

## Inhalt

<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS .....</b>	<b>XVII</b>
<b>A. EINLEITUNG .....</b>	<b>- 1 -</b>
I. PROBLEMSTELLUNG UND RELEVANZ .....	- 1 -
II. UNTERSUCHUNGSZIEL .....	- 3 -
III. UNTERSUCHUNGSAUFBAU .....	- 4 -
<b>B. VORÜBERLEGUNGEN .....</b>	<b>- 7 -</b>
I. INFORMATIONS- UND PLANUNGSFUNKTION FÜR DAS UNTERNEHMEN SELBST UND DESSEN STAKEHOLDER .....	- 7 -
II. VERMEIDUNG VON SANKTIONEN .....	- 8 -
1. <i>Die Schätzung nach § 162 AO</i> .....	- 8 -
a) Die Schätzung als Sanktion? .....	- 9 -
b) Befugnis zur Schätzung .....	- 15 -
2. <i>Das Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2c AO</i> .....	- 16 -
a) Auswahl- und Entschließungsermessen der Finanzverwaltung .....	- 19 -
b) Bezug auf die Verlagerung der Buchführung nach § 146 Abs. 2b AO.....	- 21 -
c) Bezug auf Außenprüfungen .....	- 23 -
III. ZWISCHENFAZIT .....	- 24 -
<b>C. TECHNISCHE MÖGLICHKEITEN ZUR BUCHHALTUNG UND ZUR AUFBEWAHRUNG VON DOKUMENTEN SOWIE BEST PRACTICES ZUM ZWECKE DER DIGITALISIERUNG.....</b>	<b>- 27 -</b>
I. BEST PRACTICES .....	- 28 -
1. <i>Enterprise-Resource-Planning (ERP) und Integration der Buchhaltung</i> .....	- 28 -
2. <i>Ersetzendes Scannen</i> .....	- 29 -
a) Definition und Funktion des ersetzenden Scannens .....	- 30 -
b) Implikationen auf die Beweiskraft des Digitalisats .....	- 33 -
3. <i>Mobiles Scannen</i> .....	- 34 -
4. <i>Digitale Mitarbeit externer Partner</i> .....	- 35 -
5. <i>Internes Kontrollsystem (IKS)</i> .....	- 36 -
II. DIGITALE ANWENDUNGEN FÜR BUCHHALTUNG, AUFBEWAHRUNG VON BELEGEN UND SONSTIGE PROZESSE.....	- 37 -
1. <i>Applikationen</i> .....	- 37 -
a) Digitale Belegerfassung und Erstellung digitaler Rechnungen .....	- 37 -
b) Mobile Gewinnermittlung .....	- 37 -
c) Risiken im Rahmen der Nutzung von Applikationen .....	- 38 -
2. <i>Die digitale Rechnung</i> .....	- 39 -
a) Grundsätzliche Einordnung .....	- 39 -
b) X-Rechnung/EDI-Rechnung .....	- 41 -
3. <i>Die Buchhaltungssoftware</i> .....	- 41 -

