

Urteil vom 07. Juni 2021, VIII R 24/18

Aufforderung zur Überlassung eines Datenträgers nach "GDPdU" zur Betriebsprüfung

ECLI:DE:BFH:2021:U.070621.VIIIR24.18.0

BFH VIII. Senat

AO § 5, AO § 118 Abs 1, AO § 147 Abs 1, AO § 147 Abs 6, AO § 193 Abs 1, AO § 200 Abs 1, AO § 200 Abs 2, EStG § 4 Abs 3, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014

vorgehend FG München, 26. Juni 2018, Az: 1 K 2318/17

Leitsätze

1. Die Aufforderung der Finanzverwaltung an einen Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn im Wege der Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt, zu Beginn einer Außenprüfung einen Datenträger "nach GDPdU" zur Verfügung zu stellen, ist als unbegrenzter Zugriff auf alle elektronisch gespeicherten Unterlagen unabhängig von den gemäß § 147 Abs. 1 AO bestehenden Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten des Steuerpflichtigen zu verstehen und damit rechtswidrig (Anschluss an das BFH-Urteil vom 12.02.2020 - X R 8/18, BFH/NV 2020, 1045).
2. Eine solche Aufforderung ist zudem unverhältnismäßig, wenn bei einem Berufsgeheimnisträger nicht sichergestellt ist, dass der Datenzugriff und die Auswertung der Daten nur in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen oder in den Diensträumen der Finanzverwaltung stattfindet (Bestätigung des Senatsurteils vom 16.12.2014 - VIII R 52/12, BFHE 250, 1).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 27.06.2018 - 1 K 2318/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung nach dem Partnerschaftsgesellschaftsgesetz. Sie ermittelte ihren Gewinn im Streitzeitraum 2012 bis 2014 im Wege der Einnahmen-Überschussrechnung.
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ für den Streitzeitraum am 02.01.2017 gegenüber der Klägerin eine Prüfungsanordnung. Geprüft werden sollten die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung einschließlich des Gewerbesteuermessbetrages und die Umsatzsteuer für 2012 bis 2014. Das Finanzgericht (FG) München wies die gegen die Prüfungsanordnung gerichtete Klage durch Urteil vom 27.06.2018 - 1 K 2316/17 (nicht veröffentlicht) als unbegründet ab. Die Entscheidung ist mit Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin durch den Bundesfinanzhof (BFH) rechtskräftig geworden (Senatsbeschluss vom 13.12.2018 - VIII B 114/18, BFH/NV 2019, 385).
- 3 Zusammen mit der Prüfungsanordnung forderte der für die Außenprüfung vorgesehene Prüfer "die Überlassung eines Datenträgers nach GDPdU" (den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 16.07.2001 - IV D 2 -S 0316- 136/01, BStBl I 2001, 415) zu Beginn der Betriebsprüfung an.

