Urteil vom 16. Dezember 2014, X R 42/13

Möglichkeit des Zugriffs auf Kassendaten einer Apotheke im Rahmen einer Außenprüfung

BFH X. Senat

HGB § 238 Abs 1, HGB § 239 Abs 2, HGB § 239 Abs 4 S 1, AO § 146 Abs 1 S 1, AO § 146 Abs 5 S 1, AO § 147 Abs 1 Nr 1, AO § 147 Abs 6 S 2, AO § 143, AO § 144, AO § 145

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 23. April 2013, Az: 4 K 422/12

Leitsätze

1. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verpflichten Einzelhändler wie z.B. Apotheker, im Rahmen der Zumutbarkeit sämtliche Geschäftsvorfälle einschließlich der über die Kasse bar vereinnahmten Umsätze einzeln aufzuzeichnen .

2. Verwendet ein Einzelhändler, der in seinem Betrieb im allgemeinen Waren von geringem Wert an ihm der Person nach nicht bekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkauft, eine PC-Kasse, die detaillierte Informationen zu den einzelnen Verkäufen aufzeichnet und eine dauerhafte Speicherung ermöglicht, so sind die damit bewirkten Einzelaufzeichnungen auch zumutbar .

3. Die Finanzverwaltung ist in diesem Fall nach § 147 Abs. 6 AO im Rahmen einer Außenprüfung berechtigt, Zugriff auf die Kasseneinzeldaten zu nehmen .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 24. April 2013 4 K 422/12 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) erzielte in den Streitjahren 2007 bis 2009 gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb einer Apotheke. Sie war nach §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB) buchführungspflichtig und verwendete ein speziell für Apotheken entwickeltes PC-gestütztes Erlöserfassungssystem mit integrierter Warenwirtschaftsverwaltung der Firma X (X). Die Tageseinnahmen wurden über modulare PC-Registrierkassen der Firma X erfasst, dann durch Tagesendsummenbons (Z-Bons) mit anschließender Nullstellung ausgewertet und als Summe in ein manuell geführtes Kassenbuch eingetragen.

2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ordnete für die Streitjahre eine Außenprüfung bei der Klägerin an. Zusammen mit der Prüfungsanordnung bat es um die Vorlage der ggf. in elektronischer Form gefertigten Buchhaltung auf einem maschinell verwertbaren Datenträger. Zur Prüfungsvorbereitung forderte der Prüfer zudem, bestimmte Daten aus dem Warenwirtschaftssystem der X --u.a. die "Einzeldaten der Registrierkasse (Journal der EDV-Kasse sowie Daten der Z-Bons)" und die "Einzeldaten des Warenverkaufs"-- in elektronisch verwertbarer Form vorzulegen.

3 Die Klägerin übersandte daraufhin eine CD mit von der Firma X bereitgestellten Daten des Kassensystems. Die Datei mit der Einzeldokumentation der Verkäufe hatte sie zuvor entfernt, da sie der Ansicht war, das FA habe kein

entsprechendes Zugriffsrecht.

4 Der Prüfer forderte die Klägerin mit Schreiben vom 28. Oktober 2011 u.a. auf, die von der Firma X gelieferten Daten über die Warenverkäufe (vk_verkaeufe...csv) bereitzustellen, weil diese als Bestandteil der Grundaufzeichnungen dem Datenzugriff nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 6 der Abgabenordnung (AO) unterlägen.

5 Die Klägerin berief sich weiter darauf, die vorhandenen Daten zum Warenverkauf seien vom Datenzugriffsrecht des FA nicht umfasst, da sie nicht zur Einzelaufzeichnung verpflichtet sei. Nachdem der Prüfer die Anforderung der Daten über die Warenverkäufe nochmals wiederholt hatte, legte die Klägerin hiergegen Einspruch ein.

