

Finanzgericht Münster, 6 K 4441/10 AO

Datum: 28.03.2012
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 4441/10 AO

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor: Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten darüber, ob dem Kläger als Abwickler einer Steuerberaterpraxis im Sinne des § 70 Steuerberatungsgesetz (StBerG) ein Recht auf Vorlage von Auszügen aus dem steuerlichen Erhebungskonto und/oder auf Akteneinsicht zusteht.

Der Kläger ist als Steuerberater in A tätig. Sein ebenfalls in A ansässiger Berufskollege, Herr Steuerberater B, litt im Jahr 2009 an einer schweren Erkrankung, die ihn auf nicht absehbare Zeit an der Berufsausübung hinderte. Die Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe bestellte den Kläger mit Bescheid vom 08.10.2009 gemäß § 69 Abs. 3 StBerG zum alleinigen Vertreter des Steuerberaters B. Die Vertretung war zunächst auf ein Jahr befristet. Auf Grund eines Eigenantrages vom 19.10.2009 bestellte das Amtsgericht C, Insolvenzgericht, am 19.10.2009 Herrn Rechtsanwalt L zum vorläufigen Insolvenzverwalter über das Vermögen von Herrn Steuerberater B (Az. 80 IN). Mit Beschluss vom 23.11.2009 eröffnete das Amtsgericht C das Insolvenzverfahren und bestellte Herrn Rechtsanwalt L zum Insolvenzverwalter. Trotz zwischenzeitlich vom Insolvenzverwalter angezeigter Masseunzulänglichkeit im Sinne des § 208 Insolvenzordnung (InsO) dauert das Insolvenzverfahren noch an.

Mit Schreiben vom 30.11.2009 verzichtete der Praxisinhaber B gegenüber der Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe auf seine Bestellung als Steuerberater. Daraufhin hob die Steuerberaterkammer die bisher angeordnete Praxisvertretung mit Verfügung vom 08.12.2009 auf und bestellte den Kläger mit Verfügung vom 15.12.2009 gemäß § 70 StBerG zum Abwickler der Steuerberaterpraxis. Die Bestellung zum Abwickler wurde nachfolgend zweifach verlängert, zuletzt mit Bescheid der Steuerberaterkammer vom 16.01.2012 bis zum 30.06.2012.

Der bisherige Praxisinhaber B verstarb am 18.12.2009. In der Folgezeit schlugen die bislang bekannten Erben, die Ehefrau und die beiden Töchter des Praxisinhabers, das Erbe gegenüber dem zuständigen Nachlassgericht wegen Überschuldung des

Nachlasses aus.

Mit Schreiben vom 27.11.2009 beantragte der Kläger in seiner Eigenschaft als Praxisabwickler beim Beklagten die Übersendung eines Kontoauszuges der Lohnabzugsbeträge (Lohnsteuer, Kirchensteuer und Nebenforderungen) ab dem Veranlagungszeitraum 2003 bis zum Antragszeitpunkt. 6

Mit Schreiben vom 17.12.2009 teilte der Beklagte dem Kläger mit, dass er seinem Antrag auf Übersendung der Kontoauszüge nicht entsprechen werde. Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Herrn B sei das Verwaltungs- und Verfügungsrecht insofern auf den Insolvenzverwalter übergegangen. 7

Am 22.12.2009 erschien der Kläger an Amtsstelle. Er erklärte, dass er gegen die Ablehnung seines Ersuchens auf Übersendung von Kontoauszügen Rechtsmittel einlegen werde. Als Grund für sein Ersuchen gab er an, er wolle für die Mandanten des verstorbenen Praxisinhabers prüfen, ob Anfechtungsmöglichkeiten nach dem Insolvenzrecht bestünden. Einige Mandanten seien auch Gläubiger des Herrn B. Durch etwaige Anfechtungen nach der InsO würde die Insolvenzmasse angereichert. Auf den Gesprächsvermerk des Beklagten vom 22.12.2009 wird verwiesen (Verwaltungsakte). 8

Am 23.12.2009 legte der Kläger Einspruch gegen die Ablehnung seines Antrags auf Vorlage von Kontoauszügen ein. Mit seinem Einspruch beantragte er gleichzeitig Akteneinsicht in die Lohn- und Umsatzsteuerakten sowie die dazugehörigen Vollstreckungsakten ab dem Kalenderjahr 2003. Zur Begründung führte er aus, dass er in seiner Eigenschaft als Praxisabwickler u. a. die laufenden Vorgänge abzuwickeln und dabei Arbeitsergebnisse und sonstige Unterlagen an die Mandanten herauszugeben habe. Um dieser Verpflichtung nachzukommen, sei es notwendig, eine Übersicht über die zwangsweise (auch per Pfändungs- und Überweisungsbeschluss) von den Mandanten eingezogenen Geldern zu erhalten. Dies sei der Hintergrund der Anträge auf Übersendung der Kontoauszüge betreffend Lohnabzugsbeträge sowie auf Einsicht in die Lohnsteuer-, Umsatzsteuer- und Vollstreckungsakten. Weiterhin führte der Kläger im Rahmen seines Einspruchs aus, dass die Finanzverwaltung nach seinem Kenntnisstand spätestens seit Mai 2003 über die Zahlungsunfähigkeit des verstorbenen Praxisinhabers B informiert gewesen sei. Vor diesem Hintergrund seien alle seit dieser Zeit zwangsweise eingezogenen Gelder an den Insolvenzverwalter auszukehren und damit zurückzuzahlen. 9

Mit Einspruchsentscheidung vom 27.01.2010 verwarf der Beklagte den Einspruch des Klägers als unzulässig. Da der Kläger die Übermittlung von Kontoauszügen verfolge, um einen Überblick über eventuelle Masseverbindlichkeiten zu erlangen, fehle ihm die für eine Einspruchseinlegung erforderliche Beschwer (§ 350 Abgabenordnung – AO –) bzw. das Rechtsschutzbedürfnis. Eine Verletzung eigener Rechte des Klägers sei nicht zu erkennen. Zwar sei der Kläger zum Praxisabwickler bestellt worden. Gleichzeitig sei jedoch auch ein Insolvenzverfahren über das Vermögen des verstorbenen Praxisinhabers eröffnet worden. Durch ein solches Insolvenzverfahren werde die Rechtsstellung des Praxisabwicklers zwar grundsätzlich nicht berührt. Vielmehr können Insolvenzverwalter und Praxisabwickler nebeneinander tätig sein. Ihre Befugnisse – mithin die Reichweite ihrer Tätigkeit – sei jedoch durch Auflösung der zwischen insolvenzrechtlichen und berufsrechtlichen Regelungen bestehenden Konkurrenz im Einzelfall zu bestimmen. Hierbei obliege dem Insolvenzverwalter ein umfassendes Verwaltungs- und Verfügungsrecht über das Vermögen des Insolvenzschuldners, während dem Praxisabwickler lediglich diejenigen Befugnisse zustünden, die erforderlich seien, um seine Aufgabe, die Abwicklung der schwebenden Angelegenheiten der Praxis (insbesondere eine ordnungsgemäße Abwicklung der Mandate), zu erfüllen. Das Rechtsinstitut der Praxisabwicklung diene dem Schutz der Mandanten, nicht aber dem 10

Schutz der Gläubiger des Steuerberaters. Zur Abwicklung der schwebenden Praxisangelegenheiten gehöre neben der Fortführung der Mandate nach außen insbesondere die interne Vertragsabwicklung mit den Mandanten. Nur in diesem ihm durch seine Bestellung vorgegebenen Rahmen stünden dem Praxisabwickler die Befugnisse des verstorbenen Steuerberaters zu. Die Geltendmachung von Ansprüchen zur Zuführung in die Insolvenzmasse und in diesem Zusammenhang die Prüfung etwaiger Anfechtungsmöglichkeiten nach dem Insolvenzrecht falle nicht in den Aufgabenbereich des Praxisabwicklers, sondern ausschließlich in den Tätigkeitsbereich des Insolvenzverwalters. Vor diesem Hintergrund habe der Kläger auch kein Recht, die von ihm begehrten Kontoauszüge zu Lohnabzugsbeträgen zurückliegender Veranlagungszeiträume anzufordern. Bezüglich bereits eingezogener Steuerforderungen gebe es für ihn nichts mehr abzuwickeln.

