Daten bedarf es --anders als das FG meint-- weder eines "Hebens" in Form eines Interpretationsaktes noch der Absicht des Verantwortlichen, eine personenbezogene Angabe unter einer spezifischen personenbezogenen (Feld-)Bezeichnung zu speichern. Eine solche Einschränkung steht nicht im Einklang mit den Vorgaben der Datenschutz-Grundverordnung, die von einem weiten Begriffsverständnis ausgeht (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 27.09.2023 - IV ZR 177/22, Rz 47 und vom 06.02.2024 - VI ZR 15/23, Rz 7).
- 17** c) Es liegt auch kein Ausnahmetatbestand im Sinne von Art. 2 Abs. 2 DSGVO vor. Der Anwendungsbereich der Datenschutz-Grundverordnung ist nicht nach Art. 2 Abs. 2 Buchst. a DSGVO auf den Bereich der harmonisierten Steuern beschränkt. Insoweit verweist der Senat auf die Ausführungen in seinem Urteil vom 12.03.2024 - IX R 35/21 (BFHE 283, 266, BStBl II 2024, 682, Rz 21 ff.).
- 18** 2. Das angefochtene Urteil ist auch insoweit rechtsfehlerhaft, als das FG entschieden hat, dem Kläger stehe dem Grunde nach kein Anspruch auf Auskunftserteilung der ihn betreffenden und vom Beklagten verarbeiteten personenbezogenen Daten zu.
- 19** a) Art. 15 Abs. 1 DSGVO gewährt der betroffenen Person das Recht, von dem Verantwortlichen eine Bestätigung

darüber zu verlangen, ob sie betreffende personenbezogene Daten verarbeitet werden. Ist dies der Fall, so hat sie ein Recht auf Auskunft über diese personenbezogenen Daten und auf die näher in Art. 15 Abs. 1 Buchst. a bis h DSGVO bezeichneten Informationen.

- 20** aa) Der Begriff der personenbezogenen Daten bezeichnet gemäß Art. 4 Nr. 1 DSGVO alle Informationen, die sich auf eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person beziehen. Als identifizierbar wird eine natürliche Person angesehen, die direkt oder indirekt, insbesondere mittels Zuordnung zu einer Kennung wie einem Namen, zu einer Kennnummer, zu Standortdaten, zu einer Online-Kennung oder zu einem oder mehreren besonderen Merkmalen, die Ausdruck der physischen, physiologischen, genetischen, psychischen, wirtschaftlichen, kulturellen oder sozialen Identität dieser natürlichen Person sind, identifiziert werden kann.
- 21** In der Verwendung der Formulierung "alle Informationen" bei der Bestimmung des Begriffs "personenbezogene Daten" in dieser Vorschrift kommt das Ziel des Unionsgesetzgebers zum Ausdruck, diesem Begriff eine weite Bedeutung beizumessen, die potenziell alle Arten von Informationen sowohl objektiver als auch subjektiver Natur in Form von Stellungnahmen oder Beurteilungen umfasst, unter der Voraussetzung, dass es sich um Informationen "über" die in Rede stehende Person handelt (Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- IAB Europe vom 07.03.2024 - C-604/22, EU:C:2024:214, Rz 36; Österreichische Datenschutzbehörde vom 04.05.2023 - C-487/21, EU:C:2023:369, Rz 23, m.w.N.).
- 22** Insoweit hat der EuGH entschieden, dass es sich um eine Information über eine identifizierte oder identifizierbare natürliche Person handelt, wenn sie aufgrund ihres Inhalts, ihres Zwecks oder ihrer Auswirkungen mit einer identifizierbaren Person verknüpft ist (EuGH-Urteile IAB Europe vom 07.03.2024 - C-604/22, EU:C:2024:214, Rz 37; Österreichische Datenschutzbehörde vom 04.05.2023 - C-487/21, EU:C:2023:369, Rz 24 und die dort angeführte Rechtsprechung). Weiter weist der EuGH darauf hin, dass die Verwendung des Begriffs "indirekt" durch den Unionsgesetzgeber darauf hindeutet, dass es für die Einstufung einer Information als personenbezogenes Datum nicht erforderlich ist, dass die Information für sich genommen die Identifizierung der betreffenden Person ermöglicht (EuGH-Urteil OC/Kommission vom 07.03.2024 - C-479/22 P, EU:C:2024:215, Rz 47, m.w.N.).
