

BELLINGER

RECHTSANWÄLTE · STEUERBERATER

DR. BELLINGER, KÖNIGSALLEE 1, D-40212 DÜSSELDORF

Finanzgericht des
Landes Sachsen-Anhalt
Postfach 1082
06811 Dessau-Roßlau

vorab per Fax einfach 0340/202-2304

DR. BERNHARD BELLINGER
RECHTSANWALT
STEUERBERATER
VEREIDIGTER BUCHPRÜFER
FACHANWALT FÜR STEUERRECHT

JASMIN THEURINGER
RECHTSANWÄLTIN
TÄTIGKEITSSCHWERPUNKTE:
ARBEITSRECHT, BAURECHT

ALEXANDER BEYER
RECHTSANWALT

KÖNIGSALLEE 1
D-40212 DÜSSELDORF
HEINRICH-HEINE-ALLEE 30
D-40213 DÜSSELDORF

P KAUFHOF AN DER KÖNIGSALLEE
U HALTESTELLE HEINRICH-HEINE-ALLEE

TELEFON: 0211 86686 - 10
TELEFAX: 0211 86686 -210
WWW.BELLINGER.DE
BELLINGER@BELLINGER.DE

Datum: 18. Februar 2013

Unser Zeichen: 165/11 B/ks

In Sachen

XXX

- RAe Dr. Bellinger pp -

gegen

Finanzamt Stendal

- 1 K 396/12 -

wird gebeten,

Termin zur mündlichen Verhandlung anzuberaumen.

DT. APOTHEKER- UND ÄRZTEBANK
KONTO-Nr. 0007394519
BLZ 300 606 01

DEUTSCHE BANK
KONTO-Nr. 1 330 331
BLZ 300 700 24

STADTSPARKASSE DÜSSELDORF
KONTO-Nr. 39 022 744
BLZ 300 501 10

BÜROZEITEN: 08:30 UHR BIS 13:00 UHR, 14:00 UHR BIS 17:00 UHR
FREITAGS 08:30 UHR BIS 13:00 UHR

Nachdem hier der Beschluss im Parallelverfahren 1 V 580/12 eingegangen ist, steht der Anberaumung des Termins zur mündlichen Verhandlung sicherlich nichts im Wege.

Zu diesem Beschluss vom 15.01.2013 möchten wir aber schon etwas anmerken:

Wir teilen die Auffassung des Senats nicht, was die Begründung dieses Beschlusses betrifft.

Zu den Feststellungen des Gerichts nach der sehr gut dargestellten Position der Verfahrensbeteiligung ist Folgendes anzumerken:

In der Begründung des Beschlusses hat sich das FG ausdrücklich dem Urteil des BFH vom 24.06.2009 angeschlossen, auch dem dort genannten Prinzip der strengen Akzessorietät zwischen Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs-, Archivierungs-, und Datenzugriffspflicht.

Auf Seite 6 der Beschluss-Begründung heißt es wörtlich:

„Wie der Antragsteller zu Recht ausführt, setzt dieser sogenannte Datenzugriff voraus, dass es sich um Unterlagen handelt, für die den Steuerpflichtigen nach § 147 Abs. 1 AO eine Aufbewahrungspflicht trifft, welche in sachlicher Hinsicht wiederum grundsätzlich abhängig vom Bestehen und Umfang einer gesetzlichen Aufzeichnungspflicht ist.“ (es folgt der Hinweis auf den Beschluss des BFH vom 26.09.2007).

Im nachfolgenden Absatz auf Seite 6 der Beschlusausfertigung führt das FG aus, die Aufbewahrungspflicht sei notwendiger Bestandteil der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht und im Hinblick auf das Vorliegen einer Aufzeichnungspflicht akzessorisch, was bedeute, dass ein Steuerpflichtiger, der nach § 140 AO oder nach anderen Steuergeset-

zen buchführungs- und aufzeichnungspflichtig ist, die Unterlagen im Sinne des § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren habe. Der Senat schliesse sich der Rechtsprechung des BFH an, wonach die Aufbewahrungspflicht vom Bestehen einer Buchführungspflicht abhängig sei.

Schon diese Formulierungen sind so nicht ganz korrekt:

Man muss zunächst differenzieren zwischen einer allgemeinen Buchführungspflicht („ob überhaupt“) und der konkreten Aufzeichnungspflicht für bestimmte Daten („was genau“). Andernfalls würde aus der unstreitig allgemein bestehenden Buchführungspflicht eine generelle Aufzeichnungspflicht für alles entstehen.

