
Datum: 05.11.2002
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 7155/00 S
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2002:1105.1K7155.00S.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Strittig ist ober der Beklagte (Bekl.) die beantragte Einsicht des Klägers in seine persönlichen Steuerakten einschließlich der Püferhandakten sowie in die entsprechenden Akten der Z und Partner GbR zu Recht abgelehnt hat. 2

Der Kläger arbeitet als Detektiv. Dabei war er zunächst im Rahmen der Z und Partner GbR tätig, ab 1996 auf Grund des Austrittes der bisherigen Mitgesellschafterin Frau S als Einzelunternehmer. Der Kläger wurde durch diesen Austritt alleiniger Rechtsnachfolger der Z und Partner GbR. Am 4.12.1998 ordnete der Beklagte die steuerliche Außenprüfung des Klägers und der Z und Partner GbR an. Die Prüfungsanordnungen wurden nicht durch Rechtsmittel angegriffen. Die steuerliche Außenprüfung umfasste beim Kläger die Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 1996 und 1997. Im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung der Z und Partner GbR wurden die Umsatzsteuer, die einheitliche und gesonderte Feststellung und die Gewerbesteuer für die Jahre 1993 bis 1995 geprüft. 3

Während der steuerlichen Außenprüfung der Z und Partner GbR wurden zur Überprüfung der geltend gemachten Fremdarbeiten Kontrollmitteilungen an die für die Auftragnehmer zuständigen Finanzämter übermittelt. Die Auswertung der Rückantworten dieser Finanzämter 4

führte dazu, dass es zu Kürzungen von bislang anerkannten Vorsteuerbeträgen kam. Der Beklagte war der Ansicht, dass die Unternehmereigenschaft der betroffenen Auftragnehmer nicht bestätigt wurde. Im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung des Klägers wurde festgestellt, dass der Gewinn für 1996 diesem in voller Höhe zuzurechnen sei. Begründet wurde dies mit dem Bestehen des Einzelunternehmens seit dem 1.1.1996 nach Ausscheiden der bisherigen Mitgesellschafterin zum 31.12.1995. Ein auf Grund eines vor dem Landgericht Essen am 7.10.1997 geschlossenen Vergleichs gezahlter Betrag in Höhe von 35.000,00 DM wurde seitens des Beklagten als Auszahlung des Kapitalkontos der bisherigen Mitgesellschafterin gewürdigt. Diese Zurechnung war bereits vor Beginn der steuerlichen Außenprüfung im Einkommensteuerbescheid 1996 vorgenommen worden, gegen den der Kläger Einspruch eingelegt hatte. Der Beklagte ging auf die Zurechnung des Gewinns 1996 beim Kläger ausführlich in seinen Prüfungsberichten vom 28.10.2000 bzw. 30.10.2000 ein. Weitere Änderungen auf Grund der steuerlichen Außenprüfung wurden im Bereich der Einkommensteuer 1996 im Rahmen des bereits anhängigen Rechtsbehelfsverfahrens berücksichtigt.

Der Kläger hat zunächst gegen die auf Grund der steuerlichen Außenprüfung erlassenen Umsatzsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide 1993-1995 der Z und Partner GbR Einspruch eingelegt. Da die Umsatzsteuerbescheide 1993, 1994 und 1995 nicht gegenüber dem Kläger als Rechtsnachfolger der Z und Partner GbR bekannt gegeben wurden, sondern gegen ihn als Empfangsbevollmächtigten der GbR ergingen, waren sie unwirksam. Der Beklagte hat dies und die Tatsache, dass er auf Grund erneuter Prüfung der Vorsteuerabzugsfähigkeit diese Umsatzsteuerbescheide nicht erneut bekannt geben wollte, dem Kläger mit Schreiben vom 29.11.2001 erläutert. Klarstellend hob er die Umsatzsteuerbescheide mit diesem Schreiben auf. Auf eine erneute Bekanntgabe der Gewerbesteuermessbescheide, die ebenfalls wegen fehlerhafter Bekanntgabe unwirksam waren, verzichtete der Beklagte ebenfalls, ohne dies dem Kläger separat mitzuteilen. 5

