

# **Probleme beim EDV-Datenzugriff der Finanzverwaltung**

von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard  
Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Wiesbaden

Gemäß Art. 97, § 19 b EGAO sind die geänderten §§ 146 Abs. 5, § 147 Abs. 2, 5 und 6 sowie § 200 Abs. 1 AO in der Fassung des Art. 7 des Gesetzes vom 23.10.2000<sup>1</sup> ab dem 01.01.02 anzuwenden. Dies bedeutet, der Datenzugriff in Form des unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriffs bzw. in Form der Datenträgerüberlassung soll für die Finanzverwaltung ab dem 01.01.02 möglich sein.

Hierbei zeichnen sich folgende Praxisprobleme ab:

## **1. Echte Rückwirkung**

Prüfungsanordnungen ergehen zur Zeit im Regelfall für die Prüfungszeiträume 1996 oder 1997 bis 1999 oder bis 2000. Gilt hierfür auch schon die Datenzugriffsmöglichkeit oder gilt sie nur für alle digital gespeicherten Lohnbuchhaltungen, Finanzbuchhaltungen und Anlagebuchhaltungen ab dem Prüfungszeitraum 2002. Wäre letztere Annahme richtig, könnten allenfalls derzeit im Rahmen von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen oder Lohnsteuer-Sonderprüfungen die Zeiträume ab Januar 02 im Rahmen des Datenzugriffs geprüft werden. Sollen auch Veranlagungszeiträume vor 2002 mit dem EDV-Datenzugriff geprüft werden, ist fraglich, ob dies mit dem Gesetz vereinbar ist. Denn die Datenzugriffsrechte gelten erst ab dem 01.01.02. Bezieht sich das Datenzugriffsrecht auf die Prüfung selbst, so wäre nur maßgebend, dass die Prüfung im Jahr 2002 oder später stattfindet. Damit könnte auch in älteren Prüfungen, die möglicherweise schon im Jahr 2001 oder 2000 angeordnet wurden und anfangen und bislang noch nicht abgeschlossen wurden, jetzt noch der Datenzugriff verlangt werden, da die Prüfung noch im Jahre 2002 also auch nach dem 01.01.2002 stattfindet. Es erscheint äußerst fraglich, ob diese Auslegung vom Gesetzeswortlaut noch gedeckt ist. Bezieht man die Gesetzesänderung ab dem 01.01.02 darauf, was sachlich zu prüfen ist, so sind erst alle Prüfungszeiträume ab dem 01.01.02 mittels Datenzugriffs prüfbar.

---

<sup>1</sup> BGBl 2000 I 1433

Letzterer Auffassung ist zu folgen, da ansonsten eine echte Rückwirkung vorläge, die verfassungswidrig wäre<sup>2</sup>.

## 2. Prüfungsturnus

Die Finanzverwaltung verlangt, dass eine maschinelle Lesbarkeit und maschinelle Auswertbarkeit der Lohnbuchhaltung, Finanzbuchhaltung und Anlagebuchhaltung sowie sämtlicher sonstiger steuerlich relevanter Unterlagen im Falle einer Prüfung stets unverzüglich möglich ist. Dies bedeutet, dass die für die Lesbarkeit und maschinelle Auswertung der gespeicherten Daten erforderlichen EDV-Programme und die eventuell hierfür erforderliche Hardware zwingend langfristig beim Mandanten vorzuhalten sind. Gleiches gilt für das Sachwissen, um die Geräte bzw. Programme zu bedienen. Dies stößt bei den bekanntermaßen schnellen und meist jährlich erfolgenden Programmwechseln aus pragmatischen und Kostengesichtspunkten im Hinblick auf die bis zu 10-jährigen Aufbewahrungspflichten an die Grenzen des Realisierbaren und Zumutbaren<sup>3</sup>.

Gerade bezüglich der Frage, ob ein EDV-Datenzugriff verhältnismäßig ist<sup>4</sup>, stellt sich damit die Frage, ob nicht die Finanzverwaltung in kürzeren Prüfungsabständen prüfen muss und die Prüfungszeiträume nicht zu lange zurück liegen dürfen und auch nicht drei, vier oder fünf Jahren sogleich in der Prüfungsanordnung zum Zwecke der Prüfung angeordnet werden dürfen, sondern die Prüfungen kurzfristig auf die Abgabe der entsprechenden Steuererklärungen erfolgen müssen<sup>5</sup> und dann nur die letzten 1 bis 2 Prüfungszeiträume umfassen dürfen. Denn bei einem oder mehreren Programmwechseln ist es zumindest für mittlere und kleinere Steuerpflichtige irgendwann nicht mehr zumutbar, noch zu wissen, wie das Programm vor drei oder fünf Jahren noch funktionierte bzw. eventuell verschiedene Hardware oder verschiedene Softwareprogramme für lange zurückliegende Prüfungszeiträume vorhalten zu müssen. Dieses Problem löst sich angemessen dadurch, dass die Finanzverwaltung kurzfristig auf ergangene

---

<sup>2</sup> so auch Kromer, DStR 2001, 1017, 1020; Heil, StuB 2001, 745, 747; Moch/Clausen, in Oppenhoff, Rädler, Linklaters & Alliance, Reform der Unternehmensbesteuerung – Steuersenkungsgesetz, Stuttgart 2000, S. 382; a.A. BMF-Schreiben vom 16.07.2001, BGBl. 2001 I, 415, wonach eine eingeschränkte Rückwirkung zulässig sein soll. Buchert, INF 2001, 263, 268, der die Verfassungsmäßigkeit durch das BMF-Schreiben gewahrt sieht.

