



# Die neuen Arbeitsweisen der Finanzverwaltung: Risikomanagement, Digitalisierung, GoBD, Digitale Betriebsprüfung

31179851



**IFU-INSTITUT**  
RECHT | STEUERN | WIRTSCHAFT

**Inhaltsverzeichnis**

**Seite**

<b>I. Die Modernisierung der Finanzverwaltung zur elektronischen Finanzverwaltung .....</b>	<b>1</b>
<b>1. Status Quo der Finanzverwaltung 2017 .....</b>	<b>1</b>
<b>2. Zukunft der Finanzverwaltung.....</b>	<b>5</b>
<b>2.1 Das Finanzamt wird digital, Pressemitteilung FinMin NRW vom 03.07.2015 .....</b>	<b>5</b>
<b>2.2 Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Bundesgesetzblatt vom 22.07.2016.....</b>	<b>6</b>
<b>2.3 Überblick über die wichtigsten Änderungen.....</b>	<b>9</b>
<b>3. Mandanten- Info-Checkliste .....</b>	<b>15</b>
<b>II. Die neuen Anforderungen an Kassensysteme ab 01.01.2017 und ab 01.01.2020 .....</b>	<b>18</b>
<b>1. Aktueller Kassenerlass vom 26.11.2010 mit Übergangsregelung zum 31.12.2016.....</b>	<b>18</b>
<b>2. Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen; Bundesrat vom 16.12.2016.....</b>	<b>20</b>
<b>2.1 Grafische Übersicht.....</b>	<b>27</b>
<b>2.2 Die Gesetzestexte .....</b>	<b>28</b>
<b>2.3 Zeitstrahl Kassensysteme .....</b>	<b>35</b>
<b>III. Die neuen Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD), BMF vom 14.11.2014 .....</b>	<b>36</b>
<b>1. Die wichtigsten Punkte (anhand der Tz) des BMF Schreiben in der Zusammenfassung .....</b>	<b>36</b>
<b>2. Praxis - Anwendungsfragen zu den GoBD.....</b>	<b>41</b>
<b>3. Musterverfahrensdokumentation f. Berater u. Mandanten, DStV v. 22.10.15 .....</b>	<b>46</b>
<b>IV. Die neue digitale Betriebsprüfung der Finanzverwaltung.....</b>	<b>51</b>

1.	BFH-Urteilsreihe „Datenzugriff durch die Finanzverwaltung“ vom 16.12.2014, BStBl. II 2015, 519.....	51
2.	Urteil zum Zeitreihenvergleich und digitalen Daten, BFH vom 25.03.2015 BStBl. II 2015, 743 .....	52
3.	Hinzuschätzung der Betriebseinnahmen bei fehlenden digitalen Daten, FG Berlin-Brandenburg vom 28.09.2015 .....	52
4.	Schätzung von Besteuerungsgrundlagen bei nicht ordnungsgemäßer Buchführung - ungeordnete Belegbuchführung - Nichteinhaltung der Aufbewahrungspflichten, Finanzgericht Hamburg vom 26.08.2016 - 6 V 81/16 .....	53
5.	Aufzeichnungspflicht von Barumsätzen bei Einnahmeüberschussrechnung, FG Hamburg vom 01.08.2016 .....	53
6.	Verwaltungsschreiben zu den Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der digitalen Grundaufzeichnungen - § 238 HGB, §§ 140, 145 - 147 AO, OFD NRW vom 28.07.2015.....	55

**Freizeichnung**

**Der Seminarinhalt und der Broschüreninhalt sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Wegen der Dynamik des Rechtsgebiets, wegen der Vielzahl letztinstanzlich nicht entschiedener Einzelfragen und wegen des Fehlens beziehungsweise der Unvollständigkeit bundeseinheitlicher Verwaltungsanweisungen kann weder vom IFU-Institut noch von dem Verfasser der Seminarbroschüre und dem jeweiligen Referenten irgendeine Haftung übernommen werden.**

**© 2017 by IFU-Institut für Unternehmensführung GmbH  
Recht · Steuern · Wirtschaft  
Kollegienweg 20, 53121 Bonn  
Telefon: 0228 52000-0  
Telefax: 0228 52000-28  
[www.ifu-institut.de](http://www.ifu-institut.de)**



## I. Die Modernisierung der Finanzverwaltung zur elektronischen Finanzverwaltung

### 1. Status Quo der Finanzverwaltung 2017

Die Finanzverwaltung setzt ihre Pläne im Rahmen des bundeseinheitlichen **Verwaltungsabkommens KONSENS**, das am **01.01.2007 eingeführt wurde**, auch in den **Jahren 2017-2022** fort.

Die Entwicklung von **elektronischen Bausteinen** auf allen Ebenen des Steuerrechtes (**bisher E-Steuererklärung, E-Bilanz, E-Lohnsteuerkarte, E-Rechnung**) und der elektronischen Kommunikation mit der Finanzverwaltung werden weiter auf den Weg gebracht.

Zusätzlich werden weitere Parameter für das **bundeseinheitliche Risikomanagementsystem (RMS)** installiert.

<b>KONSENS RMS baut weiter auf folgende Elemente auf:</b>
---

- ◆ **Einsatz der Risikoklassen 1-3 für alle Steuerfälle.**

#### 1. *Risikoklasse 1 – Hochrisikofälle*

In die **Risikoklasse 1** gehören Steuerfälle mit einem vorhersehbaren, identifizierbaren Risiko und hohem Steuerausfallpotenzial, für die eine intensive personelle Prüfung erforderlich erscheint. Ziel ist es, mindestens **5 % der Gesamtfälle** der Risikoklasse I zuzuordnen.

