Einzelaufzeichnungspflicht und Datenzugriff auf digital aufgezeichnete Geschäftsvorfälle von Bargeschäften – (Kein) Datenzugriff bei Registrierkassen, Apotheken? –
– Teil I –

Von Dipl.-Finanzwirt (FH) Willi Härtl, Weiden*)

I. Vorbemerkung

Gegensätzlicher könnte das Ergebnis zweier Entscheidungen des Finanzgerichts Sachsen-Anhalt 1) und des hessischen Finanzgerichts 2) nicht sein. Beide ergingen in völlig gleichgelagerten Fällen zur Frage, ob bei einer Betriebsprüfung die elektronischen Kasseneinzeldaten, die sog. Kassenzeilen als einzelne Zeilen eines Kassenbons digital für den Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO zu Recht vorgelegt werden müssen oder nicht.

Während das Finanzgericht Sachsen-Anhalt die Vorlagepflicht der Einzeldaten der Registrierungen von Bargeschäften einer Apotheke bejahte, mutet das Ergebnis im Urteil des hessischen Finanzgerichts vom 24.4.2013 geradezu anachronistisch an, dass die Daten insbesondere unter Heranziehung einer älteren Entscheidung des BFH vom 12.5.1966 IV 472/60 auch im „Computerzeitalter“ nicht vorlagepflichtig seien. Nichts desto trotz sind als existentieller Maßstab für die Vorlagepflicht ausschließlich rechtsstaatliche Prinzipien heranzuziehen.

Die rechtliche Zulässigkeit des Datenzugriffs auf die Einzelregistrierungen von digitalen Erlöserfassungssystemen, insbesondere auch Registrierkassen, also auf Daten der sog. Primärebene der Aufzeichnungen von Geschäftsvorfällen, ist für die Dokumentationsfunktionalität der Buchführung und damit für die Betriebsprüfung beim Thema Vollständigkeit der Erlöse von fundamentaler Bedeutung 3). Inwieweit nun abstrakte und in der gesetzgeberischen Konstruktion zeitlos angelegte (Gesetzes-)Normen des HGB und der AO mit den Verhältnissen einer sich durch Informationstechnologie dynamisch entwickelnden Geschäftswelt zurechtkommen, soll dieser Beitrag in Hinblick auf die oben angeführten Entscheidungen untersuchen.

II. Die Entwicklung der digitalen Prüfungstechnik der Betriebsprüfung

1. Gibt es noch eine herkömmliche Prüfungs methodik seit Einführung des Datenzugriffs zum 1.1.2002?

Methodisch und systematisch gesehen ist es allein sachgerecht, dass digital erzeugte Aufzeichnungen auch mit digitalen Werkzeugen geprüft werden. Diese These ist nach mittlerweile mehr als zehn Jahren seit Einführung der digitalen Prüfungsbefugnis mit dem Steuersenkungsgesetz zum 1.1.2002 4) Realität geworden. Was in den Anfangszeiten die Gemüter noch erhitzte 5), ist heute selbstverständlich und normal, manches fast banal geworden. Die Betriebsprüfungen vor allem bei kleinen und mittleren Unternehmen (KMUs), welche den Löwenanteil der durchgeführten Prüfungen ausmachen, finden flächendeckend mittels Datenträgerüberlassung (§ 147 Abs. 6 Satz 2 3. Alternative, sog. Z3-Zugriff) und Einsatz der Prüfsoftware IDEA statt.

Während man noch in den ersten Jahren zwischen digitaler Prüfung und einer herkömmlichen Prüfung unterschied, die ausschließlich in der Sichtung von Papierunterlagen bestand, ist diese Trennung hinfällig geworden, da die zu prüfenden Aufzeichnungen (Journale, Konten, Listen etc.) nahezu immer digital erzeugt sind und damit datenbanktechnisch auswertbar sind. Papierausdrucke werden regelmäßig gar nicht mehr erzeugt. Da die digitale Prüfung heute der Normalfall und die Prüfung von Papierjournalen die Ausnahme, ja sogar Anachronismus ist, ist die gesetzgeberische Ausgestaltung des Datenzugriffs als Ermessensvorschrift 6) durch die faktischen Verhältnisse obsolet geworden, da der Ausdruck nur für Prüfungszwecke aufwändiger wäre als die Zurverfügungstellung in digitaler Form.

Die bei der Einführung des Datenzugriffs überwiegend vorgebrachten Bedenken 7) sind damit heute überholt

und die Einführung der digitalen Prüfungsbefugnis muss als Herstellen einer Art „Waffengleichheit“ zwischen den Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden[8)] gesehen werden. Wenn die Unternehmen Bücher und Aufzeichnungen heute nicht mehr per Hand führen, sondern hierfür betriebswirtschaftlich motiviert Informationstechnologie einsetzen, so müssen die damit verbundenen Erleichterungen und Vorteile in der Transparenz der Aufzeichnungen auch der Betriebsprüfung zur Verfügung stehen. Die Vorteile der Unternehmen und das Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung stehen insoweit in einer Wechselbeziehung[9)]. Durch die freie Wahl der Form und des (betriebswirtschaftlich erforderlichen) Umfangs der Bücher und Aufzeichnungen bestimmt der Steuerpflichtige selbst den Umfang der erforderlichen Intensität der Prüfung durch die Finanzverwaltung[10)]. Andernfalls würde der Gesetzgeber in unzulässiger Weise ein bestimmtes System vorschreiben.

