

Recht der Finanzbehörde auf digitalisierte Finanzbuchhaltungskonten ohne Vorprüfung der Steuerrelevanz zuzugreifen

Orientierungssatz:

1. Die digitale Aufzeichnung von FiBu-Konten unterliegt ohne Prüfung der Steuerrelevanz im Einzelfall gemäß § 147 Abs. 6 Satz 1 AO dem Zugriffsrecht der Finanzverwaltung.
2. Die handelsrechtliche Buchführung ist in ihrer Gesamtheit zur Feststellung oder Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen geeignet und damit i. S. des § 140 AO für die Besteuerung von Bedeutung. Auf eine steuerliche Gewinnauswirkung kommt es dabei nicht an.

Tatbestand:

Die Antragstellerin (Astin) ist eine Aktiengesellschaft (AG) mit Sitz im Inland. Sie ist 100%ige Tochter der AA-AG, an der wiederum die A-AG 100% der Anteile hält. Zwischen der Astin als Organgesellschaft und der AA-AG als Organträgerin besteht eine körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organschaft.

Die Astin wickelte in den Jahren 2001 bis 2003 ihre handelsrechtliche Finanzbuchhaltung (FiBu) über das System R3 ab. Eine eigenständige steuerliche Buchführung bestand nicht. Abweichende Bilanzansätze wurden vielmehr gem. § 60 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) in eine Steuerbilanz und eine steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung (G+V) übergeleitet.

Mit Prüfungsanordnung vom 18. Juli 2005 ordnete der Antragsgegner (das Finanzamt --FA--) eine Betriebsprüfung (BP) für die Jahre 2001 bis 2003 bei der Astin an. Im Rahmen der BP verweigerte die Astin dem FA den Datenzugriff gem. § 147 Abs. 6 der Abgabenordnung (AO) auf folgende Konten der handelsrechtlichen FiBu:

- 1.) Bildung von Drohverlustrückstellungen aus schwebenden Geschäften
- 2.) Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben
- 3.) Aufwendungen für handelsrechtliche Steuerumlagen im Rahmen der körper- und gewerbsteuerlichen Organschaft

Das FA forderte die Astin daraufhin mit Schreiben vom 31. März 2006 auf, den Datenzugriff auch hinsichtlich der gesperrten Konten, soweit sie den Prüfungszeitraum betrafen, zu

ermöglichen. Da keine Pflicht bestehe, eine gesonderte Buchführung oder Bilanz für steuerliche Zwecke zu erstellen, sei die handelsrechtliche Buchführung Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung. Ohne die handelsrechtlichen FiBu-Konten sei die Buchführung auch dann nicht vollständig, wenn abweichende Steuerbilanzen erstellt würden. Diese seien lediglich aus der Handelsbilanz abgeleitet und entsprächen für sich allein nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB), weil eine Prüfung vom Bilanzansatz zum Beleg nur unter Heranziehung der handelsrechtlichen Konten möglich sei. Eine Prüfung im Wege eines direkten Lesezugriffs gem. § 147 Abs. 6 Satz 1 AO sei im vorliegenden Fall auch ermessensgerecht, da so ein zeitaufwendiges schriftliches Verfahren mit zahllosen Anfragen und Ausdrucken vermieden werden könne. Der Datenzugriff sei für die Astin auch mit geringem Aufwand verbunden, da sie lediglich die Zugriffsberechtigung verändern müsse.