Am 6.12.2001 erließ der Beklagte einen negativen Feststellungsbescheid für 1996, mit dem er die Konsequenzen aus seiner Rechtsauffassung zog, dass die Einkünfte seit dem 1.1.1996 nicht durch eine Mitunternehmerschaft, sondern im Rahmen des klägerischen Einzelunternehmens erzielt worden sind. Hiergegen legte der Kläger am 9.12.2001 Einspruch ein, den er bislang nicht begründet hat. 6

Das Einspruchsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 wurde mit Vorbringen gegen den durch den negativen Feststellungsbescheid 1996 aufgehobenen Feststellungsbescheid 1996 begründet und am 22.11.2000 auf Antrag des Klägers bis zur Rechtskraft der Feststellungsbescheide 1995 und 1996 ausgesetzt. Bislang erfolgte keine weitere Begründung des Einspruchs gegen den Einkommensteuerbescheid 1996. 7

Einspruch legte der Kläger im Weiteren am 20.7.2000 gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 und 1997 und den Einkommensteuerbescheid 1997 ein. Die Einsprüche gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 und 1997 nahm der Kläger am 24.7.2000 zurück. Das Einspruchsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 wurde im Hinblick auf die Revision gegen das Urteil des FG Nürnberg vom 13.10.1999 (EFG 2000, 505) wegen der Begrenzung des Sonderausgabenabzugs für Vorsorgeaufwendungen am 21.11.2000 gemäß § 363 Abs. 2 AO zum Ruhen gebracht. 8

Der Kläger war während der steuerlichen Außenprüfung und auch in den anschließenden Verwaltungsverfahren steuerlich beraten. 9

Parallel zu den durchgeführten steuerlichen Außenprüfungen beantragte der Kläger bei dem Beklagten am 28.9.1999 Akteneinsicht sowohl in seine persönlichen Steuer- und Prüfungsakten wie auch in diejenigen der Z und Partner GbR. Es kam in der Folgezeit am 8.12.1999 zur Übersendung der Kopien der Antworten der Finanzämter auf die Kontrollmitteilungen an den steuerlichen Berater. Eine Akteneinsicht in die persönlichen Akten des Klägers lehnte der Beklagte allerdings mit Bescheid vom 29.6.2000 ab. Hiergegen legte der Beklagte am 30.6.2000 Einspruch ein. Mit Bescheid vom 25.7.2000 lehnte der Beklagte dann auch die Akteneinsicht des Klägers im Hinblick auf die Z und Partner GbR ab, wogegen der Kläger am 26.7.2000 Einspruch einlegte. Mit Bescheiden vom 21.11.2000 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet ab.

Der Beklagte begründete die Ablehnung in beiden Bescheiden im Wesentlichen damit, dass es kein Recht auf Akteneinsicht im Steuerverwaltungsverfahren gebe. § 91 AO stelle eine solche Akteneinsicht vielmehr in das Ermessen der Finanzbehörde. Einschränkend wirke in diesem Zusammenhang das Steuergeheimnis. Dieses verbiete insbesondere die Einsichtnahme in sämtliche Prüferaufzeichnungen, also auch dessen Handakte, da sich dort regelmäßig auch Anfragen und Auskünfte im Hinblick auf die Umsatzbesteuerung Dritter befänden. Im konkreten Fall wird auch auf die bereits übersandten Aktenkopien verwiesen. Ein Grund für den Kläger darüber hinaus Teile der Akten einzusehen, sei nicht erkennbar. Der Beklagte ist auch der Meinung, dass keine schlüssigen Argumente vorlägen, die eine Akteneinsicht rechtfertigten, da die in diesen Akten befindlichen Vorgänge dem Kläger bekannt sein müssten. Ein Recht, die Akteneinsicht zu verlangen, um die konkreten Gründe für den Anlass der Betriebsprüfungen zu erfahren, bestehe nicht. 11