2. Datenzugriff auf die der Finanzbuchhaltung vorgelagerten Systeme

Seit geraumer Zeit hat die Betriebsprüfung nun begonnen, sich mit den der Finanzbuchhaltung vorgelagerten Systemen intensiv(er) zu beschäftigen. Hauptsächlich sind das Fakturiersysteme, Kassensysteme, Warenwirtschaftssysteme und ERP-Systeme, quer durch viele Branchen von der Gastronomie und dem Handel über Fertigungsbetriebe bis zu Praxisabrechnungssystemen von Ärzten und anderen Freiberuflern. DavoS[11)], abgekürzt für Datenzugriff auf vorgelagerte Systeme, ist das Stichwort. Die Erfahrungen zeigen, dass insbesondere beim Prüffeld Vollständigkeit der Erlöse erhebliches Prüfungspotenzial im Zugriff auf diese Systeme steckt. Ein Schwerpunkt der augenblicklichen Aktivitäten in der Betriebsprüfung liegt in der risikoorientierten Ausrichtung einer effizienten Gesamtlogistik des Vorgehens am Kontrollbedürfnis[12)]. Dabei ist die Einbeziehung von vorgelagerten Systemen unverzichtbar, da mit Ihnen häufig Grundaufzeichnungen[13)] erstellt werden und sie für die Prüfung auf Vollständigkeit der erfassten Geschäftsvorfälle elementare Bedeutung haben[14)].

Was die Einhaltung von GoB[15)] und GoBS[16)] in diesen Systemen anbelangt, so ist die Situation hier mehr als ernüchternd. An dieser Stelle sei nur auf die Möglichkeit, Daten in vielen Systemen spurlos unter Verstoß gegen § 146 Abs. 4 AO löschen zu können, hingewiesen. Erst als Folge der Beschäftigung der Betriebsprüfung mit diesen Systemen beginnen nun Softwarehersteller und Steuerberater zu reagieren.

3. Probleme mit elektronischen Registrierkassen

Einen gesondert erwähnenswerten Erlebniswert hat die intensivere Beschäftigung mit elektronischen Registrierkassen (ECRs) erzeugt[17)]. Die Einhaltung der GoBS und auch der GDPdU[18)] ist hier vielfach unterblieben Bekanntermaßen hat nun das BMF mit Schreiben vom 26.11.2010[19)] „Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften“ – zeitlich überfällig – die gesetzlichen Ordnungsmäßigkeitsanforderungen, nämlich Einhaltung der GoBS und Einhaltung der GDPdU erläutert. Festzustellen ist, dass manche Vertriebsmitarbeiter der Branche mit Einstellung von Manipulationen werben, und – überspitzt formuliert – viele Systeme ohne Manipulationsmöglichkeiten nicht verkäuflich waren oder derzeit noch sind[20)]. Mitunter kommt es nun gelegentlich vor, dass Systeme wie z.B. Registrierkassen vor einer Betriebsprüfung „in Sicherheit gebracht“ oder „aus dem Verkehr gezogen werden“[21)]. Auch bei Apotheken sind seit geraumer Zeit durch digitale Prüfung der Erlöserfassungssysteme Feststellungen im Bereich Vollständigkeit der Erlöse häufiger anzutreffen als dies früher der Fall war. Nach Presseberichten[22)] wurde bei einem Abrechnungssystem für Apotheken illegale Software (sog. Zapper) zur Verkürzung der Erlösdaten festgestellt.

Nachfolgend einige Highlights aus Gesprächen mit Vertriebsmitarbeitern von Kassenunternehmen.

„Natürlich können Sie Erlöse im System nachträglich stornieren. Wenn eine Angestellte 600 Hendl versehentlich zuviel boniert hat, dann muss es natürlich möglich sein, diese Umsätze zu stornieren. Man muss ja keine Umsätze versteuern, die man tatsächlich nicht gehabt hat! Die Kassensoftware kann alles. Da sprechen wir vor Ort darüber und dann richte ich das ein.“

„Die neue Kassenrichtlinie (BMF-Schreiben) vom 26.11.2010, kenne ich schon, … wieso ist das mit den Trainingsbedienern ein Problem? Eine eindeutige Regelung fehlt hierzu …“.

„Unser Erfolgsmodell seit etwa XX Jahren, resistent gegen Steuerfahndung und Betriebsprüfung. Wenn der Umsatz nicht passt, dann korrigieren Sie ihn einfach. Schauen Sie, so wird storniert, und dann erzeugen Sie nochmals den Tagesendsummenbon mit der gleichen Nummer. Und wenn Sie nicht aufgepasst haben, in diesem Menü stellen Sie die Z-Nummer so ein, wie Sie sie benötigen. Kundenanzahl und weiteres steht sicherheitshalber nicht darauf, so kann der Prüfer vom Finanzamt den durchschnittlichen Umsatz pro Gast nicht auf Schlüssigkeit verproben. … Datensicherung für GDPdU? Ja natürlich, da hat das System ein Diskettenlaufwerk; aber keine Sorge, zehn Jahre Aufbewahrungspflicht hält keine Diskette aus, und wenn, dann muss man etwas nachhelfen, z.B. mit der Diskette an einem Magneten vorbeigehen. Das kann doch der Prüfer nicht feststellen. … Deutsche Gastroinhaber löschen sicherheitshalber jeden Monat. Italiener sind da schon vorsichtiger und löschen alle zwei Wochen, Griechen jede Woche; am vorsichtigsten sind die Asiaten; Chinesen löschen ihre Daten täglich …“. Das war im Jahr 2010.