#### **Folgende Fälle werden der Risikoklasse I zugeordnet:**

- Maschinelle I – Fälle (Intensivprüffälle)
- Fälle mit umfangreichen Änderungen in der letzten Veranlagung, verbunden mit einem hohen Beanstandungsergebnis
- Fälle mit negativem Compliance-Faktor (z. B. unvollständige Erklärungen, Verletzung der Mitwirkungspflichten) und zudem mit erheblicher steuerlicher Auswirkung
- Fälle aufgrund subjektiver Einschätzung des Bearbeiters mit einem vorhersehbaren Risiko.
- Fälle, die aufgrund besonderer Erkenntnisse der Außendienste als äußerst risikobehaftet anzusehen sind.
- Fälle der Risikobranche (Hochrisiko- und Bargeldbranche in Zusammenarbeit mit der BP)

### Die Fälle werden wie folgt bearbeitet:

- Die Bearbeitung der RK 1 erfolgt vollumfänglich im Veranlagungsbezirk.
- Für die inhaltliche Bearbeitung dieser Fälle ist ein durchgängig hoher Qualitätsstandard sicherzustellen.
- In vollem Umfang **personelle, vollintensive Prüfung** und Bearbeitung des Falles

### 2. *Risikoklasse 2 – Mittleres Risiko:*

#### a) *RK 2 mit Risikobereich*

In die Risikoklasse 2 –mit Risikobereich- gehören Fälle mit einem konkret beschreibbaren punktuellen Risiko. Ziel ist es, mindestens **40 % der Gesamtfälle** der Risikoklasse 2 zuzuordnen.

#### **Folgende Fälle werden der Risikoklasse II (mit Risikobereich) zugeordnet:**

- Fälle, für die kein Bedarf für eine vollumfängliche Prüfung gesehen wird, wohl aber anzunehmen ist, dass Prüfungspunkte vorhanden sein werden.
- Fälle, aufgrund subjektiver Einschätzung des Bearbeiters. Wird ein Risiko erwartet, das vom Risikofilter nicht erkannt bzw. erfasst werden kann, so ist ein Risikobereich personell zu vermerken. Hierzu zählen insbesondere Sachverhalte in der Bilanz bzw. formlosen Gewinnermittlung, die der Überwachung bedürfen.
- Fälle mit erkennbaren (OFD- / FA-) Risiko-/ Prüffelder

### Die Fälle werden wie folgt bearbeitet:

Zunächst erfolgt die maschinelle Prüfung des Falles durch Einsatz des "normalen" Risikofilters.

Punktuell intensive Prüfung und Bearbeitung

- der (vor Veranlagung) gespeicherten Risikobereiche
- der erkannten (ggf. gespeicherten) Risiko-/Prüffelder
- der Hinweise des Risikofilters; darüber hinaus keine weitere personelle Prüfung  
Dokumentation der Bearbeitung auf dem Ausdruck der Risikohinweise
- der Bereiche, die nicht vom Risikofilter erfasst werden (Gewinneinkünfte mit Bilanz oder formloser EÜR) der Bereiche, die nicht vom Risikofilter erfasst werden (Gewinneinkünfte mit Bilanz oder formloser EÜR)

**b) RK 2 ohne Risikobereich**

In die Risikoklasse 2 –ohne Risikobereich- gehören Fälle mit einem latenten mittleren Risiko. Ziel ist es, **10 % der Gesamtfälle** der Risikoklasse 2 zuzuordnen.

**Folgende Fälle werden der Risikoklasse II (ohne Risikobereich) zugeordnet:**

- Fälle, in denen aufgrund der subjektiven Einschätzung des Bearbeiters ein mittleres Risiko vermutet wird, das jedoch nicht konkretisiert werden kann.
- Fälle, die nicht in eine anderen RK einzustufen sind

**Die Fälle werden wie folgt bearbeitet:**

Zunächst erfolgt die maschinelle Prüfung des Falles durch Einsatz des "normalen" Risikofilters.

- **Keine personelle Prüfung**, soweit der gesamte Fall vom maschinellen Risikofilter erfasst wird (Gewinneinkünfte mit Anlage EÜR) und keine Risikohinweise ausgegeben werden.
- Nach EB-FAGO überschlägige Prüfung d.h. Prüfung auf Vollständigkeit, Schlüssigkeit und Glaubhaftigkeit
  - der Hinweise des Risikofilters; darüber hinaus keine weitere personelle Prüfung  
Dokumentation der Bearbeitung auf dem Ausdruck der Risikohinweise
  - der Bereiche, die nicht vom Risikofilter erfasst werden (Gewinneinkünfte mit Bilanz oder formloser EÜR)
- Punktuell intensive Prüfung und Bearbeitung der erkannten Risiko-/Prüffelder

**3. Risikoklasse 3 – Kein oder nur geringes Risiko**

In die Risikoklasse 3 gehören Fälle mit keinem oder nur geringem Risiko. Ziel ist es, mindestens **40 % der Gesamtfälle** der Risikoklasse 3 zuzuordnen.

**Folgende Fälle werden der Risikoklasse III zugeordnet:**

- Fälle, in denen nach der subjektiven Einschätzung des Bearbeiters keine Rechts- oder Sachverhaltsfragen erkennbar sind, die einer personelle Überprüfung oder Überwachung bedürfen.
- Diese Erkenntnissen können nur aus einer mindestens einmaligen Prüfung des Falls aufgrund einer anderen RK-Einstufung gewonnen werden (RK 2 ausreichend).

- Fälle der erstmaligen Betrachtung und Fälle erneuter subjektiver Prognoseentscheidung können im Jahr der Betrachtung **keine** RK 3 Fälle sein.

#### **Anhaltspunkte für einen risikoarmen/-losen Fall:**

- Fälle mit § 15 EStG und / oder § 18 EStG mit Anlage EÜR ohne Beanstandungen und Bilanzfälle ohne Risiko
- Zuverlässigkeit bzw. Mitwirkung des Steuerbürgers
- Keine bzw. geringfügige Feststellungen durch eine aktuelle Außenprüfung

Wenn in einem Fall das aktuelle Jahr und die zwei Vorjahre in RK 2 und ohne Beanstandung waren, dann ist **zwingend** RK 3 als Prognose zu speichern.

#### **Die Fälle werden wie folgt bearbeitet:**

Zunächst erfolgt die maschinelle Prüfung des Falles durch Einsatz **Mindestfilters**.

- Die **maschinelle Fallprüfung ist ausreichend**, wenn im gesamten Fall keine Risikohinweise ausgegeben werden. Eine darüber hinausgehende personelle Prüfung ist nicht vorzunehmen.
- Nach EB-FAGO überschlägige Prüfung d.h. Prüfung auf Vollständigkeit, Schlüssigkeit und Glaubhaftigkeit der Hinweise des Risikofilters; Dokumentation der Bearbeitung auf dem Ausdruck der Risikohinweise
- keine weitere personelle Prüfung

#### **4. Risikoklasse BP**

In die Risikoklasse BP gehören Fälle mit einem hohen Risiko, die zum Zeitpunkt der Erstveranlagung auf dem BP-Plan stehen.