a) Handlungsspielräume der Buchhaltungssoftware .....	- 42 -
b) Online-Banking .....	- 43 -
c) Die digitale und automatisierte Verbuchung .....	- 44 -
4. Das Dokumentenmanagementsystem (DMS) .....	- 45 -
5. Das E-Mail-Postfach .....	- 47 -
6. Cloud-Dienste .....	- 49 -
a) Definition und Funktion einer Cloud .....	- 49 -
b) Chancen der Cloud-Anwendung .....	- 51 -
c) Risiken .....	- 52 -
aa) Ausfälle des Cloud-Anbieters .....	- 52 -
bb) Manipulation durch fremde Dritte .....	- 53 -
cc) Sonstige Risikofelder .....	- 54 -
III. ZWISCHENFAZIT .....	- 55 -
<b>D. GRUNDLEGENDE PFLICHTEN BETREFFEND DIE BUCHFÜHRUNG UND DIE AUFBEWAHRUNG VON UNTERLAGEN .....</b>	<b>- 57 -</b>
I. BEWEISLAST .....	- 57 -
1. Die Begründung der objektiven Beweislast .....	- 58 -
2. Die Begünstigungstheorie im Rahmen der objektiven Beweislast .....	- 59 -
a) Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Rahmen des Untersuchungsgrundsatzes .....	- 60 -
b) Verfahrensrechtliche Einordnung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Rahmen des Untersuchungsgrundsatzes .....	- 60 -
c) Grenzen der Mitwirkungspflicht .....	- 63 -
d) Steuerbegründende bzw. steuererhöhende Tatsachen .....	- 66 -
e) Steueraufhebende bzw. steuersenkende Tatsachen .....	- 68 -
II. DIE BUCHFÜHRUNG – BEWEIS FÜR DIE ANGABEN DES STEUERPFLLICHTIGEN...	- 69 -
III. GENERELLE PFLICHT ZUR FÜHRUNG VON BÜCHERN NACH §§ 140 UND 141 AO .....	- 73 -
1. Derivative Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht .....	- 75 -
2. Originäre Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht .....	- 79 -
a) Adressaten der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht nach § 141 Abs. 1 AO .....	- 79 -
b) Objektbezogenheit .....	- 80 -
c) Grenzwerte nach § 141 Abs. 1 AO und Beginn und Ende der Buchführungspflicht .....	- 81 -
IV. NACHVOLLZIEHBARKHEIT UND NACHPRÜFBARKHEIT DER BUCHFÜHRUNG UND DER AUFZEICHNUNGEN NACH § 145 AO .....	- 82 -
1. Regelung nach § 145 Abs. 1 AO für die Buchführung .....	- 82 -
2. Regelung nach § 145 Abs. 2 AO für die Aufzeichnungen .....	- 83 -
V. GRUNDSÄTZE DER BUCHFÜHRUNG NACH § 146 ABS. 1, 3, 4 UND 5 AO .....	- 84 -

## XI

<i>1. Erfordernisse bei Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen nach § 146 Abs. 1 Satz 1 AO</i> .....	- 84 -
a) Erfordernis der einzelnen Vornahme von Buchungen und sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen .....	- 85 -
aa) Verpflichtung.....	- 85 -
bb) Ausnahme.....	- 85 -
b) Pflicht der Geordnetheit .....	- 87 -
c) Grundsatz der Wahrheit – vollständige und richtige Erfassung.....	- 88 -
d) Das Tatbestandsmerkmal „zeitgerecht“ .....	- 88 -
aa) Grundsätzliche Beurteilung.....	- 88 -
bb) Erfassung von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben.....	- 89 -
<i>2. Sprache, Abkürzungen und Symbole nach § 146 Abs. 3 AO</i> .....	- 90 -
<i>3. Unveränderlichkeit der Buchführung nach § 146 Abs. 4 Satz 1 AO</i> .....	- 91 -
<i>4. Kenntlichmachung von Veränderungen gemäß § 146 Abs. 4 Satz 2 AO</i> .....	- 92 -
<i>5. Form der Bücher und Aufzeichnungen gemäß § 146 Abs. 5 AO</i> .....	- 93 -
<b>VI. ORT DER BUCHHALTUNG</b> .....	- 93 -
<i>1. Führung und Aufbewahrung der Bücher und sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen im Inland</i> .....	- 94 -
<i>2. Möglichkeit der Führung und Aufbewahrung der Bücher und sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen im Ausland bei ausländischen Betriebsstätten ...</i>	- 95 -
<i>3. Möglichkeiten der Erleichterung nach § 148 AO</i> .....	- 97 -
<i>4. Verlagerung der elektronischen Buchführung in einen EU-Mitgliedsstaat – Rechtslage bis zum 29.12.2020 und europarechtliche Würdigung</i> .....	- 98 -
a) Darstellung der in Frage kommenden EU-Grundfreiheiten .....	- 99 -
b) Rechtfertigung der Einschränkungen der EU-Grundfreiheiten.....	- 99 -
<i>5. Möglichkeit der Verlagerung der Buchführung in andere EU-Mitgliedsstaaten nach § 146 Abs. 2a AO</i> .....	- 101 -
a) Tatbestände des § 146 Abs. 2a AO in der Fassung ab dem 29.12.2020 ..	- 101 -
b) Fortbestehende europarechtliche Zweifel .....	- 103 -
<i>6. Möglichkeit der Verlagerung der Buchführung in Drittstaaten nach § 146 Abs. 2b AO</i> .....	- 104 -
a) Erfordernis eines schriftlichen oder elektronischen Antrags nach § 146 Abs. 2b Satz 1 AO .....	- 104 -
b) Mitteilung des Standorts des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift gegenüber der Steuerbehörde .....	- 106 -
b) Kooperationsbereitschaft des Steuerpflichtigen nach § 146 Abs. 2b Satz 2 Nr. 2 AO .....	- 106 -
c) Möglichkeit des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO .....	- 108 -
d) Keine Beeinträchtigung der Besteuerung.....	- 109 -
e) Widerruf der Bewilligung i.S.d. § 146 Abs. 2b Satz 3 AO .....	- 111 -