Dagegen legte die Astin fristgemäß Einspruch ein und beantragte in der Folgezeit zudem die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Zur Begründung berief sich die Astin darauf, dass keine Rechtsgrundlage für den angeordneten Datenzugriff bestehe. Zwar würden die betreffenden Konten als Teil der Buchführung zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen gem. § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO gehören. Das Datenzugriffsrecht des § 147 Abs. 6 AO erfahre aber durch die Prüfungsgrundsätze nach § 199 Abs. 1 AO eine inhaltliche Beschränkung auf Datenbestände, die für die Besteuerung von Bedeutung seien. Von steuerlicher Relevanz könnten daher nur solche Daten sein, die auch in die Besteuerung eingehen würden. Aufbewahrungspflichtige Unterlagen, die für die Besteuerung keine unmittelbare Relevanz hätten, seien dagegen vom Datenzugriff nicht erfasst. Letzteres sei hier der Fall, da die streitigen Konten keinen Einfluss auf die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer hätten. Hinsichtlich der Drohverlustrückstellungen folge dies aus § 5 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG), da dieser als Ausnahme vom Maßgeblichkeitsprinzip die Bildung von Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der Steuerbilanz untersage. Die Bildung oder Auflösung derartiger Rückstellungen habe daher auch keine Auswirkung auf den steuerlichen Gewinn und demzufolge auch nicht auf die Bemessungsgrundlage der Astin. Denn ein handelsrechtlicher Aufwand sei für Zwecke der Überleitung auf die Steuerbilanz neutralisiert worden. Gleiches gelte für die nichtabziehbaren Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG. Diese hätten durch die außerbilanzielle Hinzurechnung ihre ursprüngliche Steuerrelevanz, die sie aufgrund der (handelsrechtlich) gewinnmindernden Wirkung hatten, eingebüßt. Nichts anderes gelte schließlich auch für die Steuerumlagen im Rahmen der Organschaft. Die bei der Astin in der Handelsbilanz verbuchten Steuerumlagen seien steuerlich Teil der handelsrechtlichen Ergebnisabführung und damit als Gewinnverwendung zu werten. Die Umlagen hätten keinen Einfluss auf den steuerlichen Gewinn der Astin als Organgesellschaft. Die entsprechenden Daten unterlägen damit ebenfalls nicht dem Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO. Dem FA sei daher die Handelsbilanz in Papierform vorgelegt worden. Die Überleitung auf die Steuerbilanz sei aufgrund des Kontenplans der gesperrten Konten mit einer Auflistung der Konten und Salden ersichtlich. Im Übrigen obliege der Astin das Erstqualifikationsrecht, welche Daten als steuerrelevant zu qualifizieren seien. Hiervon habe sie zutreffend Gebrauch gemacht. Ein sekundäres Qualifikationsrecht stehe dem FA nur bei konkreten und begründeten Zweifeln an der Richtigkeit bzw. Vollständigkeit der Datenqualifikation durch den Steuerpflichtigen zu. Dies sei im Streitfall nicht der Fall.

Den AdV-Antrag lehnte das FA am 2. Juni 2006 ab. Soweit die Astin die Einschränkung des Ermittlungsgrundsatzes gem. § 199 Abs. 1 AO auf Teile der Buchführung übertrage, übersehe sie, dass sie gem. § 7 Abs. 4, 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.V.m. §§ 5, 4 Abs. 1 EStG zur Ermittlung ihres Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich verpflichtet sei. Dabei sei nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG das Betriebsvermögen anzusetzen, das sich nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ergebe. Ein solcher

Betriebsvermögensvergleich setze voraus, dass alle Wirtschaftsgüter und Verbindlichkeiten ausgewiesen würden. Prüfungsgegenstand sei daher die gesamte Buchführung. Da die im Streitfall in Frage stehenden Konten in den handelsrechtlichen Vermögensvergleich einbezogen worden seien, seien sie Teil der Gewinnermittlung. Daran ändere auch eine spätere steuerbilanzielle oder außerbilanzielle Korrektur nichts. Ohne diese Konten sei die Ausgangsgröße "Gewinn" und auch dessen spätere Korrektur nicht prüfbar. Ferner sei durch die von der Astin vorgenommene Einteilung der Konten in "steuerrelevante" und "nicht steuerrelevante" nicht sichergestellt, dass nur die in der Kontenbezeichnung angegebenen Sachverhalte entsprechend gebucht worden seien. Dies gelte nicht nur für etwaige fehlerhafte Buchungen, sondern auch für Umbuchungen zwischen steuerrelevanten und nicht steuerrelevanten Konten, die so nicht prüfbar seien. Es treffe auch nicht zu, dass eine handelsrechtliche Drohverlustrückstellung keine steuerliche Relevanz habe. Bei einer Inanspruchnahme aus der Rückstellung führe dies in der Handelsbilanz im Jahr der Inanspruchnahme nicht mehr zu Aufwand, während in der Anpassungsrechnung der Steuerbilanz noch ein entsprechender Aufwand ausgewiesen sei. Eine Nachprüfbarkeit sei nur gewährleistet, wenn die Einzelbuchung der Inanspruchnahme auf dem handelsrechtlichen Rückstellungskonto geprüft werden könne. Hinsichtlich der nicht abziehbaren Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG übersehe die Astin, dass der außerbilanziellen Hinzurechnung zunächst die Prüfung vorangehe, ob überhaupt eine betriebliche Veranlassung gegeben sei. Darüber hinaus sei ohne Einblick in das Konto beispielsweise nicht nachprüfbar, ob der Bewirtungsaufwand nur zu 80% als abzugsfähig behandelt worden sei. In Bezug auf die Steuerumlage im Rahmen der Organshaft sei eine Prüfung deshalb notwendig, weil die Einkünfte und die Höhe der anrechenbaren Steuer der Organgesellschaften nur bei diesen gebucht und dort auch geprüft werden könnten. Soweit die Astin sich auf ihr Erstqualifikationsrecht berufe, gehe dieses Argument fehl, da dieses nicht so zu verstehen sei, dass der Steuerpflichtige frei darüber entscheiden dürfe, welcher Teil der Unterlagen aus seiner Buchführung geprüft werden dürfe.