#### **5. Übersicht über die Risikoklassen**

<b>Risikoklasse</b>	<b>Fallart</b>
<b>1</b>	<b>Fall mit hohem Risiko</b>
<b>2</b>	<b>Fall mit mittlerem Risiko</b>
<b>3</b>	<b>Fall mit geringem oder ohne Risiko</b>
<b>BP</b>	<b>BP-Fall</b>

- ♦ **Unterstützung der Einschätzung des Steuerpflichtigen durch ein Datenblatt.**
- ♦ **Abbildung von erkannten Einzelproblemen über Risikobereiche.**
- ♦ **Einsatz eines echten Risiko- und Mindestfilters bei den Steuererklärungen und bei den Gewinnermittlungen.**

**Ziel:** Vollkommene **Elektronische Bearbeitung der Steuerfälle** inklusive **Schriftverkehr** (Anfragen, Rechtsbehelfsverfahren etc.).

## 2. Zukunft der Finanzverwaltung

### 2.1 Das Finanzamt wird digital, Pressemitteilung FinMin NRW vom 03.07.2015

Schon im kommenden Monat können Bürgerinnen und Bürger ihre Steuerbescheide im Urlaub oder von jedem anderen Ort über das Internet abrufen. „Von August an kann jeder mit der Finanzamt-App ElsterSmart mit der Finanzverwaltung in Kontakt treten oder seinen Steuerbescheid lesen“, sagte Finanzminister Norbert Walter-Borjans. Das bundesweite Programm wird dann kostenlos herunterzuladen sein und nach einer Sicherheitsabfrage den mobilen Zugang zum eigenen Finanzverwaltungskonto ermöglichen.

Bisher ist der Zugriff nur von einem Computer mit darauf hinterlegtem Zertifikat oder alternativen Sicherheitsvorkehrungen zulässig. „Ein **Steuerbescheid per SMS**, wie in Schweden und Dänemark üblich, ist bei allerdings noch Zukunftsmusik.

Wir werden künftig den Bürgern aber **mehr Daten in einer vorausgefüllten Steuererklärung** anbieten können und damit das Ausfüllen erleichtern und abkürzen“, berichtete der Minister **von Erfahrungen seiner Reise in die beiden skandinavischen Länder**.

Bis zum **Herbst 2016 soll das Elster-Online-Portal** renoviert werden. „NRW setzt sich hier massiv für eine bürgerfreundlichere Nutzerführung des Portals – auch für Tablets - ein.“ „Unser Ziel ist es **die bürgerfreundlichste Verwaltung** zu werden. Ein wesentlicher Schritt ist, dass die Bürgerinnen und Bürger auch verstehen, was wir Ihnen schreiben“, sagte der Minister.

Bereits zuvor haben die Finanzminister unter **Federführung von Nordrhein-Westfalen, Bayern und dem Bund** die Weichen für eine **komplett papierlose Steuererklärung** gestellt. **Ab 2017** müssen Bürger ihrer Steuererklärung keine Belege mehr beifügen - etwa für Kapitalerträge oder Spenden. „Künftig kann jeder nach einer einfachen Registrierung seine Steuern vollständig elektronisch erklären“, sagte Walter-Borjans.

„Ein **stärkerer Einsatz von IT** in der Verwaltung soll den Service für die Steuerpflichtigen verbessern, die Steuererklärung einfacher gestalten und Verfahren beschleunigen.

Der Bund und die Länder haben konkrete Reformvorschläge erarbeitet. **Belege** sollen künftig **nur noch bei Bedarf** vom Finanzamt angefordert werden. Sie müssen nicht mehr automatisch mit der Steuererklärung eingereicht werden. Falls Belege angefordert werden, sollen **diese elektronisch übermittelt** werden können.

**Durch den Verzicht auf die Angabe von Daten, die Dritte der Steuerverwaltung bereits übermittelt haben, soll der Umfang der Steuererklärung deutlich reduziert werden.**

Das Modernisierungskonzept berücksichtigt eine stärkere **Serviceorientierung** der Steuerverwaltung. Im Zusammenhang mit der elektronischen Steuererklärung (ELSTER) soll die „**Vorausgefüllte Steuererklärung**“ erweitert werden. Über das ELSTER-Portal können die Bürgerinnen und Bürger prüfen, welche Daten dem Finanzamt bereits vorliegen. Diese können elektronisch abgerufen und in die Steuererklärung übernommen werden.

Außerdem sollen durch den **Ausbau der digitalen Kommunikation Steuerbescheide** und sonstige Schreiben vom Finanzamt **elektronisch bekanntgegeben** werden können. Auch die Bürgerinnen und Bürger sollen die Möglichkeit erhalten, ihre Schreiben elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln.

Eine **stärkere Digitalisierung der Daten** soll es in noch größerem Umfang als heute ermöglichen, Steuerklärungen durch **spezielle Risikomanagementsysteme** zu prüfen. Ein wichtiges Ziel ist es, sich auf die tatsächlich prüfungsbedürftigen Fälle zu konzentrieren. Dies soll dazu führen, dass die Quote der vollständig maschinell bearbeiteten Einkommensteuerklärungen deutlich gesteigert wird.

## **2.2 Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, Bundesgesetzblatt vom 22.07.2016**

**Zeitfenster: 01.01.2017 – 31.12.2022**

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens sollen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die rechtsstaatlichen Erfordernisse des Steuervollzugs bei **verstärkter Nutzung der Informationstechnik** im Besteuerungsverfahren gesichert werden. Es **reduziert bürokratische Belastungen** und berücksichtigt die Interessen aller Beteiligten angemessen. Es spiegelt die **18-monatige gemeinsame Arbeit von Bund und Ländern unter Beteiligung von Kammern, Verbänden sowie Finanzrichtern** wider.

## 2.2.1 Einleitung

Mit dem am 22.07.2016 verkündetem Gesetz zur **Modernisierung des Besteuerungsverfahrensverfahrens** werden die ersten Weichen für die Umstellung der Finanzverwaltung in eine „**digitale Finanzverwaltung**“ gestellt.

