4.3 Arten des Datenzugriffs

Die Finanzbehörde hat das Recht, die mit Hilfe eines DV-Systems erstellten und nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen durch Datenzugriff zu prüfen. Das Recht auf Datenzugriff steht der Finanzbehörde nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen (steuerliche Außenprüfungen und eingeschränkt bei Nachschauen) zu. Durch die Regelungen zum Datenzugriff wird der sachliche Umfang der Außenprüfung (§ 194 AO) nicht erweitert; er wird durch die Prüfungsanordnung (§ 196 AO, § 5 BpO) bestimmt (GoBD, Rz. 158).

Eine Außenprüfung, die aufgrund einer gegenüber dem Steuerpflichtigen nicht wirksam gewordenen Prüfungsanordnung (z.B. wegen unzutreffender Adressierung) durchgeführt wird, kann den Ablauf der Festsetzungsfrist nicht hemmen. Ist Festsetzungsverjährung eingetreten, ermöglicht es der Grundsatz von Treu und Glauben nicht, dass zu Lasten des Steuerpflichtigen ein erloschener Steueranspruch wieder auflebt; dies gilt unabhängig davon, ob dem Steuerpflichtigen der Eintritt der Verjährung „vorwerfbar" ist oder nicht (BFH, Urteil vom 11.11.2020, XI R 11/18 BStBl II 2021, 415).

Zulässig ist eine Betriebsprüfung auch nach dem Tod des Steuerpflichtigen; in diesen Fällen ist die Prüfungsanordnung an den oder die Erben bekanntzugeben (vgl. AEAO zu § 197, Rz. 8). Hat eine Erbengemeinschaft keinen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten benannt, ist die Prüfungsanordnung an jeden Miterben bekannt zu geben (vgl. AEAO zu § 197, Rz. 8.2).

Hinweis!

Der BFH hat mit Urteil vom 16.12.2014, VIII R 52/12, BFH/NV 2015, 1455 entschieden, dass datenschutzrechtliche Belange sowie die gesetzlich vorgesehene räumliche Beschränkung des Datenzugriffs bei der Anordnung einer Außenprüfung zu berücksichtigen sind. Demnach kann die Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung 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. Die räumliche Beschränkung des Datenzugriffs folgt u.a. eindeutig aus dem Wortlaut des § 200 Abs. 2 AO und des § 6 BpO. 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. Der BFH ist in diesem Punkt der Rechtsauffassung des Steuerpflichtigen gefolgt; nach dem

Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss der möglichen Gefahr einer missbräuchlichen Verwendung der Daten (z.B. im Fall des Diebstahls des Prüfer-Notebooks) in angemessener Weise Rechnung getragen werden.

Der Finanzbehörde stehen hinsichtlich des Datenzugriffs **drei gleichberechtigte Möglichkeiten** zur Verfügung (GoBD, Rz. 158 ff.), nämlich durch:

- Unmittelbaren Datenzugriff („Z1"-Methode),
- Mittelbaren Datenzugriff („Z2"-Methode) oder
- Datenträgerüberlassung („Z3"-Methode).

Die Entscheidung, welche Möglichkeit des Datenzugriffs genutzt wird, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen. Die Finanzverwaltung kann den Datenzugriff natürlich auch durch Kombination der zulässigen Methoden ausüben. Sofern noch nicht mit der Außenprüfung begonnen wurde, ist es im Falle eines Systemwechsels oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem ausreichend, wenn nach Ablauf des 5. Kalenderjahres, das auf die Umstellung folgt, nur noch der Z3-Zugriff (= Datenträgerüberlassung, Tzn. 167 bis 170) zur Verfügung gestellt wird (GoBD, Tzn. 163, 164). Zu Fragen des Systemwechsels s. auch Kap. 5.2.

Gemäß LfSt Bayern vom 20.01.2017, S 0317.1.1 – 5/3 St 42 besteht für den einzelnen Steuerpflichtigen regelmäßig keine sachliche Härte i.S.v. § 148 Satz 1 AO, wenn er sich aufgrund der o.g. Gesetzesänderung gezwungen sieht, ein neues Archivierungssystem einzuführen. Hieraus resultierende finanzielle Belastungen entstehen nämlich allen Aufbewahrungspflichtigen gleichermaßen und können deshalb nicht nach § 148 AO gemildert werden (vgl. Urteil des FG des Saarlandes vom 18.12.1996, 1 K 55/96, EFG 1997, 587).