Mit seiner Klage vom 21.11.2000 verfolgt der Beklagte sein Anliegen, Akteneinsicht zu erlangen, fort. 12

Der Kläger hält die Ermessensentscheidung des Beklagten hinsichtlich der Ablehnung der Akteneinsicht für fehlerhaft. Er will mit der Akteneinsicht insbesondere die Erkenntnisse des Beklagten im Hinblick auf die fehlende Unternehmereigenschaft einiger Auftragnehmer mit eigenen Recherchen vergleichen. In diesem Zusammenhang wird seitens des Klägers insbesondere darauf hingewiesen, dass die Kontrollmitteilungen der betreffenden Finanzämter nur die umsatzsteuerliche Erfassung im Monat März 1999 betreffen, nicht aber die zu prüfenden Jahre. Auch sei teilweise bei nichtzuständigen Finanzämtern angefragt worden. Daneben bestehe ein Interesse am Abgleich der Erkenntnisse in Sachen "S/Z". Weitere Gründe für seine Anträge brachte der Kläger bis zum Ende der Rechtsbehelfsverfahren nicht vor. 13

Im Klageverfahren trug er die folgenden Gründe vor: Er ist der Ansicht, dass der Hinweis auf die Verletzung des Steuergeheimnisses zur Ablehnung seiner Akteneinsichten zu pauschal gehalten sei. Weiter besteht seiner Meinung nach ein berechtigtes Interesse an der Akteneinsicht deshalb, weil er so eine Amtspflichtverletzung des Prüfers überprüfen könne. Nach erfolgter Akteneinsicht wolle er, auch das rechtfertige seiner Meinung nach die Akteneinsicht, eine Einigung ohne gerichtliches Verfahren im Hinblick auf die Ergebnisse der steuerlichen Außenprüfungen versuchen. Der Kläger hält sich durch die Versagung der Akteneinsicht in seinem Recht auf rechtliches Gehör und seinen im seit dem 1.1.2002 geltenden Informationsfreiheitsgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen festgelegten Rechten verletzt. 14