- 23** Daraus ergibt sich, dass es für die Qualifikation als auskunftspflichtige personenbezogene Daten abweichend zur Rechtsansicht der Vorinstanz weder eines "Hebens" in Form eines Interpretationsaktes (s. oben) noch der Absicht des Verantwortlichen, eine personenbezogene Angabe in einem spezifischen, personenbezogenen Feld zu speichern, bedarf.
- 24** bb) Der Anspruch aus Art. 15 DSGVO bezieht sich auch auf interne Vermerke, Aktennotizen, Bearbeitungs- und Geschäftsgangvermerke und interne Kommunikation. Denn auch diese Unterlagen können personenbezogene Daten enthalten (vgl. dazu BGH-Urteil vom 15.06.2021 - VI ZR 576/19, Rz 24).
- 25** b) Das FG ist daher zu Unrecht davon ausgegangen, dass die in den Akten des Beklagten enthaltenen Volltextdokumente nicht dem Schutzbereich der Datenschutz-Grundverordnung unterliegen und die darin enthaltenen personenbezogenen Daten nicht vom Auskunftsanspruch erfasst sind. Entgegen der Auffassung des FG und des Beklagten sind auch interne Vorgänge und sämtlicher Schriftverkehr erfasst, die personenbezogene Daten enthalten. Personenbezogene Daten liegen unabhängig davon vor, ob der Verantwortliche, das heißt der Beklagte, sie "gehoben" oder in einem Dateisystem gespeichert hat. Die Auskunft des Beklagten mit den Schreiben vom 17.12.2019 und vom 16.12.2021 ist daher insoweit unvollständig, als diese ausdrücklich bereits gewechselten Schriftverkehr, interne Vermerke und interne Stellungnahmen sowie Stellungnahmen anderer Steuerpflichtiger ausnimmt.
- 26** 3. Anknüpfend an den vorgenannten Rechtsfehler hat das FG es ebenso fehlerhaft unterlassen zu prüfen, ob der Kläger einen Anspruch auf Zurverfügungstellung von Kopien personenbezogener Daten gemäß Art. 15 Abs. 3 DSGVO hat.
- 27** a) Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO gewährt keinen gegenüber Art. 15 Abs. 1 DSGVO eigenständigen Anspruch gegen den Verantwortlichen auf Zurverfügungstellung von Dokumenten mit personenbezogenen Daten. Nach Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO stellt der Verantwortliche der betroffenen Person eine Kopie der personenbezogenen Daten, die Gegenstand der Verarbeitung sind, zur Verfügung. Durch die Rechtsprechung des EuGH ist geklärt, dass Art. 15 DSGVO nicht dahin auszulegen ist, dass er in seinem Abs. 3 Satz 1 ein anderes Recht als das in seinem Abs. 1 vorgesehene gewährt. Im Übrigen bezieht sich der Begriff "Kopie" nicht auf ein Dokument als solches, sondern auf die personenbezogenen Daten, die es enthält und die vollständig sein müssen. Die Kopie muss daher alle personenbezogenen Daten enthalten, die Gegenstand der Verarbeitung sind (EuGH-Urteile FT (Copies du dossier

médical) vom 26.10.2023 - C-307/22, EU:C:2023:811, Rz 72 und Österreichische Datenschutzbehörde vom 04.05.2023 - C-487/21, EU:C:2023:369, Rz 32). Der Anspruch auf Zurverfügungstellung einer Kopie der personenbezogenen Daten setzt keine Begründung voraus, weshalb es auch nicht entgegensteht, wenn er mit anderen als den in Erwägungsgrund 63 Satz 1 DSGVO genannten Zwecken begründet wird (EuGH-Urteil FT (Copies du dossier médical) vom 26.10.2023 - C-307/22, EU:C:2023:811, Rz 50 und Rz 52).