Die Form, der Umfang und der Inhalt der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen sowie der zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen werden im Wege der Erstqualifikation durch den Steuerpflichtigen bestimmt. Die Finanzverwaltung stellt ausdrücklich fest, dass diese nicht abstrakt für alle Unternehmen abschließend definiert werden kann, weil die betrieblichen Abläufe, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Aufzeichnungen und Unterlagen sowie die eingesetzten Buchführungs- und Aufzeichnungssysteme in den Unternehmen dazu zu unterschiedlich sind (GoBD, Rz. 6). Dies ist nun aber nicht so zu verstehen, dass allein der Steuerpflichtige den Umfang der Aufzeichnungspflichten und daraus resultierend den Umfang der Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten definieren kann.

Bei (nach Ansicht des Finanzamts) unzutreffender Qualifizierung der Daten kann die Finanzbehörde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens verlangen, dass z.B. der Datenzugriff auch auf andere, nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften tatsächlich aufgezeichnete und aufbewahrte Daten nachträglich ermöglicht wird (GoBD, Rz. 161).

Hinweis!

Neben den Daten an sich muss auf Verlangen auch der Teil der **Verfahrensdokumentation** zur Verfügung gestellt werden, der einen vollständigen Systemüberblick ermöglicht und für das Verständnis des DV-Systems erforderlich ist, wie z.B. ein Überblick über alle im DV-System vorhandenen Informationen, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen betreffen, z.B. Beschreibungen zu Tabellen, Feldern, Verknüpfungen und Auswertungen. Diese Angaben sind erforderlich, damit die Finanzverwaltung das durch den Steuerpflichtigen ausgeübte Erstqualifikationsrecht prüfen und Aufbereitungen für die Datenträgerüberlassung erstellen kann. Soweit in Bereichen des Unternehmens betriebliche Abläufe mit Hilfe eines DV-Systems abgebildet werden, sind die betroffenen DV-Systeme durch den Steuerpflichtigen zu identifizieren, die darin enthaltenen Daten nach Maßgabe der außersteuerlichen und steuerlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (vgl. GoBD, Rz. 3–5) zu qualifizieren (Erstqualifizierung) und für den Datenzugriff in geeigneter Weise vorzuhalten (siehe auch GoBD, Rz. 142 ff.).

Der Datenzugriff muss **geeignet, erforderlich** und **angemessen** sein!

4.3.1 Unmittelbarer Datenzugriff (Z1)

Unter „unmittelbarem Datenzugriff" (GoBD, Rz. 165) versteht man das Recht der Finanzbehörde zum unmittelbaren „Nur-Lesezugriff" der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten unter Nutzung der Hard- und Software des Datenverarbeitungssystems des Steuerpflichtigen **vor Ort**. Diese Zugriffsform umfasst das Lesen, Filtern und Sortieren der Daten ggf. unter Nutzung der im Datenverarbeitungssystem vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten.

Eine Fernabfrage (Online-Zugriff) durch die Finanzbehörde von Amtsstelle aus ist entgegen den ursprünglichen Absichten des Gesetzgebers im Rahmen der Zugriffsrechte nicht umgesetzt worden. Der unmittelbare Datenzugriff beschränkt sich also auf die Einsicht der Daten anlässlich einer Außenprüfung vor Ort. Nicht erlaubt ist z.B. der Download der Daten zur weiteren elektronischen Auswertung.

Hinweis!

Die DFKA-Taxonomie-Kassendaten standen seit Anfang August 2018 allen Interessierten über die Homepage des Verbands (https://dfka.net/taxonomie) für eine Pilotierung der Datensatzbeschreibung zur Verfügung. Der Arbeitskreis versprach sich durch die Pilotierung weiterreichende Anregungen von Kassenherstellern und Softwareanbietern für die Finalisierung des Projekts. Die Freigabe des Standards der DFKA-Taxonomie-Kassendaten ist am 06.02.2019 erfolgt.

6.3.5 Steuerliche Behandlung der Kosten der erstmaligen Implementierung einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE)

Durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen wurde in § 146a AO geregelt, dass seit dem 01.01.2020 die Pflicht besteht, jedes eingesetzte elektronische Aufzeichnungssystem im Sinne des § 146a Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 1 Satz 1 KassenSichV sowie die damit zu führenden digitalen Aufzeichnungen durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) zu schützen (s. Kap. 6.3.2).