6 Der Einspruch blieb erfolglos. Das FA war der Ansicht, die Klägerin sei als buchführungspflichtiger Kaufmann grundsätzlich zur Einzelaufzeichnung der Bareinnahmen verpflichtet. Im Gegensatz zu den Verhältnissen zur Zeit des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. Mai 1966 IV 472/60 (BFHE 86, 118, BStBl III 1966, 371) stelle sich die Frage der Zumutbarkeit von Einzelaufzeichnungen nicht, da die Klägerin zur Erfüllung ihrer Einzelaufzeichnungspflicht entsprechende Grundaufzeichnungen tatsächlich technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch getätigt habe. Zwar obliege der Klägerin keine gesonderte Aufzeichnung des Warenausgangs nach § 144 AO. Daraus folge indes nicht, dass jegliche Einzelaufzeichnungspflicht des Warenausgangs für Einzelhändler wie sie entfalle. Es gelte vielmehr die grundsätzliche Einzelaufzeichnungspflicht (§ 238 Abs. 1 Satz 3 HGB, § 145 Abs. 1 Satz 2 AO), die in der Vergangenheit lediglich aus Gründen der Zumutbarkeit für bargeldintensive Betriebe des Einzelhandels aufgeweicht worden sei. Da die Klägerin die Aufzeichnungen in elektronischer Form geführt habe, sei das FA berechtigt, hierauf nach § 147 Abs. 6 AO zuzugreifen.

7 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1186 veröffentlichten Gründen im Wesentlichen der Ansicht, das FA sei --insbesondere unter Berücksichtigung der Grundsätze des BFH-Urteils in BFHE 86, 118, BStBl III 1966, 371-- nicht berechtigt gewesen, Einsicht in die angeforderte Verkaufsdatei zu nehmen, da die Klägerin trotz ihrer Eigenschaft als Istkaufmann (§ 1 HGB) nicht verpflichtet gewesen sei, die von ihr getätigten Verkäufe im Einzelnen manuell oder auf einem Datenträger aufzuzeichnen. Die Datenanforderung lasse sich auch nicht damit begründen, dass es sich um sonstige Unterlagen handele, die gemäß § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO "für die Besteuerung von Bedeutung" seien. Zwar seien die gespeicherten Einzeldaten für eine rückschauende Verprobung des Kassenbuchs und der Tagesabschlussbons von großem Interesse. Bei abstrakt-genereller Betrachtung sei dies allerdings nicht der Fall, da die Tagesabschlussbons die Einzelaufzeichnungen gerade ersetzen sollten.

8 Seine Revision begründet das FA mit der Verletzung materiellen Rechts, insbesondere von § 147 Abs. 6 AO. Als nach handelsrechtlichen Vorschriften buchführungspflichtiger Kaufmann sei die Klägerin auch als Apothekerin zur Einzelaufzeichnung ihrer Verkäufe verpflichtet. Die Frage der Zumutbarkeit einer Einzelaufzeichnung der Kassenvorgänge stelle sich in der heutigen Zeit allgemein und angesichts der tatsächlich geführten Aufzeichnungen im Streitfall insbesondere auch konkret nicht. Bei den Einzelaufzeichnungen handele es sich um Grundaufzeichnungen i.S. des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO, deren Überlassung auf einem Datenträger daher zu Recht verlangt worden sei.

9 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Sie macht geltend, der BFH habe mit Urteil vom 24. Juni 2009 VIII R 80/06 (BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452) entschieden, dass der Datenzugriff der Finanzverwaltung sich nur auf solche nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Daten erstrecke, für die eine --an anderer Stelle normierte-- Aufzeichnungspflicht bestehe. Für Einzelhändler sehe die AO indes keine Pflicht zur Einzelaufzeichnung vor. "Freiwillige" Aufzeichnungen wie die vorliegend von ihr gespeicherten Kasseneinzeldaten unterfielen deshalb nicht dem Datenzugriffsrecht in § 147 Abs. 6 AO. Dass sie Aufzeichnungen tatsächlich geführt habe, könne entgegen der Ansicht des FA nicht ausreichen. Im Übrigen sei das FA auch nicht berechtigt, "Dateien" anzufordern, da der Finanzverwaltung der Zugriff nur auf "Daten" offenstehe. Davon abgesehen sei die Datenanforderung zudem nicht hinreichend bestimmt bzw. jedenfalls zu weitgehend.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen FG-Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FA durfte die Klägerin zur Überlassung der Kassendaten in elektronisch verwertbarer Form auffordern, da sie zur Aufzeichnung der einzelnen Verkäufe sowie zur Aufbewahrung der Aufzeichnung verpflichtet war.

