

# Archivierungs-Standard für Daten aus Warenwirtschaftssystemen

## von Apotheken:

Aufzeichnungspflichten

Archivierungspflichten

Datenzugriffsrechte und Datenschutz

**Fassung vom 27.04.2010**  
(wird laufend aktualisiert)

### **Dr. Bernhard Bellinger**

Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht  
Steuerberater · vereidigter Buchprüfer

Königsallee 1  
40212 Düsseldorf  
Telefon (0211) 8 66 86-10  
Telefax (0211) 8 66 86-19  
[www.bellinger.de](http://www.bellinger.de)  
E-mail: [bellinger@bellinger.de](mailto:bellinger@bellinger.de)

**Im Auftrag der**

**APO-Audit GmbH**

[www.apo-audit.de](http://www.apo-audit.de)

## Inhaltsverzeichnis

<b><u>A. Vorbemerkung</u></b>	1
<b><u>B. BFH-Urteil vom 24.06.2009</u></b>	4
<b><u>C. Gesetzliche Aufzeichnungspflichten</u></b>	8
I. Was sind „gesetzliche Vorschriften“?	8
II. § 140 AO	8
1. § 238 HGB	9
2. § 239 HGB	10
3. § 240 HGB	11
4. § 242 HGB	11
5. § 22 Apothekenbetriebsordnung	11
III. § 141 AO	12
IV. § 143 AO	13
V. § 144 AO	13
VI. § 145 AO	13
VII. § 146 AO	14
1. § 146 Abs. 1 Satz 1 AO	14
2. § 146 Abs. 1 Satz 2 AO	14
a) Rechtsprechung des BFH	15
b) Kassenrichtlinie vom 09.01.1996	15
c) Bedeutung des § 144 AO für § 146 Abs. 1 Satz 2 AO	16
d) Gesetzesvorbehalt	17
e) Entwurf einer neuen Kassenrichtlinie durch das BMF in 2010	18
VIII. § 22 UStG	19
<b><u>D. Ordnungsgemäße Archivierung als Art der Aufbewahrung</u></b>	21
I. § 147 AO	21
1. Was sind archivierungspflichtige „Daten“?	22
2. Welche technische Qualität müssen Daten haben, um archivierungspflichtig zu sein mit Datenzugriffsrechten für einen Betriebsprüfer?	24

3. Was bedeutet „Lesbarmachen“ im Sinne des § 147 Abs. 5 Halbsatz 1 AO?	26
4. Wann sind Daten „für die Besteuerung von Bedeutung“?	26
a) Grundlagen	26
b) Eigene Definition	28
5. Welche Daten sind <i>nicht</i> „für die Besteuerung von Bedeutung“?	29
6. Wie ist bei einem Systemwechsel zu archivieren?	31
<b><u>E. Datenschutz</u></b>	33
I. Bedeutung der Verschwiegenheitspflicht	33
II. Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 20.01.2005	34
III. Urteil des FG Nürnberg vom 30.07.2009	35
IV. Eigene Position	35
<b><u>F. Auflistung steuerrelevanter Daten in einem typischen WWS</u></b>	40
<b><u>G. Auflistung nicht zu archivierender Daten</u></b>	42

# Archivierungsstandard

## A. Vorbemerkung

Tz.

§ 147 Abs. 6 der Abgabenordnung (AO) schreibt vor, dass die Finanzbehörden im Rahmen einer Außenprüfung das Recht haben, Einsicht in die gespeicherten, steuerrelevanten Daten des Steuerpflichtigen zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind (§ 147 Abs. 1 AO). Dieser Datenzugriff setzt die Existenz gespeicherter Daten voraus. Während die AO nur den Begriff der *Aufbewahrung* verwendet, sprechen die GoBS (BStBl. 1995 I 738; dort unter VIII b) von *Archivierung*, wenn es um die Speicherung digitaler Dokumente auf digitalen Datenträgern zur Erfüllung der Aufbewahrungspflicht geht. In diesem Sinne wird nachfolgend der Begriff Archivierung verwendet.

1

§ 147 Abs. 1 AO regelt hinsichtlich der Aufbewahrungspflicht konkrete Unterlagen in den Ziffern 1 bis 4 a). Daneben enthält § 147 Abs. 1 AO aber eine Ziffer 5, die die Aufbewahrungspflicht auch auf „sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind“ erstreckt. Diese Generalklausel hat bei Anwendern und Nutzern von Warenwirtschaftssystemen (nachfolgend: WWS) zu Rechtsunsicherheit geführt, weil eine nähere Konkretisierung fehlt, welche Unterlagen „für die Besteuerung von Bedeutung“, welche Daten also zu archivieren sind.

2

Die Finanzverwaltung hat zum Datenzugriffsrecht einen „Fragen- und Antwortkatalog“ publiziert, den sie im Internet (aktuelle Version unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de), Suchbegriff „Datenzugriff“) zur Verfügung stellt. Zuständig ist das Referat IV A 4 des Bundesministeriums für Finanzen (BMF). Dieser Katalog wurde zuletzt am 22.01.2009 aktualisiert. Er enthält nicht nur keine Definition der „steuerlich relevanten Daten“, sondern lehnt eine Inhaltsbestimmung regelrecht ab. Es findet sich hier lediglich die nichtssagende Formulierung: „Steuerlich relevant sind Daten immer dann, wenn sie für die Besteuerung des Steuerpflichtigen von Bedeutung sein können.“ Zu Recht ist gerügt worden, dass es sich hier um einen sinnleeren Satz handele, da die „Erklärung“ nur den lateinischen Begriff dem deutschen Begriff gegenüberstelle. Letztlich wurde eine Unbekannte nur durch eine andere Unbekannte ersetzt (so Drüen, AO-StB 2003, 83 [85]).

3

Da Steuerrecht von der juristischen Dogmatik zum Bereich der staatlichen Eingriffsverwaltung gehört (Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 3 AO Rz 186), sind die Rechte des Staates von einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage abhängig (das ergibt sich jedenfalls aus Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes [GG], BVerfGE 1987, 153 [169]). Außerdem haben sämtliche gesetzlichen Bestimmungen in diesem Bereich dem Bestimmtheitsgrundsatz zu genügen („Grundsatz der

4

**Tz.**

Tatbestandsbestimmtheit“, vgl. Wernsmann, a.a.O., § 3 AO Rz 192). Eine faktische Erweiterung des Pflichtenkatalogs im Wege der Auslegung ist wegen dieses Gesetzesvorbehalts deshalb nicht möglich. Der Bürger hat einen Anspruch darauf, aus der Eingriffsnorm seine Pflichten definieren zu können (vgl. BVerfGE 19, 253 [267]). Deshalb wurden begründete verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Gültigkeit des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO geäußert (vgl. Harnischfeger, DSWR-2004, 258; Burkhard, Praxis Steuerstrafrecht 2003, 32 und ausführlicher in DStZ 2003, 117; Heil, StuB 2001, 746; Arndt, Handelsblatt v. 04.05.2000; Bundessteuerberaterkammer, DStR 2002, Beihefter zu Heft 3/2002). Dem wird entgegengehalten, dass eine generalklauselartige Fassung unumgänglich sei, weil sich die aussagekräftigen Unterlagen nicht abstrakt und generell benennen ließen (Trzaskalik in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 147 AO Rz 25).

Die Finanzverwaltung hat sich geweigert, selbst bei konkreter Anfrage zu einem bestimmten WWS Auskünfte zu erteilen, welche der dort gespeicherten Daten archivierungspflichtig seien. Die Definition der steuerrelevanten Daten in Warenwirtschaftssystemen sei Aufgabe des Steuerpflichtigen, bzw. seiner Steuerberater (so OFD Erfurt v. 29.07.2002 [S 1402; A – 31 – L 251] und OFD Düsseldorf v. 22.02.2002 [DB 2002, 610, 611]; ebenso der Fragen- und Antwortenkatalog des BMF unter Rz 12 ff).

Zu recht ist gerügt worden, dass die Finanzverwaltung außerhalb der Finanz-, Anlage- und Lohnbuchhaltung als Kernbereich der digitalen Außenprüfung klare Kriterien für die Qualifikationsentscheidung des Steuerpflichtigen schuldig geblieben ist, womit sie insoweit ihren mit der Ermessensermächtigung erteilten Handlungsauftrag zur Rechtskonkretisierung noch nicht erfüllt hat. Dies gilt erst recht auf dem Hintergrund, dass die Finanzverwaltung mit fortschreitender digitaler Prüfungserfahrung in der Lage wäre, solche Konkretisierungen vorzunehmen (Drüen, StuW 2003, 365 [372, 374, 375]).

In die gleiche Richtung wie die Finanzverwaltung zielt gleichwohl ein Beschluss der Bundessteuerberaterkammer vom 8./9. November 2001 („Empfehlungen der Bundessteuerberaterkammer zum Verhalten bei der edv-gestützten Betriebsprüfung“, DStR, Beihefter zu Heft 3/2002). Fraglos wäre eine kleine, ja sogar eine mittelgroße Steuerberaterkanzlei hoffnungslos damit überfordert, in einem komplexen Warenwirtschaftssystem dem Steuerpflichtigen die Daten zu definieren, die unter die Archivierungspflicht fallen. Schon eine nur sehr oberflächliche Information über Datensätze und Verknüpfungen in einem Warenwirtschaftssystem benötigt kaum weniger Zeit als eine komplette Woche. Selbst von einem sachverständigen Dritten kann man zwar Buchführungssachverstand und allgemeinen Datenverarbeitungs-Sachverstand erwarten, jedoch keine speziellen, produktabhängigen Systemkenntnisse (Schuppenhauer, Die Wirtschaftsprüfung, 2000, 128). Von daher kann man von einem Steuerberater nicht verlangen, einem von ihm betreuten Apotheker mitzuteilen, welche Daten in seinem WWS steuerrelevant und damit archivierungspflichtig sind.

Logischer wäre deshalb, dass die Softwarehäuser, die den Datenaufbau ihrer WWS am besten kennen, selbst die Definition der steuerrelevanten Daten vornehmen (in diese Richtung zielt die Empfehlung in Apotheker Berater, Heft 8/2009, Sei-

**Tz.**

te 3 [ohne Angabe des Autors]) und dazu den Datenexport für die Archivierung programmieren.

Unstrittig war stets, dass die Daten aus dem Bereich der Finanz-, Anlagen- und Lohnbuchhaltung zum Kernbereich der digitalen Außenprüfung zählen (vgl. statt aller Burchert, INF 2006, 699 [702]). Hierzu ist die Archivierungspflicht nie ernsthaft angezweifelt worden. Außerhalb dieses Kernbereichs ist die Qualifizierung als steuerrelevant aber nicht in allen Fällen eindeutig möglich (so auch Drüen, StuW 2003, 365 [372]). Von daher ist es nur logisch, wenn verlangt wird, gegen den Steuerpflichtigen keine Sanktionen (z.B. Zuschätzungen) zu verhängen, der seine Daten (außerhalb des Kernbereichs, vor allem also im WWS) nach bestem Wissen und Gewissen qualifiziert, dabei aber zu kurz gegriffen hat (so ausdrücklich auch Burchert, INF 2006, 699 [702]).

**9**

Durch die Einführung des Verzögerungsgeldes in § 146 Abs. 2 b) AO mit Wirkung zum 25.12.2008 (Art. 39 Abs. 1, 8 Jahressteuergesetz 2009 [BGBl I 2008, 2794]) hat sich die Situation noch einmal zu Lasten der Steuerpflichtigen verschlechtert (vgl. hierzu ausführlich Geißler, „Verzögerungsgeld bei Verletzung von Mitwirkungspflichten“, NWB 2009, 4076 ff). Wer jetzt eine entsprechende Archiv-CD für den sogenannten „Z3“ nicht zur Verfügung stellen kann, riskiert auch noch ein Verzögerungsgeld. Diese neue Möglichkeit wird vom Fiskus auch durchaus erfolgreich genutzt, wie das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 03.02.2010 zeigt (Az: 3 V 243/09; HaufeIndex 2296303. Das FG hat allerdings [anders als Geißler] verlangt, ein Verschulden des Steuerpflichtigen bei der Ermessensentscheidung des Fiskus zu berücksichtigen). Wissen weder der Apotheker, das Softwarehaus noch der Steuerberater, welche Daten zu archivieren sind, wird das Verzögerungsgeld (2.500,00 bis 250.000,00 €) zum unkalkulierbaren Damoklesschwert.

**10**

Es mag dahinstehen, ob die Softwarehäuser aus ihren Verträgen mit den Apothekern als Nebenpflicht die Definition der steuerrelevanten Daten im angebotenen System schulden. Es ist nämlich durchaus nachvollziehbar, dass die Softwarehäuser diese Definition aus haftungsrechtlichen Gründen nach Möglichkeit nicht vornehmen wollen.

**11**

Andererseits verträgt der Apothekenmarkt eine solche Rechtsunsicherheit nicht. Deshalb wird nachfolgend konzeptionell ein Archivierungsstandard für in Apotheken eingesetzte Warenwirtschaftssysteme aus dem deutschen Rechtssystem entwickelt und publiziert.

**12**

Tz.

## **B. BFH-Urteil vom 24.06.2009**

Seit Gültigkeit des § 147 AO gab es in der Fachliteratur und seitens der Finanzverwaltung eine lebhafte Diskussion, in welchem Verhältnis § 147 Abs. 1 AO zu § 147 Abs. 6 AO stehe. Diesen Streit hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit seinem Urteil vom 24.06.2009 (VIII R 80/06; DStR 2009, 2006; NJW 2009, 3534) entschieden. **13**

So hatte der Fragen- und Antwortenkatalog der Finanzverwaltung aus Sicht der Finanzverwaltung dokumentiert, welche Rechte dort bei einer Außenprüfung bestünden. Es verstand sich von selbst, dass hier eine Maximalposition eingenommen wurde. Mit dieser Maximalposition traten Prüfer im Bereich der Außenprüfungen auf. **14**

Der zentrale Streit drehte sich um die Frage, ob § 147 Abs. 6 AO quasi eine eigenständige Regelung beinhalte, die einen vollumfänglichen Zugriff auf alle archivierten Daten ermögliche (darauf zielt der Fragen- und Antwortenkatalog der Finanzverwaltung ab), oder im Kontext mit § 147 Abs. 1 AO zu lesen sei, aus dem sich dann die Schranken für § 147 Abs. 6 AO zwangsläufig ergeben würden.