## XII

VII. AUFBEWAHRUNG UND AUFBEWAHRUNGSFRISTEN VON DOKUMENTEN	
NACH § 147 ABS. 1, ABS. 3 UND ABS. 4 AO .....	- 113 -
1. Aufbewahrungspflicht diverser Unterlagen.....	- 114 -
a) Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO .....	- 115 -
b) Handels- und Geschäftsbriefe nach § 147 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO, Buchungsbelege nach § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO sowie Zollbelege nach § 147 Abs. 1 Nr. 4a AO .....	- 116 -
c) Nicht aufbewahrungspflichtige Dokumente.....	- 117 -
2. Aufbewahrungsfristen nach § 147 Abs. 3, 4 AO .....	- 117 -
a) Beginn der Aufbewahrungsfrist.....	- 117 -
b) Dauer der Aufbewahrungsfrist .....	- 118 -
c) Folge der Verletzung der Aufbewahrungspflicht .....	- 121 -
VIII. VERWENDUNG ELEKTRONISCHER AUFZEICHNUNGSSYSTEME NACH	
§ 146A AO .....	- 123 -
1. Elektronisches Aufzeichnungssystem i.S.d. § 146a Abs. 1 Satz 1 AO.....	- 124 -
a) Gebot einzelner, vollständiger, richtiger, zeitgerechter und geordneter elektronischer Aufzeichnungen .....	- 124 -
b) Schutz durch eine zertifizierte interne technische Sicherheitseinrichtung .....	- 126 -
c) Vermarktungsverbot für nichtkonforme elektronische Aufzeichnungssysteme .....	- 126 -
d) Belegausgabepflicht .....	- 127 -
aa) Zweck der Norm.....	- 127 -
bb) Tatbestände des § 146a Abs. 2 Satz 1 AO .....	- 127 -
cc) Digitale Belegausgabe .....	- 128 -
dd) Inhalt des Belegs .....	- 129 -
ee) Befreiung von der Belegausgabepflicht .....	- 130 -
ff) Verstoßfolgen gegen die Belegausgabepflicht.....	- 131 -
2. Mitteilungspflicht nach § 146a Abs. 4 AO .....	- 132 -
IX. KASSEN-NACHSCHAU NACH § 146B AO.....	- 133 -
X. SONDERREGELUNGEN FÜR KONSERVIERUNG AUF DIGITALEN TRÄGERN	
NACH § 147 ABS. 5 UND 6 AO .....	- 135 -
1. Lesbarmachung elektronisch gespeicherter Unterlagen nach § 147 Abs. 5 1. HS AO.....	- 135 -
2. Digitaler Zugriff im Zuge einer Außenprüfung nach § 147 Abs. 6 AO.....	- 137 -
a) Einsichtsrecht der Finanzverwaltung nach § 147 Abs. 6 Satz 1 AO.....	- 137 -
b) Umfang des Einsichtsrechts .....	- 138 -
c) Methoden des Datenzugriffs.....	- 139 -
XI. ZWISCHENFAZIT .....	- 140 -