Mittlerweile hat die Situation begonnen, sich entscheidend zu verändern. Nach vorhandenen Erkenntnissen sind Ursache insbesondere die Wahrnehmung der Tätigkeit der Betriebsprüfung, wo in letzter Zeit Bundesländer übergreifend die Aktivitäten in diesem Problemkreis durch Fortbildungsmaßnahmen für Prüferinnen und Prüfer forciert[23)] wurden und auch in die Praxis umgesetzt sind. Nachfolgend ein paar Aussagen von Kassenvertrieblern aus dem Jahr 2013:

„Wir haben erkannt, dass es besser ist, mit der Einhaltung der Gesetze, insbesondere auch mit der Kassenrichtlinie, GoBS und GDPdU Umsatz zu machen“.

„Früher haben wir einen Rückwärtsgang in die Systeme eingebaut, das ist wahr, heute ist alles im Fiskaljournal, … Der Unternehmer kann zwar an der Kasse vorbei verkaufen, aber wenn er es übertreibt, fällt es auf, da die Prüfer Einkauf und Verkauf mit den Einzeldaten nachrechnen können. … Die Prüfer greifen auf die Kassen zu, kennen sich aus, haben Wissen mit Expertenniveau, bei Bedarf gibt es kräftige Korrekturen“.

Die Veränderung ist auch ablesbar aus der Neugründung des Deutschen Fachverbands für Kassen- und Abrechnungssystemtechnik im Bargeld und bargeldlosen Zahlungsverkehr e.V., DFKA. Neben verschieden Zielen als Berufsverband der Kassenvertriebsunternehmen ist „Gesetzlichkeit und Steuerehrlichkeit oberstes Prinzip der Mitglieder“[24)]. Das ist sehr zu begrüßen.

III. Zulässigkeit des Datenzugriffs

1. Grundlegende Fragestellungen in beiden Verfahren

Entscheidungserheblich für die Vorlagepflicht der Kasseneinzeldaten war in beiden Finanzgerichtsverfahren vor allem die Frage, ob als entscheidendes Moment für die Rechtmäßigkeit[25)] eine gesetzlich normierte und inhaltlich ausreichend bestimmte abstrakte juristische Aufzeichnungspflicht besteht oder nicht. Während das Finanzgericht Sachsen-Anhalt eine ausreichende Grundlage hierfür in § 238 Abs. 1 HGB und § 22 UStG sah, verneinte das hessische Finanzgericht diese Verpflichtung. Auch im „Computerzeitalter“ sei die grundsätzliche Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung der Kassenvorgänge (Bareinnahmen und Barausgaben) nach dem BFH-Urteil vom 12.5.1966 IV 472/60 mit weiteren Nachweisen aus Zumutbarkeits- und Praktikabilitätsgründen einschränkend nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auszulegen, wenn der Unternehmer gegen Barzahlung Waren von geringerem Wert an eine unbestimmte Vielzahl von Kunden im offenen Ladengeschäft verkaufe. Hiernach genüge es, wenn Kassenberichte geführt würden und die Tagesendsummenbons aufbewahrt würden. Es könne dahingestellt bleiben, dass die einzelnen Geschäftsvorfälle tatsächlich in einem EDV-System einzeln aufgezeichnet würden, da es nicht darauf, sondern nur auf den „Typus eines in größerem Umfang Barumsätze erzielenden Einzelhandelsbetriebes“ ankäme. Der Umfang der Aufzeichnungspflicht dürfe nicht von den jeweilig tatsächlich geführten Aufzeichnungen abhängen, sondern müsse generell-abstrakt bestimmt werden können. Eine Apotheke gleich welcher Größe dürfe insoweit nicht anders behandelt werden als z.B. ein Betrieb der Kleingastronomie.

Die Einzeldaten seien auch nicht zur Überprüfung des zu führenden Kassenbuches und des

Tagesendsummenbons im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO „von Bedeutung“, da es nicht auf die Verhältnisse des einzelnen Steuerpflichtigen ankomme, sondern unter einschränkender Auslegung nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vielmehr darauf, ob die fraglichen Unterlagen oder Daten zum Verständnis und zur Überprüfung der jeweils aufzuzeichnenden Geschäftsvorfälle bei abstrakt-genereller Betrachtung typischerweise von Bedeutung seien.

Weiterhin seien die Einzeldaten bei abstrakt-genereller Betrachtung auch für das „Verständnis“ der Tagesendsummenbons und des Kassenbuchs nicht erforderlich, da letztere die fraglichen Einzeldaten gerade ersetzen sollten.

Da im Ergebnis keine (Einzel-)Aufzeichnungspflicht bestünde, handle es sich bei den Daten um freiwillig geführte Aufzeichnungen, die nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 24.6.2009 VIII R 80/06 mangels Akzessorietät der Aufbewahrungspflicht zu einer Aufzeichnungspflicht nicht dem Datenzugriff der Finanzbehörde unterlägen.

Diese Gesetzeslage sei aus prüfungspraktischer Sicht zwar ausgesprochen misslich; der Gesetzgeber könnte jedoch jederzeit nach dem vom Klägervertreter beschriebenen österreichischen Vorbild Abhilfe schaffen und ein gesetzliches Zugriffsrecht auch für die außerhalb einer gesetzlichen Aufzeichnungspflicht vom Steuerpflichtigen aufgezeichneten Daten zu schaffen.