Die Finanzverwaltung stand (solange sie den Fragen- und Antwortenkatalog nicht korrigiert, müsste man sagen: steht) verkürzt auf dem Standpunkt, ihr stehe ein vollumfängliches Datenzugriffsrecht in die Daten des Steuerpflichtigen zu, der in der EDV gespeichert sei. **15**

In diese Richtung zielte auch eine allerdings etwas einschränkende Feststellung des FG Rheinland-Pfalz in seinem Urteil vom 13.06.2006 (DStRE 2006, 1550 [1551]), wonach sich die Vorlagepflicht nicht auf gesetzlich vorgeschriebene Aufzeichnungen beschränke, sondern auch die tatsächlich geführten Aufzeichnungen umfasse, sofern sie steuerlich „bedeutsam“ seien. Andererseits hatte das FG Rheinland-Pfalz sich auch der bereits vorliegenden Rechtsprechung angeschlossen, dass der Datenzugriff und die Mitwirkung des Steuerpflichtigen nur verlangt werden dürften, soweit dies zur Feststellung des steuerlich erheblichen Sachverhaltes notwendig, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar sei (DStRE 2006, 1550 [1552] unter Hinweis auf FG Münster, Urteil vom 22.08.2000 [6 K 2712/00] und Thüringer FG vom 20.04.2005 [III 46/05, BeckRS 2005, 26020150, EFG 2005, 1406]). Folgerichtig sieht die Finanzverwaltung dazu parallel eine Archivierungspflicht. **16**

Dem gegenüber standen Teile der Fachliteratur und das FG Hamburg in seinem Urteil vom 13.11.2006 (2 K 198/05 = DStRE 2007, 441) auf dem Standpunkt, dass es einen „Dreiklang“ gebe, an dessen erster Stelle die Aufzeichnungspflicht stehe. Aus ihr würden sich alle folgenden Pflichten ableiten: **17**

Was aufzuzeichnen ist, ist auch aufzubewahren. Nur was aufzubewahren (bei digitaler Information also zu archivieren) ist, muss dem Datenzugriff zur Verfügung gestellt werden. Das bedeutet in der Kette: Das Datenzugriffsrecht kann sich nur auf aufbewahrungspflichtige Daten erstrecken. Für alle weiteren Daten ist der Datenzugriff zu verwehren. **18**

	<b>Tz.</b>
Der BFH hat mit seinem Urteil vom 24.06.2009 (VIII R 80/06 = DStR 2009, 2006; NJW 2009, 3534) die letztgenannte Auffassung bestätigt. Dort heißt es im ersten Leitsatz:	<b>19</b>
<i>„Die Befugnisse aus § 147 Abs. 6 AO stehen der Finanzbehörde nur in Bezug auf Unterlagen zu, die der Steuerpflichtige nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren hat.“</i>	<b>20</b>
Der fünfte Leitsatz dieses Urteiles lautet:	<b>21</b>
<i>„Führt der Steuerpflichtige Aufzeichnungen, zu denen er gesetzlich nicht verpflichtet ist, so sind die Aufzeichnungen dann nicht gemäß § 146 Abs. 6 AO für die »Besteuerung von Bedeutung«, wenn sie der Besteuerung nicht zugrunde zu legen sind.“</i>	
Das Urteil bezieht sich zwar auf einen Überschussrechner nach § 4 Abs. 3 EStG. Die Kernaussagen gelten aber auch für bilanzierende Gewerbetreibende.	<b>22</b>
Wegen der grundsätzlichen Bedeutung des BFH-Urteils für die Aussagen in diesem Archivierungsstandard für WWS von Apothekern sollen nachfolgend die wesentlichen Passagen des BFH-Urteils wiedergegeben werden:	<b>23</b>
Verkürzt hat der BFH ausgeführt, dass nur aufzubewahren sei, wofür eine gesetzliche Aufzeichnungspflicht bestehe. Nur was aufzubewahren sei, könne der Archivierungspflicht unterliegen. Der Datenzugriff der Verwaltung erstrecke sich nur auf archivierungspflichtige Daten.	<b>24</b>
In der Ziffer II. 1. b) aa) stellt der BFH ausdrücklich klar, dass sich die Befugnisse aus § 147 Abs. 6 AO nur auf solche Unterlagen erstrecken, die der Steuerpflichtige nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren habe. Neben einer ausführlichen Zitatkette, die ebenfalls diese Meinung geäußert hatte, verwies der BFH auch auf den Willen des Gesetzgebers. Dieser war insoweit eindeutig, als aus dem Gesetzgebungsverfahren die Vorgabe dokumentiert war, dass durch die Einführung des § 147 Abs. 6 AO keine Erweiterung der Prüfungsbefugnisse begründet werden sollte (BT-Drucksache 14/2683, S. 130). Das verbiete eine Einsicht in Unterlagen, die zwar vorhanden seien, aber vom Steuerpflichtigen nicht aufbewahrt werden müssten.	<b>25</b>
Bei dieser Gelegenheit stellte der BFH weiter klar, dass er sich damit nicht in Gegensatz stelle zu früheren Entscheidungen. So müsse man differenzieren zwischen einer Vorlegungspflicht und dem Datenzugriffsrecht:	<b>26</b>
So ergebe sich zwar aus § 200 Abs. 1 Satz 2 AO eine Vorlegungspflicht auf (vorhandene) Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden, die keiner gesetzlichen Aufbewahrungspflicht unterliegen. Das sei aber nicht gleichzusetzen mit einem Datenzugriffsrecht. So sei die Verpflichtung zur Datenvorlage nicht vergleichbar mit der Verpflichtung zur Vorlage von Papierdokumenten.	<b>27</b>
§ 145 Abs. 2 AO betreffe jegliche zu Besteuerungszwecken gesetzlich geforderte Aufzeichnungen, also auch solche, zu denen der Steuerpflichtige aufgrund anderer	<b>28</b>

**Tz.**

Steuergesetze verpflichtet sei, wie z.B. nach § 4 Abs. 3 Satz 5, Abs. 7 EStG und nach § 22 UStG. Dies werde durch § 146 Abs. 5 Satz 1 letzter Halbsatz AO bestätigt.

Der sachliche Umfang der Aufbewahrungspflicht in § 147 Abs. 1 AO werde grundsätzlich begrenzt durch die Reichweite der zugrunde liegenden Aufzeichnungspflicht. Die Pflicht zur Aufbewahrung von Unterlagen sei also akzessorisch. Die Aufbewahrungspflicht setze stets eine Aufzeichnungspflicht voraus und bestehe grundsätzlich nur in deren Umfang. Durch die Abhängigkeit der Aufbewahrungspflicht von einer im Gesetz angeordneten Aufzeichnungspflicht wird der Umfang der aufzubewahrenden Unterlagen sachgemäß begrenzt. Diese Beschränkung trägt dem Erfordernis hinreichender Bestimmtheit der in § 147 Abs. 1 AO geregelten Aufbewahrungspflicht ebenso Rechnung wie der von Verfassungen wegen geforderten Verhältnismäßigkeit der Norm. Dementsprechend regle § 147 Abs. 1 AO auch keine von einer Aufzeichnungspflicht unabhängige, also selbständige Aufbewahrungspflicht. Der Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO und damit dem Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO unterlägen deshalb – ungeachtet der Aufzählung in § 147 Abs. 1 Nr. 1-5 AO – grundsätzlich alle Unterlagen und Daten, die zum Verständnis und zur Überprüfung der gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen von Bedeutung sind. Dazu nicht gehören würden dagegen Unterlagen und Daten, die z.B. private, nicht aufzeichnungspflichtige Vorgänge betreffen, aber auch Unterlagen und Daten, die „freiwilligen“, also über die gesetzliche Pflicht hinausreichenden Aufzeichnungen zuzuordnen seien. Seien sie nicht aufbewahrungspflichtig, könnten sie vom Steuerpflichtigen jederzeit vernichtet oder gelöscht werden.

**29**

Die Interpretation des BMF bezüglich 147 Abs. 1 Nr. 5 AO gehe zu weit: Zwar könne man die Vorschrift so deuten, dass nach ihr ohne Rücksicht auf eine Aufzeichnungspflicht sämtliche für die Besteuerung bedeutsamen Unterlagen aufzubewahren seien. Diese Ansicht sei jedoch unzutreffend. Wegen der generellen Akzessorietät von Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht müssten nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO nur solche sonstigen, also nicht unter § 147 Abs. 1 Nr. 1-4 a) AO fallenden Unterlagen aufbewahrt werden, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung seien.

**30**

Gemäß § 146 Abs. 5 Satz 1 AO habe der Steuerpflichtige das Recht, eine bestimmte Form der Aufzeichnung und der Aufbewahrung zu wählen. Dieses Recht habe er mit der Entscheidung ausgeübt, Aufzeichnungen sowohl in Papierform als auch in elektronischer Form zu führen, wenn er die notwendigen Unterlagen in beiden Formen aufbewahre. In diesem Fall erstrecke sich das Datenzugriffsrecht automatisch auf diese Aufzeichnungen.

**31**

§ 146 Abs. 6 AO konstituiere keine weiter gehenden Aufbewahrungspflichten. Das Finanzamt habe die ihm durch § 147 Abs. 6 AO eingeräumte Befugnis überschritten, indem es vom Steuerpflichtigen den Zugriff auf „die Sachkonten der Jahre 2002 und 2003“ verlangt habe, weil diese Aufforderung keine Beschränkung auf Unterlagen beinhaltet habe, welche die Klägerin nach den für sie geltenden gesetzlichen Aufzeichnungspflichten aufbewahren musste.

**32**

**Tz.****33**

Offen ließ der BFH, ob anderes gelte für die *Vorlegungspflicht* aus § 200 Abs. 1 AO, die nach seiner Auffassung unabhängig von § 147 Abs. 6 AO und deshalb getrennt zu betrachten ist (vgl. die Urteilsanmerkung von Steinhauß, jurisPR-SteuerR 47/2009, Anm. 2 mit Hinweis auf den Diskussionsstand in der Fachliteratur: Tipke in Tipke/Kruse, § 200 AO Rz 8; Eckhoff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 200 AO Rz 96 ff; Drüen, Steuerberater-Jahrbuch 2006/2007, S. 273). Dies ist insoweit von Bedeutung, weil ein fehlendes Datenzugriffsrecht mangels Archivierungsverpflichtung damit noch möglich sein ließe, dass gleichwohl ohne Archivierungspflicht *vorzulegen* sein könnte.

Diese Grundsätze der Entscheidung des BFH liegen dem folgenden Archivierungsstandard zugrunde.

Tz.

## C. Gesetzliche Aufzeichnungspflichten

### I. Was sind „gesetzliche Vorschriften“?

Zunächst soll eine Selbstverständlichkeit festgehalten werden:

Buchführungspflichten und damit Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten im engeren Sinne können nur über Gesetze begründet werden, § 140 AO. Verwaltungsanordnungen und sonstige Richtlinien haben keinen Normcharakter, können also keine selbstständige Buchführungspflicht über § 140 AO auslösen, weil sie keine Rechtsnorm im Sinne des § 4 AO sind (Pahlke/König, AO, 2. Auflage, 2009, § 140 Rz. 11; vgl. auch Aplitz, Die steuerliche Betriebsprüfung 2002, 43; Bruscke, StB 2002, 42; Heil, StuB 2001, 749). Verwaltungsanordnungen und sonstige Richtlinien der Finanzverwaltung binden die Gerichte und den Steuerpflichtigen zu Lasten des Steuerpflichtigen nie. Das ergibt sich zwingend aus dem in Deutschland gültigen Gewaltenteilungsprinzip. Die Finanzverwaltung gehört zur Exekutive und hat damit keine normsetzenden Befugnisse. 34

Umgekehrt lösen allerdings Verwaltungsanordnungen und sonstige Richtlinien Rechte für den Steuerpflichtigen aus, soweit es sich um Ermessensrichtlinien und Vereinfachungsanweisungen handelt. Nur den norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften kommt keine Selbstbindungswirkung zu (Diezel, StuB 2006, 457). 35

Über Ermessensrichtlinien und Vereinfachungsanweisungen bindet sich die Finanzverwaltung also selbst und schuldet spätestens mit Umsetzung in der Verwaltungspraxis über Art. 3 des Grundgesetzes (GG) die Gleichbehandlung der Bürger (BFH vom 23.04.1991 – VIII R 61/87, BStBl. I 1991, 752 [753]; BFH v. 05.09.1989, VII R 39/87, NWB DokID: TAAAA-07451; BFH v. 14.08.1981, VI R 115/78, BStBl. II 1982, 24 [zu Pauschbeträgen, die als Schätzungen nach § 217 AO auf der allgemeinen Lebenserfahrung beruhen]). Diese Anordnungen lösen also im positiven Bereich einen Anspruch des Steuerpflichtigen auf Anwendung ihm gegenüber aus. 36

Das bedeutet konkret: Der *Fragen- und Antwortenkatalog* der Finanzverwaltung löst ebenso wenig wie die *GDPdU* über die gesetzlichen Vorschriften hinaus Pflichten des Steuerpflichtigen aus. Diese Möglichkeit kommt den entsprechenden Anordnungen schon rein rechtlich gar nicht zu. Soweit die beiden genannten Quellen aber *zugunsten* des Steuerpflichtigen Ermessensrichtlinien oder Vereinfachungsanweisungen enthalten, binden sie die Finanzverwaltung. 37

### II. § 140 AO

Gemäß § 140 AO gilt: „*Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.*“ 38

**Tz.**

Zunächst zur Begrifflichkeit:

Während man unter „*Buchführung*“ die planmäßige Darstellung der Geschäftsvorfälle versteht, betreffen „*Aufzeichnungen*“ nur die Verbuchungen von Geschäftsvorfällen, also ohne Bilanz und Inventur. Es sind alle Aufzeichnungen darunter zu verstehen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, insbesondere auch solche, zu denen der Steuerpflichtige aufgrund anderer Gesetze verpflichtet ist, also partiell auch die sog. Nebenbücher (so Klein, AO, 10. Aufl., 2009, § 145 AO Rz 1). So formulierte der BFH, Aufzeichnungen seien die Buchungen innerhalb der kaufmännischen Buchführung (BStBl. I 1968, 648). Zeitgemäßer formuliert Drüen (in Tipke/Kruse, AO, vor § 140 Rz 10): „*Aufzeichnungen sind alle dauerhaft verkörperten Erklärungen über Geschäftsvorfälle (Buchungen) in Schriftform oder auf Medien mit Schriftersatzfunktion (Mösbauer DB 96, 2583).*“

**39**

Zum Begriff der „Bücher“ s.u. die Erläuterung unter C. VI. bei § 145 AO (Tz 77).

Schon vom Wortlaut her ist klar, dass die Vorschrift nur dort eingreifen kann, wo sich aus den Steuergesetzen die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nicht unmittelbar ergeben. So besteht die Funktion des § 140 AO im Wesentlichen darin, die in außersteuerrechtlichen Vorschriften begründeten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten in steuerliche Pflichten zu transformieren. Dies gilt jedoch nur, soweit sie für die „*Besteuerung von Bedeutung sind*“.

**40**

Zu den außersteuerlichen Buchführungsvorschriften, die für den Apotheker als Kaufmann in Betracht kommen, gehören insbesondere die §§ 238 ff HGB und § 22 der Apothekenbetriebsordnung:

### **1. § 238 HGB**

**41**

§ 238 HGB regelt die grundsätzliche Buchführungspflicht des Kaufmanns. Apotheker sind sog. Istkaufleute gemäß § 1 Abs. 1 HGB (im Sinne des HGB sind sie keine Freiberufler).

Das HGB setzt den Begriff der Handelsbücher voraus, ohne ihn zu definieren. Welche Bücher Handelsbücher iSd §§ 238 ff HGB und wie sie zu führen sind, ergibt sich aus den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB). Die GoB werden letztlich durch die Gerichte konkretisiert. Anhaltspunkte für GoB geben außer Gesetz und Rechtsprechung z.B. die Fachgutachten und Stellungnahmen des IDW sowie die Fachliteratur.

**42**

Notwendig ist heute in der Regel doppelte Buchführung, also Verbuchung auf Bestandskonten mit Gegenbuchungen auf Erfolgskonten (Baumbach/Hopt/Merkt, HGB, 34. Aufl., 2010, § 238 HGB Rz 12).

**43**

§ 238 Abs. 2 HGB schreibt dem Kaufmann vor, eine mit der Urschrift übereinstimmende Wiedergabe der abgesandten Handelsbriefe (Kopie oder sonstige Wiedergabe des Wortlauts auf einem Schrift-, Bild- oder anderen Datenträger) zurückzu-

**44**

**Tz.**

behalten. Was Handelsbriefe sind, ergibt sich aus der Legaldefinition in § 257 Abs. 2 HGB: „*Handelsbriefe sind nur Schriftstücke, die ein Handelsgeschäft betreffen.*“ Für sie schreibt das HGB eine *Aufbewahrungspflicht* in § 257 Abs. 1 HGB vor. § 257 Abs. 3 HGB regelt hierzu Erleichterungen bei der Aufbewahrung (insbesondere digitalisierte Dokumentation).

Schriftstücke betreffen ein Handelsgeschäft, wenn sie seine Vorbereitung, seine Durchführung oder seine Rückgängigmachung zum Gegenstand haben (Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO Tz. 17; Schmitz, Die steuerliche Betriebsprüfung, 2002, 189 [195]).

**2. § 239 HGB**

Diese Vorschrift regelt Grundsätze zum „Wie“ der Führung der Handelsbücher und der Aufzeichnungen.

Gemäß *Absatz 1 Satz 2* muss bei der Verwendung von Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder sonstigen Symbolen deren Bedeutung im Einzelfall eindeutig feststehen.

*Absatz 2* schreibt vor, dass die Eintragungen in Büchern und sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden müssen. Die Vorschrift entspricht § 146 Abs. 1 Satz 1 AO.

*Absatz 3* verlangt, dass Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden dürfen, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Diese Vorschrift ist für WWS insoweit von Bedeutung, weil sämtliche gespeicherten steuerrelevanten Daten mit der ersten Version und den Änderungen aufzuzeichnen, aufzubewahren und zu archivieren sind.

*Absatz 4* gestattet die Buchführung mittels EDV, sofern die EDV den GoB entspricht. Hierzu ergingen folgende Stellungnahmen: IDW-FAMA 1/87 (WPg 1988, 1 [GoB bei computergestützten Verfahren und deren Prüfung]), aktualisiert 1993 FN 93, 462; BMF-Schreiben vom 07.11.1995 (Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme [GoBS, die an die Stelle der Grundsätze ordnungsgemäßer Speicherbuchführung [GoS] von 1978 getreten sind], BStBl. I 1995, 738; dazu IDW-FAMA FN 96, 276; Zepf DB 1995, 1039 und DStR 1996, 1259 [GoBS]; Schuppenhauer, WPg 2000, 128 [GoDV]).

