

für Zwecke der Kapitalertragsteuer erst in 2002 nach § 44 Abs. 6 EStG „zufließen“. Ebenso werden in 2001 geflossene verdeckte Gewinnausschüttungen bereits erfasst, da § 44 Abs. 6 Satz 2 EStG deren „Zufluss“ mit dem Zufluss des laufenden Gewinns gleichsetzt.

Nach § 43 Abs. 1 Nr. 7c EStG beträgt die abzuführende Kapitalertragsteuer 10 % der Kapitalerträge des § 20 Abs. 1 Nr. 10 lit. b EStG. Der Berufsverband ist hier sowohl Schuldner als auch Gläubiger der Kapitalerträge⁴⁶. Diese Kapitalertragsteuer unterliegt beim Berufsverband keiner weiteren Milderung durch Abstandnahme von der Erhebung oder Erstat-

tung. Auf Grund des § 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG kann der Berufsverband mit seinem gesamten Vermögen für die Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen werden.

4. Schlussbetrachtung

Der Systemwechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren hätte bei Berufsverbänden ohne die Einführung des neuen Einkommenstatbestandes zu einer erheblichen Steuerreduzierung geführt, da die hälftige Besteuerung auf Ebene der natürlichen Person unterbleibt. Diese Besteuerung des Letztverbrauchers wird nunmehr beim Berufsverband durch die Erhebung der Kapitalertragsteuer bewirkt. Insofern ist die Einführung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 lit. b EStG grundsätzlich sachgerecht. Mit Ausnahme der unselbstständigen Vermögensverwaltung wird immer eine 10 %ige Kapitalertragsteuerpflicht begründet. Gleichwohl ergeben sich vielfältige Anwendungsprobleme. Während diese für den Bereich der Betriebe gewerblicher Art weitestgehend als gelöst angesehen werden können⁴⁷, steht eine Klarstellung für den Bereich der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe noch aus.

⁴⁵ Der Abgabetermin war – soweit die Bilanz nicht bereits früher festgestellt wurde – spätestens der 10. 9. 2002. Bei verspäteter Abgabe der Kapitalertragsteueranmeldungen für Gewinne 2001 bis zum 31. 12. 2002 wurde auf die Erhebung eines Verspätungszuschlages verzichtet, BMF v. 26. 8. 2002, DStR 2002, 1625. Insofern können sich u. E. aus dem BMF-Schrb. Auswirkungen auch bei einer weiteren Verspätung über den 31. 12. 2002 hinaus ergeben. Im Rahmen des § 152 AO sind auch „weiche“ Faktoren zu beachten (bisheriges Abgabeverhalten etc.). Das BMF gesteht mit dem o. a. BMF-Schrb. bereits ein, dass es auf Grund der neuen Einkommenstatbestände und der darauf aufbauenden Kapitalertragsteuer(anmeldung) zu Anfangsproblemen kommen kann, die zu einer verspäteten Umsetzung (über den 31. 12. 2002 hinaus) führen können.

⁴⁶ § 43 Abs. 2 und § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG.

⁴⁷ Vgl. BMF v. 11. 9. 2002, DStR 2002, 1713.

Rückstellung für Kosten des Datenzugriffs der Finanzverwaltung

Von Dipl.-Kfm. Stefan Groß, Dipl.-Kfm. Philipp Matheis, beide München, und Dipl.-Fw. Bernhard Lindgens, Bonn*

Durch das seit 1. 1. 2002 geltende Zugriffsrecht des Betriebsprüfers auf die Unternehmens-EDV gemäß § 147 Abs. 6 AO werden die Unternehmen verpflichtet, für die maschinelle Auswertbarkeit der digital vorzuhaltenden Geschäftsunterlagen zu sorgen. Nach einem Urteil des VIII. Senats des BFH vom 19. 8. 2002 müssen Unternehmen für Kosten, die künftig für die gesetzlich vorgeschriebene Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen anfallen, eine Rückstellung im Jahresabschluss bilden. Überträgt man dieses Urteil auf die Neuregelungen zur digitalen Betriebsprüfung, kann dies auf die Höhe dieser Rückstellungen erhebliche Auswirkungen haben. Problematisch ist, dass die Aufwendungen noch immer nicht vollständig abschätzbar sind und durch dringend zu klärende Zweifelsfragen beeinflusst werden. Aus Sicht des Steuerpflichtigen bestehen Lösungsansätze, die künftigen Aufwand ein-

grenzen und damit einen eventuellen Rückstellungsbedarf überschaubar machen.

1. Passivierungsgebot für die Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

Der BFH hat mit Urteil vom 19. 8. 2002, VIII R 30/01 (DStR 2002, 2030) entschieden, dass Unternehmen für zukünftige Aufwendungen auf Grund der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen für Geschäftsunterlagen eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden müssen. Der dem Urteil zu Grunde liegende Streitfall bezog sich auf die Lagerung von Geschäftsunterlagen in Papierform, wie sie klassischerweise in jedem Unternehmen anfallen. Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, hatte in ihrem Jahresabschluss anteilige Miete über die gesetzlich vorgeschriebene Aufbewahrungspflicht (sechs bis zehn Jahre gemäß § 257 HGB und § 147 AO) für Archivräume, in welchen Ordner mit Geschäftsunterlagen gelagert waren, passiviert. Der VIII. Senat erachtete die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten aus öffentlich-rechtlicher Verpflichtung für geboten und führte dazu insbesondere folgende Entscheidungsgründe an:

- Die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen war bereits im Jahr der Rückstellungsbildung wirtschaftlich verursacht, da die Entstehung der Unterlagen als wesentlicher Tatbestand der gesetzlichen Vorschrift in jenem Jahr verwirklicht und die sechs- bis

* Dipl.-Kfm. Stefan Groß, Steuerberater, und Dipl.-Kfm. Philipp Matheis sind bei Peters, Schönberger & Partner GbR in München, Dipl.-Fw. Bernhard Lindgens ist beim BfF in Bonn tätig.

zehnjährige Aufbewahrungspflicht somit u. a. vergangenheitsorientiert war.

