

BFH-Urteil vom 26.9.07 I B 53, 54/07 AUSFÜHRLICH

Gründe

A.

Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin), eine AG, begehrt die Aussetzung der Vollziehung (AdV) zweier Anordnungen des Antragsgegners und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) im Zusammenhang mit dem Zugriff auf von der Antragstellerin gespeicherte Daten im Rahmen einer Außenprüfung.

Das FA ordnete im Juli 2005 eine Außenprüfung betreffend die Jahre 2001 bis 2003 bei der Antragstellerin an. Diese war im Prüfungszeitraum Organgesellschaft im Rahmen einer körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft mit ihrer Muttergesellschaft als Organträgerin. Sie wickelte ihre handelsrechtliche Finanzbuchhaltung über ein elektronisches Datenverarbeitungssystem ab. Eine eigenständige steuerliche Buchführung bestand nicht. Abweichende Buchungsansätze leitete die Antragstellerin in eine Steuerbilanz und in eine steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung über.

Die in Papierform eingegangenen Rechnungen (Eingangsrechnungen) archivierte sie im Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 30. Juni 2001 durch Aufheben der Originale. Im Zeitraum 1. Juli 2001 bis 31. Dezember 2001 scannte sie die Eingangsrechnungen zusammen mit steuerlich nicht relevanten Unterlagen auf elektronische Datenträger, ohne dass das System nachträglich zwischen steuerlich relevanten und nicht relevanten Unterlagen unterscheiden könnte; nach dem Einscannen vernichtete sie die Originale der Eingangsrechnungen. Ab dem 1. Januar 2002 implementierte die Antragstellerin ein System, welches technisch eine Trennung zwischen steuerlich relevanten und nicht relevanten Unterlagen ermöglichte, und erfasste auf diese Weise ca. 90 % der eingehenden Rechnungen. Den restlichen Teil der Eingangsrechnungen erfasste sie auch nach dem 1. Januar 2002 auf die bis dahin praktizierte, keine Trennung ermöglichende Art und Weise. Die von ihr erstellten Rechnungen (Ausgangsrechnungen) archivierte die Antragstellerin zunächst durch Aufbewahrung von Duplikaten. Ab dem 1. Februar 2003 speicherte sie die Ausgangsrechnungen elektronisch in Form so genannter pdf-Dateien.

Die Antragstellerin verweigerte dem FA den unmittelbaren Zugriff auf die ohne Trennungsmöglichkeit gescannten und digital gespeicherten Belege und bot stattdessen an, die nicht freigegebenen Belege auf Wunsch des FA auszudrucken. Außerdem verweigerte die Antragstellerin den Datenzugriff auf folgende, ihrer Auffassung nach nur handelsrechtlich, nicht aber auch steuerlich relevanten Konten der handelsrechtlichen Finanzbuchhaltung:

- die Drohverlustrückstellungen aus schwebenden Geschäften,
- die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben,
- die Aufwendungen für handelsrechtliche Steuerumlagen der körperschaftsteuerlichen und der gewerbsteuerlichen Organschaft.

Unter dem 31. März 2006 forderte das FA die Antragstellerin daraufhin unter Berufung auf ein Einsichtsrecht nach § 147 Abs. 6 der Abgabenordnung (AO) auf, ihm den Zugriff auf die digitalisierten Belege (Ein- und Ausgangsrechnungen) des gesamten Prüfungszeitraums zu ermöglichen. Außerdem forderte das FA die Antragstellerin auf, ihm den Datenzugriff auch im Hinblick auf die drei gesperrten Konten der Finanzbuchhaltung zu gewähren.

Hiergegen hat die Antragstellerin beim FA jeweils Einspruch erhoben und die AdV hinsichtlich der getroffenen Anordnungen beantragt. Nach Ablehnung der AdV-Anträge durch das FA hat die Antragstellerin die entsprechenden Begehren an das Finanzgericht (FG) Düsseldorf gerichtet, welches die Anträge ebenfalls abgelehnt hat. Seine Beschlüsse vom 5. Februar 2007 16 V 3454/06 A(AO) und 16 V 3457/06 A(AO) sind in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2007, 890 und 892 abgedruckt.

Gegen diese Beschlüsse richten sich die Beschwerden der Antragstellerin, denen das FG nicht abgeholfen hat.

Die Antragstellerin beantragt, die angefochtenen Beschlüsse aufzuheben und die AdV anzuordnen.