Die GoBS schreiben keine bestimmten Formen DV-gestützter Buchführungssysteme vor. Deshalb ist jedes heutige und zukünftige Buchführungssystem ordnungsgemäß, wenn es bei objektiver Beurteilung die GoB-Anforderungen erfüllt (Zepf, DStR 1996, 1259; so auch FAMA, FN-IDW 1996, 276). Die GoBS sind für DV-Anwendungen, die nicht Teil der Rechnungslegung des Unternehmens sind, nicht verbindlich (Zepf, DStR 1996, 1259 [1260]).

Die GoBS verwenden unter VIII. 2 den Begriff „*originär digitale Dokumente*“, der in der AO so nicht vorkommt.

Tz.

Im Umkehrschluss lässt sich aus § 239 HGB ableiten:

1. Es gibt keine Verpflichtung, die Buchführung (und damit die Aufzeichnungen) digital zu führen. § 239 HGB begründet also keine digitale Aufzeichnungspflicht. **54**
2. Wird die Buchführung digital geführt, gelten für die Daten die Anforderungen in § 239 HGB, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Über diesen einschränkenden Bereich hinaus, also jenseits der Aufzeichnungspflichten, kann § 239 HGB keine Pflichten begründen. **55**
3. Wird die Buchführung teils digital, teils anderweitig geführt, gelten die Anforderungen in § 239 HGB (nur) für den jeweiligen Bereich. **56**
4. Werden Aufzeichnungen, zu denen der Kaufmann verpflichtet ist, sowohl digital als auch anderweitig geführt, gelten die Anforderungen in § 239 HGB für sämtliche Aufzeichnungen. **57**

Anzumerken sei in diesem Zusammenhang, dass ein Verprobungsinteresse des Fiskus keine generelle Aufzeichnungspflicht für Daten begründen kann, die sich zur schnellen Verprobung eignen (so ausdrücklich FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 13.06.2006, DStRE 2006, 1550 [1553]; Panek, Die steuerliche Außenprüfung, Diss., 2008, S. 226). **58**

### **3. § 240 HGB**

§ 240 Abs. 1 HGB regelt die Inventarpflicht mit Vereinfachungsregeln in § 241 HGB. Damit begründet die Vorschrift eine Aufzeichnungspflicht. Für WWS sind relevant die in § 240 Abs.1 HGB genannten Positionen *Forderungen und Schulden* (wenn im WWS Ausgangs- und Eingangsrechnungen erfasst wurden), *Betrag des baren Geldes* (wenn im WWS ein Kassenbuch integriert ist) und die *sonstigen Vermögensgegenstände* (der Begriff ist mit dem steuerrechtlichen Begriff Wirtschaftsgut identisch [Baumbach/Duden/Merkt, § 240 AO Rz 3]), zu denen bei einer Apotheke insbesondere das Warenlager gehört. **59**

### **4. § 242 HGB**

§ 242 HGB verpflichtet den Kaufmann zur Aufstellung einer Bilanz. Da Bilanzen in WWS regelmäßig nicht erstellt werden, spielt diese Norm für den vorliegenden Archivierungsstandard keine Rolle. **60**

### **5. § 22 Apothekenbetriebsordnung**

§ 22 ApoBetrO wird zwar regelmäßig bei der Kommentierung zu § 140 AO zitiert, hat aber für den Umfang der Archivierungspflicht in WWS praktisch nur geringe Bedeutung. **61**

- Tz.**
- Die Vorschrift regelt eine Kombination von Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten: **62**
- Soweit es um Aufzeichnungen über die Prüfung von Arzneimitteln geht, fehlt ihnen die steuerliche Relevanz. Gleiches gilt für die Überprüfung von Arzneimitteln in Krankenhäusern.
- Soweit die Vorschrift die Lagerung von Arzneimitteln anspricht, ist damit nicht die Lagerung im üblichen Apothekenbetrieb (§ 16 ApoBetrO) gemeint (Pfeil/Pieck/Blume, ApoBetrO, Loseblatt, § 22 Rz 15). Gemeint sind vielmehr vor allem die nach § 9 BtMVV vorgeschriebenen Aufzeichnungen zum Nachweis über den Verbleib und Bestand von Betäubungsmitteln. Wird dieses Verzeichnis EDV-gestützt (regelmäßig aber nicht im WWS, sondern über vom Apothekerverband empfohlene Software) geführt, besteht dort eine Archivierungspflicht, da das Verzeichnis zum Ende des Wirtschaftsjahres den Bestand (allerdings nur Menge und Art ohne Preis) liefert. **63**
- Unterstützt das WWS Aufzeichnungen über die Einfuhr von Arzneimitteln, gilt: Da § 143 AO weitergehende Aufzeichnungen zum Wareneingang vorschreibt, geht die Norm insoweit als *lex specialis* vor. Da § 140 AO außersteuerliche Vorschriften nur dann in steuerliche Aufzeichnungspflichten transformiert, wenn einschlägige steuerliche Vorschriften fehlen, begründet § 22 ApoBetrO für apothekenrechtliche Aufzeichnungen über die Einfuhr von Arzneimitteln keine steuerrechtlichen Pflichten. **64**
- Mit „In-Verkehr-Bringen“ von Arzneimitteln iSd § 22 ApoBetrO ist nicht der normale Apothekenbetrieb gemeint (Pfeil/Pieck/Blume, ApoBetrO, Loseblatt, § 22 Rz 18), sondern das In-Verkehr-Bringen bestimmter Stoffe, insbesondere BtM und giftiger Stoffe. **65**
- Da die Vorschrift aber keine Aufzeichnungspflicht hinsichtlich des Preises dieser Gegenstände vorsieht, haben die Aufzeichnungen für die Besteuerung keine Bedeutung. § 22 ApoBetrO löst also insoweit keine steuerliche Aufzeichnungspflicht aus. Zum normalen Apothekenbetrieb gehört auch die Beschaffung oder Weitergabe von Arzneimitteln im Rahmen von Haupt- und Filialapotheken (Pfeil/Pieck/Blume, ApoBetrO, Loseblatt, § 22 Rz 18a). Auch insoweit wird für den Apotheker keine Archivierungspflicht über § 22 ApoBetrO ausgelöst (wohl aber im Rahmen der AO). **66**
- § 22 Abs. 2 ApoBetrO gestattet analog zu § 146 Abs. 5 AO die Aufzeichnung auf Datenträgern. **67**
- III. § 141 AO** **68**
- Diese Vorschrift ist gegenüber § 140 AO subsidiär (Klein, AO, § 141, Rz. 1; Stapelfeldt/Heyer, DB 2003, 1818). Die Vorschrift greift nur ein, wenn sich eine Buchführungspflicht nicht aus § 140 AO ergibt (§ 141 Abs. 1 S. 1 AO). Für Apotheker hat § 141 AO regelmäßig keine Bedeutung.

	<b>Tz.</b>
<b><u>IV. § 143 AO</u></b>	<b>69</b>
Die Vorschrift bezieht sich auf die Aufzeichnung des Wareneingangs und gilt gemäß § 143 Abs. 1 AO für Apotheker als gewerbliche Unternehmer.	
Der Umfang der Aufzeichnungspflicht hinsichtlich des Wareneingangs ergibt sich aus § 143 Abs. 3 AO. Danach müssen die Aufzeichnungen folgende Angaben enthalten:	<b>70</b>
<ol style="list-style-type: none"><li>1. den Tag des Wareneingangs oder das Datum der Rechnung,</li><li>2. den Namen oder die Firma und die Anschrift des Lieferers,</li><li>3. die handelsübliche Bezeichnung der Ware,</li><li>4. den Preis der Ware,</li><li>5. einen Hinweis auf den Beleg.</li></ol>	
Bezogen auf Warenwirtschaftssysteme von Apotheken hat diese Vorschrift folgende Konsequenzen:	
Die in § 143 AO geregelte Aufzeichnungspflicht ist nicht etwa misszuverstehen als digitale Aufzeichnungspflicht. Es gibt nämlich (noch) keine gesetzliche Verpflichtung, Aufzeichnungen grundsätzlich digital zu führen. Diese Schnittstelle zum WWS bildet steuerrechtlich § 146 Abs. 5 S. 2 AO: Ist die Aufzeichnung (einer der in § 143 Abs. 3 AO genannten Informationen) digital erfolgt, muss sie in dieser Form archiviert werden.	<b>71</b>
Erfasst das WWS also Angaben, die in § 143 Abs. 3 Nr. 1 bis 5 AO enthalten sind, besteht Archivierungspflicht.	<b>72</b>
Als Preis der Ware im Sinne des § 143 Abs. 3 Nr. 4 AO gilt das Netto-Entgelt zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer (Kühn/von Wedelstädt, § 143 AO, Rz. 4).	<b>73</b>
<b><u>V. § 144 AO</u></b>	<b>74</b>
Diese Vorschrift gilt für Apotheker regelmäßig <u>nicht</u> , da sie sich im Gegensatz zu § 143 AO nur an Großhändler und buchführungspflichtige Land- und Forstwirte richtet. So liegt für Apotheker (und auch den sonstigen Einzelhandel) die eigentliche Bedeutung des § 144 AO in der dokumentierten Intention des Gesetzgebers, dem Kaufmann keine grundsätzliche Pflicht aufzuerlegen, den Warenausgang einzeln aufzuzeichnen.	
<b><u>VI. § 145 AO</u></b>	<b>75</b>
Diese Vorschrift regelt allgemeine Grundsätze für die Anforderungen an die Buchführung, löst selbst aber direkt keine Aufzeichnungspflichten aus. Gleichwohl kommt der Vorschrift für den Umfang der Aufzeichnungspflichten eine richtungweisende Funktion zu: Nach § 145 Abs. 1 AO muss die Buchführung (damit auch	

Tz.

die Summe der Aufzeichnungen) so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung (deshalb ist die Aufbewahrungspflicht für empfangene [§ 147 Abs. 1 Nr. 2 AO] und abgesandte [§ 147 Abs. 1 Nr. 3 AO] Handels- oder Geschäftsbriefe nur logische Konsequenz aus § 145 AO) und Abwicklung verfolgen lassen.

Das zieht und begrenzt gleichermaßen den Rahmen der Aufzeichnungs- und aus ihnen resultierenden Aufbewahrungspflichten. Es ist der aufklärende Bezug zum konkreten, steuerrelevanten Geschäftsvorfall, der Daten aufbewahrungspflichtig werden lässt. Daten, die sich allgemein für Plausibilitätskontrollen eignen, lösen aus sich heraus folgerichtig keine Aufbewahrungspflicht aus (s. o. Tz. 58).

Auf dieser Linie liegt auch der Beschluss des BFH vom 26.09.2007, wonach „Bücher“ im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO solche Bücher seien, die für steuerliche Zwecke geführt werden (I B 53/54/07, BStBl. II 2008, 415). Ähnlich formuliert Schuppenhauer: „*Bücher sind alle Aufzeichnungen, aus denen die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung erstellt werden, und zwar das Grundbuch, das Hauptbuch und die Inventare*“ (Die Wirtschaftsprüfung, 2000, 128 [130]).

Nur solche Bücher sind aufzubewahren. Fehlt also Daten der steuerliche Bezug, werden sie vielmehr aus nur organisatorischen Gründen (z.B. für statistische Zwecke) gespeichert, fehlt ihnen die Qualität als Baustein von Büchern. § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO ist auf sie nicht anwendbar.

## VII. § 146 AO

### 1. § 146 Abs. 1 Satz 1 AO

§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO regelt nicht das „Ob“ der Aufzeichnungen, sondern nur das „Wie“. Die Vorschrift enthält folgerichtig **keine Aufzeichnungspflicht** (so bereits der BFH in seinem Urteil vom 12.05.1966 zur früheren Regelung in 162 Abs. 2 AO a. F., BStBl. III 1966, 371).

### 2. § 146 Abs. 1 Satz 2 AO

Anders verhält es sich mit § 146 Absatz 1 Satz 2 AO („*Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen täglich festgehalten werden*“). Diese Vorschrift enthält sprachlich eine Kombination von „Ob“ und „Wie“.

Über den Umfang der Aufzeichnungspflichten, die aus § 146 I Satz 2 AO abzuleiten sind, besteht keine einheitliche Meinung in Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Fachliteratur:

Tz.

### a) Rechtsprechung des BFH

82

Grundsätzlich stellte der BFH am 12.05.1966 (IV 472/60, BStBl. III 1966, 371, bestätigt durch BFH-Beschluss vom 07.02.2008, X B 189/07, HaufeIndex: 1936713) fest, dass bei Verkäufen über den Ladentisch an nicht bekannte Personen die **Bar-einnahmen** in der Regel **nicht einzeln aufgezeichnet** werden müssten. Jedoch müssten auch in diesen Fällen 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. Da der Senat die Kassenberichte wegen der Gewähr der Vollständigkeit für ausreichend hielt, verneinte er ausdrücklich eine Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung der baren Betriebseinnahmen.

### b) Kassenrichtlinie vom 09.01.1996

83

Auf dieser Linie liegt die sog. Kassenrichtlinie (BMF, 09.01.1996, IV A 8 - S 0310-5/95 = BStBl. I 1996, 34). Diese Kassenrichtlinie gilt auch für EDV-Registrierkassen (Wiethölter, StBp 2003, 129 [131]) und wurde auch nicht etwa durch die GDPdU verdrängt. Die GDPdU ergingen als BMF-Schreiben unter dem 16.07.2001 (BStBl. I 2001, 415). Das BMF hat am 29.03.2007 unter GZ IV C 6 - O 1000/07/0018, DOK 2007/0145039, eine „Positivliste“ herausgegeben, die alle BMF-Schreiben aufführt, die noch Gültigkeit besitzen. In dieser Positivliste ist unter den Positionsnummern 56 und 57 (versehentlich doppelt) die Kassenrichtlinie ausdrücklich genannt. Als speziellere Verwaltungsanordnung verdrängt sie von der juristischen Logik deshalb die allgemeineren Anordnungen der GDPdU.

Nach dieser Richtlinie der Finanzverwaltung ist dementsprechend der Kassenstreifen (bei einer EDV-gestützten Registrierkasse entspricht dem die Kassenauftragszeile) nicht aufzubewahren, wenn der Tagesendsummenbon aufbewahrt wird mit ganz bestimmten Mindestangaben, die sich in der Kassenrichtlinie selbst finden, nebst dort genannten weiteren Bedingungen.

84

Die Finanzverwaltung hat später klargestellt, dass eine gesonderte Aufzeichnung – auch des Namens und der Anschrift des Vertragspartners – jedenfalls ab einem Barbetrag von 15.000,00 € zumutbar sei (BMF vom 05.04.2004, IV D 2-S0315-9/04, BStBl. I 2004, 419). Liegt insoweit eine Rechnung vor, gibt es einen Handelsbrief, der schon deshalb über § 147 Abs. 1 Nr. 3 AO zu archivieren ist.

85

Bei Apotheken besteht insoweit eine Besonderheit wegen des Datenschutzes. Würde (wenn auch extrem unwahrscheinlich) über die Kasse eine Bareinnahme mit einem einzelnen Kunden von einem Betrag ab 15.000,00 € abgewickelt, müsste man differenzieren, ob es sich um einen Patienten oder einen Nicht-Patienten (z. B. Arzt) handelt:

86

Würde die Bareinnahme von einem Arzt ausgelöst, wäre die Aufzeichnung des Namens und der Anschrift zumutbar und damit zwingend. Wäre es hingegen ein

**Tz.**

Patient, würde zwar einerseits eine Aufzeichnungspflicht bestehen, wegen des Datenschutzes wäre allerdings der Name des Patienten gegenüber einem Außenprüfer geheim zu halten (dazu ausführlich unter Kapitel E dieses Archivierungsstandards).

Während die Finanzverwaltung mit der Kassenrichtlinie einige Bedingungen daran geknüpft hat, die Kassenstreifen (im WWS für Apotheken also Kassenauftragszeilen) als nicht aufbewahrungspflichtig zu qualifizieren, finden sich in der Rechtsprechung (BFH, Beschluss vom 07.02.2008 – X B 189/07 [HaufeIndex 1936713]; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 17.03.2009 – 6 K 4146/04 B) und der Fachliteratur (z.B. Drüen in Tipke/Kruse, AO, § 146 Rz 28) die weiteren Bedingungen der Kassenrichtlinie nicht.