13 1. Zu Recht hat das FG angenommen, dass die Aufforderung zur Datenüberlassung vom 28. Oktober 2011 ein Verwaltungsakt ist (§ 118 Satz 1 AO), gegen den sich die Klägerin mit dem Einspruch und der Anfechtungsklage zur Wehr setzen konnte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452).

14 2. Das FG geht weiter zutreffend davon aus, dass Voraussetzung für die Datenanforderung das Bestehen einer Aufzeichnungspflicht ist. Die Befugnisse aus § 147 Abs. 6 AO stehen der Finanzbehörde nur in Bezug auf solche Unterlagen zu, die der Steuerpflichtige nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren hat. Der sachliche Umfang der Aufbewahrungspflicht in § 147 Abs. 1 AO wird wiederum grundsätzlich begrenzt durch die Reichweite der zugrunde liegenden Aufzeichnungspflicht (ausführlich BFH-Urteil in BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452, m.w.N.).

15 Im Streitfall ist die Klägerin zur Aufzeichnung ihrer einzelnen Geschäftsvorfälle einschließlich der Kassenvorgänge verpflichtet.

16 a) Nach § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ersichtlich zu machen. Über § 140 AO gelten die Kaufleuten obliegenden handelsrechtlichen Buchführungspflichten auch für die Besteuerung (vgl. Klein/Rätke, AO, 12. Aufl., § 140 Rz 1 und 4; BFH-Beschluss vom 26. September 2007 I B 53, 54/07, BFHE 219, 19, BStBl II 2008, 415). Die handelsrechtlichen Pflichten werden zu solchen des Steuerrechts transformiert (Görke in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 140 AO Rz 34).

17 b) Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB). Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§ 238 Abs. 1 Satz 3 HGB). Die Eintragungen in den Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden (§ 239 Abs. 2 HGB).

18 c) Aus der Pflicht zur Ersichtlichmachung der Handelsgeschäfte und der Lage des Vermögens unter Beachtung der GoB hat der BFH gefolgert, dies bedeute, dass grundsätzlich jedes einzelne Handelsgeschäft --einschließlich der sich auf die jeweiligen Handelsgeschäfte beziehenden Kassenvorgänge-- einzeln aufzuzeichnen sei (vgl. BFH-Urteil in BFHE 86, 118, BStBl III 1966, 371). Mit der Buchführung wird u.a. der Zweck verfolgt, zu jedem Zeitpunkt einen zuverlässigen Einblick in den Ablauf aller Geschäfte zu geben. Deswegen muss es zu einem späteren Zeitpunkt für einen buchführungsmäßig vorgebildeten Dritten leicht und im Rahmen eines angemessenen Zeitaufwands möglich sein, den Inhalt und den Ablauf aller Geschäfte der Vergangenheit zu überprüfen. Dies erfordert in der Regel die Aufzeichnung jedes einzelnen Handelsgeschäfts in einem Umfang, der eine Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts und seiner Bedeutung für den Betrieb ermöglicht. Dafür bedarf es prinzipiell nicht nur der Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, sondern auch des Inhalts des Geschäfts und des Namens des Vertragspartners (BFH-Urteil in BFHE 86, 118, BStBl III 1966, 371). Es ist auch in der Literatur allgemein anerkannt, dass die GoB grundsätzlich eine einzelne Erfassung eines jeden Geschäftsvorfalls erfordern und zusammengefasste oder verdichtete Buchungen demzufolge voraussetzen, dass sie eindeutig in ihre Einzelpositionen aufgegliedert werden können (vgl. z.B. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., HGB § 239 Rz 12; Quick/Wolz in Baetge/ Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 238 HGB Rz 42 und § 239 HGB Rz 23; MünchKommHGB/Ballwieser, 3. Aufl., § 239 Rz 2; Baetge/Kirsch/Thiele in Küting/Pfitzer/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss, Kap. 4 Rz 51 und 56).