Das Finanzgericht Sachsen-Anhalt bejahte dagegen das Bestehen einer Einzelaufzeichnungspflicht für die baren Geschäftsvorfälle nach § 238 Abs. 1 HGB. Das ergebe sich aus der mittlerweile bereits „betagten“ BFH-Entscheidung vom 12.5.1966 IV 472/60[26]. Hiernach müssen wegen der (damals in § 38 HGB wortgleich) gesetzlich normierten Einzelaufzeichnungspflicht die einzelnen Geschäftsvorfälle mit Benennung des Kunden, der Art der Leistung und der Bareinnahme einzeln aufgezeichnet werden; die Tatsache der sofortigen Bezahlung der Leistung rechtfertigt keine abweichende Auffassung.

Da jedoch damals (wie auch heute) die Feststellung der Personalien der Kunden für Aufzeichnungszwecke unmöglich und unverhältnismäßig war (ist), reduzierte sich die Aufzeichnungspflicht insoweit. Da es im Urteilsfall des BFH (Streitjahr 1956) weiterhin technisch und betriebswirtschaftlich unmöglich gewesen sei, die verkauften Waren und erzielten Barbeträge einzeln aufzuzeichnen, sei es als Ergebnis einer einschränkenden Gesetzesauslegung nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ausreichend gewesen, die täglichen Barumsätze summarisch in Kassenberichten aufzuzeichnen. Es müssten aber grundsätzlich die angefallenen Registrierkassenstreifen, Kassenzettel, Bons und sonstigen Belege aufbewahrt werden, soweit nicht der Aufbewahrungszweck auf andere Weise gesichert und die Gewähr der Vollständigkeit der von Registrierkassenstreifen übertragenen Aufzeichnungen nach den tatsächlichen Verhältnissen gegeben sei.

Klarstellend ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei den lt. o.a. BFH-Entscheidung damals verwendeten Registrierkassen um mechanische Geräte aus der Zeit vor der Verbreitung des elektronischen Taschenrechners, also vor 1970, handelte. Die Einzelbeträge wurden hier in mechanischen Summenspeichern aufaddiert, so dass nur die jeweilige Endsumme abgelesen werden konnte. Solche Geräte sind seit Jahren nur noch ganz vereinzelt, gelegentlich zum Beispiel in Boutiquen anzutreffen.

2. Gesetzlich normierte Einzelaufzeichnungspflicht

In beiden von den Finanzgerichten entschiedenen Fällen waren die Kläger Kaufleute im Sinne des § 1 HGB und folglich buchführungspflichtig. Nach dem Gesetzeswortlaut ist jeder Kaufmann verpflichtet, „Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen“ (§ 238 Abs. 1 Satz 1 HGB). Weiterhin müssen sich die Geschäftsvorfälle „in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen“ (§ 238 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Teilweise wird nun hiergegen eingewendet[27], es handle sich hier nicht um eine Norm, die eine Einzelaufzeichnungspflicht begründe, sondern regele (nur) die grundsätzliche Buchführungspflicht des Kaufmanns[28]. Ebenso wenig enthalte auch § 145 AO keine Aufzeichnungspflicht; soweit § 145 AO im Wortlaut dem § 238 HGB entspreche, erhalte die Vorschrift über § 140 AO rechtsdogmatisch gesehen keine Geltung für das Steuerrecht[29]. Für die Festlegung einer Aufzeichnungspflicht käme noch § 144 AO in Frage, der aber für Einzelhändler nicht gelte; seine Bedeutung bestünde für den Einzelhändler in der darin ersichtlichen Intention des Gesetzgebers, dem Kaufmann keine grundsätzliche Pflicht zur Aufzeichnung des Warenausgangs aufzuerlegen. Als lex specialis für die Aufzeichnung des Warenausgangs könne diese Vorschrift auch nicht durch allgemeine Buchführungsvorschriften wie z.B. § 238 HGB verdrängt werden[30]. Aus diesem Dilemma hätten die Österreicher die einzig richtige Konsequenz gezogen und im Jahr 2006 die Vorschrift des § 131 Abs. 1 Nr. 6 BAO um den Satz ergänzt: „Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle, beispielsweise durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen, soll möglich sein“.

a) Gesetzeswortlaut und Systematik des § 238 Abs. 1 HGB

Den oben dargestellten Einwänden ist entgegenzuhalten, dass sich die eindeutige abstrakte gesetzliche Regelung der Einzelaufzeichnungspflicht aus dem Gesetzeswortlaut des § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB ergibt, nämlich dass der Kaufmann in seinen Büchern „die Geschäftsvorfälle ersichtlich zu machen“ hat. Unzweifelhaft muss hier „ersichtlich machen“ in der Beutung mit aufzuzeichnen gleichgesetzt werden. Dieser Gesetzesbefehl regelt damit abstrakt unzweifelhaft, was der Kaufmann zu tun hat, und ist für sich genommen auch inhaltlich ausreichend als Regelung der Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung bestimmt. Weiterhin statuieren § 238 Abs. 1 Satz 3 HGB und gleichlautend § 145 Abs. 1 Satz 2 AO, „Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen“, und legen damit die Detailliertheit für die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle abstrakt fest[31]. Das Gesetz bestimmt hiermit expressis verbis abstrakt das Verfolgbarkeitserfordernis in der Entstehung und Abwicklung der Geschäftsvorfälle als Umfang der Aufzeichnungspflicht. Das bedeutet, dass die Aufzeichnungen so detailliert und mit entsprechenden Zusatzangaben erfolgen müssen, damit dieses Prinzip gewährleistet ist. Zu den Anforderungen der Verfolgbarkeit der Geschäftsvorfälle gehört weiterhin das Erfordernis der Belegbarkeit[32].