Der Kläger beantragt sinngemäß, 15

unter Aufhebung der Bescheide vom 29.6.2000 und 25.07.2000, 16

in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.11.2000 den Beklagten	17
zu verpflichten, ihm Akteneinsicht in seine Steuer- und Prüfungsakten	18
sowie in die Steuer- und Prüfungsakten der Z und Partner GbR	19
zu gewähren.	20
Der Beklagte beantragt,	21
die Klage abzuweisen.	22
Der Beklagte verweist hinsichtlich der Begründung auf seine Einspruchsentscheidungen.	23
Am 14.11.2001 hat ein Erörterungstermin stattgefunden. Die Beteiligten haben im Rahmen dieser Erörterung auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. Es wird bezüglich der weiteren Einzelheiten auf das Protokoll dieses Erörterungstermins verwiesen sowie wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes auf den Inhalt der Gerichtsakte und auf die beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.	24
<u>Entscheidungsgründe</u>	25
Der Senat entscheidet gemäß § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung.	26
Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.	27
1. Gegen die Verweigerung der Akteneinsicht ist der Finanzgerichtsweg gemäß § 33 Abs. 2 Satz 1 FGO gegeben. Dies gilt auch hinsichtlich der Geltendmachung von Rechten auf Akteneinsicht nach dem seit dem 1.1.2002 geltenden Informationsfreiheitsgesetz Nordrhein-Westfalen - IFG NRW (GV. NRW 2001, S. 806), unabhängig von der Frage, inwieweit dieses Gesetz im vorliegenden Fall zu beachten ist. Der als Rechtsgrundlage für eine Akteneinsicht in Frage kommende § 4 Abs. 1 IFG NRW stellt zwar eine dem öffentlichen Recht zuzuordnende Norm dar, die grundsätzliche Zuständigkeit des Verwaltungsrechtsweg (OVG Münster, Urteil vom 8.5.2002, Az. 21 E 349/02, juris Nr. MWRE202011062) wird im vorliegenden Fall aber von der Spezialzuständigkeit der Finanzgerichte für Abgabenangelegenheiten i.S.d. § 33 Abs. 2 Satz 1 FGO verdrängt. Der Begriff der Abgabenangelegenheiten umfasst alle mit der Verwaltung von Abgaben oder sonst mit der Anwendung der abgabenrechtlichen Vorschriften durch die Finanzbehörden zusammenhängenden Angelegenheiten (BFH-Urteil vom 23.10.1974 VII R 54/70, BStBl. II 1975, 298). Da es im vorliegenden Fall um die Überprüfung einer Entscheidung der Finanzbehörden geht, sind die Abgabenangelegenheiten betroffen.	28
Das Begehren auf Akteneinsicht ist durch die geltend gemachte Verpflichtungsklage zu verfolgen. Das Nichtgewähren der Akteneinsicht ist eine mit unmittelbarer Rechtswirkung nach außen gerichtete Entscheidung einer Behörde, mit der diese einen Einzelfall auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts regelt. Somit liegt diesbezüglich ein Verwaltungsakt i.S.d. § 118 S. 1 AO vor (BFH-Urteil vom 16.12.1987 I R 66/84, BFH/NV 1988, 319; FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 23.6.1994 I 174/93, EFG 1995, 50; FG Köln, Urteil vom 15.5.2002 2 K 1781/99, EFG 2002, 1150; für den vergleichbaren Fall der Auskunft auch BVerwG-Urteil vom 25.2.1969 I C 65/67, NJW 1969, 1131; a.A. FG Saarland, Urteil vom 4.11.1994 1 K 154/94, EFG 1995, 156). Im konkreten Fall erfolgte dies durch Erlass der Ablehnungsbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidungen. Diese Entscheidungen sind	29

der Schwerpunkt der hier vorliegenden Klage und damit auch der richterlichen Überprüfung. Dass die Akteneinsichtsgewährung selbst eine tatsächliche Handlung ist, ändert an dem verfolgten Klageziel nichts. Gegen die Entscheidungen des Beklagten in Gestalt der Einspruchsentscheidungen klagt der Kläger auch ausdrücklich, sodass der Klageantrag als Antrag auf Verpflichtung des Beklagten auf Gewährung der Akteneinsicht auszulegen war.

2. Die Klage ist unbegründet. Der Beklagte hat nicht ermessenfehlerhaft entschieden, indem er die Akteneinsicht verweigerte. 30

Die Abgabenordnung kennt kein Recht auf Akteneinsicht (FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 23.6.1994 I 174/93, EFG 1995, 50; FG Saarland, Urteil vom 4.11.1994 1 K 151/94, EFG 1995, 156; Hess. FG, Urteil vom 16.3.1999 2 K 3171/96, wistra 1999, 320; Hess. FG, Urteil vom 16.3.1990 1 K 4538/89, EFG 1990, 503). Ein solches Recht ist in § 91 AO aus Gründen der Praktikabilität nicht geregelt worden (BT-Drucks. 7/4292, 24f.). Auch das Grundgesetz, insbesondere das Recht auf rechtliches Gehör gemäß Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG, verpflichtet nicht zur Schaffung eines solchen Rechtes (FG Saarland, a.a.O., 157 unter Hinweis auf Maunz/Düring/Scholz, Art. 19 Rdnr. 256). Das Recht auf rechtliches Gehör gemäß Art. 19 Abs. 4 S. 1 GG umfasst zwar nicht nur das formelle Recht und die Möglichkeit, die Gerichte anzurufen, sondern auch den substantziellen Anspruch auf eine tatsächlich wirksame gerichtliche Kontrolle (BVerfG-Urteil vom 15.12.1983 1 BvR 209, 269, 362, 420, 440, 483/83 - sog. Volkszählungsurteil -, BVerfGE 65, 1 (70)). Ein solcher substantzieller Anspruch wird aber durch das Akteneinsichtsrecht im finanzgerichtlichen Verfahren gemäß § 78 Abs. 1 FGO Gewähr leistet, sodass es eines weiteren Anspruches bereits im Verwaltungsverfahren nicht bedarf. Im Rahmen des finanzgerichtlichen Rechtsschutzes ermöglicht § 78 Abs. 1 FGO auch die Einsicht in die Akten der Finanzverwaltung. Anders als im Fall eines allgemeinen Akteneinsichtsrechts im Verwaltungsverfahren setzt die im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens mögliche Akteneinsicht aber das Vorliegen einer bestimmten Rechtsverletzung voraus. Es ist in diesem Zusammenhang auch möglich, eine wahrscheinliche oder mögliche Rechtsverletzung geltend zu machen, die nach erfolgter Akteneinsicht i.S.d. § 78 Abs. 1 FGO konkretisiert wird. Somit genügt dieses Akteneinsichtsrecht der Gewährleistung einer wirksamen gerichtlichen Kontrolle, wie es Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG verlangt. Ein allgemeines Akteneinsichtsrecht ohne Vorliegen oder Behaupten einer zumindest möglichen Rechtsverletzung kann dagegen nicht Teil einer gerichtlichen Kontrolle sein, sondern ist vielmehr Teil des Interesses des Bürgers auf Information über die ihn betreffenden Daten. 31