19 Für bar erlangte Kasseneinnahmen hat der BFH in diesem Zusammenhang unmissverständlich klargestellt, dass der nach den GoB aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfall gerade nicht nur der am Ende eines Tages insgesamt vereinnahmte Betrag (Tageslosung) ist, weil die Tatsache der sofortigen Bezahlung der Leistung es nicht rechtfertigt, die einzelnen Geschäftsvorfälle nicht auch einzeln mit Benennung des Kunden, der Art der Tätigkeit und der Bareinnahme aufzuzeichnen (BFH-Urteil in BFHE 86, 118, BStBl III 1966, 371).

20 d) Da die GoB indes nur eine Einzelaufzeichnung der Kassenvorgänge im Rahmen des nach Art und Umfang des Geschäftes Zumutbaren verlangen, hat der BFH die Einzelaufzeichnungspflicht für Einzelhandelsgeschäfte --in Betrieben, in denen Waren von geringerem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden-- dahingehend eingeschränkt, dass die baren Betriebseinnahmen in der Regel nicht einzeln aufgezeichnet zu werden brauchen (BFH-Urteil in BFHE 86, 118, BStBl III 1966, 371). Ausschlaggebend für den BFH war insoweit, dass es technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich war, an die Aufzeichnung der einzelnen zahlreichen baren Kassenvorgänge in Einzelhandelsgeschäften gleiche Anforderungen wie bei anderen Handelsgeschäften zu stellen, nämlich zur Identifizierung und zur Bestimmung des Inhalts des Geschäfts Namen und Anschrift des Kunden und den Gegenstand des Kaufvertrages festzuhalten.

21 e) Die Frage, ob die nach den vorstehenden Ausführungen grundsätzlich gegebene Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung eines jeden Geschäftsvorfalls aus Gründen der Unzumutbarkeit einzuschränken ist, ist --anders als im BFH-Urteil in BFHE 86, 118, BStBl III 1966, 371-- im Streitfall zu verneinen.

22 aa) Eine den GoB entsprechende Buchführung setzt voraus, dass die Eintragungen in die Bücher und sonst erforderliche Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden (§ 239 Abs. 2 HGB, § 146 Abs. 1 Satz 1 AO). Es besteht jedoch keine gesetzliche Vorgabe, wie (Kassen-)Aufzeichnungen zu führen sind. So können Handelsbücher und sonst erforderliche Aufzeichnungen grundsätzlich auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern geführt werden (§ 239 Abs. 4 Satz 1 HGB, § 146 Abs. 5 Satz 1 AO). Der Steuerpflichtige ist in der Wahl des Aufzeichnungsmittels somit frei und kann entscheiden, ob er seine Warenverkäufe manuell oder unter Zuhilfenahme technischer Hilfsmittel --wie eben einer elektronischen Registrier- oder PC-Kasse-- erfasst.

23 Entscheidet der Steuerpflichtige sich --wie im Streitfall-- für ein modernes PC-Kassensystem, das zum einen sämtliche Kassenvorgänge einzeln und detailliert aufzeichnet (mithin insbesondere die in Geld bestehende Gegenleistung sowie den Inhalt des Geschäfts) und zum anderen auch eine langfristige Aufbewahrung (Speicherung) der getätigten Einzelaufzeichnungen ermöglicht, kommt er gerade damit der ihm obliegenden Verpflichtung zur Aufzeichnung der einzelnen Verkäufe nach. Er kann sich in diesem Fall nicht (mehr) auf die Unzumutbarkeit der Aufzeichnungsverpflichtung berufen. Bei Verwendung einer PC-Kasse ist die mit ihr bewirkte Einzelaufzeichnung auch zumutbar (so auch Harle/Olles, Die steuerliche Betriebsprüfung --StBp-- 2013, 333, 335).

24 bb) Etwas anderes ergibt sich --entgegen der Ansicht der Klägerin-- weder aus dem BFH-Urteil vom 26. Februar 2004 XI R 25/02 (BFHE 205, 249, BStBl II 2004, 599) noch aus den Senatsbeschlüssen vom 16. Februar 2006 X B 57/05 (BFH/NV 2006, 940) sowie vom 7. Februar 2008 X B 189/07 (nicht veröffentlicht).

25 (1) Im Urteil in BFHE 205, 249, BStBl II 2004, 599 hat der BFH zwar auf die Ausnahme von der Pflicht zur Einzelaufzeichnung hingewiesen, hierüber aber --da es um einen nicht buchführungspflichtigen, im Taxigewerbe tätigen Gewerbetreibenden ging-- nicht tragend entschieden.