**87**

Der Fragen- und Antwortenkatalog führt unter III. Nr. 7 aus:

**88**

*„Nicht aufbewahrungspflichtig sind die während der maschinellen Verarbeitung durch das Buchführungssystem erzeugten Dateien, sofern diese ausschließlich einer temporären Zwischenspeicherung von Verarbeitungsergebnissen dienen und deren Inhalte im Laufe des weiteren Verarbeitungsprozesses vollständig Eingang in die Buchführungsdaten finden. Voraussetzung ist jedoch, dass bei der weiteren Verarbeitung keinerlei „Verdichtung“ steuerlich relevanter Daten vorgenommen wird.“*

Soweit die Kassenrichtlinie anwendbar ist, kann dies aber nicht gelten, da sie als spezielle Anweisung die allgemeine Anweisung verdrängt.

**89**

### **c) Bedeutung des § 144 AO für § 146 Abs. 1 Satz 2 AO**

**90**

Es ist der Finanzverwaltung auch nicht möglich, im Wege der Auslegung § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO so zu interpretieren, dass sich daraus eine Aufzeichnungspflicht für einzelne Kassenaufträge nach Artikel und Preis ableiten ließe:

Der Gesetzgeber hat mit der Kombination von § 143 und § 144 AO eine Wertung vorgenommen:

**91**

Beim Wareneingang hat eine vollständige Aufzeichnung stattzufinden hinsichtlich der Informationen, die in § 143 Abs. 3 Nr. 1 bis 5 AO aufgezählt sind, also auch hinsichtlich der Bezeichnung der Ware und des Preises. Für den Wareneingang hingegen (zu dem auch der einzelne Verkauf eines Artikels gehört [Drüen in Tipke/Kruse, § 144 AO Rz 8]) trifft § 144 AO eine korrespondierende Regelung nur für die gewerblichen Unternehmer, die nach der Art ihres Geschäftsbetriebes Waren regelmäßig an andere gewerbliche Unternehmer zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch als Hilfsstoffe liefern (§ 144 Abs. 1 AO). Nur diese gewerblichen Unternehmer sind verpflichtet, hinsichtlich der verkauften Artikel Preis und Warenbezeichnung nebst Datum aufzuzeichnen (§ 144 Abs. 3 AO).

Bei der Gesetzesauslegung gilt insoweit das **Prinzip des Umkehrschlusses**: Weil das Gesetz die Rechtsfolge (Aufzeichnungspflicht) an einen bestimmten Tatbe-

**92**

**Tz.**

stand geknüpft hat (hier Verkauf an andere gewerbliche Unternehmer) gilt diese Regelung für andere Tatbestände auch dann nicht, wenn sie ähnlich liegen (Palandt/Sprau, 69. Auflage, 2010, Einleitung zu § 1 Rz. 50).

Das bedeutet für § 147 Abs. 1 Ziffer 5 AO:

**93**

Die Vorschrift kann sich nur auf Unterlagen beziehen, für die das Gesetz keinen Verzicht auf eine Aufzeichnungspflicht geregelt hat. Für eine Auslegung ist grundsätzlich nur Raum, wo eine Lücke durch Auslegung geschlossen werden muss. Gibt es eine gesetzliche Regelung, fehlt es an einer solchen Lücke.

Dem gleichen Prinzip folgen die Grundsätze der sogenannten **systematischen Auslegung**, wonach Normen immer so auszulegen sind, dass sie mit dem gesamten Zusammenhang der Rechtsordnung harmonieren (Palandt/Sprau, Einleitung vor § 1 Rz. 42). Würde man § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO so auslegen, dass über ihn eine Aufzeichnungspflicht für einzelne Kassenaufträge abzuleiten sei, würde diese Vorschrift automatisch im unlösbaren Widerspruch zur gesetzlichen Wertung in § 144 AO stehen. Eine entsprechende Auslegung von § 147 Abs. 1 Ziffer 5 AO würde sich damit automatisch verbieten.

**94**

Unabhängig davon könnte aus der Aufbewahrungsvorschrift des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO keine Aufzeichnungspflicht abgeleitet werden (so der BGH im zitierten Urteil vom 24.06.2009, s.o. Tz 29). Dann kann dieses unzulässige Ergebnis aber auch nicht im Wege der Auslegung herbeigeführt werden.

**95**

#### **d) Gesetzesvorbehalt**

**96**

So liegt das grundsätzliche Problem eigentlich auf einer anderen Ebene:

In einem „digitalen Zeitalter“ macht § 144 AO eigentlich keinen Sinn: Es würde den normalen Einzelhandel zwar überfordern, Namen oder Firma und Anschrift des Kunden aufzuzeichnen (§ 144 Abs. 3 Nr. 2 AO). Es spräche aber nichts dagegen, zu den Positionen in § 144 Abs. 3 Ziffern 1, 3 und 4 AO eine Aufzeichnungs- und damit auch Archivierungspflicht vorzuschreiben.

Da sich Steuerrecht aber im Bereich staatlicher Eingriffsverwaltung bewegt, wird nicht zur Pflicht, was sinnvoll wäre, sondern nur das, was gesetzlich verankert ist.

**97**

Nur so ist das rechtsstaatliche Gebot der Normenklarheit (BVerfGE vom 15.12.1983, BVerfGE 65, 1 [44]; Drüen, StuW 2003, 205 [214]) einzuhalten. Insbesondere kann ein „Gummi-Paragraph“ wie § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO nicht die Funktion haben, als „Blanko-Scheck“ der Finanzverwaltung als Organ der Exekutive quasi-legislative Möglichkeiten einzuräumen.

§ 147 Abs. 1 Nr. 5 AO ist also kein Auffangtatbestand und der neue Datenzugriff erweitert nicht den Kreis der nach dieser Vorschrift aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (so zutreffend Drüen, AO-Stb 2003, 83 [85]; Seer, Finanz-Rundschau 2002, 382; a.A. Groß/Matheis/Lindgens, DStR 2003, 922).

**98**

**Tz.**

Dieses Ergebnis steht auch im Einklang mit dem BFH-Urteil vom 24.06.2009: **99**

Dort hatte der BFH verfassungsrechtliche Bedenken aus einem Mangel an Bestimmtheit des § 147 Abs. 1 Ziffer 5 AO damit überwunden, dass die Vorschrift eben diese Öffnung nicht enthalte, weil die in ihr geregelte Aufbewahrungspflicht auf anderweitig (insoweit auch hinreichend) bestimmte Aufzeichnungsbestimmungen aufsetze, selbst aber keine Aufzeichnungspflicht enthalte (s.o. Tz 29).

So wäre sinnvoll, zu § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO eine Verordnungsermächtigung zu erlassen, womit die aufzubewahrenden Unterlagen in einer ergänzbaren VO aufgelistet werden könnten (vgl. dazu den Gesetzesvorschlag AWW-Studie Aufbewahrungspflichten für KMU, 40; Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO Rz 22). **100**

### **e) Entwurf einer neuen Kassenrichtlinie durch das BMF in 2010** **101**

Das BMF beabsichtigt, die Kassenrichtlinie zu ändern und hat hierzu einen Entwurf verfasst (GZ IV a 4-S 0316/08/10004-05, Dok: 2009/0833877; Hinweis hierauf in den NWB Nachrichten vom 29.01.2010). In dieser neu gefassten Richtlinie soll differenziert werden zwischen **PC-Kassen/PC-gestützten Kassensystemen (Kassentyp 1)** und elektronischen **Registrierkassen (Kassentyp 2)**. Als Grundsatz regelt die neue Richtlinie die Einzelaufbewahrungspflicht für alle Kassentypen. Es sollen also alle steuerrechtlich relevanten Einzeldaten unveränderbar und vollständig aufbewahrt werden. Eine Verdichtung der Daten sei unzulässig. Soweit der Steuerpflichtige ein Archivsystem vorhalte, müsse er die gleichen Auswertungen wie jene im laufenden Kassensystem ermöglichen.

Für den Kassentyp 2 (**elektronische Registrierkassen**) werden folgende Erleichterungen zugelassen. **102**

„1. Die folgenden Daten müssen nach den Vorschriften der §§ 146, 147 AO aufgezeichnet und aufbewahrt werden:

a) die Tagesendsummenbons mit den Mindestbestandteilen: **103**

- fortlaufender Nullstellungszähler
- nach Steuersätzen unterteilte Umsätze
- Trainingsumsätze
- Name des Unternehmers bzw. des Unternehmens
- Datum des Abrufs
- Zahlungsart (z. B. bar, EC-Cash, ELV – Elektronisches Lastschriftverfahren, Kreditkarte)
- Entgeltminderungen
- Barentnahmen, Bareinlagen, Kassentransit, wenn eine Buchführungspflicht besteht bzw. tatsächlich freiwillig Bücher geführt werden oder freiwillig ein geschlossenes Kassenbuch geführt wird,
- offen ausgewiesene Summe der Korrekturbuchungen (z. B. Managerstornos und Nach-Stornobuchungen, Warenrücknahmen, Retouren),

	<b>Tz.</b>
b) tatsächlich geführte Kellner- bzw. Bedienerberichte (täglich, für jeden Bediener der Registrierkasse) und Stundenberichte,	<b>104</b>
c) Einzelbons für Korrekturbuchungen abgeschlossener Bons (z. B. für Managerstornos und Nach-Stornobuchungen, Warenrücknahmen, Retouren).	<b>105</b>
2. Die Kassendaten sowie die notwendigen Strukturinformationen müssen in maschinell verwertbarer Form bereitgestellt werden. Das Einlesen der Daten muss ohne Installation zusätzlicher Software über IDEA und Smart X hinaus möglich sein,	<b>106</b>
3. Die zur Kasse gehörenden Organisationsunterlagen müssen aufbewahrt werden, insbesondere die Bedienungsanleitung, die Programmieranleitung, die Programmabrufe nach jeder Änderung (u. a. Artikelpreisänderungen, Einrichtung von Verkäufer-, Kellner- oder Trainingsspeicher usw.), wobei deren Vollständigkeit durch fortlaufende Nummerierung und das Datum des Abrufs belegt sein muss, ebenso alle weiteren Anweisungen zur Kassenprogrammierung.“	<b>107</b>
Auch für diese Richtlinie gilt das oben Ausgeführte:	<b>108</b>
Aus den Aufbewahrungsvorschriften können keine Aufzeichnungspflichten abgeleitet werden. Über den § 144 AO hinausgehende Aufzeichnungspflichten kann auch die neue Kassenrichtlinie nicht begründen.	
Soweit die neue Kassenrichtlinie auf Aufzeichnungspflichten zurückgreifen kann, kann sie Aufbewahrungserleichterungen festlegen. Die für elektronische Registrierkassen vorgesehenen Erleichterungen sind daher möglich. Da sich die Erleichterungen im Rahmen des § 144 AO aufhalten, ist dieser Sektor der neuen Kassenrichtlinie nicht zu beanstanden.	<b>109</b>
Soweit allerdings auf der Seite 1 des Entwurfs eine Verpflichtung zur unveränderbaren und vollständigen Aufbewahrung aller steuerlich relevanten Einzeldaten ohne Verdichtungsmöglichkeit vorgesehen wurde, ist dies nicht verbindlich, soweit damit der in § 144 AO gesteckte Rahmen der Aufzeichnungspflicht überschritten wird.	<b>110</b>
<b><u>VIII. § 22 UStG</u></b>	<b>111</b>
Eine steuerrechtliche gesetzliche Aufzeichnungspflicht (damit kein Fall des § 140 AO) regelt § 22 UStG. Die Vorschrift erklärt sich daraus, dass die Aufzeichnungspflichten der AO die Bedürfnisse der USt nicht abdecken. So reichen die Aufzeichnungspflichten nach § 143 AO für den Wareneingang oder § 144 AO für den Warenausgang nicht für den Nachweis der Besteuerungsgrundlagen (USt und Vorsteuer) und die Prüfung der Steuerberechnung nach den §§ 16 und 18 UStG aus (Fritsch in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG [Loseblatt], § 22 UStG Rz 7).	
§ 22 Abs. 1 Satz UStG normiert allgemein die Aufzeichnungspflicht für die Berechnung der Umsatzsteuer.	<b>112</b>

**Tz.**

- Gemäß Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 erstreckt sich die Aufzeichnungspflicht auf die vereinbarten Entgelte für die vom Unternehmer *ausgeführten* Lieferungen und sonstigen Leistungen. Hier regelt Satz 2, dass ersichtlich zu machen ist, wie sich die Entgelte auf die steuerpflichtigen Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf die steuerfreien Umsätze verteilen. **113**
- Abs. 2 Nr. 2 sieht die Aufzeichnungspflicht auch für die vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte für *noch nicht ausgeführte* Lieferungen und sonstigen Leistungen vor. **114**
- Abs. 2 Nr. 5 betrifft die Aufzeichnungspflicht für den *Vorsteuersektor beim Leistungsbezug*. **115**
- Da die USt wegen § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht zum Entgelt gehört, betrifft die Aufzeichnungspflicht des § 22 UStG nur die vereinbarten Nettowerte (Nettoverfahren). Aus Vereinfachungsgründen ist jedoch nach § 63 Abs. 3 UStDV auch die Aufzeichnung der Bruttobeträge zugelassen (Bruttoverfahren). **116**
- Die Aufzeichnungspflicht aus einem Steuergesetz (hier dem UStG) hat stets zur Folge, dass sie auch für andere Steuergesetze (z.B. den Bereich des Einkommensteuerrechts) gilt, sofern das Gesetz keine Beschränkung auf seinen Geltungsbereich enthält oder sich eine Beschränkung aus der Natur der Sache ergibt (Steinhauff, JurisPR-SteuerR 47/2009 Anm. 2 unter Hinweis auf BFH, Urteil vom 26.02.2004 – XI R 25/02 – BStBl. II 2004, 599 m.w.N.). **117**
- Insgesamt kann zu § 22 UStG und dem damit korrespondierenden § 63 UStDV festgehalten werden, dass hier nur eine Aufzeichnungspflicht für *Entgelte* festgeschrieben wurde, nicht aber auch für den Gegenstand (Lieferungen und sonstige Leistungen), für den das Entgelt bezahlt wird. **118**

Tz.

## D. Ordnungsgemäße Archivierung als Fall der Aufbewahrung

### I. § 147 AO

119

**§ 147 Abs. 1 AO** listet Unterlagen, die vom Steuerpflichtigen geordnet aufzubewahren sind. Dabei korrespondiert **§ 147 Abs. 1 Nr. 2 AO** (aufzubewahren sind die *empfangenen* Handels- oder Geschäftsbriefe) mit § 238 Abs. 2 HGB (sinngleich mit § 147 Abs. 1 Nr. 3 AO), der sich nur auf die *abgesandten* Handels- und Geschäftsbriefe bezieht.

Eine Liste der Buchungsbelege, die unter **§ 147 Abs. 1 Nr. 4 AO** fallen, findet sich bei Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO Rz 18 – 21. 120

Die Finanzverwaltung sieht die Aufbewahrungspflicht nach § 147 AO als Bestandteil der Aufzeichnungspflichten (Nr. 1 AEAO zu § 147). Dem folgt der BFH mit seinem Urteil vom 24.06.2009 nicht, da er aus § 147 AO keine Aufzeichnungspflichten ableitet (s.o. Tz 29). 121

Zumindest unglücklich (weil einer eindeutigen Inhaltsbestimmung unzugänglich) ist die Formulierung in **§ 147 Abs. 1 Nr. 5 AO**, wonach neben den in den ersten vier Nummern ausdrücklich genannten Unterlagen auch sonstige Unterlagen aufzubewahren seien, „*soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.*“ Gerade dieser Passus hat wegen seiner offenen Formulierung für Verwirrung und Verärgerung bei den beteiligten Kreisen jenseits des Fiskus geführt. 122

Dem Einwand der Verfassungswidrigkeit begegnete der BFH in seinem Urteil vom 24.06.2009 dadurch, dass er die akzessorische Abhängigkeit der Aufbewahrungspflicht von einer im Gesetz angeordneten Aufzeichnungspflicht unterstellte. Dadurch werde der Umfang der aufzubewahrenden Unterlagen sachgemäß begrenzt. Diese Beschränkung trage dem Erfordernis hinreichender Bestimmtheit der in § 147 Abs. 1 AO geregelten Aufbewahrungspflicht ebenso Rechnung wie der von Verfassungs wegen geforderten Verhältnismäßigkeit der Norm (s.o. Tz 29). Das bedeutete im Ergebnis, dass die in sich eigentlich zu unbestimmte Regelung der Aufbewahrungspflicht in § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO dadurch gerettet wurde, dass sie auf einer nach Ansicht des BFH inhaltlich bestimmbareren Aufzeichnungspflicht (akzessorisch) aufsetze. 123

**§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO** gestattet auch die digitale Aufbewahrung von Daten (hier als Archivierung bezeichnet), sofern dies den GoB entspräche und sichergestellt sei, dass sie während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können. 124

Daraus leitet sich ab, dass ein Datenzugriffsrecht nur für Daten bestehen kann, bei denen eine Archivierungspflicht besteht. Da man das Datenzugriffsrecht als digitale Vorlegungspflicht bezeichnen kann, ist daraus folgende Konsequenz zu ziehen: Die Unterlagen, die in § 147 Abs. 1 AO aufgeführt sind, sind aufzubewahren. Digital aufzubewahren (also zu archivieren) sind von den Unterlagen im Sinne des § 147 Abs. 1 AO diejenigen, für die ein Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO in Betracht 125

**Tz.**

kommt. Die zu archivierenden Unterlagen bilden also eine logische Teilmenge der aufzubewahrenden Unterlagen. Grundsätzlich wird man bei einer zweckorientierten (teleologischen) Auslegung (vgl. dazu Palandt/Sprau, 69. Auflage, 2010, Einleitung zu § 1 Rz. 46 ff) von § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO Einschränkungen definieren müssen aus der Zielvorgabe des § 147 Abs. 6 AO.