Eines allgemeinen Akteneinsichtsrechts in die bei den Finanzbehörden gespeicherten Daten bedarf es auch nicht, um dem Bürger erst dadurch die Möglichkeit zu geben festzustellen, wer wo über ihn Daten in welcher Weise gespeichert und damit verfügbar hat. Auf Grund des Steuergeheimnisses i.S.d. 32

§§ 30 bis 31a AO hat der Gesetzgeber sichergestellt, dass die von den Finanzbehörden erhobenen Daten vor Missbrauch geschützt sind (so auch BVerfG-Urteil vom 15.12.1983 1 BvR 209, 269, 362, 420, 440, 483/83 - sog. Volkszählungsurteil -, BVerfGE 65, 1 (45)). Dem Bürger ist damit bekannt, dass Daten der Finanzverwaltung grundsätzlich nur dort gespeichert werden. 33

Das Steuergeheimnis gewährleistet deshalb auch die Erhebung der entsprechenden Daten, ohne dass das Recht des Bürgers auf informationelle Selbstbestimmung verletzt wird. Dieses durch Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG als Teil des allgemeinen Persönlichkeitsrechts geschützte Recht verlangt seinerseits nicht einen über die dargestellten Grundsätze des Art. 19 Abs. 4 GG hinausgehenden Schutz in Form eines allgemeinen Akteneinsichtsrechts ohne 34

Vorliegen einer Rechtsverletzung. Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung ist als Abwehrrecht des Bürgers gegen den Staat zu verstehen und setzt gerade eine zumindest mögliche Rechtsverletzung voraus. Auch unter diesem Gesichtspunkt genügt das Vorliegen eines Akteneinsichtsrechts im Rahmen des Finanzgerichtsverfahrens.

Die Regelung der AO, kein allgemeines Akteneinsichtsrecht zu gewähren, verstößt auch nicht gegen die Datenschutzrichtlinie der Europäischen Gemeinschaft (Richtlinie 95/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rats zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr - Datenschutzrichtlinie -, Abl. Nr. L 281 vom 23.11.1995). Art. 13 Abs. 1 dieser Datenschutzrichtlinie ermöglicht den Mitgliedsstaaten, Rechtsvorschriften zu erlassen, die die Pflichten und Rechte im Hinblick auf das Auskunftsrecht des Art. 12 dieser Richtlinie in Steuerangelegenheiten beschränken. Eine solche Beschränkung ist die hier erfolgte bewusste Nichtgewährung der Akteneinsicht im Verwaltungsverfahren durch die AO. 35