Ebenfalls mit Schreiben vom 27.01.2010 lehnte der Beklagte den Antrag des Klägers auf Einsicht in die Lohnsteuer-, Umsatzsteuer- und Vollstreckungsakten ab. Gegen die Ablehnung des Akteneinsichtsanspruchs legte der Kläger am 05.02.2010 Einspruch ein. Auch diesen Einspruch verwarf der Beklagte als unzulässig. In der Einspruchsentscheidung vom 17.02.2010 rekurrierte er dabei auf dieselben Gründe, mit denen bereits zuvor der Antrag des Klägers auf Vorlage von Kontoauszügen abgelehnt worden war. 11

Mit der am 26.02.2010 erhobenen Klage, welche beim Finanzgericht Münster unter dem Aktenzeichen 6 K 706/10 AO geführt wurde, verfolgte der Kläger sein Begehren weiter. Zur Klagebegründung führte der Kläger aus, dass der Beklagte offensichtlich die Rechtsstellung des Klägers als Praxisabwickler und sein Verhältnis zum Insolvenzverwalter verkenne, wenn er die Erteilung von Kontoauszügen und die Einsicht in die Akten mangels Beschwer bzw. Rechtsschutzbedürfnis mit der Begründung ablehne, er – der Kläger – nehme vermeintlich Aufgaben wahr, die nur dem Insolvenzverwalter zustünden. Als Praxisabwickler übe er ein öffentliches Amt aus. Dieses stehe mit unterschiedlicher Funktion, aber jedenfalls gleichrangig neben dem Amt des Insolvenzverwalters. Weder den Regelungen des Steuerberatungsgesetzes noch denen der Insolvenzordnung sei eine Verdrängung der Rechte des Insolvenzverwalters zu Gunsten des Praxisabwicklers oder umgekehrt zu entnehmen. Im Übrigen bestehe zwischen dem Insolvenzverwalter und dem Kläger ein schuldrechtlicher Vertrag, wonach er auch als Erfüllungsgehilfe des Insolvenzverwalters tätig werden dürfe. Im Ergebnis sei es ihm daher sehr wohl gestattet, neben dem Insolvenzverwalter für den Nachlass und das Vermögen des ehemaligen Praxisinhabers tätig zu werden. 12

Darüber hinaus war und ist der Kläger der Ansicht, dass ihm sowohl die beantragte Übermittlung der Kontoauszüge über Lohnabzugsbeträge als auch die beantragte Einsicht in die Lohnsteuer-, Umsatzsteuer- und Vollstreckungsakten des verstorbenen Praxisinhabers aus eigenem Recht, nämlich aus seiner Eigenschaft als wirksam bestelltem Praxisabwickler zustünden. Der Praxisabwickler habe gegenüber Dritten die Rechtsstellung des ehemaligen Praxisinhabers und könne aus dieser Rechtsstellung die gleichen Rechte geltend machen wie der Praxisinhaber (§ 70 Abs. 3 StBerG). Zur Abwicklung der Praxis gehöre neben der Erledigung laufender Aufträge auch die Abwicklung von Mandaten, mithin die Rückgabe der Mandantenakten und Arbeitsergebnisse. Im Rahmen dieser Rückgabehandlungen müsse der Praxisabwickler natürlich auch die gesetzlichen oder vertraglichen Zurückbehaltungs- oder Leistungsverweigerungsrechte (etwa wegen Nichtzahlung der vertraglichen Vergütung) prüfen und gegebenenfalls geltend machen. Er – der Kläger – benötige die angeforderten Kontoauszüge und die eingeforderte Akteneinsicht, um prüfen zu können, ob in der Vergangenheit auf Rechnung des ehemaligen Praxisinhabers Steuerzahlungen zu Gunsten des Finanzamtes durch Dritte, insbesondere durch Mandanten, geleistet 13

worden seien (z. B. durch Vollstreckung in Form von Pfändungen in Honorarforderungen). Ihm sei bekannt, dass der Beklagte in der Vergangenheit unter Einsatz von Pfändungs- und Überweisungsbeschlüssen Steuern, die gegenüber dem Praxisinhaber festgesetzt worden seien, bei Mandanten eingezogen habe. Ohne vollständige Kenntnis über entsprechende Vorgänge sei es ihm nicht möglich, die Erfüllung (Tilgung) von Honoraransprüchen des verstorbenen Praxisinhabers (den Eingang von Vergütungen) zu überprüfen sowie offene Beträge gegenüber dem jeweiligen Mandanten als Honorarschuldner durchzusetzen und damit seiner Aufgabe als Praxisabwickler ordnungsgemäß nachzukommen.

Im Hinblick auf die insolvenzrechtliche Sach- und Rechtslage führte der Kläger im Verfahren 6 K 706/10 AO Folgendes aus: 14

