

SCHÄFFER

POESCHEL

Michael Goldshteyn/Stefan Thelen

Praxishandbuch digitale Betriebsprüfung

Anforderungen der neuen GoBD an Buchführung,
Datenspeicherung und Datenzugriff

2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

An abstract graphic consisting of numerous thin, parallel, wavy lines that create a sense of movement and depth, resembling a stylized wave or a topographical map. The lines are light gray and occupy the lower half of the page.

Bearbeiterübersicht

Goldshteyn: Kapitel 2, 3, 4, 5, 6, 7, 11, 13

Thelen: Kapitel 1, 8, 9, 10, 12



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem,
säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Print: ISBN 978-3-7910-3446-1 Bestell-Nr. 20119-0001
ePDF: ISBN 978-3-7992-6989-6 Bestell-Nr. 20119-0150

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich
geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen
des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages
unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfäl-
tigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die
Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2016 Schäffer-Poeschel
Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin
Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart
Satz: Dörr + Schiller GmbH, Stuttgart
Druck und Bindung: BELTZ Bad Langensalza GmbH, Bad Langensalza
Printed in Germany

Mai 2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

1 Einleitung

Die zunehmende Bedeutung und Integration der DV-gestützten Verarbeitung von Geschäftsprozessen sowie technische und organisatorische Entwicklungen führten dazu, dass sich die Art und Weise, wie Steuern deklariert, festgesetzt und realisiert werden, seit der Jahrtausendwende stetig weiterentwickelt hat.¹ Beginnend mit der Veröffentlichung der »Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen« (GDPdU) über die Einführung des § 5b EStG bzw. der sog. »E-Bilanz« und einer damit einhergehenden verpflichtenden Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen in einem standardisierten Format bis hin zu dem aktuell in der Diskussion befindlichen Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens hat die Finanzverwaltung zahlreiche Schritte unternommen, um dem Ziel der automationsgestützten Bearbeitung von Steuererklärungen durch Einsatz von Risikomanagementsystemen näher zu kommen.²

Ist der Steuerpflichtige aufgrund außersteuerlicher oder steuerlicher Vorschriften zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet, so sind diese gem. § 158 AO der Besteuerung zugrunde zu legen und entsprechend der Ordnungsvorschriften der §§ 140 bis 148 AO vorzunehmen. Da die Wahrnehmung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten auch DV-gestützt erfolgen kann, sofern IT-spezifische Besonderheiten bei der Einhaltung der Ordnungsmäßigkeitsanforderungen gewahrt sind, bedingen kontinuierliche Entwicklungen im Bereich der Rechnungslegungsvorschriften und in der Informationstechnologie eine ständige Anpassung des Ordnungsmäßigkeitsbegriffes.³ Bereits 1978 veröffentlichte die Finanzverwaltung die in Zusammenarbeit mit der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V. erarbeiteten »Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung« (GoS), welche erstmals die finanzbehördliche Auffassung einer ordnungsmäßigen Buchführung beim Einsatz von DV-Systemen darlegten.⁴ Diese wurden 1995 überarbeitet und von den »Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme« (GoBS) abgelöst.⁵ Aufgrund veränderter technischer, wirtschaftlicher, rechtlicher und organisatorischer Aspekte legte die Finanzverwaltung im Frühjahr 2013 den ersten Entwurf der »Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff« (GoBD) vor, welcher vom BMF in Eigenverant-

1 BR-Drs 631/15, 53.

2 BR-Drs 631/15, 53.

3 Winnefeld, Bilanzhandbuch, 5. Auflage 2015, A Rz. 670.

4 BMF-Schreiben vom 05.06.1978, BStBl I 1978, 250.

5 BMF-Schreiben vom 07.11.1995, BStBl I 1995, 738.

wortung ohne Hinzuziehung von Wirtschaftsvertretern oder Berufsverbänden erarbeitet wurde. Die Veröffentlichung der endgültigen Fassung erfolgte dann am 14.11.2014, da der Erstentwurf nach kritischen Stellungnahmen durch Wirtschaft, Verbände und berufsständische Organisationen mehrfach überarbeitet wurde.⁶

Die GoBD sind mit dem am 01.01.2015 beginnenden Veranlagungszeitraum in Kraft getreten und stellen eine Überarbeitung der bis dahin gültigen Auffassung der Finanzbehörden dar. Die Finanzbehörde hat darin eine Neuinterpretation steuerrechtlicher Vorgaben und gleichzeitig eine Konkretisierung der GoB im Falle einer DV-gestützten Buchführung vorgenommen. Insbesondere werden die bisherige Korrelation handels- und steuerrechtlicher Vorgaben im Hinblick auf die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung aufgeweicht sowie neue formelle Anforderungen und weitreichende Kontroll- und Dokumentationsverpflichtungen für die ordnungsmäßige Führung DV-gestützter Bücher und Aufzeichnungen formuliert. Der restriktive Wortlaut und die Ausformulierung diverser Passagen als Mussanforderungen lassen den Betriebsprüfern kaum noch Spielräume für die Ermessensausübung. Somit ist davon auszugehen, dass bei der Nicht- oder Schlechterfüllung die formelle und hierdurch auch die materielle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung erschüttert werden soll, um entsprechende Sanktionsmaßnahmen (z. B. Verzögerungsgelder und/oder (Teil-)Schätzungen) ergreifen zu können.

Für den Steuerpflichtigen stellt sich nach Inkrafttreten der GoBD die Frage, welcher Ansatz zu wählen ist, um eine Konformität mit den Vorgaben der Finanzverwaltung zu erreichen. Der Einsatz von GoBD-zertifizierten Anwendungen, wie sie von Softwareherstellern beworben werden, bietet i. d. R. keinen nennenswerten Vorteil. Einerseits ist den GoBD zu entnehmen, dass Softwarebescheinigungen und Zertifikate gegenüber den Finanzbehörden keine Bindungswirkung entfalten. Andererseits ist zu konstatieren, dass die Ordnungsmäßigkeit eines Verfahrens nicht alleine von der eingesetzten Hard- und Software oder einzelnen Kontrollen abhängig ist. Vielmehr sind zahlreiche weitere Kriterien wie bspw. die Vollständigkeit und Richtigkeit der im Rahmen des Verfahrens eingegebenen Daten oder die Vergabe von Zugriffsrechten für die eingesetzten Anwendungen zu beachten, die erheblichen Einfluss auf die Ordnungsmäßigkeit eines Verfahrens haben können.⁷

Um keine Sanktionen im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung befürchten zu müssen, empfiehlt es sich, die Vorgaben der Finanzverwaltung zu befolgen. In diesem Zusammenhang steht aber auch die Frage der Wirtschaftlichkeit im Raum. Zwar betont die Finanzverwaltung, dass der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit keine Verletzung der Ordnungsmäßigkeit oder eine Gefährdung der Buchführungszwecke rechtfertige, eine unreflektierte Umsetzung der GoBD (die an vielen Stellen aufgrund der abstrakten Natur der finanzbehördlichen Vorgaben auch schwer realisierbar ist) erscheint ebenfalls nicht ratsam.⁸ Vielmehr gilt es, ein individuell auf die Belange des Unternehmens abgestimmtes Gesamtkonzept zur Herstellung der Konformität mit den Vorgaben der Fi-

6 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450.

7 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 179.

8 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 29.

finanzverwaltung zu erarbeiten und umzusetzen. Dementsprechend ist der Aufbau einheitlicher Prozesse für die Beurteilung gesetzlicher und sonstiger regulatorischer Vorgaben unabdingbar, um eine angemessene Risikobehandlung für den Steuerpflichtigen zu erreichen. Die folgenden Ausführungen stellen eine kritische Auseinandersetzung mit den Inhalten der GoBD dar und sollen als Orientierungshilfe bei der Planung und Konzeption der erforderlichen Maßnahmen sowie als Nachschlagewerk dienen.

2 Buchführung

Die Führung von Büchern und Aufzeichnungen dient keinem Selbstzweck, sondern der Erfüllung außersteuerlicher und steuerlicher Anforderungen.¹ Beide gebieten die Buchführung in einer Art und Weise auszugestalten, die es sowohl dem Steuerpflichtigen selbst als auch einem sachverständigen Dritten ermöglicht, sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens zu verschaffen.² Überdies soll die Sicherung und Kontrolle von Ansprüchen aus einem Steuerschuldverhältnis gewährleistet werden.³ Mithilfe der Bücher und Aufzeichnungen kann der Steuerpflichtige die für die Besteuerung relevanten Tatsachen offenlegen und nachweisen.⁴

Die Buchführung ist eine Zeitabschnittsrechnung mit der Aufgabe, Stand und Veränderung des Anlage- und Umlaufvermögens sowie des Eigen- und Fremdkapitals fortlaufend und systematisch zu verzeichnen.⁵ Sie erfüllt ihren Auftrag mit der chronologischen, systematischen, lückenlosen und ordnungsmäßigen Erfassung sämtlicher in Zahlenwerten festgehaltenen, wirtschaftlich bedeutsamen Geschäftsvorfälle, die sich während des Unternehmensbestehens ereignen.⁶ Die GoBD definieren Geschäftsvorfälle als rechtliche und wirtschaftliche Ereignisse, die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts den Gewinn bzw. Verlust oder die Vermögenszusammensetzung in einem Unternehmen dokumentieren oder beeinflussen bzw. verändern.⁷

Die Bücher sind als Begriff funktional in Anlehnung an die handelsrechtliche Definition auszulegen.⁸ Umfasst sind sowohl die Handelsbücher der Kaufleute i. S. d. §§ 238 ff. HGB als auch die diesen entsprechenden Aufzeichnungen der Geschäftsvorfälle der Nichtkaufleute.⁹ Unter Aufzeichnungen sind alle dauerhaft verkörpertten Erklärungen über Geschäftsvorfälle, die in Worten, Zahlen, Symbolen und Grafiken dar-

1 Streim in: Hofbauer/Kupsch, Bonner Handbuch Rechnungslegung, 17. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 17.

2 Pfitzer/Oser in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, 11. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 14.

3 Drüen in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 131. Lieferung, Vor § 140 AO, Rz. 4.

4 Görke in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 200. Lieferung, vor §§ 140–148 AO, Rz. 16.

5 Falterbaum et. al., Buchführung und Bilanz 2007, 44.

6 Eisele, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 2002, 15.

7 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 16. Vgl. auch Winkeljohann/Henckel in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Auflage 2014, § 238 HGB, Rz. 95 sowie Quick/Wolz in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 26. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 28.

8 Walz in: v. Heymann, Handelsgesetzbuch, 2. Auflage 2013, Bd. 3, § 238 HGB, Rz. 24.

9 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 15.

gestellt werden können, zu verstehen.¹⁰ Im Verhältnis zu den Büchern kommt ihnen eine ergänzende Funktion zu, wodurch sie als subsidiär anzusehen sind.

Die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten verfolgen denselben Zweck, sie divergieren hauptsächlich in ihrem Umfang.¹¹ Während die Aufzeichnungspflichten sich überwiegend auf die Erfassung bestimmter Arten und Gruppen von Geschäftsvorfällen beschränken und die Buchführung ergänzen sollen, ist die Verpflichtung zur Führung von Büchern demgegenüber umfassender.¹²

2.1 Buchführungspflichten

Die Verpflichtung zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen kann sowohl aus den Steuergesetzen als auch aus anderen Gesetzen entstehen. Dessen ungeachtet handelt es sich dabei um eigenständige öffentlich-rechtliche Pflichten und nicht bloß um Nebenpflichten aus dem Steuerschuldverhältnis.¹³ Sie können daher weder von der Finanzbehörde erlassen noch durch zivilrechtliche Verträge ausgeschlossen werden.¹⁴ Wenn jedoch als Folge die Besteuerung nicht eingeschränkt wird, kann die Finanzverwaltung für Einzelfälle und beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen Erleichterungen nach § 148 AO bewilligen.¹⁵ Diese Regelung ist jedoch nur auf die durch Steuergesetze begründeten Pflichten anzuwenden, denn die Disposition außersteuerlicher Pflichten liegt außerhalb ihres Kompetenzbereichs.¹⁶

Sofern unterschiedliche Rechtsnormen identische Aufzeichnungen fordern, ist eine mehrfache Aufzeichnung für jede Rechtsnorm nicht erforderlich. Der Verpflichtung (z. B. nach §§ 238 ff. HGB und nach § 22 UStG) kann auch durch die Zusammenfassung in einer einmaligen Aufzeichnung entsprochen werden. Sie muss jedoch in Gänze den unterschiedlichen Zielsetzungen genügen.¹⁷

Für die gesetzeskonforme Pflichterfüllung und somit auch für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen einschließlich der eingesetzten Verfahren ist der Steuerpflichtige allein verantwortlich.¹⁸ Dem steht jedoch die vollumfängliche oder teilweise Delegation an Mitarbeiter oder Dritte nicht entgegen.¹⁹ Ob es sich hierbei um einen unternehmensinternen Erfüllungsgehilfen oder um eine organisatorische und technische Auslagerung entsprechen-

10 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 12.

11 Mösbauer, DB 1996, 2583.

12 Eisele, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 2002, 15.

13 Hüffer in: Großkommentar Handelsgesetzbuch, 4. Auflage 2002, Bd. 3, § 238 HGB, Rz. 2; BFH vom 25.03.1992 — I R 69/91, BStBl II 1992, 1010.

14 Mösbauer, DB 1996, 2584.

15 FG Saarland vom 18.12.1996 — 1 K 55/96, EFG 1997, 587.

16 Drüen in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 135. Lieferung, § 148 AO, Rz. 1.

17 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 13.

18 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 21.

19 Kruse, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 1978, 82; ebenso Mösbauer, DB 1996, 2584.

der Aufgaben auf einen Steuerberater, ein Shared-Service-Center oder ein Rechenzentrum handelt, ist für die Beurteilung der Verantwortung nicht von Belang.²⁰

Gem. § 158 AO sind die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Im Falle einer Beanstandung ist die Finanzverwaltung zur Darstellung des Grundes in geeigneter Form verpflichtet.²¹

2.1.1 Außersteuerliche bzw. derivative Pflichten

Außersteuerliche oder auch derivative Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten entstehen primär aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften (§§ 238 ff. HGB) sowie den dort explizit aufgeführten Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB).²² Abhängig von der gewählten Rechtsform oder Geschäftstätigkeit können darüber hinaus weitere Aufzeichnungspflichten (bspw. aus §§ 91 ff. AktG, §§ 41 ff. GmbHG, oder § 33 GenG) bestehen.²³ Die Pflichten können aber auch durch gewerberechtliche oder branchenspezifische Vorgaben begründet werden, wie z. B. Krankenhaus-Buchführungsverordnung, Pflege-Buchführungsverordnung, Apothekenbetriebsordnung, Eichordnung, Gewerbeordnung, Kreditwesengesetz oder Versicherungsaufsichtsgesetz.²⁴ Sofern die außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten auch für die Besteuerung von Bedeutung sind, müssen sie gem. § 140 AO auch für diese Zwecke erfüllt werden.²⁵

Die Pflichten werden durch § 140 AO in das Steuerrecht transformiert.²⁶ Sie dürfen daher nicht bereits aus Steuergesetzen i. S. d. § 4 AO entstehen. Erfasst sind auch ausländische Normen, soweit sie mit dem inländischen Gesetzeszweck übereinstimmen.²⁷ Durch die Formulierung »... zu führen hat ...« stellt § 140 AO klar, dass es sich ausschließlich um Mussvorschriften handeln darf. Eine Sollvorschrift begründet demnach keine für das Steuerrecht relevanten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.²⁸

Die wichtigsten außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften enthält das Handelsrecht. Nach § 238 HGB ist jeder Kaufmann zur Führung und Aufbewahrung von Büchern verpflichtet, um seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Vorgaben betreffen explizit den Kaufmann. Dementsprechend richten sich der Beginn und das Ende der handelsrechtlichen Buchführungspflicht nach der Kauf-

20 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 21.

21 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 11.

22 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 3.

23 *Märtens* in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 74. Lieferung, § 140 AO, Rz. 19 sowie 34.

24 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 3.

25 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 3.

26 *Görke* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 200. Lieferung, vor §§ 140–148 AO, Rz. 17.

27 BFH vom 17.01.1984 — VI R 244/80, BStBl II 1984, 527.

28 *Mösbauer*, DStZ 1996, 723.

mannseigenschaft.²⁹ Liegen die Voraussetzungen nicht mehr vor, bedeutet das nicht, dass die Betroffenen nicht mehr buchführungspflichtig sind. Stattdessen ist zu prüfen, ob entsprechende steuerrechtliche Verpflichtungen ebenfalls erloschen sind.

2.1.2 Steuerliche bzw. originäre Pflichten

Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich aus Steuergesetzen. Die Abgabenordnung ist zwar maßgeblich (z. B. §§ 90 Abs. 3, 141 bis 144 AO), jedoch können auch Einzelsteuergesetze (bspw. § 22 UStG, § 4 Abs. 3 Satz 5, § 4 Abs. 4a Satz 6, § 4 Abs. 7 und § 41 EStG) entsprechende oder ergänzende Verpflichtungen begründen.³⁰

Sofern die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nicht bereits aus § 140 AO abgeleitet werden können, müssen gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte aufgrund originär steuerrechtlicher Vorgaben Bücher und Aufzeichnungen führen. Hierfür sind gem. § 141 Abs. 1 AO bestimmte Grenzwerte zu überschreiten:

- steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze von mehr als 600.000 € im Kalenderjahr (ausgenommen sind die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 des UStG) oder
- selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert i. S. d. § 46 BewG von mehr als 25.000 € oder
- ein Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 60.000 € im Wirtschaftsjahr oder
- ein Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 60.000 € im Kalenderjahr.

Die Verpflichtung entsteht und endet nach dem Wortlaut des § 141 Abs. 2 AO mit der Feststellung der zuständigen Finanzbehörde, dass eine der Grenzen überschritten wurde. Diese Feststellung kann, im Gegensatz zu der Entstehung außersteuerlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, angefochten werden.³¹ Ebenso wie das Überschreiten der in § 141 AO festgelegten Grenzen zur Begründung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten führt, erlöschen sie mit dem Unterschreiten der Grenzen. Auch die Beendigung muss durch die Finanzbehörde festgestellt werden.