- 28** Nur wenn die Zurverfügungstellung einer Kopie unerlässlich ist, um der betroffenen Person die wirksame Ausübung der ihr durch die Datenschutz-Grundverordnung verliehenen Rechte zu ermöglichen, wobei insoweit die Rechte und Freiheiten anderer zu berücksichtigen sind, besteht nach Art. 15 Abs. 3 Satz 1 DSGVO ein Anspruch darauf, eine Kopie von Auszügen aus Dokumenten oder gar von ganzen Dokumenten oder auch von Auszügen aus Datenbanken zu erhalten (vgl. EuGH-Urteile FT (Copies du dossier médical) vom 26.10.2023 - C-307/22, EU:C:2023:811, Rz 75 und Österreichische Datenschutzbehörde vom 04.05.2023 - C-487/21, EU:C:2023:369, Rz 41 und Rz 45).
- 29** Hierfür besteht jedoch keine generelle Vermutung. Vielmehr obliegt es der betroffenen Person, darzulegen, dass die Kopie der personenbezogenen Daten sowie die Mitteilung der Informationen nach Art. 15 Abs. 1 Buchst. a bis h DSGVO für die Wahrnehmung der ihr durch die Datenschutz-Grundverordnung verliehenen Rechte nicht genügt. Begehrt die betroffene Person die Zurverfügungstellung von Kopien von Dokumenten mit ihren personenbezogenen Daten, muss sie darlegen, welche ihr durch die Datenschutz-Grundverordnung verliehenen Rechte sie auszuüben gedenkt und aus welchen Gründen die Zurverfügungstellung von Kopien von Akten mit personenbezogenen Daten hierfür unerlässlich ist. Andernfalls liefe das durch den EuGH aufgestellte Regel-Ausnahme-Prinzip ins Leere. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Anspruch nach Art. 15 Abs. 1 und Abs. 3 DSGVO grundsätzlich auf die Zurverfügungstellung einer Kopie der verarbeiteten personenbezogenen Daten der betroffenen Person gerichtet (EuGH-Urteile FT (Copies du dossier médical) vom 26.10.2023 - C-307/22, EU:C:2023:811, Rz 72 und Österreichische Datenschutzbehörde vom 04.05.2023 - C-487/21, EU:C:2023:369, Rz 32). Wenn dies für die Wahrnehmung der Rechte aus der Datenschutz-Grundverordnung nicht genügt, kann ausnahmsweise ein Anspruch auf eine (auszugsweise) Kopie der Quelle, in der die personenbezogenen Daten verarbeitet sind, bestehen (vgl. EuGH-Urteile FT (Copies du dossier médical) vom 26.10.2023 - C-307/22, EU:C:2023:811, Rz 75 und Österreichische Datenschutzbehörde vom 04.05.2023 - C-487/21, EU:C:2023:369, Rz 41 und Rz 45). Einer entsprechenden Vermutung der Unerlässlichkeit bedarf es im Übrigen auch nicht, um einen effektiven Datenschutz zu gewährleisten. Regelmäßig genügt es für die Wahrnehmung der durch die Datenschutz-Grundverordnung verliehenen Rechte, wenn die betroffene Person Kenntnis von den über sie verarbeiteten personenbezogenen Daten erlangt und ihr die Informationen nach Art. 15 Abs. 1 Buchst. a bis h DSGVO mitgeteilt werden. Insbesondere durch die Mitteilung, welche personenbezogenen Daten verarbeitet werden und zu welchem Zweck diese Verarbeitung erfolgt, ist die betroffene Person bereits regelmäßig in der Lage, die Richtigkeit der personenbezogenen Daten und die Rechtmäßigkeit deren Verarbeitung zu überprüfen (vgl. zum Ganzen Senatsurteil vom 12.03.2024 - IX R 35/21, BFHE 283, 266, BStBl II 2024, 682, Rz 27 f.).