Die Intention dieses Seminars ist es Ihnen deutlich zu machen, dass mit dem neuen Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens nicht nur rein gesetzlich steuerliche Änderungen erfolgen, vielmehr wird hier der **Startschuss für die größte Philosophieänderung der Finanzverwaltung Deutschlands, eine ganz neue Bearbeitungsweise der Finanzverwaltung vollzogen.**

In den Jahren **ab dem 1. Januar 2017 bis zum 31. Dezember 2022** wird sich die **Finanzverwaltung von der Papierbearbeitung komplett trennen.** Ziel ist es, dass alle Verfahrenskomponenten auf **die digitale Bearbeitung im Rahmen eines Risikomanagementsystems umgestellt** werden. **Alles wird digitalisiert.** Der Mensch rückt dabei immer mehr in den Hintergrund. **Erklärungen und Gewinnermittlungen werden voll automatisiert geprüft und abschließend bearbeitet.**

Die Finanzverwaltung, so wie Sie sie seit Jahren und Jahrzehnten kennen, **mit viel Papier, mit intensiver Einzelfallprüfung in jedem Fall, dem Anfordern von Nachweisen zu Spenden, Werbungskosten, etc. wird es in fünf Jahren nicht mehr geben.**

Diese kolossale Umstellung in der Finanzverwaltung hat natürlich auch **Auswirkungen auf jede Steuerberatungskanzlei, als auch auf den Steuerbürger/Mandanten.** Hier ist es unabdingbar, dass der Weg in die „**digitale Welt**“ von **allen Beteiligten** ab sofort begangen werden muss.

**Die Mitarbeiter und Mandantschaft muss auf die neuen Arbeitsprozesse vorbereitet werden.** Jeder Mitarbeiter in einer Steuerberatungskanzlei muss diesen neuen Weg kennen und muss dementsprechend umfangreich informiert sein. Auch jeder Mandant muss über die neue „**digitale Finanzamtswelt**“ aufgeklärt werden.

Jeder Mandant erzeugt den ganzen Tag über elektronische Daten, die von steuerlicher Bedeutung sein können. Auch hier wissen wir, nicht zuletzt seit Einführung des BMF-Schreibens vom 14.11.2014 über die **GoBD**, dass die Finanzverwaltung die digitalen Daten der Unternehmer komplett in den Fokus der Überprüfung nimmt, Stichwort „**digitale Betriebsprüfung**“.

Mit der maschinellen Überprüfung **von EÜR's und neu ab Herbst 2016 der maschinellen Überprüfung der E-Bilanzen bei Einzelunternehmer** werden Unternehmer unter Verwendung des Risikomanagementsystems „**digital**“ überprüft

Dieses neue Gesetz gilt **ab dem 01.01.2017** und regelt vornehmlich Neuerungen ab **2017-2019.** In dem weiteren Prozess der Umstellung der Finanzverwaltung werden **weitere Gesetze, als auch BMF-Schreiben, sowie Erlasse zwingend folgen,** da

das endgültige Ziel nur mit weiteren gesetzlichen, aber auch untergesetzlichen Maßnahmen erreicht werden kann.

### 2.2.2 Kernelemente bzw. Handlungsbereiche der Modernisierung

Aufgrund dieser sich **stetig fortentwickelnden Rahmenbedingungen** ist es erforderlich, das Besteuerungsverfahren **zum Nutzen aller Verfahrensteilnehmer**, das heißt der **Bürger** und **Unternehmen**, ihrer **Berater** und der **Steuerverwaltung**, weiter zu modernisieren.

Hierzu sind die **technischen und organisatorischen Voraussetzungen** zu schaffen, aber auch die **rechtlichen Regelungen** an die geänderten gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen anzupassen.

Um diesen **erforderlichen Wandel** zu gestalten, sieht das Gesetz **Verfahrensmodernisierungen** vor, die die **Automation**, die **Organisation** und die **personellen Ressourcen der Finanzverwaltung** betreffen.

Es nimmt Veränderungen des Besteuerungsverfahrens in folgenden **Handlungsbereichen** vor:

- **Steigerung von Wirtschaftlichkeit und Effizienz durch einen verstärkten Einsatz der Informationstechnologie und einen zielgenaueren Ressourceneinsatz;**
- **Vereinfachte und erleichterte Handhabbarkeit des Besteuerungsverfahrens durch mehr Serviceorientierung und nutzerfreundlichere Prozesse;**
- **Neugestaltung der rechtlichen Grundlagen, insbesondere der Abgabenordnung, im Hinblick auf die sich jetzt und in Zukunft stellenden Herausforderungen.**

Die **gesetzlichen Maßnahmen** werden durch zahlreiche **untergesetzliche Maßnahmen** flankiert, die **in einem Zeitrahmen von fünf bis sechs Jahren** umgesetzt werden sollen.

## 2.3 Überblick über die wichtigsten Änderungen

A. Neuerungen zur Datenübermittlung durch Dritte (wie Arbeitgeber, Versicherungen, Banken oder Sozialversicherungsträger)		
Norm	Neuerung	Ab wann gilt die Neuerung? (Beispiel)
I. Teilharmonisierung der Regelungen zur Datenübermittlung durch Dritte	<p>Sind steuerliche Daten des Steuerpflichtigen von einem Dritten elektronisch an die Finanzbehörden zu übermitteln, gelten besondere Pflichten sowie weitere Vorgaben. Diese werden teilweise <b>in der AO harmonisiert</b>. Die Neuerungen gelten u. a für Arbeitgeber, Versicherungen, Banken oder Sozialversicherungsträger. Ergänzend sind Spezialregelungen u.a. im EStG angepasst worden. Sie müssen daher ggf. vorrangig beachtet werden. Insbesondere sind folgende ESt-Spezialregelungen geändert worden:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- § 10 EStG (Sonderausgaben)</li> <li>- § 10a EStG (Sonderausgaben für Riester-Rente)</li> <li>- § 22a EStG (Rentenbezugsmitteilungen)</li> <li>- § 32b Abs. 3 bis 5 EStG (Regelungen für Träger der Sozialleistungen)</li> <li>- §§ 39e, 39b EStG (Einbehaltung der Lohnsteuer / ELStAM)</li> <li>- § 41 EStG (Aufbewahrungsfrist für Lohnkonten)</li> <li>- § 41b EStG (Abschluss des Lohnsteuerabzugs)</li> <li>- § 43 EStG (Kapitalerträge mit Steuerabzug)</li> <li>- § 45d EStG (Mitteilungen an BZSt bei Kapitalerträgen)</li> </ul> <p>Darüber hinaus sind Vorschriften in der AltvDV, im 5. VermBG sowie im FVG geändert worden.</p>	Die Neuerungen betreffen Datenübermittlungen für Besteuerungszeiträume bzw. Besteuerungszeitpunkte ab 2017 (Inkrafttreten: 01.01.2017).
II. Frist zur Datenübermittlung durch Dritte (§ 93c Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 AO)	<p>Der Dritte muss die Daten bis zum letzten Tag des Monats Februar, der auf den Besteuerungszeitraum folgt, an die Finanzbehörde übermitteln. Bezieht sich die Übermittlungspflicht auf einen Besteuerungszeitpunkt, sind die Daten <b>bis zum Ablauf des zweiten Kalendermonats</b> nach Ablauf des Monats zu übermitteln, in dem der Besteuerungszeitpunkt liegt. Stellt der Dritte später fest, dass die Daten unzutreffend waren oder die Übermittlungsvoraussetzungen nicht vorlagen, muss der Dritte dies durch Übermittlung eines weiteren Datensatzes korrigieren oder stornieren.</p>	Daten für den Besteuerungszeitraum 2017 sind bis Ende Februar 2018 zu melden.