- Der Gesetzesbefehl der § 257 HGB, § 147 AO 1977 ist hinreichend konkret in Bezug auf die Verpflichtung des Steuerpflichtigen, auch wenn das Gesetz keine Detailvorschriften zur Art der Aufbewahrung vorsieht. Die Vorgehensweise, wie der Unternehmer seiner Pflicht nachkommt und welche Aufwendungen er zur Erfüllung der Pflicht auf sich nimmt, bleibt ihm überlassen.
- Das Unternehmen konnte sich der Aufbewahrungspflicht nicht entziehen. Die Nichterfüllung wäre ebenso wie die Verletzung anderer Buchführungspflichten mit Sanktionen (§§ 283, 283b StGB) verbunden gewesen.
- Sachliche Voraussetzung für die Bildung der Rückstellung war ein Mietvertrag. Hier vertrat das Gericht die Auffassung, der bilanzrechtlich als schwebendes Geschäft anzusehende Vertrag, der in Erfüllung der Verpflichtung abgeschlossen werden musste, sei unschädlich für das Passivierungsgebot.
- Das eigenbetriebliche Interesse des Unternehmens an der Aufbewahrung seiner Unterlagen war nach Meinung des Gerichts nachrangig gegenüber der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung zur Aufbewahrung. Es ist für die Bildung einer Rückstellung somit unschädlich, dass von Seiten des Steuerpflichtigen durchaus ein über die Pflichterfüllung hinausgehender Vorteil mit der Archivierung alter Unternehmensdaten verbunden ist. Insbesondere die lange Frist von sechs bis zehn Jahren dürfte dem eigenbetrieblichen Interesse entgegenstehen.

2. Bewertung und Umfang der Rückstellung für die Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchst. b EStG mit den Einzelkosten und angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten anzusetzen. Dabei sind nur die Aufwendungen in die Rückstellungsbewertung einzubeziehen, die auch tatsächlich zur Wahrung der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht erforderlich sind (vgl. BFH v. 19. 8. 2002, a. a. O.). Hierunter fallen Kosten für die Bereitstellung räumlich umbauter Archive zur Lagerung von Geschäftsunterlagen, wie etwa anteilige Raummiete, ebenso wie Aufwendungen zur Archivverwaltung und -organisation, Aufwendungen zur Gewährleistung der Datensicherheit und Geheimhaltung (z. B. Alarmsysteme) oder anteilige Personalaufwendungen für Mitarbeiter, die mit der Archivierung alter Datenbestände betraut sind.

Zudem findet das Abzinsungsgebot für Sachleistungsverpflichtungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchst. e EStG Anwendung. Rückstellungen für Raummiete im gesetzlichen Aufbewahrungszeitraum werden so in der Steuerbilanz regelmäßig einer Abzinsung von 5,5 % unterliegen. Im Folgenden wird sich zeigen, dass zukünftig auch Aufwendungen für die Selektion, Archivierung, Verwaltung und Sicherung digitaler Geschäftsunterlagen die Höhe der Rückstellung wesentlich beeinflussen werden.

3. Datenzugriff der Finanzverwaltung

Nach Auffassung der Verfasser erlangt das Urteil vor dem Hintergrund der Neuregelung zum Datenzugriff eine entscheidende Bedeutung: Seit 1. 1. 2002 steht der Finanzverwaltung bei Außenprüfungen neben der bisherigen Einsicht in Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden (§ 200 Abs. 1 Satz 2 AO) das erweiterte Recht zu, direkt auf digitale Unternehmensdaten, die ursprünglich aus der EDV stammen, zuzugreifen. Die hierfür in den §§ 146, 147 und 200 AO sowie ergänzend in den „Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ (GDPdU) konkretisierten Anforderungen (BMF v. 16. 7. 2001, BStBl I 2001, 401, DStR 2001, 1299) sehen zudem vor, dass neben der

reinen „Lesbarkeit“ der Daten die vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten des EDV-Systems zur Verfügung zu stellen sind.

Die damit verbundenen Aufbewahrungs- und Archivierungspflichten für Unternehmen sind mit Aufwendungen – insbesondere für die Bereitstellung von Speicherplatz und für die anspruchsvolle Gewährleistung der maschinellen Auswertbarkeit von steuerlich relevanten Daten – verbunden. Derzeit ist noch schwer abzuschätzen, welcher zusätzliche Einsatz von Ressourcen im Vorfeld künftiger Außenprüfungen auf Grundlage der GDPdU erforderlich ist, da konkrete Anforderungen an die bereitzustellenden Daten nebst Auswertungsmöglichkeiten von Seiten der Finanzbehörden noch nicht rechtlich verbindlich konkretisiert sind. Klar ist jedoch, dass die entstehenden Kosten auf Grundlage des § 147 Abs. 6 Satz 3 AO vom Steuerpflichtigen getragen werden müssen. Diese Aufwendungen können dann aber auch, ebenso wie die passivierungspflichtigen Kosten für die Aufbewahrung materiell greifbarer Geschäftsunterlagen, die Bildung einer Rückstellung notwendig machen. Dabei liegt es auch an der Finanzverwaltung, durch weitere Konkretisierungen auf die Höhe der Rückstellung einzuwirken.

4. Besondere Herausforderungen des Datenzugriffs

4.1 Umfang der zu prüfenden Unterlagen

Die Abgabenordnung regelt den allgemeinen sachlichen Umfang von Außenprüfungen, der unverändert bei der „digitalen Betriebsprüfung“ Anwendung findet. In die Prüfung einzubeziehen sind Geschäftsunterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind (§ 147 Abs. 1 Nr. 5 AO 1977). Diese Auffangvorschrift definiert die Obergrenze des Umfangs der Außenprüfung. Sie stellt die Unternehmen im Rahmen des Datenzugriffs vor die Herausforderung, die (schwer präzisierbaren) steuerlich relevanten Datenbestände sachlich trennscharf zu identifizieren (dazu ausführlich: *Groß*, DStR 2002, 1122) und von anderen Systemdaten, wie beispielsweise Personalakten, vertraulichen Kundeninformationen, Unterlagen zu Forschungs- und Entwicklungsprojekten oder betriebsinterner Statistik, abzugrenzen (dazu: *Burchert*, INF 2002, 680; *Taetzner/Büssow*, BB 2002, 70). Je nach Unternehmensprofil werden solche datenschutzrechtlichen Aspekte eine eindeutige Trennung zwischen prüfungspflichtigen und vom Zugriff auszuschließenden Unternehmensdaten erforderlich machen (*Groß*, in: Schwarz/Peschel-Mehner (Hrsg.), *Recht im Internet*, Steuerrecht 18-G, S. 16). Dabei obliegt es dem Steuerpflichtigen, durch eine geeignete EDV-Organisation und Dateistruktur systemseitig für eine übersichtliche Aufbereitung der steuerlich relevanten Daten zu sorgen (*Burchert*, INF 2001, 235).