26 (2) Im Beschluss in BFH/NV 2006, 940 ermittelte die dortige Klägerin ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) und nicht durch Betriebsvermögensvergleich. Aus der Entscheidung ergibt sich lediglich, dass Steuerpflichtige, die ihren Gewinn zulässigerweise durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, zwar über § 22 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. §§ 63 bis 68 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung zu Einzelaufzeichnungen, nicht aber deshalb auch zur Führung eines Kassenbuches verpflichtet sind; dies ergebe sich weder aus § 4 Abs. 3 EStG noch aus §§ 145, 146 AO oder § 22 UStG.

27 (3) Zwar ging es in dem dem Beschluss vom 7. Februar 2008 X B 189/07 zugrunde liegenden Fall um einen Lebensmitteleinzelhändler. Dieser war indes nicht buchführungspflichtig, sondern ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, was voraussetzt, dass sein Betrieb keinen nach Art oder Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erforderte. Der Senat hat zwar --wenn auch unter Verweis auf das BFH-Urteil in BFHE 86, 118, BStBl III 1966, 371-- ausgeführt, dem Kläger sei eine Einzelaufzeichnungspflicht nicht zuzumuten. Hieraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass er generell auch für buchführungspflichtige Einzelhändler an der Befreiung von der Pflicht zur Einzelaufzeichnung festhalten wollte.

28 f) Entgegen der Ansicht der Klägerin ergibt sich aus den §§ 143 ff. AO nichts anderes.

29 aa) Wie oben bereits ausgeführt, werden die handelsrechtlichen Pflichten über § 140 AO zu solchen des Steuerrechts. § 145 AO hat demzufolge für diejenigen Steuerpflichtigen, die --wie die Klägerin-- bereits nach den handelsrechtlichen Vorschriften buchführungspflichtig sind, keine eigene Bedeutung, da diese den

handelsrechtlichen GoB unmittelbar unterworfen sind (Görke in HHSp, § 145 AO Rz 6). Durch § 145 AO wird die Geltung der GoB im Steuerrecht nicht eingeschränkt. Die steuerrechtlichen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Buchführung sind vielmehr mit den handelsrechtlichen GoB abgestimmt (Koenig/Coester, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 145 Rz 5).

30 Von daher geht auch der Verweis der Klägerin auf das BFH-Urteil vom 11. August 1992 VII R 90/91 (BFH/NV 1993, 346) ins Leere. Zwar führt der VII. Senat dort (unter 3.b) aus, die §§ 145, 146 AO könnten Aufzeichnungspflichten nicht begründen, da die Anwendung dieser Vorschriften gerade eine ausdrückliche gesetzliche Aufzeichnungsverpflichtung zur Voraussetzung habe. Die Klägerin verkennt jedoch, dass sie als Ist-Kaufmann bereits aufgrund der GoB ausdrücklich gesetzlich zu Aufzeichnungen verpflichtet ist, während der Steuerpflichtige in dem der Entscheidung in BFH/NV 1993, 346 zugrunde liegenden Fall gerade nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen musste (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1993, 346, unter 3.a).

31 bb) Auch die §§ 143, 144 AO stehen einer Einzelaufzeichnungspflicht für Einzelhändler nicht von vornherein entgegen.

32 Die Klägerin ist insoweit der Ansicht, da § 143 AO alle gewerblichen Unternehmer zur gesonderten Aufzeichnung des Wareneingangs, § 144 AO dagegen nur Großhändler zur gesonderten Aufzeichnung des Warenausgangs in Gestalt der zur gewerblichen Weiterverwendung bestimmten Waren verpflichte, ergebe sich aus deren Zusammenschau der Wille des Gesetzgebers, Einzelhändler wie sie von einer Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung auszunehmen.

