Urteil vom 12. Februar 2020, X R 8/18

Aufzeichnungspflicht bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG; Vorlage auf Datenträgern

ECLI:DE:BFH:2020:U.120220.XR8.18.0

BFH X. Senat

AO § 118 Abs 1, AO § 143 Abs 1, AO § 147 Abs 1 Nr 1, AO § 147 Abs 1 Nr 5, AO § 147 Abs 6, EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 4 Abs 4, UStG § 22, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG München, 17. Januar 2018, Az: 10 K 3036/16

Leitsätze

1. NV: Die Datenanforderung nach § 147 Abs. 6 AO ist akzessorisch zur Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht des Steuerpflichtigen.

2. NV: Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung sind Aufzeichnungen nur aufzubewahren, soweit dies aufgrund anderer Steuergesetze, z.B. nach § 4 Abs. 3 Satz 5, Abs. 7 EStG und nach § 22 UStG gefordert ist.

3. NV: "Freiwillig" geführte Unterlagen und Daten unterliegen nicht dem Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 18.01.2018 - 10 K 3036/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist als Maler tätig und ermittelte seinen Gewinn in den Jahren 2011 bis 2013 (Prüfungszeitraum) durch Einnahmen-Überschussrechnung. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ordnete für diese Jahre eine Außenprüfung an und forderte den Kläger auf, einen der Prüfungsanordnung beigefügten Fragebogen zum EDV-System auszufüllen. Daneben verlangte das FA die Überlassung von nicht näher bezeichneten "Datenträgern".

2 Der Prozessbevollmächtigte kreuzte im Fragebogen des FA für den Kläger an, dass digitale Daten, auf die bei der Außenprüfung zurückgegriffen werden könne, nicht vorlägen. Handschriftlich ergänzte er, der Kläger sei nicht buchführungspflichtig. Eine elektronische Kasse existiere nicht. Bareinnahmen lägen bis auf drei Fälle im Prüfungszeitraum nicht vor. Die Belege seien ausschließlich in Papierform archiviert worden, das Archivierungssystem bestehe aus Ordnern. Ausgangs- und Eingangsrechnungen sowie Kontoauszüge und die gesetzlichen Aufzeichnungen nach dem Umsatzsteuergesetz (UStG) werde der Kläger zur Prüfung vorlegen.

3 Im nachfolgenden Einspruchsverfahren gegen das Vorlageverlangen des FA legte der Kläger die elektronischen Aufzeichnungen u.a. für seine Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer sowie Privatanteile) vor. Für nahezu sämtliche Betriebsausgaben beschränkte er sich dagegen auf die Vorlage von Papierbelegen.

4 Der Einspruch blieb erfolglos. Im Klageverfahren erklärte der Kläger, alle angeforderten Unterlagen in elektronischer Form vorzuhalten. Er sei jedoch weder nach dem Handelsrecht noch nach § 141 der Abgabenordnung (AO) buchführungspflichtig. Aufzeichnungen, zu denen er nach § 22 UStG verpflichtet sei, habe er dem FA in

elektronischer Form auf einem Datenträger überlassen. Aufwendungen, die nach § 4 Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aufzuzeichnen seien, seien im Prüfungszeitraum nicht angefallen. Aus den vorgelegten elektronischen Aufzeichnungen ergäben sich die vereinbarten Entgelte je Leistung nach Steuersätzen, die Entgelte für die ausgeführten Bauleistungen nach § 13b UStG sowie die geltend gemachten Vorsteuerbeträge mit Bezeichnung der Leistenden. Die aufgezeichneten Betriebseinnahmen und alle Betriebsausgaben seien durch chronologisch sortierte Belege nachgewiesen und aufgezeichnet worden.

5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 717 veröffentlichten Urteil statt.