2.1.3 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Unabhängig von der Frage, ob die Bücher und Aufzeichnungen aufgrund außersteuerlicher oder steuerlicher Vorschriften zu führen sind, müssen bei der Pflichterfüllung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) beachtet werden.³² Eine abschlie-

29 Hüffer in: Großkommentar Handelsgesetzbuch, 4. Auflage 2002, Bd. 3, § 238 HGB, Rz. 12. Pfitzer/Oser in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, 11. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 8 ff.

30 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 4.

31 Görke in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 204. Lieferung, § 141 AO, Rz. 24 und 42.

32 Drüen in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 139. Lieferung, § 145 AO, Rz. 5 sowie Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 1987, 35 f.

ßende Definition bzw. Begriffsabgrenzung ist jedoch weder dem Handels- noch dem Steuerrecht zu entnehmen.³³ Grundsätzlich handelt es sich hierbei um einen unbestimmten Gesetzesbegriff mit Rechtsnormqualität, welcher eine sachgerechte Auslegung und Fortbildung von Rechnungslegungsvorschriften ermöglichen soll.³⁴ Weil er insbesondere durch Normen und Rechtsprechung geprägt ist und von der Judikative und Exekutive jeweils im Einzelnen auszulegen und anzuwenden ist, erfüllt er die Funktion einer Generalklausel, indem er die Mindestanforderungen an Inhalt und Form der zu führenden Bücher und Aufzeichnungen festlegt.³⁵ Hierdurch sollen vom Gesetzgeber offengelassene und mehrdeutige Fragen beantwortet werden.³⁶

Die GoB selbst können in erster Linie dem Gesetzeswortlaut (insb. den §§ 238, 239 und 257 HGB sowie §§ 145, 146 und 147 AO) entnommen werden. Sie beinhalten sowohl formelle als auch materielle Anforderungen an die Buchführung. Die formellen Anforderungen sind erfüllt, wenn einschlägige gesetzliche Vorgaben, wie die §§ 238 ff. HGB für Kaufleute und §§ 145 bis 147 AO für Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige, beachtet wurde. Die materielle Ordnungsmäßigkeit ist bei der nachvollziehbaren, vollständigen, richtigen, zeitgerechten und geordneten Erfassung und anschließenden Verbuchung bzw. Verarbeitung von Geschäftsvorfällen gegeben.³⁷

Um Wertungswidersprüche zu vermeiden wurden die Anforderungen gesetzgeberseitig aufeinander abgestimmt.³⁸ Überdies sind auch die nicht im Gesetz festgehaltenen GoB zu beachten.³⁹ Sie können sich durch gutachterliche Stellungnahmen, Handelsbräuche, ständige Übung, Gewohnheitsrecht sowie organisatorische und technische Änderungen weiterentwickeln und sind einem Wandel unterworfen.⁴⁰ In Betracht kommen aber auch Verkehrsanschauungen, Richterrecht⁴¹, Verlautbarungen einschlägiger Fachgremien oder auch wissenschaftliche Erkenntnisse sowie berufsständische bzw. amtliche Stellungnahmen.⁴²

33 Ballwieser in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Auflage 2013, Bd. 4, § 238 HGB, Rz. 20. Die GoB wurden erstmalig im HGB von 1897 erwähnt, vgl. Bühler/Scherpf, Bilanz und Steuer vom Standpunkt des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 1957, 50.

34 Greiffenhagen, WPG 1966, 141.

35 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 17 mit Verweis auf BFH vom 12.05.1966 — IV 472/60, BStBl III 1966, 371. Vgl. auch Kruse, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 1978, 106. Zum Meinungsstand die Rechtsnatur der GoB betreffend vgl. Hüffer in: Großkommentar Handelsgesetzbuch, 4. Auflage 2002, Bd. 3, § 238 HGB, Rz. 35 ff.

36 Ballwieser in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Auflage 2013, Bd. 4, § 238 HGB, Rz. 22.

37 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 19.

38 Cöster in: Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 145 AO, Rz. 5.

39 Peter/v. Bornhaupt/Körner, Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1978, 134.

40 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 18.

41 Schick/Otto, Einkommensteuer/Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer, 1971, 97.

42 Marten/Köhler/Neubeck in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 43. Lieferung, § 317 HGB, Rz. 36.

2.2 Form

Entgegen dem Wortlaut muss die Buchführung nicht in Büchern vorgenommen werden.⁴³ Ihre äußere Gestalt ist nicht von Belang, wodurch sie als gebundenes Buch, Loseblattsammlung oder Datenträger geführt werden kann.⁴⁴ Die Entscheidung über Form, Umfang und Inhalt der nach außersteuerlichen und steuerlichen Rechtsnormen zu führenden aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätze, Unterlagen und Dokumente in elektronischer oder Papierform sowie der zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen obliegt dem Steuerpflichtigen.⁴⁵ Daher hat die Finanzverwaltung innerhalb der GoBD von einer vollumfänglichen Definition sämtlicher aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtiger Aufzeichnungen und Unterlagen Abstand genommen. Die Vielfalt unternehmerischer Prozesse, der Aufzeichnungen und Unterlagen sowie der im Einsatz befindlichen Buchführungs- und Aufzeichnungssysteme durch die Steuerpflichtigen steht einer abschließenden Aufzählung entgegen.⁴⁶ Dessen ungeachtet muss die gewählte Buchführungsform zwingend den GoB sowie den steuerrechtlichen Ordnungsvorschriften entsprechen.⁴⁷

In der kaufmännischen Praxis hat sich die doppelte Buchführung bewährt und als System durchgesetzt.⁴⁸ Hierbei werden die Geschäftsvorfälle auf Konten und Gegenkonten in Grund-, Haupt- und Nebenbüchern erfasst und verbucht.⁴⁹ Das Grundbuch oder auch Journal dient der Erfassung von Geschäftsvorfällen in chronologischer Reihenfolge mit bestimmten Mindestangaben. Ihre Anzahl richtet sich nach den betrieblichen Erfordernissen und der Zweckmäßigkeit. Als klassische Beispiele sind Kassenbücher sowie Wareneingangs- und Warenausgangsbücher zu nennen.⁵⁰ Nach ihrer Erfassung in den Grundbüchern werden die Geschäftsvorfälle im Hauptbuch nach sachlichen und systematischen Ordnungskriterien abgebildet.⁵¹ Hierfür bedarf es der Einrichtung von Sachkonten, welche wiederum in Bestands- und Erfolgskonten unterteilt werden.⁵² Die konkrete Ausgestaltung der Konten wird anhand eines Kontenplans vorgenommen.⁵³ Die Hilfs- oder auch Nebenbücher sind dem Hauptbuch vorgelagert und werden nach Bedarf geführt.⁵⁴ Sie enthalten detaillierte Informationen einzelner

43 Ballwieser in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Auflage 2013, Bd. 4, § 238 HGB, Rz. 18.

44 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 14.

45 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 6. Vgl. auch Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage 2001, § 238 HGB, Rz. 38.

46 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 6.

47 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 7 sowie Winkeljohann/Henckel in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Auflage 2014, § 238 HGB, Rz. 59.

48 Quick/Wolz in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 26. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 33.

49 Böcking/Gros in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch, 3. Auflage 2014, § 238 HGB, Rz. 13; Hüffer in: Großkommentar Handelsgesetzbuch, 4. Auflage 2002, Bd. 3, § 238 HGB, Rz. 32.

50 Eisele, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 2002, 438.

51 Eisele, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 2002, 439.

52 Böcking/Gros in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch, 3. Auflage 2014, § 238 HGB, Rz. 15.

53 Ballwieser in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Auflage 2013, Bd. 4, § 238 HGB, Rz. 35 und Winkeljohann/Henckel in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Auflage 2014, § 238 HGB, Rz. 112.

54 Walz in: v. Heymann, Handelsgesetzbuch, 2. Auflage 2013, Bd. 3, § 238 HGB, Rz. 25.

Hauptbuchkonten und dienen ihrer Aufgliederung.⁵⁵ Als Beispiele sind die Material- und Lagerbuchhaltung, die Anlagenbuchführung, Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung und die Lohn- und Gehaltsbuchführung zu nennen.⁵⁶

Sofern die Buchführungsform einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den GoB entspricht, können die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen gem. § 146 Abs. 5 AO auch auf Datenträgern geführt werden. Sind die Aufzeichnungen allein nach den steuerlichen Bestimmungen vorzunehmen, ist die Frage nach der Zulässigkeit des angewendeten Verfahrens nach dem Zweck, den die Aufzeichnungen für die Besteuerung erfüllen sollen, zu bestimmen. Bei Erfüllung dieser Voraussetzungen sind auch Aufzeichnungen auf Datenträgern zulässig.⁵⁷

In dem Fall sind alle Unternehmensbereiche von den Bestimmungen der GoBD erfasst, in welchen betriebliche Prozesse durch DV-gestützte Verfahren abgebildet werden und ein Datenverarbeitungssystem für die Erfüllung der außersteuerlichen oder steuerlichen Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten eingesetzt wird.⁵⁸ Unter einem DV-System wird die im Unternehmen oder für Unternehmenszwecke zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hard- und Software verstanden, mit denen Daten und Dokumente erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden.⁵⁹ Der Begriff ist jedoch im Kontext unternehmensinterner buchhalterischer Prozesse auszulegen. Daher kann sowohl das Hauptsystem als auch die Vor- und Nebensysteme, einschließlich der zwischen ihnen bestehenden Schnittstellen zu dem DV-System, i. S. d. der GoBD zu zählen sein. Eine entsprechende Bezeichnung, eine bestimmte Größe oder eine spezielle Technik sind nicht von Belang.⁶⁰

Die GoBD enthalten jedoch nur generelle Anforderungen. Exakte technische Vorgaben (z. B. zu Archivierungsmedien) können aufgrund der rasanten und kontinuierlichen Entwicklung sowie des hierbei zu berücksichtigenden organisatorischen Umfelds nicht festgelegt werden.⁶¹ Bestehende Zweifel im Hinblick auf die ordnungsgemäße Erfüllung der Ordnungsvorschriften sind über einen Analogieschluss zu klären. Hierbei kann es sich bspw. um einen Vergleich zwischen handschriftlich geführten Handelsbüchern und Unterlagen in Papierform, die in einem verschlossenen Schrank aufbewahrt werden, sowie elektronischen Handelsbüchern und Unterlagen, die mit einem elektronischen Zugriffsschutz gespeichert werden, handeln.⁶²

55 Ballwieser in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Auflage 2013, Bd. 4, § 238 HGB, Rz. 36.

56 Böcking/Gros in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch, 3. Auflage 2014, § 238 HGB, Rz. 16.

57 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 8.

58 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 9.

59 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 20.

60 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 20.

61 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 10.

62 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 10.

3 Aufbewahrung

Die Aufbewahrungspflicht ist ein Teil der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.¹ Mit den GoBD werden weder neue Verpflichtungen statuiert noch bestehende erweitert.² Betroffen sind diejenigen, die auch zur Buchführung verpflichtet sind.³ Aufbewahrungspflichtig sind somit Kaufleute i. S. d. § 238 Abs. 1 HGB, gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte, deren Betrieb bestimmte Umsatz- und Gewinn Grenzen gem. § 141 AO überschreitet. Obwohl nicht buchführungs- und aufzeichnungspflichtig, sind auch Steuerpflichtige, die nach § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen, gem. § 147 Abs. 1 AO zur Aufbewahrung verpflichtet.⁴

Ohne eine Verpflichtung zur Aufbewahrung könnte sich ein sachverständiger Dritter keinen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens verschaffen.⁵ Die im § 145 AO geforderte Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit der Buchführung wäre somit nicht möglich.⁶ Obwohl die handels- und steuerrechtlichen Anforderungen inhaltlich nahezu identisch sind, enthält § 147 AO Besonderheiten. Es handelt sich hierbei um die Vorgaben zur Lesbarmachung, den Kreis aufbewahrungspflichtiger Unterlagen sowie die Bestimmungen zum Datenzugriff.⁷ Daher sind Bücher und sonstige Aufzeichnungen in vollem Umfang aufbewahrungs- und vorlagepflichtig, wenn sie für steuerliche Zwecke geführt werden.⁸ Beispielhaft sind nicht abziehbare Betriebsausgaben und organschaftliche Steuerumlagen zu nennen.

§ 147 AO und § 257 HGB bilden das Fundament, anhand dessen die steuer- und handelsrechtlichen Aufbewahrungspflichten und -fristen bemessen werden. Die Normen listen jene Unterlagen auf, die nach dem Handels- bzw. Steuerrecht aufzubewahren

1 Drüen in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 141. Lieferung, § 147 AO, Rz. 1.

2 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 113 mit Verweis auf BFH vom 24.06.2009 — VIII R 80/06, BStBl II 2010, 452 sowie BFH vom 26.02.2004 — XI R 25/02, BStBl II 2004, 599.

3 *Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V.* (Hrsg.): Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht, 2002, 11.

4 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 115 mit Verweis auf BFH vom 24.06.2009 — VIII R 80/06, BStBl II 2010, 452. Siehe auch BFH vom 26.02.2004 — XI R 25/02, BStBl II 2004, 599; FG München vom 11.12.2002 — 9 K 252/01, FG Hamburg vom 13.11.2006 — 2 K 198/05, DStRE 2007, 441.

5 Dißars in: Schwarz/Pahlke, Kommentar zur Abgabenordnung, 164. Lieferung, § 147 AO, Rz. 1.

6 Trzaskalik in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 176. Lieferung, § 147 AO, Rz. 4.

7 Lensdorf, CR 2008, 335; *Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V.* (Hrsg.): Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht, 2002, 9.

8 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 114 mit Verweis auf BFH vom 26.09.2007 — I B 53/07, I B 54/07, BStBl II 2008, 415.

sind. Die Vorgaben sind jedoch nicht erschöpfend, Aufbewahrungspflichten können auch durch weitere Vorschriften (z. B. § 14b UStG, § 147a AO oder § 103 EnergieStV) begründet werden.⁹ Weder die Veräußerung noch die Aufgabe des Betriebes bzw. der geschäftlichen Tätigkeit führen zum Erlöschen der Aufbewahrungspflicht.¹⁰

Bei der Bestimmung der Aufbewahrungsverpflichtung von Daten und Dokumenten ist ausschließlich auf deren Inhalt und ihre Bedeutung für die Erfüllung der Buchführungspflichten abzustellen. Auf eine entsprechende Bezeichnung kommt es dabei nicht an.¹¹ Die Beurteilung erfolgt nach den gleichen Kriterien wie bei der papiergestützten Buchführung. Ist eine E-Mail selbst als Handels- oder Geschäftsbrief oder auch als Buchungsbeleg zu klassifizieren, ist sie aufzubewahren. Wird sie aber lediglich als Transportmittel für eine im Anhang befindliche elektronische Rechnung genutzt (analog zum Briefumschlag) und enthält sie selbst darüber hinaus keine aufbewahrungspflichtigen Informationen, werden keine entsprechenden Pflichten begründet.¹²

3.1 Aufzubewahrende Unterlagen

§ 147 Abs. 1 AO zählt die aufzubewahrenden Unterlagen erschöpfend auf. § 257 Abs. 1 HGB bildet dabei das handelsrechtliche Pendant zu den Anforderungen. Hiervon abzugrenzen sind Unterlagen, die dem rein privaten Bereich (z. B. Werbungskosten und Sonderausgaben) zuzurechnen sind.¹³ Eine Ausnahme von diesem Grundsatz stellen Unterlagen i. S. d. § 147a AO.¹⁴

Aufgrund der steuerlichen Zweckbindung unterliegen Bücher und Aufzeichnungen, die lediglich einer internen Kontrolle der Unternehmensabläufe dienen und nicht für steuerliche Zwecke geführt werden, keiner Aufbewahrungsverpflichtung.¹⁵

3.1.1 Bücher und Aufzeichnungen

Gemäß § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO sind zunächst Bücher und Aufzeichnungen aufzubewahren. Hierunter sind sowohl die gem. §§ 238 ff. HGB zu führenden Handelsbücher der Kaufleute als auch die diesen gleichzusetzenden Aufzeichnungen der Geschäftsvorfälle durch Nichtkaufleute zu verstehen.¹⁶ Daher muss es sich dabei nicht zwangsweise um

9 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 116. Vgl. Übersicht in: *Pulte*, NWB 2007, 1779 ff. sowie *Rätke* in: Klein, Abgabenordnung, 12. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 9.

10 *Dißars* in: Schwarz/Pahlke, Kommentar zur Abgabenordnung, 164. Lieferung, § 147 AO, Rz. 32.

11 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 121.

12 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 121.

13 *Rätke* in: Klein, Abgabenordnung, 12. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 15.

14 *Goldshteyn*, StBP 2010, 68.

15 *Dißars* in: Schwarz/Pahlke, Kommentar zur Abgabenordnung, 164. Lieferung, § 147 AO, Rz. 11; *Trzaskalik* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 176. Lieferung, § 147 AO, Rz. 15.

16 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 15.

Handelsbücher i. S. d. § 238 HGB i. V. m. § 257 Abs. 1 Nr. 1 HGB handeln.¹⁷ Von der Vorschrift sind auch alle anderen Bücher wie bspw. Haupt-, Grund- und Nebenbücher erfasst, sofern sie jedoch für steuerliche Zwecke geführt werden.¹⁸ Entscheidend ist, dass dem jeweiligen Werk eine Buchfunktion zukommt.¹⁹

Bei den Aufzeichnungen handelt es sich um einen rein steuerrechtlich geprägten Begriff. Mit ihrer Hilfe werden einzelne Geschäftsvorfälle durch Darstellung von Worten, Zahlen, Symbolen und Grafiken dokumentiert, ohne dass sie dabei einen umfassenden Überblick über die Vermögenslage vermitteln müssen.²⁰ Hierbei kann es sich bspw. um Kassenaufzeichnungen handeln. Die konkrete Aufbewahrungspflicht ist in diesem Fall von den technischen Möglichkeiten der Kasse bzw. des Kassensystems abhängig zu machen.²¹ Wird eine elektronische Registrierkasse oder eine PC-Kasse eingesetzt, sind die damit aufgezeichneten Belege und der Kassenspeicher aufzubewahren.²² Wird hingegen eine Registrierkasse älteren Bautyps verwendet, welche die einzelnen Geschäftsvorfälle zu einer Tagesendsumme verdichtet, ist die Aufbewahrung des Tagesendsummenbons mit Ausdruck des Nullstellungszählers (sog. Z-Bon) ausreichend.²³ Zur Sicherstellung der Nachprüfbarkeit auf Einzelfallebene bestimmt das BMF, dass ältere Kassen bis zum 31.12.2016 umgerüstet werden sollen. Die Frage, ob eine solche eine Verpflichtung besteht, ist jedoch umstritten.²⁴

3.1.2 Inventare

Aufbewahrungspflichtig sind auch Inventare als Zusammenfassungen der Inventurergebnisse. Hierbei handelt es sich gem. § 240 HGB um Aufzeichnungen über körperliche Bestandsaufnahmen des Betriebsvermögens.²⁵ Über die Inventare selbst sind die dazugehörigen Originalaufzeichnungen, welche bei der Bestandsaufnahme erstellt wurden, ebenfalls aufzubewahren.²⁶ Hierzu zählen insb. Verdichtungsprotokolle, Lagerbücher und Nachweise vorgenommener Stichproben.²⁷

17 Rätke in: Klein, Abgabenordnung, 12. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 16.

18 Bellingier, StBp 2011, 278 sowie BFH vom 26.09.2007 — I B 53/07, I B 54/07, BStBl II 2008, 415.

19 Trzaskalik in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 176. Lieferung, § 147 AO, Rz. 16.

20 Görke in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 200. Lieferung, vor §§ 140–148 AO, Rz. 10.

21 BMF-Schreiben vom 26.11.2010, BStBl I 2010, 1342 ff.

22 FG Bremen vom 17.01.2007 — 2 K 229/04 (5), EFG 2008, 8 sowie FG Berlin-Brandenburg vom 17.03.2009 — 6 K 4146/04 B, EFG 2009, 1514.