Das FA beantragt, die Beschwerden zurückzuweisen.

B.

Die vom Senat gemäß § 73 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu gemeinsamer Entscheidung verbundenen Beschwerden sind unbegründet. Das FG hat die AdV zu Recht abgelehnt.

I.

Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Sätze 2 bis 6 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Die Vollziehung soll ausgesetzt werden, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 2 Satz 2 FGO). Das ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) der Fall, wenn bei summarischer Prüfung des Verwaltungsakts gewichtige Umstände zutage treten, die Unentschiedenheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (Senatsbeschlüsse vom 22. Februar 2006 I B 145/05, BFHE 213, 29, BStBl II 2006, 546; vom 3. Februar 2005 I B 208/04, BFHE 209, 204, BStBl II 2005, 351, m.w.N.).

Bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage bestehen im Streitfall keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Verwaltungsakte des FA.

II.

Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass die Antragstellerin im Rahmen der Außenprüfung verpflichtet ist, dem FA das Lesen der eingescannten Ein- und Ausgangsrechnungen des Prüfungszeitraums über ihr Computersystem per Bildschirm zu gestatten. Dabei bedarf es keiner Entscheidung, ob --entsprechend der Auffassung von FA und FG-- die diesbezügliche Befugnis des FA aus § 147 Abs. 6 Satz 1 AO abgeleitet werden kann, wonach das FA im Rahmen des Datenzugriffs u.a. Einsicht in gespeicherte Daten nehmen kann, wenn die betreffenden Unterlagen mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind. Jedenfalls folgt eine Verpflichtung der Antragstellerin zur Lesbarmachung der Rechnungen aus § 200 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 147 Abs. 5 Halbsatz 1 AO.

1. Nach § 147 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 AO sind die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe und die Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe vom Steuerpflichtigen aufzubewahren. Aufbewahrungspflichtig sind danach --was auch die Antragstellerin nicht in Zweifel zieht-- die Ein- und Ausgangsrechnungen von Handelsgesellschaften. Als aufbewahrungspflichtige Unterlagen gehören die Ein- und Ausgangsrechnungen zudem zu jenen Urkunden, die der Steuerpflichtige gemäß § 200 Abs. 1 Satz 2 AO im Rahmen der Außenprüfung vorzulegen hat (vgl. Tipke in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 200 AO Rz 8).

2. Das im Streitfall von der Antragstellerin vor der Vernichtung der Originale praktizierte Einscannen und Digitalisieren der in Papierform erstellten Rechnungen, d.h. die Speicherung von Abbildern der Rechnungen in Form so genannter pdf- oder tif-Dateien auf Festplatten, CD-ROM oder sonstigen Speichermedien ist eine zulässige Form der Aufbewahrung. Anstatt einer Aufbewahrung im Original lässt § 147 Abs. 2 AO u.a. für Handels- oder Geschäftsbriefe die Aufbewahrung als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf einem anderen Datenträger zu, wenn dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und sichergestellt ist, dass die Wiedergabe oder die Daten bei Lesbarmachung mit den Originaldokumenten bildlich übereinstimmen (§ 147 Abs. 2 Nr. 1 AO) und wenn sie während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO).

Das Erfordernis der maschinellen Auswertbarkeit steht der Zulässigkeit der Aufbewahrung von ursprünglich in Papierform erstellten Rechnungen in Form von Bilddateien im pdf- oder tif-Format nicht entgegen. Zwar mögen derartige graphische Dateien zur Weiterverarbeitung in DV-gestützten Buchführungssystemen grundsätzlich nicht geeignet sein (vgl. Burchert, Die Information über Steuer und Wirtschaft --Inf-- 2006, 699, 703). Jedoch ist zu berücksichtigen, dass auch die in Papierform erstellten Originale der Rechnungen nicht zur maschinellen Weiterverarbeitung geeignet waren und § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO den Steuerpflichtigen nicht verpflichten soll, bei der Archivierung auf einen Datenträger eine höhere Datenverarbeitungsfähigkeit herzustellen, als sie dem Original anhaftete. Nicht digitalisierte Belege dürfen deshalb auch in Ansehung von § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO in graphischen Formaten gespeichert werden (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- betreffend die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen --GDPdU--, BStBl I 2001, 415, Gliederungspunkte III.1. Abs. 2, III.2.; BMF, Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung --Stand: 15. Januar 2007--, www.bundesfinanzministerium.de, dort die Links "Service" und "Downloads", Gliederungspunkt III.5.; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 147 Rz 41d; Klein/Brockmeyer, AO, 9. Aufl., § 147 Rz 6; Schaumburg, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2002, 829, 831).