Hiergegen richtet sich der AdV-Antrag beim Finanzgericht (FG) gem. § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Astin hält an ihrer Rechtsauffassung fest und führt ergänzend aus, dass dem Datenzugriff nur solche Unterlagen im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO unterlägen, die steuerlich relevant seien. Im § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO sei die Steuerrelevanz in Gestalt des Merkmals "soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind" verankert. Dies lasse auch für die in den Nummern 1 bis 4 genannten Unterlagen den Rückschluss zu, dass sie nur bei bestehender steuerlicher Relevanz aufbewahrungspflichtig seien. Soweit die Rechtsprechung hierzu die Auffassung vertrete, dass es einzig auf die Art der Unterlage und deren elektronische Auswertbarkeit ankomme, werde dabei die notwendige Differenzierung zwischen der Art der Unterlage und der Relevanz für die Besteuerungsgrundlagen übersehen. Aus der handelsrechtlichen Aufbewahrungspflicht folge nicht ohne weiteres die steuerliche Aufbewahrungs- und Vorlagepflicht, weder in der papierenen noch in der digitalen Welt. Handelsrechtlich seien Unterlagen über steuerlich nicht abziehbare Ausgaben oder Aufwendungen schon deshalb gem. § 257 des Handelsgesetzbuches (HGB) aufbewahrungspflichtig, weil sonst der handelsrechtliche Jahresüberschuss nicht ableitbar sei. Soweit jedoch das Steuerrecht, an die handelsrechtlichen Definitionen anknüpfend, die Aufbewahrungspflichten für das Steuerrecht im § 147 AO gesondert regelt, sei aus dem Regelungszusammenhang der Nummern 1 bis 5 des § 147 Abs. 1 AO ersichtlich, dass sich diese Aufbewahrungspflicht nur auf steuerrelevante Daten beziehe. An der Steuerrelevanz fehle es aber aus den bereits genannten Gründen. Die von der Astin vertretene Auffassung entspreche im Übrigen der Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz vom 13. Juni 2006 1_K 1743/05 , Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2006, 1634 .

Eine steuerliche Relevanz ergebe sich vorliegend weder durch die Aufwandsbuchung noch aus den zugehörigen Bilanzkonten. Insbesondere für den Betriebsvermögensvergleich seien nur die Konten und Konteninhalte entscheidend, die Auswirkung auf das Ergebnis hätten. Die Verprobung von Handelsbilanz und G+V bzw. Bilanzgewinn und Jahresüberschuss sei auch ohne Einsichtnahme in die gesperrten Konten anhand der vorgelegten Summen- und Saldenliste möglich, eine digitale Verprobung könne nicht verlangt werden. Die Steuerrelevanz folge auch nicht - etwa in Bezug auf die Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG - als Reflex daraus, dass eine Prüfung zugunsten der Astin vereitelt werde. Zwar habe die BP die Besteuerungsgrundlagen gem. § 199 Abs. 1 AO auch zugunsten eines Steuerpflichtigen zu prüfen. Hieraus könne aber nicht auf die Steuerrelevanz der entsprechenden Daten geschlossen werden, insbesondere dann nicht, wenn der Steuerpflichtige - wie hier - diese Prüfung selbst durch Sperrung der betreffenden Konten vereitere. Schon in der papierenen Welt habe es sich in diesem Fall so verhalten, dass der Steuerpflichtige das Recht auf eine Prüfung zu seinen Gunsten verwirkt habe. Dies könne bei einem Datenzugriff gem. § 147 Abs. 6 AO nicht anders sein. § 199 AO lasse im Übrigen auch nicht zu, dass digitale Buchführungsdaten zu solchen nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben steuerrelevant würden, die zu Erkenntnissen über steuerliche Belange von Dritten führen könnten, z.B. Zahlungen für Incentives an Dritte. Die Vermutung solcher Zahlungen begründe keine Steuerrelevanz, da diese nicht die Verhältnisse des Steuerpflichtigen betreffen.