23 Hessisches FG vom 24.04.2013 — 4 K 422/12, EFG 2013, 1186. Zur früheren Rechtslage vgl. BMF-Schreiben vom 09.01.1996, BStBl I 1996, 34. Die aktuelle Auffassung der Finanzverwaltung ist im BMF-Schreiben vom 26.11.2010 enthalten.

24 Für eine Umrüstungspflicht prädisieren BMF-Schreiben vom 26.11.2010, BStBl I 2010, 1342 und BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450 sowie Kläne, NWB 2013, 923 und Anders/Rühmann, BBK 2013, 627. Rätke in: Klein, Abgabenordnung, 12. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 17 tritt hingegen eine andere Auffassung.

25 Rätke in: Klein, Abgabenordnung, 12. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 16.

26 BFH vom 06.12.1955 — I 169/55 U, BStBl III 1956, 82.

27 BFH vom 24.11.1971 — I R 141/68, BStBl II 1972, 400.

Von der Vorschrift nicht erfasst sind der Inventur vorangehende Aufzeichnungen. Hierbei kann es sich um Aufnahmelisten oder Schmierzettel handeln. Darunter fallen auch Wiegescheine und Meldungen der Lagerverwalter.²⁸ Sie gelten jedoch als für die Besteuerung relevante Unterlagen und sind daher gem. § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO aufzubewahren.²⁹

3.1.3 Jahresabschlüsse, Lageberichte, Eröffnungsbilanz

§ 147 Abs. 1 Nr. 1 AO listet auch Jahresabschlüsse, Lageberichte und Eröffnungsbilanzen als aufbewahrungspflichtige Unterlagen auf. Gemäß § 242 Abs. 3 HGB besteht der Jahresabschluss aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Unter einer Bilanz ist nach § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB ein »... das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellende Abschluss ...« des Kaufmanns zu verstehen. Bei der GuV-Rechnung handelt es sich um eine für den Schluss eines jeden Geschäftsjahrs aufzustellende Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge (§ 242 Abs. 2 HGB). Die Eröffnungsbilanz als ein nach § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB vom Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes aufzustellender Abschluss, muss ebenfalls aufbewahrt werden.³⁰ Sofern für das Unternehmen eine handelsrechtliche Prüfungspflicht besteht, ist nicht nur der festgestellte Jahresabschluss, sondern darüber hinaus auch der Bestätigungsvermerk bzw. seine Versagung aufzubewahren.³¹

§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB folgend bedarf es bei Kapitalgesellschaften und ihren gleichzusetzenden Personengesellschaften der Ergänzung des Jahresabschlusses um einen Anhang i. S. d. §§ 284 ff. HGB. Er dient der Erläuterung der Bilanz und GuV-Rechnung und enthält diejenigen Angaben, die zu den einzelnen Posten der Bilanz oder der GuV-Rechnung vorgeschrieben oder die zu machen sind, weil sie in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Bilanz oder die GuV-Rechnung aufgenommen wurden.³²

Sofern eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichts gem. § 289 HGB besteht, ist er ebenfalls aufzubewahren.³³ Obwohl es sich dabei nicht um einen Bestandteil des Jahresabschlusses handelt, sind darin der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaft so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird.

28 BFH vom 23.06.1971 — I B 6/71, BStBl II 1971, 709 sowie Jope, Stbg 2009, 406.

29 Drüen in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 141. Lieferung, § 147 AO, Rz. 7; BFH vom 06.12.1955 — I 169/55 U, BStBl III 1956, 82; BFH vom 23.06.1971 — I B 6/71, BStBl II 1971, 709.

30 Cöster in: Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 10.

31 Pöschke in: Staub Großkommentar HGB, 5. Auflage 2009, § 257 HGB, Rz. 13.

32 Drüen in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 141. Lieferung, § 147 AO, Rz. 8.

33 Winkeljohann/Schellhorn in: Beck'scher Bilanzkommentar, 9. Auflage 2014, § 264 HGB, Rz. 10.

3.1.4 Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen

Als Letztes führt § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO die zum Verständnis der Bücher und Aufzeichnungen erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen auf. Ohne diese Unterlagen gelten der Aufbau und der Ablauf buchhalterischer Verfahren grundsätzlich als nicht hinreichend dokumentiert und können i. d. R. nicht von einem sachverständigen Dritten nachvollzogen werden.³⁴ Daher wird aufgrund der zunehmenden Komplexität der DV-Systeme und unternehmensinterner Verbuchungsprozesse die Vorlage einer vollumfänglichen Dokumentation nur in Ausnahmefällen entbehrlich sein.³⁵

Die Unterlagen variieren in Abhängigkeit von der gewählten Buchführungsform sowie Anzahl und Diversifikation der DV-Systeme. Beispielhaft sind Kontenpläne, Kontenplanänderungen, Abkürzungsverzeichnisse sowie Bedienungsanleitungen und die Dokumentationen bzgl. der Programmierung von Registrierkassen aufzuführen.³⁶ Beim Einsatz von DV-Systemen ist auch die vollständige Programm- und Systemdokumentation inkl. vorgenommener Änderungen, Problembeschreibungen, Systemanalysen, Verarbeitungsregeln, Datensicherungs- und Datensicherheitsmaßnahmen aufzubewahren, weil nicht nur die einzelnen Geschäftsvorfälle, sondern auch steuerlich relevante Verfahren vollumfänglich nachprüfbar sein müssen.³⁷ Aufbewahrungspflichtig sind auch implementierte Kontrollen sowie die Nachweise ihrer Durchführung.³⁸

3.1.5 Empfangene und abgesandte Handels- oder Geschäftsbriefe

Nach § 147 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 AO sind die empfangenen und die Wiedergaben abgesandter Handels- oder Geschäftsbriefe aufzubewahren. Im Handelsrecht sind unter Handelsbriefen gem. § 257 Abs. 2 HGB ein Handelsgeschäft betreffende Schriftstücke zu verstehen.³⁹ Um die Nachprüfbarkeit auch bei Nichtkaufleuten sicherzustellen, wurden die Aufbewahrungspflichten um Geschäftsbriefe erweitert.⁴⁰ Hierbei handelt es sich um die Geschäftskorrespondenz des nach steuerrechtlichen Vorschriften zur Buchführung- und Aufbewahrung verpflichteten Personenkreises.⁴¹

34 Rätke in: Klein, Abgabenordnung, 12. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 19; Kuhfus in: Kühn/von Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 20. Auflage 2011, § 147 AO, Rz. 7.

35 Drüen in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 141. Lieferung, § 147 AO, Rz. 11.

36 Rätke in: Klein, Abgabenordnung, 12. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 19; Sauer in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 48. Lieferung, § 147 AO, Rz. 8.1; FG Bremen vom 17.01.2007 — 2 K 229/04 (5), EFG 2008, 8. Vgl. auch BMF-Schreiben vom 26.11.2010, BStBl I 2010, 1342.

37 Trzaskalik in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 176. Lieferung, § 147 AO, Rz. 19.

38 Sauer in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 48. Lieferung, § 147 AO, Rz. 8.

39 Cöster in: Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 11.

40 Rätke in: Klein, Abgabenordnung, 12. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 23.

41 Bartone in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 50. Lieferung, § 257 HGB, Rz. 43.

In beiden Fällen kann es sich um Dokumente und Unterlagen handeln, welche die Vorbereitung, den Abschluss, die Durchführung oder die Rückgängigmachung eines Handelsgeschäfts zum Gegenstand haben.⁴² Schriftstücke bzw. Unterlagen, die sowohl steuerlich relevante als auch private Angaben enthalten, müssen ebenfalls aufbewahrt werden.⁴³ Jedoch sind Unterlagen und insb. E-Mails mit rein unternehmensinternen Inhalten nicht erfasst.⁴⁴ Sie könnten jedoch gem. § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO als sonstige Unterlagen aufzubewahren sein, sofern sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.⁴⁵

Auf eine bestimmte Erscheinungsform oder Bezeichnung kommt es dabei nicht an. Zu den Handels- oder Geschäftsbriefen zählen neben Ein- und Ausgangsrechnungen demnach auch Telegramme, Lieferscheine, Frachtbriefe, E-Mails, Verträge und Bewirtingsrechnungen.⁴⁶

Von der Vorschrift sind zunächst die empfangenen Handels- und Geschäftsbriefe erfasst. Sie sind für die Erfüllung der Beleg-, Journal- und Kontenfunktion unabdingbar. Weil aus Beweisgründen i. d. R. Originale in den Geschäftsverkehr gebracht werden, bedarf es für abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe nur der Aufbewahrung von Wiedergaben. Auch in dem Fall ist die Form von untergeordneter Bedeutung. Bei Einhaltung bestimmter Anforderungen ist die Aufbewahrung in elektronischer Form zulässig.⁴⁷

3.1.6 Buchungsbelege

Buchungsbelege sind nach § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO aufzubewahren. Als Buchungsbelege sind alle Unterlagen anzusehen, welche einen Bezug zu den in Büchern und Aufzeichnungen enthaltenen Geschäftsvorfällen aufweisen.⁴⁸ Die äußere Form eines Buchungsbelegs ist nicht von Bedeutung.⁴⁹ Der Begriff ist funktional auszulegen, wodurch auch Eigenbelege von der Aufbewahrungspflicht erfasst sind.⁵⁰ Daher kommt eine Vielzahl von Unterlagen als Beleg in Betracht. Beispielhaft sind Rechnungen i. S. d. § 14b UStG, Steuerbescheide, Lieferscheine, Lohnabrechnungen, Zahlungsanweisungen und Quittungen aufzuführen.⁵¹

42 *Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V.* (Hrsg.): *Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht*, 2002, 15; *Krawitz* in: *Hofbauer/Kupsch, Bonner Handbuch Rechnungslegung*, 23. Lieferung, § 257 HGB, Rz. 34; *Bellinger*, StBp 2011, 276.

43 *Sauer* in: *Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, 48. Lieferung, § 147 AO, Rz. 9.

44 *Dißars* in: *Schwarz/Pahlke, Kommentar zur Abgabenordnung*, 164. Lieferung, § 147 AO, Rz. 16.

45 *Drüen* in: *Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, 141. Lieferung, § 147 AO, Rz. 17b.

46 *Trzaskalik* in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, 176. Lieferung, § 147 AO, Rz. 23; BFH vom 26.09.2007 — I B 53/07, I B 54/07, BStBl II 2008, 415; FG Köln vom 27.01.2009 — 6 K 3954/07, EFG 2009, 1092.

47 *Sauer* in: *Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, 48. Lieferung, § 147 AO, Rz. 9.

48 *Cöster* in: *Koenig, Abgabenordnung*, 3. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 12.

49 *Sauer* in: *Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, 48. Lieferung, § 147 AO, Rz. 10.

50 *Kuhfus* in: *Kühn/von Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 20. Auflage 2011, § 146 AO, Rz. 9.

51 Für eine detaillierte Übersicht vgl. *Drüen* in: *Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, 141. Lieferung, § 147 AO, Rz. 18.

3.1.7 Zollanmeldungen

Im Einklang mit § 147 Abs. 1 Nr. 4a AO sind Unterlagen, die einer mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegebenen Zollanmeldung nach Art. 77 Abs. 1 i. V. m. Art. 62 Abs. 2 Zollkodex beizufügen aufzubewahren, sofern die Zollbehörden nach Art. 77 Abs. 2 Satz 1 Zollkodex auf ihre Vorlage verzichtet oder sie nach erfolgter Vorlage zurückgegeben haben.⁵² Zu den Unterlagen zählen insb. Urkunden, die bspw. als Voraussetzungen für tarifliche oder präferenzielle Abgabenbegünstigungen oder im Hinblick auf Genehmigungspflichten erforderlich sind.⁵³

3.1.8 Sonstige Unterlagen

Abschließend bedarf es nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO der Aufbewahrung aller Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Vom Wortlaut und Sinn der Anforderung ausgehend, sind jene Dokumente, Daten und Unterlagen aufbewahrungspflichtig, die nicht unter § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4a AO fallen, für das Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind und typische sowie atypische Geschäftsvorfälle dokumentieren oder erläutern.⁵⁴ Bei der Anforderung handelt es sich um eine eigenständige steuerrechtliche Aufbewahrungspflicht ohne ein handelsrechtliches Pendant.⁵⁵

Eine abschließende Aufzählung aller steuerlich relevanten Unterlagen ist nicht möglich. Sie lassen sich i. d. R. nur unternehmensspezifisch bestimmen.⁵⁶ Grundsätzlich zählen hierzu neben Unterlagen in Papierform auch alle Unterlagen in Form von Daten, Datensätzen und elektronischen Dokumenten, die dokumentieren, dass Ordnungsvorschriften umgesetzt und deren Einhaltung überwacht wurde.⁵⁷ Hiervon abzugrenzen sind bspw. reine Entwürfe von Handels- oder Geschäftsbriefen, sofern sie nicht abgesandt wurden. Falls aber Kostenstellen für die Bewertung von Wirtschaftsgütern oder Rückstellungen bzw. als Grundlage für die Bemessung von Verrechnungspreisen dienen, fallen sie unter die Aufbewahrungspflicht, falls sie zur Erläuterung steuerlicher Sachverhalte beitragen können oder benötigt werden.⁵⁸

52 Sauer in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 48. Lieferung, § 147 AO, Rz. 10.2.

53 Cöster in: Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 13.

54 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 5 mit Verweis auf BFH vom 24.06.2009 — VIII R 80/06, BStBl II 2010, 452; Dißbars in: Schwarz/Pahlke, Kommentar zur Abgabenordnung, 164. Lieferung, § 147 AO, Rz. 19.

55 Cöster in: Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 14.

56 Groß/Kampffmeyer/eller, DStR 2005, 1214.

57 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 5.

58 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 5.

Bestehen zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen unterschiedliche Auffassungen, obliegt es der Finanzverwaltung zu begründen, worin sie eine potenzielle steuerliche Relevanz sieht.⁵⁹ Denn die Vorgabe ist zwar unbestimmt, aber im Einzelfall bestimmbar.⁶⁰

3.2 Aufbewahrungsfristen

Der Beginn und die Dauer der Aufbewahrungsfrist sind sowohl nach handels- als auch nach steuerrechtlichen Bestimmungen von der Art der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen abhängig. Die Frist beginnt mit dem Ablauf des Kalenderjahres, innerhalb welchem die Unterlagen vollendet (letzte Eintragung in das Geschäftsbuch, Aufstellung des Inventars, Feststellung der Bilanz), empfangen bzw. abgesandt (Handels- und Geschäftsbriefe) oder entstanden (Buchungsbeleg) sind.

Die Aufbewahrungsfrist für empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe, die Wiedergaben abgesandter Handelsbriefe und sonstiger steuerlich relevanter Unterlagen beträgt nach § 147 Abs. 3 AO sechs Jahre. Alle Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen sind zehn Jahre aufzubewahren. Gleiches gilt auch für Buchungsbelege, Rechnungen i. S. d. § 14b Abs. 1 UStG und Zollanmeldeunterlagen.

Das Ende der Aufbewahrungsfrist wird, ebenso wie ihr Beginn, nach der Art der aufbewahrungspflichtigen Unterlage bestimmt. Sie endet sechs bzw. zehn Jahre nach ihrem Beginn mit dem Ablauf des Kalenderjahres.

3.3 Elektronische Aufbewahrung

Gem. § 147 Abs. 1 AO sind die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen geordnet aufzubewahren. Ein Ordnungssystem wird jedoch nicht vorgeschrieben.⁶¹ Daher obliegt die Wahl der jeweiligen Aufbewahrungsform und der hierfür einzusetzenden Mittel dem Steuerpflichtigen.⁶²

Die Ablage kann somit auch nach Zeitfolge, Sachgruppen, Kontenklassen, Belegnummern oder alphabetisch erfolgen.⁶³ Die gewählte Systematik muss jedoch den Anforderungen des § 145 AO und somit auch den Grundsätzen der Nachvollziehbarkeit

⁵⁹ Buse, AO-StB 2012, 357.

⁶⁰ Drüen, StuW 2003, 371.

⁶¹ BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 117.

⁶² Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage 2001, § 239 HGB, Rz. 85.

⁶³ BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 117. Ebenso Drüen in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 141. Lieferung, § 147 AO, Rz. 43.

und Nachprüfbarkeit genügen. Ein sachverständiger Dritter muss anhand der gewählten Aufbewahrungsform und des Ordnungssystems in der Lage sein, die Buchführung in angemessener Zeit und ohne fremde Hilfe zu verifizieren.⁶⁴

Die nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften aufzeichnungspflichtigen und nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen können gem. § 147 Abs. 2 AO auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden.⁶⁵ Dies gilt jedoch nicht für Jahresabschlüsse, Eröffnungsbilanzen und Zollanmeldungen i. S. d. § 147 Abs. 1 Nr. 4a AO. Sie sind weiterhin in Papierform aufzubewahren.⁶⁶ Eine generelle Unterscheidung zwischen der Aufbewahrung in Papierform oder mithilfe von DV-Systemen wird nicht gemacht. Jedoch sind bei der digitalen Aufbewahrung bestimmte Spezifika zu beachten.

