

GOB: Umfang des Datenzugriffsrechts

Gemäß § 147 AO muss der buchführungspflichtige Steuerpflichtige bestimmte Unterlagen aufbewahren. Dazu zählen auch grundsätzlich alle Aufzeichnungen zu den Bareinnahmen. Allerdings muss sich die Einzelaufzeichnung im Rahmen des Zumutbaren bewegen. In einem aktuellen Fall geht der BFH (Urt. v. 16.12.2014 – X R 42/13) von einer Zumutbarkeit aus, wenn ein Kassensystem ohnehin die entsprechenden Einzelaufzeichnungen vorhält. Dann besteht eine Aufzeichnungspflicht, die auch zu einer Aufbewahrungs- und Herausgabepflicht führt.

Sachverhalt

Die Klägerin des Ausgangsverfahrens betrieb in den Streitjahren 2007-2009 eine Apotheke. Gemäß §§ 238 ff. HGB war sie buchführungspflichtig. Sie erfasste ihre Umsätze mit einem speziell für Apotheken entwickelten System. Es handelte sich dabei um ein PC-gestütztes Erlöserfassungssystem, in das eine Warenwirtschaftsverwaltung integriert war. Ihre Tageseinnahmen erfasste die Klägerin wie folgt:

Die Einnahmen wurden mithilfe modularer PC-Registrierkassen erfasst. Die Tageseinnahmen ermittelte die Klägerin mithilfe der Tagesendsummenbons (Z-Bons). Anschließend wurde der Zähler auf null gestellt. Die Endsumme der einzelnen Z-Bons trug die Klägerin jeweils in ein manuell geführtes Kassenbuch ein.

Anforderung der Unterlagen bei der Betriebsprüfung

Im Rahmen einer Außenprüfung forderte das Finanzamt neben den üblichen, in elektronischer Form gefertigten Buchhaltungsunterlagen, auch bestimmte Daten aus dem Warenwirtschaftssystem an. Unter anderem handelte es sich um „Einzeldaten der Registrierkasse (Journal der EDV-Kasse sowie Daten der Z-Bons)“ und „Einzeldaten des Warenverkaufs“. Die Daten sollte die Klägerin in elektronisch verwertbarer Form vorlegen. Die Klägerin übersandte dem Finanzamt zwar eine CD mit den Daten aus dem Kassensystem, aber entfernte zuvor die Datei mit der Einzeldokumentation der Verkäufe. Ihrer Auffassung nach habe das Finanzamt kein entsprechendes Zugriffsrecht auf diese Daten. Im weiteren Verlauf der Prüfung forderte das Finanzamt die entsprechenden Daten über die Warenverkäufe aus der entsprechenden Datei konkret an. Die Klägerin blieb bei ihrer Rechtsauffassung, dass die betreffenden Daten zum Warenverkauf nicht vom Datenzugriffsrecht des Finanzamts umfasst seien. Demgegenüber war das Finanzamt der Ansicht, dass das Zugriffsrecht auf die gewünschten Daten sich aus § 147 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 6 AO ergäbe.

Entscheidung des BFH

Der BFH geht davon aus, dass die Datenanforderung der Finanzverwaltung in diesem Fall rechtmäßig war. Die Klägerin war verpflichtet, die Kassendaten in elektronisch verwertbarer Form zu überlassen, da sie zur Aufzeichnung der einzelnen Verkäufe sowie zur Aufbewahrung dieser Aufzeichnungen verpflichtet war.

Praxistipp:

Bei der Aufforderung zur Überlassung der Daten in elektronisch lesbarer Form handelt es sich um einen Verwaltungsakt i.S.d. § 118 AO. Die Aufforderung ist daher mit gesondertem Einspruch anzufechten. Die Klärung der Frage, ob das Finanzamt bestimmte Daten im Rahmen des § 147 Abs. 6 AO anfordern durfte, erfolgt daher nicht im Zusammenhang mit der Steuerfestsetzung an sich. Vielmehr sind ein gesonderter Einspruch und ggf. eine gesonderte Klage erforderlich.

Umfang der Aufzeichnungspflicht

Der BFH geht davon aus, dass die Apotheke ihre einzelnen Geschäftsvorfälle aufzeichnen musste. Dies betrifft auch einzelne Kassenvorgänge. Die Verpflichtung ergibt sich hier aus § 238 Abs. 1 HGB. Danach 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. Für die Besteuerung gelten diese handelsrechtlichen Buchführungspflichten über § 140 AO. Damit werden diese handelsrechtlichen Pflichten in das Steuerrecht transformiert. Grundsätzlich besteht also die Verpflichtung, jedes einzelne Handelsgeschäft auch einzeln aufzuzeichnen. Dies umfasst auch die Kassenvorgänge, die sich auf ein Handelsgeschäft beziehen. Die GoB verlangen aber nur Einzelaufzeichnung der Kassenvorgänge im Rahmen des nach Art und Umfang des Geschäfts Zumutbaren. Der BFH hat daher in der Vergangenheit eine Einzelaufzeich-