<p><b>III. Mitteilungspflichten des Dritten gegenüber dem Steuerpflichtigen (§ 93c Abs. 1 Nr. 3, Abs. 3 AO)</b></p>	<p>Der Dritte hat den Steuerpflichtigen darüber zu informieren, welche für seine Besteuerung relevanten Daten er der Finanzbehörde übermittelt hat oder übermitteln wird. Die Mitteilung muss in geeigneter Weise (mit Zustimmung des Steuerpflichtigen elektronisch) und binnen angemessener Frist erfolgen. Er muss den Steuerpflichtigen auch über die vorgenommenen Korrekturen sowie Stornierungen informieren.                  (Anmerkung: Für Arbeitgeber, Rentenversicherungsträger und Banken sind Spezialvorschriften im EStG zu beachten.)</p>	<p>Übermittelt ein Dritter für 2017 Daten an die Finanzbehörde, muss er den Steuerpflichtigen darüber informieren.</p>
<p><b>IV. Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten des Dritten (§ 93c Abs. 1 Nr. 4 AO)</b></p>	<p>Für die übermittelten Daten sind Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten zu beachten. Der Dritte hat die entsprechenden Unterlagen <b>bis zum Ablauf des siebten auf den Besteuerungszeitraum</b> oder Besteuerungszeitpunkt folgenden Kalenderjahrs aufzubewahren.</p>	<p>Der Dritte muss die Daten, die er für 2017 überträgt, und die zugrunde liegenden Unterlagen bis zum 31.12.2024 aufbewahren.</p>
<p><b>V. Wirkung der Drittdaten sowie die Einführung des sog. „qualifizierten Freitextfelds“ (§ 150 Abs. 7 AO)</b></p>	<p>Drittdaten nach § 93c AO gelten als Daten des Steuerpflichtigen, wenn er in der Steuererklärung keine abweichenden Angaben macht. Die Abweichungen sollen in einem sog. „qualifizierten Freitextfeld“ angegeben werden. Wird das sog. „qualifizierte Freitextfeld“ in der Steuererklärung befüllt, wird sie <b>ausgesteuert</b>. Sie ist dann von einem Amtsträger zu prüfen. Andernfalls erfolgt unter Umständen eine <b>rein automationsgestützte Veranlagung</b>.</p>	<p>Anzuwenden ab 2017, es sei denn, die technischen oder organisatorischen Voraussetzungen sind nicht erfüllt.</p>
<p><b>VI. Haftung des Dritten bei Datenübermittlung (§ 72a Abs. 4 AO)</b></p>	<p>Ein Dritter, der Daten nach § 93c AO zu übermitteln hat, haftet für eine entgangene Steuer, wenn er <b>vorsätzlich oder grob fahrlässig unrichtige oder unvollständige Daten oder Daten pflichtwidrig nicht übermittelt</b>.                  (Anmerkung: Die Haftung gilt z.B. nur eingeschränkt für Krankenversicherungsträger. Sie gilt nicht für Rentenversicherungsträger oder Banken.)</p>	<p>Übermittelt ein Arbeitgeber eine elektronische Lohnsteuerbescheinigung für den Zeitraum 2017 grob fahrlässig nicht oder unrichtig, haftet er für eine entgangene Steuer.</p>
<p><b>VII. Außenprüfung bei Datenübermittlung durch Dritte (§ 203a AO)</b></p>	<p>Beim Dritten, der Daten nach § 93c AO an das Finanzamt überträgt, ist eine Außenprüfung zulässig, um zu ermitteln, ob er die Übermittlungspflichten gegenüber der Finanzbehörde sowie die Aufbewahrungspflichten erfüllt und die Datensätze entsprechend der gesetzlichen Vorgaben bestimmt hat.                  (Anmerkung: Für Banken ist eine solche Prüfung nicht vorgesehen.)</p>	<p>Eine Außenprüfung ist z.B. bei einem Arbeitgeber für die Überprüfung der für 2017 gemeldeten Daten möglich.</p>