Als Bildträger kommen Fotokopien, Mikrofilme und elektrooptische Speicherplatten in Betracht.⁶⁷ Unter »anderen Datenträgern« sind Magnetbänder, Festplatten, Disketten, CD, DVD, und USB-Speichermedien zu verstehen.⁶⁸ Die Aufzählung ist jedoch nicht abschließend. Dem Einsatz weiterer Datenträger und Technologien ist nichts entgegenzusetzen, sofern die gesetzlichen Anforderungen erfüllt bleiben.

Die Aufbewahrung auf Bild- und anderen Datenträgern setzt voraus, dass das gewählte Verfahren im Einklang mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung steht und sichergestellt ist, dass die Wiedergabe oder die Daten mit den empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefen und den Buchungsbelegen bildlich und mit den anderen Unterlagen inhaltlich übereinstimmen, wenn sie lesbar gemacht werden (§ 147 Abs. 2 Nr. 1 AO) und während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können (§ 147 Abs. 2 Nr. 1 AO).⁶⁹

Obwohl handels- und steuerrechtliche Aufbewahrungsanforderungen weitestgehend übereinstimmen, ist zu erkennen, dass die steuerrechtlichen über die handelsrechtlichen Pflichten hinausgehen. Während das Handelsrecht die Lesbarmachung innerhalb einer angemessenen Frist fordert, ist für steuerrechtliche Zwecke eine unverzügliche Lesbarmachung erforderlich.⁷⁰ Auch bedarf es einer maschinellen Auswertbarkeit digitaler Daten. Dies soll die Verifikation der zunehmend papierlosen Buchführungswerke gewährleisten.⁷¹

Alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen, die entweder im Unternehmen selbst entstanden oder dort eingegangen sind, müssen auch in elektronischer Form und dem Ursprungsformat aufbewahrt werden (z. B. per E-Mail eingegangene Rechnung im

64 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 117; Cöster in: Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 9.

65 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 118.

66 Sauer in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 48. Lieferung, § 147 AO, Rz. 16.

67 v. Westphalen, DB 1989, 742; Pieske-Kontny, StBp 1992, 141.

68 Seiler, NJW-CoR 1999, 168.

69 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 118.

70 Quick/Wolz in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 26. Lieferung, § 239 HGB, Rz. 72.

71 BT-Drs. 14/2683, 129.

PDF-Format oder eingescannte Papierbelege).⁷² Ein Ausdruck und die anschließende Aufbewahrung in Papierform sind somit unzulässig. Jedoch wird eine Umwandlung bzw. Konvertierung in ein anderes Format nicht beanstandet, wenn der Vorgang keine Auswirkungen auf die maschinelle Auswertbarkeit entfaltet und inhaltliche Veränderungen ausgeschlossen sind.⁷³ Als Nachweis sind beide Dokumentversionen (vor und nach der Umwandlung) zu archivieren, derselben Aufzeichnung zuzuordnen und mit demselben Index zu verwalten.⁷⁴ Darüber hinaus ist die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen. Die während der maschinellen Verarbeitung durch das DV-System erzeugten Dateien sind nicht aufbewahrungspflichtig, sofern sie ausschließlich einer temporären Zwischenspeicherung der Verarbeitungsergebnisse dienen und ihre Inhalte im Laufe des weiteren Verarbeitungsprozesses vollständig in die Buchführungsdaten eingehen. Dies gilt jedoch nur, wenn bei der weiteren Verarbeitung keine Verdichtungen oder sonstige Aufsummierungen aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtiger Daten vorgenommen werden.⁷⁵

Auch muss die Unveränderbarkeit bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist sichergestellt sein. Daher bedarf es der Protokollierung des Eingangs, der Archivierung und ggf. Konvertierung sowie weiterer Verarbeitung elektronischer Unterlagen.⁷⁶ Damit die Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit des Originalzustands und seiner Ergänzungen gewährleistet bleiben, sind die Protokolle zusammen mit dem elektronischen Dokument zu speichern.⁷⁷

Ob die Aufbewahrungspflichten mithilfe des Produktivsystems oder durch Auslagerung in ein anderes DV-System wahrgenommen werden, ist nicht von Belang. Zulässig ist sowohl die Aufbewahrung innerhalb des im Einsatz befindlichen DV-Systems selbst als auch in speziell für die Erfüllung der Anforderung eingesetzten Archivierungssystemen.⁷⁸ Eine besondere Genehmigung oder Anerkennung bestimmter DV- oder Archivierungssysteme durch die Finanzverwaltung ist weder vorgesehen noch erforderlich.⁷⁹ In beiden Fällen sind jedoch Prozesse und Kontrollen, welche der Sicherstellung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und weiterer Anforderungen dienen, in einer Verfahrensdokumentation festzuhalten.⁸⁰ Sind alle Vorgaben erfüllt, können die Daten auch bei einem Dritten (bspw. dem Steuerberater) aufbewahrt werden.⁸¹

Unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten ist jedoch die papiergestützte Aufbewahrung von elektronisch erstellten und in Papierform abgesandten Handels- und Geschäftsbriefen ausnahmsweise erlaubt.⁸² Zur Verdeutlichung der Ausführungen ist den GoBD folgendes Beispiel zu entnehmen: Die Ausgangsrechnungen werden mit einem Text-

72 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 119 und Rz. 132.

73 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 131.

74 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 135.

75 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 135.

76 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 117.

77 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 123.

78 Quick/Wolz in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 26. Lieferung, § 239 HGB, Rz. 68.

79 Sauer in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 48. Lieferung, § 147 AO, Rz. 28.

80 Quick/Wolz in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 26. Lieferung, § 239 HGB, Rz. 71.

81 Rätke in: Klein, Abgabenordnung, 12. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 31.

82 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 119 und 133.

verarbeitungsprogramm erstellt. Die hierfür verwendete Vorlage wird nach jedem Ausdruck der jeweiligen Rechnung mit den Inhalten der nächsten Rechnung überschrieben. Wird die Rechnung doppelt ausgedruckt oder wird vor dem Versand eine Kopie der Rechnung angefertigt und in beiden Fällen nur als Papierdokument aufbewahrt, genügt dies den finanzbehördlichen Anforderungen und wird nicht beanstandet. Etwas anderes gilt, wenn die abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe tatsächlich in elektronischer Form aufbewahrt oder mithilfe eines Fakturierungssystems oder ähnlicher Anwendungen erzeugt werden. In dem Fall sind die elektronischen Daten aufbewahrungspflichtig. Eine ausschließliche Aufbewahrung in Papierform ist unzulässig.⁸³

Für die Einhaltung des Grundsatzes der Nachprüfbarkeit ist jedes elektronische Dokument mit einem nachvollziehbaren und eindeutigen Index zu versehen. Die Verknüpfung zwischen dem Index und dem elektronischen Dokument sowie die Verwaltung des Dokumentes unter dem zugewiesenen Index muss während der gesamten Aufbewahrungsfrist aufrechterhalten werden. Sind im DV-System keine entsprechenden Funktionalitäten vorgesehen, kann die Verwaltung elektronischer Dokumente auch ohne eine Indexierung erfolgen. Hierfür muss der Steuerpflichtige ihre Nachprüfbarkeit in angemessener Zeit anhand organisatorischer Maßnahmen sicherstellen, damit die Buchführung seitens der Finanzverwaltung nicht beanstandet wird.⁸⁴

3.3.1 Bildliche oder inhaltliche Übereinstimmung

Die Wiedergabe oder die Daten müssen bei der Lesbarmachung mit den empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefen und den Buchungsbelegen bildlich und mit den anderen Unterlagen inhaltlich übereinstimmen (§ 147 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Die Forderung nach der bildlichen Übereinstimmung mit dem Original dient der Erfüllung der Beweisfunktion im Interesse einer effektiven Betrugsbekämpfung.⁸⁵ Die Vorgabe ist erfüllt, wenn das Abbild einen optischen Eindruck vom Original vermittelt.⁸⁶ Hierfür müssen alle auf dem Originalbeleg enthaltenen Informationen wahrheitsgetreu wiedergegeben werden.⁸⁷ Die Echtheit und ein entsprechender Nachweis sind vom Steuerpflichtigen sicherzustellen und zu erbringen. Auch müssen die auf den Originalunterlagen enthaltenen Sicht-, Kontroll- und sonstigen Bearbeitungsvermerke aufrechterhalten bleiben.⁸⁸ Eine farbliche Übereinstimmung mit dem Original ist grundsätzlich nicht erforderlich.⁸⁹ Etwas anderes gilt, wenn die Farbe für das Verständnis des Belegs oder eines angebrachten Vermerks von Bedeutung ist.⁹⁰

83 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 120.

84 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 122.

85 *Groß/Lamm*, UR 2008, 331. Siehe auch BT-Drs. 15/1945, 42.

86 *Sauer* in: *Beermann/Gosch*, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 48. Lieferung, § 147 AO, Rz. 23.

87 *Dißers* in: *Schwarz/Pahlke*, Kommentar zur Abgabenordnung, 164. Lieferung, § 147 AO, Rz. 30; *Zwank*, BB 1984, 1246; *Ohlf*, BB 1995, 1788.

88 *Trzaskalik* in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 176. Lieferung, § 147 AO, Rz. 38.

89 *Cöster* in: *Koenig*, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 21.

90 *Jope*, Stbg 2009, 408; *Pöschke* in: *Staub Großkommentar HGB*, 5. Auflage 2009, § 257 HGB, Rz. 37.

Bei allen anderen Unterlagen genügt eine rein inhaltliche Wiedergabe. Hierdurch wird eine komprimierte und platzsparende Aufbewahrung, bspw. in Form eines Datensatzes, ermöglicht.⁹¹ Jedoch gilt auch in dem Zusammenhang die Forderung nach der Vollständigkeit der Buchführung. Sie muss wortgetreu und vollständig sein.⁹² Weil sonst die vollständige Beweiskraft der dokumentierten Unterlagen nicht sichergestellt werden kann, ist eine Wiedergabe des wesentlichen Inhalts oder die Zusammenfassung von Informationen unzulässig und liegt nicht in der Entscheidung des Steuerpflichtigen.⁹³ Auf dem Original vorgenommene Korrekturen, Anpassungen, Änderungen und Vermerke müssen auch bei der inhaltlichen Wiedergabe erkennbar und nachvollziehbar bleiben.⁹⁴

3.3.2 Jederzeitige Verfügbarkeit und Lesbarmachung

Werden Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten mithilfe von DV-Systemen wahrgenommen, müssen die Buchungen und Aufzeichnungen gem. § 147 Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. § 147 Abs. 5 Satz 2 AO jederzeit verfügbar sein und unverzüglich lesbar gemacht werden können.⁹⁵

Damit die Unterlagen lesbar gemacht werden können, müssen sie auch tatsächlich verfügbar sein. Dies setzt eine Sicherung des DV-Systems gegen Verlust (z. B. Unfindbarkeit, Vernichtung, Untergang und Diebstahl) und einen Schutz gegen unberechtigte Eingaben und Veränderungen voraus.⁹⁶ Die Anforderungen werden in Kapitel 11 detailliert erläutert.

Weil auf Bild- und anderen Datenträgern enthaltene Informationen ohne technische Mittel nicht wahrgenommen werden können, fordert der Gesetzgeber die Lesbarmachung.⁹⁷ Hierunter ist eine optische Wiedergabe der Originalunterlage zu verstehen. Werden Buchungsvermerke, Indexierungen, Barcodes, farbliche Hervorhebungen oder sonstige Kennzeichnungen angebracht, darf dies keinen Einfluss auf die Lesbarmachung des Originalzustands entfalten.⁹⁸ Ob die Daten für diesen Zweck ausgedruckt werden oder ob eine Lesbarkeit am Bildschirm hergestellt wird, obliegt dem Steuerpflichtigen.⁹⁹

Die Erfüllung der Anforderung setzt voraus, dass die jeweils benötigte Hard- und Software zur Verfügung gestellt wird sowie ggf. ausgebildetes Personal bereitsteht.¹⁰⁰ Die selbstständige Verwendung der Hilfsmittel durch einen sachverständigen Dritten ohne weitere Einweisung wird aber nicht gefordert.¹⁰¹ Die Unterlagen müssen unver-

91 Trappmann, DB 1989, 1482.

92 Pfitzer/Oser in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, 11. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 20.

93 Quick/Wolz in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 26. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 52.

94 Sauer in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 48. Lieferung, § 147 AO, Rz. 24.

95 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 57.

96 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 103.

97 Sauer in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 48. Lieferung, § 147 AO, Rz. 44.

98 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 123.

99 Sauer in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 48. Lieferung, § 147 AO, Rz. 20.

100 Streim in: Hofbauer/Kupsch, Bonner Handbuch Rechnungslegung, 17. Lieferung, § 239 HGB, Rz. 55.

101 Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage 2001, § 239 HGB, Rz. 86.

züglich lesbar gemacht werden. Hierfür muss die Lesbarkeit im Einklang mit der Legaldefinition des § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB ohne schuldhaftes Zögern realisiert werden.¹⁰² Demgegenüber fordert das Handelsrecht lediglich eine Lesbarmachung innerhalb einer angemessener Frist (§ 257 Abs. 3 Nr. 2 HGB). Mit der steuerrechtlichen Verschärfung wurde dem Umstand Rechnung getragen, dass moderne DV-Systeme die sofortige Lesbarmachung ermöglichen und es somit keiner Einräumung einer angemessenen Frist bedarf.¹⁰³ Hieraus kann aber keine Verpflichtung zum Ausdruck der gesamten Buchführung zu einem bestimmten Zeitpunkt (z. B. Ende des Geschäfts- oder Wirtschaftsjahres) abgeleitet werden.¹⁰⁴

Neben der Lesbarmachung enthält § 147 Abs. 5 AO auch eine Ausdrucksverpflichtung. Demnach sind die Unterlagen auf Verlangen der Finanzbehörde unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken.¹⁰⁵ Bei der Ermessensentscheidung sind sowohl die tatsächlichen Prüfungsmöglichkeiten als auch der für den Steuerpflichtigen entstehende Aufwand zu berücksichtigen.¹⁰⁶ Sie kann als selbstständiger Verwaltungsakt mit einem Einspruch angefochten werden.¹⁰⁷

Mit der Lesbarmachung einhergehende Kosten, wie die Zurverfügungstellung von Hilfsmitteln oder der Ausdruck von Unterlagen, hat der Steuerpflichtige zu tragen (§ 147 Abs. 5 AO).¹⁰⁸ Die Kostenübernahme ist eine öffentlich-rechtliche Pflicht, welche ggf. auch erzwungen werden kann.¹⁰⁹

3.3.3 Maschinelle Auswertbarkeit

Über die ausgeführten Vorgaben hinaus verlangt § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO die Sicherstellung der maschinellen Auswertbarkeit der Daten über die Dauer der Aufbewahrungspflicht. Weitere Details oder Spezifika sind dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen.¹¹⁰ Das Tatbestandsmerkmal ist laut den GoBD als erfüllt anzusehen, wenn die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen mathematisch-technische Auswertungen oder eine Volltextsuche ermöglichen.¹¹¹

102 Cöster in: Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 22.

103 BT-Drs. 14/2683, 129.

104 Streim in: Hofbauer/Kupsch, Bonner Handbuch Rechnungslegung, 17. Lieferung, § 239 HGB, Rz. 55.

105 Drüen in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 141. Lieferung, § 147 AO, Rz. 66.; BFH vom 26.09.2007 — I B 53/07, I B 54/07, BStBl II 2008, 415.

106 Dißars in: Schwarz/Pahlke, Kommentar zur Abgabenordnung, 164. Lieferung, § 147 AO, Rz. 35. Zum Ausdrucksverlangen sämtlicher Konten vgl. Burchert, INF 2001, 266 sowie Schaumburg, DStR 2002, 832.

107 BFH vom 26.01.2000 — IV B 49/99, BFH/NV 2000, 682. BFH vom 26.09.2007 — I B 53/07, I B 54/07, BStBl II 2008, 415. FG München vom 02.03.1999 — 12 K 4514/97, EFG 1999, 640.

108 Rätke in: Klein, Abgabenordnung, 12. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 49.

109 Sauer in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 48. Lieferung, § 147 AO, Rz. 47.

110 Cöster in: Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 147 AO, Rz. 22.

111 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 126.

Eine mathematisch-technische Auswertbarkeit ist zu bejahen, wenn alle in den Daten, Dokumenten und Unterlagen enthaltenen Informationen automatisch interpretiert, dargestellt, verarbeitet sowie für andere Datenbank Anwendungen und die von der Finanzverwaltung eingesetzte Prüfsoftware »IDEA« direkt, ohne weitere Konvertierungs- und Bearbeitungsschritte und ohne Informationsverlust nutzbar gemacht werden können.¹¹² Hiervon ist insb. bei den folgenden Unterlagen auszugehen:

- elektronische Grund(buch)aufzeichnungen,
- Journaldaten sowie
- Textdateien oder Dateien aus Tabellenkalkulationen mit strukturierten Daten in tabellarischer Form.

Weil das Merkmal der maschinellen Auswertbarkeit maßgeblich von dem jeweils eingesetzten DV-System abhängt, kann es nur abstrakt definiert werden.¹¹³ Aus diesem Grund sind Art und Umfang der maschinellen Auswertbarkeit immer nach den tatsächlichen Informations- und Dokumentationsmöglichkeiten zu beurteilen. Beispielsweise werden elektronische Rechnungen durch das ZUGFeRD-Datenformat (Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland) im PDF/A-3-Format versendet und empfangen. Die Rechnung setzt sich aus einem Rechnungsbild (dem augenlesbaren, sichtbaren Teil der PDF-Datei) sowie weiteren, innerhalb der PDF-Datei eingebetteten Rechnungsdaten im standardisierten XML-Format zusammen. In dem Fall ist die maschinelle Auswertbarkeit bei sämtlichen Inhalten der PDF/A-3-Datei sicherzustellen.¹¹⁴

Anhand der vorangehenden Ausführungen wird jedoch deutlich, dass für die Erfüllung der Anforderung die Daten grundsätzlich in Form von Datensätzen vorliegen müssen.¹¹⁵ Dabei setzt sich jeder Datensatz aus steuerlich relevanten Informationen zusammen und bildet einen Geschäftsvorfall ab.¹¹⁶ Die maschinelle Auswertbarkeit wird durch den strukturierten Aufbau sowie die Verknüpfung der Datensätze anhand logischer Kriterien (bspw. Kontonummer) realisiert. Daher sind über die Daten hinaus auch alle notwendigen Strukturinformationen (z. B. über die Dateiherkunft, die Dateistruktur, die Datenfelder und verwendete Zeichensatztabellen) sowie die internen und externen Verknüpfungen vollständig und in unverdichteter Form aufzubewahren.¹¹⁷

Das Merkmal der maschinellen Auswertbarkeit ist auch bei einer Umwandlung in ein anderes Format aufrechtzuerhalten. Etwaige Konvertierungen sind grundsätzlich zulässig, jedoch darf hierdurch die maschinelle Auswertbarkeit weder eingeschränkt werden noch dürfen die Daten, Dokumente und Unterlagen eine (unprotokollierte) inhaltliche Veränderung erfahren.¹¹⁸ Daher ist bspw. eine Umwandlung der vorangehend

112 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 127.

