

# Urteil vom 08. April 2025, IX R 27/22

## Kein Akteneinsichtsrecht nach der DSGVO

ECLI:DE:BFH:2025:U.080425.IXR27.22.0

BFH IX. Senat

EUV 2016/679 Art 15 Abs 1, EUV 2016/679 Art 15 Abs 3, FGO § 44, AO § 32i Abs 9 S 1, AO § 347 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 347 Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 10. August 2022, Az: 4 K 879/21 AO

## Leitsätze

1. NV: Art. 15 Abs. 1 und 3 der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) vermittelt keinen Anspruch auf Akteneinsicht.
2. NV: Gegen die Ablehnung des Antrags auf Akteneinsicht ist nach § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) der Einspruch statthaft und geboten. Das Einspruchsverfahren ist insoweit weder in direkter noch in analoger Anwendung des § 32i Abs. 9 Satz 1 AO ausgeschlossen.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 10.08.2022 - 4 K 879/21 AO wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob aus Art. 15 der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) ein Anspruch auf Akteneinsicht erwächst.
- 2 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) im Rahmen einer Außenprüfung unter Bezugnahme auf eine anonyme Anzeige zur Vorlage von Unterlagen aufgefordert hatte, beantragte die Klägerin Akteneinsicht. Hierbei verwies sie auf Art. 15 DSGVO und § 2a der Abgabenordnung (AO). Den Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 11.03.2021 ab. Hiergegen wandte sich die Klägerin mit ihrer Klage zum Finanzgericht (FG) und beantragte, das FA zu verpflichten, ihr im Wege der Akteneinsicht Zugang zu sämtlichen Dokumenten und Aktenvermerken zu gewähren, die in den die Außenprüfung betreffenden Akten enthalten sind, insbesondere zu den Dokumenten und Aktenvermerken bezüglich der anonymen Anzeige.
- 3 Mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 655 abgedrucktem Urteil wies das FG die Klage ab.
- 4 Mit ihrer Revision macht die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht geltend und rügt Verfahrensmängel.
- 5 Die Klägerin beantragt sinngemäß,  
das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und der Klage stattzugeben.
- 6 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

II.

- 7** Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 8** 1. Das FG hat das Begehren zu Recht als Antrag auf Akteneinsicht ausgelegt. Der Antrag ist nicht in einen solchen auf Auskunft nach Art. 15 Abs. 1 und 3 DSGVO umzudeuten. Allein aufgrund des Umstands, dass die Klägerin ihren Antrag auf Akteneinsicht zunächst allein auf Art. 15 DSGVO gestützt hat, kann ihr nicht unterstellt werden, dass sie Auskunft über die beim FA verarbeiteten personenbezogenen Daten begehrt.
- 9** a) Wie der Senat bereits entschieden hat, handelt es sich bei der Gewährung von Akteneinsicht nicht um ein "Weniger" zum Antrag auf Auskunft nach Art. 15 Abs. 1 und 3 DSGVO, sondern 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 (vgl. Senatsurteil vom 20.09.2024 - IX R 24/23, BFHE 284, 531, Rz 15).
- 10** b) Gemessen an diesen Grundsätzen richtete sich das Begehren der Klägerin auf Akteneinsicht. Es zielte darauf ab, Einblick in die Originalakten des FA, das heißt insbesondere in Unterlagen betreffend der sie belastenden anonymen Anzeige zu erlangen. Daran ändert auch nichts, dass die Klägerin Kopien der Akten begehrt.
- 11** 2. Das FG hat im Ergebnis zu Recht einen Anspruch der Klägerin auf Akteneinsicht aus Art. 15 DSGVO versagt.
- 12** Die Datenschutz-Grundverordnung sieht keinen Anspruch auf Akteneinsicht vor. Soweit die Klägerin 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. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat auf die Begründung in seinem Urteil vom 20.09.2024 - IX R 24/23 (BFHE 284, 531, Rz 12 ff.).
- 13** 3. Zwar ist der zuständige Spruchkörper grundsätzlich berechtigt und verpflichtet, einen geltend gemachten Anspruch unter allen zumindest denkbaren rechtlichen Aspekten zu prüfen (Senatsurteil vom 23.01.2024 - IX R 36/21, BFHE 283, 219, Rz 17; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.06.2021 - II R 15/20, Rz 16). Wie das FG zu Recht entschieden hat, verbietet sich im vorliegenden Verfahren eine solche Prüfung jedoch, weil die hierfür erforderlichen Sachentscheidungsvoraussetzungen nicht vorliegen. Es fehlt an der Durchführung eines Vorverfahrens (§ 44 Abs. 1 FGO), da die Klägerin unmittelbar gegen den Bescheid vom 11.03.2021 Klage erhoben hat.
- 14** a) Nach § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 AO ist der Einspruch gegen Verwaltungsakte in Abgabenangelegenheiten, wozu auch die Entscheidung über die Bewilligung oder Ablehnung der Akteneinsicht in die Steuerakten der Finanzbehörde gehört, statthaft (vgl. Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 364 Satz 4; Krömker in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand: 12.2017, § 347 AO Rz 11).
- 15** b) Nichts anderes ergibt sich aus § 32i Abs. 9 Satz 1 AO. Die Vorschrift greift nur, soweit der Antragsteller seinen Akteneinsichtsanspruch aus Art. 15 DSGVO ableitet. Hingegen findet die Regelung keine Anwendung, wie sich aus § 32i Abs. 4 AO sowie der systematischen Stellung im Siebten Abschnitt des Ersten Teils - Einleitende Vorschriften der Abgabenordnung (Datenschutzaufsicht, Gerichtlicher Rechtsschutz in datenschutzrechtlichen Angelegenheiten) ergibt, wenn ein Akteneinsichtsrecht aus anderen rechtlichen Aspekten abgeleitet wird. Eine teleologische Extension des Anwendungsbereichs des § 32i Abs. 9 Satz 1 AO auf Fälle, in denen Ansprüche nicht nur aus der Datenschutz-Grundverordnung, sondern auch aus anderen rechtlichen Aspekten abgeleitet werden, kommt nicht in Betracht.
- 16** aa) Die teleologische Extension einer Norm setzt zum einen eine Regelungslücke voraus. Eine solche liegt vor, wenn ein bestimmter Sachverhalt zwar gesetzlich geregelt ist, jedoch keine Vorschrift für Fälle enthält, die nach dem Grundgedanken und dem System des Gesetzes hätten mitgeregelt werden müssen (u.a. BFH-Urteile vom 09.08.1989 - X R 30/86, BFHE 158, 45, BStBl II 1989, 891, unter 2.a; vom 11.02.2010 - V R 38/08, BFHE 229, 385, BStBl II 2010, 873, Rz 21, m.w.N. sowie vom 28.10.2020 - X R 29/18, BFHE 271, 370, BStBl II 2021, 675, Rz 33). Die Norm muss --gemessen an ihrem Zweck-- unvollständig, das heißt ergänzungsbedürftig sein (BFH-Urteil vom 28.10.2020 - X R 29/18, BFHE 271, 370, BStBl II 2021, 675, Rz 33, m.w.N.). Selbst ein eindeutiger Gesetzeswortlaut