Damit stellt sich die Frage, welche Daten zu archivieren sind, weil sie für die Besteuerung von Bedeutung sind und für einen Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO sinnvoll in Betracht kommen.

## **1. Was sind archivierungspflichtige „Daten“?**

**126**

Zunächst ist zu klären, was unter „Daten“ im Sinne der §§ 146, 147 AO zu verstehen ist.

Die AO spricht in § 146 Abs. 2a AO vom *Datenzugriff* nach § 147 Abs. 6 AO, in § 146 Abs. 5 AO von *Datenträgern*, im gleichen Absatz und in § 147 Abs. 2 AO von *Daten* und in § 147 Abs. 6 AO von *gespeicherten Daten*. Die gesamte AO enthält aber keine Definition, was genau unter „Daten“ zu verstehen sei. Das HGB verwendet den Begriff „Daten“ bei den mit der AO korrespondierenden Vorschriften in der gleichen Richtung, ebenfalls, ohne ihn zu definieren.

**127**

In der EDV-Sprache versteht man laut Wikipedia unter Daten die (maschinen-) lesbare und bearbeitbare, in der Regel digitale Repräsentation von Information. Verkürzt formuliert sind Daten alle Arten von Informationen, die von einem Computer verarbeitet werden können (vgl. Winkler, Computer-Lexikon 2010, unter „Daten“. Ähnlich: Woerrlein, Das neue Computer-Lexikon, 2010, unter „Daten“). Dieser Begrifflichkeit folgt sprachlich § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO, wonach der Steuerpflichtige bei der Aufbewahrung dafür Sorge zu tragen hat, dass die *„Daten während der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können.“*

**128**

Demgegenüber verkörpert eine Datei einen strukturierten Bestand inhaltlich zusammengehörender Daten, der unter einem eindeutigen Namen vom Betriebssystem verarbeitet und auf einem Datenträger gespeichert werden kann (vgl. Winkler, Computer-Lexikon, 2010, unter „Datei“).

**129**

Auf den inhaltlichen Unterschied zwischen den Begriffen *Daten* und *Datei* wird hier deshalb hingewiesen, weil in den für den vorliegend angeregten Archivierungsstandard maßgeblichen Vorschriften der AO stets nur das Wort „Daten“, aber nie der Begriff „Datei“ verwandt wird. Es besteht also nur eine Verpflichtung zur Aufbewahrung von Daten, nicht von Dateien. Es gibt auch kein Datei-, sondern nur ein Datenzugriffsrecht. Das Datenzugriffsrecht besteht dementsprechend selektiv auf steuerrelevante Daten einer Datei, nicht auf die Datei als Ganzes.

**130**

Beim Datenzugriff Z 3 (Überlassung der Daten auf einem Datenträger) hat der Steuerpflichtige diese Datenselektion deshalb selbst durchzuführen, also die geschuldeten Daten in eigenen Dateien abzubilden.

**131**

**Tz.**

Beim Z 1 (Nur-Lese-Zugriff, siehe dazu Tz 140) und Z 2 (Mittelbarer Datenzugriff, siehe dazu Tz 141) ist die Datenselektion über die Zugriffsberechtigung auf Datei-Segmente herzustellen. Findet die Datenselektion durch den Steuerpflichtigen nicht statt, darf die Finanzbehörde auch die nicht geschuldeten Daten auswerten und im Extremfall sogar zur Begründung einer Schätzung nach § 162 AO einsetzen (vgl. Brusckke, StB 2002, 44). **132**

EDV-technisch bieten sich zur Datenselektion Berechtigungskonzepte an, die differenzierte „Prüfer-Logins“ definieren (Groß, DStR 2002, 1123). **133**

Verschiedene ERP-Systeme (z. B. SAP) und Buchhaltungsanwendungen (z. B. Lexware) stellen für die Zugriffsarten Z 1 und Z 2 (Tz 140/141) spezielle Zugangsberechtigungen (sog. „Prüferrolle“ oder „Prüfermodus“) zur Verfügung. Hier ist durch entsprechende Programmierung der Bedieneroberfläche sichergestellt, dass der User („Prüfer“) nur als steuerrelevant qualifizierte Daten einsehen kann. Obendrein wird hierüber eine zeitliche und/oder sachliche Eingrenzung realisiert (Beschränkung auf den entsprechenden Prüfungszeitraum, Einschränkung bei speziellen Außenprüfungen wie Umsatz-/Lohnsteuer oder Ähnliches). **134**

Die Finanzverwaltung verwendet in den GDPdU unter III. 1 statt „Daten“ den Begriff „originär digitale Unterlagen“ und definiert sie als „*die in das Datenverarbeitungssystem in elektronischer Form eingehenden und die im Datenverarbeitungssystem erzeugten Daten.*“ Diese Umschreibung stellt mehr auf die Herkunft der Daten ab (im System selbst entstanden oder dem System zugeführt). **135**

Der Autor dieses Gutachtens versteht unter Daten im Sinne der vorgenannten Vorschriften zunächst allgemein digitale Informationen, die in einem Datensatz gespeichert sind, also über eine Datei aus der EDV aufrufbar sind. Der Baustein „gespeichert“ soll klarstellen, dass nicht als Daten gelten kann, was aus der EDV auf dem Monitor aufgerufen und gedruckt, aber mit diesem Inhalt mangels Speicherung nicht zur Datei wurde. In diese Richtung geht auch der Fragen- und Antwortenkatalog unter III. Nr. 7: **136**

*„Nicht aufbewahrungspflichtig sind die während der maschinellen Verarbeitung durch das Buchführungssystem erzeugten Dateien, sofern diese ausschließlich einer temporären Zwischenspeicherung von Verarbeitungsergebnissen dienen und deren Inhalte im Laufe des weiteren Verarbeitungsprozesses vollständig Eingang in die Buchführungsdaten finden. Voraussetzung ist jedoch, dass bei der weiteren Verarbeitung keinerlei „Verdichtung“ steuerlich relevanter Daten vorgenommen wird.“*

Von *gespeicherten Daten* im Sinne des § 147 Abs. 6 AO kann im Übrigen nur gesprochen werden, wenn diese Daten tatsächlich zur längerfristigen Aufbewahrung im Unternehmen geeignet und bestimmt sind (Intemann/Cöster, DStR 2004, 1984, der daraus die Folgerung zieht, Emails seien dann grundsätzlich nicht zu archivieren, wenn sie im Betrieb grundsätzlich nur in ausgedruckter Form aufbewahrt würden bei zeitnaher Löschung der digitalen Form). Das gilt auch für die Fälle, in denen Word- und Excel-Dokumente über den PC als bessere Schreibmaschine er- **137**

Tz.

stellt werden (Intemann/Cöster, a.a.O.; Bundessteuerberaterkammer DStR 2002, Beihefter zu Heft 3/2002, Seite 3).

## **2. Welche technische Qualität müssen Daten haben, um archivierungspflichtig zu sein mit Datenzugriffsrechten für einen Betriebsprüfer?**

Nur die Daten kommen als Objekt einer Archivierungspflicht mit Datenzugriffsverpflichtung in Betracht, die dem Sinn des Datenzugriffsrechts entsprechen. Dieser ist u.a. aus § 147 Abs. 6 AO abzuleitend, der lautet: **138**

*„Sind die Unterlagen nach Absatz 1 mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Die Kosten trägt der Steuerpflichtige.“*

§ 147 Abs. 6 AO differenziert in den Sätzen 1 und 2 zwischen drei **Zugriffsformen**: **139**

§ 147 Abs. 6 Satz 1 AO regelt den sog. **Nur-Lese-Zugriff** (sog. **Z 1**). Er erstreckt sich auf alle Unterlagen, die in § 147 Abs. 1 AO aufgeführt sind. Er erstreckt sich auf alle Unterlagen, die in § 147 Abs. 1 AO aufgeführt sind. Dabei ist zu beachten, dass entgegen den GDPdU (dort unter I. 1 unter Ziff. 1) und dem Fragen- und Antwortenkatalog (dort unter I. Ziff. 3) beim Z 1 dem Prüfer nur das Recht auf Einsicht und Prüfung der gespeicherten Daten eingeräumt wird, nicht jedoch das Recht zur Verarbeitung im Sinne von Filtern und Sortieren. Dieses weitergehende Recht räumt der § 147 Abs. 6 Satz 2 AO nur den Z 2 und Z 3 ein (so zutreffend Panek, Die steuerliche Außenprüfung, Diss., 2008, S. 110; ebenso Kerssenbrock/Riedel/Strunk, DB 2002, Beilage Nr. 9/2002, 1 [9]). **140**

§ 147 Abs. 6 Satz 2 Alt. 1 AO räumt den **mittelbaren Datenzugriff** (sog. **Z 2**) ein. Für ihn ist im Gegensatz zum Z 1 weitere Bedingung, dass die Daten maschinell auswertbar sind. **141**

§ 147 Abs. 6 Satz 2 Alt. 2 AO berechtigt die Finanzverwaltung, die Daten auf einem **Datenträger** zu verlangen (sog. **Z 3**). Auch hier ist weitere Bedingung, dass die Daten maschinell auswertbar sind. **142**

Dies grenzt im Umkehrschluss den Zugriffsbereich für den Z 3 ein: Nur die **maschinell auswertbaren Daten** sind auf **Datenträger** zur Verfügung zu stellen. **143**

Die AO enthält aber keine Aussage, was unter „maschineller Auswertbarkeit“ zu verstehen ist (Groß/Kampffmeyer/Eller, DStR 2005, 1216). **144**

**Maschinell** bedeutet nichts anderes, als dass ein *Computer* mit entsprechender **145**

**Tz.**

Software die Daten aufrufen, lesbar machen und verarbeiten kann. **Auswerten** bedeutet, dass die Daten mit entsprechender Software Arbeitsschritten (Filtern, Sortieren, mathematischen Befehlen Unterwerfen, Selektieren mit Suchwortfunktionen) unterworfen werden können (ähnlich Groß/Lamm, BBKM Nr. 12 vom 07.12.2006 [NWB DokID: ZAAAC-30865], S. 312).

Maschinell auswertbar sind nur Daten, die als Datensatz vorliegen. Die Daten müssen deshalb für Zwecke der steuerlichen Außenprüfung strukturiert, geordnet, periodengerecht, vollständig und auswertbar bereitgestellt werden (Burchert, INF 2006, 703). **146**

**Text-Dokumente** mit steuerrelevantem Inhalt sind nicht maschinell auswertbar, also nicht automatisch zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem geeignet (GDPdU III. 1; Klingebiel, NWB 2009, 4085; Groß/Kampffmeyer/Eller, DStR 2005, 1216). Archiviert werden müssen sie deshalb nur, wenn dies der betrieblichen Praxis entspricht, also etwa im Falle des „papierlosen Büros“. Werden solche Dokumente zwar im PC erzeugt, dann aber ausgedruckt und in Papierform aufbewahrt, besteht hingegen keine digitale Archivierungspflicht (so zutreffend Stahl, KÖSDI 2005, 14534, s. auch oben unter Tz 137). **147**

Auch **pdf-Dokumente** sind nicht maschinell auswertbar (Klingebiel, NWB 2009, 4085). **148**

Aus dem gleichen Grund sind **E-Mails** *grundsätzlich* nicht archivierungspflichtig (Stahl, KÖSDI 2005, 14534; Groß/Kampffmeyer/Eller, DStR 2005, 1216). Anhänge von Emails können aber maschinell auswertbar sein und sind isoliert auf ihre Archivierungspflicht zu prüfen (Groß/Lamm, BBKM Nr. 12 vom 07.12.2006 [NWB DokID: ZAAAC-30865], S. 312; a.A. Stahl, KÖSDI 2005, 14534). **149**

Handelt es sich bei den Textdokumenten, pdf-Dokumenten und Emails allerdings um empfangene oder abgesandte **digitale Handelsbriefe**, spielt für die Archivierungspflicht die maschinelle Auswertbarkeit keine Rolle. Hier löst die gesetzliche Aufbewahrungspflicht (§ 238 Abs. 2 HGB, § 147 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO) automatisch eine Archivierungspflicht aus (Henn, BBK Nr. 16 vom 19.08.2005, S. 760 [Fach 27] NWB DokID: XAAAB-58485). **150**

Bei **pdf-Dateien** wird zukünftig zu klären sein, ob eine Auswertbarkeit nach Einsatz von **Interpretationssoftware** ausreicht, um eine Archivierungspflicht auszulösen. Interpretationssoftware kann gleichartig aufgebaute Dokumente (z.B. Formulare) in Datensätze konvertieren, bei denen definierte Felder des pdf-Dokuments in ein strukturiertes Format überführt werden. Die pdf-Datei ist hier also nicht aus sich heraus auswertbar, wird es aber nach dem Einsatz konvertierender Software. **151**

Die GDPdU schränken unter III. im zweiten Absatz den Kreis der archivierungspflichtigen Daten weiter ein: **152**

*„Eine Pflicht zur Archivierung einer Unterlage i.S. des § 147 Abs. 1 AO in maschinell auswertbarer Form (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO) besteht nicht, wenn diese Unterlage zwar DV-gestützt erstellt wurde, sie aber nicht zur*

Tz.

*Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem geeignet ist (z.B. Textdokumente).“*

Danach würde die fehlende Eignung zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem bedeuten, dass insoweit automatisch die Archivierungspflicht entfällt (Schmitz, Die steuerliche Betriebsprüfung, 2002, 221 [225]).

Das zeigt, dass die gesetzliche Formulierung in § 147 Abs. 2 AO missglückt ist: Diese Erleichterungsregelung setzt in Nr. 2 *maschinelle Auswertbarkeit* voraus, obwohl § 147 Abs. 1 AO die Aufbewahrungspflicht für Unterlagen hiervon unabhängig regelt und der Z 1 in § 147 Abs. 6 Satz 1 AO sie gerade nicht voraussetzt. Nur wenn maschinelle Auswertbarkeit gegeben ist, soll gemäß § 147 Abs. 2 AO auf Bildträgern (hier uninteressant) oder „anderen Datenträgern“ (gemäß AEAO zu § 147 Nr. 3 wären das z.B. Magnetbänder, Magnetplatten und Disketten. Aber auch CDs würde man darunter subsumieren können [Seiler, NJW-CoR 1999, 168]) archiviert werden dürfen, also nicht im Datenverarbeitungssystem selbst, weil es in § 147 Abs. 2 AO nicht genannt ist, wohl aber in § 147 Abs. 6 Satz 1 AO.

Zu trennen von der Frage, welche technische Qualität Daten haben müssen, um archivierungspflichtig zu sein, ist die Frage, in welcher Form archivierte Daten beim Z 3 dem Betriebsprüfer zur Verfügung zu stellen sind. Dazu hat die Finanzverwaltung unter dem 15.08.2002 den „**Beschreibungszustand für Datenträgerüberlassung**“ publiziert. Dieser hat für den Steuerpflichtigen aber keine rechtliche Verpflichtung, da die §§ 146 Abs. 5 und 147 Abs. 2, 5 und 6 AO weder Beschreibungsstandards für Zwecke der Datenträgerüberlassung noch eine Rechtsgrundlage für die Festsetzung derartiger Standards enthalten (Stahl, KÖSDI 2005, 14536).

