

**Die Reichweite des Datenzugriffs bei Überschussrechnern (§ 4 Abs. 3 EStG)
nach dem BFH-Urteil vom 24.6.2009 (VIII R 80/06)
Aufbewahrungspflicht und gesetzlich nicht geforderte Aufzeichnungen
im Sinne des § 146 Abs. 6 AO**

Von Dipl.Finw.(FH) Willi Härtl, Oberamtsrat, Sachgebietsleiter Betriebsprüfung, Finanzamt Weiden

Zum hier besprochenen Urteil hat der Autor eine ausführliche Rezension verfasst, die in der StlBp 12/2009 (Erich Schmidt Verlag ESV) veröffentlicht ist.

1 Abstract

Das derzeit¹ vom BMF noch nicht im Bundessteuerblatt zur Veröffentlichung freigegebene Urteil des BFH vom 24.6.2009, VIII R 80/06, zum Datenzugriff bei Überschussrechnern (Vorinstanz FG Hamburg, Urteil vom 13.11.2006, 2 K 198/05) erzeugt eine unharmonische Dissonanz des Dreiklangs „Aufzeichnungspflicht bzw. freiwillige Aufzeichnungen – Aufbewahrungspflicht - Mitwirkungspflicht“ in der Klangfarbe der langjährigen Verwaltungsauffassung. Besonders im Focus steht der Zweiklang „Aufzeichnungen – Aufbewahrungspflicht“.

Die am 23.9.2009 vom BFH veröffentlichte Grundsatzentscheidung (so jedenfalls die Pressestelle des Bundesfinanzhofs) erzeugt m.E. insgesamt gesehen mehr Widersprüche, als sie offene Fragen klärt. So bleibt abzuwarten, ob das BMF dem Urteil allgemein folgen wird, oder ob klarstellende gesetzliche Regelungen erfolgen, so dass die langjährige Rechtsauffassung der Verwaltung unzweifelhaft und aus gutem Grund weiterhin Bestand hat.

Nicht weiter eingegangen, da im Urteilsfall nicht entscheidungserheblich, wird hier auf die Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG, § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG, § 4 Abs. 7 EStG, § 4 Abs. 4a EStG und - in anderen Fällen relevant – nach den §§ 143 und 144 AO. Diese haben jedoch für die Finanzbehörden erhebliche praktische Bedeutung im Umgang mit dem Urteil, da die Zulässigkeit des Datenzugriffs unter Bezugnahme auf diese Aufzeichnungsvorschriften unstrittig ist.

2 Sachverhalt und Verfahrensgang

Gegen das vorinstanzliche Urteil des FG Hamburg vom 13.11.2006, 2 K 198/05, hatte die Finanzverwaltung – das BMF war dem Verfahren beigetreten – geklagt. Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei einer Sozietät aus Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Rechtsanwälten mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG hatte die Prüferin auf dem Datenzugriff Z3 bestanden, was die Sozietät verweigerte. Nach erfolglosem Einspruch gab das FG Hamburg und im Ergebnis auch der erkennende Senat des BFH der Steuerpflichtigen recht.

Die Sozietät führte Aufzeichnungen mit einer Kanzlei-Rechnungswesen-Software (nachfolgend KaReWe). Einnahmen und Ausgaben und die entsprechenden USt- bzw. VSt-Beträge wurden zudem in Excel-Tabellen erfasst (Export aus der KaReWe-Software). Weiterhin wurden die KaReWe-Daten in eine Word-Datei exportiert. Letztere, welche nicht maschinell auswertbar ist, erhielt die Prüferin; sie bestand jedoch auf den Daten der KaReWe-Software.

¹ Stand November 2009

3 Überschussermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und „daneben“ Buchführung?

Vorinstanz und BFH führen nun aus, die Klägerin und Revisionsbeklagte ermittle ihren Gewinn durch Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG und verwende **daneben** die Software KaReWe. Beide hinterfragen nicht – was sehr verwunderlich ist –, aufgrund welcher Aufzeichnungen (sicher nicht durch Schmierzettel oder Kopfrechnen) die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG erstellt wurde.