Das beklagte Finanzamt habe in der Vergangenheit Steuerforderungen gegenüber dem verstorbenen Praxisinhaber durchgesetzt, obwohl dieser längst zahlungsunfähig bzw. überschuldet gewesen sei. Eine entsprechende Insolvenzsache sei dem Finanzamt mindestens seit dem Jahr 2003 bekannt und dort auch aktenkundig gewesen. Seiner hoheitlichen Verpflichtung, die Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegenüber dem verstorbenen Praxisinhaber zu beantragen, sei der Beklagte trotz alledem nicht nachgekommen. Möglicherweise habe sich der Beklagte insofern sogar als Mittäter einer Insolvenzverschleppung strafbar gemacht. Auch hätten es der Beklagte und die Oberfinanzdirektion seit dem Jahr 2003 pflichtwidrig unterlassen, die Steuerberaterkammer über den wirtschaftlich desolaten Zustand des verstorbenen Berufskollegen zu informieren. Leidtragende dieses Verhaltens seien alle übrigen Insolvenzgläubiger, insbesondere diejenigen, denen vorrangig zu befriedigende Ansprüche aus der Insolvenzmasse zustünden. Dazu zähle auch er – der Kläger – als Praxisabwickler. Die ihm zustehende Vergütung für seine Tätigkeit als Vertreter und Praxisabwickler zähle zu den Masseverbindlichkeiten (§§ 53, 55 Abs. 1, 324 Abs. 1 Nr. 6 InsO, vgl. OLG Rostock, Urteil vom 14.06.2004, ZIP 2004, 1857). Aus dem Vertretungs- und Leistungszeitraum seien derzeit noch erhebliche Beträge zu seinen Gunsten offen. Für diese Beträge hafte die Steuerberaterkammer als Bürge (§ 70 Abs. 5 i.V.m. § 69 Abs. 4 StBerG), so dass das Finanzamt letztlich auch der Steuerberaterkammer Schaden zugefügt habe. Vor diesem Hintergrund sei es umso unverständlicher, dass der Beklagte sowohl gegenüber dem Insolvenzverwalter als auch ihm – dem Kläger – gegenüber die Vorlage der erbetenen Kontoauszüge und die Gewährung der beantragten Akteneinsicht verweigere. Dadurch werde der dem Insolvenzrecht innewohnende Grundsatz der Gleichbehandlung aller Insolvenzgläubiger konterkariert. Die noch in der Konkursordnung enthaltene Privilegierung des Fiskus und der Sozialversicherungsträger sei vom Gesetzgeber bei Schaffung der Insolvenzordnung bewusst aufgegeben worden. An diese gesetzgeberische Entscheidung sei auch der Beklagte gebunden. Trotzdem werde gerade in der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen versucht, den alten Privilegierungszustand weiter aufrecht zu erhalten bzw. wiederherzustellen, indem die Finanzämter seitens des Finanzministeriums in einer nicht veröffentlichten Verfügung angewiesen worden seien, Anträge von Insolvenzverwaltern auf Vorlage von Kontoauszügen und auf Akteneinsicht abzulehnen. Die dem Insolvenzverwalter per Gesetz zugewiesene Aufgabe, Rückzahlungsansprüche gegenüber zu Unrecht befriedigten Insolvenzgläubigern zur Vermehrung der Insolvenzmasse durchzusetzen (etwa über die Regelung der Insolvenzanfechtung), würde damit in rechtstaatswidriger Art und Weise unterlaufen. Aus insolvenzrechtlicher Sicht sei schließlich noch von Bedeutung, dass er – der Kläger – als postmortaler Vertreter des Insolvenzschuldners verpflichtet sei, dem Insolvenzschuldner Auskunft über verfahrensrelevante Verhältnisse zu erteilen (§ 97 InsO). Mitteilungspflichtig seien insofern auch Tatsachen, welche Insolvenzanfechtungen begründeten. 15

Hinsichtlich des Anspruchs auf Akteneinsicht wies der Kläger darauf hin, dass die 16

Finanzbehörden Anträge auf Akteneinsicht in Fällen von Beraterwechseln regelmäßig positiv bescheiden würden, nicht zuletzt auch, um die Interessen der beratenden Steuerpflichtigen zu wahren und eine gesetzmäßige und gleichmäßige Steuererhebung zu gewährleisten (Hinweis auf AEAO Nr. 4 zu § 91 AO und BMF-Schreiben vom 17.12.2008, BStBl. I 2009, 6). Zwischen der Akteneinsicht eines neuen Beraters und der Akteneinsicht eines Praxisabwicklers bestünde kein Unterschied. Auch bei der Praxisabwicklung komme es zum Ausscheiden des bisherigen Berufsträgers. In beiden Fällen ginge es darum, eine umfassende Informationsmöglichkeit des nachfolgend Handelnden sicherzustellen und damit ein faires Verfahren zu gewährleisten. Im Streitfall komme für ihn – den Kläger – erschwerend hinzu, dass der frühere Praxisinhaber verstorben und keine adäquaten Auskunftspersonen mehr vorhanden seien.

Außerdem verwies der Kläger auf zwei Entscheidungen des OVG Rheinland-Pfalz vom 12.02.2010 und vom 23.04.2010 (10 A 11156/09, NZI 2010, 357; 10 A 100091/10 ZIP 2010, 1091). Darin habe das Gericht festgestellt, dass ein Auskunftsanspruch des Insolvenzverwalters (aus dem landesrechtlichen Informationsfreiheitsgesetz) gegenüber dem Sozialversicherungsträger auch dann bestehe, wenn die Informationserlangung der Vorbereitung einer Insolvenzanfechtung dienen solle. Entsprechend seien auch die durch ihn – den Kläger – beim Beklagten eingeforderten Ansprüche auf Übermittlung von Kontoauszügen und auf Akteneinsicht begründet. 17

Schließlich war und ist der Kläger der Ansicht, dass sich ein Akteneinsichtsrecht aus dem Informationsfreiheitsgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen (IFG NRW) und aus dem Bundesinformationsfreiheitsgesetz (EFG) ergebe. 18

Im Verfahren 6 K 706/10 AO fand am 08.09.2010 vor dem Finanzgericht Münster eine mündliche Verhandlung statt. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wies das Gericht darauf hin, dass Bedenken dahingehend bestünden, dass die Einsprüche als unzulässig zurückgewiesen worden seien. Es werde als problematisch angesehen, dass der Beklagte bereits das Vorliegen einer Beschwer bzw. das Vorliegen eines Rechtsschutzbedürfnisses abgelehnt habe. Daraufhin hob der Beklagte noch in der mündlichen Verhandlung vom 08.09.2010 die Einspruchsentscheidungen vom 27.01.2010 (Kontoauszüge) und vom 17.02.2010 (Akteneinsicht) auf, um über die sodann noch anhängigen Einsprüche in der Sache neu zu entscheiden. Dies geschah sodann mit einheitlicher Einspruchsentscheidung vom 17.11.2010. Mit dieser wies der Beklagte die Einsprüche vom 23.12.2009 sowie vom 05.02.2010 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er insbesondere aus, dass es sich bei dem Antrag auf Zusendung von Erhebungskontoauszügen um ein erweitertes Gesuch auf Akteneinsicht handele. Daher könne über die beiden Einsprüche einheitlich entschieden werden. In der Sache seien die Einsprüche unbegründet, da ein Anspruch auf die begehrte Akteneinsicht nicht bestünde. Die Auskunftsansprüche nach § 4 IFG NRW bzw. nach § 1 IFG Bund würden im vorliegenden Bereich durch die spezielleren Regelungen der AO verdrängt. § 29 VwVfG gelte im Rahmen der Steuerverwaltung nicht. Wenn und soweit aus den Vorschriften zur Gewährung eines rechtlichen Gehörs, insbesondere aus § 91 AO und aus § 364 AO ein Anspruch auf Akteneinsicht nach pflichtgemäßen Ermessen der Behörde hergeleitet werde, so sei der Antrag auf Akteneinsicht ermessensgerecht abgelehnt worden. Dabei seien die Interessen des Klägers auf Akteneinsicht gegen die Interessen der Finanzverwaltung abzuwägen. Diese Interessenabwägung habe ergeben, dass der Kläger kein Recht auf Akteneinsicht habe. Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens seien die insolvenzrechtlichen und die berufsrechtlichen Regelungen miteinander in Konkurrenz getreten. Das allgemeine Verwaltungs- und Verfügungsrecht sei auf den Insolvenzverwalter übergegangen. Demgegenüber gehöre insbesondere die ordnungsgemäße Abwicklung der Mandate zu den Aufgaben des Klägers. Dabei diene das Rechtsinstitut der Praxisabwicklung dem Schutz der Mandanten, nicht aber dem 19