6 Das FA macht im Rahmen seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend. Aus §§ 146 Abs. 6, 147 Abs. 1 Nr. 5 und § 90 Abs. 1 Satz 3 AO ergebe sich, dass auch für freiwillig elektronisch geführte Unterlagen eine Vorlagepflicht bestehe, soweit die Unterlagen unmittelbar in die Gewinnermittlung einflössen und so für die Besteuerung von Bedeutung seien. Aus den Formulierungen des § 145 Abs. 2 AO, in dem es heiße, "Aufzeichnungen sind so vorzunehmen, dass der Zweck den sie für die Besteuerung erfüllen, erreicht wird", und des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO, der von "Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind" spreche, ergebe sich diese von der Buchführungspflicht abzugrenzende (besondere) Aufzeichnungspflicht, die zur Vorlage in elektronischer Form verpflichte. Darüber hinaus gelte, dass die rechnerische Zusammensetzung der Einzelpositionen für die Finanzverwaltung digital nachprüfbar sein müsse, um so die Anforderungen des § 145 AO zu erfüllen. Eine reine Belegaufbewahrung sei im Regelfall nicht (mehr) ausreichend, um die steuerliche Auswirkung in der Gewinnermittlung nachzuweisen.

7 Soweit der Bundesfinanzhof (BFH) im Urteil vom 24.06.2009 - VIII R 80/06 (BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452) ausführe, dass freiwillig geführte Aufzeichnungen nicht gemäß § 146 Abs. 6 AO für die Besteuerung von Bedeutung seien, wenn sie der Besteuerung nicht zugrunde zu legen seien, ergebe sich hieraus im Umkehrschluss, dass freiwillige Aufzeichnungen durchaus von Bedeutung für die Besteuerung i.S. des § 146 Abs. 6 AO seien. Folglich seien auch diese freiwillig geführten Unterlagen gemäß § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO aufzubewahren.

8 Selektiere der Steuerpflichtige die Daten und Unterlagen dergestalt, dass er sie teilweise in Papierform und teilweise in digitaler Form vorlege, führe dies zu erheblichem Konsolidierungsaufwand auf Seiten der Finanzverwaltung, was mit der Ordnungsvorschrift des § 145 AO kollidiere. Bei zunehmenden Massendaten widerspreche es dem Verifikationsprinzip, vorhandene digitale Daten, die in die Gewinnermittlung eingeflossen seien, bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung nur stichprobenartig in Papierform prüfen zu können. Schließlich sei die Steuerbilanz digital vollumfänglich zu prüfen. Schon aus Gleichbehandlungsgründen dürften sich die Kontrollmöglichkeiten bei einer Einnahmen-Überschussrechnung nicht von denen bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich unterscheiden.

9 Im Übrigen habe es seit dem BFH-Urteil in BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452 eine deutliche Weiterentwicklung in Bezug auf die Nutzung elektronischer Verfahren sowohl bei den Steuerpflichtigen als auch bei der Finanzverwaltung gegeben. Wie schon im Senatsurteil vom 16.12.2014 - X R 42/13 (BFHE 248, 99, BStBl II 2015, 519) angemerkt, sei es mittlerweile dem Steuerpflichtigen zumutbar, Geschäftsvorfälle elektronisch aufzuzeichnen.

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

11 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

13 1. Das FG hat zutreffend anhand der feststehenden höchstrichterlichen Rechtsprechung den nur begrenzten Umfang der Befugnis des FA zur Anforderung von elektronischen Aufzeichnungen nach § 147 Abs. 6 AO umschrieben. Da die angefochtene Aufforderung des FA zur Vorlage von Unterlagen des Klägers diese Grenzen missachtet und

nachträglich nicht eingeschränkt werden kann, verletzt sie die Rechte des Klägers und ist zu Recht vom FG aufgehoben worden.

14 a) Die Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen vom 19.05.2015 ist ein Verwaltungsakt gemäß § 118 Satz 1 AO, gegen den sich der Kläger mit dem Einspruch und der Anfechtungsklage zur Wehr setzen konnte (vgl. nur Senatsurteil in BFHE 248, 99, BStBl II 2015, 519, Rz 13, m.w.N.).