33 Dem vermag der erkennende Senat nicht zu folgen. § 144 AO statuiert --wie § 143 AO-- eine selbständige, von sonstigen Buchführungspflichten unabhängige (gesonderte) Aufzeichnungspflicht und nimmt den Aufzeichnungspflichtigen speziell zur Überprüfung der steuerlichen Verhältnisse Dritter in Dienst (Görke in HHSp, § 144 AO Rz 2). Hierzu gehört der Kundenkreis eines Einzelhändlers gerade nicht. Wesentlich für die in § 144 AO geregelte Aufzeichnungspflicht des Warenausgangs ist demzufolge u.a. auch die Aufzeichnung des Namens oder der Firma und der Anschrift des Abnehmers (§ 144 Abs. 3 Nr. 2 AO), was von einem Einzelhändler regelmäßig nur dann gefordert werden kann, wenn es für ihn zumutbar ist.

34 Aus der gesonderten Aufzeichnungspflicht für Großhändler nach § 144 AO kann nicht der Schluss gezogen werden, Einzelhändler hätten hinsichtlich ihrer Ausgangsleistungen keine Aufzeichnungspflichten zu erfüllen. Vielmehr entbindet die Aufzeichnung des Warenausgangs nach § 144 AO den Großhändler auch dann nicht von weiteren Aufzeichnungspflichten (generelle Pflicht zur Einzelaufzeichnung aller Geschäftsvorfälle, Aufzeichnungen nach § 22 UStG), wenn sich insoweit Überschneidungen ergeben. Dies berechtigt ihn allenfalls dazu, die verschiedenen Aufzeichnungen ggf. in einer Datensammlung technisch zusammenzufassen, sofern dies sämtlichen Aufzeichnungsanforderungen genügt (Görke in HHSp, § 144 AO Rz 2 i.V.m. § 143 AO Rz 5).

35 g) Mit den vorstehenden Ausführungen weicht der erkennende Senat nicht von der Entscheidung in BFHE 86, 118, BStBl III 1966, 371 ab. Dem steht schon entgegen, dass die damalige, vom IV. Senat des BFH entschiedene Fallkonstellation, die sich auf das Streitjahr 1956 bezog, angesichts veränderter technischer Möglichkeiten nicht mit dem vorliegend zu entscheidenden, mehr als 50 Jahre später liegenden Fall vergleichbar ist.

36 h) Klarstellend weist der Senat darauf hin, dass die nach den vorstehenden Ausführungen grundsätzlich auch für Einzelhändler geltende Pflicht zur Einzelaufzeichnung der Bareinnahmen nicht bedeutet, dass diese künftig einzeln gebucht werden müssen. Ausreichend ist insoweit --wie bisher-- die Verbuchung der zusammengefassten Tageslosung. Entscheidend ist, dass diese sich auf die einzeln erfassten Verkäufe zurückführen lässt und --ggf. unter Zuhilfenahme des Warenwirtschaftssystems-- nachweisbar sind.

37 3. Als Folge der Pflicht, die baren Betriebseinnahmen einzeln aufzuzeichnen, unterliegen die von der Klägerin mittels der PC-Kasse gefertigten Aufzeichnungen der Aufbewahrungspflicht des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO.

38 a) Der sachliche Umfang der Aufbewahrungspflicht wird --wie oben bereits ausgeführt-- grundsätzlich begrenzt durch die Reichweite der zugrunde liegenden Aufzeichnungspflicht. Die Pflicht zur Aufbewahrung von Unterlagen ist akzessorisch. Das heißt, sie setzt stets eine Aufzeichnungspflicht voraus und besteht grundsätzlich nur im Umfang der Aufzeichnungspflicht (grundlegend BFH-Urteil in BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452, mit umfangreichen Nachweisen). Eine eigenständige Pflicht zur Aufbewahrung von Unterlagen, die nicht mit einer Pflicht zur Aufzeichnung von Daten in Zusammenhang stehen, ist § 147 Abs. 1 AO nicht zu entnehmen.

39 Zutreffend geht das FA davon aus, dass es sich bei den vorliegend mit Hilfe einer PC-Kasse einzeln aufgezeichneten Bareinnahmen (Umsätze/Warenverkäufe) um Grundaufzeichnungen i.S. des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO und keineswegs um "freiwillige" Aufzeichnungen handelt. Zu "freiwilligen" Aufzeichnungen kommt es auch nicht etwa deshalb, weil die Anschaffung der Kasse mit den damit verbundenen Aufzeichnungsmöglichkeiten primär aus betriebswirtschaftlichen Gründen erfolgt ist.