Regelmäßig erfolgt das – wie im Urteilsfall – EDV-gestützt mit Buchhaltungssoftware, wobei durch entsprechende Systemeinstellung (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG statt nach § 4 Abs. 1 EStG) auf Knopfdruck die Überschussermittlung erfolgt. Üblicherweise werden auch – obwohl für die Überschussermittlung irrelevant - Entnahmen und Einlagen erfasst, um automatisch Kontrolle über die Vollständigkeit von Einnahmen und Ausgaben durch möglichen internen Bestandsabgleich von Bankkonten und Geschäftskasse zu haben. Das Ergebnis dieser digitalen Aufzeichnungen ist am Ende die Überschussermittlung für die Steuererklärungen².

Tatsache im Urteilsfall ist nun, dass die Aufzeichnungen in der KaReWe-Software **Grundaufzeichnungen** für die jeweils erstellte Überschussrechnung waren³, und keines Falls daneben stehende im Sinne von privaten und damit für die Besteuerung irrelevanten Aufzeichnungen sind. Die Überschussrechnung wurde eben nicht auf einem Schmierzettel oder durch Kopfrechnung, sondern durch digitale Summenbildungen der Daten der KaReWe-Software erstellt.

Diese Unschärfe der Präzision bei „daneben“ ist für den Ausgang der Entscheidung weichenstellend und macht dann auch in den Leitsätzen des Urteils unter 5. eine Untergruppendefinition zur steuerlichen Relevanz von gesetzlich nicht verpflichtenden Aufzeichnungen (§ 146 Abs. 6 AO) erforderlich: *„Führt der Steuerpflichtige Aufzeichnungen, zu denen er gesetzlich nicht verpflichtet ist, so sind die Aufzeichnungen dann nicht gemäß § 146 Abs. 6 AO "für die Besteuerung von Bedeutung", wenn sie der Besteuerung nicht zugrunde zu legen sind“*. Im Umkehrschluss kann daraus gefolgert werden, dass gesetzlich nicht verpflichtende Aufzeichnungen bei tatsächlicher Zugrundelegung für die Besteuerung aufbewahrungs- und vorlagepflichtig sind⁴.

Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass die KaReWe-Daten Grundaufzeichnungen der Überschussrechnung sind, die der Besteuerung auch tatsächlich zugrunde gelegt wurden; die Anforderung durch die Prüferin war somit – entgegen dem Ausgang der Entscheidung – rechtens.

4 Der Zweiklang (Akzessorietät) von Aufbewahrungspflicht und Aufzeichnungen

Sinn und Zweck von Aufzeichnungen und ihrer Aufbewahrung ist die Gewährleistung der Prüfbarkeit⁵ der aufgezeichneten Geschäftsvorfälle als Ausprägung des verfassungsrechtlich gebotenen Verifikati-

² So ausgeführt auch im Fall des vom Senat zitierten BFH-Urteils vom 19.3.2009, IV R 57/07; die sich hieraus aufdrängenden Schlussfolgerungen vertieft der erkennende Senat nicht weiter.

³ dieser Sprachgebrauch wird auch so vom IV. Senat im Urteil vom 19.3.2009, IV R 57/07, verwendet, welches der erkennende Senat zitiert

⁴ Ob der erkennende Senat in seinem Urteil diesen Schluss auch zieht, lässt er leider offen; die Bejahung der steuerlichen Relevanz, wenn freiwillige Aufzeichnungen tatsächlich der Besteuerung zu Grunde gelegt werden, und daraus resultierender Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO würde seiner Auffassung zur Akzessorietät von Aufbewahrungspflicht zur Aufzeichnungspflicht nach der gesetzestechnischen Positionierung widersprechen.

⁵ Beispielhaft FG Hamburg 13.11.2006 2 K 198/05, BFH 26.2.2004 XI R 25/02

onsgebots⁶. Nach Artikel 3 GG muss der Zweiklang „Aufzeichnungen – Aufbewahrung“ unabhängig von der Gewinnermittlungsart rechtssystematisch gleich klingen. Bestandsvergleich und Einnahme-Überschussrechnung sind zwei zwar unterschiedliche, aber grundsätzlich gleichwertige Gewinnermittlungsmethoden und stehen nicht in einem Über- und Unterordnungsverhältnis zueinander⁷.

Die vom Senat vorgenommene Gruppenbildung steuerlich relevanter Aufzeichnungen in solche, die der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden, und weitere, die der Besteuerung tatsächlich zugrunde gelegt werden, ist rechtssystematisch abzulehnen, da sich für buchführende und überschussermittelnde Steuerpflichtige nicht zu rechtfertigende – vom BMF im Verfahren zu Recht vorgebrachte - Bedenken, insbesondere auch im Zusammenhang mit der Anhebung der Buchführungsgrenzen des § 141 AO, ergeben.

