BFH v. 24.06.2009 - VIII R 80/06 BStBl 2010 II S. 452

# Dateneinsichtsrecht der Finanzbehörden; Aufzeichnungspflichten und Aufbewahrungspflichten des Steuerpflichtigen bei Überschussrechnung; Form und Umfang; Verhältnismäßigkeit; Ermessen der Finanzbehörden

**Leitsatz**

1. 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.

2. Die Verpflichtung zur geordneten Aufbewahrung von Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO trifft auch Steuerpflichtige, die gemäß § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen.

3. Der sachliche Umfang der Aufbewahrungspflicht in § 147 Abs. 1 AO ist grundsätzlich abhängig vom Bestehen und vom Umfang einer gesetzlichen Aufzeichnungspflicht. Aufzubewahren sind danach alle Unterlagen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sein können. § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO ist mit dieser Maßgabe einschränkend auszulegen.

4. Das Recht, nach § 146 Abs. 5 Satz 1 AO eine bestimmte Form der Aufzeichnung und der Aufbewahrung zu wählen, ist ausgeübt, wenn sich der Steuerpflichtige entschieden hat, Aufzeichnungen sowohl in Papierform als auch in elektronischer Form zu führen und wenn er die notwendigen Unterlagen ebenfalls in beiden Formen aufbewahrt. In diesem Fall erstreckt sich die Pflicht zur Aufbewahrung nach § 147 Abs. 1 AO auf sämtliche Aufzeichnungen und Unterlagen.

5. 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.

**Gesetz(e):**

AO § 145 Abs. 2AO § 146 Abs. 5 Satz 1, Abs. 6AO § 147 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 6AO § 200 Abs. 1 Satz 2EStG § 4 Abs. 3 Satz 5, Abs. 7UStG § 22

**Instanzenzug:**

FG Hamburg vom 13. November 2006 2 K 198/05 BFH VIII R 80/06 (Verfahrensverlauf) BFH - VIII R 80/06, Verfahrensverlauf

## Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Sozietät von Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern und Rechtsanwälten, berechnet die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten und ermittelt ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Daneben verwendet sie das Kanzlei-Rechnungswesen-Programm von X auf einem büroeigenen Rechner (sog. inhome-Lösung).

Nach Anordnung einer Außenprüfung bei der Klägerin forderte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) die Klägerin mit Schreiben vom 2. Juni 2005 auf, ihre digitalen Buchführungsunterlagen („die Sachkonten der Jahre 2002 und 2003") gemäß § 147 Abs. 6 der Abgaben-



© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ordnung (AO) auf CD-Rom zur Verfügung zu stellen. Dies lehnte die Klägerin ab. Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos.

Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben. Die Entscheidung ist in Deutsches Steuerrecht/ Entscheidungsdienst 2007, 441 bis 445 veröffentlicht. Zur Begründung hat es insbesondere ausgeführt, die Klägerin sei zwar nicht buchführungspflichtig. Im Umfang der steuergesetzlichen Aufzeichnungspflichten, insbesondere nach § 22 des Umsatzsteuergesetzes (UStG), sei sie jedoch grundsätzlich verpflichtet, Unterlagen gemäß § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren und auf Verlangen herauszugeben. Allerdings habe das FA im Streitfall die Grenzen der ihm eingeräumten Befugnis überschritten. Es hätte sein Zugriffsverlangen auf die zur Erfüllung der Aufzeichnungspflicht in § 22 UStG erforderlichen Daten und Belege beschränken müssen, was nicht geschehen sei. Das FG hat deshalb den angefochtenen Bescheid wegen Überschreitung des dem FA eingeräumten Ermessens aufgehoben.

Dagegen wendet sich das FA im Wege der Revision mit der Sachrüge.