Da Steuerrecht von der juristischen Dogmatik her 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 GG, BVerfGE 87, 153 [169]). Außerdem haben sämtliche gesetzlichen Bestimmungen in diesem Bereich dem Bestimmtheitsgebot zu genügen („Grundsatz der Tatbestandsbestimmtheit“; vgl. Wernsmann, a.a.O., § 3 AO Rz 192).

So hatte auch der BFH in seinem Beschluss vom 24.06.2009 Mängel der Bestimmtheit in § 147 Abs. 1 AO mit der Feststellung überwunden, dass es sich hier um eine nachgelagerte Pflicht handele, die eine konkret definierte Aufzeichnungspflicht in einer anderen Vorschrift voraussetze.

In der Rechtsprechung ist dementsprechend anerkannt, dass es eine totale Aufzeichnungspflicht gerade nicht gibt (BFH vom 24.06.2009).

Der Beschluss enthält dann im letzten Absatz auf Seite 6 bis zur Mitte auf Seite 7 Ausführungen darüber, was **aufzubewahren** sei. In diesem Zusammenhang stellt dieses FG fest:

„Hierunter fallen auch Kassenunterlagen (Kassenstreifen, Kassenzettel, Bons), welche durch Tagesendsummenbons ersetzt werden können, die dann stattdessen aufzubewahren sind, bzw. durch Kassenberichte.“

Mit dieser Formulierung hätte das FG eigentlich den Datenzugriff auf die Kassenauftragszeile schon gar nicht mehr geben dürfen: Wenn sich die Aufbewahrungspflicht auf den Tagesendsummenbon beschränkte, gab es keine Aufbewahrungspflicht mehr für die Kassenauftragszeile. Wegen der strengen Akzessorietät hätte das auf der Basis des BFH-Urteils vom 24.06.2009 alleine genügt, den Datenzugriff zu verweigern, also der Klage stattzugeben.

Auf der Seite 7 des Beschlusses unten führt der Senat aus:

„Der Senat ist der Auffassung, dass die Daten des Warenwirtschafts-systems, soweit diese wie hier die Verkaufsdaten betreffen, steuerlich relevante Daten der Finanzbuchhaltung sind, für die eine Aufzeichnungspflicht besteht und die daher dem Datenzugriff unterfallen.“

Das löst automatisch die Frage aus, aus welcher gesetzlichen Vorschrift dann die Aufzeichnungspflicht abzuleiten wäre.

Dazu verhält sich der Beschluss ab der Seite 8 mit folgender Maßgabe:

Unter aa) nimmt das FG Bezug auf § 140 AO. Über diese Norm wird eine Transformation der § 238 ff. HGB, § 22 Apothekenbetriebsordnung und § 13 – 15 der Betäubungsmittel-Verschreibungsverordnung

i. V. m. § 13 Abs. 3 Betäubungsmittelgesetz in das Steuerrecht angenommen.

Wir hatten schriftsätzlich darauf hingewiesen, dass die vorgenannten apothekenrechtlichen Vorschriften entgegen der steuerlichen Fachliteratur keinen steuerrechtlichen Bezug haben. Mit diesem Argument setzte sich der Beschluss des FG Sachsen-Anhalt vom 15.01.2013 überhaupt nicht auseinander. Wir weisen deshalb höflich erneut auf Folgendes hin:

§ 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.

Diese Vorschrift regelt eine Kombination von Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten:

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.

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. Die Kassenauftragszeile enthält keinerlei Aufzeichnungen zum Wareneingang, da sie nur den Verkauf abbildet. 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.

Unter „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.

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.

Soweit es um Aufzeichnungen über die Prüfung von Arzneimitteln geht, fehlt ihnen die steuerliche Relevanz. Gleiches gilt für die Überprüfung von Arzneimitteln in Krankenhäusern. Damit scheidet auch die BTMVV als Aufzeichnungspflicht-Anknüpfung aus, da es dort nur um vorgeschriebene Aufzeichnungen zum Nachweis über den Verbleib und Bestand von Betäubungsmitteln geht, wie der ausdrückliche Wortlaut belegt. Die Norm enthält keine Aufzeichnungspflicht für Entgelte.

Die Kassenauftragszeile enthält die vom FG wohl irrtümlich unterstellten Informationen folgerichtig gerade nicht, kann also über diese apothekenrechtlichen Vorschriften auch nicht zugriffspflichtig werden.