Dem Konstrukt der gesetzgeberischen Abstraktion liegt die Intention zu Grunde, kein bestimmtes Buchführungs- und Aufzeichnungssystem vorzuschreiben, sondern die Anforderungen zu definieren, die das verwendete System erfüllen muss. Dem Unternehmer steht es dann als Ausfluss des verfassungsmäßigen Grundrechts des Art. 2 Abs. 1 GG frei, innerhalb der durch die Gesetzesformulierung abgesteckten Anforderungen die geeignete Aufzeichnungsart und das Aufzeichnungssystem zu wählen, das seinen Verhältnissen, insbesondere der Art und des Umfangs der geschäftlichen Betätigung, am besten entspricht[33]. Das gilt im Übrigen auch für die Wahlfreiheit, EDV-Technologie einzusetzen oder herkömmliche Bücher und Aufzeichnungen zu führen.

Die formaljuristisch abstrakte Pflicht zur detaillierten Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen gemäß § 238 Abs. 1 Sätze 1 und 3 HGB besteht, ohne dass eine Definition eines Datenfeldkatalogs für die Bestimmung des Umfangs der Aufzeichnung für einen einzelnen Geschäftsvorfall vorhanden ist. Das Gesetz erklärt vielmehr die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) als Anforderung zum Maßstab. Soweit eine Buchführungspflicht nicht nach dem HGB, sondern nach § 141 AO besteht, postuliert § 145 Abs. 1 AO für Bücher und Aufzeichnungen (und in analoger Anwendung § 145 Abs. 2 AO zu den für die Besteuerung zu führenden Aufzeichnungen) das Anwendbarkeitserfordernis der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ohne sie ausdrücklich zu nennen[34]. Diese sind als unbestimmter Gesetzesbegriff in mancher Hinsicht kodifiziert, in vielerlei Hinsicht bestehen sie aus Gewohnheitsrecht, Handelsbräuchen und der Verkehrsanschauung[35]. Eine Definition von aufzeichnungspflichtigen und damit steuerlich relevanten Datenfeldern enthalten sie (expressis verbis) nicht. Auch ist in § 238 Abs. 1 HGB und § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO von Büchern (und Aufzeichnungen) die Rede, ohne dass der Umfang einzelner Datenfelder ausdrücklich bestimmt ist[36].

b) Aufzeichnungspflicht nach § 22 UStG

Was für die Aufzeichnungspflicht nach § 238 Abs. 1 Sätze 1 und 3 HGB gilt, gilt ebenso für die Aufzeichnungspflicht nach § 22 UStG in Verbindung mit § 145 Abs. 2 AO. Da die Vorschrift des § 145 Abs. 2 AO (Zweckbezogenheit der Aufzeichnungen) an Beweisfunktion und Prüfbarkeit im Ergebnis die gleichen Anforderungen stellt[37] wie sie für Buchführungspflichtige gelten, ist die Einzelaufzeichnungspflicht und das Belegbarkeitserfordernis wie beim Buch führenden Unternehmer der Maßstab. Das gesetzgeberische Konstrukt regelt auch hier wieder anstelle einer Einzelaufzählung möglicher Datenfelder die Anforderungen, die das jeweils verwendete System erfüllen muss[38].

Anschaulich ist das aus dem BFH-Urteil vom 26.2.2004[39] ersichtlich, wo es um die Einzelaufzeichnungspflicht für ein Taxiunternehmen ging, das den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte. Gesetzesvorschrift für die Aufzeichnungspflicht war hier § 22 UStG. Der BFH bejahte klar die sich aus § 22 UStG i.V.m. §§ 63 bis 68 UStDV ergebende Einzelaufzeichnungspflicht (Rz. 31 und 32) insbesondere auch deswegen, da die Situation von Taxiunternehmen nicht mit der Situation im Einzelhandel vergleichbar ist. Die Einzelaufzeichnungspflicht kann in ausreichendem Umfang durch Führen der branchenüblichen Schichtzettel, die betriebswirtschaftlich betrachtet vor allem der Überwachung des Personals dienen, erfüllt werden.

c) Ergebnis zur Normierung der Einzelaufzeichnungspflicht

Zusammenfassend ist festzustellen, dass durch die Verpflichtung zur Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anstelle von Festlegungen zur Aufzeichnung einzelner Datenfelder die Aufzeichnungspflicht an sich und ihre Reichweite inhaltlich ausreichend abstrakt bestimmt sind[40], sozusagen als Konkordanz zwischen grundrechtsgewährleistender Wahlfreiheit der Aufzeichnungsmethode und inhaltlich ausreichender abstrakter Bestimmtheit.

3. Aufzeichnungspflichten nach § 144 AO

Vereinzelt wird in der Fachliteratur und auch vom erkennenden Senat des hessischen Finanzgerichts die Auffassung vertreten, der Einzelhandel, wozu auch eine Apotheke rechne, sei nicht zur Einzelaufzeichnung verpflichtet, da die Aufzeichnungsvorschriften für den Warenausgang nach § 144 AO als lex specialis nur für Großhändler gelten, was im Umkehrschluss bedeute, dass der Gesetzgeber den Einzelhandel von der Einzelaufzeichnungspflicht des Wareneingangs ausnehmen wollte[41]. Dieser Auffassung ist nicht zu folgen. Die Aufzeichnungspflicht nach § 144 AO regelt eine eigenständige Aufzeichnungspflicht unabhängig von handelsrechtlichen und anderen Aufzeichnungsvorschriften[42]. Die Vorschrift ging aus der Verordnung über die Verbuchung des Warenausgangs (Warenausgangsverordnung) v. 20.6.1936[43] hervor und wurde zur Kontrolle des Warenverkehrs und zur Ermöglichung der Nachkalkulation durch die Betriebsprüfung eingeführt. Die Aufzeichnungspflicht nach § 144 AO kann auch im Rahmen der Buchführungspflicht erfüllt werden[44]. Keineswegs kann hieraus abgeleitet werden, dass Einzelhändler nicht zur Einzelaufzeichnung von Geschäftsvorfällen verpflichtet seien[45].