### **3. Was bedeutet „Lesbarmachen“ im Sinne des § 147 Abs. 5 Halbsatz 1 AO?**

Die Aufbewahrung auf einem Datenträger begründet nach § 147 Abs. 5 Halbsatz 1 AO die Verpflichtung des Steuerpflichtigen, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen. Lesbarmachen gemäß § 147 Abs. 5 Halbsatz 1 AO geschieht nicht durch Ausdrucken der Unterlagen. Während § 147 Abs. 5 Halbsatz 1 AO die Verpflichtung zur Lesbarmachung begründet, statuiert § 147 Abs. 5 Halbsatz 2 AO eine (weitere) Pflicht des Steuerpflichtigen zum Ausdrucken der Unterlagen, falls die Behörde dies verlangt. Das Ausdrucken wird mithin nicht als Form der Lesbarmachung, sondern als zusätzliche Pflicht des Steuerpflichtigen behandelt (BFH, Beschluss vom 26.09.2007 – I B 53,54/07, BStBl. II 2008, 415 [416]).

### **4. Wann sind Daten „für die Besteuerung von Bedeutung“?**

#### **a) Grundlagen**

Der BFH hat in seinem Urteil vom 24.06.2009 zu diesem Sektor entschieden:

**Tz.**

*„Der Aufbewahrungspflicht ... und dem Datenzugriff ... unterliegen ... grundsätzlich alle Unterlagen und Daten, die zum Verständnis und zur Überprüfung der gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind. Nicht dazu gehören dagegen Unterlagen und Daten, die z. B. private, nicht aufzeichnungspflichtige Vorgänge betreffen, aber auch Unterlagen und Daten, die „freiwilligen“, also über die gesetzliche Pflicht hinausreichenden Aufzeichnungen zuzuordnen sind.“*

Es handelt sich mithin um Daten, die eine direkte steuerliche Auswirkung haben oder zur Sachverhaltsaufklärung von Geschäftsvorfällen dienen (Henn, BBK Nr. 16 vom 19.08.2005, S. 760 [Fach 27] NWB DokID: XAAAB-58485). Die Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung resultiert aus der Mitwirkungspflicht gemäß § 200 Abs. 1 AO. **158**

Daraus folgt, dass sich die Mitwirkungspflichten nur auf die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen beziehen und deshalb dem Gesetzeswortlaut entsprechend nur den entscheidungserheblichen und somit ermittlungsbedürftigen Sachverhalt im Auge haben, sofern dieser die für die Entstehung des Besteuerungsanspruchs maßgeblichen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse umfasst (Bauer/Taetzner, BB 2004, 2268). Fehlt Daten der steuerliche Bezug, fehlt es an einer Aufbewahrungspflicht (s.o. Tz 78) **159**

In die gleiche Richtung geht die Feststellung von Schmitz (Die steuerliche Betriebsprüfung 2002, 189 [193]: *„Die Beschränkung der Tätigkeit der Außenprüfung auf die Feststellung von Sachverhalten hat zur Folge, dass Unterlagen, soweit sie der Würdigung von Sachverhalten dienen, nicht vorlegepflichtig sind [Kromer DStR 2001, 1018].“* **160**

Daraus folgt im Umkehrschluss, dass kein Datenzugriffsrecht auf Daten besteht, die zwar im weiteren Zusammenhang mit steuerrelevanten Daten stehen, zur Feststellung des bereits anderweitig hinreichend feststehenden Sachverhalts aber nicht benötigt werden. Bei einem Materialwirtschaftssystem (auch als Baustein eines umfassenderen WWS) resultiert daraus, dass (nur) für diesen Baustein die Daten steuerrelevant und damit zu archivieren sind, die für den Vorratsbestand und seine Bewertung relevant sind (Bauer/Taetzner, BB 2004, 2270). **161**

Bei der Definition, was „für die Besteuerung von Bedeutung“ ist, ist auch auf die Funktion der Außenprüfung abzustellen: Sie dient der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, § 194 Abs. 1 Satz 1 AO. Steuerliche Verhältnisse im Sinne des § 194 Abs. 1 AO sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgeblich sind. Auf diese Steueransprüche muss sich die Außenprüfung stets beziehen (BFH-Urteil vom 25.04.1985 – IV R 10/85, BStBl. II 1985, 702 = DB 1985, 1724). Der Umfang der Archivierungspflicht bemisst sich auch über diese Zielfunktion. **162**

Nur die Verarbeitung und Zuweisung im buchhalterischen Sachzusammenhang macht Daten also zu steuerrelevanten Daten (Groß/Kampffmeyer/Matheis, BB 2004, 1084). Steuerrelevante Daten müssen also dergestalt mit der Buchführung **163**

**Tz.**

verbunden sein, dass sie in sie einfließen (Schultz-Söderlund, BB 2003, 1201; Kromer, DStR 2001, 1017, 1018 f; Panek, Die steuerliche Außenprüfung, Diss., 2008, S. 225; Lammerding, DB 1979, 2452 [2454]).

Weiter ist zu beachten, dass für die Besteuerung nur von Bedeutung ist, was sich **unmittelbar** auf die Besteuerungsgrundlagen auswirkt. Der Zugriff auf Daten, die nicht darunter fallen, ist daher rechtswidrig (Klingebiel, NWB 2009, 4083 [4086]). **164**

Die Aufgabe, unter seinen Daten diejenigen zu definieren und zu archivieren, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, obliegt unstreitig dem Steuerpflichtigen. Er hat das **Erstqualifikationsrecht** (Intemann, NWB Fach 17, Seite 2017 [Artikel vom 30.01.2006]). **165**

Der Finanzverwaltung räumt dies nicht das Recht ein, die nicht archivierten Daten auf ihre steuerliche Relevanz zu untersuchen, also darauf den Zugriff zu verlangen. Nur wenn sie konkrete Anhaltspunkte dafür hat, dass bestimmte, nicht dem Datenzugriff zugänglich gemachte Daten für die Besteuerung von Bedeutung sind, kann sie den Zugriff hierauf – zunächst nur zur Prüfung der Steuerrelevanz – verlangen (vgl. Graf/Bisle, Praxis Steuerstrafrecht 2006, 273; Baum, NWB 2001, 2985 [Fach 2, Seite 7641]; Intemann, NWB Fach 17, Seite 2017 [Artikel vom 30.01.2006]; Ditz, DStR 2004, 2040; Drüen, AO-StB 2003, 83 [85]).

Hier sollte in der Praxis so verfahren werden, dass der Finanzverwaltung über die Systemdokumentation der Inhalt der Datenfelder mit ihren Verknüpfungen im System offengelegt wird. Scheidet vom Systemaufbau ein steuerrelevanter Inhalt aus, ist eine Verprobung der konkreten Daten auf Steuerrelevanz der Finanzverwaltung nicht zu gestatten. **166**

Das FG Baden-Württemberg hatte in seinem Urteil vom 13.05.1997 (6 K 273/96; HaufeIndex 1099742) definiert: Für die Besteuerung von Bedeutung sind „alle Unterlagen, die im Unternehmen anfallen, ohne Buchungsbelege zu sein“ (*Anm.: Das ist wegen der Nennung der Buchungsbelege in § 147 Abs. 1 Nr. 4 zwingend*) „und Aussagen oder Teilaussagen über steuerlich relevante Vorgänge enthalten.“ Dieser Auffassung haben sich Schmitz (Die steuerliche Betriebsprüfung 2002, 189 [195]) und Goldshtyn (Die steuerliche Betriebsprüfung 2010, 68 [70], insoweit der Kommentierung bei Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO Tz 22 folgend) angeschlossen, Schmitz mit der Ergänzung, dass auf die Daten der Material- und Warenwirtschaft so weit der Datenzugriff zu gewähren sei, wie sie den aufzeichnungspflichtigen Warenein- und -ausgang dokumentieren und *unmittelbar* in die Finanzbuchhaltung einfließen. Auch die Daten, die zur Vorratsbewertung herangezogen werden, sind zu archivieren (so zutreffend Panek, Die steuerliche Außenprüfung, Diss., 2008, S. 241). **167**

## **b) Eigene Definition**

In der Summe lässt sich daraus ableiten, wie der Begriff der Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, einzugrenzen ist: **168**

**Tz.**  
**169**

Die Definition des BFH, wonach alle Unterlagen und Daten aufzubewahren sind, die zum Verständnis und zur Überprüfung der gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall *von Bedeutung* sind (s.o. Tz 30), ist zu weit, weil „von Bedeutung“ einen zu großen Bogen spannt. Theoretisch kann alles irgendwie „von Bedeutung“ sein. Das Recht des Bürgers, aus einer Norm seinen Pflichtenkatalog ableiten zu können, würde mit einer so weiten Formulierung verfehlt, der Bestimmtheitsgrundsatz verletzt (s.o. Tz 4; so im Ergebnis [Begründung über die Unverhältnismäßigkeit des Aufbewahrungsumfangs] auch Panek, Die steuerliche Außenprüfung, Diss., 2008, S. 228).

**170**

Deshalb ist zunächst zu prüfen, was einer Archivierungspflicht entgegensteht: **Negativ** kann man dahin **abgrenzen**, dass die schlichte Eignung zur Verprobung keine Aufzeichnungspflicht und damit auch keine Aufbewahrungspflicht auslösen kann (s. o. Tz 58). Von *gespeicherten Daten* im Sinne des § 147 Abs. 6 AO kann im Übrigen nur gesprochen werden, wenn diese Daten tatsächlich zur längerfristigen Aufbewahrung im Unternehmen geeignet und bestimmt sind (s.o. Tz 137). Weiter ist zu beachten, dass die GoBS für DV-Anwendungen, die nicht Teil der Rechnungslegung des Unternehmens sind, nicht verbindlich sind (Tz 52). Ebenso ist von Bedeutung, dass die fehlende Eignung zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem eine Archivierungspflicht automatisch entfallen lässt (Tz. 153).

**171**

**Positiv** lässt sich **abgrenzen**: Die Daten müssen eine direkte (s.o. Tz 158) steuerliche Auswirkung haben oder zur Sachverhaltsaufklärung von Geschäftsvorfällen dienen (s.o. Tz 158), letzteres jedoch nur dort, wo der Sachverhalt nicht bereits aus sich heraus anderweitig klar ist (s.o. Tz 161). Weiter müssen die Daten Aussagen enthalten zur Steuerpflicht und/oder Bemessung der Steuer (s.o. Tz 162). Außerdem sind nur die Daten zu archivieren, die in die Buchführung direkt einfließen (s.o. Tz 163, 164).

**172**

Daraus leitet sich im Ergebnis folgende Definition ab:

**Daten sind für die Besteuerung im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO von Bedeutung, wenn sie**

- a) eine direkte steuerliche Auswirkung haben oder zur Aufklärung des Sachverhalts hinsichtlich Steuerpflicht und Bemessung der Steuer erforderlich sind und**
- b) in die Buchführung direkt einfließen.**

**5. Welche Daten sind *nicht* „für die Besteuerung von Bedeutung“?** **173**

Nicht alle Daten eines Warenwirtschaftssystems unterliegen dem Datenzugriff. **174**

Das gilt z. B. für Daten, die nicht zur Weiterverarbeitung in der DV-gestützten Buchführung geeignet sind (so auch der Fragen- und Antwortenkatalog unter III. 4). Hierunter fallen zum Beispiel Figurationen von Daten, die selbst außerhalb der (steuer- **175**

- Tz.**
- lichen) Buchführung aufgebaut werden, auch wenn ihre Quelle archivierungspflichtige Daten sind, z. B.:
- Controlling, interne Revision, Management-Reporte, Betriebsstatistiken, generell alle nach betriebsinternen Bedürfnissen geführten Berichtssysteme.** **176**
- Dies ist in der Fachliteratur unumstritten (Graf/Bisle, Praxis Steuerstrafrecht 2006, 273; Groß/Lamm, BBKM Nr. 12 vom 07.12.2006 [NWB DokID: ZAAAC-30865], S. 310; Intemann, NWB Fach 17, Seite 2014 [Artikel vom 30.01.2006]; Groß/Kampffmeyer/Eller, DStR 2005, 1215; Stahl, KÖSDI 2005, 14534; Bauer/Taetzner, BB 2004, 2270; Intemann/Cöster, DStR 2004, 1982; Schneider, DStR 2004, 1271; Burchert, INF 2002, 677, 680; Groß, DStR 2002, 1122; Taetzner/Büssow, BB 2002, 69, 70; Drüen, AO-StB 2003, 83 [85]).
- Ebenfalls nicht zu archivieren sind **Daten, die (noch) nicht als „Buchung“ gelten können**. Nach den GoBS hat eine Eintragung im System dann die Qualität als „Buchung“, wenn sie vollständig, formal richtig, zeitgerecht sowie nach einem Ordnungsprinzip erfasst und gespeichert wurde. Erfasste und gespeicherte Geschäftsvorfälle, bei denen diese Kriterien nicht erfüllt sind, sind noch nicht gebucht. Auf sie finden die Anforderungen in § 239 Abs. 3 HGB keine Anwendung. **177**
- Irrtümlich erfasste Geschäftsvorfälle** können deshalb **korrigiert** werden ohne Nachweis des zuvor gespeicherten Inhalts (Zepf, DStR 1996, 1259 [1260/1261]; Schuppenhauer, Wpg 2000, 130). Anders verhält es sich mit Daten, bei denen ein früher richtiger Dateninhalt gegen einen neuen, jetzt richtigeren Inhalt ausgewechselt wird. Diese **Änderung** ist so auszuführen, dass der ursprüngliche Inhalt noch feststellbar ist (Schuppenhauer, Wpg 2000, 128 [141]). **178**
- Bei Kassenbericht und Kassenspeicher ist zu differenzieren: **179**
- Wird das Kassenbuch als **Kassenbericht** erstellt, werden also Anfangs- und Endbestand fortlaufend abgestimmt (durch Kassenbestandsaufnahme [„ausgezählt“], nicht durch buchmäßige Addition [„ausgerechnet“; vgl. FG Münster, EFG 2004, 236, Wiethölter StBp 2003, 129]), können **Kassenstreifen, Kassenzettel und Bons** [nicht: Tagesabschlussbons] vernichtet werden (BFH BStBl. II 1971, 729; 1978, 307; 2004, 599; FG Bremen, EFG 2008, 8). Hier ist die Vollständigkeit der Eintragungen gesichert und der Aufbewahrungszweck erfüllt. Die verwendeten Zettel haben nur eine Transportfunktion und können deshalb nach dem Übertrag vernichtet werden (FG Hamburg, EFG 1991, 507; Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO, Rz. 25). **180**
- Für **Kassenspeicher** elektronischer Kassen und die Programmierungsanweisungen hingegen wird im Allgemeinen eine Aufbewahrungspflicht angenommen, um Manipulationen aufdecken zu können (Burchert, INF 2006, 699; Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO Rz 25; Graf/Bisle, Praxis Steuerstrafrecht 2006, 273; Burkhart, DStZ 2005, 268; Niedersächsisches FG v. 02.09.2004 – 10 V 52/04). Bezogen auf die Speicherung der Entgelte ist dem zu folgen, hinsichtlich der Verknüpfung von **181**

**Tz.**

Entgelten mit Warenabgängen hingegen nicht. Letztere dürften gelöscht werden, da es beim Einzelhandel insoweit an einer Aufzeichnungspflicht fehlt (BFH, s. o. unter Tz 29). Die Löschung (s.o. Tz 29) der steuerlich nicht relevanten Daten wäre auch deshalb anzuraten, da die Vorlegungspflicht für nicht zu archivierende Daten gemäß § 200 Abs. 1 Satz 2 AO (realisierbar über § 147 Abs. 5 Halbsatz 2 AO) nur deren Existenz voraussetzt.