Die Behauptung, dass Daten, die sich zum Verproben steuerlich relevanter Sachverhalte eignen, aufzuzeichnen und dem Datenzugriff zu eröffnen wären (Seite 8 des Beschlusses), ist nicht zu vereinbaren mit dem Urteil des FG Rheinland-Pfalz, wonach die Verprobungseignung von Daten grundsätzlich gerade keine Aufzeichnungspflicht auslöst (so ausdrücklich im Urteil vom 13.06.2006 [DStRE 2006, 1550, 1552]).

Unter bb) nimmt das FG dann Bezug auf § 238 Abs. 1 HGB, was wegen der Ausführungen des FG unter aa) wohl im Kontext zu § 140 AO verstanden werden soll.

Dabei wird übersehen, dass die entsprechende Regelung in § 238 Abs. 1 HGB wortgleich ist mit § 145 Abs. 1 AO, womit eine Transformation über § 140 AO steuerrechtsdogmatisch ausscheidet. Gezogen werden aus anderen Rechtsgebieten Normen in das Steuerrecht nur, wenn es im Steuerrecht keine entsprechende Regelung bereits gibt. Zu § 145 AO hat der BFH aber bereits festgestellt, dass diese Norm keine Aufzeichnungspflicht enthält (BFH Beschluss vom 16.02.2006, X B 57/05 [NV], HaufeIndex 1494280), womit sie wegen der strengen Akzessorietät auch keine Aufbewahrungspflicht und damit auch keine Zugriffspflicht auslösen kann. Damit ist der Datenzugriff auf Daten, die im Kontext mit § 145 AO stehen, nicht zulässig. Die Ausführungen des FG zu § 238 HGB stehen damit im Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH.

Unter cc) auf Seite 8 unten und 9 oben hält das Gericht fest, dass (gem. der Publikation des Unterzeichners) § 144 AO Anwendung nur für **Großhandelsgeschäfte** finde. Daraus zieht das FG für den vorliegenden Fall aber keine Konsequenz. Wenn das FG § 238 HGB als eine Norm ansah, die eine Aufzeichnungspflicht begründen könnte, hätte bei korrekter Anwendung des einschlägigen, wortgleichen § 145 AO die Frage beantwortet werden müssen, warum § 144 AO und § 145 dann in einen unlösbaren Widerspruch geraten. Auch die Finanzverwaltung zitiert in diesem Zusammenhang immer den § 238 HGB, um der Nähe des § 145 AO zu § 144 AO auszuweichen.

Unter dd) führt das FG auf Seite 9 des Beschlusses aus, dass § 22 Abs. 1 UStG eine Aufzeichnungspflicht enthalte. Dass ist soweit auch korrekt. Um den Zugriff auf die *Kassenauftragszeile* zu eröffnen, müsste § 22 UStG allerdings nicht nur zur Aufzeichnung des Entgeltes, sondern auch zur Aufzeichnung der mit dem Entgelt korrespondierenden Lieferung oder Leistung zwingen. Darauf war schriftsätzlich im Gerichtsverfahren von unserer Seite ausdrücklich hingewiesen wor-

den. Mit diesem Problem befasst sich der Beschluss des FG nicht. Dass die Kommentarliteratur einhellig für den Einzelhandel eine Einzelaufzeichnungspflicht aus § 22 UStG ablehnt, wurde vom FG ignoriert. Deshalb sei dazu Folgendes angemerkt:

Der in diesem Zusammenhang vom Fiskus gern zitierte **§ 22 UStG** als steuerliche Aufzeichnungspflicht erfasst nur *Entgelte* nach den unterschiedlichen Steuersätzen, nicht aber eine kombinatorische Aufzeichnungspflicht von Waren und Preisen. Unabhängig davon schreibt § 22 UStG ebenfalls keine Einzelaufzeichnungspflicht vor.

Dass keine verknüpfende Aufzeichnung von Ware und Entgelt von § 22 UStG verlangt wird, ergibt sich auch aus § 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 und 2 UStG. Die Entgelte sind nach Steuersätzen getrennt aufzuzeichnen. Ein zusätzliches Aufzeichnen der Lieferungen ist gesetzlich nicht vorgesehen.