Schutz der Gläubiger des Steuerberaters. Die Mehrung der Insolvenzmasse durch Insolvenzanfechtungen gehöre nicht zu den Aufgaben des Praxisabwicklers. Bzgl. bereits eingezogener Mandatenhonorare gebe es zudem nichts mehr abzuwickeln. Im Rahmen der Insolvenzanfechtung sei der Anfechtungsgegner – hier der Beklagte – nicht verpflichtet, dem Anfechtenden durch eine Akteneinsicht die Durchsetzung der Ansprüche zu ermöglichen. In diesem Bereich würden vielmehr die Regelungen zur Darlegungs- und Beweislast des Zivilrechtes gelten. Im Zivilrecht sei keine Partei gehalten, dem Gegner das Material für seinen Prozesssieg zu verschaffen. Hinsichtlich des Steuerrechtsverhältnisses habe der Kläger kein berechtigtes steuerliches Interesse für die Akteneinsicht dargelegt. Die Prüfung, ob Honoraransprüche erfüllt worden oder noch offen seien, sei kein steuerliches Interesse. Überdies seien derartigen Mandate nicht konkret benannt worden. Ein allgemein wirtschaftliches Interesse könne einen Anspruch auf Akteneinsicht nicht begründen. Im Übrigen stünden die Interessen der Verwaltung an einem ordentlichen Geschäftsgang der Akteneinsicht entgegen. Ergänzend könnten auch die Ablehnungsgründe aus § 29 VwVfG analog herangezogen werden. Daher könne der Antrag auf Akteneinsicht auch verweigert werden, weil durch eine Akteneinsicht die ordnungsgemäße Erfüllung der Aufgaben der Behörde in unzumutbarer Weise beeinträchtigt würden, weil die Akten vor einer Einsichtnahme zunächst in erheblichem Umfang daraufhin geprüft werden müssten, ob von diesen Verhältnisse Dritter betroffen sind, damit durch die Gewährung der Akteneinsicht keine Verletzung des Steuergeheimnisses nach § 30 AO erfolge. Resümierend habe der Beklagte sein Ermessen pflichtgemäß ausgeübt. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 17.11.2010 Bezug genommen.

Mit der am 01.12.2010 erhobenen (vorliegenden) Klage verfolgt der Kläger sein Begehren auf Erteilung von Kontoauszügen und Akteneinsicht weiter. Zur Begründung führte er insbesondere aus, dass der Beklagte erkenne, dass der Kläger als Praxisabwickler ein öffentliches Amt ausübe, welches er neben dem Insolvenzverwalter auszuüben habe. Als Praxisinhaber habe er gegenüber Dritten die Rechtsstellung des ehemaligen Praxisinhabers. Zu seinen Aufgabe gehöre es auch zu prüfen, inwiefern er gesetzliche oder vertragliche Zurückbehaltungs- oder Leistungsverweigerungsrechte gegenüber Mandanten geltend machen könne und müsse. Er müsse insbesondere prüfen, inwiefern die Mandanten noch Beratungshonorare schulden würden. Um dies prüfen zu können, sei die Erhebungsakte im Hinblick auf etwaige Pfändungen durchzusehen. Mit der Einführung der InsO seien Privilegien der Finanzverwaltung, welche noch nach der Konkursordnung bestanden hätten, abgeschafft worden. Durch die Verweigerung der beantragten Akteneinsicht versuche der Beklagte in rechtswidriger Weise, die ursprünglich nach der Konkursordnung existierenden Privilegien der Finanzverwaltung wieder einzuführen. Da der Kläger kein Erfüllungsgehilfe des Insolvenzverwalters sei, leide der Bescheid vom 17.12.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.11.2010 zudem an einem Begründungsmangel. 20

Ferner würden die europäischen, nationalen und regionalen Regelungen zum Recht auf freien Informationszugang des Bürgers von der AO nicht verdrängt. Das Recht auf freien Informationszugang sei höherrangig. Da die Akteneinsicht lediglich bzgl. der Lohnabzugsbeträge begehrt werde, seien zudem Rechte Dritter im Rahmen des § 30 AO nicht tangiert, so dass es nicht zutreffend sei, dass die Akten mit erheblichem Verwaltungsaufwand auf Informationen zu Dritten durchgesehen werden müssen. Dass in den Akten Informationen zu Dritten enthalten sind, welche wegen § 30 AO nicht zugänglich gemacht werden dürften, werde bestritten. 21

Die von dem Beklagten vorgenommene Interessenabwägung sei fehlerhaft. Es sei schon unrichtig, dass der Bürger für die Geltendmachung eines Auskunftsbegehrens ein berechtigtes Interesse nachweisen müsse. Es gebe auch keine Norm, die vorschreibe, 22

dass das berechnigte Interesse aus dem steuerlichen Verfahren herzuleiten sei. Dass die Finanzverwaltung durch eine Akteneinsicht unangemessen beeinträchtigt werde, sei nicht nachvollziehbar. So sei eine Akteneinsicht für die Behörde weniger arbeitsintensiv als der Erlass eines Abrechnungsbescheides, welchen der Kläger in der vorliegenden Situation alternativ beantragen könnte. Die analoge Anwendung von § 29 VwVfG bestätige den Anspruch auf Akteneinsicht. Demgegenüber seien die Ablehnungsgründe aus § 29 Abs. 2 VwVfG (analog) nicht einschlägig.

In der mündlichen Verhandlung vom 28.03.2012 behauptete der Kl. erstmalig, die Kontoauszüge und die Akteneinsicht auch für die Erstellung von Steuererklärungen zu benötigen. Einige der Veranlagungen von Herrn B würden auf gemäß § 162 AO geschätzten Besteuerungsgrundlagen beruhen. Dies befreie nicht von der Abgabe von Erklärungen. Um diese Erklärungen erstellen und dem Beklagten und zur Bearbeitung einreichen zu können, sei er auf die Informationen aus einer Akteneinsicht angewiesen. 23

Der Kläger beantragt, 24

die Aufhebung der Ablehnungsbescheide vom 17.12.2009 und vom 27.01.2010 sowie der Einspruchsentscheidung vom 17.11.2010 und den Beklagten zu verpflichten, ihm Kontoauszüge über die unter der Steuernummer geführten Steuerkonten (insbesondere Lohnsteuer-, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer und Nebenforderungen) ab dem Veranlagungszeitraum 2003 bis zum 27.11.2009 zu erteilen, 25

sowie den Beklagten zu verpflichten, ihm Akteneinsicht in die unter der genannten Steuernummer geführten Lohn-, Umsatz- und Vollstreckungsakten zu gewähren, hilfsweise, 26

die Revision zuzulassen. 27

Der Beklagte beantragt, 28

die Klage abzuweisen. 29

Der Beklagte vertritt im Rahmen seiner Gegenäußerung – teilweise durch Bezugnahme auf den Vortrag im Verfahren 6 K 706/10 AO – weiterhin die Auffassung, dass der Kläger aufgrund seiner Befugnisse als Praxisabwickler keinen (gebundenen) Anspruch auf Übermittlung von Kontoauszügen und auf Gewährung von Akteneinsicht habe. In erster Linie seien die Auskunftsbeglehen des Klägers darauf gerichtet, Informationen über etwaige Tatbestände der Insolvenzanfechtung zu erlangen, um die Insolvenzmasse zu mehren. Dadurch wolle der Kläger offensichtlich lediglich seine eigene Vergütung als Praxisabwickler sichern. Damit überschreite der Kläger jedoch seine gesetzlichen Befugnisse als Praxisabwickler, denn als solcher sei er lediglich dazu bestellt worden, um laufende Mandate nach Außen fortzuführen und Verträge mit schwebenden Mandanten intern abzuwickeln. Die Einholung von Informationen über Insolvenzanfechtungsmöglichkeiten obliege ausschließlich dem Insolvenzverwalter. Eine wie auch immer geartete Bevollmächtigung durch den Insolvenzverwalter habe der Kläger bisher nicht nachgewiesen. 30