Das FA beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin hat keinen Antrag gestellt.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat gemäß § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) seinen Beitritt zum Verfahren erklärt und sich wie folgt geäußert:

Nach Sinn und Zweck des § 147 Abs. 6 AO gelte das Recht der Finanzverwaltung zur Prüfung durch Datenzugriff in gleicher Weise für freiwillige wie auch für verpflichtend geführte datenverarbeitungsgestützte Aufzeichnungen. Der Gesetzesbegründung lasse sich nicht entnehmen, dass der Datenzugriff nur in den Fällen zulässig sein solle, in denen Aufzeichnungen aufgrund gesetzlicher Vorschriften erstellt worden sind. Vor der Einführung des Datenzugriffs seien Steuerpflichtige verpflichtet gewesen, ihre Bücher oder sonstigen Aufzeichnungen in Papierform im Rahmen einer Außenprüfung vorzulegen. Die Einführung des Datenzugriffs dürfe nicht buchführungspflichtige Steuerpflichtige nicht dadurch besser stellen, dass sie den Datenzugriff auf ihre mit einem Datenverarbeitungssystem erstellten steuerrelevanten Aufzeichnungen nicht dulden müssten.

Die Einführung des Datenzugriffs diene im Übrigen dem aus dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung resultierenden Verifikationsgebot. Zwar habe der Gesetzgeber durch die Anhebung der Umsatz- und Gewinngrenzen in § 141 Abs. 1 AO für kleinere Unternehmen die Möglichkeit zur Gewinnermittlung durch die einfachere Einnahmenüberschussrechnung erweitern wollen. Allerdings müsse auch in diesen Fällen die Verifikation steuerlicher Sachverhalte durch die Finanzverwaltung in demselben Maß gewährleistet sein wie bei bilanzierenden Steuerpflichtigen.

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

II.

Die Revision ist nicht begründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

1. Die Ausführungen des FG halten revisionsrechtlicher Nachprüfung im Ergebnis stand. Zwar liegt ein Ermessensfehler nicht vor, die mit der Klage angegriffene Anordnung vom 2. Juni 2005 war jedoch rechtswidrig und verletzte die Klägerin in ihren Rechten. Das FG hat sie deshalb im Ergebnis zu Recht aufgehoben (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

b) Das FG hat auch die Reichweite der Befugnisse aus § 147 Abs. 6 AO zutreffend bestimmt. Nach dieser Vorschrift kann die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung Einsicht in die gespeicherten Daten nehmen, wenn Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind. Sie kann insoweit auch verlangen, dass ihr die gespeicherten



© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden (§ 147 Abs. 6 Satz 2 Alternative 2 AO).

aa) Die Befugnisse aus § 147 Abs. 6 AO stehen der Finanzbehörde nur in Bezug auf solche Unterlagen zu, die der Steuerpflichtige nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren hat (vgl. BFH-Beschluss vom 26. September 2007 I B 53, 54/07, BFHE 219, 19, BStBl II 2008, 415; ebenso BMF-Schreiben betreffend die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen, BStBl I 2001, 415, Gliederungspunkt I.; Drüen in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 147 AO Rz 71; Trzaskalik in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 147 AO Rz 42; Kuhfus in: Kühn/v.Wedelstädt, 19. Aufl., AO, § 147 Rz 24; Schaumburg, Deutsches Steuerrecht —DStR— 2002, 829, 832; a.A. Klein/ Brockmeyer, AO, 9. Aufl., § 147 Rz 11). § 147 Abs. 6 Satz 1 AO nimmt ausdrücklich und eindeutig auf „die Unterlagen nach Absatz 1" Bezug. Zwar wird der Gegenstand, auf den sich die Befugnisse des FA beziehen, in § 147 Abs. 6 AO an späterer Stelle auch mit den Ausdrücken „die gespeicherten Daten", „die Daten" oder „die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen" bezeichnet. Daraus ist jedoch nicht abzuleiten, dass deswegen ein Recht auf Einsichtnahme in sämtliche im Unternehmen gespeicherten Daten zulässig wäre (ebenso Drüen, Steuer und Wirtschaft —StuW— 2003, 205, 215). Aus dem Zusammenhang ergibt sich vielmehr, dass diese Ausdrücke nicht anders zu verstehen sind als die den Umfang der Befugnisse maßgeblich beschränkende Bezugnahme auf die nach Abs. 1 aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (vgl. Burchert, Die Information über Steuer und Wirtschaft 2001, 230, 234). Eine Erweiterung der Prüfungsbefugnisse sollte auch nach dem Willen des Gesetzgebers durch § 147 Abs. 6 AO nicht begründet werden (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 130). Dieses Verständnis der Vorschrift schließt es bereits grundsätzlich aus, dass die Finanzverwaltung nach § 147 Abs. 6 AO Einsicht in Unterlagen verlangen kann, die zwar vorhanden sind, aber vom Steuerpflichtigen nicht aufbewahrt werden müssen.