5 Akzessorietät der Aufbewahrungspflicht zu Aufzeichnungen i.S.d. § 146 Abs. 6 AO

Dem erkennenden Senat ist zuzustimmen, dass die Aufbewahrungspflicht (§ 147 Abs.1 AO) akzessorisch zur Aufzeichnungspflicht ist. Nur ein Gleichklang ergibt systematisch einen Sinn.

Gegensätzlich wird in der Literatur diskutiert, ob für die gesetzlich nicht geforderten Aufzeichnungen nach § 146 Abs. 6 AO⁸ die Aufbewahrungsvorschriften des § 147 Abs. 1 AO obligatorisch sind.

Der erkennende Senat folgt der formalen Auslegung, wonach nur die voranstehenden Absätze (§ 146 Abs. 1 bis Abs. 5 AO) vom Regelungsbereich des Absatzes 6 erfasst werden⁹. Da § 147 Abs. 1 AO danach positioniert ist, entfaltet § 146 Abs. 6 AO keine Wirkung auf diese Aufbewahrungsvorschrift

Die gegenteilige Auffassung des BMF und auch in Teilen der Fachliteratur¹⁰ wird u.a. damit begründet, dass § 147 AO nach der Überschrift auch eine Ordnungsvorschrift ist¹¹. Damit sind die Aufbewahrungsvorschriften des § 147 Abs. 1 AO und in der Folge auch die Datenzugriffsbefugnisse der Finanzbehörde nach § 147 Abs. 6 AO auf die Aufzeichnungen nach § 146 Abs. 6 AO anwendbar.

Systematisch gesehen ergibt nur die zweite Auslegung Sinn, da u.a. nur so der Gleichklang zwischen bilanzierenden Steuerpflichtigen und Überschussrechtern im Verifikationsgebot erreicht wird. Nicht zu überzeugen vermögen die Ausführungen des Senats zum sog. Volkszählungsurteil, da die sich aus der Entscheidung ergebenden Unterschiede in der digitalen Prüfbarkeit zu einer sachlich nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlung führen.

Zu Recht vertritt Huber¹² die Auffassung, dass die Aufbewahrungspflicht nicht formalistisch auszulegen ist, sondern sich am Sinn und Zweck der Vorschrift orientieren muss, nämlich Schaffung der Grundlagen für Nachvollziehbarkeit und Vollständigkeitskontrolle.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass das Vorlagebegehren der Prüferin rechtmäßig war, da § 146 Abs. 6 AO auch § 147 AO als Ordnungsvorschrift referenziert. § 146 Abs. 6 AO wäre – würde man der Se-

⁶ BVerfG, 2 BvL 17/02 vom 9.3.2004

⁷ so das BFH-Urteil vom 19.3.2009, IV R 57/07, mit weiteren Quellenangaben

⁸ Wortlaut des § 146 Abs. 6 AO: „Die Ordnungsvorschriften gelten auch dann, wenn der Unternehmer Bücher und Aufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, führt, ohne hierzu verpflichtet zu sein“

⁹ so auch Tipke/Kruse, § 147 Tz.1, 4, 23 und andere

¹⁰ Schmitz in StBp 2002 S. 189, 195

¹¹ „§ 146 AO Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen“, „§ 147 AO Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen“

¹² Erich Huber in StBp 5/2007 S. 129 ff.

natsentscheidung folgen - mangels Referenz zur Aufbewahrungspflicht in der Wirkung überflüssig.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass alle tatsächlich geführten Aufzeichnungen, gesetzlich gefordert oder nicht, der Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO unterliegen, wenn und soweit sie in die Besteuerung auf einer primären Aufzeichnungsebene (z.B. Registrierkassendaten, ERP-Systeme, Fakturiersysteme oder andere vorgelagerte Systeme) oder sekundären Aufzeichnungsebene (z.B. Finanzbuchhaltung) einfließen; weiterhin auch, wenn sie zum Verständnis oder für die Überprüfung, z.B. hinsichtlich Wertansatz, Vollständigkeit und Richtigkeit, von Bedeutung sind.