- 4 Der hiergegen erhobene Einspruch der Klägerin blieb erfolglos. Das FG gab jedoch der anschließend erhobenen Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1845 mitgeteilten Gründen statt.
- 5 Hiergegen richtet sich die Revision des FA. Es rügt die Verletzung materiellen Bundesrechts, da das FG die Aufforderung zur Überlassung des Datenträgers zu Unrecht als unverhältnismäßig und rechtswidrig beurteilt habe. Zudem sei dem FG ein Verfahrensfehler unterlaufen, da es nicht von Amts wegen aufgeklärt habe, welche Sicherheitsvorkehrungen für den Datenzugriff auf den Laptops der Außenprüfer und im FA vorhanden seien.
- 6 Das FA beantragt, das Urteil des FG München vom 27.06.2018 - 1 K 2318/17 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 Es ist nicht zu beanstanden, dass das FG die vor der Außenprüfung an die Klägerin gerichtete Aufforderung des FA, einen "Datenträger nach GDPdU" zu überlassen, aufgehoben hat. Die angefochtene Aufforderung des FA zur Datenträgerüberlassung ist bereits mangels hinreichender Begrenzung des Umfangs des beabsichtigten Zugriffs auf die Daten der Klägerin rechtswidrig (s. unter II.1. und 2.). Selbst wenn der Senat der Aufforderung den Inhalt beimessen würde, dass das FA mittels des Datenträgers nur auf gemäß § 147 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen und Daten der Klägerin zugreifen will, ist die Aufforderung unverhältnismäßig und rechtswidrig, weil sie keine Beschränkung enthält, dass der überlassene Datenträger vom Prüfer nur in den Geschäftsräumen der Klägerin oder in den Diensträumen des FA ausgewertet werden darf (s. unter II.3.).
- 10 1. Sind Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO 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 ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden (§ 147 Abs. 6 Satz 2 Alternative 2 AO). Es steht der Finanzverwaltung auch bei einer Gewinnermittlung im Wege der Einnahmen-Überschussrechnung wie im Streitfall zu, nach § 147 Abs. 6 Satz 2 Alternative 2 AO die Überlassung der gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zu verlangen (Senatsurteile vom 16.12.2014 - VIII R 52/12, BFHE 250, 1, Rz 21; vom 24.06.2009 - VIII R 80/06, BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452).
- 11 2. Die hier streitbefangene Aufforderung an die Klägerin, einen "Datenträger nach GDPdU" zu überlassen, ist im Sinne eines unbegrenzten Zugriffs auf alle elektronisch gespeicherten Unterlagen der Klägerin zu verstehen und daher rechtswidrig.
- 12 a) Die Aufforderung des FA an den Steuerpflichtigen, Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger für eine Außenprüfung zur Verfügung zu stellen, ist ein anfechtbarer Verwaltungsakt (Senatsurteil vom 08.04.2008 - VIII R 61/06, BFHE 220, 313, BStBl II 2009, 579, unter II.7. [Rz 27]). Der Senat ist selbst zur Auslegung von dessen Regelungsinhalt berechtigt und verpflichtet (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 01.10.2015 - X R 32/13, BFHE 251, 298, BStBl II 2016, 139, Rz 33). Wie der Regelungsgehalt zu verstehen ist, bestimmt sich danach, wie der Adressat den Inhalt des Verwaltungsakts nach dessen objektivem Sinngehalt unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen durfte (vgl. Senatsurteil vom 28.10.2009 - VIII R 78/05, BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455, unter II.3.c und d).
- 13 b) Die Aufforderung zur Überlassung des Datenträgers musste von der Klägerin nach dem maßgeblichen objektiven Empfängerhorizont dahin verstanden werden, dass das FA mittels des Datenträgers unbegrenzt auf alle elektronisch gespeicherten Unterlagen der Klägerin zugreifen wollte. Ein Vorlageverlangen, das den nur begrenzten Umfang der Befugnis des FA zur Anforderung von elektronischen Aufzeichnungen nach § 147 Abs. 6 AO überschreitet, ist jedoch rechtswidrig (vgl. BFH-Urteil vom 12.02.2020 X R 8/18, BFH/NV 2020, 1045, Rz 13, 15, 29).