<sup>3</sup> vgl. Strunk/Zöllkau, BB 2001, 703, 704; Buchert a.a.O., S. 265

<sup>4</sup> vgl. hierzu Arndt, Geplanter Zugriff der steuerlichen Außenprüfung auf die Unternehmens-EDV ist verfassungsrechtlich bedenklich, Handelsblatt vom 04.05.2000; Bextermöller, in Erle/Sauter, Reform der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, S. 299

<sup>5</sup> Strunk/Zöllkau a.a.O.

Steuererklärungen Prüfungsanordnungen erlässt, wenn sie vom Datenzugriffsrecht Gebrauch machen will. Insoweit reduziert sich das Ermessen auf Null, wenn die Verwaltung den EDV-Datenzugriff vornehmen möchte. Will die Verwaltung ältere oder mehrere Prüfungszeiträume prüfen, ist dies nach der konventionellen Belegprüfmethode unverändert möglich. Dann reduziert sich jedoch das Ermessen bezüglich des Datenzugriffs auf den jüngsten und letzten Prüfungszeitraum.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige S muss nach der Gesetzeslage bis einschließlich zum Jahre 2012 Software und Hardware vorhalten und bedienen können, soweit es um den Veranlagungszeitraum 2002 geht. Ist nach wie vor das gleiche Programm und die gleiche Hardware, dürften hier im Regelfall keine Probleme entstehen, soweit das Speichermedium (Disketten halten ca. bis zu zwei Jahre, DVD`s, CD-Roms usw. mehr als 10 Jahre) die Daten aufbewahrt. Problematisch wird der Fall, wenn der Steuerpflichtige beispielsweise wegen einer Insolvenz seines Softwarehauses ein anderes EDV-Buchführungsprogramm einsetzen muss oder aber der technische Fortschritt eine andere Hardware mittlerweile als üblich erscheinen lässt und er deswegen wechselte. Wenn dann im Jahre 2012 die Prüfungszeiträume 2006 bis 2009 geprüft werden sollen, kann er vor technische Probleme gestellt sein, wenn er irgendwann zwischen 2006 und 2012 Software bzw. und/oder Hardware auswechselte. Würde hier die Finanzverwaltung sogleich die eingegangenen Jahre zeitnah abprüfen, entstünden diese Probleme nicht für den Steuerpflichtigen. Würde also die Finanzverwaltung im Jahre 2012, wenn dort die Steuererklärung für das Jahr 2011 eingeht, relativ zeitnah eine Prüfung für das Jahr 2011 erlassen und dann vom Datenzugriffsrecht Gebrauch machen, so wäre dieses zuvor beschriebene Problem im Regelfall nicht vorhanden. Denn die Programme wären noch vorhanden, die Hardware wäre wohl auch noch vorhanden und das Fachwissen abrufbar, die alten Programme zu bedienen, selbst wenn zwischenzeitlich ein Softwarewechsel oder ein Hardwarewechsel stattgefunden haben sollte.

Diese Überlegungen machen deutlich, dass die Finanzverwaltung von ihrem bisherigem Prüfungssturnus und der sofort erfolgenden Anordnung der Prüfung von drei bis vier Veranlagungszeiträumen abweichen muss und nunmehr kurzfristiger und für kurzfristigere Zeiträume Prüfungen anordnen muss, wenn

sie das Datenzugriffsrecht geltend machen will. Insbesondere beim mittelbaren Datenzugriff muss sie erkennen, dass es möglicherweise unverhältnismäßig, weil wirtschaftlich unmöglich für den Steuerpflichtigen ist, dass dieser sich manpower vorbehält, der noch veralteten PC-Programme bedienen kann. Bleibt sie bei ihrem bisherigen Modus von selteneren Prüfungsanordnungen dafür aber längeren Prüfungszeiträumen, die dann zumeist auch noch lange Zeiträume zurückliegen, kann allein deswegen die Geltendmachung des Datenzugriffs, zumindest für die älteren Prüfungszeiträume, unverhältnismäßig sein.

Da der Finanzverwaltung hinreichend bekannt ist, dass es sich bei der Software und Hardware um eine moderne Technik handelt, die auch schnellen Wandlungen unterworfen ist, kann sie trotz der langen Aufbewahrungspflichten nicht verlangen, dass für weitere zurückliegende Zeiträume Software und Hardware sowie das Bedienungsfachwissen noch vorhanden sind. Insoweit kann die Finanzverwaltung auch nicht argumentieren, dass diese Gerätschaften alle noch funktionieren müssen oder innerhalb des 10-jährigen Aufbewahrungszeitraums auch das Fachwissen hierfür vorhanden sein muss. Derartige Anforderungen sind unverhältnismäßig. Allein das Aufheben der Software bzw. der entsprechenden Datenbestände auf Datensicherungsbändern oder CD`s bzw. DVD`s genügt den Aufbewahrungspflichten<sup>6</sup>. Man wird also hier die Grundaussage zur Angemessenheit des Prüfungsverlangens im Sinne der Verhältnismäßigkeit generell dahingehend aufstellen müssen, dass je länger der Prüfungszeitraum zurückliegt, die Erfahrung dahingehend besteht, dass hier Systemwechsel oder Hardwarewechsel normal und üblich sind und daher die Geltendmachung des Datenzugriffsrechts für länger zurückliegende Zeiträume eher unverhältnismäßig sein wird, als für jüngere Zeiträume. Dies kann dazu führen, dass bei einer Prüfungsanordnung, die nach dem bisherigen Muster für länger zurückliegende Zeiträume angeordnet wurde, möglicherweise nur für das jüngste Jahr der Datenzugriff rechtlich zulässig ist und im übrigen das Datenzugriffsverlangen gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstößt.