Schließlich ergebe sich auch daraus keine steuerliche Relevanz, dass den als nichtabzugsfähig behandelten Aufwendungen möglicherweise Vorgänge zugrunde liegen könnten, die steuerlich für die Belange der Astin von Bedeutung sein könnten, z.B. Tantiemenzahlungen an Arbeitnehmer, die zu lohnsteuerpflichtigen Einbehaltungs- und Abführungspflichten oder zu umsatzsteuerlichen Konsequenzen hätten führen können, wenn sie nicht als nichtabziehbare Aufwendungen behandelt worden wären. Die Tatsache, dass fehlerhafte Buchungen vorkommen können, lasse nicht sämtliche Buchungsdaten steuerlich relevant werden, da ansonsten mit diesem Argument, dass ein Fehler in der Buchführung vorliegen könnte, eine Abgrenzung zwischen steuerrelevanten und nicht steuerrelevanten Daten allgemein obsolet würde. Zudem könne die Astin hinreichende interne Kontrollmaßnahmen gegen derartige Fehlbuchungen treffen. Aus diesem Grund könne auch nicht argumentiert werden, dass sich die Steuerrelevanz daraus ergebe, dass die sachliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Buchführung unter Einbeziehung der fraglichen Konten geprüft werden müsse. Diese Prüfung könne im Übrigen anhand der Gegenkontenliste vollzogen werden. Zudem könne für Abstimmungszwecke auch mit dem System eine Bilanz generiert werden, die lediglich in dem Posten Kapital einen Unterschiedsbetrag in Höhe der Salden der gesperrten Konten aufweise.

Selbst wenn aber entgegen der von der Astin vertretenen Auffassung ein Einsichtsrecht in die gesperrten Konten bestünde, sei die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes ungeachtet dessen auszusetzen, da das FA sein Ermessen nicht pflichtgemäß ausgeübt habe. Denn die Anordnung, auch die bisher gesperrten Konten freizugeben, sei unverhältnismäßig. An der Erforderlichkeit fehle es schon deshalb, weil eine gleich geeignete, aber weniger einschneidende Prüfungsmöglichkeit anhand der bereits überreichten Saldenliste und dem Kontenplan bestehe. Soweit das FA die Richtigkeit und die Vollständigkeit der Buchführung prüfen wolle, sei dies anhand der vorhandenen und der ausgereichten Daten ohne weiteres möglich. Könne aber ein steuerlicher Missbrauch mit den vorhandenen Prüfungsmöglichkeiten ausgeschlossen werden, bestehe keine Notwendigkeit für eine weitergehende Einzelfallprüfung, um das Ziel der BP - die Sicherstellung der Besteuerungsgleichheit - zu erreichen. Das Freigabeverlangen des FA sei schließlich auch unverhältnismäßig im engeren Sinne. Mit keinem der streitgegenständlichen Konten könne eine höhere als die tatsächlich entrichtete Steuerschuld festgestellt werden. Vor diesem Hintergrund sei es unangemessen,

aus prinzipiellen Erwägungen heraus gezielt auf Daten zugreifen zu wollen, die steuerlich zu keinem anderen Ergebnis führen könnten.

Schließlich sei vorliegend auch eine unbillige Härte im Sinne des § 69 Abs. 2 Satz 2 2. Alt. FGO gegeben, da der Astin vorliegend ein unverhältnismäßiger Eingriff mit irreversiblen Folgen für ihre Datenschutzrechte abverlangt werde. Eine Veröffentlichung der Daten stehe in keinem Verhältnis zum Schaden, den die Astin als Unternehmen mit hoher Sichtbarkeit in der Öffentlichkeit erleide, wenn sie diese Daten veröffentliche, die möglicherweise aus anderen als steuerlichen Gründen für die Allgemeinheit von Interesse sein könnten.

Für die weiteren Einzelheiten des Antragsvorbringens wird auf die Schriftsätze der Astin vom 24. August 2006 und vom 31. Oktober 2006 sowie die den Schriftsätzen beigefügten Anlagen Bezug genommen.

