Zwischenurteil vom 16. Dezember 2014, X R 47/13

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 16.12.2014 X R 29/13 - Aufforderung des Finanzamts zur Vorlage von elektronischen Daten - Pflicht eines Apothekers zur Überlassung von Kassendateien an den Betriebsprüfer - Aufzeichnungspflicht, Aufbewahrungspflicht und Erstqualifikationsrecht - Geltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Steuerrecht - Keine Bindung der Gerichte an norminterpretierende Verwaltungsvorschriften

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 § 140 Abs 1, AO § 145, AO § 143, AO § 144, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG Münster, 09. Oktober 2013, Az: 2 K 4112/12 E

Leitsätze

1. NV: Ein Apotheker ist im Rahmen der Zumutbarkeit verpflichtet, sämtliche Geschäftsvorfälle, und damit auch Bargeschäfte, aufzuzeichnen .

2. NV: Werden die einzelnen Verkäufe durch eine PC-Kasse aufgezeichnet und gespeichert, hat der Apotheker die entsprechenden Dateien im Rahmen einer Außenprüfung dem Betriebsprüfer auf dessen Verlangen zu überlassen .

Tenor

Es wird festgestellt, dass der Kläger verpflichtet war, dem Beklagten einen Datenträger mit der aus dem PC-Kassensystem "A" der Firma X generierten Datei BP_Kassenumsatz.csv vorzulegen.

Die Entscheidung, ob und in welcher Höhe in den Streitjahren Hinzuschätzungen vorzunehmen sind, sowie die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens bleiben dem Endurteil vorbehalten.

Tatbestand

1 A. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte in den Streitjahren 2007 bis 2009 gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb einer Apotheke. Die Umsätze wurden im Wesentlichen in Form von Bargeschäften getätigt. Der Kläger ist nach §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuches (HGB) buchführungspflichtig. Er verwendet in seiner Apotheke als sog. Vorsystem das EDV-System "A" der Firma X, ein speziell für Apotheken entwickeltes Warenwirtschaftssystem mit integrierter Kassenfunktion. Die Buchführung an sich wird mittels eines DATEV-Programms durch den Steuerberater erstellt.

2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) führte für die Streitjahre eine Außenprüfung durch. Zusammen mit der Prüfungsanordnung wies der Prüfer darauf hin, er beabsichtige von dem nach § 147 Abs. 6 i.V.m. Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) bestehenden Recht des Zugriffs auf Daten, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems (Warenwirtschafts- und Kassensystem) erstellt worden seien, Gebrauch zu machen und bat um Angaben zum EDV-System sowie um Zurverfügungstellung der entsprechenden Daten auf einem Datenträger. Dem kam der Kläger durch Vorlage einer CD-ROM nach, die jedoch keine Daten der PC-Kasse enthielt.

3 Im Verlauf der Prüfung forderte das FA mehrfach die Datei BP_Kassenumsatz.csv aus dem vom Kläger eingesetzten EDV-System "A" an, die Informationen aller Barverkäufe im Detail enthält (Kassenauftragszeile). Der Kläger verweigerte die Vorlage dieser Datei und übergab stattdessen einen Datenträger mit den saldierten Tagesabschluss-Werten (CD "[Name des Klägers] Z-Bons 2007-2009"). Gegen die Datenanforderung legte er Einspruch ein, den das FA nach Abschluss der Außenprüfung mangels Rechtsschutzinteresses als unzulässig verwarf.

4 Der Prüfer war der Ansicht, weil der Kläger alle Warenbewegungen und Erlöse über das PC-Kassensystem erfasse,

gehörten die Vorgangsdaten der einzeln aufgezeichneten Geschäftsvorfälle zu den Grundaufzeichnungen, da nur mit diesen sich das Zustandekommen der gebuchten Erlöse überprüfen lasse. Der Kläger sei der Vorlageaufforderung nicht nachgekommen, sodass die erklärten Erlöse nicht geprüft werden könnten. Aufgrund dieses elementaren Mangels habe die Buchführung die Vermutung für die sachliche Richtigkeit i.S. des § 158 AO verloren, weswegen eine Hinzuschätzung von 3 % der Barumsätze vorzunehmen sei.

5 Das FA folgte der Auffassung des Prüfers und erließ u.a. entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009. Die hiergegen gerichteten Einsprüche des Klägers wies es als unbegründet zurück. Der Kläger sei verpflichtet, ihm die Daten des Warenverkaufsjournals (Einzelaufzeichnungen) zur Prüfung zur Verfügung zu stellen. Aus der Nichtvorlage trotz Anforderung ergebe sich die Berechtigung zur Schätzung von Unsicherheitszuschlägen.