Die Regelungen des § 78 FGO, die ein umfassendes Recht zur Einsichtnahme im Finanzgerichtsverfahren vorsehen, sind im Steuerverwaltungsverfahren nicht entsprechend anzuwenden. Es fehlt schon auf Grund der beschriebenen bewussten Entscheidung des Gesetzgebers an der für eine analoge Anwendung notwendigen Gesetzeslücke. 36

Die Finanzverwaltung gewährt allerdings unter dem Gesichtspunkt des rechtlichen Gehörs den Beteiligten Akteneinsicht (Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 91, Abs. 4). Hiernach kann im Einzelfall nach dem Ermessen der Finanzbehörde Akteneinsicht eingeräumt werden. Gemäß § 5 AO hat die Finanzbehörde dieses Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten. Das Gericht darf gemäß § 102 FGO nur prüfen, ob der Verwaltungsakt oder die Ablehnung oder die Unterlassung des Verwaltungsakts rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist. Zu überprüfen ist im vorliegenden Fall, ob der Beklagte bei Erlass der Einspruchsentscheidungen das nötige Ermessen ausgeübt hat und insbesondere das Interesse des Klägers auf Akteneinsicht mit den öffentlichen Belangen, die dagegen sprechen, abgewogen hat. 37

Der Beklagte hat im vorliegenden Fall fehlerfrei sein Ermessen ausgeübt und, so weit er dies erkennen konnte, die Interessen des Klägers mit den entgegenstehenden öffentlichen Belangen abgewogen. Aus dem Vorbringen des Klägers selbst konnte der Beklagte ein Interesse des Klägers an der hier verlangten Akteneinsicht nicht erkennen. Dem Vorbringen des Klägers, durch die Akteneinsicht seine eigenen Recherchen hinsichtlich der Unternehmereigenschaft von Auftragnehmern mit den Erkenntnissen aus dem durchgeführten Kontrollverfahren des Beklagten zu vergleichen, steht die Übersendung der entsprechenden Kopien aus der Prüferakte entgegen. Hierdurch wird die von ihm gewünschte Kontrolle möglich, worauf der Beklagte zu Recht abstellt. Durch die kurz nach der Einspruchsentscheidung erfolgte klarstellende Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide und der sich daraus ergebenden erneuten Berücksichtigung der Vorsteuerabzugsbeträge zu Gunsten des Klägers ist dieses Interesse des Klägers an der Akteneinsicht sogar weggefallen. Folge ist, dass selbst wenn man ein Interesse des Klägers annähme, eine Neubescheidung aus diesem Grunde nicht mehr erfolgen könnte. Das Vorbringen, die Erkenntnisse in Sachen "S/Z" abgleichen zu wollen, ist zu ungenau, um ein konkretes Interesse des Klägers erkennen zu lassen. Weiteres Vorbringen des Klägers erfolgte erst im Klageverfahren und war deshalb von dem Beklagten bei seiner Ermessensentscheidung nicht zu berücksichtigen. Für die gerichtliche Überprüfung der Rechtmäßigkeit der 38

Ermessensentscheidung ist nämlich grundsätzlich die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung maßgeblich (BFH-Urteil vom 8.2.1994 VII R 88/92, BStBl. II 1994, 552).

Aber auch bei Vorliegen dieses Vortrages des Klägers im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung hätte der Beklagte zu keinem anderen Ergebnis kommen müssen, da dieser Vortrag nicht geeignet ist, das berechnete Interesse des Klägers an einer Akteneinsicht zu begründen. So sei darauf hingewiesen, dass der Vortrag des Klägers, eine eventuell vorliegende Amtspflichtverletzung des Prüfers des Beklagten zu überprüfen, nicht geeignet ist, ein Interesse des Klägers an der Akteneinsicht im Steuerverwaltungsverfahren zu begründen. Es fehlt in den Fällen der Prüfung von Regressmöglichkeiten an dem inneren Zusammenhang mit dem Besteuerungsverfahren, welches aber Grundlage für diese Akteneinsicht sein muss (Hess. FG, Urteil vom 16.3.1996, Az. 1 K 4538/89, EFG 1990, 503). Ein berechtigtes Interesse eines Steuerpflichtigen an einer Akteneinsicht in Steuer- wie Prüferakten setzt nämlich voraus, dass dieses im Zusammenhang mit einem Abgabungsverfahren als spezieller Art des Verwaltungsverfahrens geschieht. Die Überprüfung von Regressansprüchen steht aber im Zusammenhang mit einem Amtshaftungsverfahren, also einem Zivilrechtsstreit.