Das BMF hat mit Schreiben vom 21.08.2020 zur **Frage der steuerlichen Behandlung von Kosten im Zusammenhang mit der TSE von Kassen** Stellung genommen (IV A 4 – S 0316-a/19/10006 :007, IV C 6 – S 2134/19/10007 :003, DOK 2020/0834574, BStBl I 2020, 1047).

Die aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle bestehenden TSE werden in verschiedenen Ausführungen angeboten. Das Sicherheitsmodul gibt der TSE dabei ihr Gepräge.

Zu den **TSE-Ausführungen** gehören z.B. USB-Sticks oder (micro)SD-Karten. Darüber hinaus werden auch Ausführungen angeboten, bei denen die TSE in ein anderes Gerät, z.B. Drucker oder elektronisches Aufzeichnungssystem, verbaut wird. Schließlich gibt es noch Hardware zur Einbindung mehrerer TSE über ein lokales Netzwerk (sog. „LAN-TSE“ oder Konnektoren) und sog. Cloud-TSE.

Eine **TSE** stellt sowohl in Verbindung mit einem Konnektor als auch als USB-Stick, (micro) SD-Karte u.ä. ein selbständiges Wirtschaftsgut dar, das aber nicht selbständig nutzbar ist. Die Aufwendungen für die Anschaffung der TSE sind daher zu aktivieren und über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von drei Jahren abzuschreiben. Ein Sofortabzug nach § 6 Abs. 2 EStG oder die Bildung eines Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a EStG scheiden mangels selbständiger Nutzbarkeit aus.

Nur wenn die TSE direkt als Hardware fest eingebaut wird, geht ihre Eigenständigkeit als Wirtschaftsgut verloren. Die Aufwendungen sind als nachträgliche Anschaffungskosten des jeweiligen Wirtschaftsguts zu aktivieren, in das die TSE eingebaut wurde, und über dessen Restnutzungsdauer abzuschreiben.

Laufende Entgelte, die z.B. für sog. Cloud-Lösungen zu entrichten sind, sind regelmäßig sofort als Betriebsausgaben abziehbar.

Die **einheitliche digitale Schnittstelle** umfasst die Schnittstelle für die Anbindung der TSE an das elektronische Aufzeichnungssystem sowie die digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme (DSFinV-K).

Die Aufwendungen für die Implementierung der einheitlichen digitalen Schnittstelle sind Anschaffungsnebenkosten des Wirtschaftsgutes „TSE".

Hinweis!

Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn die Kosten für die nachträgliche erstmalige Ausrüstung bestehender Kassen oder Kassensysteme mit einer TSE und die Kosten für die erstmalige Implementierung der einheitlichen digitalen Schnittstelle eines bestehenden elektronischen Aufzeichnungssystems in voller Höhe sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden.

6.3.6 Übergangsregelungen

Wurden Registrierkassen nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft, die den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften entsprechen, aber die bauartbedingt nicht aufrüstbar waren, sodass sie die Anforderungen des § 146a AO nicht erfüllten, durften diese bis zum 31.12.2022 abweichend von den Vorschriften der §§ 146a und 379 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 AO weiterverwendet werden (Art. 97 „Übergangsvorschriften", § 30 Abs. 3 EGAO).

Für nicht aufrüstbare gebrauchte Geräte, die nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 in Verkehr gebracht wurden, aber erst nach dem 01.01.2020 vom Steuerpflichtigen erworben wurden, gilt die zuvor genannte Übergangsregelung des § 30 Abs. 3 EGAO nicht, da sie zum besagten Zeitpunkt nicht mehr vertrieben werden durften. Die Geräte dürfen also nicht genutzt werden.

Hinweis!

Wer mit der Aufrüstung seines Kassensystems bis zum 31.12.2022 gewartet hat, obwohl sein Kassensystem aufrüstbar war, hat damit eine Ordnungswidrigkeit (s. Kap. 8) nach § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i.V.m. Abs. 6 AO begangen, die mit bis zu 25.000 € Bußgeld belegt ist. Das Bußgeld kann unabhängig davon, ob es tatsächlich eine Manipulation oder Steuerverkürzung gegeben hat, verhängt werden.

Es ist zulässig, dass innerhalb eines Unternehmens bzw. einer Filiale Kassen mit angeschlossener TSE und bauartbedingt nicht aufrüstbaren Kassen zeitgleich bis zum 31.12.2022 verwendet werden, sofern diese Kassen nicht in einem Verbundsystem zusammen eingebunden sind.