Mit dieser Auslegung weicht der Senat nicht von dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 13. Februar 1968 GrS 5/67 (BFHE 91, 351, BStBl II 1968, 365) ab. Der BFH hat dort zu § 195 AO a.F. entschieden, dass die Vorlegungspflicht nicht auf die vom Gesetz vorgeschriebenen Bücher beschränkt sei: „Werden im oder für den Betrieb Bücher oder Aufzeichnungen oder Verzeichnisse geführt, so unterliegen sie der Prüfung, gleichviel ob ihre Führung vorgeschrieben ist oder nicht. Auch Aufzeichnungen, die weder durch Gesetz noch durch die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung gefordert werden, unterliegen der Vorlegungspflicht, wie z.B. Buchungsanweisungen und dergleichen, wenn sie tatsächlich geführt werden." Es kann offenbleiben, ob sich die nach heutigem Recht aus § 200 Abs. 1 Satz 2 AO ergebende Vorlegungspflicht auch auf (vorhandene) Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden bezieht, die keiner gesetzlichen Aufbewahrungspflicht unterliegen (a.A. Tipke in Tipke/Kruse, a.a.O., § 200 AO Rz 8; Eckhoff in HHSP, § 200 AO Rz 96 ff.; Drüen, Steuerberater-Jahrbuch 2006/2007, S. 273). Die ebenfalls in § 200 Abs. 1 Satz 2 AO normierte Pflicht, die Finanzbehörde bei der Ausübung ihrer Befugnisse nach § 147 Abs. 6 AO zu unterstützen, ist jedenfalls davon unabhängig und deshalb getrennt zu betrachten (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 130; unklar: BFH-Beschluss in BFHE 219, 19, BStBl II 2008, 415 Rz 29). Zudem bestimmt § 200 Abs. 1 Satz 2 AO nicht den Umfang des zulässigen Datenzugriffs, sondern verweist insofern auf § 147 Abs. 6 AO. Rechtlich ist die Verpflichtung zur Datenvorlage nicht vergleichbar mit der Verpflichtung zur Vorlage von Papierdokumenten. Bereits im sog. Volkszählungsurteil hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die besondere Eingriffsintensität hervorgehoben, die beim Zugriff auf elektronisch gespeicherte Daten von Rechts wegen generell zu beachten ist (BVerfG-Urteil vom 15. Dezember 1983 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1, 41 f., unter C.II.1.a der Gründe).

bb) Persönlich verpflichtet, Aufzeichnungen und Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren, sind auch Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbständiger Arbeit, die gemäß § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 2004 XI R 25/02, BFHE 205, 249, BStBl II 2004, 599; BFH-Beschluss vom 7. Feb-



© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ruar 2008 X B 189/07, juris; FG Hamburg, Urteil vom 22. März 1991 VII 164/90, Entscheidungen der Finanzgerichte 1991, 636; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 147 AO Rz 1, 74; zu den Aufzeichnungspflichten: derselbe, a.a.O., § 141 AO Rz 7; Dumke in Schwarz, AO, § 147 Rz 2a; a.A.: Trzaskalik in HHSp, § 147 AO Rz 6; Pahlke/Koenig/Cöster, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 147 Rz 5; Schaumburg, DStR 2002, 829, 835). Die allgemeinen Ordnungsvorschriften in den §§ 145 ff. AO gelten nicht nur für Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach § 140 AO und nach den §§ 141 ff. AO. Insbesondere § 145 Abs. 2 AO betrifft jegliche zu Besteuerungszwecken gesetzlich geforderten Aufzeichnungen, also auch solche, zu denen der Steuerpflichtige aufgrund anderer Steuergesetze verpflichtet ist, wie z.B. nach § 4 Abs. 3 Satz 5, Abs. 7 EStG und nach § 22 UStG (vgl. Dumke in Schwarz, a.a.O., § 145 Rz 1). Dies wird bestätigt durch § 146 Abs. 5 Satz 1 letzter Halbsatz AO. Die Vorschrift betrifft Aufzeichnungen, die allein nach den Steuergesetzen vorzunehmen sind, und setzt die Geltung der Ordnungsvorschriften für solche Aufzeichnungen voraus. Für die Aufbewahrungspflicht in § 147 Abs. 1 AO gilt nichts anderes. Es ist kein Grund ersichtlich, Aufzeichnungen, die allein nach den Steuergesetzen vorzunehmen sind, von der Pflicht zur Aufbewahrung auszunehmen oder für sie eine spezielle Pflicht zur Aufbewahrung an anderer Stelle als in § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO zu suchen (so aber Trzaskalik in HHSp, § 147 AO Rz 6).