- 30** b) Ausgehend von anderen Rechtsgrundsätzen hat es das FG unterlassen, die erforderlichen Feststellungen für eine abschließende Beurteilung zu treffen. Obwohl der Kläger in der Klageschrift vom 13.01.2020 seine Beweggründe für die Geltendmachung des Auskunftsanspruchs dargelegt hat, fehlt es an Feststellungen des FG dazu, ob und in welchem Umfang die begehrten Kopien für ihn unerlässlich seien, um ihm die wirksame Ausübung der ihm durch die Datenschutz-Grundverordnung verliehenen Rechte zu ermöglichen. Ferner fehlt es an Feststellungen, welche Rechte aus der Datenschutz-Grundverordnung der Kläger überhaupt beabsichtigt geltend zu machen.
- 31** 4. Der vom Kläger geltend gemachte Anspruch auf Akteneinsicht ergibt sich zwar nicht aus Art. 15 DSGVO (dazu unter a). Das FG hat jedoch rechtsfehlerhaft nicht geprüft, ob sich ein Akteneinsichtsrecht aufgrund anderer Rechtsvorschriften ergibt (dazu unter b).
- 32** a) Das Auskunftsrecht in Art. 15 DSGVO ist nicht mit dem Akteneinsichtsrecht identisch. Denn die Datenschutz-Grundverordnung sieht keinen Anspruch auf Akteneinsicht vor (so auch Gola/Heckmann/Franck, DS-GVO, 3. Aufl., Art. 15 Rz 33, m.w.N.). Soweit der Kläger einen Anspruch auf Akteneinsicht aus Art. 15 DSGVO herleiten möchte, enthält diese Vorschrift lediglich einen Auskunftsanspruch gegenüber dem für die Verarbeitung der personenbezogenen Daten Verantwortlichen.
- 33** Ebenso beinhaltet Art. 15 DSGVO keinen Anspruch auf Akteneinsicht als "Weniger" zum Anspruch auf Zurverfügungstellung einer Kopie der personenbezogenen Daten beziehungsweise ausnahmsweise unter bestimmten Umständen auf Zurverfügungstellung der Quellen, in denen die personenbezogenen Daten verarbeitet wurden. Vielmehr handelt es sich bei der Gewährung von Akteneinsicht um ein Aliud. Während das Recht auf

Akteneinsicht die temporäre Möglichkeit zur Einsicht in die gesamte Verwaltungsakte beinhaltet, betrifft Art. 15 DSGVO nicht die gesamte Verwaltungsakte, sondern ist auf die dauerhafte Überlassung der darin enthaltenen personenbezogenen Daten und nur ausnahmsweise unter bestimmten Umständen auf die Überlassung von Auszügen von Verwaltungsakten gerichtet.

- 34** Daran gemessen hat das FG einen Anspruch auf Akteneinsicht aus Art. 15 DSGVO zutreffend verneint. Art. 15 Abs. 1 DSGVO ermöglicht nicht die Einsicht in Verwaltungsakten und damit die in ihnen enthaltenen Verwaltungsdokumente in Abschrift oder im Original. Vielmehr hat der Beklagte als Verantwortlicher lediglich eine (elektronische) Kopie der personenbezogenen Daten und unter gewissen Umständen auch der Quellen, in denen solche Daten verarbeitet wurden, zur Verfügung zu stellen (Senatsurteil vom 12.03.2024 - IX R 35/21, BFHE 283, 266, BStBl II 2024, 682, Rz 36 f.).
- 35** b) Das FG hat rechtsfehlerhaft nicht geprüft, ob sich ein Akteneinsichtsrecht aufgrund anderer Rechtsvorschriften ergibt.