---

<sup>6</sup> Strunk/Zöllkau a.a.O.

### **3. Was passiert, wenn der Steuerberater bislang die Buchführung für den Steuerpflichtigen machte und nun ein Streit zwischen Steuerberater und Mandat entbrennt, weil dieser seine letzten Rechnungen nicht bezahlte?**

Hat der Steuerberater ein Zurückbehaltungsrecht an den von ihm erstellten Lohnbuchführungen, Finanzbuchhaltungen, Anlagebuchhaltungen gemäß § 273 BGB? Darf er solange von seinem Zurückbehaltungsrecht Gebrauch machen, bis seine Rechnungen vollständig von dem Mandanten bezahlt wurden? Ist in diesem Fall die Geltendmachung des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO unangemessen und unverhältnismäßig oder sind dem Steuerpflichtigen wegen dieser Probleme ausnahmsweise Erleichterungen – gegebenenfalls nur vorübergehend – bezüglich seiner eigenen Aufbewahrungspflichten gemäß § 148 AO zu gewähren?

Im Ergebnis wird man hier dem Steuerpflichtigen nicht vorhalten können, er verletze seine Aufbewahrungspflichten und verweigere den Datenzugriff der Finanzverwaltung aus eigenem Verschulden. Wenn er mangels Masse nicht mehr in der Lage ist, seinen Steuerberater zu bezahlen, macht dieser von seinem gesetzlichen Zurückbehaltungsrecht<sup>7</sup> Gebrauch. Darin liegt keine sanktionierbare Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen, so dass weder bezüglich der Jahre, für die der Steuerberater von seinem Zurückbehaltungsrecht Gebrauch macht, dem Steuerpflichtigen mit Erfolg angelastet werden könnte, er verstoße gegen seine Aufbewahrungspflichten noch können sich hieraus steuerliche Schätzungsbefugnisse der Finanzverwaltung gemäß § 162 AO ergeben, wenn die herkömmliche Belegprüfung noch möglich ist. Vielmehr wäre die Geltendmachung des Datenzugriffsrechts in diesen Fällen unverhältnismäßig. Hier müßte der Prüfer konventionell prüfen, d. h. wie für Sachverhalte bis zum 31.12.01 auch die herkömmlichen papiermäßigen Unterlagen prüfen. An diesen Unterlagen hat der Steuerberater zwar ein Zurückbehaltungsrecht gegenüber dem Mandanten<sup>8</sup>, da sie aber nicht von ihm erstellt sind, sondern ihm nur zur Verarbeitung übergeben wurden, hat die Finanzverwaltung ein Einsichtsrecht<sup>9</sup> in die Buchungsbelege, § 104 Abs. 2 AO. Das Abstandnehmen vom

---

<sup>7</sup> § 66 Abs. 4 StBerG, Sonderregelung zu § 273 BGB, vgl. NJW 1997, 2944

<sup>8</sup> Gehre, Kommentar, StBerG, 4. Auflage, 1999, § 66 RN 11; Best, in Steuerberater Handbuch 2002/03, 1 RN 361

<sup>9</sup> zu den Problemen der Einsicht in Arbeitsergebnisse, Best a.a.O., RN 364

Datenzugriffsrecht stellt als Ausfluss des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit eine Erleichterung nach § 148 AO dar<sup>10</sup>.

#### **4. Was passiert, wenn der Betriebsprüfer eine erhaltene CD mit der Finanzbuchhaltung, der Anlagebuchhaltung und der Lohnbuchhaltung für einen Prüfungszeitraum verliert oder die CD so beschädigt, dass sie unlesbar ist oder die CD versehentlich vernichtet?**

Da der Steuerpflichtige den Anspruch auf Mitwirkung im Rahmen des Datenträgerzugriffs durch die Übergabe der CD (DVD oder anderer Datenträger) wirksam erfüllt hat, § 147 AO, ist insoweit das Datenzugriffsrecht befriedigt worden, der Anspruch der Finanzverwaltung erfüllt worden<sup>11</sup>. Die Finanzverwaltung kann daher keinen zweiten Datenträger verlangen oder jetzt nun auf den unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriff übergehen. Wenn die Finanzverwaltung zuvor zum Ergebnis kam, dass im Rahmen ihrer pflichtgemäßen Ermessensausübung, § 5 AO, die Datenträgerüberlassung im vorliegenden Fall rechtmäßig und zweckmäßig war, hat sie damit ihre Zugriffsrechte geltend gemacht und das Zugriffsverlangen ausgeübt. Geht der Datenträger aus eigenem Verschulden des Betriebsprüfers unter, kann sie nicht einen zweiten Datenträger verlangen über dieselben Steuerarten und Veranlagungszeiträume und kann auch nicht auf andere Datenzugriffsmöglichkeiten ersatzweise sich zurückziehen. Es bleibt dann nur die Möglichkeit, konventionell die papiermäßigen Unterlagen zu prüfen, wenn der Steuerpflichtige nicht freiwillig einen neuen Datenträger mit denselben Daten ihr aushändigt.