15 b) Zutreffend geht das FG davon aus, dass die Voraussetzungen für eine Vorlage eines maschinell verwertbaren Datenbestandes auf Datenträgern mit *allen* elektronisch gespeicherten Unterlagen aufgrund der für den Kläger bestehenden Aufbewahrungspflichten nicht vorliegen. Der Kläger ermittelt seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) und ist deshalb nur zur Übergabe bestimmter elektronischer Dateien an das FA verpflichtet.

16 aa) Voraussetzung für die Datenanforderung nach § 147 Abs. 6 AO ist das Bestehen einer Aufbewahrungspflicht. Der Finanzbehörde stehen diese Befugnisse deshalb nur in Bezug auf solche Unterlagen zu, die der Steuerpflichtige nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren hat. Dementsprechend ist es bereits grundsätzlich ausgeschlossen, dass die Finanzverwaltung mittels Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO Einsicht in Unterlagen verlangen kann, die zwar vorhanden sind, aber vom Steuerpflichtigen nicht aufbewahrt werden müssen (so schon BFH-Urteil in BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452, unter II.1.b aa).

17 bb) Vom Datenzugriffsrecht nach § 147 Abs. 6 AO zu unterscheiden ist das Vorlageverlangen nach § 200 Abs. 1 Satz 2 AO. Hiernach ist ein Steuerpflichtiger im Rahmen der Außenprüfung u.a. zur Vorlage von Aufzeichnungen, ggf. Büchern, Geschäftspapieren und anderen Urkunden zur Einsicht und Prüfung verpflichtet (so bereits BFH-Urteil vom 28.10.2009 - VIII R 78/05, BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455, unter II.3.b). Auch Unterlagen, für die keine Aufbewahrungspflicht besteht, sind, soweit sie vorhanden sind, vorzulegen (BFH-Urteil in BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455, unter II.4.d). Allerdings bezieht sich diese Vorlagepflicht des Steuerpflichtigen regelmäßig auf die typischerweise erwartbaren Unterlagen (BFH-Urteil in BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455, unter II.3.c). Anders als im Fall des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO wird dieser Pflicht schon durch die Vorlage von Unterlagen in Papierform Genüge getan.

18 cc) Sachlich ist die Aufbewahrungspflicht in § 147 Abs. 1 AO akzessorisch zur ihr zugrunde liegenden Aufzeichnungspflicht (so schon Senatsurteil in BFHE 248, 99, BStBl II 2015, 519, Rz 14 mit weiterführendem Hinweis auf BFH-Urteil in BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452). Eine eigenständige Pflicht zur Aufbewahrung von Unterlagen, die nicht mit einer Pflicht zur Aufzeichnung von Daten im Zusammenhang stehen, besteht gerade nicht. Dies gilt erst recht für den Zugriff auf elektronisch gespeicherte Daten gemäß § 147 Abs. 6 AO (vgl. BFH-Urteil in BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452, unter II.1.b cc, m.w.N.).

19 dd) Setzt der Steuerpflichtige seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben an, begrenzt die Akzessorietät der Aufbewahrungspflichten zu den Aufzeichnungspflichten auch bei ihm den Datenzugriff des § 147 Abs. 6 AO und damit die Vorlagepflicht von Unterlagen in elektronischer Form.

20 Eine ordnungsgemäße Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG setzt lediglich voraus, dass die Höhe der Betriebseinnahmen bzw. der Betriebsausgaben durch Belege nachgewiesen wird; eine förmliche Aufzeichnungspflicht besteht hingegen nicht (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil vom 12.12.2017 – VIII R 6/14, BFH/NV 2018, 606, Rz 54, m.w.N.). Eine Aufbewahrungspflicht der Belege in elektronischer Form ist ebenfalls nicht gegeben. Die Aufbewahrungspflicht betrifft Steuerpflichtige mit einer Einnahmen-Überschussrechnung damit nur, soweit aus anderen Gründen zu Besteuerungszwecken Aufzeichnungen gefordert werden, etwa aufgrund weiterer Steuergesetze, wie z.B. nach § 4 Abs. 3 Satz 5, Abs. 7 EStG und nach § 22 UStG (vgl. BFH-Urteil in BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452, unter II.1.b bb, m.w.N., auch Senatsbeschluss vom 12.07.2017 - X B 16/17, BFHE 257, 523, BFH/NV 2017, 1204, Rz 58 ff.).