- 36** aa) Die Abgabenordnung enthält zwar --anders als zum Beispiel § 29 des Verwaltungsverfahrensgesetzes-- keine Regelung, nach der ein Anspruch auf Akteneinsicht besteht. Ein solches Einsichtsrecht ist weder aus § 91 Abs. 1 AO noch aus § 364 AO abzuleiten. Allerdings steht dem während eines Verwaltungsverfahrens um Akteneinsicht nachsuchenden Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter ein Anspruch auf eine pflichtgemäße Ermessensentscheidung der Finanzbehörde zu, weil diese nicht gehindert ist, in Einzelfällen Akteneinsicht zu gewähren (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.02.2010 - VII R 19/09, BFHE 228, 139, BStBl II 2010, 729, Rz 11; BFH-Beschluss vom 05.12.2016 - VI B 37/16, Rz 3; Senatsurteil vom 07.05.2024 - IX R 21/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 14). Grundlage dieses Anspruchs ist das Rechtsstaatsprinzip gemäß Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. dem Prozessgrundrecht gemäß Art. 19 Abs. 4 GG (BFH-Urteil vom 19.03.2013 - II R 17/11, BFHE 240, 497, BStBl II 2013, 639, Rz 11; Senatsurteil vom 07.05.2024 - IX R 21/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 14). Der fehlende Anspruch auf Akteneinsicht im außergerichtlichen Besteuerungsverfahren und eine insoweit der Finanzverwaltung eingeräumte Ermessensausübung verstoßen nicht gegen verfassungsrechtliche Grundsätze (vgl. BFH-Beschluss vom 04.06.2003 - VII B 138/01, BFHE 202, 231, BStBl II 2003, 790, unter II.2.d, m.w.N.).
- 37** Dabei ist im Fall eines Antrags auf Akteneinsicht der Adressat des Antrags grundsätzlich berechtigt und verpflichtet, einen geltend gemachten Anspruch unter allen zumindest denkbaren rechtlichen Aspekten zu prüfen (vgl. Senatsurteil vom 23.01.2024 - IX R 36/21, BFHE 283, 219, Rz 17; BFH-Urteil vom 08.06.2021 - II R 15/20, Rz 16).
- 38** bb) Der Kläger hat ausdrücklich Akteneinsicht beantragt. Ausgehend von anderen Rechtsgrundsätzen hat die Vorinstanz es unterlassen, die erforderlichen Feststellungen zu treffen, inwieweit der Beklagte das ihm hinsichtlich der Gewährung der Akteneinsicht zustehende Ermessen ordnungsgemäß nach dem Maßstab des § 102 FGO ausgeübt beziehungsweise eine Interessenabwägung vorgenommen hat.
- 39** 5. Soweit sich der Kläger mit seinem Auskunftsanspruch auf Akten der Staatsanwaltschaft und der Steuerfahndung bezieht, ist der Beklagte nicht der Verantwortliche im Sinne von Art. 4 Nr. 7 DSGVO. Insoweit ist der Beklagte weder berechtigt noch verpflichtet, Auskunft zu erteilen.
- 40** 6. Soweit das FG den nationalen Ausschlussgrund des § 32c Abs. 1 Nr. 3 AO geprüft hat, tragen seine Feststellungen das Ergebnis, insbesondere zum Ausschlussgrund des § 32c Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a AO, nicht.
- 41** a) Das Recht auf Auskunft der betroffenen Person gegenüber einer Finanzbehörde gemäß Art. 15 DSGVO besteht nach § 32c Abs. 1 Nr. 3 AO nicht, soweit die personenbezogenen Daten nur deshalb gespeichert sind, weil sie aufgrund gesetzlicher Aufbewahrungsvorschriften nicht gelöscht werden dürfen (Buchst. a) oder ausschließlich Zwecken der Datensicherung oder der Datenschutzkontrolle dienen (Buchst. b) und die Auskunftserteilung einen unverhältnismäßigen Aufwand erfordern würde sowie eine Verarbeitung zu anderen Zwecken durch geeignete technische und organisatorische Maßnahmen ausgeschlossen ist.