Die Astin beantragt,

die Vollziehung der Anordnung vom 31. März 2006, mit welcher das FA den Datenzugriff auf zuvor gesperrte Konten der FiBu für den Prüfungszeitraum 2001 bis 2003 fordert, auszusetzen, hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Beschwerde zuzulassen.

Das FA beantragt,

den Antrag abzulehnen.

Das FA hält ebenfalls an seiner bisher vertretenen Auffassung fest und weist ergänzend darauf hin, dass die Astin zunächst überhaupt nicht darauf hingewiesen habe, dass sie bestimmte Konten nicht freigeschaltet habe. Dies sei erst aufgefallen, als der Versuch unternommen worden sei, mit dem System R3 eine nicht verdichtete Summen- und Saldenbilanz zu erzeugen. Hierbei seien erhebliche Differenzen aufgetreten, da das System die nicht freigeschalteten Konten nicht in die erzeugte Summen- und Saldenbilanz einbezogen habe.

Soweit die Astin die Auffassung vertrete, für den Datenzugriff auf die Konten der FiBu bedürfe es des Nachweises der steuerlichen Relevanz, finde diese Auffassung im Gesetz keine Stütze. Die Astin leite aus § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO ab, dass auch Buchführungsunterlagen im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO nur vorlagepflichtig seien, wenn sie für die Besteuerung bedeutsam seien. Sie gehe dabei von einem eigenen steuerlichen Aufbewahrungsbegriff aus, der die unstrittigen handelsrechtlichen Aufbewahrungspflichten einschränke. Die handelsrechtlich zu führenden Unterlagen müssten dem FA nicht vorgelegt werden, wenn sie sich nicht auf das Einkommen ausgewirkt hätten. Dabei verkenne die Astin jedoch, dass § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO eine eigenständige und allein steuerrechtliche Aufbewahrungspflicht begründe und damit den Umfang der nach Handelsrecht aufbewahrungspflichtigen Unterlagen erweitere. Die Vorschrift betreffe daher gerade nicht die eigentliche Buchführung. Die FiBu unterliege daher einem uneingeschränkten Datenzugriff (Hinweis auf das Schreiben des Bundesministers der Finanzen --BMF-- vom 16. Juli 2001 S 0316 - IV D 2 - 136/01 , Bundessteuerblatt --BStBl-- 2001, 415 unter I.1). Eine zusätzliche Begründung der Steuerrelevanz sei insoweit nicht erforderlich.

Soweit die Astin die Auffassung vertrete, die nicht freigeschalteten Konten dürften auch deshalb nicht geprüft werden, weil sie sich steuerlich nicht ausgewirkt hätten, habe das FA festgestellt, dass etwa die behauptete Hinzurechnung der nichtabziehbaren Aufwendungen mit den auf den fraglichen Konten gebuchten Beträgen anhand der vorgelegten Akten nicht nachvollziehbar sei. Beispielsweise seien die Hinzurechnungen für 2001 nicht erläutert worden, während in den Folgejahren erkennbar nicht alle Konten zugerechnet worden seien.

Ohne Freischaltung der Konten könne zudem nicht überprüft werden, ob Buchungen auf den betreffenden Konten automatisch Folgebuchungen - etwa Umsatzsteuerbuchungen - ausgelöst hätten.

Das Freigabeverlangen sei schließlich auch ermessensgerecht, insbesondere verhältnismäßig. Soweit die Astin darauf verweise, dass das FA seine Ziele auch anhand anderer Prüfungsmethoden erreichen, sei dem entgegenzuhalten, dass Art und Umfang der Prüfung vom FA bestimmt werde. Es treffe auch nicht zu, wenn die Astin suggeriere, die Freischaltung der Konten werde für die Feststellung der Verhältnisse Dritter benötigt. Schließlich sei auch das Vorliegen einer unbilligen Härte im Sinne des § 69 Abs. 2 Satz 2 2. Alt. FGO nicht erkennbar.

Gründe:

Der zulässige Antrag hat in der Sache keinen Erfolg.

I. 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 1. Alt. FGO soll das FG die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes auf Antrag dann aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen. Der Antrag kann schon vor Erhebung der Klage gestellt werden (§ 69 Abs. 3 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel in diesem Sinne sind anzunehmen, wenn bei überschlägiger Prüfung des angefochtenen Verwaltungsaktes im Aussetzungsverfahren neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Gründen gewichtige, gegen sie sprechende Umstände zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen bewirken oder Unklarheiten in der Beurteilung der Tatfragen aufwerfen. Die AdV setzt nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 6. Juni 2002 V B 110/01, Sammlung amtlich nicht zur Veröffentlichung bestimmter Entscheidungen des BFH --BFH/NV-- 2002, 1736, unter II. 1., m.w.N.).

2. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verlangens des FA sind nicht erkennbar. Das FA hat einen Anspruch auf den Datenzugriff auf die von der Astin gesperrten Konten. Ermessensfehler bei der Ausübung des Datenzugriffsrechts sind nicht erkennbar.

a) Die Rechtsgrundlage für das Begehren des FA ergibt sich aus § 147 Abs. 6 Satz 1 AO. Diese Vorschrift sieht vor, dass die Finanzbehörde dann, wenn aufbewahrungspflichtige Unterlagen im Sinne des § 147 Abs. 1 AO mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind, im Rahmen einer Außenprüfung das Recht hat, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Die Voraussetzungen dieses sog. unmittelbaren Lesezugriffs ("Z1"-Zugriff) liegen im Streitfall vor.

b) Es handelt sich bei den fraglichen digitalen Kontenaufzeichnungen um "Bücher" im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO. Mit dem dort genannten Begriff der "Bücher und Aufzeichnungen" knüpft die AO an handelsrechtliche Begriffe an (vgl. etwa § 238 Abs. 1 HGB). Danach sind Bücher solche Aufzeichnungen, die die Funktion erfüllen, für einen Kaufmann seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens zu dokumentieren (Sauer, in Beermann, Kommentar zur AO, FGO, § 140 AO Rn. 2). Zu den Büchern gehören demnach etwa die Grundaufzeichnungen, das Hauptbuch und die Abschlüsse, letztlich also auch die einzelnen Buchungssätze und deren Übertragung auf die Sachkonten. Die Unterlagen wurden ferner auch mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems - hier R3 - erstellt. Des Weiteren handelt es sich bei den gespeicherten Daten auch um maschinell auswertbare Daten im Sinne des § 147 Abs. 6 Satz 1 AO, da sie als Datensätze vorliegen und damit - wie von der herrschenden

Meinung in der Literatur und von der Verwaltung gefordert (vgl. zur Auslegung dieses Begriffs den Beschluss des Senats in der Parallelsache 16 V 3454/06 A (AO)) - maschinell lesbar, filterbar und auch sortierbar sind.

c) Entgegen der Auffassung der Astin ist dem FA der Datenzugriff gem. § 147 Abs. 6 Satz 1 AO vorliegend auch nicht deshalb verwehrt, weil es an einer "Steuerrelevanz" der Daten fehlt.

Sowohl die Verwaltung als auch die ganz herrschende Auffassung in der Literatur gehen davon aus, dass sich das Datenzugriffsrecht auf steuerrelevante Daten beschränkt (vgl. etwa Apitz, Die steuerliche Betriebsprüfung --StBP--, 2002, 33, 41; "GDPdU"-Schreiben des BMF vom 16. Juli 2001 IV D 2 - S 0316 - 136/01 , BStBl I 2001, 415 unter I.1.). Denn mit der Einführung des Datenzugriffsrechts wollte der Gesetzgeber den sachlichen Umfang der Außenprüfung nicht erweitern oder verschärfen (vgl. BT-Drucks. 14/30 74, 130). Allerdings ist der Begriff der Steuerrelevanz derzeit noch weitestgehend ungeklärt. Dementsprechend wird in den GDPdU ausdrücklich ausgeführt, dass sich der Datenzugriff auf die Daten beschränkt, "die für die Besteuerung von Bedeutung sind (steuerlich relevante Daten)". Eine Definition dieses Begriffs der steuerlich relevanten Daten beinhaltet das BMF-Schreiben allerdings nicht. Auch aus dem Fragen- und Antwortkatalog des BMF zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung (Stand 1. Februar 2005, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de) lassen sich hierzu keine näheren Einzelheiten entnehmen. Der dort unternommene Definitionsversuch (unter I.5), wonach Daten immer dann steuerlich relevant sein sollen, wenn "sie für die Besteuerung von Bedeutung sind", ist als bloße Begriffsumschreibung insoweit wenig hilfreich.