Wie aber könnte die technische Umsetzung einer – die Zugriffsbeschränkung garantierenden – geeigneten Struktur aussehen? Welche Maßnahmen sollten bereits jetzt ergriffen werden und mit welchen Kostentreibern müssen Unternehmen, die den gesetzlichen Anforderungen gerecht werden wollen, rechnen? Allein die technische Umsetzung kann im Einzelfall zu erheblichen Kosten führen (*Kerssenbrock/Riedel/Strunk*, DB 2002, Beilage 9 zu Heft 49, S. 5). Die Einbindung des steuerlichen Beraters zur sachgerechten Selektion und zielgerechten Umsetzung wird hierfür auf jeden Fall erforderlich sein.

4.1.1 Sachlicher Umfang; Selektion

Grundlage und erster Schritt der technischen Umsetzung ist zunächst die Identifizierung steuerlich relevanter Datenbestände im Produktivsystem, d. h. in dem Bereich der betriebsinternen Unternehmens-EDV, in welchem die aktuellen Arbeitsprozesse stattfinden. Was sich bei der Trennung steuerlich relevanter Unterlagen in Papierform in vielen Unternehmen als bereits eingespielter Prozess zeigt, wird mit den veränderten Gegebenheiten einer digitalen Umwelt, in der oftmals geeignete Ordnungskriterien fehlen, zumindest in einer Anlaufphase für Beratungsbedarf sorgen.

Der Blick in ein durchschnittliches mittelständisches Unternehmen zeigt eine Vielzahl von mehr oder weniger leicht selektierbaren EDV-Systemen, die im täglichen Gebrauch steuerlich relevante, originär digitale Geschäftsunterlagen produzieren. So werden in klassischen Buchhaltungssystemen und -vorsystemen, wie Finanzbuchhaltung, Anlagenbuchhaltung, Lohnbuchhaltung, Faktura, Kassenbuch, Reisekostenabrechnung, Zeiterfassung oder Electronic Banking grundsätzlich steuerlich relevante Daten erzeugt. Gleiches gilt für EDV-gestützte Warenwirtschafts-, Materialwirtschafts- sowie Kosten- und Leistungsrechnungssysteme.

Aber auch auf herkömmliche Office-Systeme kann das Auge des Betriebsprüfers fallen. Textverarbeitungs-, Tabellenkalkulations- oder Datenbanksysteme können, sofern sie Daten enthalten, welche im weiteren Sinne mit Buchführungssystemen oder -vorsystemen in Verbindung stehen, Bestandteil der steuerlichen Außenprüfung sein (vgl. für eine ausführliche Darstellung von Anwendungssoftware mit möglichen steuerrelevanten Daten: <http://www.elektronische-steuerprüfung.de/webEdition>).

Außerdem darf die Außenprüfung auf E-Mails des täglichen Geschäftsverkehrs mit steuerrelevanten Inhalten zugreifen. Daher sind diese im Rahmen der Aufbewahrungspflicht getrennt von nicht steuerrelevanten oder gar privaten E-Mails zu konservieren. Eine vernachlässigte Trennung steuerlich relevanter E-Mails könnte hingegen dazu führen, dass der gesamte Mailverkehr inklusive sensiblem oder datenschutzrechtlich bedenklichem elektronischen Schriftverkehr einer Prüfung mit Einsatz moderner Suchfunktionen unterzogen wird.

Abhängig vom Umfang der digitalen Daten muss künftig durch Definition spezifischer technischer Ordnungskriterien, wie etwa „steuerrelevant“ und „steuerlich nicht relevant“ die Filterung in die verschiedenen Ordnungswelten erleichtert werden. Zur erforderlichen Umstellung der Datenorganisation müssen betriebsinterne EDV-Strukturen um geeignete Softwarelösungen erweitert werden. Eine hinreichende Trennung ist regelmäßig schon deshalb notwendig, damit der Aufwand für die gesetzlich vorgeschriebene Archivierung so gering wie möglich gehalten wird, müssten doch sonst auch jene Daten vorgehalten werden, die nicht steuerlich relevant sind.

4.1.2 Berechtigungskonzept

Eine Möglichkeit der faktischen Umsetzung einer Eingrenzung steuerlich relevanter Datenbestände stellt die frühzeitige Erarbeitung eines umfassenden Berechtigungskonzeptes dar. Nachdem einmal eine eigens definierte Ordnungswelt für steuerrelevante Daten erarbeitet wurde, kann durch benutzerabhängige Zugriffsberechtigungen oder individuelle System-log-ins ein eigenes „Betriebsprüfer-Portal“ geschaffen werden. Hier könnte künftiger Aufwand durch die Anschaffung und Installation geeigneter Software entstehen, die eine

Gestaltung solcher „Betriebsprüfer-Profile“ ermöglicht. In Unternehmen, in denen bereits funktionierende Zugriffsschutzprogramme vorhanden sind, kann möglicherweise die Überprüfung und Modifizierung bestehender Systeme ausreichen.

4.1.3 „Stand-Alone-PC“

Eine weitere Alternative zur Abschirmung sensibler Daten kann abhängig von der verwendeten Anwendungssoftware die Trennung der aufbewahrungspflichtigen Bestände auf ein separates Teilsystem darstellen. Denkbar wäre beispielsweise eine Lösung über einen eigens für Prüfungszwecke zur Verfügung gestellten PC mit entsprechend eingerichtetem Server-Zugriff oder als „Stand-Alone-Arbeitsplatzrechner“ mit installierter Anwendungssoftware und steuerlich relevantem Datenbestand. Auf diesem „Betriebsprüfer-System“ könnten sowohl der geforderte „Lese-Zugriff“, als auch die erforderlichen Auswertungsmöglichkeiten gewährleistet werden, ohne das Risiko eines zu weit gehenden Einblicks einzugehen. Neben der hierfür anzuschaffenden zusätzlichen Computer-Hardware würden insbesondere bei Bereitstellung von „Stand-Alone-Arbeitsplatzrechnern“ u. a. Aufwendungen für die erforderlichen zusätzlichen Softwarelizenzen entstehen.