Die Finanzverwaltung kann also nicht nach Belieben bei einem einmal ausgeübten Datenzugriffsrecht danach eine andere Möglichkeit des Datenzugriffs verlangen<sup>12</sup>. Dies ergibt sich zum einen aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, zum anderen daraus, dass der Datenzugriff einen Verwaltungsakt darstellt und dieser nur unter den Voraussetzungen von Änderungsmöglichkeiten geändert werden kann. Wird also der EDV-Datenzugriff z. B. in Form der Datenträgerüberlassung geltend gemacht, kann er nicht später, ohne dass die Voraussetzungen einer Korrektur von

---

<sup>10</sup> vgl. Tipke/Kruse, Kommentar, AO/FGO, Loseblattsammlung, Stand: 94. Ergänzungslieferung März 2001, § 148 AO RN 1

<sup>11</sup> Argument aus § 47 AO analog

<sup>12</sup> a.A. BMF-Schreiben vom 16.07.2001, a.a.O.

Verwaltungsakten vorläge, einfach eine andere Variante des Datenzugriffs ersatzweise bzw. alternativ verlangt werden.

## 5. Vireninfiltration

Die Gefahr einer Vireninfiltration<sup>13</sup> bei dem Datenzugriff in Form der Datenträgerüberlassung besteht wechselseitig: Der Datenträger des Steuerpflichtigen kann ebenso Viren enthalten, wie der Datenträger, wenn er von der Finanzverwaltung geprüft wurde und an den Steuerpflichtigen zurückgegeben wurde. Entsprechend sind Schadenersatzansprüche gegen das Bundesland denkbar, wenn ein Datenträger vireninfiltriert an den Steuerpflichtigen zurückgegeben wurde und dieser etwa diesen Datenträger bei sich noch einmal in der EDV-Anlage aufspielt oder sich diesen angesehen hat, etwa um Protokollierungsprogramme anzuwenden, und hierbei Viren übertragen wurden und ein Schaden entstand<sup>14</sup>. Umgekehrt macht sich der Steuerpflichtige schadenersatzpflichtig, wenn einen vireninfiltrierten Datenträger der Finanzverwaltung überlässt und hierbei bei der Finanzverwaltung ein Schaden entsteht.

Da der Finanzbeamte keine eigene Software in Form von Prüfprogrammen auf der EDV-Anlage des Steuerpflichtigen aufspielen darf oder seinen Laptop beim Steuerpflichtigen anschließen darf, können hierdurch weder in der einen noch in der anderen Richtung Viren übertragen werden<sup>15</sup>. Jede Verbindung zwischen Programm und dem Steuerpflichtigen bzw. der EDV-Anlage des Steuerpflichtigen und der EDV-Anlage der Finanzverwaltung ist nicht gestattet. Allein diese Überlegung kann dazu führen, dass die Datenträgerüberlassung als einzige Möglichkeit gegenseitigen Virenaustauschs unverhältnismäßig ist und daher nur die erste oder zweite Alternative, d. h. also der unmittelbare oder mittelbare Zugriff bei sachgerechter Ermessensausübung gewählt werden müssen.

Bei einem unmittelbaren Datenzugriff auf die EDV-Anlage des Steuerpflichtigen kann allerdings ebenfalls möglicherweise ein fahrlässiger Schaden durch den Betriebsprüfer angerichtet werden. Hier könnte man daran denken, dass versehentlich ein Wasserglas oder Kaffeebecher über die

---

<sup>13</sup> Kromer, DB 2001, 67, 68

<sup>14</sup> Bildsdorfer, Praxis Steuerstrafrecht 2001, 76, 80

<sup>15</sup> Buchert a.a.O., S. 231; Ritzrow, in Pump/Lohmeyer, Kommentar, AO, Loseblattsammlung, Stand: 37. Ergänzungslieferung, Juni 2002, § 147 RN 63

Tastatur geschüttet wird oder versehentlich Programme gelöscht werden oder Datenmaterial verändert werden könnte. Werden jedoch nur die Finanzbuchhaltung, die Anlagebuchhaltung und die Lohnbuchhaltung dem Betriebsprüfer zur Verfügung gestellt, sind diese Daten nach den GoBS unveränderbar, so dass im Regelfall zumindest keine Veränderungen oder Beschädigungen hier entstehen dürften. Relativ kleine Schäden im Sinne etwa der Beschädigung einer Tastatur durch das versehentliche Hineinschütten von Getränken oder ähnlichem, sind vergleichsweise geringe Schäden im Verhältnis zu immensen Schäden, die durch Viren entstehen können. Diese kleineren eventuell möglichen Beschädigungen sind dann im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsabwägung derart unwahrscheinlich und betragsmäßig derart als gering einzustufen, dass sie im Verhältnis zu einer ansonsten möglichen Virenübertragung im Falle der Datenträgerüberlassung deutlich dafür sprechen, von der dritten Möglichkeit, der Datenträgerüberlassung allein aus diesem Grund Abstand zu nehmen.

## **6. Sicherungskopien**

Der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet, Sicherungskopien von den dem Prüfer zur Verfügung gestellten Datenträger anzufertigen. Ist der Datenträger richtig nach den GoBS erstellt, ist der Datenbestand so durch den Finanzbeamten unveränderbar. Natürlich können auch unveränderbare Daten bei einer Konvertierung versehentlich oder stets natürlich auch vorsätzlich verändert werden. Sollten sich hieraus jedoch Prüfungsfeststellungen ergeben, kann natürlich auf den Originaldatenbestand beim Steuerpflichtigen wieder zurückgegriffen werden. Die rein vorsorgliche Anfertigung einer Sicherungskopie ist daher beim Steuerpflichtigen nicht erforderlich, solange der Originaldatenbestand jederzeit wieder aus seinem EDV-System reproduzierbar ist bzw. neue Datenträger von ihm erstellt werden können. Sollte es sich allerdings um den letzten Datenträger für einen möglicherweise recht alten Veranlagungszeitraum handeln, so ist sicherlich rein vorsorglich die Anfertigung einer Sicherungskopie empfehlenswert.