<b>B. Neuerungen zur Abgabe der Steuererklärungen</b>		
<b>Norm</b>	<b>Neuerung</b>	<b>Ab wann gilt die Neuerung? (Beispiel)</b>
<p><b>I. Freigabe der elektronischen Steuererklärungen durch den Mandanten (§ 87d Abs. 3 AO)</b></p>	<p>Der Berater hat dem Mandanten <b>die Daten der elektronischen Steuererklärung in leicht nachprüfbarer Form zur Zustimmung zur Verfügung</b> zu stellen. Es besteht damit ein Wahlrecht, ob er die Einwilligung vor oder die Genehmigung nach der Datenübermittlung einholt.</p>	<p>Die Neuerung ist erstmals anzuwenden, wenn Daten nach dem 31.12.2016 an Finanzbehörden zu übermitteln sind oder freiwillig übermittelt werden.</p>
<p><b>II. Verlängerung der Fristen zur Abgabe von Jahressteuererklärungen (§ 149 Abs. 2, Abs. 3 AO)</b></p>	<p><b>Unberatene Steuerpflichtige</b>, die zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet sind, müssen ihre Erklärung <b>bis 31.07.</b> des Folgejahres einreichen. <b>Beratene Steuerpflichtige</b> (bzw. für sie ihre Berater) müssen die Erklärungen <b>bis zum letzten Tag des Februars</b> des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres einreichen.</p>	<p>Anzuwenden für Besteuerungszeiträume bzw. Zeitpunkte, die nach 31.12.2017 liegen, es sei denn, die technischen oder organisatorischen Voraussetzungen sind nicht erfüllt. Abgabetermine für die</p>
<p><b>III. Vorabanforderungen von Steuererklärungen (§ 149 Abs. 3 AO)</b></p>	<p>Die Finanzverwaltung kann Steuererklärungen von beratenen Steuerpflichtigen vor der gesetzlichen Abgabefrist anfordern. Die gegenwärtig in den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder geregelten Gründe werden im Gesetz festgeschrieben und präzisiert. Zudem werden neue Anforderungsgründe eingeführt:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Vorauszahlungen für den Besteuerungszeitraum wurden außerhalb einer Veranlagung herabgesetzt.</li> <li>- Eine Außenprüfung ist vorgesehen.</li> <li>- Ein Betrieb wurde eröffnet oder eingestellt.</li> <li>- Automationsgestützte Zufallsauswahl.</li> </ul> <p>Die vorabangeforderte Steuererklärung muss innerhalb der gesetzlich festgeschriebenen Frist <b>von 4 Monaten</b> bearbeitet und eingereicht werden.</p> <p>Frühester Zeitpunkt für den Fristablauf ist <b>der 31.07. des Folgejahres.</b></p>	<p>Anzuwenden für ... (vgl. Abschnitt B.II.) Die Abgabe einer Einkommensteuererklärung 2018 eines Beratenen kann vor dem 02.03.2020 angefordert werden. Die Bearbeitungsfrist der frühestmöglichen Vorabanforderung läuft am 31.07.2019 ab.</p>

<p><b>IV. Einführung des automatischen (Mindest-)Verspätungszuschlags (§ 152 AO)</b></p>	<p>Es wird automatisch ein Verspätungszuschlag festgesetzt, wenn eine Steuererklärung nach Ende Februar des Zweitfolgejahres oder nach Ablauf der Frist für die Vorabanforderung abgegeben wird. Für besondere Feststellungen sind Sondervorschriften zu beachten.</p> <p>Wenn ein Steuerpflichtiger davon ausgehen konnte, dass er keine Steuererklärung abgeben musste, und die Finanzverwaltung ihm erstmals eine Frist zur Abgabe einer Steuererklärung setzt, entsteht der automatische Verspätungszuschlag erst nach Ablauf dieser Frist.</p> <p>Statt der Automatik gilt für den Verspätungszuschlag ein Ermessen, wenn die Finanzverwaltung eine Steuer auf 0 Euro oder eine Steuererstattung festsetzt.</p> <p>Der Verspätungszuschlag für Steuerklärungen beträgt <b>für jeden angefangenen Monat 0,25 % der um die Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge</b> verminderten Steuer. Der monatliche Mindestverspätungszuschlag beträgt für Steuerklärungen 25 Euro.</p>	<p>Anzuwenden für ... (vgl. Abschnitt B.II.)                  Ein automatischer Verspätungszuschlag entsteht, wenn die Körperschaftsteuererklärung 2018 nicht rechtzeitig eingereicht wird.</p>
--	--	---

<p><b>C. Vollautomatische Veranlagung</b></p>		
<p><b>Norm</b></p>	<p><b>Neuerung</b></p>	<p><b>Ab wann gilt die Neuerung? (Beispiel)</b></p>
<p><b>I. Ermächtigungsgrundlage (§ 155 Abs. 4, 5 AO)</b></p>	<p>Die Finanzbehörden können Steuerfestsetzungen, Anrechnungen von Steuerabzugsbeträgen sowie Vorauszahlungen auf der Grundlage der ihnen vorliegenden Informationen sowie der Angaben des Stpfl. <b>ausschließlich automationsgestützt erlassen</b>, ändern oder aufheben. Die Ermächtigung gilt auch, wenn die Verwaltungsakte mit Nebenbestimmungen (§ 120 AO) versehen werden, soweit diese durch ein BMF-Schreiben oder Erlasse der obersten Landesfinanzbehörden allgemein angeordnet sind. Es darf jedoch kein Anlass zur Bearbeitung des Einzelfalls durch den Amtsträger bestehen. Die Möglichkeit einer vollständig automationsgestützten Entscheidung gilt auch für den Erlass, die Änderung oder die Aufhebung von mit den Steuerfestsetzungen verbundenen Verwaltungsakten, z.B. die Festsetzung von Annexsteuern oder von Zinsen nach § 233a AO.</p>	<p>Die Vorschrift tritt am 01.01.2017 in Kraft.</p>
<p><b>II. Anlässe für die Bearbeitung des Einzelfalls</b></p>	<p>Ein Anlass für die Bearbeitung des Einzelfalls durch Amtsträger besteht z.B., <b>wenn das Risikomanagementsystem den Fall zur individuellen Prüfung ausgesteuert hat (vgl. § 88 Absatz 5 AO)</b>.                  Die Steuererklärung muss zudem durch einen Amtsträger bearbeitet werden, wenn der Steuerpflichtige in einem dafür vorgesehenen Datenfeld der Steuererklärung (<b>sog. „qualifiziertes Freitextfeld“; § 150 Abs. 7 AO</b>) <b>abweichende Angaben zu Drittdaten einträgt</b> (vgl. § 155 Abs. 4 S. 3 AO).</p>	<p>Anzuwenden für Besteuerungszeiträume bzw. Zeitpunkte, die nach 31.12.2016 liegen, es sei denn, die technischen oder organisatorischen Voraussetzungen sind nicht erfüllt.</p>