Auch der erkennende Senat teilt hinsichtlich Aufbewahrung zum Verständnis oder zur Überprüfbarkeit - mit Ausnahme des Gesichtspunkts „Akzessorietät des § 147 Abs. 1 AO zu § 146 Abs. 6 AO“ – im Leitsatz 3. diese Auffassung. ¹³.

6 Folgerungen aus dem Urteil

- a) Das Datenzugriffsrecht der Finanzbehörden durfte im Urteil nicht entscheidungsrelevant sein, da sich nach der Gesetzesbegründung zur Einführung des Datenzugriffs¹⁴ der Prüfungsumfang nicht erweitert hat. Hieraus folgt, dass ebenso wenig eine Verminderung des Prüfungsumfangs für eine digitale Prüfung eingetreten sein darf.
- b) Die Argumentation des erkennenden Senats unter Hinweis auf das sog. Volkszählungsurteil und den daraus resultierenden Unterschieden in der Prüfbarkeit (digital oder in Papierform) ist für eine moderne Finanzbehörde im 21. Jahrhundert, wo die zu prüfenden Unterlagen umfänglich nur mehr in digitaler Form entstehen und vorliegen, dann aber nur für Prüfzwecke der Finanzverwaltung auf Papier ausgedruckt werden müssten, nicht schlüssig, ja geradezu prüfungsbehindernd. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen nach § 200 Abs. 1 AO impliziert ein Behinderungsverbot¹⁵. Der Umfang der Daten, die der digitalen Prüfung unterliegen, ist vielmehr durch sachgerechte Auslegung des Begriffs „steuerlich relevant“¹⁶ gesetzestechisch inhaltlich ausreichend bestimmt. Eine tendenzielle Einengung allein wegen digitaler Existenz der zu prüfenden Unterlagen entspricht nicht der Gesetzeslage.
- c) Nicht relevant im Urteilsfall, aber entscheidend in der Praxis der Betriebsprüfung ist die Thematisierung der Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG und §§ 143 und 144 AO. Hierauf gestützte Anforderungen digitaler Aufzeichnungen sind auch im Kontext der Senatsentscheidung unstrittig. Übrig blieben dann die digitalen Aufzeichnungen über Betriebsausgaben, die wohl aber auch nach der Senatsentscheidung (nicht ausdrücklich bejaht, aber im Umkehrschluss herleitbar) digital vorlagepflichtig wären, wenn die Aufzeichnungen der Besteuerung tatsächlich zugrunde gelegt wer-

¹³ Wortlaut der Entscheidung: „3. Der sachliche Umfang der Aufbewahrungspflicht in § 147 Abs. 1 AO ist grundsätzlich abhängig vom Bestehen und vom Umfang einer gesetzlichen Aufzeichnungspflicht. Aufzubewahren sind danach alle Unterlagen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sein können.“

¹⁴ BT-DruckS 14/2683, S.130

¹⁵ Giesberts zitiert in Wenzig „Die steuerliche Groß- und Konzernbetriebsprüfung“, S. 82, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1985. Dieser Hinweis soll nicht als Argument für die digitale Vorlagepflicht verstanden werden, sondern nur die praktischen Auswirkungen polarisieren.

¹⁶ Aus gutem Grund ist daher die Qualifikation der steuerlich relevanten Daten Vorbehaltsaufgabe der Steuerberater nach § 33 StBG

den bzw. wurden.

- d) Die Steuerpflichtigen haben nun das Problem, die auf jeden Fall vorlagepflichtigen Daten von den nach der Senatsentscheidung nicht vorlagepflichtigen Daten (z.B. Betriebsausgaben ohne Wareneingang) zu trennen. Sollte dies nicht möglich sein, dürfen nach dem Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 20.1.2005¹⁷ digitale Prüfungshandlungen nicht durch Totalverweigerung blockiert werden.

¹⁷ FG Rheinland-Pfalz vom 20.1.2005, 4 K 2167/04, unter Nr. 41: „Wenn die Klägerin diesbezüglich ihre "Hausaufgaben" nicht gemacht hat (vergl. BT-Drucksache 14/3366 Bl. 125 f), obwohl der Anwendungszeitpunkt der Neuregelung deutlich nach dem Inkrafttreten des StSenkG datiert war, kann sie hiermit nicht zulässige Prüfungshandlungen blockieren.“