## **7. Keine Protokollierungspflicht der Finanzverwaltung**

Die Finanzverwaltung ist bislang nicht verpflichtet, ihre Prüfungstätigkeiten bei dem Datenzugriff zu protokollieren. Allerdings bestehen Auskunftsrechte des Steuerpflichtigen, was die Finanzverwaltung mit den Programmen gemacht

hat, falls sie zu Mehrergebnissen aufgrund des EDV-Datenzugriffs kommt. Dies ergibt sich aus § 364 AO analog<sup>16</sup>. Hierbei müssen möglicherweise die einzelnen Verprobungsmethoden offengelegt werden, damit der Steuerpflichtige nachvollziehen kann, warum die Finanzverwaltung bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen von seiner Steuererklärung abweichen will.

Es spricht nichts dagegen, wenn der Steuerpflichtige im Falle der Datenträgerüberlassung ein Protokollierungsprogramm mit aufspielt, das die Verprobungsmethoden und die Programmschritte, welche der Prüfer vorgenommen hat, mit aufzeichnet<sup>17</sup>. Auch beim unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriff kann der Steuerpflichtige auf seinem EDV-System ein entsprechendes Protokollierungsprogramm aufzeichnen, so dass sich im Nachhinein sämtliche Rechenschritte und Verprobungstätigkeiten des Prüfers nachvollziehen lassen.<sup>18</sup>

## **8. Ausdruck aller steuerlich relevanten Daten trotz EDV-Zugriffsmöglichkeiten?**

Der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO erfolgt nicht zwingend. Es handelt sich hierbei um ein Wahlrecht des Betriebsprüfers, von dem er nach pflichtgemäßem Ermessen Gebrauch machen kann oder hiervon auch Abstand nehmen kann oder je nach Sachverhalt sogar auch nehmen muss, § 5 AO. Damit verbleibt für den Betriebsprüfer stets die Möglichkeit, konventionell die steuerlich relevanten Unterlagen zu prüfen<sup>19</sup>. Es empfiehlt sich vor dem Hintergrund, dass möglicherweise ältere Programmversionen irgendwann nicht mehr lesbar machen können oder die Hardwareentwicklung so voranschreitet, dass heutige aktuelle Datenträger irgendwann nicht mehr gelesen werden können, stets einen Ausdruck aller steuerlich relevanten Unterlagen vornehmen zu lassen bzw. vorzunehmen und diesen auch sorgfältig zu archivieren, so dass jedenfalls stets die Möglichkeit einer konventionellen Prüfung dem Finanzamt eröffnet wird. Denn vor dem Hintergrund, dass vor einigen wenigen Jahren noch die 5 ¼-Zoll-Laufwerke Standardspeichermedium waren und diese mittlerweile völlig ausgestorben sind und von den 3 ½-Zoll-Laufwerken verdrängt wurden, die 3 ½-Zoll-Disketten jedoch eine 10-jährige Aufbewahrungsfrist nicht sicherstellen

---

<sup>16</sup> § 364 AO gilt nur im Einspruchverfahren direkt.

<sup>17</sup> Bilsdorfer a.a.O., S. 81; Buchert a.a.O., S. 235, Ritzrow a.a.O., RN. 67

<sup>18</sup> wie (FN. 10)

<sup>19</sup> vgl. Buchert a.a.O., S. 266

können, erscheinen heute DVD`s und CD-Roms als die richtigen Speichermedien<sup>20</sup>. Vor zwei bis drei Jahren waren noch die ZIP-Laufwerke hochaktuell und im Kommen und damals hätten vielleicht auch viele Steuerpflichtige geglaubt, dass sich diese neue Technologie durchsetzen würde. Heute gibt es jedoch kaum noch ZIP-Laufwerke. Dieses Hardwareprodukt hat sich offensichtlich nicht durchgesetzt. Ob die derzeit aktuellen CD-Roms bzw. die DVD-Laufwerke noch in sechs, acht oder 10 Jahren überhaupt noch aktuell sind oder dann nicht ganz andere Speichermedien zur Verfügung stehen, kann heute niemand vorhersagen. Damit ist es aber im Hinblick auf die 10-jährige Aufbewahrungspflicht für einen Steuerpflichtigen sehr gefährlich, sich darauf zu verlassen, dass eine CD-Rom oder eine DVD noch in 10 Jahren, falls es darauf ankommt, gelesen werden kann. Was ist, wenn es dann keine CD-Laufwerke bzw. DVD-Laufwerke mehr gibt und das letzte, vorgehaltene CD- bzw. DVD-Laufwerk dann im Falle der Prüfung sich als defekt herausstellt? Um hier Schätzungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung nach § 162 AO zu vermeiden, empfiehlt es sich daher stets, sich nicht alleine auf die EDV-mäßige Erfassung und den jederzeit möglichen Ausdruck im Falle einer Betriebsprüfung zu verlassen, sondern hier im Sinne einer Beweisvorsorge alle steuerlich relevanten Unterlagen, insbesondere auch die Anlagebuchhaltung, die Lohnbuchhaltung und die Finanzbuchhaltung vollständig auszudrucken und somit einerseits für eine konventionelle Prüfung und andererseits durch DVD- bzw. CD-Rom-Datenträger für einen EDV-Datenzugriff durch die Finanzverwaltung für die nächsten 10 Jahre gerüstet zu sein. Hebt der Steuerpflichtige nun auch die Datenträger räumlich gesondert von den konventionellen Unterlagen auf, so ist es relativ unwahrscheinlich, dass beide Datenbestände gleichermaßen (gleichzeitig) vernichtet werden. Sind also beispielsweise die elektronischen Datenträger im Privathaus oder im Safe bei der Bank verwahrt, so kann selbst ein Hochwasser oder ein Brand in der Firma zwar die ausgedruckten Daten vernichten, nicht jedoch gleichzeitig die digitalen Datenträger bzw. umgekehrt, je nach dem, wo welche Daten getrennt voneinander aufbewahrt wurden. Kosten, Mühen und Umstand einer solchen doppelten und voneinander getrennten Aufbewahrung sind im Hinblick auf ansonsten mögliche Schätzungen der Finanzverwaltung, wenn der digitale Datenzugriff aus technischen Gründen nicht mehr möglich ist und konventionelle Unterlagen nicht erstellt wurden oder untergegangen sind, wohl verhältnismäßig.