3. Die Aufbewahrung auf einem Datenträger begründet nach § 147 Abs. 5 Halbsatz 1 AO die Verpflichtung des Steuerpflichtigen, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen. Hiermit wird die allgemeine Vorlegungspflicht nach § 200 Abs. 1 Satz 2 AO für auf Datenträgern gespeicherte Unterlagen dahin konkretisiert, dass die Vorlegung in Form der Lesbarmachung auf der beim Steuerpflichtigen hierfür vorhandenen technischen Einrichtung zu geschehen hat. Bei Speicherung von vorlegungspflichtigen Belegen in Form graphischer Dateien auf Festplatten, CD-ROM oder sonstigen Speichermedien hat die Lesbarmachung somit in der Weise zu erfolgen, dass der Steuerpflichtige dem Prüfer die bei ihm vorhandene Hard- und Software zur Verfügung stellt, damit dieser die gespeicherten Abbildungen der Belege unmittelbar am Bildschirm einsehen kann.

Soweit die Antragstellerin demgegenüber meint, die Lesbarmachung gemäß § 147 Abs. 5 Halbsatz 1 AO könne auch durch Ausdrucken der Unterlagen erfolgen, weshalb dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zustehe, ob er dem Prüfer die Einsicht per Bildschirm gewähre oder ihm Ausdrücke der Unterlagen beschaffe, widerspricht das Wortlaut und Systematik des § 147 Abs. 5 AO. Während § 147 Abs. 5 Halbsatz 1 AO die Verpflichtung zur Lesbarmachung begründet, statuiert § 147 Abs. 5 Halbsatz 2 AO eine (weitere) Pflicht des Steuerpflichtigen zum Ausdrucken der Unterlagen, falls die Behörde dies verlangt. Das Ausdrucken wird mithin nicht als eine Form der Lesbarmachung, sondern als zusätzliche Pflicht des Steuerpflichtigen behandelt, welcher er auf Verlangen der Behörde nachzukommen hat.

Etwas anderes ergibt sich nicht aus der Gesetzesgeschichte. Die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Lesbarmachung und --auf Verlangen der Behörde-- zum Ausdruck von auf Datenträgern gespeicherten Unterlagen war bereits mit Inkrafttreten der Abgabenordnung in § 147 Abs. 5 AO enthalten. Sie bestand nach der damaligen Gesetzesfassung allerdings nur, wenn eine Vorlage der Unterlagen (mangels Vorhandenseins des Originals) "nur" in Form der Wiedergabe auf dem Datenträger möglich war. Mit Einführung des Datenzugriffs der Finanzbehörden durch den mit dem Steuersenkungsgesetz (StSenkG) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) neu angefügten § 147 Abs. 6 AO ist diese "nur"-Einschränkung in § 147 Abs. 5 Halbsatz 1 AO gestrichen worden, so dass die Verpflichtung zur Lesbarmachung nicht etwa entfallen, sondern auf die Fälle ausgedehnt worden ist, in denen die Originalunterlagen noch vorgelegt werden könnten.

Dass mit Einführung des Datenzugriffs durch § 146 Abs. 6 AO die Verpflichtung zur Lesbarmachung von auf Datenträgern gespeicherten Unterlagen nach § 147 Abs. 5 AO nicht beeinträchtigt werden sollte (ebenso Eller, Elektronische Rechnungsstellung und digitale Betriebsprüfung, 2003, Rz 68), zeigt auch die Gesetzesbegründung des StSenkG. Dort wird die Einführung des § 147 Abs. 6 AO damit begründet, dass das damit geschaffene Recht der Finanzbehörde auf Zugriff auf die in einem DV-System erzeugten Daten des Steuerpflichtigen von dem bis dato bestehenden Recht auf Lesbarmachung von Unterlagen nicht umfasst werde

(vgl. Begründung des Regierungsentwurfs zum StSenkG vom 15. Februar 2000, BTDrucks 14/2683, S. 129 f.). Der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO sollte mithin die Rechte der Finanzbehörde erweitern, nicht aber deren bisher schon bestehenden Befugnisse einschränken.