6.4 § 147 AO – Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen

Seit dem **01.01.2002** sind Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 AO, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind, während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufzubewahren (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO).

Insbesondere müssen alle steuerlich relevanten Einzeldaten (Einzelaufzeichnungspflicht, s. Kap. 6.2.3 bzw. 6.2.4) einschließlich etwaiger mit dem Gerät elektronisch erzeugter Rechnungen i.S.d. § 14 UStG unveränderbar und vollständig aufbewahrt werden. Eine Verdichtung dieser Daten oder die ausschließliche Speicherung der Rechnungsendsummen ist unzulässig. Ein ausschließliches Vorhalten aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ausgedruckter Form ist nicht ausreichend. Die digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen müssen in einem auswertbaren Datenformat vorliegen.

Hinweis!

Die Vielzahl und unterschiedliche Ausgestaltung und Kombination der DV-Systeme für die Erfüllung außersteuerlicher oder steuerlicher Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten lassen keine allgemein gültigen Aussagen der Finanzbehörde zur Konformität der verwendeten oder geplanten Hard- und Software zu. Dies gilt umso mehr, als weitere Kriterien (z.B. Releasewechsel, Updates, die Vergabe von Zugriffsrechten oder Parametrisierungen, die Vollständigkeit und Richtigkeit der eingegebenen Daten) erheblichen Einfluss auf die Ordnungsmäßigkeit eines DV-Systems und damit auf die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen haben können. **Positivtestate**

zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung – und damit zur Ordnungsmäßigkeit DV-gestützter Buchführungssysteme – werden weder im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung noch im Rahmen einer verbindlichen Auskunft erteilt. „Zertifikate" oder „Testate" Dritter können bei der Auswahl eines Softwareproduktes dem Unternehmen als Entscheidungskriterium dienen, entfalten jedoch aus den zuvor genannten Gründen gegenüber der Finanzbehörde keine Bindungswirkung (GoBD, Rz. 179–181).

Soweit z.B. Registrierkassen, Taxameter und ähnliche Geräte bauartbedingt den gesetzlichen Anforderungen zur Speicherung und Lesbarmachung nicht oder nur teilweise genügten, wurde es nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige diese Geräte längstens bis zum 31.12.2016 in seinem Betrieb weiterhin einsetzte (BMF, Schreiben vom 26.11.2010 zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften).

Seit dem **1. Januar 2017** müssen Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 AO, die mittels elektronischer Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxametern und Wegstreckenzähler erstellt worden sind, für die Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufbewahrt werden (§ 147 Abs. 2 AO).

Hinweis!

Kassenfunktion haben elektronische Aufzeichnungssysteme dann, wenn diese der Erfassung und Abwicklung von zumindest teilweise baren Zahlungsvorgängen dienen können. Dies gilt auch für vergleichbare elektronische, vor Ort genutzte Zahlungsformen (elektronisches Geld wie z.B. Geldkarte, virtuelle Konten oder Bonuspunktesysteme von Drittanbietern) sowie an Geldes statt angenommener Gutscheine, Guthabenkarten, Bons und dergleichen (Nr. 1.2 des AEAO zu § 146a).

7. Nachschauen

Die sog. Nachschauen (Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG, Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g EStG und die Kassen-Nachschau nach § 146b AO) stellen eine gesonderte Prüfungsart der Finanzverwaltung dar. Es handelt sich in diesen Fällen nicht um eine Außenprüfung i.S.d. §§ 193 ff. AO.

7.1 Umsatzsteuer-Nachschau

§ 27b UStG, eingeführt zum **01.01.2002** durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz (StVBG) vom 19.12.2001 (BGBl I 2001, 3922; BStBl I 2002, 32) regelt die sog. Umsatzsteuer-Nachschau.

§ 27b Abs. 1 UStG räumt zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung der Umsatzsteuer den damit betrauten Amtsträgern der Finanzbehörden die Möglichkeit ein, ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung Grundstücke und Räume von Personen, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausüben, während der Geschäfts- und Arbeitszeiten zu betreten, um Sachverhalte, die für die (Umsatz-)Besteuerung erheblich sein können, festzustellen. Dabei dürfen Wohnräume gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden. Seit dem Inkrafttreten sind die Vorschriften zur Umsatzsteuer-Nachschau nur geringfügig geändert worden. Sie gehört inzwischen zum festen Instrumentarium der Finanzbehörden hinsichtlich der Überprüfung umsatzsteuerlich relevanter Sachverhalte.