<b>E. ERFÜLLUNG DER BEWEISLAST FÜR DIE FESTSETZUNG DER BESTEuerung DURCH DIE EINZELNEN AUFZEICHNUNGSPFLICHTIGEN .....</b>	<b>143 -</b>
I. BUCHFÜHRUNGSPFLICHTIGE I.S.D. §§ 140, 141 AO .....	143 -
II. AUFZEICHNUNGS- UND AUFBEWAHRUNGSPFLICHTEN NACH § 22 UStG .....	144 -
1. Der Aufzeichnungspflicht nach § 22 UStG unterliegende Steuerpflichtige .....	144 -
2. Umfang der Aufzeichnungen .....	146 -
3. Form der Aufzeichnungen .....	147 -
4. Aufbewahrungspflichten .....	148 -
5. Einfluss der Aufzeichnungspflichten auf die einzelnen Steuerpflichtigen....	148 -
III. ANWENDER DER EINNAHMEN-ÜBERSCHUSS-RECHNUNG NACH § 4 ABS. 3 EStG .....	150 -
1. Steuersubjekte .....	150 -
2. Ermittlung des Überschusses bei der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG .....	150 -
3. Übertragung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung auf die Einnahmen-Überschuss-Rechnung .....	151 -
a) Beweismaßstab .....	152 -
b) Bestehen einer Aufzeichnungspflicht .....	152 -
c) Aufzeichnungspflicht im Rahmen des § 22 UStG .....	154 -
d) Aufzeichnungsverpflichtungen nach §§ 143, 144 AO? .....	155 -
e) Analoge Anwendung des § 158 AO? .....	156 -
4. Aufbewahrungspflicht von Belegen .....	157 -
5. Zulässigkeit der Festsetzung von Verzögerungsgeld im Rahmen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung .....	158 -
IV. ÜBERSCHUSSEINKUNFTSARTEN I.S.D. § 2 ABS. 2 EStG .....	159 -
1. Steuersubjekte .....	159 -
2. Abgrenzung von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG .....	159 -
3. Aufzeichnungs- und Nachweiserfordernisse bei Einnahmen .....	160 -
4. Aufzeichnungserfordernisse bei Werbungskosten .....	163 -
a) Erfüllung der Beweislast durch Nachweise oder Glaubhaftmachung des Sachverhalts .....	163 -
b) Schätzung der Werbungskosten .....	165 -
c) Aufbewahrungsfrist .....	168 -
5. Pflicht zur Aufbewahrung von Aufzeichnungen und steuerlichen Unterlagen nach § 147a Abs. 1 AO im Rahmen von Überschusseinkunftsarten .....	168 -
a) Allgemeines .....	169 -
b) Aufbewahrungspflichtige Dokumente .....	170 -
c) Folgen bei Verstoß gegen § 147a Abs. 1 Satz 1 bis 5 AO .....	171 -

## XIV

d) Kritik an der Regelung .....	- 173 -
6. Einfluss der Aufzeichnungspflicht nach § 22 UStG .....	- 174 -
a) Betroffene Steuerpflichtige .....	- 174 -
b) Einfluss auf die tatsächliche Nachweispflicht/Pflicht zur Glaubhaftmachung .....	- 175 -
7. Pflichten bei „Nichteinkünften“ .....	- 177 -
a) „Nichteinkünfte“ im Rahmen privater Veräußerungsgeschäfte .....	- 177 -
b) Mögliche Nachweise .....	- 178 -
c) Bestehen von Aufzeichnungserfordernissen und Aufbewahrungspflichten des Steuerpflichtigen – eine Frage der Beweislast .....	- 179 -
d) Zusammenfassung der Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht im Rahmen von „Nichteinkünften“ .....	- 184 -
8. Zulässigkeit der Festsetzung von Verzögerungsgeld i.R.d. Überschusseinkunftsarten .....	- 184 -
V. RECHTFERTIGUNG FÜR DIE UNGLEICHBEHANDLUNG EINZELNER STEUERPFELICHTIGER IM ZUGE DER AUFZEICHNUNGS- UND AUFBEWAHRUNGSPFLICHT UND HANDLUNGSBEDARF FÜR DEN GESETZGEBER....	- 186 -
1. Ungleichbehandlung .....	- 186 -
a) Ungleichbehandlung zugunsten der Überschusseinkunftsarten .....	- 187 -
b) Ungleichbehandlung zwischen Bilanzierenden und Anwendern der Einnahmen-Überschuss-Rechnung .....	- 188 -
2. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung anhand allgemeiner Grundsätze? .....	- 189 -
a) Unvergleichbarkeit der einzelnen Steuerpflichtigen .....	- 190 -
b) Rechtfertigung durch Typisierungen zwecks Verwaltungsvereinfachung und Kritik .....	- 192 -
3. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung zugunsten der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG .....	- 195 -
a) Betonung der Gesamtgewinnlichkeit .....	- 195 -
b) Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung als Vereinfachung im deutschen Steuerrecht – zulässige Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers ....	- 196 -
4. Rechtfertigung der Ungleichbehandlung zugunsten der Bezieher von Überschusseinkunftsarten .....	- 198 -
a) Historische Rechtfertigungen .....	- 198 -
b) Sonstige Rechtfertigungen .....	- 199 -
c) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung aufgrund minderer Komplexität der Überschusseinkunftsarten .....	- 200 -
d) Schlussfolgerung und Bezug auf § 147a Abs. 1 Satz 1 AO .....	- 204 -
VI. ZWISCHENFAZIT .....	- 205 -