cc) Der sachliche Umfang der Aufbewahrungspflicht in § 147 Abs. 1 AO wird grundsätzlich begrenzt durch die Reichweite der zugrunde liegenden Aufzeichnungspflicht. Die Pflicht zur Aufbewahrung von Unterlagen ist akzessorisch. Das heißt, sie setzt stets eine Aufzeichnungspflicht voraus und besteht grundsätzlich nur im Umfang der Aufzeichnungspflicht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 205, 249, BStBl II 2004, 599; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 147 AO Rz 1; Tipke in Tipke/Kruse, a.a.O., § 200 AO Rz 9; Trzaskalik in HHSp, § 147 AO Rz 5; Dumke in Schwarz, a.a.O., § 147 Rz 1; Kuhfus in: Kühn/ v.Wedelstädt, a.a.O., § 147 Rz 1, unklar Rz 25; a.A. Klein/ Brockmeyer, a.a.O., § 147 Rz 5, 11). Eine eigenständige Pflicht zur Aufbewahrung von Unterlagen, die nicht mit einer Pflicht zur Aufzeichnung von Daten in Zusammenhang stehen, ist § 147 Abs. 1 AO nicht zu entnehmen. 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 Verfassungs wegen geforderten Verhältnismäßigkeit der Norm. Erst Recht gilt dies für den Zugriff auf elektronisch gespeicherte Daten gemäß § 147 Abs. 6 AO. Denn das Erheben von Daten hat sich auf das erforderliche Minimum zu beschränken (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 65, 1, 45 f., unter C.II.2.a der Gründe).

Der Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO und dem Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO unterliegen danach —ungeachtet der Aufzählung in § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 5 AO— grundsätzlich alle Unterlagen und Daten, die zum Verständnis und zur Überprüfung der gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen 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 hinaus reichenden Aufzeichnungen zuzuordnen sind. Soweit sich für sie eine Aufbewahrungspflicht nicht aus anderen Gesetzen ergibt, können sie vom Steuerpflichtigen jederzeit vernichtet oder gelöscht werden (ebenso Kromer, DStR 2001, 1017, 1018; Drüen, StuW 2003, 365, 372; a.A. BMF, Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung —Stand: 22. Januar 2009—, Gliederungspunkt I.10., abrufbar im Internet unter http://www.bundesfinanzministerium.de).

Aus § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO ergibt sich entgegen der Auffassung des BMF nichts anderes. Danach sind auch sonstige Unterlagen aufzubewahren, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Zwar lässt der weite Wortlaut der Vorschrift die Deutung zu, dass nach ihr ohne Rücksicht auf eine Aufzeichnungspflicht sämtliche für die Besteuerung bedeutsamen Unterlagen aufzubewahren sind (so wohl Klein/Brockmeyer, a.a.O., § 147 Rz 5; Mösbauer in Koch/Scholtz, AO, 5. Aufl., § 147 Rz 11; Kuhfus in: Kühn/v.Wedelstädt, a.a.O., § 147 Rz 10). Dieser Ansicht ist jedoch nicht zu



© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

folgen. Vielmehr ist § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO unter Berücksichtigung der generellen Akzessorietät der Aufbewahrungspflicht im Lichte der im Einzelfall jeweils bestehenden gesetzlichen Aufzeichnungspflichten einschränkend auszulegen (ebenso Trzaskalik in HHSp, § 147 AO Rz 25; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 147 AO Rz 23; Schaumburg, DStR 2002, 829, 833). Danach müssen bei einer abstrakten Bestimmung der Reichweite der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO nur solche sonstigen, also nicht unter § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4a AO fallenden, Unterlagen aufbewahrt werden, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind.