Die Umsatzsteuer-Nachschau wird nicht angekündigt; der Umstand, dass der Unternehmer sich hierauf nicht vorbereiten kann und soll, ist ein wesentlicher Grund für die Einführung dieses Kontrollinstruments.

Die Nachschau ist keine Außenprüfung. Insofern finden auch die der Außenprüfung vorbehaltenen Vorschriften der §§ 193 ff. AO (z.B. Schlussbesprechung und Prüfungsbericht) sowie des § 147 Abs. 6 AO (uneingeschränkte Ausübung des digitalen Datenzugriffs durch die Finanzbehörde) keine Anwendung.

Die Finanzbehörde kann ohne vorherige Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung zu einer **Außenprüfung nach § 193 AO** übergehen, wenn die durch die Umsatzsteuer-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben; auf diesen Übergang ist schriftlich hinzuweisen (vgl. § 27b Abs. 3 UStG).

Ein **Übergang zu einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung** ist regelmäßig dann geboten, wenn die sofortige Aufklärung des steuerlich relevanten Sachverhalts möglich und

sinnvoll erscheint oder die sofortige und abschließende Sachverhaltsaufklärung nach der durchgeführten Umsatzsteuer-Nachschau erforderlich erscheint und nach dem Übergang die folgende Außenprüfung für die Steuerfestsetzung eintreten soll (FG Hamburg Urteil vom 11.04.2018, 6 K 44/17, EFG 2018, 1146).

Durch die Umsatzsteuer-Nachschau wird die Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 AO nicht gehemmt. Dies kommt nur dann in Betracht, wenn nach § 27b Abs. 3 UStG zu einer Außenprüfung übergegangen wird.

Die von der Umsatzsteuer-Nachschau betroffenen Personen haben den mit ihrer Durchführung betrauten Amtsträgern auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden über die der Umsatzsteuer-Nachschau unterliegenden Sachverhalte vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, soweit dies zur Feststellung einer steuerlichen Erheblichkeit zweckdienlich ist. Soweit diese Unterlagen mithilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt wurden, können die Amtsträger die gespeicherten Daten einsehen (Leseberechtigung) und soweit erforderlich hierfür das betriebliche Datenverarbeitungssystem nutzen (vgl. § 27b Abs. 2 UStG). Dabei reicht es nicht aus, wenn der Unternehmer nur entsprechende Papierausdrucke aus dem Datenverarbeitungssystem bereitstellt (Abschn. 27b Abs. 5 Satz 8 UStAE). Weitergehende Datenzugriffsrechte sind ausgeschlossen, da der Amtsträger im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau hierzu nicht ermächtigt ist.

Hinweis!

Anders als bei Maßnahmen nach § 93 AO (Auskunftspflicht der Beteiligten und anderer Personen) bedarf es für Maßnahmen nach § 27b UStG keines „hinreichenden Anlasses“ und keines konkreten Besteuerungsverfahrens. Die Vorschrift soll präventiv wirken, da der von den Ermittlungen vor Ort betroffene Steuerpflichtige frühzeitig dazu angehalten wird, seinen steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen. Die Ermittlungen vor Ort haben auch Kontrollfunktion. Da die allgemeine Nachschau in erster Linie einer zeitnahen und kursorischen Kontrolle dient und die Vorschriften über die Außenprüfung nicht verdrängen soll, sollen vertiefte Ermittlungen weiterhin einer Außenprüfung vorbehalten bleiben.

Steuererhebliche Sachverhalte, durch die eine Umsatzsteuer-Nachschau veranlasst werden kann, können dabei z.B. sein:

- Fragen im Zusammenhang mit der Unternehmerexistenz, insbesondere bei neu gegründeten Unternehmen,
- das Vorhandensein von Anlage- bzw. Umlaufvermögen,
- einzelne Eingangs- oder Ausgangsrechnungen,

8. Ordnungswidrigkeiten

Ordnungswidrig i.S.d. § 379 Abs. 1 AO handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig unrichtige Belege ausstellt, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind, Belege gegen Entgelt in den Verkehr bringt oder wer nach dem Gesetz buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig verbucht bzw. verbuchen lässt.