<b>D. Elektronische Verwaltungsakte</b>		
<b>Norm</b>	<b>Neuerung</b>	<b>Ab wann gilt die Neuerung? (Beispiel)</b>
<b>I. Elektronische Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten (§§ 122a, 157, 279, 196, 366 AO)</b>	Die Finanzverwaltung kann Steuerverwaltungsakte <b>zum Datenabruf durch Datenfernübertragung bereitstellen, wenn der Beteiligte oder dessen Bevollmächtigter (z.B. Steuerberater) einwilligen</b> (§ 122a AO). Die Einwilligung kann jederzeit widerrufen werden. Die Steuerverwaltungsakte gelten drei Tage, nachdem die Finanzverwaltung eine elektronische Benachrichtigung über die Bereitstellung der Daten abgesendet hat, als bekannt gegeben. Zudem ist die Beweislastverteilung für den Zugang der Benachrichtigung geregelt. Die elektronische Bekanntgabe wird für Steuerbescheide (§ 157 AO), für Einspruchsentscheidungen (§ 366 AO), für Prüfungsanordnungen (§ 196 AO) sowie für Aufteilungsbescheide (§ 279 AO) eröffnet.	Die Regelungen sind erstmals auf Verwaltungsakte anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 erlassen werden. Ein abweichender erstmaliger Anwendungszeitpunkt kann bestimmt werden, wenn die technischen oder organisatorischen Voraussetzungen nicht erfüllt sind.
<b>II. Automatisierter Erlass eines Verwaltungsakts nach dem Sozialgesetzbuch (§§ 31a, 37 Abs. 2a SGB X)</b>	Automatische Einrichtungen können einen Verwaltungsakt nach SGB X erlassen, sofern kein Anlass besteht, den Einzelfall durch Amtsträger zu bearbeiten. Mit Einwilligung des Beteiligten können elektronische Verwaltungsakte dadurch bekannt gegeben werden, dass sie von dem Beteiligten oder seinem Bevollmächtigten (z.B. Steuerberater) über öffentlich zugängliche Netze abgerufen werden. Achtung: Der Verwaltungsakt gilt am Tag nach dessen Abruf als bekannt gegeben.	Ein vollständig automatisch erstellter Verwaltungsakt nach SGB X kann ab 2017 erlassen werden. Ein am 04.01.2017 abgerufener Verwaltungsakt, gilt am 05.01.2017 als bekannt gegeben.

<b>E. Neuerungen im EStG, EStDV sowie LStDV</b>		
<b>Norm</b>	<b>Neuerung</b>	<b>Ab wann gilt die Neuerung? (Beispiel)</b>
<b>I. Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (§ 45a EStG)</b>	Dem Gläubiger der Kapitalerträge ist wie bisher auf Verlangen eine Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen. Die Bescheinigung kann - neu - auch elektronisch übermittelt werden. Auf Anforderung des Gläubigers ist sie auf Papier zu übersenden.	Die Neuerung tritt am 23.07.2016 in Kraft.
<b>II. Zuwendungsbestätigung (§ 50 EStDV)</b>	Der Steuerpflichtige muss für den Zuwendungsabzug die Nachweisunterlagen nicht mehr zusammen mit der Steuererklärung einreichen. Er muss sie hingegen aufbewahren und auf Verlangen der Finanzbehörde vorlegen. Das Finanzamt kann die Vorlage vom Steuerpflichtigen bis zum Ablauf eines Jahres ab der Bekanntgabe der Steuerfestsetzung verlangen.  Bei einer elektronischen Zuwendungsbestätigung wird der Zuwendungsempfänger, z.B. eine gemeinnützige Organisation, zur sog. mitteilungspflichtigen Stelle im Sinne des § 93c AO. Die sich daraus ergebenden	Die Neuerungen gelten für alle Zuwendungen des Steuerpflichtigen, die dem Zuwendungsempfänger nach 2016 zufließen. Z.B. muss ein Steuerpflichtiger, der im Januar 2017 an eine gemeinnützige Organisation 1.000 € spendet, seine Zuwendungs-

	<p>Neuerungen sind zu beachten (vgl. Abschnitt A.). Die Haftungsregelungen für datenübermittelnde Dritte (§ 72a AO) für eine entgangene Steuer greifen für Zuwendungsempfänger nicht. Vielmehr gilt die Spendenhaftung nach § 10b Abs. 4 EStG weiterhin unverändert.</p> <p>(Vgl. ausführlich: DStV-Information vom 18.07.2016 „Änderungen beim Nachweis über gezahlte Spenden oder Mitgliedsbeiträge“ auf <a href="http://www.dstv.de">www.dstv.de</a>)</p>	<p>bestätigung nicht mit der Steuererklärung für 2017 einreichen.</p>
<p><b>III. Nachweis einer Behinderung (§ 65 EStDV)</b></p>	<p>Der Behinderten-Pauschbetrag wird nur gewährt, wenn der Antragsteller Inhaber gültiger Unterlagen hierfür ist. Diese muss er nicht mehr bei jeder Steuererklärung vorlegen. Sie sind bei erstmaliger Geltendmachung des Pauschbetrags oder bei Änderung der Verhältnisse des Steuerpflichtigen zusammen mit der Steuererklärung einzureichen; im Übrigen nur auf Anforderung des Finanzamts.</p> <p>Die Gewährung des Behinderten-Pauschbetrags setzt voraus, dass die für die Feststellung der Behinderung zuständige Stelle ihre Feststellungen elektronisch an die Finanzbehörde übermittelt hat. Ein Nachweis in Papierform ist nicht mehr möglich. Der Steuerpflichtige hat für die elektronische Übermittlung einen schriftlichen oder elektronischen Antrag zu stellen.</p>	<p>Die Neuerung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum anzuwenden, der auf den Veranlagungszeitraum folgt, in dem die für die Anwendung erforderlichen Programmierarbeiten für das elektronische Datenübermittlungsverfahren abgeschlossen sind. Das BMF gibt den Veranlagungszeitraum bekannt, ab dem die Regelung erstmals anzuwenden ist. Noch gültige und dem Finanzamt vorliegende Feststellungen über eine Behinderung werden grundsätzlich bis zum Ende ihrer Gültigkeit weiter berücksichtigt.</p>
<p><b>IV. Pflicht zur Verwendung der sog. „Digitalen LohnSchnittstelle“ (§ 4 Abs. 2a LStDV i.V.m. § 41 Abs. 1 S. 7 EStG)</b></p>	<p>Arbeitgeber sind verpflichtet, die im Lohnkonto aufgezeichneten Daten der Finanzbehörde nach einer amtlich vorgeschriebenen einheitlichen Form über eine digitale Schnittstelle elektronisch bereitzustellen (Bereitstellungspflicht). Eine Härtefallregelung ist vorgesehen.</p>	<p>Die Vorschrift ist für ab dem 01.01.2018 im Lohnkonto aufzuzeichnende Daten anzuwenden.</p>

