

Inhalt

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	XVII
A. EINLEITUNG	- 1 -
I. PROBLEMSTELLUNG UND RELEVANZ	- 1 -
II. UNTERSUCHUNGSZIEL	- 3 -
III. UNTERSUCHUNGSAUFBAU	- 4 -
B. VORÜBERLEGUNGEN	- 7 -
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 Entschließungsermessens der Finanzverwaltung	- 19 -
b) Bezug auf die Verlagerung der Buchführung nach § 146 Abs. 2b AO.....	- 21 -
c) Bezug auf Außenprüfungen	- 23 -
III. ZWISCHENFAZIT	- 24 -
C. TECHNISCHE MÖGLICHKEITEN ZUR BUCHHALTUNG UND ZUR AUFBEWAHRUNG VON DOKUMENTEN SOWIE BEST PRACTICES ZUM ZWECKE DER DIGITALISIERUNG.....	- 27 -
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 Kontrollsysteem (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 -
D. GRUNDLEGENDE PFLICHTEN BETREFFEND DIE BUCHFÜHRUNG UND DIE AUFBEWAHRUNG VON UNTERLAGEN	- 57 -
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 STEUERPFLETTIGEN... - 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. NACHVOLLZIEHBARKEIT UND NACHPRÜFBARKEIT 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 -

<i>1. Erfordernisse bei Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen nach § 146 Abs. 1 Satz 1 AO</i>	<i>- 84 -</i>
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>	<i>90 -</i>
<i>3. Unveränderlichkeit der Buchführung nach § 146 Abs. 4 Satz 1 AO</i>	<i>91 -</i>
<i>4. Kenntlichmachung von Veränderungen gemäß § 146 Abs. 4 Satz 2 AO</i>	<i>92 -</i>
<i>5. Form der Bücher und Aufzeichnungen gemäß § 146 Abs. 5 AO</i>	<i>93 -</i>
VI. ORT DER BUCHHALTUNG.....	93 -
<i>1. Führung und Aufbewahrung der Bücher und sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen im Inland.....</i>	<i>94 -</i>
<i>2. Möglichkeit der Führung und Aufbewahrung der Bücher und sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen im Ausland bei ausländischen Betriebsstätten ...</i>	<i>95 -</i>
<i>3. Möglichkeiten der Erleichterung nach § 148 AO</i>	<i>97 -</i>
<i>4. Verlagerung der elektronischen Buchführung in einen EU-Mitgliedsstaat – Rechtslage bis zum 29.12.2020 und europarechtliche Würdigung.....</i>	<i>98 -</i>
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>	<i>101 -</i>
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>	<i>104 -</i>
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. <i>Aufbewahrungspflicht diverser Unterlagen</i>	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 Geschäftsbriebe 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. <i>Aufbewahrungsfristen nach § 147 Abs. 3, 4 AO</i>	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. <i>Elektronisches Aufzeichnungssystem i.S.d. § 146a Abs. 1 Satz 1 AO</i>	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. <i>Mitteilungspflicht nach § 146a Abs. 4 AO</i>	132 -
IX. KASSEN-NACHSCHAU NACH § 146b AO	- 133 -
X. SONDERREGELUNGEN FÜR KONSERVIERUNG AUF DIGITALEN TRÄGERN NACH § 147 ABS. 5 UND 6 AO	- 135 -
1. <i>Lesbarmachung elektronisch gespeicherter Unterlagen nach § 147 Abs. 5 1. HS AO</i>	135 -
2. <i>Digitaler Zugriff im Zuge einer Außenprüfung nach § 147 Abs. 6 AO</i>	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 -

XIII

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

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 STEUERPFlichtIGER 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 Gesamtgewinngleichheit	- 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 -

F. PROBLEMSTELLUNGEN DER §§ 140 FF. AO UND REFORMNOTWENDIGKEITEN BZW. REFORMLÖSUNGEN DES GESETZGEBERS	- 207 -
I. ZWEIFELSFRAGEN IN BEZUG AUF DIE DIGITALISIERUNG DER BUCHHALTUNG UND REFORMOPTIONEN	
1. <i>Ersetzendes Scannen/Mobiles Scannen</i>	- 207 -
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>	- 222 -
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>	- 228 -
a) Änderbarkeit elektronischer Dokumente.....	- 228 -
b) Reformbedarf?	- 234 -
4. <i>Faktische Verpflichtung zu einem XML-Format für Rechnungen?</i>	- 236 -
5. <i>Kein Vorliegen eines IKS</i>	- 239 -
6. <i>Höhere Gewalt bei der Nutzung digitaler Systeme.....</i>	- 240 -
II. GEBOT DER FÜHRUNG DER BÜCHER UND DER SONSTIGEN AUFZEICHNUNGEN IM INLAND.....	
- 244 -	
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>	- 244 -
2. <i>Gebot der Inlandsbuchführung im Fall der Einnahmen-Überschuss-Rechnung und der Überschussrechnung.....</i>	- 246 -
3. <i>Frage der Beweislast des Orts der Buchhaltung und der sonstigen Aufzeichnungen</i>	- 247 -
a) Verschärftste 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>	- 253 -

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