<b>F. PROBLEMSTELLUNGEN DER §§ 140 FF. AO UND REFORMNOTWENDIGKEITEN BZW. REFORMLÖSUNGEN DES GESETZGEBERS .....</b>	<b>207 -</b>
<b>I. ZWEIFELSRAGEN IN BEZUG AUF DIE DIGITALISIERUNG DER BUCHHALTUNG UND REFORMOPTIONEN .....</b>	<b>207 -</b>
1. <i>Ersetzendes Scannen/Mobiles Scannen .....</i>	<i>207 -</i>
a) Entscheidung zur Digitalisierung .....	208 -
b) Beibehaltung des Papieroriginals bei gleichzeitiger Digitalisierung .....	209 -
c) Mehrfaches Vorliegen von Belegen .....	213 -
d) Umgekehrte Digitalisierung – Ausdrucken des Digitalisats .....	215 -
e) Kein Vorliegen einer Verfahrensdokumentation oder Nichtbefolgen der Verfahrensdokumentation .....	217 -
f) Anwendbarkeit auf die Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG und die Überschussrechnung .....	220 -
g) Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung .....	221 -
2. <i>Notwendigkeit der Nutzung einer Buchhaltungssoftware zur Nachvollziehbarkeit nachträglicher Änderungen .....</i>	<i>222 -</i>
a) Rechtslage im Zusammenhang mit der Einnahmen-Überschuss-Rechnung .....	222 -
b) Reformbedarf und Reformoptionen .....	225 -
3. <i>Darüber hinausgehende Problematik der Veränderung von digitalen Dateien infolge neu aufgekommener Technik .....</i>	<i>228 -</i>
a) Änderbarkeit elektronischer Dokumente .....	228 -
b) Reformbedarf? .....	234 -
4. <i>Faktische Verpflichtung zu einem XML-Format für Rechnungen? .....</i>	<i>236 -</i>
5. <i>Kein Vorliegen eines IKS .....</i>	<i>239 -</i>
6. <i>Höhere Gewalt bei der Nutzung digitaler Systeme .....</i>	<i>240 -</i>
<b>II. GEBOT DER FÜHRUNG DER BÜCHER UND DER SONSTIGEN AUFZEICHNUNGEN IM INLAND .....</b>	<b>244 -</b>
1. <i>Ist das Gebot der Führung der Bücher und der sonstigen Aufzeichnungen im Inland nach § 146 Abs. 2, Abs. 2a und 2b AO (heute noch) sinnvoll? .....</i>	<i>244 -</i>
2. <i>Gebot der Inlandsbuchführung im Fall der Einnahmen-Überschuss-Rechnung und der Überschussrechnung .....</i>	<i>246 -</i>
3. <i>Frage der Beweislast des Orts der Buchhaltung und der sonstigen Aufzeichnungen .....</i>	<i>247 -</i>
a) Verschärfte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO .....	248 -
b) Beweislast bei der Papierbuchhaltung .....	251 -
c) Beweislast bei der elektronischen Buchhaltung .....	252 -
4. <i>Unbeabsichtigte Verlagerung ins Drittland .....</i>	<i>253 -</i>

5. Unterhaltung einer "unzulässigen" Buchhaltung neben einer "zulässigen" Buchhaltung .....	- 255 -
6. Ersetzendes Scannen .....	- 256 -
7. Lösungsansatz: Pro-Forma-Beantragung der Bewilligung nach § 146 Abs. 2b AO ohne Nennung eines Drittstaates und Handlungsempfehlung für den Gesetzgeber .....	- 258 -
III. UNTERSCHIED DER TECHNISCHEN MÖGLICHKEITEN ZWISCHEN GEWINNEINKUNFTSARTEN UND ÜBERSCHUSSEINKUNFTSARTEN .....	- 261 -
IV. ZWISCHENFAZIT .....	- 262 -
<b>G. ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE .....</b>	<b>- 265 -</b>
<b>LITERATURVERZEICHNIS .....</b>	<b>- 271 -</b>