4. Rechtsvergleich mit Österreich

Soweit von den Klägern in beiden Entscheidungen darauf hingewiesen wird, in Österreich sei dieses angeblich gleiche Dilemma durch die Ergänzung des § 131 Abs. 1 Nr. 6 BAO „Eine Überprüfung der vollständigen, richtigen und lückenlosen Erfassung aller Geschäftsvorfälle, beispielsweise durch entsprechende Protokollierung der Datenerfassung und nachträglicher Änderungen, soll möglich sein“ beseitigt worden[46], so ist festzustellen, dass die Aufzeichnungspflicht bereits in den §§ 125 und 126 BAO geregelt ist bzw. auf die Aufzeichnungspflicht nach § 190 Abs. 1 Satz 1 UGB übergeleitet wird. Das entspricht auch der Systematik in Deutschland. Überwiegend klarstellend wurde im Jahr 2006 ergänzt, dass Bareinnahmen **einzeln** [47] aufzuzeichnen sind (§ 131 Abs. 1 Nr. 2 BAO, das bedeutete die Abschaffung des sog. Kassensturzes als Ermittlungsmethode für die Tageslosung als Summe der Bareinnahmen eines Geschäftstages). Im Gegenzug musste für bestimmte Steuerpflichtige innerhalb bestimmter Umsatzgrenzen mit der Barbewegungs-Verordnung (BB-VO) eine Erleichterungsregelung als Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht eingeführt werden. Im Rechtsvergleich entspricht die Systematik der österreichischen Vorschriften in dieser Frage damit dem Ergebnis der teleologischen Reduktion der gesetzlich normierten Einzelaufzeichnungspflicht in

Deutschland für bestimmte Steuerpflichtige, sofern sie tatsächlich keine Einzelaufzeichnungen führen. Wichtig dabei ist festzuhalten, dass die Ausnahmeregelung zur vereinfachten Losungsermittlung in Österreich vor allem dann nicht gilt, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich Einzelaufzeichnungen führt (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 BB-VO Österreich). Dieses Ergebnis ist auch für die Auslegung der deutschen Vorschriften sachgerecht (vgl. nachfolgende Ausführungen).

(Fortsetzung folgt)

Fußnoten

*) Der Autor ist Sachgebietsleiter in der Betriebsprüfung im Finanzamt Weiden. Als Leiter einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe verantwortet er das bundeseinheitliche Schulungskonzept zum Datenzugriff mit der Prüfsoftware IDEA. Weiterhin ist er in Bayern in Bundesländer übergreifender und internationaler Zusammenarbeit mit der Weiterentwicklung, Konzeption und Schulung der „Neuen Prüfungstechnik“ befasst.

1) FG Sachsen-Anhalt v. 23.5.2013 1 K 396/12.

2) Hessisches FG v. 24.4.2013 4 K 422/12. Mittlerweile hat sich auch das Finanzgericht Münster im Urteil vom 10.10.2013 2 K 4112/12 E für einen gleichgelagerten Fall hinsichtlich dieser Problematik dem Hessischen FG angeschlossen.

3) Ausführlich zur Problematik hierzu *Huber,* Steueraufsicht und Betriebsprüfung in der Zeit der Kassenandroiden, und ohne INSIKA“, StBp 11/2012 bis 4/2013 m.w.N., weiterhin *Härtl/Schieder,* Ordnungsmäßigkeit digital geführter Erlösaufzeichnungen – Elektronische Registrierkassen und digitale Erlöserfassungssysteme im Brennpunkt des Steuerrisikos Erlösverkürzung, StBp 2/2011, 3/2011, 4/2 011.

4) Steuersenkungsgesetz v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433 ff.

5) „Hacker vom Finanzamt, Schnüffel-Freibrief für den Fiskus“, Focus-Magazin Nr.47/1999, „Big Brother im Firmennetz“, Capital Nr. 20/2000.

6) *Drüen* in Tipke/Kruse, § 147 AO Tz. 76; *Schüßler,* Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung, S. 26, Dissertation 2010, Bochumer Schriften zum Steuerrecht, Herausgeber Dr. Roman Seer; Gesetzestext des § 147 Abs. 6 AO, „… hat die Finanzbehörde das Recht …“ und weiter „Sie kann …“.

7) Verfassungswidrigkeit der Vorschrift § 147 Abs. 6 AO: beispielhaft *Kerssenbrock/Riedel/Strunk,* DB-Beilage 9/02, 1 ff.; *Drüen* in Tipke/Kruse, § 147 AO Tz. 69: nicht verfassungswidrig, aber keine Ausräumung eines strukturellen Kontrollhindernisses, ausreichende Qualität der herkömmlichen Kontrollmöglichkeiten insbesondere bei Klein- und Mittelbetrieben. Die gewonnenen Erfahrungen zeigen jedoch heute, dass der Qualitätsabstand zwischen der früher herkömmlichen Prüfung von Papierunterlagen im Vergleich zu den heutigen Prüfungsmethoden bei Klein- und Mittelbetrieben so groß ist, dass sehr wohl von einem strukturellen Kontrollproblem gesprochen werden kann.

