

# Urteil vom 16. Dezember 2014, VIII R 52/12

## Grenzen der Speicherung digitalisierter Steuerdaten aufgrund einer Außenprüfung - Anschlussprüfung bei Freiberuflern

BFH VIII. Senat

AO § 147 Abs 6 S 2, AO § 200 Abs 2, BpO § 6, AO § 5

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 06. November 2012, Az: 14 K 554/12

### Leitsätze

1. Im Rahmen einer Außenprüfung kann die Finanzverwaltung die Herausgabe digitalisierter Steuerdaten zur Speicherung und Auswertung auf mobilen Rechnern der Prüfer nur verlangen, wenn Datenzugriff und Auswertung in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen oder in den Diensträumen der Finanzverwaltung stattfinden.
2. Eine Speicherung von Daten über den tatsächlichen Abschluss der Prüfung hinaus ist durch § 147 Abs. 6 Satz 2 AO nur gedeckt, soweit und solange die Daten noch für Zwecke des Besteuerungsverfahrens (z.B. bis zum Abschluss etwaiger Rechtsbehelfsverfahren) benötigt werden.

### Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 7. November 2012 14 K 554/12 aufgehoben sowie die Prüfungsanordnung vom 19. Juli 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Januar 2012 dergestalt geändert, dass im Anschluss an den Satz "Zur Prüfung werden die Daten in digitaler Form auf einem maschinell verwertbaren Datenträger, entsprechend den Grundsätzen zum Datenzugriff zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU), benötigt (§ 147 Abs. 6 Satz 2 AO)." folgender Satz ergänzt wird: "Die Herausgabe erfolgt nur zur Speicherung und Auswertung auf dem Rechner des Prüfers während der Prüfung in Ihren Geschäftsräumen oder zur Mitnahme durch den Prüfer für die Speicherung und Auswertung der Daten auf einem Rechner in den Diensträumen des Beklagten."

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

### Tatbestand

1. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein seit dem 1. Januar 2006 in der Rechtsform eines Einzelunternehmens selbständig tätiger Steuerberater, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelt.
2. Bis zum 31. Dezember 2005 war er Gesellschafter einer Steuerberatungsgesellschaft bürgerlichen Rechts. Er hatte ferner Büros in China und in der Schweiz.
3. Mit Schreiben vom 19. Juli 2011 ordnete der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) eine Außenprüfung beim Kläger wegen gesonderter Feststellung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Umsatzsteuer 2006 bis 2008 an. Die Prüfung sollte entsprechend einer telefonischen Absprache am 4. August 2011 um 14 Uhr in den Betriebsräumen des Klägers beginnen. Ferner führte das FA aus:
4. "Die Gewinnermittlung 2006 und 2007 mit Kontennachweisen und Anlageverzeichnissen für 'Z / B (China)' ist noch vorzulegen.

Zur Prüfung werden die Daten in digitaler Form auf einem maschinell verwertbaren Datenträger, entsprechend den Grundsätzen zum Datenzugriff zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU), benötigt (§ 147 Abs. 6 Satz 2 AO)."

5. Auf den dagegen eingelegten Einspruch des Klägers ergänzte das FA die Prüfungsanordnung mit Schreiben vom 12. August 2011 wie folgt:

- 6 "Als Prüfungsbeginn ist der 12.09.2011 um 9.00 Uhr im Büro ... vorgesehen. Als Prüfer sind Herr X, Finanzamt A und Herr P, Zentrales Konzernprüfungsamt M -Auslandsfachprüfung- vorgesehen. ..."

Die Gewinnermittlung 2006 und 2007 mit Kontennachweisen und Anlageverzeichnissen für 'Z / B (China)' und die Gewinnermittlung 2006 für 'Z / D (Schweiz)' ist noch vorzulegen. ..."

In einem Aktenvermerk zum Beginn der Außenprüfung am 12. September 2011 in den Geschäftsräumen des Klägers hielt der Prüfer fest, die Herausgabe eines Datenträgers sei verweigert worden. Es sei lediglich angeboten worden, die Prüfung am betrieblichen Datenverarbeitungssystem durchzuführen.

