

## Inhaltsverzeichnis

Einleitung und Gang der Untersuchung.....	1
A. Von der Buchprüfung der Reichsabgabenordnung zur digitalen Außenprüfung.....	2
I. Reichsabgabenordnung.....	2
II. Abgabenordnung 1977 .....	3
III. Einzug der Technik .....	4
IV. Notwendigkeit einer gesetzlichen Regelung.....	5
B. Gesetzgebungsverfahren.....	8
I. Änderungsvorschlag vom Referatsleiter bei der Bundesbetriebsprüfung .....	8
II. Steuerbereinigungsgesetz .....	9
III. Steuersenkungsgesetz.....	9
C. Motive für die Einführung des Datenzugriffs.....	15
D. Die gesetzliche Ausgestaltung der digitalen Außenprüfung.....	16
I. Unverzügliche Lesbarmachung.....	16
II. Ausdruck von Daten.....	17
III. Die drei Datenzugriffsformen .....	17
1. Unmittelbarer Datenzugriff.....	18
2. Mittelbarer Datenzugriff.....	21
3. Datenträgerüberlassung .....	23
IV. Unterstützungspflichten .....	25
V. Ermessen.....	26
VI. Rechtsnatur des Datenzugriffs .....	27
VII. Kosten des Datenzugriffs.....	30
VIII. Zeitlicher Anwendungsbereich.....	31
E. Die Datenzugriffsbefugnis nach § 147 Abs. 6 AO .....	33
I. Datenzugriffsberechtigung.....	33
1. Im Rahmen einer Außenprüfung.....	33
a) Sachlicher Umfang.....	33

b) Zeitlicher Umfang .....	33
c) Außenprüfung .....	35
aa) Allgemeines .....	35
bb) Einzelfälle .....	36
cc) Steuerfahndungsprüfung .....	37
dd) Betriebsnahe Veranlagung .....	38
ee) Umsatzsteuer-Nachschau .....	39
ff) Liquiditätsprüfung .....	39
gg) Bestandsaufnahme .....	40
hh) Außenprüfung im materiellen Sinn .....	40
2. Finanzbehörde .....	42
3. Ort des Datenzugriffs .....	42
II. Datenzugriffsverpflichtung .....	45
1. Außenprüfungsverpflichtung .....	45
2. Buchführungs- und Aufzeichnungsverpflichtung .....	45
a) Derivative Aufzeichnungs- und Buchführungspflicht .....	46
aa) Bücher und Aufzeichnungen .....	46
bb) Steuerliche Bedeutung .....	50
b) Originäre Buchführungspflicht .....	51
c) Freiwillig geführte Bücher und Aufzeichnungen .....	51
aa) Datenzugriffsverpflichtung folgt aus § 146 Abs. 6 AO .....	51
bb) Kein Datenzugriff auf freiwillig geführte Bücher und Aufzeichnungen .....	52
cc) Stellungnahme .....	52
d) Methode der Einkünfteermittlung und Einkunftsart .....	54
3. Erstellung der Unterlagen auf Datenverarbeitungssystemen .....	55
III. Umfang des Datenzugriffs .....	56
1. Unterlagen im Sinne des § 147 Abs. 1 AO .....	57
a) Unterlagen im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 1-4a AO .....	58
b) Sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind (§ 147 Abs. 1 Nr. 5 AO) .....	59

aa) Ergänzungsfunktion des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO.....	60
bb) Weite Auslegung des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO.....	60
cc) Akzessorität der Aufbewahrungspflicht zur Aufzeichnungspflicht .....	60
dd) Stellungnahme .....	61
c) Trennung zwischen sachverhaltserfassenden und –würdigenden Unterlagen.....	63
d) Qualifikation.....	66
2. Mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellte Unterlagen.....	67
a) Datenverarbeitungssystem.....	67
b) Zeitpunkt der Erstellung.....	67
c) Art der Erstellung.....	67
3. Maschinell auswertbare Daten .....	70
a) Verhältnis von Unterlagen und Daten.....	70
b) Maschinelle Auswertbarkeit.....	70
4. Daten aus datenverarbeitungsgestützten Buchführungssystemen .....	73
5. Einzelfälle .....	75
a) Daten aus dem datenverarbeitungsgestützten Buchführungs- system .....	75
b) Daten aus vorgelagerten Systemen und Nebensystemen .....	76
c) Textdokumente .....	77
d) E-Mails .....	79
e) Unternehmensinterne Daten .....	81
6. Datenzugriff bei der Außenprüfung von Berufsgeheimnisträgern und ihren Hilfspersonen .....	82
7. Lesbarmachung gem. § 147 Abs. 5 1. HS AO.....	84
F. Archivierung der Daten.....	87
I. Anpassung an den Datenzugriff.....	87
II. Maschinelle Auswertbarkeit .....	89
1. Unmittelbarer und mittelbarer Datenzugriff.....	89
2. Datenträgerüberlassung .....	94
III. Inhouse-Formate .....	98