4.2 Auswertbares Archiv – Steuerliche Datenkonserve mit Mindestauswertungen

Die zentrale Herausforderung für den Steuerpflichtigen beim Datenzugriff der Finanzverwaltung besteht sicherlich darin, steuerlich relevante Daten über einen aus IT-Sicht verhältnismäßig langen Zeitraum von sechs bis zehn Jahren nicht nur in digitaler Form zu speichern, sondern auch maschinell auswertbar zu halten. Folgt man dem Wortlaut des Gesetzes, muss diese Auswertung mit den im aktuellen Datenverarbeitungssystem (Produktivsystem) vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten erfolgen (vgl. *Kaminski/Kerssenbrock/Strunk*, K & R 2002, 229). Dabei werden jene Auswertungen zur Verwendung kommen, die für die interne Revision oder das Reporting im Unternehmen bereits implementiert sind (vgl. *Schaumburg*, DStR 2002, 833).

In der Praxis fällt es schwer, dieser Anforderung gerecht zu werden: Um das Produktivsystem nicht mit einer zu großen Datenmenge zu überlasten, arbeiten viele DV-Systeme mit Lösungen, in welchen Daten-Altbestände in einem vom Produktivsystem abgekoppelten Archivsystem gehalten werden (*Groß*, DStR 2002, 1123). Archivierte Daten müssten dann in das laufende System zurückgespielt werden, um eine Verarbeitung mit den dortigen Auswertungstools zu ermöglichen. Doch genau hier entstehen massive technische Probleme, da es beim Zurückladen dieser alten Daten zu Unverträglichkeiten mit inzwischen upgedateten Systemen kommen kann. Hierzu muss man wissen, dass Daten immer mit einem bestimmten Softwarestand erzeugt werden. Bezogen auf archivierte Daten bedeutet dies, dass diese mit upgedateten oder geänderten Systemen häufig nicht mehr gelesen oder ausgewertet werden können. Die noch weiter gehende fehlerfreie Anwendung der aktuellen Auswertungsprogramme für zurückgeladene alte Datenbestände wird also nur selten möglich sein (*Kerssenbrock/Riedel/Strunk*, DB 2002, Beilage 9 zu Heft 49, S. 6). In diesen Fällen verlangt die Finanzverwaltung, die alten Auswertungsprogramme in uneingeschränkt nutzbarem Umfang bis zum Ende der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten.

Doch selbst bei nicht upgedateten Systemen kann im Fall der Archivierung eine maschinelle Auswertung der Daten mit den nach wie vor vorgehaltenen Auswertungsprogrammen unmöglich sein. Dazu ein Beispiel: Das UStG fordert bei Ausgangsrechnungen Angaben zu Menge und handelsüblicher Bezeichnung der gelieferten Gegenstände. Vielfach werden diese Informationen dem Fakturierungsprogramm von der Materialwirtschaft bei Rechnungserstellung automatisiert beigestellt; eine Speicherung der so zusammengeführten Daten der Ausgangsrechnung erfolgt im Hinblick auf die Redundanz der Daten nur in Ausnahmefällen. Während die Fakturierungsdaten vielfach über längere Zeiträume im Produktivsystem vorgehalten werden, verbietet sich dies bei den Daten der Materialwirtschaft, insbesondere auf Grund ständiger Änderungen in der Stammdatenverwaltung. Ein Rückspielen archivierter Altdaten der Materialwirtschaft in das Produktivsystem würde nur für einen begrenzten Zeitraum korrekte Auswertungen erlauben und zudem zu einer nachhaltigen Beeinträchtigung des Geschäftsbetriebs führen.

Einfacher wäre es, archivierte Daten durch direkten Zugriff auf das Archivsystem auszuwerten, jedoch halten die meisten Archivolösungen nur eingeschränkte Auswertungsmöglichkeiten vor. Viele Unternehmen gehen aus betriebswirtschaftlicher Sicht ohnehin immer mehr dazu über, Altdaten analysefähig vorzuhalten. In derartigen Archiven können historische Daten mit vorgefertigten Analysen noch über Jahre ausgewertet werden. Hier stellt sich die dringende und von der Literatur schon häufig aufgeworfene Frage an die Finanzverwaltung, welche Mindestauswertungen ein Archivsystem vorweisen müsste, um auch den Anforderungen der GDPdU gerecht zu werden. Derzeit ist die Spezifikation solcher Mindestauswertungen zwar noch nicht im Detail erfolgt, der aktualisierte Fragen- und Antwortenkatalog des BMF zum Datenzugriff vom 6. 3. 2003 (abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de) zeigt aber erste Anzeichen für eine Klarstellung seitens der Finanzverwaltung. Erstmals wurde dazu Stellung genommen, wann ein Archivsystem „GDPdU-konform“ sein könnte. Voraussetzung ist laut BMF, dass das Archivsystem in quantitativer und qualitativer Hinsicht die gleichen Auswertungen ermöglicht, als wären die Daten noch im Produktivsystem (BMF, Fragen- und Antwortenkatalog, Stand 6. 3. 2003, III.11). Der ursprüngliche Konflikt zwischen den normierten Anforderungen des Datenzugriffs der Finanzverwaltung einerseits und der technischen Umsetzbarkeit der Auswertung von Altdaten andererseits scheint damit überwunden, da die lt. Gesetzeswortlaut verlangte Auswertung mit den im aktuellen Produktivsystem vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten nicht mehr zwingend gefordert wird.

Aus Sicht der Praxis ist diese Klarstellung sehr begrüßenswert, doch ist für viele Steuerpflichtige damit noch nicht mit hinreichender normativer Sicherheit geklärt, mit welchem technischen und finanziellen Aufwand die geltenden Vorschriften erfüllt werden können. Sicher ist aber, dass von Unternehmerseite bereits im Vorfeld künftiger „digitaler Prüfungen“ Strategien festgelegt und technisch realisierbare Maßnahmen ergriffen werden müssen, die die maschinelle Auswertbarkeit von archivierten Datenbeständen ermöglichen. Die damit verbundenen erheblichen Kosten, etwa für die Anschaffung oder für die künftige Wartung auswertbarer Archivsysteme, sind bisher nur schwer quantifizierbar, die technische Realisierung ist währenddessen noch nicht durchgehend umgesetzt.