40 b) Davon unabhängig sind gemäß § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO insbesondere auch die Tagesendsummenbons (Z-Bons) als Beleg über die Buchung der verdichteten Tagessummen aufzubewahren.

41 c) Zu Unrecht meint die Klägerin, sie sei in den Streitjahren 2007 bis 2009 jedenfalls im Hinblick auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 9. Januar 1996 IV A 8-S 0310-5/95 (BStBl I 1996, 34) nur zur Aufbewahrung und Speicherung der Z-Bons verpflichtet gewesen. Es handelt sich bei diesem BMF-Schreiben um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, die als solche keine Rechtsnormqualität besitzt und die Gerichte nicht bindet (vgl. BFH-Urteil vom 24. September 2013 VI R 48/12, BFH/NV 2014, 341).

42 Norminterpretierende Verwaltungsanweisungen, die die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern sollen, können im Allgemeinen weder eine einer Rechtsnorm vergleichbare Bindung aller Rechtsanwender noch eine Bindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben herbeiführen. Eine von den Gerichten zu beachtende Selbstbindung der Verwaltung besteht lediglich ausnahmsweise in dem Bereich der ihr vom Gesetz eingeräumten Entscheidungsfreiheit, also im Bereich des Ermessens, der Billigkeit (z.B. bei Änderung der Rechtsprechung) und der Typisierung oder Pauschalierung (BFH-Urteile vom 26. April 1995 XI R 81/93, BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754, und vom 7. Dezember 2005 I R 123/04, BFH/NV 2006, 1097). Um einen solchen Fall handelt es sich bei der Gewährung von Aufbewahrungserleichterungen für Kassengrundaufzeichnungen indes nicht.

43 4. Da die Klägerin zur Aufzeichnung der einzelnen Verkäufe und zur Aufbewahrung der entsprechenden Aufzeichnungen verpflichtet war, durfte das FA im Rahmen der Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 6 Satz 2 Alternative 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 AO die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems (PC-Kasse) erstellten Daten auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Prüfung anfordern.

44 a) Unschädlich ist zunächst, dass die Daten mittels eines der eigentlichen Buchführung vorgelagerten (Kassen-)Systems erstellt wurden, da dem Datenzugriff grundsätzlich auch die Daten aus vorgeschalteten Systemen oder Nebensystemen unterfallen (z.B. Schüßler, Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung, S. 76, m.w.N.; vgl. auch Jochum, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung, S. 195 ff.). Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn die in einem Vorsystem --wie einem Kassensystem-- erzeugten (steuerrelevanten und aufbewahrungspflichtigen) Daten in verdichteter Form in das eigentliche Buchführungssystem übergeben werden (vgl. hierzu auch BMF-Schreiben vom 14. November 2014 IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl I 2014, 1450, insb. Rz 20).

45 b) Soweit die Klägerin meint, die Anforderung sei schon deshalb rechtswidrig, weil sie zu unbestimmt sei bzw. weil das FA keine Daten, sondern eine Datei angefordert habe, greift dieser Einwand nicht durch.

46 aa) Bei verständiger Würdigung ist zunächst davon auszugehen, dass der Gesetzgeber auch eine "Datei" --also einen Bestand inhaltlich zusammengehöriger Daten, der auf einem Datenträger oder Speichermedium abgelegt und gespeichert ist-- meint, wenn er in § 147 Abs. 6 AO von "Daten" spricht.

47 Die Datenzugriffsmöglichkeit der Finanzverwaltung setzt zwingend voraus, dass die zunächst "flüchtigen" Daten (im Streitfall die Informationen im Zusammenhang mit den einzelnen Verkaufsvorgängen) systematisch in einer Datei abgelegt werden und so erhalten bleiben. Dass die Datei ggf. für den Datenzugriff "neu" erzeugt werden muss, ist ebenfalls kein Hinderungsgrund, sondern vielmehr Folge der der Finanzverwaltung in § 147 Abs. 6 Satz 2 Alternative 2 AO eingeräumten Möglichkeit der Anforderung eines Datenträgers (sog. "Z3 Zugriff"; zu den Datenzugriffsmöglichkeiten der Finanzverwaltung vgl. z.B. Burchert, Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, 2006, 744, 745 f.).