schließt eine Regelungslücke nicht aus (BFH-Urteil vom 11.02.2010 - V R 38/08, BFHE 229, 385, BStBl II 2010, 873, Rz 22, m.w.N.). Zum anderen muss die Regelungslücke planwidrig sein (statt vieler vgl. BFH-Urteil vom 02.07.1997 - I R 32/95, BFHE 183, 496, BStBl II 1998, 176, unter II.2.b bb). Dies erfordert die Feststellung, dass der in Frage stehende Sachverhalt vom Gesetzgeber nur versehentlich nicht geregelt worden ist (BFH-Urteil vom 28.10.2020 - X R 29/18, BFHE 271, 370, BStBl II 2021, 675, Rz 34, m.w.N.). Eine lückenfüllende Ergänzung der Norm darf somit nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widersprechen (BFH-Beschluss vom 10.04.2013 - I R 80/12, BFHE 241, 483, BStBl II 2013, 1004, Rz 28). Keine (planwidrigen) Regelungslücken sind rechtspolitische Unvollständigkeiten ("rechtspolitische Fehler"), bei denen die Ergänzung aus lediglich rechtspolitischen Gründen wünschenswert wäre (vgl. Senatsurteil vom 26.09.2023 - IX R 19/21, BFHE 281, 514, BStBl II 2024, 43, Rz 33).