Dabei ließe sich die geforderte Auswertbarkeit für archivierte Daten nach Auffassung der Verfasser durch eine Anknüpfung an die Funktionalität bekannter Prüfsoftware vergleichsweise einfach erreichen. Dem liegt die Idee zu Grunde, auf vorhandene Archivsysteme, die über eingeschränkte systemeigene Auswertungen verfügen, ein Archiv-unabhängiges Auswertungssystem „aufzusetzen“. Damit könnte der Betriebsprüfer, unabhängig von der Zugriffsform, mit geeigneten Prüfungsschritten auf steuerlich relevante Datenbestände einschließlich dazugehöriger historischer Stammdaten zugreifen.

Eine solche „steuerliche Datenkonserve“ müsste natürlich bestimmte Mindest-Auswertungsstandards erfüllen. Bei der Definition des Mindestumfangs an Auswertungsfunktionen findet sich ein neues Betätigungsfeld für die Softwarebranche, die ihren Kunden – auch unter betriebswirtschaftlichen Aspekten – geeignete Auswertungsmöglichkeiten an die Hand geben muss.

Dabei könnten sich die Archivhersteller an der offiziellen Prüfsoftware der Steuerbehörden (IDEA) oder einer gleichgelagerten Lösung orientieren. Ein derartiges Archiv mit „IDEA-Funktionalität“ wäre eine vom Quellsystem unabhängige Lösung, die sowohl den steuerpflichtigen Unternehmen als auch der Finanzverwaltung entscheidende Vorteile brächte (ausführlich dazu: *Groß*, DStR 2002, 1124).

Blickt man zurück auf die wegweisende Anpassung des Fragen- und Antwortenkatalogs, so scheint diese Lösung auch mit den Vorstellungen des BMF vereinbar. Der Anforderung, das Archivsystem mit Auswertungen zu versehen, die jenen im Produktivsystem in quantitativer und qualitativer Hinsicht gleichwertig sind, kann ein Archiv mit „IDEA-Funktionalität“ bei entsprechender Ausgestaltung durchaus gerecht werden. Dies gilt erst recht für EDV-Systeme mit ohnehin nur rudimentären Auswertungstools.

4.3 Archivierung von Altsystemen

Entsprechend dem stets zunehmenden technischen Fortschritt nimmt die durchschnittliche Nutzungsdauer von elektronischen Datenverarbeitungssystemen ab. Nicht selten kommt es daher zu Systemwechseln der Anwendungssoftware und -hardware. Auch im Hinblick auf den Datenzugriff der Finanzverwaltung stellt dies erhöhte Anforderungen an Speicherlösungen und Systempflege bei Versionsänderungen, Updates oder Upgrades.

Ausgemusterte Hard- und Software muss während der gesetzlichen Aufbewahrungspflichten immer dann in uneingeschränkt nutzbarem Umfang weiter für den Datenzugriff vorgehalten werden (BMF, Fragen- und Antwortenkatalog, Stand 6. 3. 2003, III.12.), wenn Altdaten nicht unverändert durch ein neues bzw. ein upgedatetes System im Sinne der GDPdU ausgewertet werden können (vgl. auch *Schmitz*, StBP 2002, 253). In einem solchen Fall ergibt sich die Notwendigkeit, die Funktionsbereitschaft des Altsystems während der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen zu gewährleisten oder aber sicherzustellen, dass das Zugriffsrecht unverändert erhalten bleibt (*Schaumburg*, DStR 2002, 830). Eine Lösung dieses Problems böte die Anschaffung von Softwaresystemen, die eine rückwärts gerichtete Kompatibilität gewährleisten (*Schmittmann*, WPg 2001, 1055), d. h. einen umfassenden Zugriff auf alle, im ausgemusterten System gespeicherten Daten ermöglichen. Dies würde aber die Auswahlmöglichkeiten von Unternehmen in Bezug auf neue Software erheblich einschränken.

In nicht seltenen Fällen sind Unternehmer bei der Auswahl von Software im Falle von Systemwechseln zudem teilweise fremdbestimmt und müssen mit ihrer IT-Strategie auf Veränderungen von Seiten der Softwarehersteller oder auf Bedürfnisse wirtschaftlicher Partner reagieren. So werden Systemwechsel in neue Softwareprodukte, die keine unveränderte Auswertbarkeit von Altdaten erlauben, teilweise nicht vermeidbar sein. Ausgemusterte Hard- und Software müsste dann während der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen in funktionsbereitem Zustand gehalten werden (Burchert, INF 2001, 266; Schmittmann, WPg 2001, 1056). Je nach Umfang der zu archivierenden Daten und der EDV-Struktur des Unternehmens kann dies mit sehr hohem Aufwand für zusätzlich benötigte Hard- und Software verbunden sein. So ist nicht auszuschließen, dass auch künftig noch Lizenz- und Wartungsgebühren für bereits ausgemusterte Software anfallen (Kaminski/Kerssenbrock/Strunk, K & K 2002, 230). Diese Problematik verstärkt sich, je kleiner das betroffene Unternehmen ist (Kromer, DB 2001, 68); hier könnten die gesetzlich vorgeschriebenen Aufbewahrungspflichten in Einzelfällen zu unzumutbaren und unverhältnismäßigen Belastungen führen.

Auch hier kann ein vom Quellsystem unabhängiges Auswertungssystem Abhilfe schaffen. Bei einem Wechsel in ein neues Produktivsystem, das in quantitativer und qualitativer Hinsicht nicht die gleichen Auswertungen wie das bisherige System ermöglicht, könnte ein IDEA-basiertes Tool im Archivbereich gleichwertige Auswertungen garantieren, ohne das Altsystem während der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen in funktionsbereitem Zustand halten zu müssen.