- 14** Für Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbständiger Arbeit --wie die Klägerin--, die gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen, ist der sachliche Umfang der Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO --und mithin zugleich der sachliche Umfang der Zugriffsbefugnis der Finanzbehörde nach § 147 Abs. 6 AO-- im Regelfall auf solche Unterlagen begrenzt, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für sie geltenden steuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten, z.B. in § 4 Abs. 3 Satz 5, Abs. 7 EStG und § 22 des Umsatzsteuergesetzes, von Bedeutung sind (Senatsurteil in BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452, unter II.1.b dd; s.a. BFH-Urteil in BFH/NV 2020, 1045, Rz 20, 21, sowie die Gliederungspunkte I., I.1., I.1.c, I.2. bis I.3. des BMF-Schreibens in BStBl I 2001, 415). Damit ging die Aufforderung zur Datenträgerüberlassung über die dem FA durch § 147 Abs. 6 AO eingeräumte Befugnis hinaus. Der Verweis auf die "GDPdU" lässt nicht mit der gebotenen Klarheit erkennen, dass das FA nur die Überlassung derjenigen Datenbestände der Klägerin auf einem Datenträger verlangt hat, für die ihm eine Zugriffsbefugnis zusteht. Auch unter Berücksichtigung der Ausführungen des FA in der Einspruchsentscheidung ergibt sich nicht, dass das FA eine Datenträgerüberlassung nur in Bezug auf diejenigen Daten verlangt hat, für die die Klägerin Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten treffen.
- 15** 3. Selbst wenn der Senat der Aufforderung des FA zur Datenträgerüberlassung den Inhalt beimessen würde, dass sie sich nur auf die gemäß § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen bezogen hat, ist deren Aufhebung durch das FG nicht zu beanstanden.
- 16** a) Die im Rahmen des § 147 Abs. 6 Satz 2 Alternative 2 AO zu treffende Ermessensentscheidung des FA, ihm gespeicherte Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung zu stellen, ist vom FG nach § 102 Satz 1 FGO daraufhin überprüfbar, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind und ob vom Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist. Ermessen steht der Finanzbehörde daher insbesondere dahingehend zu, ob und ggf. in welcher Form sie sich der in § 147 Abs. 6 AO eingeräumten Befugnisse bedient und auf Daten Zugriff nehmen möchte. Die gerichtliche Kontrolle der Ermessensausübung des FA schließt die Prüfung ein, ob der jeweils gewählte Datenzugriff notwendig, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar ist, um den steuererheblichen Sachverhalt festzustellen (Senatsurteil in BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455, unter II.3.b).
- 17** b) Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gebietet, dass die Finanzverwaltung in Ausübung ihres legitimen Interesses an einer Überlassung digitalisierter Daten im Rahmen der Außenprüfung nicht übermäßig in Rechte des Steuerpflichtigen eingreift und deshalb ihre Befugnisse aus § 147 Abs. 6 AO nur in dem durch die Zwecke der Außenprüfung gebotenen zeitlichen und sachlichen Umfang unter Berücksichtigung der berechtigten Interessen der Steuerpflichtigen am Schutz ihrer persönlichen Daten ausübt (Senatsurteile in BFHE 250, 1, Rz 26; in BFHE 220, 313, BStBl II 2009, 579, unter II.7. [Rz 27]).
- 18** c) Die angefochtene Aufforderung zur Datenträgerüberlassung ist --wie vom FG erkannt-- unverhältnismäßig, weil das FA mittels der Datenüberlassung beabsichtigte, auch außerhalb der Geschäftsräume der Klägerin und der Dienststelle, etwa auf den Dienstlaptops der Außenprüfer, auf die Daten der Klägerin zuzugreifen und diese auszuwerten.
- 19** aa) Das FA hat in seiner Revisionsbegründung ausgeführt, die Aufforderung zur Überlassung eines Datenträgers sei so zu verstehen, dass es zur Mitnahme der Daten aus der Sphäre des Steuerpflichtigen und zu einem Datenzugriff auf den Dienstlaptops der Prüfer unter Beachtung des Steuergeheimnisses und der Grundsätze des BMF-Schreibens vom 14.11.2014 - IV A 4-S 0316/13/10003 (BStBl I 2014, 1450, Rz 168) komme. Wie der Senat jedoch bereits entschieden hat (Senatsurteil in BFHE 250, 1, Rz 31), gebietet es der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der Gefahr einer missbräuchlichen Verwendung der geschützten Daten von Berufsheimnisträgern Rechnung zu tragen und nach Möglichkeit auszuschließen, dass die Daten außerhalb der Geschäftsräume des Steuerpflichtigen oder der Diensträume der Finanzverwaltung, z.B. infolge eines Diebstahls des Prüfer-Notebooks, in fremde Hände geraten können. Dieses Bedürfnis ist ohne nennenswerte Beeinträchtigung einer rechnergestützten Außenprüfung angemessen berücksichtigt, wenn die Daten des Steuerpflichtigen nur in seinen Geschäftsräumen oder an Amtsstelle erhoben und verarbeitet werden dürfen.
- 20** Selbst wenn der Senat dem Vortrag des FA in der Revisionsbegründung folgend unterstellt, der Prüfer werde die Vorgaben des BMF-Schreibens in BStBl I 2014, 1450 (Rz 168) beachten, ist die Aufforderung des FA zur Datenträgerüberlassung unverhältnismäßig. Eine bindende Vorgabe für den Außenprüfer, die Daten ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen nicht außerhalb der Geschäftsräume des Steuerpflichtigen und der Diensträume über einen Dienstlaptop auszuwerten, enthält Rz 168 des BMF-Schreibens in BStBl I 2014, 1450 gerade nicht.