113 Drüen in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 141. Lieferung, § 147 AO, Rz. 41a.

114 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 125.

115 Groß/Kampffmeyer/Matheis, BB 2004, 1084.

116 Groß/Kampffmeyer/Eller, DStR 2005, 1215.

117 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 128.

118 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 129.

aufgeführten PDF/A-Dateien in ein Bildformat unzulässig, weil die darin enthaltenen XML-Daten sowie ggf. weitere vorhandene Volltextinformationen gelöscht werden.

Losgelöst von mathematisch-technischen Auswertungen muss anhand der Daten auch eine Prüfung im weitesten Sinne bspw. durch Bildschirmabfragen, die Nachverfolgung von Verknüpfungen und Verlinkungen oder die Textsuche nach bestimmten Eingabekriterien möglich sein. Denn neben den maschinell auswertbaren und strukturierten Daten können steuerlich relevante Informationen auch in schwach bzw. unstrukturierten Formaten vorliegen.¹¹⁹

3.4 Scannen von Papierdokumenten

Immer mehr Steuerpflichtige tendieren zu einer vollständigen elektronischen Ausgestaltung ihrer Buchführungs- und Aufbewahrungsprozesse.¹²⁰ Um die sich daraus ergebenden Synergien vollumfänglich zu nutzen, sind Medienbrüche zu vermeiden.¹²¹ Sofern die betroffenen Dokumente digital erzeugt wurden, können sie ohne zusätzlichen Aufwand in das DV-System integriert und weiterverarbeitet werden. Handelt es sich jedoch um Papierdokumente, müssen sie im Vorfeld in eine digitale Form überführt werden.¹²²

Die Umwandlung in ein elektronisches Format erfolgt i. d. R. durch einscannen.¹²³ Hierunter ist die digitale Erfassung von Papierdokumenten durch elektronische Abtastung und die Ablage in einem DV-System zu verstehen.¹²⁴ Das Verfahren muss dokumentiert werden.¹²⁵

Von dem gesetzlich eingeräumten Wahlrecht zur Buchführung und Aufbewahrung der Unterlagen auf Datenträgern sind die Anforderungen an den Digitalisierungsprozess zu unterscheiden.¹²⁶ Die GoBD enthalten besondere Vorgaben an die Dokumententransformation aus finanzbehördlicher Sicht. Insbesondere ist eine Organisationsanweisung zu erstellen, aus welcher hervorgeht, wer zum Scannen bevollmächtigt ist, zu welchem Zeitpunkt gescannt wird (z. B. beim Posteingang, während oder nach Abschluss der Vorgangsbearbeitung) und welche Dokumente zu scannen sind.¹²⁷ Die konkrete Ausgestaltung der Organisationsanweisung hängt von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit, der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems ab.¹²⁸ Weiterhin sind die Sicherstellung der bildlichen bzw. inhaltlichen

119 *Groß/Kampffmeyer/Matheis*, BB 2004, 1084.

120 *Spatscheck/Engler*, DuD 2009, 678; ebenso *Hackel/Roßnagel* in: Klumpp/Kubicek et. al. (Hrsg.), *Informationelles Vertrauen für die Informationsgesellschaft*, 199.

121 *Roßnagel/Fischer-Dieskau/Jandt/Wilke*, Scannen von Papierdokumenten, 2008, 113.

122 *Röckenschuß/Bürger*, BC 2002, 6.

123 *BMF-Schreiben* vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 136.

124 *Roßnagel/Fischer-Dieskau/Jandt/Wilke*, Scannen von Papierdokumenten, 2008, 20.

125 *BMF-Schreiben* vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 136.

126 *Jandt/Wilke*, K&R 2009, 98.

127 *BMF-Schreiben* vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 136.

128 *BMF-Schreiben* vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 136.

Übereinstimmung mit dem Original, der Vollzug von Qualitätskontrollen bzgl. der Lesbarkeit und Vollständigkeit sowie die Protokollierung von Fehlern zu beschreiben. Beispielsweise ist die vollständige Farbwiedergabe nur dann erforderlich, wenn der Farbe auch tatsächlich eine Beweisfunktion zukommt (z. B. Minusbeträge in roter Schrift oder Sicht-, Bearbeitungs- und Zeichnungsvermerke in unterschiedlichen Farben).¹²⁹ Auch sind weder eine elektronische Signatur noch ein Zeitstempel erforderlich.¹³⁰

Nach dem Digitalisierungsprozess erfolgt die weitere Bearbeitung in aller Regel anschließend im DV-System. Die Belege werden im Buchführungssystem kontiert und mit dem entsprechenden Buchungssatz verknüpft. Daher sind die Papierunterlagen nach dem Scanvorgang der weiteren Bearbeitung zu entziehen.¹³¹ Hierdurch wird sichergestellt, dass auf diesen keine Bemerkungen, Eintragungen oder Ergänzungen vorgenommen werden, die auf dem elektronischen Dokument nicht enthalten sind. Sollte dennoch eine Vorgangsbearbeitung des Papierbeleges erforderlich sein, ist der Papierbeleg im Anschluss erneut einzuscannen und ein Bezug zum originären Scanobjekt mittels einer Indexierung oder sonstiger organisatorischer Mittel herzustellen.¹³²

Ebenso wie originär digitale Dokumente und Unterlagen ist auch das Scanergebnis so aufzubewahren, dass seine Wiedergabe bei Lesbarmachung mit dem Original bildlich übereinstimmt. Findet im Verlauf des Scanvorgangs oder im Anschluss daran die Anreicherung des Dokumentes um Volltextinformationen im Optical-Character-Recognition-Verfahren (OCR-Verfahren) statt, um bspw. eine Recherchierbarkeit zu ermöglichen, sind diese Informationen ebenfalls über die Dauer der Aufbewahrungsfrist aufzubewahren und für Prüfzwecke zur Verfügung zu stellen.¹³³

Die digitalisierten Unterlagen ersetzen nach ordnungsgemäßer Erfassung die Originale.¹³⁴ Folglich besteht nach der erfolgten Transformation aus steuerlicher Sicht keine weitere Notwendigkeit die originären Papierunterlagen weiterhin aufzubewahren.¹³⁵ Gescannte Dokumente dürfen vernichtet werden, sofern der Transformationsprozess nach den Vorgaben der GoBD erfolgt und ihr keine anderen Normen entgegenstehen.¹³⁶ Eine Zustimmung der Finanzverwaltung wird hierfür nicht benötigt. Jedoch darf der Verzicht auf einen Papierbeleg die Einhaltung des Grundsatzes der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigen.¹³⁷ Die jeweils für die Erfüllung der Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Aufzeichnungen sowie der Aufbewahrung zu ergreifenden Maßnahmen obliegen dem Steuerpflichtigen.¹³⁸

129 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 137.

130 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 138.

131 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 139.

132 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 139.

133 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 130.

134 BFH vom 26.09.2007 — I B 53/07, I B 54/07, BStBl II 2008, 415.

135 Eine weitere Aufbewahrung im Original kann jedoch durch den Erhalt des Beweiswertes bspw. für prozessuale Zwecke weiterhin geboten sein, vgl. *Roßnagel/Wilke*, NJW 2006, 2147.

136 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 140; BFH vom 18.05.1988 — X R 42/81, BFH/NV 1989, 54.

137 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 141.

138 *Sauer* in: *Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, 48. Lieferung, § 147 AO, Rz. 28.

3.5 Auslagerung von Daten und Systemwechsel

Die Aufbewahrungspflichten bleiben von einem etwaigen Systemwechsel (bspw. durch Abschaltung oder Datenmigration) oder seiner Änderung (z. B. Wechsel oder ein Update des Archivierungssystems) seitens des Steuerpflichtigen ebenso unberührt wie bei einer Auslagerung aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtiger Daten aus dem Produktivsystem. Dies soll unter anderem die Vornahme des Datenzugriffs i. S. d. § 147 Abs. 6 AO sicherstellen. Aufbewahrungspflichtige Daten sind daher grundsätzlich mit der ursprünglichen Hard- und Software des Produktivsystems über die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten.¹³⁹

Aufgrund des rasanten technologischen Fortschritts kann sich ein Vorhalten der teilweise veralteten DV-Systeme sowie des sachkundigen Personals über sechs bzw. zehn Jahre oftmals als unverhältnismäßig erweisen.¹⁴⁰ Daher kann hierauf bei der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen verzichtet werden. Dies ist der Fall, wenn die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten einschließlich Metadaten, Stammdaten, Bewegungsdaten und den erforderlichen Verknüpfungen unter Beachtung der Ordnungsvorschriften quantitativ und qualitativ gleichwertig in ein neues System, eine neue Datenbank, ein Archivsystem oder ein anderes System überführt wurden.¹⁴¹ Sollte eine Umwandlung oder Konvertierung der Datenbestände erforderlich sein, dürfen damit einhergehende Änderungen ausschließlich das Datenformat (z. B. Datums- und Währungsformat) betreffen. Eine inhaltliche Änderung der Daten muss ausgeschlossen werden. Beispielsweise darf in dem Zusammenhang eine Reorganisation von OCR-Datenbanken erfolgen, sofern elektronische Dokumente und Unterlagen hierdurch nicht verändert werden und die im Verlauf des OCR-Verfahrens gewonnenen Informationen in quantitativer und qualitativer Hinsicht erhalten bleiben. Weil die Aufrechterhaltung der Ordnungsmäßigkeitsvorgaben einen durch den Steuerpflichtigen zu erbringenden Nachweis voraussetzt, sind die Umwandlung bzw. Migration sowie die vorgenommenen Änderungen zwingend vollumfänglich zu dokumentieren.¹⁴² Um das Datenzugriffsrecht abzusichern, muss das neue DV- oder Archivsystem die gleichen Auswertungen der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten ermöglichen wie das Alt- bzw. das Produktivsystem.¹⁴³ In dem Zusammenhang weist die Finanzverwaltung explizit darauf hin, dass eine Aufbewahrung in Form von Datenextrakten, Reports oder Druckdateien unzulässig ist, sofern nicht sämtliche aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten übernommen werden.¹⁴⁴ Die Bewilligung von Erleichterungen nach § 148 AO wird jedoch nicht ausgeschlossen und kann nach den Umständen des Einzelfalls erteilt werden.¹⁴⁵

139 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 143.

140 Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage 2001, § 239 HGB, Rz. 89; Kuhse/Kaeser, DB 2001, 1584.

141 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 142.

142 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 142.

143 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 142.

144 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 144.

145 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 143.

4 Buchführungsverlagerung

Für die Führung und Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen gilt grundsätzlich das Inlandsgebot. Gem. § 146 Abs. 2 Satz 2 AO sind sie im Geltungsbereich dieses Gesetzes zu führen und aufzubewahren. Mit dem Inkrafttreten des JStG 2009 steht es dem Steuerpflichtigen jedoch frei, einen schriftlichen Antrag auf die Erfüllung seiner gesetzlichen Buchführungs- und Aufbewahrungsverpflichtungen im Ausland zu stellen. Die Entscheidung über die Antragsbewilligung obliegt der zuständigen Finanzbehörde. Die Verlagerungsbewilligung darf jedoch nur erfolgen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.¹ Die restriktive Ausgestaltung der Vorschrift wurzelt in der Intention des Gesetzgebers, die Anzahl der Verlagerungswilligen auf ein Minimum zu beschränken.² Ohne das kumulative Vorliegen der Anforderungen besteht für die Finanzbehörde keine Möglichkeit zur Bewilligung des Verlagerungsantrags.

4.1 Voraussetzungen für die Verlagerung

Die Novellierung der AO macht die Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland von mehreren Faktoren abhängig. Die Voraussetzungen des § 146 Abs. 2a Satz 2 Nr. 1 bis 4 AO sollen eine begrenzende Wirkung entfalten, um eine massenhafte Verlagerung auszuschließen.³ Die Begrenzung kommt insb. durch die kumulative Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen zum Ausdruck.⁴

Ihre Ausgestaltung war im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens der umstrittenste Punkt. Es wurde befürchtet, dass die sich teilweise seit Jahren zwischen den Finanzbehörden und dem Steuerpflichtigen eingebürgerte Praxisvereinbarungen zunichtegemacht werden und es dadurch evtl. zu einer Rückverlagerung bereits erfolgter Auslagerungen kommen könnte.⁵

1 BT-Drs. 16/10189, 80.

2 BT-Drs. 16/10189, 80.

3 BT-Drs. 16/10189, 80.

4 BR-Drs. 545/B/08, 85.

5 BT-Protokoll-Nr. 16/99, 53.

4.1.1 Standort des Datenverarbeitungssystems

Bei der Führung und Aufbewahrung von Büchern im Ausland fordert § 146 Abs. 2a Satz 2 Nr. 1 AO den Steuerpflichtigen zur Benennung des Standortes des genutzten DV-Systems gegenüber der zuständigen Finanzbehörde auf. Diese Vorgabe resultiert aus der Notwendigkeit von ggf. erforderlichen Beschlagnahmemaßnahmen.⁶ Um die besagten Maßnahmen durchführen zu können, ist es für die Steuerfahndung unabdingbar zu wissen, wo die Unterlagen zu beschlagnehmen sind.

Der vorliegende Abschnitt befasst sich mit dem Verständnis des Gesetzgebers hinsichtlich der Beschlagnahmefähigkeit von Daten und DV-Systemen und der Relevanz der Standortangabe für die Durchführung von Beschlagnahmemaßnahmen im Ausland.

4.1.1.1 Anforderungen an die Beschlagnahme

Die Beschlagnahme ist die förmliche Sicherstellung eines Gegenstandes durch Überführung in amtlichen Gewahrsam oder auf andere Weise.⁷ Sie dient der Verfahrenssicherung durch Verhinderung des Verlustes von Beweismitteln und Erhaltung ihres unbeeinträchtigten Bestandes.⁸ Die Beschlagnahmenvorschriften der StPO beziehen sich zwar auf körperliche Gegenstände, begehrt wird jedoch der gespeicherte Datenbestand.⁹ Zu beachten ist, dass die Beschlagnahme gem. § 94 Abs. 1 StPO voraussetzt, dass es sich bei den zu beschlagnehmenden Gegenständen um solche handelt, die als Beweismittel für die Untersuchung von Bedeutung sein können.¹⁰ Dadurch kommen nicht nur, wie beim Datenzugriff, steuerlich relevante Daten, sondern der gesamte Datenbestand für die Beschlagnahme infrage.

Der Steuerfahndung stehen zwei Alternativen zur Verfügung, um die Daten zu beschlagnehmen. Sie kann entweder sämtliche Datenträger inklusive der Daten beschlagnehmen (Verwahrung) oder eine Kopie des gesamten Datenbestandes anfertigen (Sicherstellung in anderer Weise).¹¹

§ 94 Abs. 1 StPO spricht von der Beschlagnahme von Gegenständen. Unter dem Begriff Gegenstände sind bewegliche Sachen jeder Art zu verstehen.¹² Ob Daten mangels physischer Eigenschaften auch als Gegenstände zu sehen sind, ist zwar umstritten, sie sind dessen ungeachtet beschlagnahmefähig.¹³

Die Beschlagnahme der Daten kann durch die Demontage und den Abtransport der Endgeräte (PCs, Server, Sicherungslaufwerke) erfolgen.¹⁴ Entscheidet sich die Steuerfahndung für die Beschlagnahme der Datenträger und sonstiger Hardwarekomponen-

6 BT-Drs. 16/10189, 81.

7 Wohlers in: Wolter, Systematischer Kommentar zur Strafprozessordnung, 4. Auflage 2011, § 94 StPO, Rz. 10.

8 Ciolek-Krepold, Durchsuchung und Beschlagnahme in: Wirtschaftsstrafsachen, 2000, Rn. 221.

9 Matzky, Zugriff auf EDV im Strafprozeß, 1999, 217.

10 Müller, StBp 2008, 159.

11 Bär, CR 1996, 744.

12 Meyer-Goßner/Schmitt, Strafprozessordnung, 57. Auflage 2014, § 94 StPO, Rz. 4.

13 Joecks in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Auflage 2005, § 399 AO, Rz. 48.

14 Wannemacher/Andrejtschitsch, Steuerstrafrecht, 2004, Rz. 3917.

ten, sind folgende Komplikationen zu berücksichtigen: Zum einem können Probleme durch den unsachgemäßen Umgang mit unbekannten Hard- und Softwarekomponenten auftreten.¹⁵ Diese Hürde kann durch den Einsatz geschulter Spezialisten umgangen werden.

Eine weitaus größere Problematik entsteht, wenn der Server nicht nur vom Steuerpflichtigen, sondern auch von weiteren Personen genutzt wird. Übt der Steuerpflichtige die alleinige Herrschafts- und Verfügungsmacht über den Server aus, ist die Beschlagnahme der Hard- und Software ohne Weiteres möglich.¹⁶ Wird der Server jedoch von an der Untersuchung unbeteiligten Dritten mitbenutzt, kommt eine Beschlagnahme der Hardware, also des Datenträgers, nicht mehr in Betracht. In diesem Fall muss die Steuerfahndung die Sicherstellung in anderer Weise vornehmen.