Die **Ergebnisse von Prüfungssimulationen** sind als steuerliche Gutachten weder aufzeichnungs- noch vorlagepflichtig (Bauer/Taetzner, BB 2004, 2271; zum Umfang der Beschlagnahmeregeln vgl. Gehrmann/Kindler, Praxis Steuerstrafrecht 2010, 64; Müller, Die steuerliche Betriebsprüfung 2008, 159). **182**

## **6. Wie ist bei einem Systemwechsel zu archivieren?** **183**

Bei einem Systemwechsel entfällt die Archivierungspflicht der Daten aus dem Alt-system nicht. Das bedeutet aber nicht, dass der Steuerpflichtige deshalb das *Alt-system* weiter vorhalten müsste. Erwarten kann man vom Steuerpflichtigen nur, dass er die *Daten* in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung stellen kann. Ermöglicht der Steuerpflichtige also den Z 3 (s.o. Tz 140), können beim Systemwechsel Z 1 und Z 2 (s.o. Tz 141/142) von ihm nicht verlangt werden (Fleischer, StB 2006, 460). Es genügt in diesem Fall, wenn die Prüfer-Software IDEA eine Auswertung durchführen kann (Groß/Matheis/Lindgens, DStR 2003, 925; ihnen zustimmend Intemann, NWB Fach 17, Seite 2015 [Artikel vom 30.01.2006]; ausführlich: Groß/Kampffmeyer/Eller, DStR 2005, 1216 und Intemann/Cöster, DStR 2004, 1982 f; a.A. Drüen, AO-StB 2003, 83 [84]; eher kritisch Kuhnel/Kaeser, DB 2001, 1583 [1584/1585]).

Die Finanzverwaltung vertritt in den GDPdU unter I. 3 b) unter Verhältnismäßigkeitserwägungen die Position: **184**

*„Im Falle eines Systemwechsels ist es nicht erforderlich, die ursprüngliche Hard- und Software vorzuhalten, wenn die maschinelle Auswertbarkeit auch für die nach dem 31.12.2001, aber vor dem Systemwechsel archivierten Daten durch das neue oder ein anderes System gewährleistet ist.“*

Das entspräche der Fachliteratur, sofern man unter einem *anderen System* jedes andere versteht, auf dem die Archiv-CD maschinell ausgewertet werden kann. **185**

Im Fragen- und Antwortenkatalog stellt die Finanzverwaltung unter III. 8 klar, dass sie dies restriktiver verstanden wissen will: **186**

*„Dazu ist im Regelfall jedoch eine Datenkonvertierung (Migration) nötig, die wiederum der in den GoBS verlangten Unveränderbarkeit der gespeicherten Daten widerspricht.“*

Diese Position der Finanzverwaltung verträgt sich nicht mit der Gesetzesbegründung. Eine Erweiterung der Prüfungsbefugnisse sollte nach dem Willen des Ge- **187**

**Tz.**

setzgebers durch § 147 Abs. 6 AO nicht begründet werden (vgl. BT-Drucks 14/2683, S. 130; unter I. der GDPdU auch anerkannt). Vor Einführung des § 147 Abs. 6 AO gab es keine Pflicht, das Altsystem für die Dauer der Berechtigung des Fiskus zur Außenprüfung aufzubewahren.

Insbesondere die Forderung zur Migration mit Garantie der Unveränderbarkeit der gespeicherten Daten geht an den finanziellen Möglichkeiten des Steuerpflichtigen vorbei. Würde das neue System keinen parallelen Datenaufbau haben, müsste der Steuerpflichtige eine solche parallele Schiene im neuen System auf seine Kosten programmieren lassen. Das wäre eindeutig unverhältnismäßig. Bei der Bestimmung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen ist aber das Verhältnismäßigkeitsprinzip zu beachten (BFH vom 04.11.2003, BStBl. II 2004, 1032). **188**

Unabhängig davon weist der Gesetzgeber mit der Forderung, die Norm so zu verstehen, dass sie keine Erweiterung der Prüfungsbefugnisse begründen solle, den Weg: Letztlich ging es bei § 147 Abs. 6 AO darum, in Zeiten digitalisierter Buchführungssysteme dem Prüfer den Blick zu gestatten, den der Steuerpflichtige selbst in sein System hat. Gleichzeitig definiert dies die Schranken. Gestattet ist (in den vom BFH mit seinem Urteil vom 24.06.2009 [s.o. Tz 13 ff] definierten Schranken) der Blick, den ein ordentlicher Kaufmann sich üblicherweise verschafft. Kein ordentlicher Kaufmann wird ein Altsystem nach einer Softwareumstellung weiter vorhalten. Das verbietet sich schon deshalb, weil dies mit (kaufmännisch überflüssigen) Kosten verbunden wäre (z. B. durch befristete Nutzungslizenzen, die ohne Weiterzahlung die Nutzung unmöglich machen, vgl. Intemann, NWB Fach 17, Seite 2015 [Artikel vom 30.01.2006]; Intemann/Cöster, DStR 2004, 1982; Schaumburg, DStR 2002, 831; Burchert, INF 2001, 263 [266]). **189**

Zum gleichen Ergebnis kommt eine gesetzessystematische Überlegung: Da die Finanzverwaltung sich nach § 147 Abs. 6 AO mit den Möglichkeiten abfinden muss, die ihr das tatsächlich vorhandene Datenverarbeitungssystem bietet, gilt dies auch für die archivierten Daten. § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO nimmt nur eine dienende Funktion gegenüber § 147 Abs. 6 AO ein, womit sich seine Auslegung daran zu orientieren hat. Nach § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO kann daher nicht mehr verlangt werden als nach § 147 Abs. 6 AO (Intemann/Cöster, DStR 2004, 1983). **190**

Tz.

## **E. Datenschutz**

191

Ein grundsätzliches Problem im Sektor der Archivierung stellen Daten dar, für die Datenschutz gilt.

### **I. Bedeutung der Verschwiegenheitspflicht**

Unstrittig ist, dass die Außenprüfung kein Recht auf einen Datenzugriff hat hinsichtlich der Informationen, bei denen dem Steuerpflichtigen ein Auskunftsverweigerungsrecht zusteht (Tipke/Kruse, § 194 AO Rz 35; Schaumburg, DStR 2002, 836; zu den Verweigerungspflichten ausführlich Müller, Die steuerliche Betriebsprüfung, 2008, 159). Der Steuerpflichtige hat sicherzustellen, dass personenbezogene und/oder dem Berufsgeheimnis nach § 102 AO unterliegende Daten in den elektronisch gespeicherten Datenbeständen vor einem Datenzugriff geschützt werden (Baum, NWB vom 03.09.2001 – 2985/82, 7644). **192**

Apotheker sind in § 102 Abs. 1 Nr. 3 c) AO aufgeführt. Die Verschwiegenheitspflicht bezieht sich beim Apotheker sowohl auf die Identität des Patienten als auch auf die Tatsache seiner Beratung, auf den Beratungsinhalt sowieso (vgl. BFH BStBl. 2002 II, 712, 1697; Au, NJW 1999, 340, 341). Dementsprechend besitzt er ein Auskunftsverweigerungsrecht, was sich im Bereich der Außenprüfung als Pflicht zur Versagung des Datenzugriffs auf datengeschützte Informationen darstellt. **193**

Das Auskunftsverweigerungsrecht gibt der zur Verschwiegenheit verpflichteten Person zunächst das Recht, gemäß § 104 Abs. 1 Satz 1 AO die Vorlage von Urkunden abzulehnen. Durch den Verweis in § 97 Abs. 3 Satz 2 AO auf § 147 Abs. 5 AO fallen unter „Urkunden“ auch auf Daten- oder Bildträgern festgehaltene Gedankenklärungen (Seer in Tipke/Kruse, § 97 AO Rz 2; Schmitz, Die steuerliche Betriebsprüfung 2002, 221 [224]). **194**

Soweit Auskunftsverweigerungsrechte bestehen, bestehen auch keine Mitwirkungspflichten (Stahl, KÖSDI 2005, 14534; Schaumburg, DStR 2002, 836). Eine Änderung oder Beschränkung dieser Mitwirkungsverweigerungsrechte erfolgte durch die Einführung des Datenzugriffs nicht (so ausdrücklich BMF vom 16.07.2001). **195**

Die Verschwiegenheitsverpflichtung, die die Pflicht (nicht etwa nur das Recht) zur Verweigerung des Datenzugriffs auslöst, gilt gegenüber jedermann, also auch gegenüber Behörden und anderen behördlichen Stellen (BGH BB 1983, 1921 m. w. N.; Viskorf DB 2005, 1930). Die Beachtung dieser Verschwiegenheitsverpflichtung durch Verweigerung des Datenzugriffs ist von der Finanzverwaltung lediglich als bloß neutrale Tatsache zu werten, aus der keine Folgerungen zu Lasten der Beteiligten gezogen werden dürfen (BGH NStZ 2000, 546 m. w. N.; BFH BStBl. II 2002, 712 = DB 2002, 1697; Tipke/Kruse § 101 AO Rz. 13). Verletzt der Steuerpflichtige seine Verschwiegenheitspflicht durch Gewährung des Datenzugriffs im **196**

**Tz.**

Rahmen einer Außenprüfung, macht er sich strafbar (BGH BB 1983, 1921; Viskorf DB 2005, 1929; vgl. auch Müller, Die steuerliche Betriebsprüfung 2008, 159 [160]).

## **II. Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 20.01.2005**

Die Finanzverwaltung beruft sich in diesem Zusammenhang gern auf eine Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz vom 20.01.2005 (4 K 2167/04, DStRE 2005, 417; EFG 2005, 667), in der dies Finanzgericht eine Bank dazu verurteilt hatte, Prüfern Einsicht zu gewähren in Datensätze, die Rückschlüsse auf nach § 30 a AO geschützte Kundendaten ermöglichten. Das FG Rheinland-Pfalz hatte in diesem Urteil einer Bank, die unter Hinweis auf Datenschutz einen Datenzugriff verweigerte, vorgehalten, dass es ihre Aufgabe sei,

**197**

*„die Datenbestände so zu organisieren, dass bei einer zulässigen Einsichtnahme in die steuerlich relevanten Datenbestände keine geschützten Bereiche tangiert werden können (vgl. Abschn. I 2a der GDPdU, a. a. O.; Tipke/Kruse, AO, § 147 Rn. 71; Groß, a. a. O., Abschn. 3.1)... Wenn die Klägerin diesbezüglich ihre „Hausaufgaben“ nicht gemacht hat (vgl. BT-Drs. 14/3366, Bl. 125 f), obwohl der Anwendungszeitpunkt der Neuregelung deutlich nach dem In-Kraft-Treten des StSenkG datiert war, kann sie hiermit nicht zulässige Prüfungshandlungen blockieren.“*

Die zitierte Passage in den GDPdU lautet:

**198**

*„Enthalten elektronisch gespeicherte Datenbestände andere, z.B. steuerlich nicht relevante personenbezogene oder dem Berufsgeheimnis (§ 102 AO) unterliegende Daten, so obliegt es dem Steuerpflichtigen oder dem von ihm beauftragten Dritten, durch geeignete Zugriffsbeschränkungen sicherzustellen, dass der Prüfer nur auf steuerlich relevante Daten des Steuerpflichtigen zugreifen kann.“*

Der Hinweis auf diese Passage des Urteils sticht gegenüber Apothekern nicht, weil Banken (im Gegensatz zu Apothekern) im Katalog des § 102 AO nicht aufgeführt sind. Aus diesem Grund war die Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz ebenso logisch – wie unanwendbar auf Apotheken.

**199**

Die Kassenauftragszeile der Warenwirtschaftssysteme enthält regelmäßig Bausteine, die dem Datenschutz unterliegen, nämlich vor allem die Verknüpfung eines Patientennamens mit einer Medikation. Die Einräumung des Datenzugriffsrechts auf diese (dem Datenschutz unterliegende) Kassenauftragszeile (sofern sie datengeschützte Informationen enthält) macht den Apotheker nach § 203 Strafgesetzbuch (StGB) strafbar. Dies gilt nicht nur für den Zugriff auf die Kassenauftragszeile, in der sich die datengeschützte Information befindet. Vielmehr ist der Datenzugriff auf alle Dateien zu sperren, bei denen man durch Blättern (Scrollen) eine datengeschützte Zeile erreichen kann. Der Bestand einer einzigen datengeschützten Kassenauftragszeile sperrt damit alle im System hinterlegten Kassenauftragszeilen für den Prüferzugriff. Da § 97 Abs. 1 Nr. 1 StPO auch elektronisch gespeicherte Daten

**200**

**Tz.**

erfasst, besteht insoweit sogar ein Beschlagnahmeverbot (Müller, Die steuerliche Betriebsprüfung 2008, 159 [160]).

### **III. Urteil des FG Nürnberg vom 30.07.2009**

Demgegenüber hat das FG Nürnberg in seinem Urteil vom 30.07.2009 (6 K 1286/2008; HaufeIndex 2228432) den Standpunkt vertreten, es sei Sache des Steuerpflichtigen, seine Datenbestände so zu organisieren, dass bei einer zulässigen Einsichtnahme in die steuerlich relevanten Datenbestände keine geschützten Bereiche tangiert werden könnten (mit Hinweis auf Dumke, in Schwarz AO Kommentar, § 102 Rz 8, Stand 4/2008; Schuster, in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO Kommentar, § 102 AO Rz 48, Stand Aug. 2006; Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20.01.2005, 4 K 2167/04, EFG 2006, 1634; Schmitz, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit dem Zugriffsrecht der Finanzverwaltung auf DV-gestützte Buchführungssysteme, Die steuerliche Betriebsprüfung 2002, 189 ff., 197, 224). Insbesondere sei der Datenzugriff nicht deshalb ermessenswidrig, weil bei dem Steuerpflichtigen eine Trennung zwischen steuerlich relevanten und nicht relevanten Daten nicht möglich sei (vgl. m.z.N. Dumke, in Schwarz AO Kommentar, § 147 Rz 15c, Stand 2/2009). Andernfalls könne derjenige, der eine nicht den allgemeinen Anforderungen entsprechende Software benutze, eine praktisch wirksame Außenprüfung verhindern (so auch Schmitz, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit dem Zugriffsrecht der Finanzverwaltung auf DV-gestützte Buchführungssysteme, Die steuerliche Betriebsprüfung 2002, 189 ff., 197, 224).

**201**

### **IV. Eigene Position**

Das Urteil des FG Nürnberg überzeugt nicht: Es ist nicht der Steuerpflichtige, der ein System programmiert, sondern sein Softwarepartner. Lässt die Software die Trennung der dem Datenschutz unterliegenden von den anderen Daten nicht zu, mag man dem Steuerpflichtigen vorwerfen, bei der Auswahl seines Softwarepartners die GoBS nicht beachtet zu haben. Schon hier stellt sich die Frage, ob man dem Steuerpflichtigen zumuten kann, in der Konsequenz den Softwarepartner mit den dann zwangsläufigen zusätzlichen Kosten zu wechseln, obwohl er andererseits nicht einmal verpflichtet ist, überhaupt digital aufzuzeichnen. Dies wäre insbesondere kaum zu vertreten, wenn der Steuerpflichtige dieses System vor dem 01.01.2002 bereits im Einsatz hatte.

**202**

Unabhängig davon: Wer würde bestraft? Es wäre nicht der Steuerpflichtige, der das „falsche“, weil nicht datentrennende System im Einsatz hat, sondern der, um dessen Daten es hier eigentlich geht, die vor der Weitergabe geschützt sind. Soll ein Patient, bzw. Mandant darunter leiden müssen, dass sein Apotheker, Arzt, Berater keine Datentrennung organisiert hat? Will man zur Vermeidung dieser Situation den Betroffenen ernsthaft anhalten, vor der Aufnahme des durch den Schutz der Verschwiegenheit gekennzeichneten Patienten-/Mandatsverhältnisses das Gegenüber abzufragen, ob seine Art der Datentrennung den Datenzugriff auf geschützte Daten sperrt? Wie sollte sichergestellt werden, dass der zur Verschwiegenheit Verpflichtete auf diese Frage wahrheitsgemäß antwortet? Müsste der Patient/Mandant zur

**203**

**Tz.**

Sicherung seiner geschützten Sphäre ein Testat vom Berufsträger verlangen, dass dessen Datentrennung sicher organisiert ist? Wer trüge die Kosten, wann und wie oft wäre das Testat zu erneuern?

Auf den Apothekenmarkt übertragen zeigt sich die fehlende Haltbarkeit der Entscheidung des FG Nürnberg deutlicher als bei der Problematik des Steuerberaters: **204**

Betriebsprüfer kommen regelmäßig aus dem Gebiet, in dem der zu prüfende Steuerpflichtige seinen Sitz hat. Es ist daher nicht nur nicht auszuschließen, sondern fast wahrscheinlich, dass sich unter den durchschnittlich rund 3.900 Kunden einer Apotheke (durchschnittliches Einzugsgebiet einer bundesdeutschen Apotheke) mindestens ein Patient befindet, den der Prüfer kennt. Zur Veranschaulichung der folgende Fall:

Der Pförtner des Gebäudes der Finanzverwaltung, in dem die Betriebsprüfung ansässig ist, ist HIV-erkrankt und Patient der Hirsch-Apotheke. In seiner Behörde weiß niemand von seiner Erkrankung, was ihm auch wichtig ist. Der Bezug von Medikamenten zu seiner HIV-Erkrankung wird abgewickelt unter dem Schirm der Verschwiegenheitsverpflichtung des Apothekers. Darauf darf sich dieser Pförtner absolut verlassen. Würde die These des FG Nürnberg zutreffen, würde ein Datentrennungs-Fehler des Inhabers der Hirsch-Apotheker den Pförtner automatisch des Datenschutzes gegenüber dem Fiskus (hier konkret gegenüber seinen Kollegen!) berauben. Dieses Ergebnis ist schlechterdings untragbar.