21 ee) Ungeachtet der Aufzählung in § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 5 AO gehören u.a. Unterlagen und Daten, die "freiwilligen", also über die gesetzliche Pflicht hinausreichenden Aufzeichnungen zuzuordnen sind, nicht zu den unter die Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO fallenden und folglich dem Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO unterliegenden Unterlagen und Daten (BFH-Urteil in BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452, unter II.1.b cc, m.w.N.). "Freiwilligen Aufzeichnungen", d.h. im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die über die erforderlichen Aufzeichnungen hinausgehend (z.B. aus internen Gründen) geführten Bücher und Aufzeichnungen, kommen jedenfalls für die Besteuerung des Klägers keine Bedeutung zu (BFH-Urteil in BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452,

unter II.1.b cc). Nichts anderes ergibt sich aus § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO (vgl. BFH-Urteil in BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452, unter II.1.b cc, m.w.N.).

22 ff) Mangels Vorlagepflicht nach § 147 Abs. 6 AO verletzt der Kläger deshalb --anders als bei Papierbelegen-- auch nicht seine Mitwirkungspflichten im Rahmen der Außenprüfung aus § 200 Abs. 1 Satz 2 AO, wenn er nur freiwillig (elektronisch) geführte Unterlagen dem Prüfer nicht elektronisch zur Verfügung stellt. Dies gilt erst recht in Bezug auf die Überlassung auf einem vom FA geforderten Datenträger.

23 gg) Soweit sich das FA auf eine stark eingeschränkte Prüfungsmöglichkeit einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung beruft, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Zum einen bleibt die Prüfung anhand der vom Steuerpflichtigen vorzulegenden Daten möglich, zum anderen kann, soweit der Steuerpflichtige weitere Belege und Unterlagen in Papierform gemäß § 200 Abs. 1 Satz 2 AO zu übergeben hat, eine --wenn auch aufwändigere-- Überprüfung stattfinden. Diese Prüfung ist nicht zwangsläufig auf Stichproben zu beschränken.

24 hh) Zwar mag die Prüfung eines Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt, aufgrund der (neuen) elektronischen Prüf- und Auswertungsprogramme aus Sicht der Finanzverwaltung weitgehender und schneller möglich sein. Dies rechtfertigt jedoch hinsichtlich der Art und Weise keine über das Gesetz hinausgehenden Anforderungen. Reine Zweckmäßigkeitsüberlegungen der Finanzverwaltung, die ihrer neuen Arbeitsweise bei Außenprüfungen geschuldet sind, dürfen zu keinem anderen Ergebnis führen.

25 ii) Einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes, den das FA aufgrund des Vergleichs der Prüfung von Steuerpflichtigen mit unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten bemüht, vermag der Senat nicht zu erkennen. Die verschiedenen Arten der Gewinnermittlung mit der Folge der dargelegten unterschiedlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten stellen jedenfalls einen insoweit relevanten sachlichen Grund für eine unterschiedliche Prüfungsdichte dar. Zudem bleibt es dem FA unbenommen, die Buchungen anhand der einzelnen (Papier-)Belege auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen.