nungspflicht für Einzelhandelsgeschäfte in der Weise eingeschränkt, dass die baren Betriebseinnahmen in der Regel nicht einzeln aufgezeichnet werden müssen. Dies gilt jedenfalls für Betriebe, in denen Waren von geringem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden. Ausschlaggebend für diese Rechtsprechung war, dass es technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich war, entsprechende Einzelaufzeichnungen zu verlangen. In dem vorliegenden Fall schränkt der BFH die Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung aus Gründen der Unzumutbarkeit jedoch nicht ein.

PC-Kassensystem

Entscheidend ist hier, dass die Klägerin ein modernes Kassensystem besaß. Damit kann sie sämtliche Kassenvorgänge einzeln und detailliert aufzeichnen. Außerdem ermöglicht das System eine langfristige Aufbewahrung bzw. Speicherung der vorhandenen Einzelaufzeichnungen. Die Klägerin ist somit der ihr obliegenden Verpflichtung zur Aufzeichnung der einzelnen Verkäufe faktisch nachgekommen. Sie konnte sich daher in diesem speziellen Fall nicht auf die Unzumutbarkeit der Aufzeichnungsverpflichtung berufen. Somit ist bei Verwendung einer PC-Kasse, die Einzelaufzeichnungen führt, die entsprechende Aufzeichnung zumutbar.

Hinweis:

Der BFH weist klarstellend darauf hin, dass die Bareinnahmen zukünftig einzeln gebucht werden müssen. Sofern die einzelnen Verkäufe aus der Tageslosung nachvollziehbar sind, reicht auch weiterhin die Buchung der zusammengefassten Tageslosung aus. Dies kann ggf. unter Zuhilfenahme des Warenwirtschaftssystems erfolgen.

Umfang der Aufbewahrungspflicht

Da die Klägerin eine Verpflichtung zur Aufzeichnung der einzelnen Barzahlungsvorgänge hatte, unterliegen die Aufzeichnungen aus der PC-Kasse auch der Aufbewahrungspflicht aus § 147 Abs. 1 AO. Die Aufbewahrungspflicht ist nämlich akzessorisch zur Aufzeichnungspflicht. Eine Aufbewahrungspflicht setzt damit immer eine entsprechende Aufzeichnungspflicht voraus. Der Umfang der Aufbewahrung wird durch die Verpflichtung zur Aufzeichnung begrenzt. Es handelt sich hier vor allem nicht um freiwillige Aufzeichnungen. 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.

Umfang des Zugriffsrechts

Aus der Aufbewahrungspflicht folgt damit auch eine Verpflichtung zur Herausgabe der Daten i.S.d. § 147 Abs. 6 AO in elektronisch lesbarer Form. Es ist dabei unerheblich, dass die Daten zunächst mit einem der eigentlichen Buchführung vorgelagerten System erstellt wurden. Das Datenzugriffsrecht kann sich auch wie hier auf eine einzelne Datei beziehen. Es war daher rechtmäßig, die entsprechende Datei anzufordern.

Praxis-Tipp:

Sofern in den Einzelaufzeichnungen auch persönliche Patientendaten enthalten sind, können diese aus der Datei entfernt werden.

Fazit:

Die Entscheidung ist meines Erachtens so zu verstehen, dass die Einzelaufzeichnung unter Zuhilfenahme eines PC-Kassensystems nur dann verpflichtend ist, wenn ein entsprechendes System eingesetzt wird. Bei Gewerbetreibenden, die nicht über ein solches System verfügen, bleibt es dabei, dass die Tagesendsummenbons für die Aufzeichnung ausreichen. Die Verwendung einer PC-Kasse beeinflusst damit den Umfang der Aufbewahrungspflicht und damit letztlich auch die Pflicht zur Herausgabe. Vor allem ist aber hervorzuheben, dass der BFH die Verpflichtung aus den GoB herleitet. Für nicht buchungsverpflichtete Gewerbetreibende ist daher die Entscheidung nicht maßgeblich. Die Grundsätze lassen sich nicht ohne weiteres auf nicht buchungspflichtige Gewerbetreibende übertragen.

Bitte beachten:

In einem koordinierten Ländererlass vom 14.12.2014 hat die Finanzverwaltung zu den „Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ ausführlich Stellung genommen. Für Selbstbücher haben wir den Erlass auf unserer Internetseite eingestellt.

In eigener Sache:

Am **Freitag, den 15.05.2015 und 05.06.2015** ist unsere Kanzlei geschlossen.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Mai 2015

- 11.05. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 11.05. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 11.05. Umsatzsteuer für Quartalszahler mit Fristverlängerung
- 15.05. Gewerbesteuer