Letztlich kann diese Frage im Streitfall jedoch offen bleiben. Sowohl die Verwaltung als auch die ganz herrschende Auffassung in der Literatur gehen davon aus, dass sich der Datenzugriff ohne weiteres auf die Anlagenbuchhaltung, die Lohnbuchhaltung und die - hier betroffene - Fibu erstreckt (Intemann/Cöster, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2004, 1981 , 1982; Schaumburg, DStR 2002, 829 , 832 m.w.N.). Dieser Auffassung schließt sich auch der Senat an. Denn dass die im Streitfall fraglichen Daten steuerrelevant sind, ergibt sich nach Auffassung des Senats bereits aus der Gesetzessystematik.

(1) § 147 Abs. 6 Satz 1 AO verweist auf § 147 Abs. 1 AO, der den Kreis der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen regelt. Von der Verweisung sind auch die hier betroffenen "Bücher" umfasst. Das von der Finanzverwaltung zur Definition der "Steuerrelevanz" herangezogene Merkmal "soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind" findet sich lediglich im § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO, der sich mit der Aufbewahrungspflicht sonstiger Unterlagen befasst. Eine entsprechende Einschränkung weisen die in den Nummern 1 bis 4 (Nr. 4a regelt einen Sonderfall und kann daher vorliegend außer Betracht bleiben) genannten Unterlagen nicht auf. Aus dieser Art der Aufzählung folgert der Senat, dass die letztgenannten Unterlagen nach dem Willen des Gesetzgebers stets als steuerlich relevant anzusehen und daher uneingeschränkt, also ohne Prüfung der Steuerrelevanz im Einzelfall, aufbewahrungspflichtig sind.

Soweit sich die Astin darauf beruft, dass es deshalb an der steuerlichen Relevanz fehle, weil sich keine Gewinnauswirkung ergebe, werden nach Auffassung des Senats zwei unterschiedliche Gesichtspunkte in unzulässiger Weise vermengt. Die "steuerliche Relevanz" darf nicht mit der "steuerlichen Auswirkung" gleichgesetzt werden. Die erstgenannte Begrifflichkeit ist unter dem Gesichtspunkt der Aufbewahrungspflicht von Unterlagen zu sehen. Die Pflicht zur Aufbewahrung gem. § 147 AO ist - wie sich bereits aus der systematischen Stellung im ersten Unterabschnitt des zweiten Abschnitts der AO ergibt - Teil bzw. akzessorisch zur Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht (vgl. Drüen, in Tipke/Kruse,

Kommentar zur AO/FGO, § 147 AO Rn. 1). Ohne die Aufbewahrung dieser Unterlagen könnte sich ein Dritter nicht, wie von § 145 Abs. 1 Satz 1 AO vorgesehen, einen Überblick über die Lage des Unternehmens verschaffen. Auch die einzelnen Geschäftsvorfälle ließen sich nicht im Sinne des § 145 Abs. 1 Satz 2 AO in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen. Unabhängig davon, wie weit der Begriff der Steuerrelevanz im Einzelfall zu verstehen ist (vgl. zum insoweit bestehenden Meinungsstreit Hüffer, Großkommentar zum Handelsgesetzbuch, 4. Aufl. 2002, § 257 Rn. 51 m.w.N.), bleibt Bezugspunkt stets die Frage, ob die Unterlagen einen Bezug zur Buchführung aufweisen, also zu deren Verständnis erforderlich sind. Ob sich aus den Unterlagen oder dem zugrunde liegenden Geschäftsvorfall eine konkrete Gewinnauswirkung ergibt, ist hingegen unbeachtlich. Jedenfalls in Bezug auf die im § 147 Abs. 1 Nr. 1-4 AO genannten Unterlagen kommt es für die Frage des Datenzugriffsrechts daher allein auf die Art der Unterlage, nicht jedoch auf die steuerliche Relevanz an.