- 7 Mit seiner nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage machte der Kläger im Wesentlichen geltend, die Prüfungsanordnung sei rechtswidrig. Das FA habe eine unzulässige Anschlussprüfung i.S. des § 4 Abs. 1 der Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000) angeordnet.
- 8 Im Übrigen habe das FA zwar das Recht, im Rahmen einer Außenprüfung Einsicht in die gespeicherten Daten einer EDV-Buchführung zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Das FA habe aber mitgeteilt, die Daten auch über die Prüfung hinaus bis zur Bestandskraft von nach der Außenprüfung erlassenen Bescheiden auf seinem System zu speichern. Einer solchen Datenspeicherung müsse er nicht zustimmen.
- 9 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 268 veröffentlichten Urteil vom 7. November 2012 14 K 554/12 als unbegründet ab.
- 10 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 11 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die angefochtene Prüfungsanordnung vom 19. Juli 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung insoweit aufzuheben, als sie den Kläger zur Herausgabe eines maschinell verwertbaren Datenträgers zur Speicherung (jedenfalls über den Zeitraum der Außenprüfung hinaus) und zur Zulassung der Mitnahme durch den Prüfer verpflichtet.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise, sie als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Die Revisionsbegründung lasse schon nicht erkennen, dass der Kläger sein Vorbringen im Klageverfahren mit Blick auf das angefochtene Urteil nochmals überprüft und sich mit den Entscheidungsgründen auseinandergesetzt habe.
- 14 Zu Unrecht mache der Kläger geltend, dass die Daten nicht hinreichend gesichert seien. Denn Machtbereich der Finanzverwaltung im Außendienst sei auch das Notebook des Außenprüfers. Durch verschlüsselte Notebooks und durch entsprechende Nutzerrechte sei sichergestellt, dass die überlassenen Daten nur durch beauftragte Personen eingesehen werden könnten. Das Steuergeheimnis und die dargestellten Maßnahmen gewährleisteten, dass die aufgespielten Daten auch dann sicher seien, wenn sich der Prüfer mit seinem Notebook vom Prüfungsort entferne.
- 15 Nur bei Überlassung der Daten auf einem maschinell verwertbaren Datenträger sei es möglich, die Unterlagen und Aufzeichnungen unter Einsatz von Analyseprogrammen auszuwerten, die sich ausschließlich auf dem Notebook des Prüfers befänden. Da die Möglichkeit der Analyse ausscheide, wenn die Daten auf ein anderes Gerät als das Prüfer-Notebook aufgespielt würden, sei es regelmäßig ermessensgerecht, wenn das FA auf dem sog. Z3-Zugriff (Datenträgerüberlassung) bestehe.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16 1. Die Revision ist entgegen der Ansicht des FA zulässig, weil die Begründung des Klägers hinreichend deutlich macht, dass er in der weitgehend uneingeschränkten Speicherung der von ihm bei einer Außenprüfung zu überlassenden Besteuerungsdaten auf mobilen Rechnern der Finanzverwaltung eine durch § 147 Abs. 6 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) nicht gedeckte Beeinträchtigung seines Rechts auf Schutz seiner Besteuerungsdaten sieht.
- 17 2. Die Revision ist auch begründet; das angefochtene Urteil ist nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aufzuheben. Die angefochtene Prüfungsanordnung in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist in der Weise zu ändern, dass im Anschluss an den Satz "Zur Prüfung werden die Daten in digitaler Form auf einem maschinell verwertbaren Datenträger, entsprechend den Grundsätzen zum Datenzugriff

zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU), benötigt (§ 147 Abs. 6 Satz 2 AO)." folgender Satz ergänzt wird: "Die Herausgabe erfolgt nur zur Speicherung und Auswertung auf dem Rechner des Prüfers während der Prüfung in Ihren Geschäftsräumen oder zur Mitnahme durch den Prüfer für die Speicherung und Auswertung der Daten auf einem Rechner in den Diensträumen des Beklagten."

- 18** Zu Unrecht hat das FG aus § 147 Abs. 6 Satz 2 AO das Recht der Finanzverwaltung entnommen, aufgrund einer entsprechenden Prüfungsanordnung die ihr im Rahmen einer Außenprüfung in digitaler Form überlassenen Daten über den Zeitraum der Prüfung hinaus auf Rechnern außerhalb der Diensträume der Finanzverwaltung zu speichern.
- 19** Nach der Rechtsprechung können die Finanzbehörden auch bei Mittel-, Klein- und Kleinstbetrieben von Freiberuflern eine sog. Anschlussprüfung vornehmen (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. März 2006 IV B 14/05, BFH/NV 2006, 1253 zur Anschlussprüfung bei einer Steuerberaterin, unter Bezugnahme auf den BFH-Beschluss vom 20. Oktober 2003 IV B 67/02, BFH/NV 2004, 311, m.w.N.).
- 20** a) Dabei findet die Ermessensentscheidung über die Anordnung einer Außenprüfung in dem Willkür- und Schikaneverbot eine rechtliche Grenze (BFH-Urteil vom 28. September 2011 VIII R 8/09, BFHE 235, 298, BStBl II 2012, 395).
- 21** b) Im Zusammenhang einer solchen Außenprüfung stehen der Finanzverwaltung die Befugnisse aus § 147 Abs. 6 AO auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG --wie im Streitfall-- in Bezug auf alle Unterlagen zu, die der Steuerpflichtige nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren hat. Dies umfasst insbesondere das Recht der Finanzverwaltung, die Überlassung der gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger nach § 147 Abs. 6 Satz 2 Alternative 2 AO zu verlangen (BFH-Urteil vom 24. Juni 2009 VIII R 80/06, BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452, unter Bezugnahme auf den BFH-Beschluss vom 26. September 2007 I B 53, 54/07, BFHE 219, 19, BStBl II 2008, 415).
- 22** c) Diesem Datenzugriff steht grundsätzlich das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung nicht entgegen.
- 23** (1) Auch wenn das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) den Zugriff auf Daten bei Berufsgeheimnisträgern besonderen verfassungsrechtlichen Grenzen unterworfen hat (BVerfG-Beschluss vom 12. April 2005 2 BvR 1027/02, BVerfGE 113, 29), bleibt auch der freiberuflich tätige Steuerpflichtige ungeachtet seiner Pflicht zur Wahrung des Berufsgeheimnisses auf der Grundlage des § 200 Abs. 1 Satz 2 AO zur Mitwirkung verpflichtet.