- 42** b) Insoweit prüft das FG nicht, ob die personenbezogenen Daten nur deshalb gespeichert sind, weil sie aufgrund gesetzlicher Aufbewahrungsvorschriften nicht gelöscht werden dürfen (s. II.6.a; vgl. dazu BFH-Urteil vom 07.05.2024 - IX R 21/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 33) oder die in § 32c Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b AO genannten Zwecke vorliegen und ob "die Auskunftserteilung einen unverhältnismäßigen Aufwand erfordern würde". Auch zum Ausschluss einer Verarbeitung durch "geeignete technische und organisatorische Maßnahmen" äußert sich die Ausgangsentscheidung nicht.

- 43** 7. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 44** a) Das FG hat keine ausreichenden Feststellungen dazu getroffen, ob und in welchem Umfang der dem Grunde nach bestehende Anspruch auf Auskunft nach Art. 15 Abs. 1 DSGVO ausgeschlossen ist. Rein vorsorglich wird auf die Darlegungslast des Beklagten verwiesen.
- 45** b) Es fehlt weiter an den erforderlichen Feststellungen der Vorinstanz, die dem Senat eine abschließende Prüfung erlauben, ob der Auskunftsanspruch bereits erfüllt worden und daher untergegangen ist.
- 46** aa) Ein Auskunftsanspruch ist grundsätzlich dann erfüllt, wenn die Angaben des Auskunftsschuldners nach seinem erklärten Willen die Auskunft im geschuldeten Gesamtumfang darstellen. Wesentlich für die Erfüllung des Auskunftsanspruchs ist die --gegebenenfalls konkludent-- Erklärung des Auskunftsschuldners, dass die Auskunft vollständig ist (vgl. BGH-Urteile vom 03.09.2020 - III ZR 136/18, Rz 43, m.w.N. sowie vom 15.06.2021 - VI ZR 576/19, Rz 19). Die Annahme eines derartigen Erklärungsinhalts setzt voraus, dass die erteilte Auskunft erkennbar den Gegenstand des berechtigten Auskunftsbegehrens vollständig abdecken soll. Daran fehlt es beispielsweise, wenn sich der Auskunftsschuldner hinsichtlich einer bestimmten Kategorie von Auskunftsgegenständen nicht erklärt hat, etwa weil er irrtümlicherweise davon ausgeht, er sei hinsichtlich dieser Gegenstände nicht zur Auskunft verpflichtet. Dann kann der Auskunftsberechtigte eine Ergänzung der Auskunft verlangen (BGH-Urteil vom 15.06.2021 - VI ZR 576/19, Rz 20, m.w.N.).
- 47** Hat der Auskunftsschuldner --zumindest konkludent-- erklärt, die Auskunft vollständig und zutreffend erteilt zu haben, gilt das Auskunftsbegehren als erfüllt, soweit dem FG keine Zweifel an der Richtigkeit der Vollständigkeitserklärung erwachsen. Derartige Zweifel nimmt der Senat --vergleichbar den zivilrechtlichen Regelungen zur eidesstattlichen Versicherung hinsichtlich der Rechenschafts- und Auskunftspflichten nach § 259 Abs. 2 und § 260 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs-- dann an, wenn Grund zu der Annahme besteht, dass die Auskunft nicht mit der erforderlichen Sorgfalt erteilt wurde. In diesem Fall führt die Vollständigkeitserklärung nicht zum Erlöschen des Auskunftsbegehrens, und der Auskunftsberechtigte kann eine vollständige und zutreffende Auskunftserteilung unter Beachtung der erforderlichen Sorgfalt vom Auskunftsschuldner verlangen.