Von den obigen Ausführungen abweichend steht es der Steuerfahndung frei, nicht den physischen Datenträger selbst zu beschlagnahmen, sondern lediglich die sich darauf befindlichen Daten. In solchen Fällen greift die Finanzverwaltung auf die Alternative der Reproduktion in Form einer Datensicherung zurück.¹⁷ Dabei werden sämtliche auf dem Server befindlichen Daten kopiert.¹⁸ Die Beschlagnahme durch Reproduktion soll immer dann zum Einsatz kommen, wenn eine Verwahrung der Gegenstände nicht möglich ist oder der Zweck der Beschlagnahme auch ohne die Inverwahrnahme erreicht werden kann.¹⁹ Soweit sich Datenbestände unbeteiligter Dritter auf dem Server befinden, ist ein vollständiges Kopieren der auf dem Server befindlichen Daten rechtswidrig.²⁰

4.1.1.2 Relevanz der Standortangabe für die Beschlagnahme

Sollte die Beschlagnahme des Datenverarbeitungssystems notwendig werden, darf sie nicht ohne einen im Vorfeld gestellten Rechtshilfeantrag vom Inland aus erfolgen. Das Kopieren der Daten könnte einen hoheitlichen Akt deutscher Behörden auf ausländischem Staatsgebiet und hierdurch eine Verletzung von Hoheitsrechten darstellen. Weil der Datenzugriff ausschließlich in Form des Lesezugriffs zu erfolgen hat, befürchtet der Gesetzgeber bei der Ermittlungsmaßnahme keine Verletzung ausländischer Hoheitsrechte. Somit ist die Ausübung des Datenzugriffsrechts von den Beschlagnahmemaßnahmen strikt zu trennen.²¹ Daher ist die Steuerfahndung unabhängig von der beabsichtigten Beschlagnahmeart auf zwischenstaatliche Abkommen über Rechtshilfe in Steuerstrafsachen angewiesen.²²

15 Matzky, Zugriff auf EDV im Strafprozeß, 1999, 252 ff.

16 Bär, CR 1995, 228.

17 Kemper in: Rolletschke/Kemper, 80. Lieferung, § 399 AO, Rz. 74c; Matzky, Zugriff auf EDV im Strafprozeß, 1999, 161.

18 Wannemacher/Andrejtschitsch, Steuerstrafrecht, 2004, Rz. 3916.

19 Meyer-Goßner/Schmitt, Strafprozessordnung, 57. Auflage 2014, § 94 StPO, Rz. 16.

20 Joecks in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, 8. Auflage 2005, § 399 AO, Rz. 50.

21 Burkhard, PStR 2003, 32; Groß/Kampffmeyer/Matheis, BB 2004, 1083.

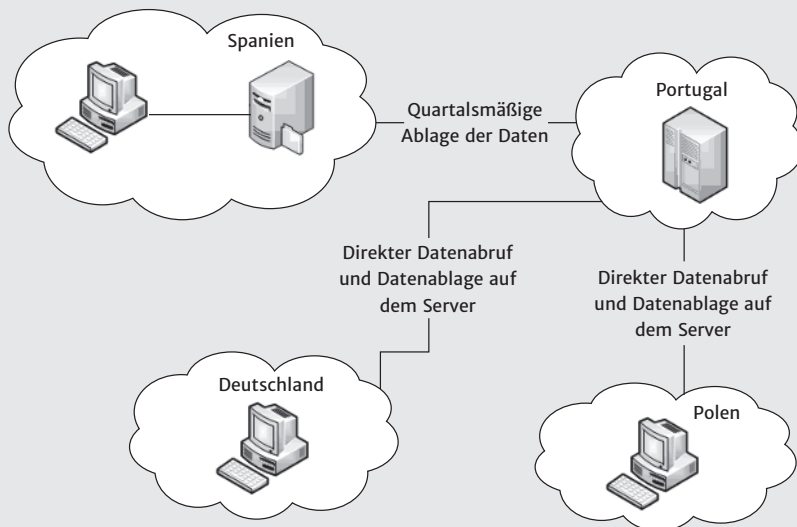
22 Zu zwischenstaatlichen Abkommen vgl. §§ 66, 67 Internationale Rechtshilfe Gesetz (IRG).

Dazu muss das genutzte Datenverarbeitungssystem auch tatsächlich an dem der Finanzbehörde mitgeteilten Standort installiert und betrieben werden. Das Datenverarbeitungssystem besteht, wie bereits zuvor erläutert, untrennbar aus Hard- und Softwarekomponenten. Diese können sich, durch das nachfolgende Beispiel verdeutlicht, je nach Bedarf des Steuerpflichtigen in mehreren Staaten befinden.

BEISPIEL

Verteilung eines Datenverarbeitungssystems

Es ist von folgendem Sachverhalt auszugehen: Die Lohn- und die Finanzbuchhaltung erfolgt in den jeweiligen Ländern ohne eine landeseigene Speichermöglichkeit. Die Daten werden bereits bei Erfassung auf dem portugiesischen Server abgelegt und von dort aus weiterverarbeitet. Spanien hingegen verfügt über eigene Speicherkapazitäten, die auch landesintern genutzt werden. Der spanische Datenbestand wird quartalsmäßig auf den portugiesischen Server überspielt.



Die gesamte Hard- und Software der vier aufgeführten Staaten ist dabei als ein einheitliches Datenverarbeitungssystem zu sehen. Bei einer in Polen und Deutschland angeordneten Beschlagnahme wäre der Zweck der Maßnahme verfehlt, da es dort keinerlei Datenbestände zu beschlagnahmen gibt. Die Software erfüllt lediglich den ihr zugewiesenen Zweck, in der Regel handelt es sich um Dateneingabe. Die Beschlagnahmeabsicht der Steuerfahndung ist aber auf die Daten gerichtet. Auch eine Beschlagnahme am Standort Spanien ist nicht zielführend, falls die Steuerfahndung sich einen Tag nach dem Datentransfer beim Steuerpflichtigen meldet.

Die Frage nach dem Standort des Datenverarbeitungssystems kann, bei einer Aufteilung des Datenverarbeitungssystems in zwei partielle Systeme, ebenfalls nicht eindeutig beantwortet werden. Üblicherweise handelt es sich dabei um ein Produktivsystem, in welchem die tatsächlichen Buchungen vorgenommen werden und ein sekundäres Archivierungssystem, das ausschließlich der Datensicherung dient und nur bei einem Ausfall des Produktivsystems einspringt. Dies dient der Vermeidung von Datenverlusten und der Unterbrechung von Buchführungsarbeiten. Aus dem Zweck der Datensicherung heraus ist es höchst unüblich, dass die beiden Systeme auf einem Server installiert sind. Bei einem Brand im Serverraum würde diese Vorgehensweise den Anforderungen an die Datensicherheit nicht entsprechen. Aus den gleichen Gründen werden die beiden Systeme selten im gleichen Serverraum anzutreffen sein. Viel wahrscheinlicher ist ein Betreiben des Datensicherungssystems von einem anderen Standort aus. Dieser Standort könnte sich, aufgrund von Konzernvorgaben oder aus Kostengründen, in einem weiteren Staat befinden.

4.1.2 Benennung des beauftragten Dritten

Neben der Angabe des Standorts an bzw. von welchem aus der Steuerpflichtige den gesetzlichen Anforderungen an die Ausgestaltung der Buchführung und der Aufbewahrung von Unterlagen nachkommt, muss er auch den Namen und die Anschrift des beauftragten Dritten der zuständigen Finanzbehörde mitteilen. Wie bereits dargestellt, kann die Erfüllung gesetzlicher Pflichten mithilfe Dritter das gesamte Spektrum buchhalterischer Tätigkeiten umfassen. Dies beginnt mit der Übernahme einzelner Buchführungsschritte und reicht bis zur Erledigung der gesamten Buchführungsarbeiten und der Aufbewahrung von Unterlagen. Bei der Aufbewahrung von Unterlagen ist jedoch insb. darauf zu achten, dass der Aufbewahrungsort explizit im Dienstleistungsvertrag, welcher zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Dritten zu schließen ist, festgehalten wird und die Zuwiderhandlung entsprechend sanktioniert wird. Anderenfalls könnten nachteilige Konsequenzen für den Steuerpflichtigen zu befürchten sein.²³ Die Regelung und die gesetzlichen Anforderungen an die Qualifikation des Dritten bedürfen einer kritischen Betrachtung. Die europarechtlichen Regelungen hinsichtlich der Dienstleistungsverkehrsfreiheit und der Anerkennung ausländischer Berufsqualifikationen sind von der Analyse jedoch ausgenommen.

Die Intention des Gesetzgebers mit der Vorgabe, Namen und Anschrift des Dritten der zuständigen Finanzbehörde mitzuteilen, ist nicht ohne Weiteres ersichtlich. Der beabsichtigte Zweck wird weder im Gesetzestext noch in der Gesetzesbegründung angesprochen. Die syntaktische Platzierung der Anordnung lässt auf die Präzisierung der Beschlagnahmeabsicht schließen. Während die Beauftragung mit Buchführungsarbeiten mit der anscheinend beabsichtigten Sicherstellung von Beschlagnahmemaßnahmen

²³ Auch bei der Beauftragung von Dritten bleibt der Steuerpflichtige persönlich für die Führung und Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen verantwortlich. Dem entsprechend ist der Steuerpflichtige und nicht der Dritte bei Verstoß gegen die Pflichten zu bestrafen.

aufgrund ihrer Natur kollidiert, ist die Benennung des Dritten im Fall von Übertragung der Aufbewahrungspflichten zwingend notwendig. Bei der Unkenntnis des Aufbewahrungsortes ist es der inländischen Finanzbehörde unmöglich, ein ordnungsgemäßes Rechtshilfeersuchen hinsichtlich der Beschlagnahme zu beantragen.

Im Gegensatz zu der bloßen Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, welche keinen berufsrechtlichen Restriktionen unterliegt, fällt die Hilfeleistung bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen unter den Anwendungsbereich des StBerG.²⁴ Somit muss der mit der Buchführung beauftragte Dritte gem. § 2 StBerG zur Hilfestellung in Steuersachen befugt sein. Das Gesetz unterscheidet dabei drei Stufen von Hilfeleistungen, die unbeschränkte (§ 3 StBerG), die vorübergehende (§ 3a StBerG) und die beschränkte Hilfeleistung in Steuersachen (§ 4 StBerG). Nur die in den §§ 3 und 4 StBerG aufgezählten Personen sind zu Hilfsleistungen bevollmächtigt, sonstigen Personen ist nach § 5 StBerG die Hilfe in Steuersachen untersagt. Eine Ausnahme davon bilden unter anderem rein mechanische Arbeitsgänge und bei dem Vorliegen bestimmter Voraussetzungen, die Verbuchung laufender Geschäftsvorfälle (§ 6 Nr. 3 und 4 StBerG). Die Ausnahmeregelung macht die berufsrechtlichen Anforderungen an den Dritten von der Art der zu übertragenden Arbeiten abhängig. Klärungsbedürftig ist die Frage, ob bei der Auslagerung der Buchführungsarbeiten die innerstaatlichen Restriktionen auch weiterhin eingehalten werden müssen oder ob sie sich möglicherweise nach dem Recht des ausländischen Staates richten.

§ 146 Abs. 2a AO ermöglicht als Ausnahmenorm abweichend zum § 146 Abs. 2 Satz 1 AO die Führung und Aufbewahrung der Bücher im Ausland. Eine weitergehende Absicht des Gesetzgebers ist aufgrund der Gesetzesformulierung und der Gesetzesbegründung nicht ersichtlich. Dementsprechend ist anzunehmen, dass auch bei der Auslagerung der Buchführungsarbeiten nach wie vor das deutsche Recht zur Anwendung kommt²⁵. Somit finden die Ordnungsvorschriften der AO und weitere anzuwendende Gesetze, bspw. das StBerG, weiterhin unverändert Anwendung. Bei der Verlagerung der Buchführungsarbeiten in das Ausland muss der Steuerpflichtige sicherstellen, dass die Anforderungen des StBerG, soweit es sich um in den Anwendungsbereich des StBerG fallende und nicht dem Ausnahmetatbestand des § 6 StBerG unterliegende Buchführungsarbeiten handelt, eingehalten werden.

4.1.3 Erfüllung der Mitwirkungspflichten

Aus Kontrollgründen ist die elektronische Auslandsbuchführung und -aufbewahrung an die ordnungsgemäße Erfüllung der Mitwirkungs-, Auskunfts-, Vorlage-, und Aufzeichnungspflichten sowie die Einhaltung der Ordnungsvorschriften durch den Steuerpflichtigen in der Vergangenheit geknüpft.²⁶ Der Verlagerungsantrag wird nur bei Steu-

²⁴ Die Aufbewahrung von Unterlagen fällt nicht unter den Anwendungsbereich des StBerG und ist dadurch nicht genehmigungspflichtig. § 1 Abs. 2 Nr. 2 StBerG spricht nur von der Buchführung.

²⁵ § 3a StBerG ermöglicht qualifizierten EU/EWR-Angehörigen Hilfeleistungen in: Steuersachen innerhalb der BRD zu erbringen. Dabei muss es sich jedoch um Hilfeleistungen i. S. d. deutschen StBerG handeln.

²⁶ BT-Drs. 16/10189, 81.

erpflichtigen bewilligt, die sich in der Vergangenheit als kooperativ gezeigt haben und bei denen man auch in Zukunft von einer Kooperationsbereitschaft ausgehen kann.²⁷

Die Anforderung an die ordnungsgemäße Pflichterfüllung in der Vergangenheit war ein stark diskutierter Punkt im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens. Der Finanzbehörde steht bei der Beurteilung der sonstigen, im § 146 Abs. 2a Satz 2 Nr. 1, 3 und 4 AO, geforderten Voraussetzungen regelmäßig kein Ermessensspielraum zu. Lediglich die Beurteilung der Pflichtenerfüllung stellt den einzigen Anknüpfungspunkt für eine Ermessensausübung dar. Für eine sachgerechte Ermessensentscheidung ist der Begriff der »ordnungsgemäßen« Erfüllung jedoch zu unbestimmt. Ob bereits ein einmaliger Pflichtverstoß ausreicht, die Verlagerung zu verhindern, muss, um einen Ermessensfehlgebrauch zu vermeiden, von der Schwere des Verstoßes abhängig gemacht werden.

4.1.4 Ermöglichung des Datenzugriffs

Die Gewährleistung des vollumfänglichen Datenzugriffs i. S. d. § 147 Abs. 6 AO ist ein immanenter Punkt für die Bewilligung des Verlagerungsantrags. Hintergrund der Anforderung ist der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und die damit verbundene Gleichbehandlung und somit auch die Kontrolle aller Steuerpflichtigen, unabhängig davon, ob sie ihren Pflichten im Inland oder im Ausland nachkommen.²⁸

Die verlagerungsbedingte Aufbewahrung der Daten im Ausland ruft die Frage nach der praktischen Ausgestaltung der Datenzugriffsvornahme hervor. Die Finanzverwaltung ist gehalten, die Prüfungshandlungen vor Ort vorzunehmen. Darunter sind grds. die Geschäftsräume des Steuerpflichtigen zu verstehen. Somit ist davon auszugehen, dass der Zugriff auf die ausgelagerten Daten vom Inland aus erfolgen wird. Dieser Vorgehensweise steht jedoch das in den GoBD festgelegte Fernabfrageverbot entgegen.²⁹

Dem entsprechend ist zu eruieren, ob in dem Abruf ausgelagerter Daten vom Inland aus eine Fernabfrage i. S. d. GoBD zu sehen ist und welche Konsequenzen sich für den Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung daraus ergeben.

Normen, welche eine Fernabfrage ausschließen, sind nicht bekannt. Weder § 147 Abs. 6 noch § 146 AO enthalten ein Fernabfrageverbot. Dem gegenüber ist anzumerken, dass § 14b UStG die Aufbewahrung elektronischer Rechnungen im Ausland von der Gewährleistung einer jederzeitigen Fernabfragemöglichkeit abhängig macht. Lediglich die GoBD verbieten dem Betriebsprüfer, die Daten bei der Ausübung des Datenzugriffs per Fernabfrage abzurufen.

Primär kommt das Fernabfrageverbot bei der unmittelbaren Datenzugriffsvornahme zur Anwendung. Die im Rahmen des mittelbaren Datenzugriffs vorgenommenen Auswertungen fallen ebenfalls unter das Fernabfrageverbot. Bei dieser Variante bezieht der Betriebsprüfer, im Gegensatz zu dem unmittelbaren Datenzugriff, die benötigten Informationen nicht selbst aus dem DV-System. Stattdessen findet die Auswertung durch

27 BT-Drs. 16/10189, 81.

28 BT-Drs. 16/10189, 81.

29 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 165.

den Steuerpflichtigen oder einen beauftragten Dritten nach Vorgaben der Finanzverwaltung statt. Die Einsichtnahme der Auswertungsergebnisse ist jedoch nur innerhalb der DV-Systeme des Steuerpflichtigen gestattet. Bei dem Einsatz der beiden Datenzugriffsmöglichkeiten ist davon auszugehen, dass der Zugriff auf die elektronische Buchführung in Zukunft aus den inländischen Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen auf einen sich im Ausland befindlichen Server erfolgen wird.

Bei der Datenträgerüberlassung hingegen wirkt sich die Verlagerung lediglich durch eine Verlängerung der Transportdauer des zu übergebenden Datenträgers aus. Die Auswertung des Datenträgers wird u. E. nach weiterhin unverändert in den inländischen Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen stattfinden.

Die GoBD verbieten den Datenabruf mittels einer Fernabfrage, ohne indes auf den Terminus selbst näher einzugehen. Im Schrifttum wurde zwar der Versuch unternommen die Lücke zu schließen, eine eindeutige Begriffskonkretisierung lässt sich bislang jedoch nicht wiederfinden.³⁰ Um die Konsequenzen, die sich aus dem Fernabfrageverbot ergeben, richtig einschätzen zu können, ist eine praxisorientierte Definition des Begriffes unumgänglich. Bei der Deutung sind sowohl technische als auch rechtliche Aspekte zu berücksichtigen.

Allein vom Wortlaut der Verwaltungsanweisung ausgehend kann die Fernabfrage im Umkehrschluss als der Datenzugriff mittels dem Steuerpflichtigen nicht gehörender Systemkomponenten definiert werden.³¹ Der Auslegung steht jedoch der Ausdruck »Online-Zugriff« als syntaktische Präzisierung der Fernabfrage entgegen.