Vielmehr sieht die Regelung lediglich vor, dass eine Mitnahme der Datenträger aus der Sphäre des Steuerpflichtigen im Regelfall nur in Abstimmung mit dem Steuerpflichtigen erfolgen "sollte".

- 21** bb) Ob die Aufforderung des FA im Streitfall auch deshalb unverhältnismäßig sein könnte, weil das einem Berufsgeheimnisträger im Rahmen des Datenträgerzugriffs ebenfalls zustehende Recht zur Anonymisierung von Mandantendaten (vgl. Senatsurteile in BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455; in BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452; in BFHE 250, 1, und Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO Rz 69) nach dem Vortrag der Klägerin in ihrem Datenverarbeitungssystem nicht ohne weiteres möglich sei, einen hohen Aufwand und eine hohe Kostenbelastung verursache und deshalb unzumutbar sei, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung, weil sich die Unverhältnismäßigkeit der Aufforderung schon aus den dargelegten Gründen ergibt (s. unter aa). Ob ein solcher Einwand eines Berufsgeheimnisträgers möglicherweise generell unerheblich sein könnte, weil von ihm verlangt werden kann, seine Datenbestände so zu organisieren, dass bei einer Einsichtnahme des FA in die steuerlich relevanten Datenbestände keine geschützten Bereiche tangiert werden können (s. in diesem Sinne Urteile des FG Baden-Württemberg vom 16.11.2011 - 4 K 4819/08, EFG 2012, 577, und vom 07.11.2012 - 14 K 554/12, EFG 2013, 268, nachgehend aus anderen Gründen durch das Senatsurteil in BFHE 250, 1 aufgehoben, und Urteil des FG Nürnberg vom 30.07.2009 - 6 K 1286/2008, EFG 2009, 1991; zu anderen Steuerpflichtigen als Berufsgeheimnisträgern s. BFH-Beschluss vom 26.09.2007 - I B 53, 54/07, BFHE 219, 19, BStBl II 2008, 415, unter II.4.; gleicher Ansicht BMF-Schreiben in BStBl I 2014, 1450, Rz 172, 177), ist im Streitfall aus diesem Grund ebenfalls nicht entscheidungserheblich und nicht abschließend zu beurteilen.
- 22** 4. Danach hat das FG die Aufforderung zur Überlassung des Datenträgers zu Recht aufgehoben. Weder ein inhaltlich unbegrenztes Vorlageverlangen (s. unter II.2.) noch ein unverhältnismäßiges Vorlageverlangen des FA (s. unter II.3.) kann im Wege der Auslegung nachträglich auf den gesetzlich zulässigen Regelungsgegenstand der Einsichtnahme eingeschränkt werden (BFH-Urteil in BFH/NV 2020, 1045, Rz 29).
- 23** 5. Soweit das FA einen Verstoß des FG gegen die Verpflichtung, den Sachverhalt von Amts wegen aufklären zu müssen (§ 76 Abs. 1 FGO), als Verfahrensfehler rügt, hat die Rüge keinen Erfolg. Da nach der Würdigung des FG eine Datenträgerauswertung nur in den Geschäftsräumen der Klägerin oder an Amtsstelle verhältnismäßig ist (s. unter II.3.), war eine Aufklärung der tatsächlichen Rahmenbedingungen für den Datenträgerzugriff auf Laptops der Prüfer an anderen Orten aus Sicht des FG für die Entscheidung unerheblich.
- 24** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de