5. Rückstellungspflicht für den Datenzugriff der Finanzverwaltung

Wie vorstehend dargelegt, können die Aufbewahrungspflichten der GDPdU zu erheblichen Kosten führen, die zwar in der Höhe noch ungewiss, aber dem Grunde nach im Einzelfall sehr konkret umschrieben sind. Diese Kosten sind auf jeden Fall vom Unternehmer zu tragen (§ 147 Abs. 6 Satz 3 AO) und können in Anlehnung an die Aufwendungen für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gemäß § 249 Abs. 1 HGB notwendig machen. Entsprechend dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz müssen Verbindlichkeitsrückstellungen auch in der Steuerbilanz angesetzt werden, d. h. die Aufwendungen aus der Bildung einer solchen Rückstellung wären vollumfänglich steuerlich abzugsfähig. Vorher muss jedoch am Einzelfall geprüft werden, welche der oben beschriebenen Aufwendungen im Zusammenhang mit der Aufbewahrung von digitalen Geschäftsunterlagen die normierten Voraussetzungen für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung aus öffentlich-rechtlicher Verpflichtung erfüllen. Dabei sei auch eine Orientierung an den Entscheidungsgründen des BFH zum Passivierungsgebot für die zukünftigen Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen erlaubt.

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aus öffentlich-rechtlicher Verpflichtung sind gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zu bilden (Clemm/Erle, in: BeckBilKomm., 5. Aufl. 2003, Anm. 24, 29)

(1) für sicher oder wahrscheinlich be- oder entstehende öffentlich-rechtliche Verpflichtungen gegenüber einem

Dritten (Außenverpflichtung), sofern die Verpflichtungen hinreichend konkretisiert sind;

- (2) wenn die Verpflichtungen wirtschaftlich verursacht sind;
- (3) sofern mit der tatsächlichen Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist (Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme), wobei
- (4) die künftigen Ausgaben nicht als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktivierungspflichtig sein dürfen;
- (5) sofern kein ausdrückliches Passivierungsverbot besteht.

(1) Außenverpflichtung

Steuerlich kann die Rückstellung auf Grund der von der BFH-Rechtsprechung eingeführten Tatbestandsmerkmale für öffentlich-rechtliche Verpflichtungen nur berücksichtigt werden, wenn lediglich Ungewissheit hinsichtlich der Höhe, nicht jedoch dem Grunde nach besteht (Bartels, BB 1992, 1096 f.; Herzig, DB 1990, 1345). Der Gesetzesbefehl von § 257 HGB, § 147 AO 1977 i. V. m. den GDPdU scheint hinreichend konkret in Bezug auf die Verpflichtung zur Aufbewahrung und zur Auswertbarkeit der Daten. Damit könnte eine dem Grunde nach genau umschriebene Außenverpflichtung begründet werden (vgl. BFH v. 19. 8. 2002, VIII R 30/01, DStR 2002, 2030). Wie oben angeführt, ist die konkrete Umsetzung der Aufbewahrung von digitalen Unterlagen, z. B. hinsichtlich der Eingrenzung der steuerlich relevanten Unterlagen oder hinsichtlich der Mindestauswertungsmöglichkeiten der archivierten Daten oftmals noch nicht ganz klar. Hier wird es an den betroffenen Unternehmen liegen, durch im Vorfeld festgelegte Strategien zur Umsetzung eines GDPdU-konformen Datenzugriffs für hinreichende Konkretisierung zu sorgen.

Die Frage nach der Sanktionsbewehrtheit der Verpflichtung hat der BFH im Fall der Aufbewahrung materieller Geschäftsunterlagen mit Hinweis auf §§ 283, 283b StGB bejaht. Die Aufbewahrungspflicht sei, so der BFH, zusammen mit den übrigen Buchführungspflichten Teil eines Normengefüges, dem sich der ordentliche Kaufmann nicht entziehen könne. Auch wenn bei der Beurteilung der Rückstellungsfähigkeit weiterer öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen die Frage der Sanktionsbewehrtheit individuell entschieden werden muss (Gschwendtner, DStR 2002, 2033), scheint es geboten, die Aufbewahrung digitaler Geschäftsunterlagen einer gemeinsamen Fallgruppe mit der Aufbewahrung materieller Geschäftsunterlagen zuzuordnen.

Es ist klar, dass neben der gesetzlich normierten öffentlich-rechtlichen Verpflichtung ein eigenbetriebliches Interesse zur Archivierung von digitalen Unternehmensdaten besteht, also ein Verpflichtungsgrund gemischter Natur vorliegt (Roß/Drögemüller, WPg 2003, 221). In seinem Urteil zur Aufbewahrungsrückstellung kommt der BFH, abweichend zur Auffassung der Vorinstanz und Teilen des Schrifttums, jedoch zu dem Ergebnis, dass das eigenbetriebliche Interesse gegenüber der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung, also dem „überwiegenden Interesse des Gemeinwesens“ (vgl. Christiansen, StBp 1987, 196) zurücktritt. Dies ist wohl auch dann der Fall, wenn sich eigenbetriebliches Interesse und öffentlich-rechtliche Verpflichtung decken (Gschwendtner, DStR 2002, 2032). Vor allem die verhältnismäßig lange Zeitspanne (10 Jahre) der Aufbewahrungspflicht sowie die Anforderung der Auswertbarkeit von Altdaten dürften jedoch einem eigenbetrieblichen Interesse entgegenstehen.

(2) Wirtschaftliche Verursachung

Ebenso wie die Entstehung von Unterlagen in Papierform fällt auch die Entstehung der originären digitalen Unterlagen in jenes Jahr, für das die Unterlagen aufbewahrt werden müssen. Eine wirtschaftliche Verursachung im Jahr der Rückstellung liegt also vor. Dass die rechtliche Entstehung erst mit Ablauf dieses Jahres eintritt, ist vom BFH dabei ebenso wie eine möglicherweise fehlende Zuordenbarkeit zu im Entstehungsjahr realisierten Erträgen (vgl. dazu *Roß/Drögemüller*, WPg 2003, 223) als unerheblich beurteilt worden (BFH v. 19. 8. 2002, DStR 2002, 2031).