Unter dem Begriff »Online« ist primär eine direkte Datenfernübertragung zwischen zwei Systemen zu verstehen. Die Systeme sind zum Zwecke des Datentransfers über Datenleitungen miteinander verbunden.³² Dadurch wird eine Extension der vorgenommenen Definition um den Einsatz des Kommunikationsmediums bzw. der eingesetzten Netzwerkkomponenten erforderlich. Die Netzwerkkomponenten sind u.E. nach als eine Kombination aus Hard- und Software zu sehen. Während die Hardware, bspw. ein Router, das Netzwerk physisch definiert, steuern die Netzwerkprotokolle den Datenfluss innerhalb der gesetzten Grenzen.³³

Der Ausschluss von Kommunikationsmedien in der Definition führt zu der folgenden Problematik: Sofern der Steuerpflichtige mehr als einen PC im Einsatz hat, sind die Endgeräte i. d. R. über Datenleitungen miteinander verbunden. Die Datenspeicherung

30 Schmittmann, WpG 2001, 1052: » ... unter der Fernabfrage ist der Abruf von Daten mittels eines Telekommunikationsnetzes zu verstehen«; »darunter fällt auch die Abfrage über das Internet«, so Eberlein, DStZ 2002, 249; Heil, StuB 2001, 746, vertritt die Meinung, dass der Datenzugriff »... ausschließlich vor Ort, also nicht Online im Wege der Fernabfrage erfolgen darf ...«

31 Unter Hardware sind alle technisch-physikalischen Teile eines Computers unter dem speziellen Gesichtspunkt der unveränderlichen, konstruktionsbedingten Eigenschaften zu verstehen. Der Terminus Software umfasst dem gegenüber die zum Betrieb eines Computers erforderlichen nicht apparativen Funktionsbestandteile (Programme u. Ä.).

32 Klußmann, Lexikon der Kommunikations- und Informationstechnik, 2001, unter »online« und »offline«.

33 Unter einem Router ist allgemein eine technische Einrichtung zu Vermittlungszwecken zu verstehen. Die zu übertragenden Daten werden von dem eingesetzten Netzwerkprotokoll in Pakete aufgeteilt und mit Adressinformationen versehen. Der Router wertet die in den Datenpaketen befindlichen Adressinformationen aus und ermittelt anhand von vorgegebenen Routinen den günstigsten Übermittlungsweg, vgl. Klußmann, Lexikon der Kommunikations- und Informationstechnik, 2001, unter »Router«.

erfolgt üblicherweise zentral auf einem Datenserver. Der Finanzverwaltung stehen bzgl. des Zugriffsweges zwei Alternativen zur Verfügung. Sie kann sich zum Serverstandort begeben, um an Ort und Stelle Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen. Die Ausübung dieser Option ist jedoch unwahrscheinlich, da sich der Server verlagerungsbedingt im Ausland befindet. Die Finanzverwaltung wird bestrebt sein, zeit- und kostenintensive Reisen zum Datenaufbewahrungsort zu vermeiden. Demnach ist von einem Datenzugriff über einen sich im Netzwerk befindlichen PC auszugehen. Dies setzt jedoch die Nutzung von Netzwerkverbindungen voraus. Die Nutzung der Datenleitungen würde jedoch bei der Einschränkung der Hard- und Software auf die Endgeräte und Programme und der daraus resultierenden Außerachtlassung der Netzwerkkomponenten unter das Fernabfrageverbot fallen.

Somit ist u. E. der Wille des Gesetzgebers dahingehend auszulegen, dass der Zugriff auf das Datenverarbeitungssystem aus dem Netzwerk des Steuerpflichtigen heraus unter der Nutzung dessen Hard- und Software erfolgen muss. Sofern der Zugriff über ein anderes Netzwerk erfolgen soll, bspw. aus dem Netzwerk der Finanzverwaltung oder über das Internet, ist das Vorliegen einer verbotenen Fernabfrage zu bejahen.³⁴

Unabhängig von den technischen Rahmenbedingungen darf der Betriebsprüfer die Daten ausschließlich vor Ort einsehen.³⁵ Diese Vorgabe an die Finanzverwaltung bedarf einer näheren Untersuchung, denn das Netzwerk des Steuerpflichtigen unterliegt keiner örtlichen Beschränkung. Es kann gebäude-, städte-, aber auch länderübergreifend ausgestaltet werden. Aus der Begründung zum StSenkG geht nicht eindeutig hervor, welchen Ort der Gesetzgeber im Sinn hatte.³⁶ Die technischen Anforderungen, welche das Fernabfrageverbot begründen, enthalten ebenfalls keine Aussagen bzgl. des Ortes. Durch die Vorgabe des § 147 Abs. 6 AO, das Datenzugriffsrecht ausschließlich bei Außenprüfungen ausüben zu dürfen, kann die Ortsgebundenheit unter Berücksichtigung des Prüfungsortes i. S. d. § 200 Abs. 2 Satz 1 AO ausgelegt werden. In Betracht kommt aber auch der Datenaufbewahrungsort. Die Alternativauslegung ist durch die Verwendung der Begrifflichkeit »Fernabfrage« zu begründen. Darunter kann ein Zugriff von einem von dem Datenaufbewahrungsort abweichenden Zugriffsort zu verstehen sein. Demnach ist zu untersuchen, ob eine Fernabfrage, selbst bei der Erfüllung technischer Vorgaben, bereits dann vorliegt, wenn der Prüfungsort von dem Datenaufbewahrungsort divergiert. Aus diesem Grund sind bei der Forderung der Ortsgebundenheit die Lokalitäten separat zu betrachten.

4.1.4.1 Prüfungsort

Die Daten sollen »vor Ort« eingesehen und geprüft werden.³⁷ Aussagen zum Prüfungsort sind im § 200 Abs. 2 AO und § 6 BpO zu finden. Danach hat die Prüfung grundsätzlich in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen zu erfolgen. Die Durchführung der

34 Die GoBD schränken die Hilfsmittel zum Datenzugriff auf die Hard- und Software des Steuerpflichtigen ein, vgl. BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 165.

35 FG Hamburg vom 13.11.2006 — 2 K 198/05, DStRE 2007, 441.

36 BT-Drs. 14/2683, 130.

37 BT-Drs. 14/2683, 130.

Prüfung an Amtsstelle, in den Geschäftsräumen Dritter, in den Wohnräumen des Steuerpflichtigen oder an anderen Orten gilt als subsidiär.³⁸

Um dem Prüfungsbegehren gerecht zu werden, hat der Steuerpflichtige gem. § 200 Abs. 1 Satz 2 AO die Bücher und Aufzeichnungen zur Einsichtnahme vorzulegen. Die Vorlage besteht dabei im Heraussuchen und Präsentieren der Unterlagen am Prüfungs-ort. Sofern sie sich an einem anderen Ort befinden, sind sie vom Steuerpflichtigen zum Prüfungsort zu schaffen.

Unter Berücksichtigung der seit dem 01.01.2002 vorherrschenden digitalen Betriebsprüfung ist eine direkte Vorlage der Daten mangels fehlender körperlicher Substanz nicht möglich.³⁹ Anzumerken ist, dass die Forderung nach der Vorlage historisch bedingt ist und sich auf papierne Unterlagen und Aufzeichnungen bezieht. Um dem wörtlichen Erfordernis der Vorlage gerecht zu werden, ist der Steuerpflichtige gezwungen, Datenträger entweder vom Server zu trennen bzw. Kopien zu erstellen und sie zum Prüfungsort zu transportieren. Diese Vorgehensweise wird jedoch dem Konzept elektronischer Außenprüfung nicht gerecht.⁴⁰ Ein Verbringen der Datenträger zum Prüfungsort, um sie dort lesbar zu machen, ist u. E. nach nicht erforderlich, solange die technischen Voraussetzungen für einen unmittelbaren bzw. mittelbaren Datenzugriff am Prüfungsort gegeben sind und die Daten innerhalb des Netzwerks des Steuerpflichtigen abgerufen werden können.

4.1.4.2 Aufbewahrungsort

Grundsätzlich befinden sich die Daten am Hauptstandort des Unternehmens. Somit fielen vor der Gesetzesnovellierung der Prüfungsvornahmeort und der Aufbewahrungsort regelmäßig zusammen. Mit der Verlagerung der Buchführung in das Ausland befinden sich die Daten jedoch nicht mehr am Ort der Prüfungsvornahme, bspw. in den Geschäftsräumen. Im Auseinanderfallen kann u. U. eine Fernabfrage zu sehen sein.

Um die Zweckbestimmung der Ortsgebundenheit richtig zu deuten und somit auch das Vorliegen der Fernabfrage beurteilen zu können, ist ein historischer Rückblick notwendig. Die onomasiologische Auslegung des Begriffes »Außenprüfung« macht deutlich, dass die Prüfung vorrangig beim Steuerpflichtigen stattfinden soll.⁴¹ Diese Konzeption wird durch die zweckmäßige Überprüfung der Unterlagen an Ort und Stelle begründet. Insbesondere sollen dadurch Rück- und Auskunftsfragen erleichtert werden⁴². Somit kann die Vornahme des Datenzugriffs nicht an auseinanderfallenden Prüfungs- und Aufbewahrungsorten scheitern. Unabhängig von dem Aufbewahrungsort kann nur

38 Assmann, StBp 1989, 129.

39 Mit dem gleichen Problem ist die Steuerfahndung bei einer Beschlagnahmeabsicht der Daten konfrontiert. Regelmäßig werden nicht die (physisch greifbaren) Datenträger beschlagnahmt, sondern sofern möglich eine Kopie des Datenbestandes angefertigt, vgl. dazu Kemper in: Rolletschke/Kemper, 80. Lieferung, § 399 AO, Rz. 74c.

40 Sowohl die Vorgaben des § 147 Abs. 6 AO als auch ihre Interpretation durch die GoBD setzen für Z1 und Z2 die Nutzung des Datenverarbeitungssystems voraus. Würde der Datenzugriff, wie oben dargestellt, auf die Vorlage der Datenträger hinauslaufen, wären die beiden Zugriffsarten entbehrlich.

41 Assmann, StBp 1989, 128.

42 BFH vom 20.10.1988 — IV R 104/86, BStBl II 1989, 180.

der Steuerpflichtige den Grund für die Entstehung der Unterlage, ihre Notwendigkeit und ihre steuerliche Auswirkung benennen. Die Einsichtnahme als logische Folge der Vorlage ist lediglich ein Mittel die Unterlagen einzusehen. Die Unterlagen sind jedoch selten selbsterklärend und bedürfen entsprechender Erläuterungen, welche am Prüfungsort zu treffen sind. Dem folgend ist nicht auf den Ort der Aufbewahrung, sondern auf den Ort der Einsichtnahme abzustellen. Greift der Betriebsprüfer von dem in der Prüfungsanordnung bestimmten Prüfungsort auf den Datenbestand zu, ist das Vorliegen einer Fernabfrage zu verneinen.

4.2 Verlagerung bei fehlenden Voraussetzungen

Unter Berücksichtigung der bisherigen Ergebnisse stellt sich die Frage, unter welchen Umständen die Finanzverwaltung den Verlagerungsantrag ablehnen kann. Dem Wortlaut des § 146 Abs. 2a Satz 1 AO zufolge »... kann die zuständige Finanzbehörde auf schriftlichen Antrag des Steuerpflichtigen [die Verlagerung] bewilligen ...«. Die Verwendung des Wortes »kann« lässt auf die Absicht des Gesetzgebers, der Finanzbehörde die Ausübung einer Ermessenentscheidung zu gewähren, schließen. Ermessen ausüben bedeutet, zwischen mehreren alternativen Entscheidungsmöglichkeiten wählen zu können. Aus dem Gesetzestext ist jedoch nicht ersichtlich, welche Handlungsalternativen der Finanzbehörde bei der Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen durch den Steuerpflichtigen zur Auswahl stehen. Dem folgend ist die Verwendung des Wortes »kann« als die Zuständigkeit der Finanzbehörde, eine bestimmte Entscheidung treffen zu können, auszulegen. Hierdurch ist die Finanzverwaltung zwar ermächtigt den Verlagerungsantrag zu bewilligen, sie ist jedoch gleichzeitig — die Erfüllung gesetzlicher Anforderungen vorausgesetzt — zu der vom Gesetz vorgesehenen Entscheidung auch verpflichtet. Somit ist der Verlagerungsantrag bei Erfüllung der Voraussetzungen zu bewilligen. Die Möglichkeit für eine alternative Handlungsweise der Finanzbehörden ist nicht ersichtlich.

Um die restriktive Formulierung des Gesetzes mit den Bedürfnissen der Wirtschaft und der Handhabung von Verlagerungsfällen in der Praxis in Einklang zu bringen, ist die Bewilligung nur ausgeschlossen, wenn dadurch eine Beeinträchtigung der Besteuerung eintreten würde.⁴³ Nach Ansicht der Rechtsprechung liegt eine Besteuerungsbeeinträchtigung immer dann vor, wenn die Besteuerungsmerkmale nicht mehr in einem ausreichenden Maß nachprüfbar sind.

⁴³ Die negative Tatbestandsvoraussetzung stellt keine Veränderung ggü. der bisherigen Rechtslage dar, die Bücher und Aufzeichnungen im Ausland gem. § 148 AO zu führen und aufzubewahren.

4.2.1 Ermessensausübung

§ 5 AO verpflichtet die Finanzbehörde, ihr Ermessen unter Berücksichtigung des Ermächtigungszwecks (innere Ermessensgrenze) und gesetzlicher Grenzen (äußere Ermessensgrenze) auszuüben. Unter dem Ermessen ist die Auswahl einer von mehreren zur Verfügung stehenden alternativen Entscheidungsmöglichkeiten zu verstehen. Bei der Über- bzw. Unterschreitung der Grenzen ist die Ermessensentscheidung rechtswidrig, unabhängig davon, ob sie sich für den Steuerpflichtigen als vorteilhaft oder nachteilig auswirkt. Die Ermessensmängel können anhand der folgenden Übersicht systematisiert werden:⁴⁴

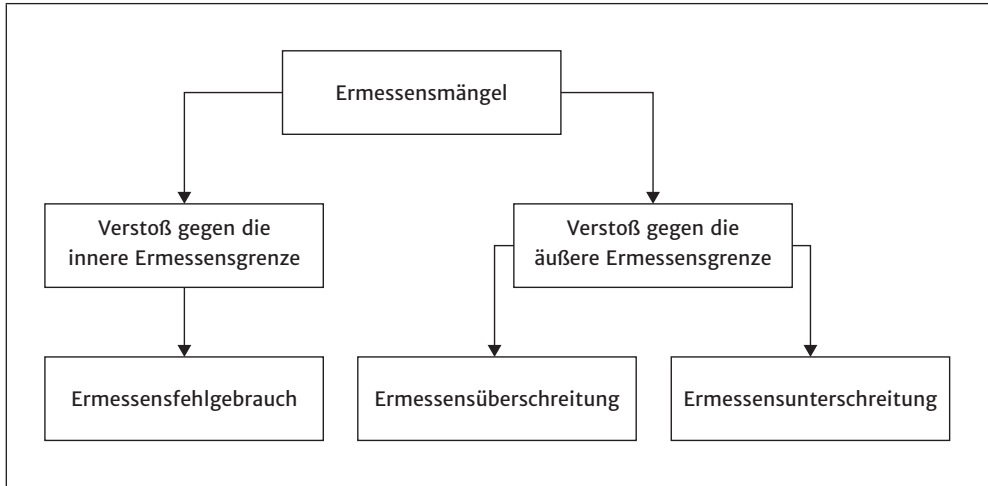


Abb. 1 Mängel bei der Ausübung von Ermessensentscheidungen

- **Ermessens Fehlgebrauch**

Ermessens Fehlgebrauch liegt vor, wenn von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht wird. Anhaltspunkte für die Gesetzesintention und damit zusammenhängend auch den Zweck der Ermächtigung liefern regelmäßig die Gesetzesbegründungen in Bundestags-Drucksachen.⁴⁵

- **Ermessensüberschreitung**

Wählt die Finanzbehörde eine Rechtsfolge, die außerhalb der gesetzlichen Grenzen des Ermessens liegt, handelt es sich um eine Ermessensüberschreitung.⁴⁶ Dabei muss die Finanzbehörde nicht nur die in der Ermächtigungsgrundlage festgelegten Ermessensgrenzen, sondern auch die verfassungsrechtlich gebotenen Grundsätze der Gleichmä-

⁴⁴ Die Abbildung basiert auf *Balmes* in: Kühn/von Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 19. Auflage 2008, § 5 AO.

⁴⁵ BFH vom 29.05.1990 — VII R 85/89, BStBl II 1990, 1008.

⁴⁶ *Balmes* in: Kühn/von Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 19. Auflage 2008, § 5 AO, Rz. 15.

ßigkeit der Besteuerung, der Verhältnismäßigkeit der Mittel, der Erforderlichkeit, der Zumutbarkeit, der Billigkeit und von Treu und Glauben berücksichtigen.

- **Ermessensunterschreitung**

Bei der Ermessensunterschreitung bzw. der Ermessensunterlassung muss die Finanzbehörde erkennen, dass überhaupt eine Ermessensentscheidung zu treffen ist, und von dem ihr eingeräumten Ermessen keinen Gebrauch machen.⁴⁷ Ob die Finanzbehörde sich ihrer Befugnis der Ermessensausübung bewusst war, ergibt sich aus der Entscheidungsbegründung.⁴⁸

4.2.2 Nichtelektronische Bücher und Aufzeichnungen

Bedingt durch die Formulierung des § 146 Abs. 2a Satz 5 AO kann eine Diskussion um die Frage nach der Verlagerung papierner Bücher und Aufzeichnungen ins Ausland entstehen. § 146 Abs. 2a Satz 1 AO schränkt einerseits die Verlagerung ausschließlich auf elektronisch geführte Bücher und Aufzeichnungen ein. Demgegenüber stellt § 146 Abs. 2a Satz 5 AO die Verlagerung nichtelektronischer Bücher anscheinend unter das Ermessen der Finanzbehörden. Ob sich die Bewilligung auf die Verlagerung von Papierunterlagen und anderen analogen Medien, z. B. von Mikrofiches, erstreckt, ist erörterungsbedürftig.