Das FG Nürnberg hätte eine **Güterabwägung** vornehmen müssen. Dabei wären folgende Gesichtspunkte zu berücksichtigen: **205**

Das über das Prinzip des Datenschutzes ausgelöste Verbot des Zugriffs auf Datensätze, die datenschutzrelevante Informationen enthalten, macht nicht die Prüfung an sich unmöglich. Die Finanzverwaltung hat immer noch die Möglichkeit, geschützte Bereiche auf herkömmliche Weise zu prüfen, also über die papierne Buchhaltung, bzw. Ausdrucke von Daten, wofür § 147 Abs. 5, 2. Halbsatz AO die Möglichkeiten schafft. Die Aufzeichnungspflichten im Bereich der papiernen Buchhaltung werden durch die Versagung des digitalen Datenzugriffs nicht beseitigt. So berechtigt selbst das gänzliche Fehlen einer Archivierung nicht zur Schätzung, sofern die Buchhaltung auf herkömmliche Weise vollständig prüfbar ist (Groß/Kampffmeyer, DStR 2005, 1214 [1217], Intemann, NWB Fach 17, 2007 [2017]). Die Abgabenordnung enthält nämlich an keiner Stelle für eine fehlerhafte oder gänzlich fehlende Archivierung die Sanktionsmöglichkeit der Hinzuschätzung. **206**

Was das FG Nürnberg beim Steuerberater hinsichtlich der strafrechtlichen Sanktionen unterstellt hat, ließe sich auf einen Apotheker nicht übertragen. Unabhängig davon war schon der Denkansatz des FG Nürnberg mehr als fragwürdig: **207**

Eine Einwilligung des Mandanten hinsichtlich einer Datenweitergabe an die Finanzverwaltung konnte man nur für den Bereich annehmen, wo diese Daten offener Baustein einer Steuererklärung wurden (also Identität des Mandanten und Inhalt der Steuererklärung). Insoweit gibt der Mandant über den Steuerberater eine eigene Erklärung an die Finanzverwaltung ab. Verschwiegenheitspflichten können sich **208**

**Tz.**

nur auf Daten beziehen, die dem Dritten (hier Finanzverwaltung) nicht bereits vorher bekannt waren. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass alle Daten, die nicht zum offenen Baustein einer Steuererklärung wurden und dem Datenschutz grundsätzlich unterliegen, nicht von einer Einwilligung des Steuerpflichtigen begleitet werden, diese Daten an Dritte weiterzugeben. Das Steuergeheimnis ändert daran nichts (s. o.).

Wohl in die gleiche Richtung zielt das Urteil des BFH vom 28.10.2009 (VIII R 78/05; DStR 2010, 326 [329/330]), das sich auf einen Rechtsanwalt, Notar und Steuerberater bezog, wonach dem Auskunftsverweigerungsrecht gemäß § 102 AO auch Ausgangsrechnungen an Mandanten unterfallen, da sie die Identität des Mandanten und die Tatsache seiner Beratung dokumentieren. Ausdrücklich stellte der BFH in diesem Urteil klar, dass der zur Verschwiegenheit verpflichtete Berufsträger die Einsicht in alle Daten verweigern darf, auf die sich sein Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 AO erstreckt (unter Hinweis auf BFH-Urteil in BFHE 220, 313, BStBl. II 2009, 579; DStR 2008, 1233; BFH-Beschluss v. 11.12.1957, II 100/53 U, BFHE 66, 225, BStBl. III 1958, 86, BeckRS 1957, 21004365), und die mandantenbezogenen Informationen zurückhalten darf (muss). **209**

Das Konstrukt der mutmaßlichen Einwilligung ist im Bereich Patient/Apotheker nicht gangbar, weil der Patient hier gar keine Informationen an den Fiskus vermuten kann. Er darf und muss im Gegenteil darauf vertrauen, dass wirklich alles aus dem Patientenverhältnis gegenüber jedem Dritten verschwiegen bleibt. **210**

In der Summe: Enthält eine „Kassenauftragszeile“ auch nur eine digitale Information, die dem Datenschutzgesetz unterliegt, verbietet sich ihre Weitergabe zu Zwecken des digitalen Datenzugriffs automatisch. **211**

Gäbe es diese Beschränkung aus dem Bereich der Verschwiegenheitspflicht nicht, so wäre der Datenzugriff auf die Kassenauftragszeile ohnehin im Umkehrschluss aus § 144 AO gesperrt, weil eine Aufzeichnungspflicht fehlt. Wo die Aufzeichnungspflicht fehlt, gibt es weder eine Aufbewahrungspflicht noch ein Datenzugriffsrecht. **212**

Obwohl § 144 AO Aufzeichnungspflichten regelt, während § 147 Abs.1 Nr. 5 AO eine (insoweit nachgelagerte) Aufbewahrungspflicht vorschreibt, ist § 144 AO insoweit als *lex specialis* zu qualifizieren. **213**

Die Anwendung des unmittelbaren Datenzugriffs (Z 1, s.o. Tz 140) im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung von Berufsgeheimnisträgern ist deshalb von vornherein unzulässig (Viskorf DB 2005,1934). **214**

Die Kammern der anderen Berufe, die in dem „Verschwiegenheitskatalog“ stehen, haben teilweise an ihre Berufsangehörigen bereits Empfehlungen ausgesprochen. Sowohl die Notarkammer (Anlage 3 zum Rundschreiben Nr. 46/2001 der Bundesnotarkammer vom 13.12.2001 [dort ausführlich mit Zitaten unter Ziffer 3]) als auch die Steuerberaterkammer (Empfehlungen der Bundesteuerberaterkammer zum Verhalten bei der EDV-gestützten Betriebsprüfung, DStR 2002, Beihefter zu Heft 3) haben ihre Berufsangehörigen angewiesen, den Z 1 dem Betriebsprüfer zu versa- **215**

**Tz.**

gen. Dem hat sich die Fachliteratur für alle Berufsheimnisträger angeschlossen (Stahl, KÖSDI 2005, 14535; Viskorf DB 2005, 1934). Die Begründung ist ebenso simpel wie zutreffend:

Beim Z 1 „spielt“ der Prüfer auf der Tastatur und kann dementsprechend (auch versehentlich) datengeschützte Informationen sehen. Bereits die Möglichkeit dieses Versehens ist zu unterbinden. Der Z 1 ist deshalb bei allen Berufsarten, die im § 102 AO hinterlegt sind, für den Prüfer gesperrt. **216**

Die Verweigerung dieses Datenzugriffs kann der Außenprüfer nicht dadurch unterlaufen, dass er den Apotheker auffordert, die Kassenauftragszeile von seinem Software-Haus so umprogrammieren zu lassen, dass sie die datengeschützten Informationen nicht mehr enthält. Ein Außenprüfer hat die Software grundsätzlich so hinzunehmen, wie sie programmiert ist. Das folgt aus dem dogmatischen Ansatz der Neuordnung der Abgabenordnung im Datenzugriffsrecht, dass der Prüfer nur den Blick auf die Daten erhält, wie sie sich dem Unternehmer selbst darstellen. Eine erst durch Programmierung herstellbare Auswertungsmöglichkeit ist vom Gesetz nicht gefordert (Schmitz, Die steuerliche Betriebsprüfung, 2002, 189 [198]). **217**

Welche Konsequenzen hat dies für die Archivierungspflicht?

Aufzeichnungs- und Aufbewahrungs-(Archivierungs-)Pflichten korrespondieren mit den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Aufklärung steuerlicher Sachverhalte. Der Umfang der Aufklärungspflicht steckt damit automatisch den Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten die Grenzen. **218**

Daraus folgt, dass in Warenwirtschaftssystemen der Apotheken alle Dateien, die als Konglomerat der Daten auch datengeschützte Informationen enthalten, nicht archivierungspflichtig sein können. Selbstredend sind die datengeschützten Informationen damit auch nicht aufzeichnungspflichtig. **219**

Dies ist aus dem Blickwinkel der AO auch durchaus akzeptabel:

Der Apotheker ist ohnehin nicht verpflichtet, über den Z-Bon (Tagesabschluss-Bon) hinaus eine Auflistung der einzelnen kassenwirksamen Vorfälle *aufzubewahren*. Es handelt sich insoweit nicht um eine Befreiung von der Aufzeichnungspflicht der einzelnen Geschäftsvorfälle: Die Kassenrichtlinie enthält keine Erleichterung der Aufzeichnungs-, sondern der Aufbewahrungspflicht. Ist auf Systemebene sichergestellt, dass die Aufzeichnung der zugrundeliegenden Geschäftsvorfälle vollständig ist und ihr Saldo verdichtet an den Z-Bon abgegeben wird, erstreckt sich die Aufbewahrungspflicht durch die Erleichterung in der Kassenrichtlinie auf die im Tagesabschlussbon verdichteten Informationen. **220**

Bei einer Apotheke ist gerade im Hinblick auf den Datenschutz dies auch eine sinnvolle und völlig ausreichende Lösung: **221**

Der Datenschutz wird gewährt, die Summe der Umsätze, die für die Besteuerung relevant ist, aber festgehalten und dem Datenzugriff zugänglich gemacht.

**Tz.**

Im Fazit bedeutet dies, dass aus datenschutzrechtlichen Gründen im Warenwirtschaftssystem einer Apotheke die Kassenauftragszeile sowohl wegen der Kassensrichtlinie als auch wegen des Datenschutzes nicht zu archivieren ist. Gleiches gilt für alle Dateien, die datengeschützte Informationen enthalten, insbesondere für Kunden zum Zwecke der Abrechnung mit der Krankenkasse geführte Dateien. Auch hier bestehen Verknüpfungen von Medikationen mit Personen, die automatisch dem Datenschutz unterliegen.

**222**

Tz.

## **F. Auflistung steuerrelevanter Daten in einem typischen WWS**

Im Warenwirtschaftssystem sind für die Besteuerung von Bedeutung:

1. Daten, die für **Bestand und Bewertung des Vorratsvermögens** relevant sind (Graf/Bisle, Praxis Steuerstrafrecht 2006, 272). Dazu gehören alle Daten, die über Zu- und Abgang nach Menge und Art Informationen enthalten. Beim Zugang gehört auch der Preis (zu archivieren sind deshalb auch für Preisverzeichnisse [Intemann/Cöster, DStR 2004, 1982], Drüen in Tipke/Kruse, § 147 Rz 23a) gemäß § 143 Abs. 3 AO dazu, beim Abgang durch Verkauf hingegen nicht, da § 144 AO für den Abgang der Ware durch Verkauf im Einzelhandel nicht gilt. **223**
2. Als Unterfall von Nr. 1: Daten, die Aufzeichnungen enthalten über **Eigenverbrauch, Schwund, Verderb, Diebstahl von Ware sowie zur Abgabe an Personal und Familienangehörige** (Klingebiel, NWB Fach 17, Seite 2130 [Artikel vom 06.11.2006]). Diese Aufzeichnungen dokumentieren Warenbewegungen und damit im Zusammenhang stehende oder unterbliebene Umsätze. Bei der Abgabe an Personal ermöglichen sie die Verprobung, ob eine steuerpflichtige Lohnersatzleistung vorlag, beim Eigenverbrauch die Höhe des anzusetzenden Werts. Daten, die das Nachvollziehen von Schwund durch **Inventurdifferenzbuchungen (Bestandsveränderungen)** dokumentieren, sind ebenfalls archivierungspflichtig (Zepf, DStR 1996, 1259 [1260]). Bezieht sich die Abgabe an Mitarbeiter auf Arzneimittel, unterliegt die Information hingegen dem Datenschutz. **224**
3. Sofern vom System erfasst, der **Wareneinsatz bei Rezepturen**, da hier Auskunft über den Abgang von Ware aus dem Warenbestand gegeben wird (Schuppenhauer, Die Wirtschaftsprüfung, 2000, 128 [129]). **225**
4. Daten, die eine **elektronische Zeiterfassung der Mitarbeiter** beinhalten (Graf/Bisle, Praxis Steuerstrafrecht 2006, 273); **226**
5. Im WWS verwaltete **Bestellvorgänge** sind nach Menge und Art zu archivieren. Hier ergibt sich die Archivierungspflicht nicht aus § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO, sondern aus den Nr. 2 und 3 dieser Vorschrift. **227**
6. Vom System erzeugte **Lieferscheine**, da sie zu den abgesandten Handelsbriefen nach den §§ 238 Abs. 2 HGB, 147 Abs. 1 Nr. 2 AO gehören. **228**
7. Vom System erzeugte **Rechnungen** (Faktura), da sie zu den abgesandten Handelsbriefen nach den §§ 238 Abs. 2 HGB, 147 Abs. 1 Nr. 2 AO gehören (vgl. Schuppenhauer, Wpg 2000, 128 [132]), sofern sie nicht an Patienten gerichtet sind über den Verkauf von Arzneimitteln. **229**
8. Sofern vom System erfasst, **Valuta und Fälligkeit, Rabatt- und Skontoangaben von Eingangs- und Ausgangsrechnungen** (Schuppenhauer, Die Wirtschaftsprüfung, 2000, 128 [129]). **230**

- |   | <b>Tz.</b> |
|---|------------|
| 9. Bei steuerrelevanten Daten: <b>Buchungsbetrag</b> , <b>Buchungstext</b> (als Erläuterung des Geschäftsvorfalles), <b>Belegdatum</b> (Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles), <b>Buchungsdatum</b> und <b>Beleg-Nr.</b> (Identifikationsmerkmal im System) (Schuppenhauer, Die Wirtschaftsprüfung, 2000, 128 [129]). | <b>231</b> |
| 10. Weiter sind archivierungspflichtig Daten, die sich auf das interne Kontrollsystem ( <b>IKS</b> ) beziehen. Dazu gehören insbesondere Informationen zu <b>Zugriffsberechtigungen, also z.B. Passwörter nebst Namen der Berechtigten</b> (Zepf, DStR 1996, 1259 [1261]).  | <b>232</b> |
| 11. Lieferanten- und Herstelleradressen.  | <b>233</b> |

**Tz.****G. Auflistung nicht zu archivierender Daten**

- |   |            |
|---|------------|
| 1. Kassenauftragszeilen (s. o. Tz. 90 ff.).   | <b>234</b> |
| 2. Lieferscheine, sofern sie Patientendaten enthalten (Tz. 202 ff.).  | <b>235</b> |
| 3. Rechnungen, sofern sie Patientendaten enthalten (Tz. 202 ff.).   | <b>236</b> |
| 4. Daten zu Mitarbeiterkäufen, soweit Arzneimittel gekauft wurden (Tz. 202 ff.).  | <b>237</b> |
| 5. Verkaufsdatenbank mit den einzelnen Kassenvorfällen (Tz 90 ff). Hierzu gehören auch die Durchschnitts-EK, PZN, Artikelname, Menge, Einheit, Bediener, Kasse, Uhrzeit, Datum, Vorgangsnummer. (Tz. 90 ff.). | <b>238</b> |
| 6. Beim Eigenverbrauch, sofern Datum, PZN, Menge und der EK angegeben werden nicht: Artikelname, Einheit, Verkaufspreis und Bediener.   | <b>239</b> |
| 7. Daten, die interne Warenbewegungen dokumentieren (Lagerortwechsel), z. B. „Rückstellungen unbezahlt“ für zum Abholen vorbereitete Artikel. Interne Warenbewegungen haben keine steuerliche Auswirkung.     | <b>240</b> |
| 8. Rezeptdaten (sowohl GKV als auch PKV), da Datenschutz.   | <b>241</b> |
| 9. Anzahl Packungen (Statistikdaten ohne steuerliche Auswirkung).   | <b>242</b> |
| 10. Anzahl Kunden (Statistikdaten ohne steuerliche Auswirkung).   | <b>243</b> |
| 11. Anzahl Ladenöffnungen (kein steuerlicher Bezug).  | <b>244</b> |