In der Kommentierung zu § 22 Abs. 2 UStG taucht eine Einzelaufzeichnungspflicht ebensowenig auf wie eine Verknüpfung von Entgelt und Lieferung (Bunjes/Heidner, UStG, 11. Aufl., 2012, § 22 UStG Rz 7: „Von Bedeutung ist, dass **nur Entgelte aufzuzeichnen sind**, also die Beträge, die Bemessungsgrundlage iSd § 10 sind.“ Reiß/ Kraeusel/Langer, UStG, § 22 UStG Rz 15 – 17; Vogel/Schwarz/ Mende, UStG, § 22 Rz 80/81; Hartmann/Metzenmacher/Rothenberger, UStG, § 22 Rz 15; Birkenfeld, Das große Umsatzsteuerhandbuch, § 226 [Anm.: = § 22 UStG] Rz 167).

Der Fiskus weist demgegenüber regelmäßig auf die **Kommentierung bei Offerhaus/Söhn/Lange** unter Tz 25 zu § 22 UStG hin, übersieht aber den Fortgang der Kommentierung dort. So heißt es in diesem Loseblattwerk unter Tz 26 zu § 22 UStG, dass eine Einzelaufzeichnungspflicht bei erheblichem Kassenverkehr nicht gelte: „Bei erheblichem Kassenverkehr übernehmen häufig Registrierkassenstreifen die

Funktion der Einzelaufzeichnungen über Zahlungseingänge.“ Auch hier ist schon nicht von einer Verknüpfung mit dem Gegenstand der Lieferung oder Leistung die Rede. In Tz 48 b zu § 22 UStG wird dann klargestellt, dass bei Aufbewahrung des Tagesabschlussbons eine Aufbewahrungspflicht der Registrierkassenstreifen entfalle.

Unabhängig davon darf § 22 UStG nach dem Prinzip der Einheit der Rechtsordnung nicht so angewandt werden, dass damit der Regelungskern des § 144 AO aufgehoben würde. Dementsprechend gibt § 22 UStG i.V.m. den §§ 63 – 68 UStDV keine Einzelaufzeichnungspflicht für den Einzelhandel her (zuletzt so ausdrücklich FG Hamburg, Beschluss vom 31.08.2011 [6 V 2/11]. Das Urteil wird von der Finanzverwaltung fälschlich für das Gegenteil zitiert, was daran liegen dürfte, dass nur der Leitsatz [er bezieht sich auf ein Taxiunternehmen = kein Einzelhandel] gelesen wurde, nicht aber der Volltext der Entscheidung.)

Das FG Sachsen-Anhalt hat sich mit seinem Beschluss damit auch in Widerspruch zur Rechtsprechung des FG Hamburg gesetzt. Generell ist hier schwer nachzuvollziehen, warum die Revision zum BFH nicht zugelassen wurde.

Unter ee) wird dargestellt, dass sich die Aufzeichnungspflicht für die Verkaufsdatei unmittelbar aus **§ 238 Abs. 1 HGB** ergebe.

Damit stellte sich das FG in direkten Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung, die ausdrücklich erklärt hat, dass § 238 Abs. 1 HGB gerade keine Aufzeichnungspflicht enthalte. Das folgt im Umkehrschluss aus der BFH-Rechtsprechung zum gleichlautenden § 145 AO (s.o.). Der BFH hatte sich zutreffend nur auf § 145 AO gestützt, weil es zu einer Transformation von § 238 HGB über § 140 AO keinen Raum gibt.

Auf Seite 9 unten befasst sich das FG dann mit der Frage, ob der technische Fortschritt die früher von der BFH-Rechtsprechung angenommene fehlende Zumutbarkeit der Einzelaufzeichnung entfallen lasse. Dazu führt das FG aus:

„Das hindert nicht daran, in Fällen, in denen – wie hier – die Daten vorhanden sind, diese aufgrund der grundsätzlich bestehenden Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht anzufordern.“

Das verstößt gleich mehrfach gegen anderslautende Urteile:

Zum einen gibt es keine generelle Aufzeichnungspflicht, sondern nur dort eine, wo sie gesetzlich unter Einhaltung des Bestimmtheitsgebotes vorgeschrieben ist (so der BFH am 24.06.2009 ausdrücklich). Wo Daten ohne Aufzeichnungspflicht gespeichert wurden, handelt es sich nach dem BFH um „freiwillige“ Aufzeichnungen, die der Steuerpflichtige dem Datenzugriff nicht öffnen muss und auch löschen darf (ebenso das Institut der Wirtschaftsprüfer [IDW] im Beiheft zu den IDW-Fachnachrichten 11/2012).