dd) Für Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbständiger Arbeit, die gemäß § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen, ist der sachliche Umfang der Aufbewahrungspflicht —und mithin zugleich der sachliche Umfang der Zugriffsbefugnis der Finanzbehörde nach § 147 Abs. 6 AO— nach den vorstehend dargestellten Grundsätzen im Regelfall begrenzt auf solche Unterlagen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für sie geltenden steuergesetzlichen Aufzeichnungspflichten, z.B. in § 4 Abs. 3 Satz 5, Abs. 7 EStG und § 22 UStG, von Bedeutung sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 205, 249, BStBl II 2004, 599; a.A.: kein Zugriffsrecht Tipke in Tipke/Kruse, a.a.O., § 200 AO Rz 10; Trzaskalik in HHSp, § 147 AO Rz 6).

ee) Aus § 146 Abs. 5 Satz 1 AO ergibt sich im Streitfall keine darüber hinausgehende Beschränkung der Aufbewahrungspflicht. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist das Recht, nach § 146 Abs. 5 Satz 1 AO eine bestimmte Form der Aufzeichnung und der Aufbewahrung wählen zu können, bereits ausgeübt, wenn sich der Steuerpflichtige entschieden hat, Aufzeichnungen sowohl in Papierform als auch in elektronischer Form zu führen und wenn er die notwendigen Unterlagen ebenfalls in beiden Formen aufbewahrt. In diesem Fall erstreckt sich auch die Pflicht zur Aufbewahrung nach § 147 Abs. 1 AO (in Abhängigkeit vom Umfang der gesetzlichen Aufzeichnungspflicht) auf sämtliche vorhandenen Aufzeichnungen und Unterlagen. Diese hat der Steuerpflichtige auf Verlangen (§ 200 Abs. 1 Satz 2 AO) vorzulegen; im selben Umfang hat er (unter den weiteren Voraussetzungen des § 147 Abs. 6 AO) den Datenzugriff zu dulden und die Finanzbehörde dabei zu unterstützen (vgl. dazu auch BFH-Beschluss vom 26. September 2007 I B 53, 54/07, BFHE 219, 19, BStBl II 2008, 415).

ff) Aus § 146 Abs. 6 AO ergibt sich entgegen der Auffassung des FA keine weiter gehende Aufbewahrungspflicht. Danach gelten „die Ordnungsvorschriften" auch dann, wenn der Unternehmer Bücher und Aufzeichnungen führt, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, ohne hierzu verpflichtet zu sein. Es kann dahinstehen, ob eine vom Steuerpflichtigen freiwillig erstellte Bestandsbuchhaltung, die auch für die Besteuerung von Bedeutung ist, weil sie der Besteuerung zugrunde zu legen ist (vgl. § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG; dazu BFH-Urteil vom 24. November 1959 I 47/58 U, BFHE 70, 499, BStBl III 1960, 188; vgl. aber auch BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 57/07, BFH/NV 2009, 1298), nicht der Aufbewahrungspflicht unterliegt, weil § 146 Abs. 6 AO nur auf § 146 Abs. 1 bis 5 AO verweist und nicht auf die Ordnungsvorschriften in § 147 AO (so Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 147 AO Rz 4, m.w.N.). Im vorliegenden Fall ist § 146 Abs. 6 AO schon deshalb nicht einschlägig, weil die Klägerin ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, so dass über die dazu erforderlichen Aufzeichnungen hinaus (z.B. aus internen Gründen) geführte Bücher und Aufzeichnungen jedenfalls für die Besteuerung der Klägerin nicht von Bedeutung sind. Für solcherart „freiwillige Aufzeichnungen" gelten entgegen der Auffassung des BMF weder die Ordnungsvorschriften der §§ 145, 146 AO noch die Aufbewahrungspflichten gemäß § 147 Abs. 1 AO.

c) Bei Anlegung dieser Maßstäbe ist die Entscheidung des FG nicht zu beanstanden, wonach das FA die ihm durch § 147 Abs. 6 AO eingeräumte Befugnis überschritten hat, indem es von der Klägerin den Zugriff auf „die Sachkonten der Jahre 2002 und 2003" verlangt hat. Die Aufforderung vom 2. Juni 2005 enthält keine Beschränkung des Verlangens auf Unterlagen, welche die Klägerin nach



© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

den für sie geltenden gesetzlichen Aufzeichnungspflichten aufbewahren musste. Eine nachträgliche Einschränkung des Verwaltungsakts im Wege der Auslegung kommt nicht in Betracht.