Darüber hinaus sei zu beachten, dass sämtliche vom Kläger begehrten Informationen in Form von Steuerbescheiden und Buchungsmitteilungen in der Vergangenheit bereits dem Praxisinhaber erteilt worden seien. Sowohl der Insolvenzverwalter als auch der Kläger als Praxisabwickler könnten auf diese Unterlagen zugreifen. Sie hätten außerdem Zugriff auf die Buchführung und die Kontoauszüge des verstorbenen Praxisinhabers. Eine erneute Informationsgestaltung durch das Finanzamt sei daher nicht notwendig. 31

Soweit der Kläger der Ansicht sei, dass es rechtstaatswidrig sei, wenn der Fiskus die 32

Übersendung von Kontoauszügen sowie die Einsicht in Akten ablehne und damit zur alten Privilegierung des Fiskus nach der Konkursordnung zurückkehre, sei dem entgegenzuhalten, dass die Ablehnung gerade nicht aus einer privilegierten Stellung heraus erfolge, sondern vielmehr aus der Stellung des Finanzamtes als gewöhnlicher Insolvenzgläubiger. Insbesondere sei der Bekl. als potentieller Anfechtungsgegner nicht verpflichtet, dem Insolvenzverwalter – oder dessen Erfüllungsgehilfen – Kontoauszüge zu übersenden oder Auskünfte zu erteilen, die der Vorbereitung einer Insolvenzanfechtung oder eines späteren Amtshaftungsprozesses gegen ihn selbst dienen könnten. Auch der Ansicht des Klägers, es liege eine einem Beraterwechsel ähnliche Situation vor, könne nicht gefolgt werden. Anders als beim Beraterwechsel seien sämtliche erforderlichen Informationen durch Einblick in die Unterlagen des verstorbenen Berufsträgers selbst zu erlangen. Eine durch das Finanzamt zu gewährende Akteneinsicht sei daher entbehrlich. Ferner vertritt der Beklagte die Ansicht, dass die vom Kläger hinsichtlich eines Auskunftsanspruchs zitierten Urteile des OVG Rheinland-Pfalz nicht einschlägig seien. Ein Anspruch auf Akteneinsicht ergebe sich auch nicht aus dem IFG NRW oder dem IFG Bund. Die AO gehe als spezielleres Bundesgesetz diesen Regelungen vor.

Schließlich habe der Beklagte die Akteneinsicht nicht allein aus Gründen des Steuergeheimnisses nach § 30 AO verweigert. Mit dem Hinweis auf § 30 AO habe der Beklagte lediglich deutlich machen wollen, dass die Akten vor der Einsichtnahme im Hinblick auf die Verhinderung einer Verletzung von § 30 AO durchgesehen werden müssten, was einen erheblichen Verwaltungsaufwand bedeuten würde. 33

Soweit der Kl. in der mündlichen Verhandlung vom 28.03.2012 erstmalig vortrage, die begehrten Informationen für die Erstellung von Steuererklärungen zu benötigen, sei der Vortrag unsubstantiiert. Der Kl. habe auf Nachfrage nicht spezifizieren können, welche Veranlagungen (Steuerart und Jahr) auf geschätzten Besteuerungsgrundlagen beruhen. Ferner seien über eine Vielzahl von Veranlagungen finanzgerichtliche Verfahren durchgeführt worden, welche inzwischen alle rechtskräftig beendet worden seien. Insoweit seien keine Steuererklärungen mehr zu erstellen. Schließlich sei (teilweise) Festsetzungsverjährung eingetreten, was ebenfalls dazu führe, dass Steuererklärungen nicht mehr zu erstellen seien. 34

Der erkennende Senat hat am 28.03.2012 mündlich in der Sache verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 35

Hinsichtlich des weiteren Sach- und Streitstandes wird auf die Gerichtsakte, die beigezogene Gerichtsakte zum Verfahren 6 K 706/10 AO und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen. 36

Entscheidungsgründe: 37

Die zulässige Klage ist unbegründet. 38

1. Die Klage ist zulässig. 39

Der Finanzrechtsweg ist eröffnet. Gemäß § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO besteht eine Spezialzuweisung zu den Finanzgerichten in Abgabenangelegenheiten. Darunter sind alle mit der Verwaltung der Abgaben oder sonst mit der Anwendung der abgabenrechtlichen Vorschriften durch die Finanzbehörden zusammenhängenden Angelegenheit zu verstehen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 FGO). Der Antrag auf Akteneinsicht in Besteuerungsverfahren zählt zu diesen Angelegenheiten. Unschädlich ist in diesem Zusammenhang, dass neben steuerrechtlichen Vorschriften (§§ 91, 5 AO) auch Vorschriften des Verwaltungsrechts (z. B. § 4 Abs. 1 IFG NRW) oder des Zivilrechts (etwa § 242 BGB, InsO) einschlägig sind (vgl. FG Münster, Urteil vom 05.11.2002, 1 K 7155/00 40

S, EFG 2003, 499; FG Münster, Urteil vom 20.11.2003, 12 K 6405/02 S, EFG 2004, 387; FG Saarland, Urteil vom 17.12.2009, 1 K 1598/08, EFG 2010, 616).

Die Auffassung des FG Mecklenburg-Vorpommern im Beschluss vom 22.06.2010 (2 K 41/10, juris), dass der Finanzrechtsweg nur eröffnet sei, wenn es um ein Recht auf Akteneinsicht im laufenden Besteuerungsverfahren geht, begehre dagegen ein Insolvenzverwalter in einem bereits abgeschlossenen Vollstreckungsverfahren Akteneinsicht in die Vollstreckungsakten des Finanzamtes, um einen Anfechtungsanspruch nach der Insolvenzordnung zu prüfen bzw. beziffern zu können, sei der Finanzrechtsweg nicht eröffnet, steht dem nicht entgegen. Zum einen hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung angegeben, die Akteneinsicht (auch) für die Erstellung von Steuererklärungen zu benötigen. Zum anderen hat der Bekl. mit der EE vom 17.11.2010 einen Anspruch auf fehlerfreie Ermessensentscheidung beschieden, welcher aus den Vorschriften der AO zum rechtlichen Gehör hergeleitet wird (vgl. FG Münster, Urteil vom 05.11.2002, 1 K 7155/00 S, EFG 2003, 499). Daher ist jedenfalls auch eine mit Abgabenangelegenheiten in Zusammenhang stehende Angelegenheit gegeben. Dabei entscheidet das Gericht des zulässigen Rechtsweges nach § 17 Abs. 2 GVG den Rechtsstreit grundsätzlich unter allen in Betracht kommenden rechtlichen Gesichtspunkten, so dass das Finanzgericht vorliegend auch die außersteuerlichen Vorschriften auf Akteneinsicht prüfen kann, da zumindest auch der abgaberechtliche Anspruch auf ermessensfehlerfreie Behördenentscheidung besteht.