---

<sup>20</sup> Bildsdorfer a.a.O., S. 78

## 9. Einsichtnahme in Systemprogramme

Da bei der Erstellung und Bearbeitung von Dateien in jeder Speicherungsform Systemdaten hinterlegt werden und sich viele Eigenschaften des Dokuments hieraus ablesen lassen (z. B. Anzahl der Zeichen, letzte Speicherung, Datum der Erstellung oder Änderung der Datei, ggf. Benutzer oder Ersteller der Datei usw.) stellt sich die Frage, ob diese Grundinformationen von der Finanzverwaltung ebenfalls gelesen werden dürfen bzw. die Dateien hierauf geprüft werden dürfen. So könnte beispielsweise, wenn die Kasse elektronisch erfasst wird, durch diese Systeminformationen festgestellt werden, wann die Kasse erfasst wurde und ob sie beispielsweise nachgeschrieben wurde oder nachträglich verändert wurde. Dadurch können sich Kassenlöcher ergeben.

Da nur die steuerlich relevanten Daten dem EDV-Zugriff unterliegen<sup>21</sup>, sind diese Systeminformationen über die Dateien dem Zugriff der Finanzverwaltung versperrt. Die Finanzverwaltung wird dem jedoch entgegenhalten, dass es zu ihrer ordnungsgemäßen Prüfung der Dateien und im Rahmen der Gleichmäßigkeit der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und im Rahmen ihres Prüfungsauftrages es auch dazugehört, sich von den rechtzeitigen Buchungsvorgängen und der rechtzeitigen Kassenführung zu überzeugen, andernfalls die Kasse wegen des Verstoßes gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung<sup>22</sup> zu verwerfen ist.

## 10. Zeitraum des Zugriffsverlangens der Finanzverwaltung

Der Datenzugriff kann frühestens mit Beginn der Prüfung, also dem Erscheinen des Prüfers zu Prüfungszwecken am Prüfungsort geltend gemacht werden und spätestens bis zur Beendigung der Schlussbesprechung<sup>23</sup>. Denn vor dem Erscheinen des Betriebsprüfers hat die Prüfung noch nicht begonnen, so dass Prüfungshandlungen beim Steuerpflichtigen nicht möglich sind. Die Prüfungsvorbereitung, die der Prüfer selbst vornimmt, ist aufgrund der ihm bis dahin zur Verfügung stehenden Daten an Amtsstelle vorzunehmen. Er kann hierfür nicht verlangen, dass ihm etwa vorab ein Datenträger zwecks Auswertung oder Überprüfung im Sinne des § 147 Abs. 6 AO übersandt wird.

<sup>21</sup> BMF-Schreiben vom 16.07.2001, a.a.O.

<sup>22</sup> Tipke/Kruse, a.a.O., § 146 AO RN 5ff.

<sup>23</sup> § 147 Abs. 6 S. 1 AO, „im Rahmen einer Außenprüfung“, so auch Gesetzesbegründung, BT-DS 14/2683, S. 130.

Nach der Schlussbesprechung endet die Betriebsprüfung, so dass danach, etwa in einem sich anschließenden Einspruchsverfahren oder Finanzrechtsstreit die Geltendmachung des Datenzugriffsrechts nicht mehr möglich ist. Denn das Datenzugriffsrecht steht dem Betriebsprüfer nur während der Betriebsprüfung zu, setzt also den Beginn der Betriebsprüfung einerseits voraus und erfordert weiter, dass die Betriebsprüfung noch nicht abgeschlossen ist.

In der Praxis ist derzeit festzustellen, dass die Finanzverwaltung zusammen mit dem Erlass der Prüfungsanordnung bereits den Datenzugriff in Form der Datenträgerüberlassung standardmäßig geltend macht und vorab die Übersendung des Datenträgers an Amtsstelle verlangt. Beides ist rechtswidrig: Ob die dritte Alternative, nämlich die Datenträgerüberlassung, die einzig sachgerechte Ermessensentscheidung ist, hängt vom Einzelfall ab. Das standardmäßige Begehren der Datenträgerüberlassung bedeutet, dass die Finanzverwaltung von ihrem Auswahlermessen keinen Gebrauch macht, sondern entweder irrig von einer Art gebundenem Ermessen oder aber aufgrund eines vollständigen Ermessensausfalls einfach die dritte Alternative begehrt<sup>24</sup>. Beides ist rechtswidrig. Richtig allein wäre, dass der Betriebsprüfer bei dem Einführungsgespräch zu Beginn der Betriebsprüfung bekundet, dass er von seinem Datenzugriffsrecht Gebrauch machen möchte und dem Steuerpflichtigen Gelegenheit gibt, Gründe die für oder gegen die ein oder andere Variante sprechen, vorzutragen. Erst danach wird er eine entsprechende Ermessensentscheidung treffen können, ob und in welcher Form er den Datenzugriff geltend macht. Nur dies wird einer vollständigen Ausübung des Ermessens gerecht. Denn nur damit kann er sein Entschließungsermessen, ob er einen Datenträgerzugriff geltend machen will und wenn ja, in welcher Form (Auswahlermessen) richtig und sachgerecht ausübt.