Zu Unrecht hat das FG allerdings angenommen, das FA habe dadurch sein Ermessen überschritten. Ermessen steht der Finanzbehörde insbesondere in der Frage zu, ob und ggf. in welcher Form sie auf Daten Zugriff nehmen möchte (vgl. Drüen, StuW 2003, 365 ff.; Pahlke/Koenig/Cöster, a.a.O., § 147 Rz 40). Der sachliche Umfang der in § 147 Abs. 6 AO gewährten Befugnis wird jedoch im Hinblick auf den abstrakt zulässigen Gegenstand der Einsichtnahme abschließend durch das Gesetz vorgegeben und ist darüber hinaus keiner Ermessensentscheidung zugänglich.

d) Die Sache ist spruchreif. Da das streitgegenständliche Vorlageverlangen von der gesetzlichen Ermächtigung nicht gedeckt ist und auch nicht nachgebessert werden kann, war es rechtswidrig. Das FG hat deshalb den Verwaltungsakt im Ergebnis zu Recht aufgehoben.

**Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:**
BMF 28.11.2019 - S 0316
OFD Nordrhein-Westfalen 28.7.2015 - S 0316
BMF 14.11.2014 - S 0316
**Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:**
BFH 12.2.2020 - X R 8/18
FG Münster 28.6.2018 - 6 K 1929/15 AO
FG München 27.6.2018 - 1 K 2318/17
FG München 18.1.2018 - 10 K 3036/16
FG Hamburg 16.1.2018 - 2 V 304/17
FG Hamburg 8.1.2018 - 2 V 144/17
FG Hamburg 29.8.2017 - 2 K 238/16
FG Hamburg 16.3.2017 - 2 V 55/17
FG Hamburg 26.8.2016 - 6 V 81/16
FG Hamburg 1.8.2016 - 2 V 115/16
FG Hamburg 18.12.2015 - 2 K 281/14
BFH 16.12.2014 - VIII R 52/12
FG Münster 7.11.2014 - 14 K 2901/13 AO
FG Rheinland-Pfalz 1.4.2014 - 5 K 1227/13
FG Münster 10.10.2013 - 2 K 4112/12 E
FG Sachsen-Anhalt 23.5.2013 - 1 K 396/12
FG Hessen 24.4.2013 - 4 K 422/12
FG Sachsen-Anhalt 15.1.2013 - 1 V 580/12
FG Baden-Württemberg 7.11.2012 - 14 K 554/12
BFH 14.12.2011 - XI R 5/10
FG Berlin 29.11.2011 - 5 K 5045/07
FG Berlin 29.11.2011 - 5 K 5244/09
FG Rheinland-Pfalz 24.8.2011 - 2 K 1277/10
BFH 27.9.2010 - II B 164/09
FG Münster 1.7.2010 - 6 K 357/10 AO
FG München 7.4.2010 - 13 K 4404/07
FG Niedersachsen 17.11.2009 - 15 K 12031/08
BFH 12.11.2009 - IV B 66/08
FG Hamburg 13.11.2006 - 2 K 198/05

**Fundstelle(n):**
AO-StB 2009 S. 289 Nr. 10



© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BB 2009 S. 2115 Nr. 40
BB 2009 S. 2409 Nr. 45
BBK-Kurznachricht Nr. 20/2009 S. 978
BFH/NV 2009 S. 1857 Nr. 11
BFH/PR 2009 S. 485 Nr. 12
BStBl II 2010 S. 452 Nr. 9
DB 2009 S. 2136 Nr. 40
DStR 2009 S. 2006 Nr. 39
DStRE 2009 S. 1280 Nr. 20
DStZ 2009 S. 870 Nr. 23
GStB 2009 S. 41 Nr. 11
HFR 2009 S. 1168 Nr. 12
KÖSDI 2009 S. 16677 Nr. 10
NJW 2009 S. 3534 Nr. 48
NWB-Eilnachricht Nr. 40/2009 S. 3086
SJ 2009 S. 14 Nr. 21
StB 2009 S. 380 Nr. 11
StBW 2009 S. 6 Nr. 20
StBp. 2009 S. 331 Nr. 11
StC 2009 S. 10 Nr. 11
StuB-Bilanzreport Nr. 20/2009 S. 785
WPg 2009 S. 1052 Nr. 21
WPg 2009 S. 1081 Nr. 21
**NWB LAAAD-28986**



© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.