Die elektronischen Bücher und Aufzeichnungen bilden offenbar das Herzstück der Verlagerung. Die Ausnahmeregelung des § 146 Abs. 2a Satz 5 AO selbst bezieht sich explizit auf ihre Führung und Aufbewahrung im Ausland. Aus der Gesetzesbegründung und den das Gesetzgebungsverfahren begleitenden parlamentarischen Materialien ist zu entnehmen, dass sich der Regelungsgegenstand auf die elektronischen Unterlagen bezieht.⁴⁹

Einen weiteren Anhaltspunkt für den Ausschluss der Verlagerung von Papierunterlagen von dem Ermessen der Finanzverwaltung liefert die syntaktische Ausgestaltung der Norm. Die Tatbestandsmerkmale der verzichtbaren Voraussetzungen werden durch »oder« voneinander getrennt: »*Liegen die Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 oder Satz 3 Nr. 1 oder Nr. 2 ...*«. Demnach ist von insgesamt drei, dem Ermessen der Finanzverwaltung unterliegenden, Tatbeständen auszugehen. Diese Ansicht lässt sich auf die Verwendung von »und« für die Voraussetzungen des § 146 Abs. 2a Satz 1 und Satz 2 AO stützen. Der Zusammenhang der beiden Sätze legt nahe, dass es sich um ein gemeinsames Merkmal, hierbei den Bestimmungsstaat, handeln muss. Für die Disposition hinsichtlich der Verlagerung von Papierunterlagen mangelt es u. E. nach an einer plausiblen Grundlage.

Die gesetzliche Intention, Papierunterlagen nicht unter die Verlagerungsbewilligung zu stellen, führt auch unter der Berücksichtigung des § 146 Abs. 2a Satz 6 AO zu der gleichen Feststellung. Dem Wortlaut der Gesetzesbegründung zufolge ist die Rück-

47 BFH vom 14.06.1983 — VII R 4/83, BStBl II 1983, 695.

48 FG Köln vom 14.01.1998 — 6 V 6026/97, n. v.

49 BT-Drs. 16/10189, 80.

verlagerung als das »... Vorhalten elektronischer Bücher und Aufzeichnungen auf einem inländischen Server ...« zu sehen. Abgesehen von der Tatsache, dass Papierunterlagen zu ihrer Aufbewahrung keines Servers bedürfen, spricht die Vorschrift von elektronischen Büchern und Aufzeichnungen. Gemäß der Definition der Rückverlagerung kann somit mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass die Papierunterlagen im Inland verbleiben müssen.

4.2.3 Verlagerung aufgrund sachlicher Härten

Kann der Steuerpflichtige die Anforderungen des § 146 Abs. 2a Satz 2 Nr. 1 bis 4 AO nicht erfüllen, besteht trotz einer negativen Entscheidung der Bewilligung i. S. d. § 146 Abs. 2a Satz 1 AO die Möglichkeit, seine gesetzlichen Verpflichtungen vom Ausland aus wahrzunehmen. Die AO bestimmte in ihrer früheren Fassung mit § 146 Abs. 2 Satz 1 das Inland als den alleinigen Ort, an welchem der Steuerbürger seinen Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten nachkommen soll. Eine Verlagerung der Buchführung ins Ausland war im Gesetz nicht vorgesehen. Die Bewilligung einer Erleichterung i. S. d. § 148 AO durch die zuständige Finanzbehörde war die einzige Möglichkeit, eine Teilverlagerung der Pflichten ins Ausland zu erwirken. Diese Alternative wurde in der Praxis für gewöhnlich von der Finanzbehörde gebilligt und von den Unternehmen regelmäßig wahrgenommen. Nach bisher herrschender Rechtslage konnte der Steuerpflichtige bei dem Vorliegen sachlicher Härten einen Antrag auf Bewilligung von Erleichterungen, zum Beispiel in der Form einer Verlagerung der Buchführung ins Ausland, stellen. Die Entscheidung über den Antrag oblag der zuständigen Finanzbehörde.

Durch das Inkrafttreten des JStG 2009 wird die »Alternativverlagerung« weder eingeschränkt noch ausgeschlossen. Aufgrund der gesetzessystematischen Einordnung des § 148 AO bleibt es dem Steuerpflichtigen überlassen, bei einer Ablehnung des Verlagerungsantrages i. S. d. § 146 Abs. 2a AO eine Bewilligung von Erleichterungen in der Form der Auslandsbuchführung und -aufbewahrung gem. § 148 Satz 1 AO zu beantragen. Weder die Gesetzesformulierung noch die das Gesetzgebungsverfahren begleitenden Materialien lassen ein Urteil zu, ob bereits die Ablehnung des Verlagerungsantrages i. S. d. § 146 Abs. 2a AO an sich eine Härte i. S. d. § 148 AO darstellt und somit den Weg für einen Antrag auf Erleichterung eröffnet.

Fraglich ist, ob in der Bewilligung der Verlagerung bei fehlenden Voraussetzungen, ebenso wie in der Bewilligung von Erleichterungen nach § 148 AO, keine Ermessensentscheidung, sondern der Gesetzesvollzug zu sehen ist.⁵⁰ Sowohl die sachliche Härte als auch die Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung stellen unbestimmte Rechtsbegriffe dar, die einer Auslegung durch die Finanzbehörde bedürfen.⁵¹ Sind die Tatbestandsmerkmale erfüllt, trifft die Finanzbehörde keine Ermessensentscheidung,

⁵⁰ Sauer in: in Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 28. Lieferung, § 148 AO, Rz. 2.

⁵¹ Drüen in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 136. Lieferung, § 148 AO, Rz. 14.

sondern vollzieht das Gesetz.⁵² Die gleichlautende Ausgestaltung beider Normen hinsichtlich der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung lässt, bei der Erfüllung des Tatbestandsmerkmals, auf einen Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Verlagerungsbewilligung schließen.⁵³ Die Finanzbehörde kann sich nicht auf fehlende Voraussetzungspunkte des § 146 Abs. 2a AO berufen, um dem entsprechend die Verlagerung nach § 148 AO zu versagen, da die Norm die Verlagerung von sachlichen Härten und nicht von der Erfüllung kodifizierter Anforderungen abhängig macht.

52 *Sauer* in: in Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 28. Lieferung, § 148 AO, Rz. 2; *Drüen* in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 136. Lieferung, § 148 AO, Rz. 14.

53 *Drüen* in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 136. Lieferung, § 148 AO, Rz. 14; der Rechtsgedanke des § 148 AO soll durch die grammatikalische Ausgestaltung des § 146 Abs. 2a AO übernommen werden, vgl. hierzu BT-Drs. 16/11108, 10.

5 Allgemeine Anforderungen

Zwar sind bei der Führung und Aufbewahrung elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen technische Besonderheiten zu beachten, die Ordnungsmäßigkeit ist dessen ungeachtet nach den gleichen Prinzipien und Maßstäben zu beurteilen wie bei konventionellen Buchführungswerken.¹ Die Vorgaben gelten daher auch für den Einsatz von DV-Systemen.²

Die steuerrechtlichen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der sonstigen Aufzeichnungen sind in den §§ 145 und 146 AO kodifiziert und mit Ausnahme weniger Abweichungen mit den handelsrechtlichen identisch.³ Bei den Unterschieden handelt es sich insb. um die Bestimmungen zum Buchführungsort und die Verlagerung elektronischer Bücher und Aufzeichnungen in das Ausland sowie die Sanktionierung von Pflichtverletzungen mit einem Verzögerungsgeld.⁴ Entsprechen die Buchführung und die Aufzeichnungen den Vorgaben, sind sie gem. § 158 AO der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit kein Anlass zur Beanstandung ihrer sachlichen Richtigkeit besteht. Um die Prüfbarkeit sicherzustellen, werden die Aufzeichnungspflichten durch die Aufbewahrungspflicht, welche im § 147 AO kodifiziert ist, ergänzt.⁵ Darüber hinaus sind auch Ordnungsmäßigkeitsanforderungen, die aus außersteuerlichen Rechtsnormen entstehen, zu beachten. Von besonderer Bedeutung sind die handelsrechtlichen Vorgaben der §§ 238, 239 und 257 HGB, die gem. § 140 AO für das Steuerrecht nutzbar gemacht werden können, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.⁶ Daher gelten allgemeine steuerrechtliche Ordnungsvorschriften nicht nur für Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach § 140 AO und nach den §§ 141 bis 144 AO, sondern auch für alle zu Besteuerungszwecken gesetzlich geforderten Aufzeichnungen, wie bspw. nach § 4 Abs. 3 Satz 5, Abs. 7 EStG und § 22 UStG.⁷ Nach § 146

1 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 22.

2 Drüen in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 139. Lieferung, § 145 AO, Rz. 26.

3 Kuhfus in: Kühn/von Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 20. Auflage 2011, § 146 AO, Rz. 1.

4 Winkeljohann/Henckel in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Auflage 2014, § 239 HGB, Rz. 3.

5 Kuhfus in: Kühn/von Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 20. Auflage 2011, § 146 AO, Rz. 1.

6 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 24; Märten in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 103. Lieferung, § 146 AO, Rz. 8.

7 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 25 mit Verweis auf BFH vom 24.06.2009 — VIII R 80/06, BStBl II 2010, 452; Mösbauer, DB 99, 1876.

Abs. 6 AO gelten die Ordnungsvorschriften auch dann, wenn elektronische Bücher und Aufzeichnungen ohne eine entsprechende Verpflichtung geführt werden.⁸

Mit den Ordnungsvorschriften soll der Steuerpflichtige in die Lage versetzt werden, anhand seiner Bücher und Aufzeichnungen vollständige und richtige Erklärungen über seine steuerlich relevanten Verhältnisse abgeben zu können. Damit einhergehend soll der Finanzverwaltung eine jederzeitige Verifikation der Angaben ermöglicht werden.⁹ Daher müssen die Anforderungen und Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze während der Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweisbar erfüllt werden und erhalten bleiben.¹⁰ Sie gelten nicht nur für elektronische Bücher und sonst erforderliche Aufzeichnungen, sondern auch für die damit in Zusammenhang stehenden Verfahren und Bereiche des DV-Systems.¹¹ Insbesondere ist ein Internes Kontrollsystem, welches sicherstellt, dass das DV-System aufgabengerecht funktioniert und gegen Manipulationen geschützt ist, einzurichten. Die entsprechenden Maßnahmen sind zu dokumentieren und regelmäßig im Hinblick auf ihre Funktionsfähigkeit und Angemessenheit hin zu überprüfen.¹² Denn das Fundament für die Ordnungsmäßigkeit wird bereits bei der Entwicklung und Freigabe von DV-Systemen und somit des dabei angewandten DV-gestützten Verfahrens gelegt.¹³

Die Verantwortung für die Einhaltung der Vorgaben trägt der Steuerpflichtige.¹⁴ Mit ihrer Erfüllung einhergehende Kosten sind daher genauso in Kauf zu nehmen wie alle anderen Aufwendungen, die die Art des Betriebes mit sich bringt.¹⁵ Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit rechtfertigt keine Verletzung der Grundprinzipien der Ordnungsmäßigkeit und damit eine Gefährdung der Buchführungszwecke.¹⁶

5.1 Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Die Forderung nach der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit der Buchführung ist sowohl im Handels- als auch im Steuerrecht wortgleich verankert. Gem. § 145 Abs. 1 AO und § 238 Abs. 1 HGB muss die Buchführung so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Dabei müssen sich die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Im Er-

8 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 28.

9 *Märtens* in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 103. Lieferung, § 146 AO, Rz. 2.

10 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 27.

11 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 23.

12 *Ballwieser* in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Auflage 2013, Bd. 4, § 239 HGB, Rz. 2.

13 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 23.

14 *Winkeljohann/Henckel* in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Auflage 2014, § 239 HGB, Rz. 45.

15 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 29 mit Verweis auf BFH vom 26.03.1968 — IV 63/63, BStBl II 1968, 527.

16 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 29.

gebnis sind in der intersubjektiven Nachprüfbarkeit und Kontrolle durch Außenstehende maßgebliche Kriterien für die Ausgestaltung der Buchführung zu sehen.¹⁷

Trotz der Wortlautübereinstimmung divergieren jedoch die normativen Zielsetzungen. Im Handelsrecht soll mit der Anforderung dem Gläubigerschutzgedanken Rechnung getragen werden.¹⁸ Die Ordnungsmäßigkeit und damit einhergehend auch die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit der Buchführung dienen in erster Linie der Selbstinformation des Kaufmanns sowie der Unterrichtung Dritter.¹⁹ Dies setzt eine klare und übersichtliche Darstellung des Vermögens und der Schulden sowie ihrer Entstehung und Entwicklung voraus.²⁰ Auch ist die Beweiskraft der Buchführung zu sichern und aufrechtzuerhalten.²¹

Demgegenüber werden steuerrechtliche Bücher und Aufzeichnungen nicht um ihrer selbst willen geführt.²² Mit ihrer Hilfe soll der Steuerpflichtige vollständige und richtige Erklärungen bzgl. seiner steuerlichen Verhältnisse abgeben und der Finanzverwaltung die Verifikation der gemachten Angaben sowie der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ermöglichen.²³ Die Vorgabe erstreckt sich auch auf die nach außersteuerlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen.²⁴

Dem folgend bestimmen auch die GoBD, dass Aufzeichnungen so vorzunehmen sind, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird.²⁵ Dabei sind nicht nur die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen der §§ 145 ff. AO, sondern auch ggf. weitere einschlägige Steuergesetze zu beachten. Daher bedarf es im Einzelfall einer gesamtheitlichen Betrachtung der steuerlichen Zweckerfüllung, um anschließend Rückschlüsse an Form, Umfang und Inhalt der Aufzeichnungen ziehen zu können.²⁶ Der Steuerpflichtige ist für die Umsetzung und Abbildung der Vorgaben in der Buchführung verantwortlich, genießt jedoch aber gleichzeitig die Freiheit bzgl. der konkreten Art und Weise. Über die steuerrechtlichen Vorgaben hinaus kann die Finanzbehörde jedoch keine weiteren Ansprüche stellen.²⁷

17 Merkt in: Baumbach/Hopt, Handelsgesetzbuch, 36. Auflage 2014, § 238 HGB, Rz. 14; Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage 2001, § 238 HGB, Rz. 44.

18 Quick/Wolz in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 26. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 43; Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Auflage 1987, 43.

19 Ballwieser in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Auflage 2013, Bd. 4, § 238 HGB, Rz. 27.

20 Böcking/Gros in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch, 3. Auflage 2014, § 238 HGB, Rz. 33; BFH vom 12.05.1966 — IV 472/60, BStBl III 1966, 371; BFH vom 23.09.1966 — VI 117/65, BStBl III 1967, 23; BFH vom 24.11.1971 — I R 141/68, BStBl II 1972, 400.

21 Quick/Wolz in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 26. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 43; Kruse, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 3. Auflage 1978, 199.

22 Cöster in: Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 145 AO, Rz. 23; Drüen in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 139. Lieferung, § 145 AO, Rz. 20.

23 Görke in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 233. Lieferung, § 146 AO, Rz. 3.

24 Sauer in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 27. Lieferung, § 145 AO, Rz. 26.

25 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 31. Ebenso Sauer in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 27. Lieferung, § 145 AO, Rz. 24.

26 Sauer in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 27. Lieferung, § 145 AO, Rz. 24.

27 Dißbars in: Schwarz/Pahlke, Kommentar zur Abgabenordnung, 164. Lieferung, § 145 AO, Rz. 12.

Von der Zielsetzung ausgehend, muss die Verarbeitung der einzelnen Geschäftsvorfälle sowie das dabei angewandte Buchführungs- oder Aufzeichnungsverfahren nachvollziehbar sein.²⁸ Dies gilt sowohl für die Überprüfbarkeit eines einzelnen Geschäftsvorfalles als auch gesamter buchhalterischer Verfahren und Verarbeitungsschritte.²⁹ Dies bedingt zunächst die Einrichtung eines adäquaten Buchführungssystems mit organisatorischen Regelungen, um die Erfassung und Verarbeitung der Geschäftsvorfälle zu gewährleisten.³⁰ Um dem Rechnung zu tragen, hat sich ein auf Grund-, Haupt- und Nebenbüchern basierendes System bewährt.³¹

Um den Grundsätzen der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit zu genügen, müssen darüber hinaus die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen entweder durch einen Beleg nachgewiesen sein oder nachgewiesen werden können.³² Jeder einzelne Geschäftsvorfall muss in der Entstehung und Abwicklung von seinem Ursprung bis zur endgültigen Abbildung im Jahresabschluss über die Dauer der Aufbewahrungsfrist lückenlos nachprüfbar sein.³³ Hierfür bedarf es zwingend einer Verbindung zwischen Beleg und Konto, da anderenfalls kein Zusammenhang zwischen dem Geschäftsvorfall, dem Beleg und der Buchung hergestellt werden kann.³⁴

5.1.1 Progressive und retrograde Prüfbarkeit

Die Prüfbarkeit muss sowohl progressiv als auch retrograd möglich sein. Die progressive Prüfung beginnt beim Beleg, geht über die Grund(buch)aufzeichnungen und Journale zu den Konten, danach zur Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung und schließlich zur Steueranmeldung bzw. Steuererklärung. Die retrograde Prüfung verläuft umgekehrt.³⁵ Hierbei handelt es sich jedoch nicht um eine seitens der Finanzverwaltung geschaffene, zusätzliche Forderung, sondern um die eminente Voraussetzung für die Nachprüfbarkeit der Buchführung.³⁶

Eine progressive und retrograde Prüfung der Geschäftsvorfälle setzt voraus, dass diese eindeutig bezeichnet, geordnet und gegliedert sind.³⁷ Ihre Darstellung richtet sich nach der Überprüfbarkeit durch einen sachverständigen Dritten.³⁸

28 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 30.

29 Winkeljohann/Henckel in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Auflage 2014, § 239 HGB, Rz. 37; IDW RS FAIT 1, Rz. 52.

30 Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage 2001, § 238 HGB, Rz. 33a; Brockmeyer/Knüppe, WPg 1985, 491.

31 Quick/Wolz in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 26. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 37.

32 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 30.

33 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 32.

34 Hüffer in: Großkommentar Handelsgesetzbuch, 4. Auflage 2002, Bd. 3, § 239 HGB, Rz. 33; Streim in: Hofbauer/Kupsch, Bonner Handbuch Rechnungslegung, 17. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 40.

35 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 33

36 Pfitzer/Oser in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, 11. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 16.

37 Winnefeld, Bilanzhandbuch, 5. Auflage 2015, A Rz. 832.

38 BFH vom 18.02.1966 — VI 326/65, BStBl II 1966, 49; BFH vom 23.09.1966 — VI 117/65, BStBl III 1967, 23.