48 bb) Dem FA war zudem bekannt, dass das von der Klägerin verwandte Apothekenkassensystem des Anbieters X vorsah, die Daten des Warenverkaufsjournals zur Ermöglichung des Datenzugriffs der Finanzverwaltung in einer speziellen Datei ("vk_verkaeufe...csv") abzulegen. Dementsprechend durfte das FA davon ausgehen, in dieser Datei befänden sich die steuerrelevanten Kassendaten (Grundaufzeichnungen).

49 Der Senat hat keine Bedenken, dass das FA in diesem Fall zur Bestimmung der Datenanforderung den vom System

vorgegebenen Dateinamen verwandt hat, zumal das FA mehrfach unmissverständlich klargestellt hat, es gehe um die "Einzeldaten der Registrierkasse (Journal der EDV-Kasse)" bzw. um die "von der Firma X gelieferten Daten über die Warenverkäufe" und der Bestandteil "vk_verkaeufe" die Steuerrelevanz der (Grund-)Aufzeichnungen impliziert. Zweifel, worauf sich das Datenanforderungsverlangen des FA bezog, konnten bei der Klägerin nicht entstehen.

50 Eine --wie die Klägerin fordert-- detaillierte Auflistung der einzelnen Datensätze würde dagegen voraussetzen, dass die Finanzverwaltung nicht nur den Anbieter sowie das System bzw. Programm mit seinem Inhalt und der jeweiligen Arbeitsweise, sondern bspw. auch die Programmversion im Einzelnen kennt. Bei der Vielzahl der auf dem Markt vorhandenen unterschiedlichen Systeme und Programme sowie ihrer Schnelllebigkeit wird der Finanzverwaltung dies regelmäßig nicht möglich sein. Die Anforderungen an die Verwaltung würden überspannt.

51 cc) Mit der Anforderung der "Einzeldaten der Registrierkasse (Journal der EDV-Kasse)" und der "von der Firma X gelieferten Daten über die Warenverkäufe" verstößt das FA auch nicht gegen das Übermaßverbot.

52 Mit der Bereitstellung der standardisierten Datei "vk_verkaeufe" im csv-Format für den Datenexport im Rahmen der digitalen Außenprüfung hat X für die Klägerin die dieser obliegende Qualifizierung der steuerlich relevanten Kassendaten übernommen. Soweit die Klägerin der Ansicht sein sollte, einzelne in der Datei enthaltene Daten seien nicht steuerrelevant, obliegt es ihr, diese zu selektieren (sog. Erstqualifikationsrecht, vgl. z.B. BMF-Schreiben vom 14. November 2014 IV A 4 –S0316/13/10003, BStBl I 2014, 1450, Rz 160 f.; Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. --IDW--, FN-IDW 2012 [Beiheft zu Nr. 11], B 12). Hat sie bspw. in der Datei patientenbezogene Daten abgelegt, deren Herausgabe sie nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c AO verweigern darf (vgl. BFH-Urteil vom 28. Oktober 2009 VIII R 78/05, BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455, unter II.4.g dd für einen Rechtsanwalt/Steuerberater als Berufsgeheimnisträger), kann sie diese aus der Datei entfernen. Ist ihr dies nicht möglich, kann sie den Zugriff auf die Datei "vk_verkaeufe...csv" mit den Kasseneinzeldaten nicht verweigern (zutreffend Bellinger, StBp 2011, 305, 308; ders. StBp 2013, 278, 279; vgl. auch BFH-Beschluss in BFHE 219, 19, BStBl II 2008, 415, unter II.4.). Sie trägt die Verantwortung und damit auch das Risiko, wenn sie steuerrelevante und nicht steuerrelevante Daten ununterscheidbar vermengt haben sollte.

53 c) Anzeichen, dass das FA sein Ermessen, ob und in welcher Form es auf Daten Zugriff nehmen möchte, fehlerhaft ausgeübt haben könnte, sind nicht ersichtlich. Ermessensfehler werden von der Klägerin auch nicht geltend gemacht.

54 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de