Bei der Frage, welche Kosten für die Aufbewahrung in welchem Jahr wirtschaftlich verursacht sind, wird eine klare Aufteilung der Kosten in ursächlich dem Entstehungsjahr zuzurechnende Aufwendungen und künftigen Auswirkungen der Aufbewahrung erforderlich sein. So kommt etwa den Kosten für Rechtsstreitigkeiten aus der Aufbewahrung in Folgejahren für die Rückstellungsbildung nur untergeordnete Bedeutung zu. Der BFH hält die Pflicht zur Aufbewahrung aber für im Wesentlichen vergangenheitsorientiert und damit die wirtschaftliche Verursachung im Entstehungsjahr für gegeben. Dieser Auffassung kann auch im Zusammenhang mit der Aufbewahrung von digitalen Geschäftsunterlagen gefolgt werden.

(3) Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Es kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass sich der Steuerpflichtige gemäß den gesetzlichen Vorschriften verhält und seinen Aufbewahrungspflichten nachkommt. Dies kann als Indiz für die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Rückstellung angesehen werden, solange im konkreten Einzelfall keine eindeutigen Anhaltspunkte entgegenstehen (*Gschwendtner*, DStR 2002, 2033). Im Regelfall wird somit die Inanspruchnahme der Rückstellung für die gesetzlich vorgeschriebenen Aufbewahrungspflichten, auch für digitale Geschäftsunterlagen, hinreichend wahrscheinlich sein.

(4) Keine Aktivierung der Ausgaben

Einige der oben angeführten künftigen Ausgaben, die eine GDPdU-konforme Aufbewahrung digitaler Geschäftsunterlagen ermöglichen, betreffen Hardware- und Softwaregüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß den Vorschriften des HGB aktivierungspflichtig sind. Diese Aufwendungen können gemäß § 5 Abs. 4 b EStG nicht zurückgestellt werden. Dies beruht auf dem Grundsatz der wirtschaftlichen Verursachung des Aufwands im abgelaufenen Wirtschaftsjahr. Das Rückstellungsverbot gilt aber nicht für Fälle, in denen die für die Erfüllung der Aufbewahrungspflicht benötigten Wirtschaftsgüter über den Aufbewahrungszeitraum geleast werden, sofern diese nicht beim Leasingnehmer aktiviert werden müssen. Ebenso wenig greift das Verbot für Kosten auf Grund von Wartungsverträgen, falls es sich um nicht aktivierbare, sog. „echte“ Updates, die keine wesensneuen Programmelemente enthalten, handelt (vgl. dazu: *Eriksen*, K & R 2003, 75).

6. Bewertung und Umfang der Rückstellung für den GDPdU-konformen Datenzugriff

Grundsätzlich erfolgt die Bewertung von Rückstellungen gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 HGB zum voraussichtlichen Erfüllungsbetrag. Dieser ist bei Rückstellungen für Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen mit dem Geldwert der erforderlichen Aufwendungen anzusetzen (*Clemm/Herle*, in: BeckBilKom., § 253, Anm. 158). Für die Steuerbilanz bedeu-

tet dies nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 3 a Buchst. b EStG den Ansatz mit den Einzelkosten und angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten. In die Aufbewahrungs-Rückstellung sind dabei nur jene Aufwendungen bei der Rückstellungsbewertung einzubeziehen, die auch tatsächlich zur Wahrung der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht notwendig sind (vgl. BFH v. 19. 8. 2002, DStR 2002, 2031). Die so ermittelten Rückstellungswerte unterliegen aus steuerlicher Sicht dem Abzinsungsgebot des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG zum Zinssatz von 5,5 % bis zum Beginn der Erfüllung.

Die notwendigen Kosten werden in Abhängigkeit der unternehmensindividuellen Organisations- und Kommunikationsstrukturen, EDV-Systeme, IT-Kultur sowie des individuellen Umfangs der steuerlich relevanten Daten von Unternehmen zu Unternehmen divergieren. Mögliche Kostentreiber können Aufwendungen im Rahmen der Selektion der steuerlich relevanten Daten sowie Aufwendungen für die Archivierung von Daten, und dabei insbesondere für die Erhaltung deren Auswertbarkeit, sein. So werden im Rahmen der Archivierung beispielsweise Kosten für die Hardware- und Softwareanpassung von Buchhaltungssystemen und -vorsystemen, für die Softwareanpassung der E-Mail-Verwaltung sowie für die Anschaffung von neuen oder die Verbesserung und Wartung von alten Archivierungssystemen anfallen.

Auch Aufwendungen für die Verwaltung und Sicherung der digitalen Geschäftsunterlagen werden zum Ansatz kommen müssen. Dabei kann beispielsweise an anteilige Raummiete für die zugriffssichere Unterbringung von „Stand-Alone-Systemen“, aber auch an die umfangreiche Erstellung von Berechtigungskonzepten sowie anteilige Personalaufwendungen für Mitarbeiter, die mit der Archivierung alter Datenbestände betraut sind, gedacht werden.

7. Interdependenz zwischen GDPdU-Tauglichkeit und Rückstellung

Eine nach diesen Maßgaben eingebuchte Rückstellung wird in den Folgejahren vor dem kritischen Auge des künftigen steuerlichen Betriebsprüfers Bestand haben müssen. In diesem Zusammenhang sei den Verfassern folgende, ein wenig provokative Aussage erlaubt: Der Betriebsprüfer trifft mit der Beurteilung der Rückstellung zugleich eine Aussage über die GDPdU-Tauglichkeit des Archivierungssystems. Denn fällt die Rückstellung nach Meinung der Finanzverwaltung zu hoch aus, da nach ihrer Auffassung zu großer, scheinbar nicht gesetzlich erforderlicher Aufwand zur Archivierung betrieben wurde, so bedarf es aus Sicht des Betriebsprüfers offenbar keiner weitergehenden Anpassungen für den Datenzugriff. Umgekehrt: Bemängelt die Finanzverwaltung die Datenhaltung, so müsste sie wohl zugleich eine adäquate, möglicherweise nachträglich erhöhte Rückstellung anerkennen. Bislang hat sich die Finanzverwaltung noch nicht abschließend und rechtswirksam geäußert, wie archivierte steuerlich relevante Daten dem gesetzlich vorgeschriebenen Auswertbarkeitsanfordernis genügen sollen – was so zu einem in Umfang und Höhe durch den Steuerpflichtigen gestaltbaren Rückstellungsbedarf führt.