In den Fachnachrichten des IDW vom November 2012 war ein Beiheft enthalten zum Thema „Aktuelle Fragen im Zusammenhang mit der Außenprüfung“. In diesem Positionspapier des IDW ist auf der Seite B 14 ein Kapitel enthalten „Zugriff bei Warenwirtschaftssystemen“. Mit der dortigen Position hat sich das IDW komplett auf die Seite des Unterzeichners gestellt. Die Ausführungen dort entsprechen der juristischen Position des Unterzeichners im Fachaufsatz in der StBp 2011, 272 ff und 305 ff. Das IDW hat bei seiner Positionierung ausschließlich den Unterzeichner zitiert.

Beweis: Auszug aus dem Beiheft des IDW 11/2012

Das ist gleich in mehrfacher Hinsicht von Bedeutung:

Das IDW hat sich zum einen in diesem Zusammenhang komplett angeschlossen an die Position des Unterzeichners, wonach nur der Tagesabschlussbon aufzubewahren sei, während die anderen Unterlagen vernichtet werden dürften (nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Urteils des BFH vom 24.06.2009 sperrt dies das Datenzugriffsrecht automatisch).

Von Bedeutung ist aber weiter, dass das IDW nicht den Aufsatz von Härtl/Schieder zitierte, obwohl dieser Aufsatz vorher ebenfalls in der StBp Anfang 2011 publiziert wurde (StBp 2011, 33 ff, 68 ff und 97 ff). Der Unterzeichner hatte in seinem Fachaufsatz die Position von Härtl/Schieder juristisch detailliert kritisiert. Hätte das IDW die Position von Härtl/Schieder für richtig gehalten, hätte dieser Aufsatz zumindest mitzitiert werden müssen.

Dass Härtl/Schieder nicht mitzitiert wurden, liegt im Wesentlichen daran, dass sich die Position des IDW exakt konträr zur Position der Finanzverwaltung verhält, wie sie von Härtl/Schieder publiziert worden war.

Einen allgemeinen Datenzugriff auf alle Daten, die vorhanden sind, gibt es im Übrigen nach der Rechtsprechung gerade nicht (so ausdrücklich FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 13.06.2006 [DStRE 2006, 1550, 1551]).

Deshalb sind die Ausführungen auf Seite 10 des Beschlusses oben, der Rückgriff auf § 238 HGB sei „zweifelloso zulässig zur Bestimmung von Aufzeichnungspflichten“, nicht zu halten, da diese Ausführungen im direkten Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH stehen.

Weiter wird auf Seite 10 oben § 144 AO eine Sperrwirkung abgesprochen.

Das wäre eigentlich schwer zu vereinbaren mit dem Gebot der Einheit der Rechtsordnung. Dazu führt das FG im letzten Absatz auf Seite 10 des Beschlusses aus:

„Auch das Argument der Einheit der Rechtsordnung verfängt nicht, einerseits weil Aufzeichnungspflichten aus verschiedenen außersteuerlichen und steuerlichen Regelungen sich per se nicht widersprechen, sondern im steuerlichen Kontext zu beurteilen sind, und andererseits gerade das Steuersystem nicht logisch aufgebaut ist.“

Mit diesem Argument würde das Prinzip der Einheit der Rechtsordnung, das juristisch anerkannt ist, keine Bedeutung mehr haben können. Dieses Prinzip besagt, dass die jeweilige Rechtsordnung, insbesondere also ein einzelnes Gesetz wie die AO, eine Einheit ist, die sich nicht widerspricht, bzw. nicht so angewendet werden darf, dass sie sich widerspricht. Die Einheit der Rechtsordnung ist zu wahren (BAG, Urteil vom 5. März 1996 - 1 AZR 590/92). Unabhängig davon übersieht das FG, dass nicht § 238 HGB in Relation zu § 144 AO zu setzen ist, sondern § 145 AO zu § 144 AO. Es geht um die Auslegungen von zwei Normen, die unmittelbar hintereinander in einem Gesetz stehen.

In der Summe verstößt der Beschluss des Finanzgerichts mit seinen tragenden Gründen gegen die Rechtsprechung des BFH und anderer Finanzgerichte. Wir regen deshalb an, diese Position zu korrigieren und in diesem Rechtsstreit die **Revision zuzulassen**.

Wir sind dementsprechend nach wie vor der Meinung, dass der Klage stattzugeben ist.

(Dr. Bellinger)

Rechtsanwalt/Steuerberater
Vereidigter Buchprüfer
Fachanwalt für Steuerrecht