(2) Nichts anderes ergibt sich auch aus der Vorschrift des § 140 AO. Die Astin ist als Kaufmann nach § 238 ff. HGB buchführungs- und aufzeichnungspflichtig. Diese außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht wird über die Vorschrift des § 140 AO in eine steuerliche Pflicht transformiert (sog. derivative Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht). Allerdings sieht § 140 Abs. 1 AO eine dahingehende Einschränkung vor, dass die nach anderen Gesetzen zu führenden Bücher und Aufzeichnungen "für die Besteuerung von Bedeutung" sein müssen. Für die Besteuerung von Bedeutung sind Bücher und Aufzeichnungen dann, wenn sie für die Feststellung oder Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen (z.B. des Umsatzes oder des Gewinns des Steuerpflichtigen) zweckdienliche Hinweise geben (vgl. Mösbauer, Deutsche Steuerzeitung --DStZ-- 1996, 722 , 723). Es ist insbesondere nicht zwingend, dass aus den Büchern oder Aufzeichnungen steuerliche Folgerungen gezogen werden müssen, sondern die bloße - auch entfernte - Möglichkeit genügt (vgl. Sauer, in Beermann, a.a.O., § 140 AO Rn. 51). Da die für die Besteuerung maßgebliche Steuerbilanz letztlich als abgeleitete Handelsbilanz zu verstehen ist (so zutreffend Kruse/Drüen, in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO, FGO, § 140 AO Rn. 3), ist die handelsrechtliche Buchführung in ihrer Gesamtheit stets zur Feststellung oder Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen geeignet und damit für die Besteuerung von Bedeutung. Die von der Astin begehrte Unterscheidung danach, ob innerhalb der Buchführung bestimmte Konten für die Besteuerung von Bedeutung sind oder nicht, wird durch die Vorschrift des § 140 Abs. 1 AO dagegen nicht gedeckt.

d) Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit bestehen auch nicht im Hinblick auf das vom FA ausgeübte Ermessen. Sowohl bei der Entscheidung, ob ein Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO durchzuführen ist, als auch bei der Auswahl der Zugriffsmethode hat die Finanzverwaltung ein Ermessen, das sich an der Verhältnismäßigkeit des Verlangens zu orientieren hat. Diese Ermessensentscheidungen unterliegen gem. § 102 FGO nur einer eingeschränkten gerichtlichen Kontrolle. Ermessensfehler - insbesondere infolge eines von der Astin gerügten Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz - sind vorliegend jedoch nicht ersichtlich. Da die Unterlagen der Finanz-, Anlagen- und Lohnbuchhaltung zum Kernbereich der digitalen Außenprüfung gehören, durfte das FA die Einsichtnahme und Freischaltung dieser Konten verlangen. Das FA braucht sich insoweit nicht auf andere Unterlagen - etwa in Papierform - verweisen zu lassen (so wohl auch Burchert, Die Information über Steuer und Wirtschaft -- Inf-- 2006, 702). Dies gilt erst recht, wenn das FA die Freigabe des betreffenden Kontos nicht deshalb begehrt, um eine umfangreiche, nicht erforderliche Datensichtung zu unternehmen, sondern wenn diese deshalb benötigt wird, um die maschinellen Auswertungsmöglichkeiten der Betriebssoftware nutzen zu können.

II. Eine AdV kommt schließlich auch nicht unter dem im § 69 Abs. 2 Satz 2 2. Alt. FGO genannten Gesichtspunkt der unbilligen Härte in Betracht. Von einer unbilligen Härte ist etwa

dann auszugehen, wenn dem Betroffenen durch die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts wirtschaftliche Nachteile drohen, die nicht oder nur schwer wieder gut zu machen sind, oder wenn die Vollziehung zu einer Gefährdung seiner wirtschaftlichen Existenz führen würde (Gräber/Koch, Kommentar zur FGO, 6. Aufl. 2006, § 69 Anm. 105). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist vorliegend nicht ersichtlich. Soweit sich die Astin darauf beruft, es könne dadurch zu einer unbilligen Härte kommen, weil die Gefahr bestehe, dass sensible Daten an die Öffentlichkeit gelangen könnten und hierdurch ihr Datenschutzinteresse verletzt werde, reicht dies für die Annahme einer unbilligen Härte nicht aus. Zum einen besteht durch die Regelung des § 30 AO ein ausreichender Schutz gegen die Zweckentfremdung von sensiblen Daten. Zum anderen hat die Astin insoweit auch nur pauschale, in keiner Weise substantiierte Behauptungen vorgetragen, die aus Sicht des Senats die Annahme einer unbilligen Härte nicht zu rechtfertigen vermögen.

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

IV. Die Beschwerde wird zugelassen. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 128 Abs. 2 Satz 2 FGO i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Bislang liegt zu der hier entschiedenen Rechtsfrage keine höchstrichterliche Rechtsprechung vor.

Normen:

AO:140 AO:145/1 AO:147/1/1 AO:147/6/1 HGB:238/1

Fundstellen:

DStZ-2007-0513

EFG-2007-0890

Zitate:

Kurzbeitrag in [PStR 2007 225](#)