4. Ein Verstoß des FA gegen das Übermaßverbot liegt nicht vor. Dass das FA auf der unmittelbaren Einsichtnahme besteht, obwohl die Antragstellerin ihrem Vorbringen nach die betreffenden Daten nicht durchgängig getrennt von nicht steuerrelevanten Daten archiviert hat, ist nicht unverhältnismäßig. Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, ist dieser allein in den Verantwortungsbereich der Antragstellerin fallende Umstand nicht geeignet, das zulässige Maß der Prüfungsintensität zu begrenzen. Soweit sich die Antragstellerin in der Beschwerdebegründung darauf beruft, das FA sei von den in den GDPdU niedergelegten Verwaltungsgrundsätzen abgewichen, bezieht sich dies offenkundig nur auf die Frage der Anwendbarkeit des § 147 Abs. 6 AO auf erst nachträglich digitalisierte Belege, nicht aber auf die aus § 147 Abs. 5 AO resultierende Pflicht zur Lesbarmachung.

III.

Es ist auch nicht ernstlich zweifelhaft, dass die Antragstellerin gemäß § 200 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 147 Abs. 6 Satz 1 AO verpflichtet ist, dem FA im Rahmen der Außenprüfung den Datenzugriff auf die bislang gesperrten Konten der Finanzbuchhaltung zu gestatten.

1. Gemäß § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO hat der Steuerpflichtige u.a. seine Bücher gesondert aufzubewahren. Unter "Büchern" in diesem Sinne sind solche Bücher zu verstehen, die für steuerliche Zwecke geführt werden (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 147 AO Rz 4). Im Falle der Antragstellerin, die als Handelsgesellschaft gemäß § 238 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) zur Rechnungslegung nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) verpflichtet ist, sind dies die Handelsbücher, deren Führung über § 140 AO auch zur steuerrechtlichen Pflicht erhoben wird.

Damit gehört zu den aufbewahrungspflichtigen Büchern auch die Finanzbuchhaltung der Antragstellerin, die Aufschluss über das durch Bilanzierung nach den GoB zu ermittelnde Betriebsergebnis in Form des Unterschiedsbetrages zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres gibt. Dieser Unterschiedsbetrag ist gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Ausgangspunkt auch für die steuerliche Gewinnermittlung. Die von der Antragstellerin gesperrten Konten sind unbestritten solche der Finanzbuchhaltung, die zur Ermittlung der Unterschiedsbeträge des Prüfungszeitraums beigetragen haben, so dass sich die Aufbewahrungspflicht gemäß § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO auch auf diese Konten erstreckt.

2. Mit der steuerlichen Aufbewahrungspflicht korrespondiert die Vorlegungspflicht gemäß § 200 Abs. 1 Satz 2 AO (vgl. oben, B.II.1.; Tipke in Tipke/Kruse, a.a.O., § 200 AO Rz 8), die dem Steuerpflichtigen aufgibt, im Rahmen der Betriebsprüfung u.a. seine Bücher vorzulegen. Auch die Vorlegungspflicht erstreckt sich mithin auf die gesamte Finanzbuchhaltung.

3. Führt der Steuerpflichtige --wie die Antragstellerin im Prüfungszeitraum-- seine Bücher über ein elektronisches Datenverarbeitungssystem, tritt an die Stelle der Vorlage körperlicher Handelsbücher der Datenzugriff der Finanzbehörde gemäß § 147 Abs. 6 AO. Der Steuerpflichtige hat hieran gemäß § 200 Abs. 1 Satz 2 AO im Rahmen der Außenprüfung unterstützend mitzuwirken.

Der Datenzugriff erstreckt sich ausweislich der Bezugnahme in § 147 Abs. 6 Satz 1 AO auf die Unterlagen nach Abs. 1 der Vorschrift, mithin über Abs. 1 Nr. 1 wiederum auch auf die Daten der Finanzbuchhaltung (vgl. BMF-Schreiben betreffend die GDPdU in BStBl I 2001, 415, Gliederungspunkt I.1.; Schaumburg, DStR 2002, 829, 832; Apitz, Die steuerliche Betriebsprüfung --StBp-- 2002, 33, 41; Intemann/Cöster, DStR 2004, 1981, 1982; Groß/Kampffmeyer/Eller, DStR 2005, 1214, 1215).