## XII

IV. Verhältnis zu den GoBS.....	99
V. Ort der Archivierung .....	102
G. Folgen von Pflichtverletzungen des Steuerpflichtigen im Zusammen- hang mit dem Datenzugriff .....	107
I. Pflichtverletzungen im Vorfeld der Außenprüfung .....	107
1. Allgemeines.....	107
2. Nichterfüllung des Erfordernisses der maschinellen Auswertbar- keit .....	109
a) Zwangsmaßnahmen.....	109
b) Schätzung .....	111
aa) Grundsatz: Keine Schätzungsbefugnis bei lediglich fehlender maschineller Auswertbarkeit.....	111
bb) Ausnahme: Digitale Abwicklung der Geschäftsvorfälle.....	113
c) Straf- und bußgeldrechtliche Ahndung .....	114
aa) Steuergefährdung, § 379 AO .....	114
bb) Verbrauchsteuergefährdung, § 381 AO .....	115
cc) Verletzung der Buchführungspflicht, § 283b StGB .....	115
d) Versagung von Steuervergünstigungen .....	115
e) Steuerzuschlag .....	117
f) Gewerbeuntersagung wegen Unzuverlässigkeit, § 35 GewO .....	118
3. Falsche Erstqualifikation der Daten .....	119
a) Aufbewahrung als Erfüllung der sphärenorientierten Mitverant- wortung... ..	119
b) Zum Verhältnis der Aufbewahrungs- zur Vorlagepflicht.....	121
c) Analoge Anwendung des § 147 Abs. 6 AO .....	124
d) Schätzungsbefugnis.....	125
e) Sonstige Folgen.....	126
4. Unverschuldeter Datenverlust.....	126
5. Folgenumgehung durch Antrag auf Bewilligung von Erleichterun- gen nach § 148 AO .....	128
II. Pflichtverletzungen im Rahmen der Außenprüfung .....	131
1. Zwangsmaßnahmen .....	131

2. Schätzung .....	132
3. Sonstige Folgen .....	132
4. Verzögerungsgeld.....	133
a) Zweck und Rechtsnatur .....	133
b) Tatbestand.....	134
aa) Rückverlagerung und Mitteilung nach § 146 Abs. 2a AO .....	134
bb) Einräumung des Datenzugriffs, Auskunfts- und Vorlage- pflichten.....	134
cc) Angemessene Frist .....	135
dd) Auslandsverlagerung ohne Zustimmung .....	135
ee) Verschulden .....	136
c) Rechtsfolge: Ermessen .....	136
5. Anwendung des § 148 AO .....	137
H. Auswertungsmöglichkeiten durch den Datenzugriff .....	138
I. Datenanalyse .....	139
1. Wichtige Analysetools.....	139
2. Datenzugriffsgestützte Prüffelder .....	140
II. Statistische Testverfahren.....	141
1. Benford-Gesetz.....	141
2. Chi-Quadrat-Anpassungstest .....	143
3. Risiken des Einsatzes bei steuerlichen Prüfungen.....	144
4. Die neuen empirischen Prüfungsmethoden im Lichte der finanz- gerichtlichen Rechtsprechung .....	145
I. Verfassungsmäßigkeit des Datenzugriffs .....	150
I. Grundrecht auf Datenschutz .....	152
1. Schutzbereich .....	153
a) Sachlicher Schutzbereich .....	153
b) Persönlicher Schutzbereich .....	156
2. Eingriff in den Schutzbereich .....	159
3. Rechtfertigung des Eingriffs .....	159
a) Überwiegendes Allgemeininteresse im Hinblick auf die Daten- zugriffsbefugnis.....	160

b) Schranken-Schranken.....	161
aa) Gebot der Normenklarheit.....	161
bb) Verhältnismäßigkeitsgrundsatz .....	163
(1) Auffassung von Arndt.....	163
(2) Auffassung von Kerstenbrock/Riedel/Strunk.....	164
(3) Gegenauffassung von Drüen .....	165
(4) Stellungnahme .....	166
c) Organisatorische und verfahrensrechtliche Vorkehrungen.....	168
aa) Allgemeines .....	168
bb) Protokollierungspflicht .....	170
cc) Datensammlung .....	172
4. Subsidiarität des Grundrechts auf Gewährleistung der Vertraulich-	
keit und Integrität informationstechnischer Systeme .....	173
II. Berufsfreiheit .....	174
III. Eigentumsfreiheit.....	176
J. Ermessensentscheidungen im Rahmen des Datenzugriffs .....	178
I. Zweck der Ermächtigung.....	178
II. Gesetzliche Grenzen des Ermessens .....	179
1. Gleichheitsgrundsatz .....	179
2. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.....	180
K. Exzessiver Datenzugriff .....	183
L. Rechtsschutz.....	187
I. Anordnung des Datenzugriffs .....	187
II. Einzelne Prüfungshandlung.....	189
Zusammenfassung.....	191
Literaturverzeichnis.....	197