41

Statthafte Klageart ist die Verpflichtungsklage gem. § 40 Abs. 1, 2. Variante FGO, da der Erstellung eines Kontoauszuges und der Akteneinsicht (jeweils Realakte) eine entsprechende Entscheidung der Finanzbehörde in Form eines Verwaltungsaktes vorgeschaltet ist (vgl. FG Münster, Urteil vom 05.11.2002, 1 K 7155/00 S, EFG 2003, 499; FG Münster, Urteil vom 20.11.2003, 12 K 6405/02 S, EFG 2004, 387; FG Münster, Urteil vom 17.09.2009, 3 K 1514/08 AO, EFG 2010, 68; Söhn in H/H/Sp, AO/FGO, § 91 AO Rd. 136).

42

Der Kläger ist klagebefugt. Es besteht die Möglichkeit, dass dem Kläger in seiner Eigenschaft als Praxisabwickler oder als Erfüllungsgehilfe des Insolvenzverwalters ein Recht auf Übermittlung der Kontoauszüge bzw. auf Akteneinsicht zusteht. Zwar sieht die AO im Gegensatz zum allgemeinen Verwaltungsrecht (§ 29 VwVfG) einen Anspruch auf Akteneinsicht des Steuerpflichtigen und seines gesetzlichen Vertreters nicht vor. Nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung handelt es sich hierbei um eine bewusste Regelungslücke. Gleichzeitig ist jedoch anerkannt, dass die Finanzbehörde im Einzelfall trotzdem nicht gehindert ist, Akteneinsicht zu gewähren. Vor diesem Hintergrund soll ein Anspruch auf pflichtgemäße Ermessensentscheidung über den Antrag auf Akteneinsicht bestehen (vgl. BFH, Beschluss vom 04.06.2003, VII B 138/01, BStBl II 2003, 790 m. w. N.; FG Münster, Urteil vom 20.11.2003, 12 K 6405/02 S, EFG 2004, 387; Söhn in H/H/Sp, AO/FGO, § 91 AO Rd. 128 ff.). Darüber hinaus ist umstritten, ob sich ein Recht auf Akteneinsicht auch aus anderen Vorschriften bzw. Rechtsgrundsätzen (Informationsfreiheitsgesetze, Datenschutzgesetze, Rechtsstaatsprinzip etc.) ergibt, oder ob die AO insofern eine abschließende – einen Akteneinsichtsanspruch ausschließende – Regelung enthält.

43

2. Die Klage ist unbegründet.

44

Der Kläger hat gegenüber dem Beklagten keinen Anspruch auf Erteilung der begehrten Kontoauszüge und auf Akteneinsicht, welcher über den erfüllten Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung hinaus geht. Das Ermessen hat der Beklagte mit Bescheiden vom 17.12.2009 und vom 27.01.2010 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 17.11.2010 in nicht zu beanstandender Weise ausgeübt.

45

Die Bescheide sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (vgl. § 101 Abs.1 FGO).

a) Ein gebundener Anspruch auf Erteilung der Kontoauszüge und auf Akteneinsicht besteht nicht. 46

(1) Ein Anspruch des Klägers auf Erteilung der Kontoauszüge und der Akteneinsicht ergibt sich nicht aus dem IFG Bund (§ 1 Abs. 1 IFG). Das Bundesinformationsgesetz gilt nur gegenüber Bundesbehörden und damit nicht gegenüber dem Beklagten als Teil der Landesverwaltung. 47

(2) Ein Anspruch des Klägers auf Erteilung der Kontoauszüge und auf Akteneinsicht ergibt sich auch nicht aus § 4 Abs. 1 IFG NRW. Nach § 4 Abs. 1 IFG NRW hat jede natürliche Person nach Maßgabe dieses Gesetzes gegenüber den in § 2 IFG NRW genannten Behörden Anspruch auf Zugang zu den bei dieser Stelle vorhandenen amtlichen Informationen. Nach der Subsidiaritätsklausel des § 4 Abs. 2 IFG NRW gehen den Bestimmungen des IFG NRW jedoch die besonderen Rechtsvorschriften vor, die den Zugang zu amtlichen Informationen, die Auskunftserteilung oder die Gewährung von Akteneinsicht regeln. 48

Vorliegend sind die Voraussetzungen der Subsidiaritätsklausel des § 4 Abs. 2 IFG NRW erfüllt. Die Vorschriften des IFG NRW sind aufgrund der abschließenden Negativregelung des Akteneinsichtsrechts in der für das Besteuerungsverfahren ausschließlich maßgeblichen AO nicht anwendbar. Der Bundesgesetzgeber hat durch den Erlass der AO von seiner Gesetzgeberkompetenz gemäß Artikel 108 Abs. 5 Satz 1 GG Gebrauch gemacht, ein von den Landesfinanzbehörden bei der Verwaltung der übrigen Steuern im Sinne des Artikel 108 Abs. 2 Satz 1 GG anzuwendendes, abschließendes Verfahrensrecht zu schaffen. Dabei hat er in der AO bewusst kein Akteneinsichtsrecht normiert (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15.06.2011, 1 K 1783/10, juris). 49

Im Sinne der Subsidiaritätsklausel des § 4 Abs. 2 IFG NRW regelt die AO abschließend, dass im Besteuerungsverfahren kein Recht auf Erteilung der Kontoauszüge und auf Akteneinsicht besteht. Anders als andere Verfahrensordnungen, wie beispielsweise § 29 Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG) und § 127 der Strafprozessordnung (StPO) sieht die AO für das Steuerverwaltungsverfahren keinen Anspruch auf Gewährung von Einsicht in die Verwaltungsakten vor. Nach der Rechtsprechung des BFH besteht ein solches Einsichtsrecht auch nicht aus § 91 Abs. 1 AO oder aus § 364 AO. Die Finanzbehörden entscheiden vielmehr nach pflichtgemäßen Ermessen, ob, in welchem Umfang und in welcher Form sie einem Beteiligten in einem steuerlichen Verwaltungsverfahren Akteneinsicht gewähren (vgl. BFH, Beschluss vom 04.06.2003, VII B 138/01, BStBl II 2003, 790 m. w. N.; FG Münster, Urteil vom 20.11.2003, 12 K 6405/02 S, EFG 2004, 387; FG Saarland, Urteil vom 17.12.2009, 1 K 1598/08, EFG 2010, 616; FG Münster, Urteil vom 17.09.2009, 3 K 1514/08 AO, EFG 2010, 68; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15.06.2011, 1 K 1738/10, juris; Söhn in H/H/Sp, AO/FGO, § 91 AO Rdnr. 128 ff.). 50