39

Die Begründung des Klägers, nach erfolgter Akteneinsicht eine Einigung ohne gerichtliches Verfahren mit dem Beklagten zu versuchen, ist ebenfalls nicht geeignet, ein Interesse des Klägers an der Akteneinsicht zu begründen. Um hier ein solches Interesse zu begründen, hätte der Kläger konkret die strittigen Punkte nennen müssen.

40

Ein Interesse des Klägers an der Akteneinsicht kann schließlich auch nicht deshalb bestehen, weil ihm nur so interne Vermerke und Aufzeichnungen, insbesondere soweit sie in der Prüferhandakte vorhanden sind, bekannt werden konnten. Entscheidend für den Steuerpflichtigen sind die Entscheidungen der Finanzbehörde und ihre Begründung. Diese können dann vom Steuerpflichtigen im Rahmen von Rechtsbehelfsverfahren und Klagen überprüft werden. Die Motive für das Verwaltungshandeln, soweit sie sich nicht aus der Begründung ergeben, sind nicht überprüfbar. Entsprechend muss es auch an der Berechtigung eines Interesses hinsichtlich der Akteneinsicht in solche Unterlagen fehlen. Eine Verpflichtung zur Offenlegung interner Unterlagen kann deshalb nicht bestehen (Hess. FG, Urteil vom 16.3.1990, Az. 1 K 4538/99, EFG 1990, 503). Die Entscheidung des BFH vom 16.5.2000 (Az. VII B 200/98, BStBl. II 2000, S. 541) ist diesbezüglich nicht einschlägig, da im dort behandelten Fall ein Gericht im Tenor einer anderen Entscheidung die Akteneinsicht vollumfänglich ausgesprochen hatte. Der BFH stellt in der Entscheidung vom 16.5.2000 dann nur klar, dass eine solche vollumfängliche Akteneinsicht auch interne Unterlagen umfassen muss. Zur Frage, ob der Umfang der ausgeurteilten Akteneinsicht richtig war, hatte der BFH in diesem Verfahren keine Stellung zu nehmen.

41

Ein berechtigtes Interesse des Klägers bestände auch nicht, wenn ihm letztlich daran gelegen gewesen wäre, herauszufinden, weshalb die steuerliche Außenprüfung angeordnet worden ist. Auch diesbezüglich geht es um eine Frage, die die Motive des Verwaltungshandelns betrifft. Nach außen handelte der Beklagte durch Erlass der entsprechenden Prüfungsanordnungen. Diese hat der Kläger rechtswirksam werden lassen, sodass ein weitergehendes Interesse seinerseits schon deshalb nicht erkennbar ist. Etwas anderes gilt auch nicht auf Grund der noch bestehenden Einsprüche. Hinsichtlich des Einspruchs gegen den negativen Feststellungsbescheid fehlt es an einer Begründung, die Einspruchsverfahren gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 lassen ebenfalls keine berechtigten Interessen des Klägers an einer Akteneinsicht erkennen. So weit hier die Frage der

42

Berücksichtigung der Gewinne allein bei dem Kläger von Interesse sein könnte, sind die Gründe für diese Nichtberücksichtigung bereits in den Prüfungsberichten genannt. Hinsichtlich des Einspruchs gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 sind auch nur Einwendungen gemacht worden, die das Feststellungsverfahren betreffen. Inwieweit hier eine Akteneinsicht weiterhelfen soll, ist nicht erkennbar. Der Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 erfolgt allein im Hinblick auf ein anhängiges Revisionsverfahren und betrifft ausschließlich eine Rechtsfrage, die vom Kläger nicht durch eine Akteneinsicht begründet werden kann. Auf Grund des Ruhens dieses Einspruchsverfahrens erübrigt sich eine solche Akteneinsicht.