Zur Sanktionierung von Verstößen wurde der Steuergefährdungstatbestand des § 379 Abs. 1 AO um die Nummern 4 bis 6 erweitert. Dies war notwendig, um den neuen gesetzlichen Verpflichtungen des § 146a AO Rechnung zu tragen.

Danach handelt ebenfalls ordnungswidrig, wer vorsätzlich oder leichtfertig:

- nach Nr. 4: entgegen § 146a Abs. 1 Satz 1 AO ein dort genanntes System nicht oder nicht richtig verwendet,
- nach Nr. 5: entgegen § 146a Abs. 1 Satz 2 AO ein dort genanntes System nicht oder nicht richtig schützt oder
- nach Nr. 6: entgegen § 146a Abs. 1 Satz 5 AO gewerbsmäßig ein dort genanntes System oder eine dort genannte Software bewirbt oder in den Verkehr bringt.

Die zuvor genannten Ordnungswidrigkeiten können mit einer Geldbuße bis zu 25.000 € geahndet werden, wenn die Handlung nicht sogar als leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO geahndet werden kann (§ 379 Abs. 4 AO). In diesem Fall kann die Geldbuße gemäß § 378 Abs. 2 AO bis zu 50.000 € betragen.

Hinweis!

§ 379 AO in der geänderten Fassung gilt erstmals für Kalenderjahre nach Ablauf des 31. Dezember 2019.

9. Festsetzung eines Verzögerungsgeldes

Nur der ordnungsmäßigen Buchführung kommt Beweiskraft zu (§ 158 AO). Verstöße gegen die Vorschriften zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 140 bis 147 AO) können z.B. die Anwendung von Zwangsmitteln nach § 328 AO, eine Schätzung nach § 162 AO oder eine Ahndung nach § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 3 AO zur Folge haben. Die Verletzung der Buchführungspflichten ist unter den Voraussetzungen der §§ 283 und 283b StGB (sog. Insolvenzstraftaten) strafbar (Nr. 1 des AEAO zu § 146).

Durch das JStG 2009 wurde mit § 146 Abs. 2b AO (durch JStG 2020 mit Wirkung ab dem 29.12.2020 zu § 146 Abs. 2c AO geworden) als weitere Sanktionsmöglichkeit ein **Verzögerungsgeld von 2.500 € bis 250.000 €** eingeführt, u.a. wenn der Steuerpflichtige den Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO nicht einräumt. Die Höhe des Verzögerungsgeldes hat sich dabei nach den Umständen des Einzelfalls zu richten.

Hinweis!

Die Festsetzung eines Verzögerungsgelds nach § 146 Abs. 2c AO im Zusammenhang mit Mitwirkungsverstößen im Rahmen von Außenprüfungen ist nicht auf Fälle beschränkt, bei denen die elektronische Buchführung in einem Drittstaat (bis 31.12.2020: im Ausland) geführt und/oder aufbewahrt wird.

Eine mehrfache Festsetzung eines Verzögerungsgelds wegen fortdauernder Nichtvorlage derselben Unterlagen ist jedoch nicht zulässig (BFH-Beschlüsse vom 16.06.2011, IV B 120/10, BStBl II 2011, 855 und vom 28.06.2011, X B 37/11, BFH/NV 2011, 1833). Wird die Verpflichtung nach Festsetzung des Verzögerungsgelds erfüllt, so ist der Vollzug nicht einzustellen.

Die **Festsetzung eines Verzögerungsgeldes nach § 146 Abs. 2c AO gegenüber einem Rechtsanwalt wegen Nichteinräumung eines Datenzugriffs** bezüglich der von ihm betreuten steuerlichen Mandate ist ermessensfehlerhaft, wenn sie mit einer potenziellen Wiederholungsgefahr begründet wird. Die angenommene potenzielle Wiederholungsgefahr ist eine sachfremde Erwägung, die mit dem Zweck des Verzögerungsgeldes nicht vereinbar ist. Berücksichtigt werden dürfen insoweit allein Verzögerungen beim Steuerpflichtigen, nicht aber generalpräventive Aspekte. Die Festsetzung eines Verzögerungsgeldes nach § 146 Abs. 2c AO ist auch ermessensfehlerhaft, wenn das Finanzamt über den Aussetzungsantrag zur Datenüberlassung noch nicht entschieden hat, ohne Ermessenserwägungen anzustellen, warum auf die