Dabei hat der Gesetzgeber das Auskunfts- und Akteneinsichtsrecht des Steuerpflichtigen in der AO bewusst nicht geregelt. Hierin liegt ein erkennbarer, absichtsvoller Regelungsverzicht des Bundesgesetzgebers, der als eine Ausnutzung der ihm eingeräumten Regelungskompetenz zur Schaffung abschließender Regelungen für Auskunfts- und Akteneinsichtsrechte im Bereich der AO anzusehen ist (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15.06.2011, 1 K 1783/10, juris). 51

Schließlich wird die AO nicht von § 4 Abs. 1 IFG NRW verdrängt. Dies folgt schon aus Artikel 31 GG, wonach die AO als Bundesrecht dem IFG NRW als Landesrecht vorzugehen hat. 52

- (3) Ein Anspruch auf Akteneinsicht ergibt sich auch nicht aus der vom Kl. zitierten Verordnung (EG) Nr. 1049/2001 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 30. Mai 2001 über den Zugang der Öffentlichkeit zu Dokumenten des Europäischen Parlaments, des Rates und der Kommission. Akten der Finanzverwaltung fallen nicht in den Anwendungsbereich der Verordnung. 53
- (4) Der Anspruch auf Erteilung der begehrten Kontoauszüge und auf Akteneinsicht ergibt sich auch nicht aus der Stellung des Klägers als Praxisabwickler im Sinne des § 70 Steuerberatungsgesetz (StBerG). Gemäß § 70 Abs. 1 Satz 2 StBerG stehen dem Kläger als Praxisabwickler die gleichen Befugnisse zu, die der verstorbene Steuerberater B hatte. Entsprechend den obigen Ausführungen hatte der verstorbene Steuerberater weder aus dem IFG Bund noch aus dem IFG NRW oder aus der Abgabenordnung einen gebundenen Anspruch auf Übersendung der begehrten Kontoauszüge und auf Akteneinsicht. Auch er hatte lediglich einen Anspruch auf ordnungsgemäße Ermessensentscheidung des Beklagten, weil die Behörde nach der Rechtsprechung nicht gehindert ist, in Einzelfällen Akteneinsicht trotz der Nichtnormierung eines entsprechenden Anspruchs zu gewähren (vgl. BFH, Beschluss vom 04.06.2003, VII B 138/01, BStBl. II 2003, 790). 54
- (5) Soweit der Kläger seinen Anspruch auf Übersendung der Kontoauszüge und Akteneinsicht aus der Verwaltungspraxis zum Beraterwechsel herleiten will, kann dem nicht gefolgt werden. Gemäß BMF-Schreiben vom 17.12.2008 (Bundessteuerblatt I 2009, 6, Nr. 1 f.) soll dem Steuerpflichtigen bzw. dessen Beratern auf Antrag Auskunft über die zu ihrer Person gespeicherten Daten erteilt werden, wenn ein berechtigtes Interesse dargelegt wird und keine Gründe für eine Auskunftsverweigerung vorliegen. Ein solches berechtigtes Interesse ist nach Ziffer 2 des BMF-Schreibens insbesondere bei einem Beraterwechsel anzunehmen, wenn der Antragsteller durch die Auskunft in die Lage versetzt werden soll, zutreffende und vollständige Steuererklärungen abzugeben. Der Kläger begehrt die Kontoauszüge und die Akteneinsicht jedoch nach seinem bisherigen Vortrag nicht, um zutreffende und vollständige Steuererklärungen abzugeben, sondern um etwaige Einreden von Mandanten gegenüber Honorarforderungen aus der Tätigkeit des Praxisinhabers und mögliche Insolvenzanfechtungsansprüche prüfen zu können. Diese außersteuerlichen Gründe sind keine berechtigten Interessen im Sinne von Ziffer 2 des BMF-Schreibens. Ferner hat der Beklagte dargelegt, dass Herr Steuerberater B über sämtliche durchgeführten Pfändungsmaßnahmen informiert worden ist, so dass sich die begehrten Informationen auch in den Unterlagen des verstorbenen Praxisinhabers befinden müssten. 55
- (6) Auch aus der (behaupteten) Stellung als Erfüllungsgehilfe des Insolvenzverwalters kann der Kläger keinen Anspruch auf Übersendung der beantragten Kontoauszüge und auf Akteneinsicht herleiten. Diesbezüglich hat der Kläger bereits nicht hinreichend nachgewiesen, vom Insolvenzverwalter bevollmächtigt worden zu sein, so dass dem Kläger insoweit die Aktivlegitimation fehlt. Unabhängig hiervon besteht der Anspruch auch nicht, denn auch der Insolvenzverwalter hat keinen gebundenen Anspruch auf die begehrte Akteneinsicht. In materieller Hinsicht ist zwar anerkannt, dass ein Akteneinsichtsanspruch des Insolvenzverwalters möglich ist, wenn das laufende Besteuerungsverfahren noch nicht abgeschlossen ist und der Insolvenzverwalter Akteneinsicht begehrt, um seinen steuerlichen Mitwirkungspflichten gegenüber der Finanzbehörde nachzukommen. Insofern ist die Situation vergleichbar mit dem Beraterwechsel. Dagegen kann der Insolvenzverwalter grundsätzlich keine Akteneinsicht mehr verlangen, wenn das Besteuerungsverfahren abgeschlossen ist. Der Anspruch auf Akteneinsicht als Insolvenzverwalter in Steuer- und/oder Vollstreckungsakten des Insolvenzschuldners mit dem Ziel der Prüfung oder Bezifferung von Anfechtungsmöglichkeiten nach dem Insolvenzrecht wird abgelehnt. Die Akteneinsicht ist 56

zu versagen, wenn sie der Vorbereitung der Geltendmachung zivilrechtlicher Ansprüche wie der Insolvenzanfechtung dienen soll (FG Saarland, Urteil vom 17.12.2009, 1 K 1598/08, EFG 2010, 616; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 24.11.2009, 1 K 1752/07, EFG 2010, 930). Die Insolvenzordnung kennt keine Auskunftspflichten möglicher Anfechtungsgegner gegenüber dem Insolvenzgericht oder dem Insolvenzverwalter. Abgesehen von speziell normierten Auskunftsansprüchen ist keine Partei eines Zivilprozesses gehalten, dem Gegner die Informationen und Beweismittel zum Prozesssieg zu verschaffen (BFH, Beschluss vom 07.02.2008, IX B 187/07, ZEB 2008, 565). Unzutreffend ist auch, dass sich der Bund oder die Länder bei der Verweigerung der Akteneinsicht im Vergleich zu sonstigen Gläubigern des Insolvenzschuldners zu Unrecht bereichern würden. Dies folgt schon daraus, dass der Insolvenzverwalter in die Akten von privaten Gläubigern auch keine Akteneinsicht verlangen kann, um gegen diese Insolvenzanfechtungsansprüche durchsetzen zu können. Daher ist es unzutreffend, dass der Bekl. durch die Verweigerung der Akteneinsicht das mit der Konkursordnung abgeschaffte Fiskusprivileg faktisch wieder einführt.