Der Beklagte ging im Rahmen der von ihm durchgeführten Abwägung zu Recht davon aus, dass ein berechtigtes Interesse des Klägers an der Akteneinsicht für ihn nicht erkennbar war. Für das Gericht ist dieses Interesse des Klägers selbst bei - durch den Beklagten nicht nötiger - Berücksichtigung des Klagevorbringens bislang nicht erkennbar. Bereits durch die Qualifikation der Argumente des Klägers als unschlüssig hat der Beklagte diese in seinem Entscheidungsprozess berücksichtigt und somit in den Abwägungsprozess eingebracht. Darüber hinaus hat er diese Argumente des Klägers dem öffentlichen Interesse im Hinblick auf das in § 30 AO normierte Steuergeheimnis gegenübergestellt und beide gegeneinander abgewogen. Mangels Vorliegens eines erkennbaren berechtigten Interesses des Klägers an der Akteneinsicht kann es dahinstehen, inwieweit die Grenzen des Schutzes durch das Steuergeheimnis richtig gezogen worden sind, oder eine Einsichtnahme unter Zurückhaltung von Teilen der Akten hätte erfolgen können. 43

Ein Recht auf Akteneinsicht ergibt sich im vorliegenden Fall auch nicht aus § 4 Abs. 1 IFG NRW. Dieses Gesetz trat gemäß § 15 IFG NRW erst zum 1. 1. 2002 in Kraft. Folglich ist es für den hier zu beurteilenden Vorgang, der mit den Einspruchsentscheidungen vom 21.11.2000 endete, nicht relevant. § 4 Abs. 1 IFG NRW könnte aber auch ansonsten die beschriebenen Regelungen der AO nicht erweitern. Diese Vorschrift ist Teil eines Landesgesetzes und kann die vom Bundesgesetzgeber gewählte Regelung, keine Akteneinsicht in Abgabenangelegenheiten zu gewähren, nicht außer Kraft setzen. Gemäß Art. 105 Abs. 2 GG steht dem Bund die konkurrierende Gesetzgebung für die Steuern (soweit nicht bereits ausschließliche Gesetzgebungskompetenz gemäß Art. 105 Abs. 1 GG vorliegt) zu. Art. 108 Abs. 5 Satz 2 GG gibt dem Bund darüber hinaus auch die Gesetzeskompetenz, das steuerliche Verfahrensrecht zu regeln. Dies erfolgte gemeinsam mit allgemeinen materiellen Regelungen durch Erlass der AO. Die AO ist somit hinsichtlich des steuerlichen Verfahrensrechts das spezielle Bundesrecht. Eine Gesetzgebungskompetenz der Länder, auch des Landes NRW, daneben für das steuerliche Verfahrensrecht ist nicht erkennbar. Somit kann eine Anwendung des IFG, unabhängig vom § 2 Abs. 1 IFG NRW, der den Anwendungsbereich darlegt, nicht den Bereich des steuerlichen Verfahrensrechts, hier die Akteneinsicht, regeln wollen. Hier ist nämlich zu beachten, dass die AO bewusst und geplant kein Recht auf Akteneinsicht gewähren will. Ein solches Recht, geregelt durch Bundesrecht, kann nicht durch Landesrecht gebrochen werden. Dies ergibt sich ausdrücklich aus Art. 31 GG. 44

Auf Grund dieses Vorranges der AO als Bundesrecht für den Fall der Akteneinsicht gegenüber entsprechenden landesrechtlichen Regelungen kann sich das Akteneinsichtsrecht des Klägers auch nicht aus § 18 Abs. 1 Satz 1 DSG NRW - in dem dort festgelegten Umfang - ergeben. 45

3. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 AO. 46

4. Die Entscheidung über die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 1 Nr. 1 FGO. 47