- 17** bb) Zwar liegt insoweit eine Regelungslücke vor, als nicht gesetzlich geregelt ist, ob ein Vorverfahren durchzuführen ist, wenn zwar die Voraussetzungen des § 32i Abs. 9 Satz 1 AO vorliegen, zugleich das begehrte Ziel aber auch aufgrund anderer rechtlicher Aspekte verfolgt wird. Eine entsprechende Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 32i Abs. 9 Satz 1 AO würde jedoch der vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf die Fälle des § 32i Abs. 1 bis 3 AO widersprechen (vgl. Krumm in Tipke/Kruse, § 32i AO Rz 15a). Der Gesetzgeber schließt mit § 32i Abs. 9 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 32e AO bewusst Auskunfts- und Informationszugangsansprüche nach den Informationsfreiheitsgesetzen des Bundes und der Länder vom Anwendungsbereich des § 32i Abs. 9 Satz 1 AO aus. Daher hat er auch in Kauf genommen, dass es insoweit zu einer Aufspaltung des Rechtsschutzwegs kommen kann, soweit ein Anspruch auf Auskunft mit der Datenschutz-Grundverordnung und mit einem Informationsfreiheitsgesetz des Bundes beziehungsweise eines Landes begründet wird. Insoweit besteht auch kein Raum für die Annahme, dass etwas anderes gelten könnte, wenn ein Anspruch weder mit der Datenschutz-Grundverordnung noch mit einem Informationsfreiheitsgesetz, sondern mit einem anderweitigen rechtlichen Aspekt begründet wird. Auch nach dem Sinn und Zweck des § 32i Abs. 9 Satz 1 AO ist keine erweiternde Auslegung geboten. Hintergrund des Ausschlusses des Einspruchsverfahrens bei datenschutzrechtlichen Streitigkeiten ist unter anderem, dass der betroffenen Person bereits kraft gesetzlicher Regelung durch die Datenschutz-Grundverordnung die Möglichkeit der Beschwerde bei der Datenschutzaufsichtsbehörde eingeräumt wird, wenn sie der Ansicht ist, dass die Verarbeitung der sie betreffenden personenbezogenen Daten gegen die Datenschutz-Grundverordnung verstößt (BTDrucks 19/22850, S. 162 f.). Die Datenschutzaufsichtsbehörde wird jedoch nur einen etwaigen Verstoß gegen die Datenschutz-Grundverordnung, jedoch nicht gegen anderweitige rechtliche Aspekte überprüfen (vgl. Art. 55 ff. DSGVO sowie Senatsurteil vom 12.12.2023 - IX R 33/21, BFHE 282, 517, BStBl II 2024, 399, Rz 30 ff.).
- 18** c) Die von der Klägerin hiergegen vorgebrachten Einwände vermögen nicht zu überzeugen.
- 19** aa) Entgegen der Auffassung der Klägerin hat das FG nicht gegen das Rechtsstaatsprinzip gemäß Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. dem Prozessgrundrecht des Art. 19 Abs. 4 GG sowie gegen Art. 41 Abs. 2 Buchst. a der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EUGrDRCh) und den unionsrechtlichen Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte (vgl. hierzu Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Teodor Ispas und Anduța Ispas gegen Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj vom 09.11.2017 - C-298/16, EU:C:2017:843) verstoßen. Das FG hat einen Akteneinsichtsanspruch nicht generell in Abrede gestellt, sondern geht zu Recht davon aus, dass insoweit --aufgrund der Unzulässigkeit der Klage mangels Vorverfahrens-- keine inhaltliche Prüfung stattfinden kann.
- 20** bb) Das Erfordernis eines Vorverfahrens nach § 44 Abs. 1 FGO verletzt auch nicht den Anspruch auf Gewährung effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG und Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG. Die Klägerin wird hierdurch nicht rechtsschutzlos gestellt. Entscheidet die Finanzbehörde zum Beispiel nicht in angemessener Frist über den Einspruch, so ist Rechtsschutz hinreichend zeitnah im Wege einer Untätigkeitsklage gemäß § 46 FGO zu erlangen (vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 16.01.2007 - 1 BvR 2412/05, zur sogenannten doppelten behördlichen Untätigkeit). Auch wird der Zugang zu den Gerichten nicht in unzumutbarer Weise erschwert. Der Weg zu den Gerichten, insbesondere auch zur inhaltlichen Überprüfung einer Verwaltungsentscheidung, darf von der Erfüllung und dem Fortbestand bestimmter formaler Voraussetzungen abhängig gemacht werden (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 07.02.2023 - 2 BvR 1057/22, Rz 30, m.w.N.).
- 21** cc) Dem Erfordernis eines Vorverfahrens steht auch nicht die Charta der Grundrechte der Europäischen Union entgegen.
- 22** Soweit die Klägerin Art. 41 Abs. 2 Buchst. a EUGrDRCh zitiert, ist dem --ungeachtet der Frage, ob sich hieraus die

Unverhältnismäßigkeit eines Vorverfahrens überhaupt ableiten lässt-- bereits entgegenzuhalten, dass die Vorschrift gemäß Art. 51 Abs. 1 Satz 1 EUGrdRCh für Organe, Einrichtungen und sonstige Stellen der Union und für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union gilt. Dies ist hier ersichtlich nicht der Fall.

- 23** Zudem hat der EuGH bereits entschieden, dass die Erfordernisse einer vorherigen Durchführung von außergerichtlichen Streitbeilegungs- oder Mediationsverfahren (vgl. EuGH-Urteile Rosalba Alassini gegen Telecom Italia SpA u.a. vom 18.03.2010 - C-317/08 bis C-320/08, EU:C:2010:146, Rz 67 sowie Livio Menini und Maria Antonia Rampanelli gegen Banco Popolare Società Cooperativa vom 14.06.2017 - C-75/16, EU:C:2017:457, Rz 61) sowie die Ausschöpfung eines verfügbaren Verwaltungsrechtsbehelfs (EuGH-Urteil Peter Puškár gegen Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky und Kriminálny úrad finančnej správy vom 27.09.2017 - C-73/16, EU:C:2017:725, Rz 76) nicht gegen Art. 47 EUGrdRCh verstoßen.
- 24** 4. Gemessen hieran hat das FG --entgegen der Auffassung der Klägerin-- den Klageantrag auch nicht "verfahrensfehlerhaft zu eng ausgelegt", sondern ist rechtsfehlerfrei von der Unzulässigkeit der Klage ausgegangen.
- 25** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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