8) So formuliert FG Münster v. 1.7.2010 6 K 357/10 AO, juris, Entscheidungsgründe I 1 b.

9) FG Düsseldorf v. 5.2.2007 16 V 3454/06 AO, EFG 2007, 892, zur digitalen Vorlagepflicht eingescannter Unterlagen.

10) Das muss auch in Bezug zur Entscheidung des Steuerpflichtigen gelten, herkömmliche oder digitale

Aufzeichnungen zu führen. Die Ausführungen des erkennenden Senats im BFH-Urteil v. 24.6.2009 VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452, zum Datenzugriffsrecht bei Überschussrechnern nach § 4 Abs. 3 EStG, wonach unter Hinweis auf das sog. Volkszählungsurteil vom 15.12.1983 die Verpflichtung zur Datenvorlage rechtlich nicht vergleichbar ist mit der Verpflichtung zur Vorlage von Papierdokumenten, und die besondere Eingriffsintensität beim Zugriff auf elektronisch gespeicherte Daten von Rechts wegen generell zu beachten ist, überzeugen insoweit nicht, da der Steuerpflichtige mit der Entscheidung für digitale Aufzeichnungen persönlich die Entscheidung über die Eingriffsintensität durch die Betriebsprüfung getroffen hat. Bei der Betriebsprüfung geht es auch nicht um das (erstmalige) Erheben von Daten für eine Datensammlung, sondern um die für Prüfungszwecke sachlich und zeitlich begrenzte Befugnis der Überprüfung vom Unternehmen selbst gesammelter und aufgezeichneter Daten. Die Befugnis der Finanzbehörde auf digital aufgezeichnete Daten dann digital zugreifen zu dürfen ist daher mit dem sog. Volkszählungsurteil aus 1983 nicht vergleichbar, wo es um die Sicherstellung der informationellen Selbstbestimmung durch Anlegen von Datensammlungen durch die staatliche Gewalt ging.

11) Die Abkürzung stammt von niedersächsischen Kollegen, ebenso der in diesem Zusammenhang gebrauchte Spruch „Importierst Du noch oder prüfst Du schon?“

12) Ausführlich hierzu *Härtl/Schieder,* StBp 2/2011, 3/2011, 4/2011.

13) Hinweis auf die Bedeutung der Grundaufzeichnungssystematik in BFH v. 26.3.1968 IV 63/63.

14) Zur Bedeutung von Daten vorgelagerter Systeme für die Prüfbarkeit nach § 145 AO, wo der Betriebsprüfung als „sachverständiger Dritter“ bei Definition und Begriffsverständnis eine tragende Rolle zukommt, ausführlich *Härtl/Schieder,* StBp 2/2011, 3 2 bis 38, und StBp 4/2011, 102 bis 105, insbesondere auch als Replik zu *Bellinger,* Archivierungsstandard für Daten aus Warenwirtschaftssystemen von Apotheken, Stand 27.4.2010, Internetveröffentlichung www.apoaudit.de/archivierung-gdpdu.

15) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

16) GoBS, Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme, BMF v. 7.11.1995 IV A 8 – S 0316 – 52/95, BStBl. I 1995, 738.

17) Für die Erkenntnisse ist an dieser Stelle verschiedenen KollegInnen zu danken, hierbei insbesondere Susanne Schieder beim Finanzamt Weiden.

18) BMF v. 16.7. 2001 IV D 2 – S 0316 – 136/01, Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU), BStBl. I 2001, 415.

19) BMF v. 26.11.2010 IV A 4 – S 0316/008/10004-07.

20) So eine schriftlich vorliegende Aussage eines maßgeblichen Mitarbeiters aus der ECR-Branche. Ausführlich zu festgestellten Manipulationen von ECRs beim Steuerrisiko Erlösverkürzung und zum BMF-Schreiben v. 26.11.2011 *Härtl/Schieder,* StBp 2/2011, 38 bis 40, StBp 3/2011 und StBp 4/2011. Weiterhin umfänglich *Huber,* StBp 6/2009 bis 12/2009 und StBp 11/2012 bis 4/2013.

21) Hinzuweisen ist darauf, dass neben gravierender Ordnungswidrigkeit der Aufzeichnungen (§§ 158, 162 AO, „Beweisverderber“) für dieses Verhalten natürlich Strafbarkeit u. a. nach § 268 StGB (Fälschung technischer Aufzeichnungen) oder Beweismittelunterdrückung nach § 274 Abs. 1 Nr. 1 und 2 StGB in Betracht kommen kann. Hinweis auf *Becker,* Beweismittelunterdrückung gemäß § 274 Abs. 1 Nummern 1 und 2 StGB, StBp 2008, 29, 61, 104.

22) *Müller* in „apotheke adhoc“, 9.9.2011, http://www.apotheke-adhoc.de/

nachrichten/apothekenpraxis/finanzpruefer-suchen-manipulation-in-apotheken-edv

23) In letzter Zeit wurden in verschiedenen Bundesländern Fortbildungsmaßnahmen der PrüferInnen zu elektronischen Registrierkassen vermehrt durchgeführt. Ebenso in Bayern, wo das Thema Registrierkassen und andere digitale Erlöserfassungssysteme im Rahmen des methodischen Gesamtkonzepts „Neue Prüfungstechnik“ zur Verbesserung der Effizienz der Prüfungen zum Steuerrisiko Erlösverkürzung seinen ihm zukommenden Platz einnimmt.