6 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied --insbesondere unter Hinweis auf das Urteil des Hessischen FG vom 24. April 2013 4 K 422/12 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 1186)-- durch das in EFG 2014, 91 veröffentlichte Urteil, die Hinzuschätzungen des FA seien rechtswidrig und deshalb rückgängig zu machen.

7 Seine Revision begründet das FA mit der Verletzung materiellen Rechts. Als nach handelsrechtlichen Vorschriften buchführungspflichtiger Kaufmann sei der Kläger auch als Apotheker zur Einzelaufzeichnung seiner Verkäufe verpflichtet. Die Frage der Zumutbarkeit einer Einzelaufzeichnung der Kassenvorgänge stelle sich in der heutigen Zeit allgemein und angesichts der tatsächlich geführten Aufzeichnungen auch im Streitfall 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.

8 Das FA beantragt,
das angefochtene FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise die Sache an einen anderen Senat des FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

9 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

10 Er hält die Entscheidung des FG für zutreffend. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe insbesondere 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 unterfielen nicht dem Datenzugriffsrecht in § 147 Abs. 6 AO. Demgegenüber reiche es für das FA aus, wenn Aufzeichnungen tatsächlich geführt worden seien. Im Übrigen sei das FA überhaupt nicht berechtigt, "Dateien" anzufordern, da der Finanzverwaltung der Zugriff nur auf "Daten" offenstehe. Davon abgesehen sei die Datenanforderung zudem nicht hinreichend bestimmt.

11 Unabhängig davon habe das FA unter den Umständen des Streitfalls jedenfalls nicht einfach schätzen dürfen. Bevor nicht die streitige Frage des Datenzugriffsrechts geklärt gewesen sei, habe das FA in der Weigerung, die angeforderte Datei herauszugeben, kein zu sanktionierendes Verhalten sehen dürfen.

12 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten und unterstützt das Vorbringen des FA. Es ist insbesondere der Ansicht, die Frage der Zumutbarkeit stelle sich bei Verwendung eines PC-Kassensystems, wie es in der heutigen Zeit üblich sei, nicht mehr, so dass eine Pflicht zur Einzelaufzeichnung auch bei Einzelhändlern bestehe. Als Grundaufzeichnungen i.S. des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO seien solche Daten aufbewahrungspflichtig und unterlägen infolgedessen dem Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung nach § 147 Abs. 6 AO. Gegen die vom FA vorgenommene Hinzuschätzung bestünden weder dem Grunde noch der Höhe nach Bedenken.

Entscheidungsgründe

13 B. Der Senat entscheidet gemäß § 99 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch Zwischenurteil vorab über die Rechtsfrage, ob der Kläger der Sache nach verpflichtet war, dem FA den von diesem angeforderten Datenträger mit der aus dem PC-Kassensystem "A" der Firma X generierten Datei BP_Kassenumsatz.csv vorzulegen. Dies ist zu bejahen (unter I.). Die Entscheidung, ob und in welcher Höhe in den Streitjahren Hinzuschätzungen vorzunehmen sind, bleibt dem Endurteil vorbehalten (unter II.).

14 I. Das FA durfte den Kläger zur Überlassung der Kassendaten in elektronisch verwertbarer Form auffordern, da dieser zur Aufzeichnung der einzelnen Verkäufe sowie zur Aufbewahrung der Aufzeichnung verpflichtet war.

15 1. Im Ansatz zu Recht gehen sowohl der Kläger als auch das FG 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.).

16 Im Gegensatz zur Auffassung des FG ist der Kläger im Streitfall zur Aufzeichnung seiner Geschäftsvorfälle einschließlich der Kassenvorgänge verpflichtet.

17 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).

18 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).

19 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 vom 12. Mai 1966 IV 472/60, 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).

20 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).

21 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.

22 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.

23 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.

24 Entscheidet der Steuerpflichtige sich --wie im Streitfall der Kläger-- 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 der ihm obliegenden Verpflichtung zur Aufzeichnung der einzelnen Verkäufe gerade 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).

25 bb) Etwas anderes ergibt sich 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).

26 (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.

27 (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.

28 (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 der Senat generell auch für buchführungspflichtige Einzelhändler an der Befreiung von der Pflicht zur Einzelaufzeichnung festhalten wollte.