26 jj) Zwar stimmt der Senat dem FA dahingehend zu, dass eine elektronische Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen heute einfacher möglich ist und damit auch für einen Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung erstellt, zumutbar erscheint. Jedoch unterscheidet sich der vorliegende Fall aufgrund der fehlenden gesetzlichen Verpflichtung des Klägers insoweit grundlegend von dem --vom FA angeführten-- Fall der Herausgabe von Daten aus einem Warenwirtschaftssystem eines buchführungspflichtigen Einzelhändlers. Anders als bei einer Einnahmen-Überschussrechnung ist ein bilanzierender Kaufmann nämlich grundsätzlich aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtig und hat deshalb auch Einzelaufzeichnungen vorzunehmen. Nur im Fall fehlender technischer, betriebswirtschaftlicher und praktischer Möglichkeiten lässt die Rechtsprechung aus Zumutbarkeitsgründen bei Betrieben, in denen Waren oder Dienstleistungen von geringerem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden, eine Ausnahme zu (BFH-Urteil vom 12.05.1966 - IV 472/60, BFHE 86, 118, BStBl III 1966, 371). Werden dagegen entsprechende Einzelaufzeichnungen vorgenommen, kann für Zumutbarkeitsüberlegungen kein Raum mehr sein (Senatsurteil in BFHE 248, 99, BStBl II 2015, 519, Rz 23).

27 c) Ausgehend von diesen höchstrichterlichen Grundsätzen ist die Entscheidung des FG, das FA habe die ihm durch § 147 Abs. 6 AO eingeräumte Befugnis überschritten, weil es die Vorlage eines maschinell verwertbaren Datenbestandes auf Datenträger ohne Beschränkung auf die für den Kläger geltenden gesetzlichen Aufzeichnungspflichten verlangt hat, nicht zu beanstanden.

28 aa) Der nicht buchführungspflichtige Kläger unterliegt --wie dargestellt-- lediglich begrenzten Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten. Die Zugriffsbefugnis des FA nach § 147 Abs. 6 AO auf maschinell lesbare und verwertbare Datenträger ist folglich ebenfalls entsprechend der für ihn geltenden steuergesetzlichen Aufzeichnungspflichten begrenzt. So hat der Kläger --wie bereits geschehen-- etwa die nach § 22 UStG zu führenden elektronischen Aufzeichnungen über die vereinbarten Entgelte je Leistung nach Steuersätzen, die Entgelte für die ausgeführten Bauleistungen nach § 13b UStG, die Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch und die geltend gemachten Vorsteuerbeträge mit Bezeichnung des Leistenden vorzulegen. Darüber hinaus ist er nach § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG zur Vorlage von besonderen und laufend zu führenden Verzeichnissen der nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens sowie der Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens verpflichtet. Auch zur Vorlage digitaler Aufzeichnungen für den Aufwandsposten "geringwertige Wirtschaftsgüter" bzw. entsprechender Sammelposten besteht bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG --wie vom Kläger im Streitfall auch erfüllt-- eine Verpflichtung. Der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelnde Steuerpflichtige hat außerdem etwa die Daten über den Wareneingang nach § 143 Abs. 1 AO gesondert aufzuzeichnen (vgl. BFH-Urteile vom 09.03.2016 -

X R 9/13, BFHE 253, 299, BStBl II 2016, 815, Rz 22, und vom 19.01.2017 - III R 28/14, BFHE 256, 403, BStBl II 2017, 743, Rz 13); auch insoweit ist der Kläger dem Vorlageverlangen des FA nachgekommen.

29 bb) Unabhängig davon, ob darüber hinaus, wie vom FG angenommen, weitere Vorlagepflichten von elektronischen Belegen, etwa in Bezug auf die vorsteuerbehafteten Betriebsausgaben oder dem Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG a.F., bestehen, geht das Vorlageverlangen des FA jedenfalls über die insoweit durch § 147 Abs. 6 AO eingeräumte Befugnis schon deshalb hinaus, weil es unbegrenzt ist und nachträglich nicht im Wege der Auslegung auf den gesetzlich zulässigen Regelungsgegenstand der Einsichtnahme eingeschränkt werden kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452, unter II.1.c).

30 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de