Der Datenzugriff der Finanzverwaltung kann nur im Rahmen der Betriebsprüfung ausgeübt werden<sup>25</sup>, setzt also eine wirksame Prüfungsanordnung voraus und der Beginn der Prüfung eine Vorabüberlassung kann daher vor dem Prüfungsbeginn nicht verlangt werden.

---

<sup>24</sup> Wortlaut: „pflichtgemäßes Ermessen“, BT-DS a.a.O.; BMF-Schreiben vom 16.07.2001, a.a.O.

<sup>25</sup> Tipke/Kruse, a.a.O., § 147 AO RN 70.

## 11. Prüfungsrecht der Finanzverwaltung, ob steuerlich relevante Daten vorhanden sind?

Fraglich ist, wenn Streit besteht, ob noch weitere steuerlich relevante Daten vorhanden sind oder ob bestimmte Dateien auch steuerlich relevante Daten enthalten, ob die Finanzverwaltung diese Daten sehen darf. Bejaht man dies, gibt es letztendlich keine ernsthafte Grenze mehr, was die Finanzverwaltung nicht einsehen dürfe. Die Rechtsprechung des BFH zur Betriebsprüfung, die extensiv weit ist und sogar eine Prüfung zu dem Zwecke erlaubt, ob überhaupt ein zu prüfendes Unternehmen vorliegt<sup>26</sup>, oder aber ob überhaupt die Regelfestsetzungsverjährungsfrist eingetreten ist bzw. die verlängerten Festsetzungsverjährungsfristen eingreifen<sup>27</sup>, muss befürchtet werden, dass auch insoweit eine extensive Rechtsprechung des der Finanzverwaltung erlaubt, auch zu prüfen, ob Dateien einzelne steuerliche relevante Daten enthalten. Legt man § 147 Abs. 6 i. V. m. Abs. 1 Nr. 5 AO so weit aus, gibt es keine Schranke mehr für die Finanzverwaltung: Sie darf alles beim Steuerberater oder beim Steuerpflichtigen sehen und jede Datei auf ihre steuerliche Relevanz überprüfen. Damit gibt es aber keine einzige Datei, die von dem Datenzugriff der Finanzverwaltung geschützt wäre und selbst gekryptete Dateien würden vielleicht das besondere Interesse der Betriebsprüfung erwecken. Soweit sich der Steuerpflichtige dann im Einzelfall darauf berufen würde, dass es sich hier um Betriebsgeheimnisse handelt oder der Steuerberater sich darauf berufen würde, dass es sich um andere Mandanten handelt, würde dies nicht nutzen. Allenfalls würde der Betriebsprüfer ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren nach § 10 BpO 2000 einleiten und zusammen mit der Steuerfahndung diese Dateien bzw. Festplatten oder Server beschlagnahmen, um sich so dann doch den Zugriff zum Zwecke der Prüfung, ob es sich um steuerlich relevante Daten dieses Steuerpflichtigen handelt, zu verschaffen. Bei allem Verständnis dafür, dass Missbrauch und Steuerhinterziehung bekämpft werden müssen, würden aber bei einer derart weiten und extensiven Auslegung des § 147 Abs. 6 i. V. m. Abs. 1 Nr. 5 AO stets alle Daten dem Betriebsprüfer letztendlich zur Verfügung stehen. Teure Kryptographieprogramme oder Firewalls gegen unberechtigte Datenzugriffe könnten hier das besondere Interesse des Betriebsprüfers erwecken.

---

<sup>26</sup> BFH, BStBl. 1991 II, 278; a. A.: Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 193 RN 8 m. w. N.

<sup>27</sup> BFH, BStBl. 1992 II, 595; a. A.: Frotscher in Schwarz, AO-Kommentar, § 193 RN 4; ebenso Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 193 RN 18 f.

## 12. Akteneinsichtsrecht in die Prüfprogramme der Betriebsprüfer

So wie ein Akteneinsichtsrecht in das Fallheft des Betriebsprüfers besteht<sup>28</sup>, besteht auch ein Akteneinsichtsrecht in die EDV-Software des Betriebsprüfers. Denn es macht keinen Unterschied, ob die Akte des Betriebsprüfers aus Papier oder aus elektronisch gespeicherten Dateien besteht. Dies gilt im Falle eines Steuerstrafverfahrens ebenso wie im Falle eines Besteuerungsverfahrens. Denn bei elektronisch gespeicherten Dateien auf Festplatten handelt es sich um Akten im Sinne des § 147 StPO<sup>29</sup>. Denn es kann keinen Unterschied machen, ob im Rahmen des zeitgemäßen Fortschritts die Finanzverwaltung papiermäßig ihre Betriebsprüferakten und Steuerfahndungsakten führt oder aber ob sie auf andere Speichermedien wie etwa EDV-Dateien oder sonstige Datenträger übergeht. Damit sind aber alle Kontrollrechnungen, die der Betriebsprüfer mit seinem IDEA-Revisionsprogramm an den Unterlagen bzw. digitalen Daten des Steuerpflichtigen vornimmt sowie auch alle sonstigen Aufzeichnungen, die der Betriebsprüfer EDV-mäßig aufzeichnet oder etwa Kontrollmitteilungen, die er per E-Mail erhält, Teil der Akten und somit vom Akteneinsichtsrecht umfasst. Da das Akteneinsichtsrecht nicht nur im Steuerstrafverfahren nach § 147 Abs. 1 zu gewähren ist, sondern auch im Besteuerungsverfahren aus § 364 AO im Rahmen der Mitteilungen der Besteuerungsgrundlagen bzw. aus Art. 103 Abs. 1 GG im Rahmen der Gewährung rechtlichen Gehörs zu gewähren ist, macht dann keinen Unterschied. Die Akteneinsicht im Besteuerungsverfahren folgt aus Abschnitt 91 Abs. 4 Sätze 2 bis 4 AEAO i. V. m. Art. 3 Abs. 1 GG bzw. aus Art. 103 Abs. 1 GG unmittelbar<sup>30</sup>.