- 48** bb) Unter Anwendung dieser Maßstäbe fehlt es an den Feststellungen, inwieweit das Auskunftsbegehren des Klägers bereits erfüllt wurde. Diese wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.
- 49** Das FG wird zu prüfen haben, ob der Beklagte dem Auskunftsbegehren bereits mit den Auskünften vom 17.12.2019 und vom 16.12.2021 nachgekommen ist. Das FG verweist lediglich auf die beiden Stellungnahmen, ohne inhaltliche Feststellungen dazu zu treffen. An einer vollständigen Auskunftserteilung bestehen nach den bisherigen Feststellungen des FG für den Senat erhebliche Zweifel, da interne Vermerke und Stellungnahmen bislang vom Beklagten ausdrücklich von der Auskunftserteilung ausgenommen worden sind.
- 50** Zudem ist unklar, was sich hinter den vom Beklagten vorgenommenen Schwärzungen verbirgt. Eine Angabe, dass sich dort keine personenbezogenen Daten des Klägers befänden, fehlt. Feststellungen und Ausführungen des FG, dass die Schwärzungen vor dem Hintergrund des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfolgt sind, also mit Blick auf die Wahrung des Steuergeheimnisses (§ 30 AO) oder wegen überwiegender berechtigter Interessen eines Dritten im Sinne des Art. 23 Abs. 1 Buchst. i DSGVO erfolgt sind, fehlen ebenfalls. Erfolgen Schwärzungen, muss im Rahmen der Vollständigkeitserklärung des Verantwortlichen dargelegt werden, warum diese vorgenommen worden sind. Denn mit Blick auf die dem Grunde nach bestehende Pflicht zur Auskunftserteilung nach Art. 15 DSGVO folgt, dass der Auskunftsschuldner die Gründe darlegen muss, aus denen er Teile der personenbezogenen Daten nicht mitteilt. Sollte das FG danach zu dem Ergebnis kommen, dass die Auskunft nicht vollständig und zutreffend erteilt wurde, wird es den Beklagten zu einer erneuten und dann vollständigen Auskunftserteilung zu verpflichten haben.
- 51** c) Ferner wird das FG die Feststellungen für eine abschließende Beurteilung zu treffen haben, ob und in welchem Umfang die begehrten Kopien für den Kläger unerlässlich sind, um ihm die wirksame Ausübung der ihm durch die Datenschutz-Grundverordnung verliehenen Rechte zu ermöglichen.
- 52** d) Über den vom Kläger geltend gemachten Anspruch auf Akteneinsicht kann der Senat ebenfalls nicht abschließend entscheiden. Insoweit wird das FG insbesondere zu prüfen haben, ob der Beklagte im Schreiben vom 17.12.2019 überhaupt von einem Ermessensspielraum ausgegangen ist und falls ja, ob das Ermessen rechtmäßig ausgeübt wurde.
- 53** Der Senat weist insoweit vorsorglich darauf hin, dass das FG zunächst festzustellen hat, auf welche Steuerart und

welchen Besteuerungszeitraum sich die beim Beklagten geführten Akten beziehen, in die Einsicht begehrt wird. Ein nach den vorgenannten Rechtsgrundsätzen abzuleitender Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung besteht nicht (mehr), wenn das die Akten betreffende Besteuerungsverfahren bestandskräftig abgeschlossen ist. Der einer Akteneinsicht innewohnende Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs wird in diesem --nachgelagerten-- Stadium grundsätzlich nicht mehr berührt (vgl. Senatsurteile vom 07.05.2024 - IX R 21/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 15; vom 23.02.2010 - VII R 19/09, BFHE 228, 139, BStBl II 2010, 729, Rz 12 sowie BeckOK AO/Kobor, 30. Ed. 01.10.2024, AO § 91 Rz 30).

- 54** 8. Inwieweit die vom Kläger gerügten Verfahrensfehler vorliegen, kann dahinstehen bleiben, da das Verfahren bereits aus materiellen Gründen an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen ist.
- 55** 9. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)