4. Den von der Antragstellerin gesperrten drei Konten der Finanzbuchhaltung fehlt es entgegen deren Sicht nicht an steuerlicher Relevanz. Sowohl die von der Antragstellerin in ihrer Handelsbilanz passivierten Drohverlustrückstellungen (§ 249 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 HGB) als auch der von ihr als steuerlich nicht abziehbare Betriebsausgaben bzw. als Organschaftsumlagen behandelte Aufwand haben den nach den GoB zu ermittelnden handelsrechtlichen Gewinn reduziert und sich damit auf den jeweiligen Unterschiedsbetrag, der gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung ist, ausgewirkt.

Die steuerliche Relevanz ist nicht dadurch entfallen, dass die Antragstellerin die betreffenden Minderungsbeträge im Rahmen der Überleitungsrechnung dem steuerlich maßgeblichen Gewinn wieder hinzugerechnet hat. Denn diese Hinzurechnung ist ein Teilakt der steuerlichen Ergebnisermittlung und unterliegt als solcher der uneingeschränkten Prüfung durch das FA. Hieran ändert es nichts, dass nach dem Vorbringen der Antragstellerin durch die Prüfung etwa aufgedeckte Fehler im Zusammenhang mit der Hinzurechnung sich ausschließlich ergebnis- und damit steuermindernd auswirken könnten. Auch eine Ergebniskorrektur nach unten und die dementsprechende Festsetzung einer niedrigeren Steuer wären steuerrelevante Maßnahmen, die vom Zweck der Außenprüfung gedeckt wären. Diese soll nämlich gemäß § 199 Abs. 1 AO der Prüfung der Besteuerungsgrundlagen zugunsten sowie zuungunsten des Steuerpflichtigen dienen.

Es steht nicht im Belieben des Steuerpflichtigen, diesen gesetzlich vorgegebenen Zweck der Außenprüfung durch Unterlassen der Vorlage bzw. die Sperrung einzelner Konten beim Datenzugriff faktisch dahin zu reduzieren, dass das FA nur noch auf eine Steuererhöhung gerichtete Prüfungsmaßnahmen durchführen kann. Für die von der Antragstellerin in Anspruch genommene "Option" zur Festsetzung einer "höchstmöglichen Steuerbemessung, d.h. zur Höchststeuer" besteht keine Rechtsgrundlage. Die Finanzverwaltung darf keine "Höchststeuer" festsetzen, sondern hat im Rahmen der Außenprüfung die gesetzliche Steuer zu ermitteln.

Im Übrigen erscheint es nicht zwingend, dass etwaige Fehler im Zusammenhang mit der Hinzurechnung sich ausschließlich zuungunsten der Antragstellerin auswirken könnten. So wäre es beispielsweise denkbar, dass die Antragstellerin handelsrechtlich zu Unrecht eine Drohverlustrückstellung gebildet hat, für die richtigerweise --etwa weil es an den Voraussetzungen eines schwebenden Geschäfts fehlt-- eine Verbindlichkeitsrückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 HGB zu bilden gewesen wäre, die auch steuerbilanziell zu passivieren ist. Dann würde zwar im betreffenden Wirtschaftsjahr eine Steuererminderung eintreten; in dem späteren Wirtschaftsjahr, in dem die Verbindlichkeit erfüllt wird, wäre die Erfüllung demgegenüber ergebnisneutral zu behandeln, während ohne die zuvor gebildete Verbindlichkeitsrückstellung eine Ergebnisminderung --und damit eine Steuerreduzierung-- eintreten würde. Das Beispiel zeigt, dass die von der Antragstellerin praktizierte teilweise Kontensperrung dem FA eine Prüfung der Bilanzkontinuität erschwert und deshalb dem Zweck der Außenprüfung zuwiderläuft.

5. Der vom FA angestrebte Datenzugriff auch auf die von der Antragstellerin gesperrten Konten der Finanzbuchhaltung ist nicht unverhältnismäßig. Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, gehört die Prüfung der Finanzbuchhaltung zum Kern der Außenprüfungstätigkeit, so dass die Wahrnehmung der insoweit bestehenden Zugriffsbefugnisse ein geeignetes und angemessenes Mittel zur Erreichung des Prüfungszwecks ist. Das FA braucht sich in diesem Zusammenhang auch nicht auf die von der Antragstellerin vorgeschlagenen indirekten Kontrollverfahren (Gegenkonten- und Belegnummernanalyse)