**13. Was ist, wenn der Steuerpflichtige den Datenzugriff entschuldbar nicht ermöglichen kann?** Was passiert, wenn der Steuerpflichtige etwa seine Finanzbuchhaltung, Lohnbuchhaltung und Anlagenbuchhaltung auf einem Großrechner gegen Entgelt gespeichert hat und dieser Großrechner möglicherweise im Ausland steht, dort beschlagnahmt wird, beschädigt wird, unter geht oder durch Rebellion, Krieg oder Naturkatastrophen Zugriffe auf diesen Rechner vorübergehend oder auf Dauer ausgeschlossen sind? Sind

<sup>28</sup> BFH, BStBl. 2000 II, 541, 543 linke Spalte Mitte; Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, § 199 RN 40.

<sup>29</sup> Fetzer, StV 1991, 142.

<sup>30</sup> Schmidt-Aßmann in Maunz-Dürig, GG-Kommentar, 27. Ergänzungslieferung, Art. 103 RN 20; Burkhard, StV 2000, 526; ders., INF 2001, 168; Burkhard/Adler, Betriebsprüfung und Steuerfahndungsprüfung, u. a. § 208 RN 96, RN 135.

hier die Erleichterungen nach § 148 AO dem Steuerpflichtigen zu bewilligen?  
Ist die Geltendmachung des Datenträgerzugriffs unverhältnismäßig?

Nach § 148 AO kann die Finanzbehörde Erleichterungen von den Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten gewähren. Voraussetzung ist dafür jedoch, dass die Erfüllung dieser Pflichten für den Steuerpflichtigen eine unbillige Härte darstellt, z.B. zu einem hohen Kostenaufwand führen<sup>31</sup>. Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist die Feinabstimmung der Besteuerung<sup>32</sup>. Sie kann daher nur eingreifen, wenn eine Dokumentation der Besteuerungsunterlagen noch möglich ist.

Die Androhung eines Zwangsgeldes nach §§ 328 ff. AO zur Ermöglichung des Datenträgerzugriffs wäre hier rechtswidrig, weil der Steuerpflichtige den Datenträgerzugriff gerne gewähren möchte, dies aber faktisch nicht kann. Schätzungsmöglichkeiten nach § 162 AO dürften so lange nicht eröffnet sein, solange der Steuerpflichtige noch eine konventionelle Prüfung aufgrund vollständig ausgedruckter Daten dem Betriebsprüfer ermöglichen kann. Erst wenn auch die ausgedruckten Daten nicht oder nicht mehr vollständig vorhanden sind, ist für das Finanzamt die Schätzungsmöglichkeit nach § 162 AO eröffnet.

Eine Vollstreckung aus einer bestandskräftigen Datenzugriffsverwaltungsakte dürfte nur im Rahmen internationaler Amtshilfeabkommen möglich sein, nämlich dann, wenn bekannt ist, wo der Server steht und wohin der Zugriff erfolgen kann.

#### **14. Was sind steuerlich relevante Daten?**

Sehr problematisch ist, was steuerlich relevante Daten im Sinne des § 147 Abs. 6 i. V. m. § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO sein sollen. Diese generalklauselartige unendlich weite und unbestimmte Formulierung verstößt gegen den verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz<sup>33</sup>. Es wäre dem Gesetzgeber problemlos zuzumuten zu definieren, was aus seiner Sicht steuerlich relevante Daten sind<sup>34</sup>. Einer derart unbestimmten Generalklausel bedarf es nicht. Der

<sup>31</sup> Ritzrow a.a.O., § 148 RN 7.

<sup>32</sup> Buchert a.a.O., S. 266.

<sup>33</sup> vgl. Heil a.a.O., S. 746; siehe auch (FN. 4)

<sup>34</sup> Anhaltspunkte ergeben sich aus der Gesetzesbegründung, BT-DS 14/ 2683, S. 130. „Gegenstand der Außenprüfung sind weiterhin nur die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen.“ Unbrachbar für sich genommen ist jedoch das BMF-Schreiben vom 16.07.2001, a.a.O.. „Das

Steuerpflichtige muss von vornherein wissen, welche Unterlagen er aufbewahren bzw. in welche Unterlagen er möglicherweise den Datenzugriff gewährleisten muss, um sich somit vor unzulässigen Zugriffen des Prüfers schützen zu können bzw. sich bei einem solchen Zugriff auf ein Verwertungsverbot berufen zu können.

---

Recht auf Datenzugriff beschränkt sich ausschließlich auf Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (steuerlich relevante Daten).“