24) Broschüre des DFKA „Qualifiziert in die Zukunft“, Herbst 2013.

25) Die grundlegende Gesetzessystematik des Datenzugriffs (Stellung des § 147 Abs. 6 AO zu den Aufbewahrungspflichten nach § 147 Abs. 1 AO und Erfordernis der Akzessorietät zu einer Aufzeichnungspflicht) ist nicht Thema dieses Beitrags; Hinweis hierzu auf BFH v. 24.6.2009 VIII R 80/06.

26) Im Streitfall des BFH v. 12.5.1966 IV 472/60 ging es um eine Bäckerei mit Lebensmitteleinzelhandel, und hierbei um das Streitjahr 1956.

27) *Bellinger,* Zum Umfang des Datenzugriffsrechts gemäß § 147 Abs. 6 AO in Daten der Warenwirtschaftsysteme des Einzelhandels, StBp 2011, 272, 276, weiterhin in „Umfang der Datenzugriffsrechte nach § 147 Abs. 6 AO in Kasseneinzeldaten aus Warenwirtschaftssystemen von Apotheken“, StBp 2013, 278, 279.

28) *Bellinger* übersieht offenbar die eindeutige Formulierung in § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB „… Geschäftvorfälle ersichtlich zu machen“.

29) *Bellinger,* StBp 2013, 278, 279.

30) *Bellinger,* StBp 2011, 272, 277.

31) Entgegen der Auffassung von Bellinger in den vorgenannten Beiträgen erschöpft sich der Gesetzeswortlaut nicht in der Regelung einer allgemeinen (gemeint wohl wenig präzisierten) Buchführungspflicht, sondern regelt klar und eindeutig. Die Abstraktion der Regelung, auch durch Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe, wurde, soweit ersichtlich, in der Fachliteratur nie wegen mangelnder Bestimmtheit in Zweifel gezogen. Hinweis auch auf *Drüen* in Tipke/Kruse, § 3 AO Tz. 40.

32) Zu § 145 Abs. 1 Satz 2 AO *Drüen* in Tipke/Kruse, § 145 AO Tz. 23 m.w.N.

33) Hinweis auf *Drüen* in Tipke/Kruse, § 145 AO Tz. 17.

34) *Drüen* in Tipke/Kruse, § 145 Tz. 4 und 5.

35) *Drüen* in Tipke/Kruse, § 145 Tz. 6 bis 10.

36) Hinweis auf *Härtl/Schieder,* Ordnungsmäßigkeit digital geführter Erlösaufzeichnungen …, unter „VIII. Umfang steuerlich relevanter Daten bei der Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen“, StBp 2011, 99, insbesondere S. 102 und 103.

37) *Drüen* in Tipke/Kruse, § 145 AO Tz. 24. Die Norm erfasst nur die die nach den Steuergesetzen bestehenden Aufzeichnungspflichten (hier also § 22 UStG) und „unterwirft i.Ü. aber Aufzeichnungen den GoB (§ 146 V 1 Halbs. 1)”. Das bedeutet, dass u. a. zur Erfüllung des Verfolgbarkeitserfordernisses

die Geschäftsvorfälle einzeln und in der gleichen Detailliertheit wie nach § 238 Abs. 1 Satz 3 HGB oder § 145 Abs. 1 Satz 2 aufzuzeichnen sind.

38) Der Einwand von *Bellinger* in StBp 2013, 278, 279, wonach keine Verpflichtung zur Aufzeichnung der Ware im Wortlaut des § 22 UStG enthalten sei, verkennt die gesetzgeberische Konstruktion der Vorschrift. Aus diesem Grunde geht auch die Kritik hinsichtlich mangelnder Bestimmtheit ins Leere.

39) BFH v. 26.2.2004 XI R 25/02.

40) Im Grundsatz vergleichbar der Bestimmung der Reichweite der steuerlichen Relevanz bei der Auslegung des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO im BFH-Urteil v. 24.6.2009 VIII R 80/06: „Danach müssen bei einer abstrakten Bestimmung der Reichweite der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO nur solche sonstigen, also nicht unter § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4a AO fallenden, Unterlagen aufbewahrt werden, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind“.

41) So *Bellinger* in StBp 2013, 278, 282; FG Hessen IV K 422/12, Rz. 21.

42) *Drüen* in Tipke/Kruse, § 144 AO Rz. 1.

43) RGBl. 1936 I, 507.

44) Anwendungserlass AEAO § 144 Satz 3.

45) Abzulehnen ist auch die Überlegung von *Bellinger* in StBp 2013, 278, 282, dass Taxiunternehmer zur Einzelaufzeichnung verpflichtet seien, da sie als Nichteinzelhändler keine Sperrwirkung durch § 144 AO erfahren. Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung wurde höchstrichterlich mit BFH-Urteil v. 26.2.2004 XI R 25/02 bestätigt. Wie bereits zu § 22 UStG ausgeführt ist die Situation hinsichtlich der Zumutbarkeit der Einzelaufzeichnung bei Taxiunternehmen nicht mit der Situation im Einzelhandel vergleichbar (Rz. 33). Da regelmäßig Schichtzettel geführt werden, kann die bestehende Einzelaufzeichnungspflicht durch Führen der Schichtzettel erfüllt werden.

46) So *Bellinger* in StBp 2011, 272, 277

47) Hervorhebung durch den Autor.