29 f) Auch den §§ 143 ff. AO kann nichts anderes entnommen werden.

30 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 der Kläger-- 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).

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

32 Der erkennende Senat vermag der Ansicht des Klägers nicht zu folgen, aus der Zusammenschau von § 143 AO, der alle gewerblichen Unternehmer zur gesonderten Aufzeichnung des Wareneingangs verpflichtet, und von § 144 AO,

der nur eine Verpflichtung der Großhändler zur gesonderten Aufzeichnung des Warenausgangs in Gestalt der zur gewerblichen Weiterverwendung bestimmten Waren ausspricht, ergebe sich der Wille des Gesetzgebers, Einzelhändler wie ihn von einer Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung auszunehmen. § 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.

33 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).

34 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.

35 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, die ihrerseits --ggf. unter Zuhilfenahme des Warenwirtschaftssystems-- nachweisbar sind.

36 2. Als Folge der Pflicht, die baren Betriebseinnahmen einzeln aufzuzeichnen, unterliegen die von dem Kläger mittels der PC-Kasse gefertigten Aufzeichnungen der Aufbewahrungspflicht des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO.

37 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.

38 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.

39 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.

40 c) Der Kläger war in den Streitjahren 2007 bis 2009 auch nicht im Hinblick auf das BMF-Schreiben vom 9. Januar 1996 IV A 8-S 0310-5/95 (BStBl I 1996, 34) nur zur Aufbewahrung und Speicherung der Z-Bons verpflichtet. 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).

41 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.

42 3. Da der Kläger 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.

43 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. dazu auch BMF-Schreiben vom 14. November 2014 IV A 4-S 0316/13/10003, BStBl I 2014, 1450, insbesondere Rz 20).

44 b) Soweit der Kläger 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.

45 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.

46 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.).

47 bb) Dem FA war zudem bekannt, dass das von dem Kläger verwandte Apothekenkassensystem "A" des Anbieters X vorsah, die Daten des Warenverkaufsjournals zur Ermöglichung des Datenzugriffs der Finanzverwaltung in einer speziellen Datei (BP_Kassenumsatz.csv) abzulegen. Dementsprechend durfte das FA davon ausgehen, in dieser Datei befänden sich die steuerrelevanten Kassendaten (Grundaufzeichnungen). Zweifel, worauf sich das Datenanforderungsverlangen des FA bezog, konnten beim Kläger nach Ansicht des Senats nicht entstehen.

48 Eine --wie der Kläger 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.

49 cc) Mit der Anforderung eines Datenträgers mit der aus dem PC-Kassensystem "A" der Firma X generierten Datei BP_Kassenumsatz.csv verstößt das FA auch nicht gegen das Übermaßverbot.

50 Mit der Bereitstellung der standardisierten Datei BP_Kassenumsatz im csv-Format für den Datenexport im Rahmen der digitalen Außenprüfung hat X für den Kläger die diesem obliegende Qualifizierung der steuerlich relevanten Kassendaten übernommen. Soweit der Kläger der Ansicht sein sollte, einzelne in der Datei enthaltene Daten seien nicht steuerrelevant, obliegt es ihm, diese zu selektieren (sog. Erstqualifikationsrecht, vgl. z.B. BMF-Schreiben in 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 er bspw. in der Datei patientenbezogene Daten abgelegt, deren Herausgabe er 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 er diese aus der Datei entfernen. Ist ihm dies nicht möglich, kann er den Zugriff auf die Datei BP_Kassenumsatz.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.). Er trägt die Verantwortung und damit auch das Risiko, wenn er steuerrelevante und nicht steuerrelevante Daten ununterscheidbar vermengt haben sollte.

51 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 vom Kläger auch nicht geltend gemacht.

52 II. Der erkennende Senat sieht es als sachdienlich an, durch Zwischenurteil gemäß § 99 Abs. 2 FGO auszusprechen, dass eine Verpflichtung des Klägers bestand, dem FA einen Datenträger mit der aus dem PC-Kassensystem "A" der Firma X generierten Datei BP_Kassenumsatz.csv vorzulegen.

53 Weder der Kläger noch das FA haben dem Erlass eines Zwischenurteils widersprochen.

54 Die Entscheidung, ob und in welcher Höhe in den Streitjahren Hinzuschätzungen vorzunehmen sind, bleibt dem Endurteil vorbehalten. Gleiches gilt für die Kostenentscheidung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de