8. Fazit

Die Regelungen zum Datenzugriff sind mehr in der Diskussion denn je. Dazu hat nicht zuletzt das Urteil des BFH

RECHTSPRECHUNG

vom 19. 8. 2002, VIII R 30/01, beigetragen, wonach für Kosten, die aus der gesetzlich vorgeschriebenen Aufbewahrungspflicht entstehen, eine Rückstellung zu bilden ist. Dabei ist es interessant festzustellen, dass die Finanzverwaltung selbst entscheidend auf diese Rückstellungshöhe einwirken kann. Denn

je konkreter die Anforderungen an ein Archiv und je einfacher diese umzusetzen sind, desto geringer fällt der Rückstellungsbedarf aus. Mit der dargestellten Anpassung des Fragen- und Antwortenkatalogs des BMF zum Datenzugriff vom 6. 3. 2003 wurde ein wichtiger Schritt in diese Richtung vorgenommen.

RECHTSPRECHUNG

Einkommensteuer

Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung bei Gefährdung des Existenzminimums

GG Art. 1, 3, 6, 20 Abs. 1; EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff.

An der Verfassungsmäßigkeit des § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 bestehen insoweit ernsthafte Zweifel, als auf Grund des begrenzten Verlustausgleichs – hier zwischen negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und positiven Einkünften aus selbstständiger Arbeit – eine Einkommensteuer auch dann festzusetzen ist, wenn dem Steuerpflichtigen von seinem im Veranlagungszeitraum Erworbenen nicht einmal das Existenzminimum verbleibt.

BFH, Beschl. v. 6. 3. 2003, XI B 7/02

Sachverhalt:

I. Die Antragsteller und Beschwerdegegner (Ast.) sind Eheleute, die im Streitjahr 1999 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Ast. ist von Beruf Rechtsanwalt, die Antragstellerin (Astin.) Psychotherapeutin. Der Ast. erzielte im Streitjahr positive Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (1 334 434 DM), aus Kapitalvermögen (29 836 DM) und aus wiederkehrenden Bezügen (10 465 DM) und negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VuV) i. H. von 2 265 651 DM, die Astin. positive Einkünfte i. H. von 14 070 DM und negative Einkünfte aus VuV i. H. von 723 028 DM. Die – jeweils einheitlich und gesondert festgestellten – Einkünfte aus VuV resultierten aus Beteiligungen der Ast. an mehreren Immobiliengesellschaften des bürgerlichen Rechts (GbR), die in den 80er Jahren gegründet worden waren. Die von den GbR vermieteten Objekte, die in A, B, C und D lagen, waren für spezielle Bedürfnisse der Mieter zugeschnitten. Nachdem teilweise die übrigen Gesellschafter wegen Vermögensverfalls aus den GbR ausscheiden mussten, hielten die Ast. im Streitjahr von den Gesellschaften in A 90 %, in C und D 100 % und in B 50 % der Gesellschaftsanteile.

Das Objekt in D erwirtschaftete im Streitjahr einen Überschuss an Einnahmen von rd. 257 000 DM. Die Einkünfte aus den Objekten in A, B und C waren negativ. Die Werbungskosten-Überschüsse resultierten im Wesentlichen aus Zinsaufwendungen und Absetzungen für Abnutzung (AfA) gemäß § 7 Abs. 5 EStG. Außerdem fielen Einnahmen aus, weil das Objekt in A nach Auslaufen eines zehnjährigen Mietvertrags und auf Grund umfangreicher Umbaumaßnahmen im Streitjahr teilweise leer stand. Sonderabschreibungen wurden nicht vorgenommen. Der anteilig auf die Ast. entfallende Zinsaufwand betrug nach deren Angaben im Streitjahr rd. 3,7 Mio. DM und die anteilige AfA rd. 1,44 Mio. DM.

Der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das FA) berücksichtigte von den erklärten negativen Einkünften aus VuV von insgesamt 2 988 679 DM gemäß § 2 Abs. 3 EStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002 794 403 DM, errechnete ein zu versteuerndes Einkommen von 558 431 DM und setzte die Einkommensteuer auf 251 785 DM fest.

Die Ast. legten gegen die Einkommensteuerfestsetzung Einspruch ein, über den noch nicht entschieden wurde. Den gleichzeitig gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) lehnte das FA ab.

Der beim FG gestellte Antrag auf AdV hatte Erfolg. Das FG hatte ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 2 Abs. 3 EStG. Da im Streitfall die Verluste nicht auf Sonderabschreibungen beruhten, seien die Ausführungen des BFH im Beschluss vom 9. 5. 2001, XI B 151/00 (BFHE 195, 314, BStBl II 2001, 552, DStR 2001, 1109) zur Verfassungsmäßigkeit des § 2 Abs. 3 EStG nicht auf den Streitfall übertragbar.

Mit seiner – vom FG zugelassenen – Beschwerde rügt das FA Verletzung des § 69 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 FGO und des § 2 Abs. 3 EStG. Es sei verfassungsrechtlich nicht geboten, den Verlustausgleich in jedem einzelnen Veranlagungszeitraum zuzulassen. Auch stünden öffentliche Interessen einer AdV entgegen.

Das FA beantragt, den Beschluss des FG aufzuheben und den Antrag auf AdV abzulehnen.

Die Ast. beantragen, die Beschwerde zurückzuweisen.

Gründe:

II. Die Beschwerde des FA ist unbegründet. Das FG hat im Ergebnis zu Recht den Einkommensteuerbescheid 1999 von der Vollziehung ausgesetzt.

Aussetzung der Vollziehung ...

1. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll das Gericht die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen, wenn ernsthafte Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernsthafte Zweifel sind anzunehmen, wenn bei summarischer Prüfung des Verwaltungsakts neben Umständen, die für die Rechtmäßigkeit sprechen, gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unsicherheit in der Beurteilung der Tatfragen auslösen. Dies gilt auch für ernsthafte Zweifel i. S. des § 69 Abs. 2 und 3 FGO an der verfassungsrechtlichen Gültigkeit einer dem angefochtenen Verwaltungsakt zu Grunde liegenden Norm (st. Rspr., vgl. z. B. BFH v. 15. 12. 2000, IX B 128/99, BFHE 194, 157, BStBl II 2001, 411, DStR 2001, 250). An die Zweifel hinsichtlich der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts sind, wenn die Verfassungswid-