Dies beruht im Wesentlichen darauf, dass

- das Steuergeheimnis (§ 30 AO) uneingeschränkt für die auf Grund des Datenzugriffs gewonnenen Informationen gilt,
  - im Falle der Datenträgerüberlassung die zur Auswertung überlassenen Datenträger spätestens nach Bestandskraft der auf Grund der Außenprüfung ergangenen Bescheide an den Steuerpflichtigen zurückzugeben oder zu löschen sind und
  - dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt wird, nicht relevante oder dem Berufsgeheimnis unterliegende Daten Zugriffsbeschränkungen zu unterwerfen, um damit sicherzustellen, dass die Außenprüfung auf diese Daten nicht zugreifen kann (vgl. Schaumburg, Deutsches Steuerrecht 2002, 828, 836; Drüen, Steuer und Wirtschaft 2003, 205, 216: Grundrecht auf Datenschutz formell durch die neuen Vorschriften zur digitalen Außenprüfung in zulässiger Weise beschränkt).
- 25** (2) Dementsprechend hat der erkennende Senat entschieden, dass das Finanzamt auch bei Berufsgeheimnisträgern die Vorlage derjenigen Steuerunterlagen verlangen kann, aus denen nach Anonymisierung die Identität der Mandanten und die Tatsache ihrer Beratung nicht zu ersehen sind (BFH-Urteil vom 28. Oktober 2009 VIII R 78/05, BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455). Dies steht mit der Entscheidung des BVerfG in BVerfGE 113, 29 in Einklang, weil der Zugriff auf anonymisierte Daten nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit das legitime Interesse der Finanzverwaltung an der Verifikation des Sachverhalts umsetzt und nicht übermäßig in Rechte des Steuerpflichtigen eingreift (BFH-Urteil vom 8. April 2008 VIII R 61/06, BFHE 220, 313, BStBl II 2009, 579).

- 26** d) Indessen gebietet es der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, 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.
- 27** 3. Nach diesen Grundsätzen hat die vorinstanzliche Entscheidung die angefochtene Prüfungsanordnung zu Unrecht als rechtmäßig beurteilt.
- 28** a) Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO lagen allerdings vor; ebenso war im Streitfall nach den für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG kein Anhaltspunkt für willkürliche Motive beim Erlass der --sachlich mit dem Rechtsformwechsel begründeten-- Prüfungsanordnung gegeben (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 235, 298, BStBl II 2012, 395; zu den Begründungsanforderungen vgl. BFH-Urteil vom 20. Oktober 1988 IV R 104/86, BFHE 155, 4, BStBl II 1989, 180, m.w.N.).
- 29** b) Zu Unrecht hat das FG aber die datenschutzrechtlichen Einwendungen des Klägers als nicht entscheidungserheblich angesehen.
- 30** Auf der Grundlage der Ausführungen unter II.2.c war der Kläger zwar nach den Grundsätzen der Senatsrechtsprechung (BFH-Urteile in BFHE 220, 313, BStBl II 2009, 579, sowie in BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455) und auch vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des BVerfG (Beschluss in BVerfGE 113, 29) zur Mitwirkung durch Überlassung der Datenträger verpflichtet.
- 31** Gleichwohl gebietet es der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der Gefahr einer missbräuchlichen Verwendung der Daten 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 und wenn nach dem tatsächlichen Abschluss der Außenprüfung die nach § 146 Abs. 6 AO überlassenen Daten bzw. die entsprechenden Datenträger nur noch in den Diensträumen der Finanzverwaltung gespeichert bzw. aufbewahrt werden, soweit und solange sie noch für Zwecke des Besteuerungsverfahrens (z.B. bis zum Abschluss etwaiger Rechtsbehelfsverfahren) benötigt werden. Für die Zeit nach Abschluss der Außenprüfung ist ein weitergehendes Interesse der Finanzverwaltung an der Speicherung der Daten auf mobilen Rechnern ersichtlich nicht mehr höher zu bewerten als das Interesse der Steuerpflichtigen an der Sicherheit ihrer Steuerdaten.
- 32** Die räumliche Beschränkung des Datenzugriffs folgt zudem eindeutig aus dem Wortlaut des § 200 Abs. 2 AO und des § 6 BpO 2000, wonach der Steuerpflichtige die prüfungsrelevanten Unterlagen nur in seinen Geschäftsräumen, notfalls auch in seinen Wohnräumen oder an Amtsstelle vorzulegen hat. Ein anderer Prüfungsort kommt nur ausnahmsweise in Betracht. Nach der gesetzlichen Regelung besteht danach keine Ermächtigung für die Finanzverwaltung, die Herausgabe digitalisierter Steuerdaten auf mobile Rechner des Prüfers zur Verwendung außerhalb der Geschäftsräume oder ihrer Diensträume zu verlangen.
- 33** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)