b) Da ein gebundener Anspruch auf Akteneinsicht nicht besteht, hat der Beklagte lediglich einen Anspruch darauf, dass der Beklagte über den Antrag auf Übersendung der Kontoauszüge und auf Akteneinsicht nach pflichtgemäßem Ermessen entscheidet. Die behördliche Entscheidung kann vom Gericht lediglich daraufhin überprüft werden, ob die Behörde 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 (§ 102 FGO). Das Finanzgericht kann nur dann ausnahmsweise eine Verpflichtung des Finanzamtes zum Erlass des bewährten Verwaltungsaktes aussprechen (§ 101 FGO), wenn der Ermessensspielraum im konkreten Fall derart eingengt ist, dass nur eine Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt. Für die gerichtliche Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Ermessensentscheidung ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung maßgeblich. Das Gericht ist im Ermessensbereich nicht zur eigenen Ermessensausübung befugt, weil es ansonsten seine Erwägung letztlich an die Stelle der hier allein maßgeblichen Ermessensentscheidung der Verwaltung setzen würde (BFH, Urteil vom 28.06.2000, X R 24/95, BStBl. II 2000, 514; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15.06.2011, 1 K 1783/10, Juris). Der Anspruch des um Akteneinsicht Nachsuchenden auf ermessensfehlerfreie Entscheidung ist gewahrt, wenn das Finanzamt im Rahmen einer Ermessensabwägung die Belange des Antragstellers und die Belange der Behörde gegeneinander abgewogen hat (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 15.06.2011, 1 K 1783/10, Juris).

57

Ausgehend von diesen Grundsätzen sind die angefochtenen Bescheide vom 15.12.2009 und vom 27.01.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.11.2010 nicht zu beanstanden. Der Beklagte hat die vom Kläger gestellten Anträge auf Übersendung der gewährten Kontoauszüge und auf Akteneinsicht ermessensfehlerfrei abgelehnt. Der Beklagte hat sich in rechtlich unbedenklicher Weise mit den erkennbaren Interessen des Klägers auseinandergesetzt und diese mit den eigenen Belangen sowie den geschützten Interessen Dritter abgewogen. Dabei sind die in der Einspruchsentscheidung genannten Belange der Behörde nachvollziehbar und schlüssig dargelegt. So ist zutreffend, dass in zivilrechtlichen Verfahren keine Partei gehalten ist, dem Gegner das Material zu seinem Prozesssieg zu verschaffen. Dementsprechend ist der Beklagte nicht gehalten, dem Kläger das Material zur Prüfung von Insolvenzanfechtungsansprüchen zu liefern. Zutreffend ist auch, dass der Kläger keine steuerlichen Gründe für die beantragte Akteneinsicht dargelegt hat. Soweit der Kläger mit der Prüfung von Honoraransprüchen außersteuerliche Gründe für die bewährte Akteneinsicht dargelegt hat, ist nachvollziehbar, dass der Beklagte dies für zu global angesehen und insoweit die Benennung konkreter Mandate verlangt hat. Ferner ist nachvollziehbar, dass die

58

Gewährung der Akteneinsicht für den Beklagten einen gewissen Aufwand begründen würde, weil die entsprechenden Akten zuvor auf Informationen über Dritte zu prüfen wären, um ein Verstoß gegen § 30 AO zu verhindern. Die vom Beklagten vorgenommene Gewichtung und Abwägung der einzelnen Belange ist jedenfalls nicht ermessensfehlerhaft. Eine andere Gewichtung steht dem Gericht schon aus Gründen der Gewaltenteilung nicht zu.

Auch der in der mündlichen Verhandlung vom 28.03.2012 vom Kläger erstmals dargelegte Belang, er benötige die Akteneinsicht auch für die Erstellung von Steuererklärungen, kann der Klage nicht zum Erfolg verhelfen. Zum einen konnte der Beklagte diesen Belang im Rahmen der Ermessensentscheidung nicht berücksichtigen, weil der Kläger diesen Belang erstmalig in der mündlichen Verhandlung vom 28.03.2012 dargelegt hat. Zum anderen ist Vortrag unsubstantiiert. Die richtige Klageart auf Erteilung der Kontoauszüge und auf Gewährung der Akteneinsicht ist die Verpflichtungsklage. Eine solche wurde auch vom Kläger zutreffend erhoben. Grundsätzlich kommt es bei der Beurteilung der Sach- und Rechtslage auf den Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung an, wenn der Erlass eines gebundenen Verwaltungsaktes begehrt wird. Auf den Erlass der letzten Verwaltungsentscheidung kommt es dagegen an, wenn der Erlass einer Ermessensentscheidung erstrebt wird (Hessisches FG, Urteil vom 01.12.2009, 13 K 820/05, juris; von Groll in Gräber, FGO, 6. Aufl., § 101 Tz.6; Lange in H/H/Sp, FGO, § 101 Tz. 25 ff je m. w. N.). Da es sich vorliegend um eine Ermessensentscheidung handelt, ist auf die Sachlage zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung abzustellen. Für eine Abweichung vom Grundsatz ist hier nichts ersichtlich. Zu diesem Zeitpunkt hatte der Kl. nicht dargelegt, die Akteneinsicht auch für die Erstellung von Steuererklärungen zu benötigen. Dementsprechend musste der Beklagte diesen Belang bei der Ermessenentscheidung nicht berücksichtigen. Zudem ist dieser Vortrag nicht hinreichend substantiiert. Der Kl. konnte – auch auf Nachfrage des Gerichts – nicht darlegen, welche Veranlagungen (Steuerart und Jahr) von Herrn B auf geschätzten Besteuerungsgrundlagen beruhen und noch änderbar sind. Ferner hat der Kläger nicht dargelegt, welche Erklärungspflichten von ihm als Praxisabwickler und welche vom Insolvenzverwalter zu erfüllen sind. Schließlich hat er nicht dargelegt, warum er für die Erstellung nicht näher bezeichneter Steuererklärungen Einsicht in die Akten des Beklagten bis in das Jahr 2003 zurück benötigt. Selbst wenn diese "alten" Steuerveranlagungen auf geschätzten Besteuerungsgrundlagen beruhen und diese Veranlagungen nicht Gegenstand von rechtskräftig abgeschlossenen Klageverfahren waren, wird aufgrund von inzwischen eingetretener Festsetzungsverjährung eine Änderung der Bescheide (vermutlich) nicht mehr möglich sein. Jedenfalls hat der Kläger hierzu nichts vorgetragen.

Das Ermessen wurde letztlich vom Beklagten ordnungsgemäß ausgeübt. Die im Verwaltungsverfahren vom Kläger dargelegten Belange wurden berücksichtigt. Ein gemäß § 102 Satz 1 FGO erheblicher Ermessensfehler liegt nicht vor.

Schließlich liegt auch der behauptete Begründungsmangel nicht vor. Gemäß § 121 Abs. 1 AO ist ein schriftlicher Verwaltungsakt zu begründen. Dies ist insbesondere unter Einbeziehung der Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 17.11.2010 hinreichend geschehen.

3. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.

4. Die Revision wird nicht zugelassen. Die Sache hat weder grundsätzliche Bedeutung, noch erfordert die Fortführung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (§ 115 Abs. 2 FGO). Die Frage, ob dem Steuerpflichtigen ein Einsichtsrecht in die Akten des Finanzamtes zusteht,

ist höchstrichterlich geklärt. Soweit der Kläger die vom Beklagten getroffene Ermessensentscheidung als fehlerhaft ansieht, ist die Entscheidung eine Einzelfallentscheidung ohne grundsätzliche Bedeutung.