### 3. Mandanten- Info-Checkliste

	Mandanten- Info-Checkliste	bereits umgesetzt	noch umzusetzen
1.	Informationen über die neue „digitale Finanzamtswelt“.		
a)	Mitteilungsempfang und Weitergabe an den Steuerberater aller Drittdatenmitteilungen ab 01.01.2017.		
b)	Einwilligung zum elektronischen Empfang aller Steuerbescheide und aller sonstigen Verwaltungsakte.		
c)	Neue Frist zur Abgabe von Steuererklärungen zum 28./29.02 des übernächsten Jahres.		
2.	Die neuen Pflichten als Drittdatenübermittler.		
a)	Die neue Aufbewahrungszeit von sieben Jahren.		
b)	Der interne Lohnsteuerjahresausgleich muss bis Ende Februar des Folgejahres durchgeführt werden.		
c)	Die neue Außenprüfung für Drittdatenübermittler.		
3.	Schaffung einer neuen Lohn-Schnittstelle für die Finanzverwaltung ab 01.01.2018.		
4.	Die neue Haftung als Drittdatenübermittler.		
5.	Die neuen GoBD (BMF vom 14.11.2014)		
a)	Aufbewahrung aller digitalen Grundaufzeichnungen in Form von Einzeldaten aller digitalen Vordrucke.		
b)	Aufbewahrung aller Protokolle über die Programmierungen.		
c)	Aufbewahrung aller Organisationsunterlagen.		

d)	Fertigung und Aufbewahrung aller Verfahrensdokumentationen.		
e)	Alle Daten müssen unveränderbar festgeschrieben werden.		
6.	Die neuen Kassensysteme ab 01.01.2017 und ab 01.01.2020.		
a)	EDV Kassen- und PC Kassensysteme müssen alle digitalen Grundaufzeichnungen einzeln und unveränderbar speichern.		
b)	Aufbewahrung aller Protokolle über die Programmierungen.		
c)	Aufbewahrung aller Organisationsunterlagen.		
d)	Ab 01.01.2020 das neue Zertifizierungsverfahren für Kassensysteme.		
e)	Die offene Ladenkasse ist weiter nutzbar.		
7.	Die neue digitale Betriebsprüfung.		
a)	Alle digitalen Grundaufzeichnungen der digitalen Vorsysteme werden grundsätzlich angefordert.		
b)	Alle Protokolle über die Programmierungen werden grundsätzlich angefordert.		
c)	Alle Organisationsunterlagen der digitalen Vorsysteme werden grundsätzlich angefordert.		
d)	Ab 01.01.2015 werden die Verfahrensdokumentationen angefordert und geprüft.		
e)	Information an den Mandanten über die neue Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung bei fehlenden Unterlagen lt. a) – d).		
f)	Information an den Mandanten über aktuelle Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH.		
8.	Einführung von ELBA (elektronische Bankenbilanz) ab II/2017.		

**Hinweis:**

**Jeder Steuerbürger muss unbedingt Kenntnis über die Arbeitsweise der neuen digitalen Finanzverwaltung haben. Insbesondere über die Grundsätze der digitalen ordnungsmäßigen Buchführung, die Aufbewahrung der digitalen Einzeldaten (GoBD – Erlass vom 14.11.2014), die neue digitale Kommunikation mit der Finanzverwaltung und die neue digitale Betriebsprüfung.**

## II. Die neuen Anforderungen an Kassensysteme ab 01.01.2017 und ab 01.01.2020

### 1. Aktueller Kassenerlass vom 26.11.2010 mit Übergangsregelung zum 31.12.2016

Mit dem Schreiben hat das Bundesfinanzministerium seine Vereinfachungsregelung aus dem Jahr 1996 aufgehoben und die Anforderungen an die elektronische Kassenführung neu definiert.

- Es müssen **sämtliche elektronische Daten der Kassensysteme unverdichtet gespeichert werden.**
- Ein **Löschen der Einzelbons** zugunsten des **Tagesendsummenbons** ist unzulässig.
- Auch die **alleinige Aufbewahrung der Tagesendsummenbons** auf Papier ist nicht mehr ausreichend.
- Dem Finanzbeamten muss ein **Auslesen der Daten aus der Kasse** ermöglicht werden. Hierzu sind die Kassendaten in einem **auswertbaren Format vorzulegen.**

Sofern eine Kasse bislang eine andere Speicherung vorgesehen hat, muss sie vom Unternehmer umprogrammiert werden. Reicht der Speicher der Kasse nicht aus, um alle **diese Daten dauerhaft zu speichern, muss der Speicher gegebenenfalls aufgerüstet** werden. Auch eine **Auslagerung der Daten** auf einen anderen unveränderbaren Datenträger ist nach Auffassung der Finanzverwaltung zumutbar.

Selbstverständlich sind alle Organisationsunterlagen rund um die jeweilige Kasse wie z. B.:

- **Bedienungsanleitungen und Programmieranleitungen**
- **Protokolle von Programmierungen und Umprogrammierungen (Artikelstammdatenänderungen, Bediener Einrichtung, Kellner-einrichtung)**

so wie bisher aufzubewahren.

Neu ist daneben auch, dass für **jede einzelne Kasse protokolliert werden muss, in welchen Zeiträumen sie an welchem Ort eingesetzt wurde.**

### Übergangsfrist bei technischen, bauartbedingten Problemen von Kassen:

Auf dem Markt gibt es die unterschiedlichsten Arten von Registrierkassen. Nicht alle können die neuen Anforderungen erfüllen. Dort, wo eine Kasse bauartbedingt die vorgeschriebenen digitalen Aufzeichnungspflichten nicht erfüllen und auch nicht umgerüstet werden kann, genügt es, weiterhin nur die fortlaufenden Z-Bons aufzubewahren. Dieses Zugeständnis der Verwaltung ist allerdings **bis zum 31. Dezember 2016 begrenzt**.

Bis zu diesem Zeitpunkt muss **jeder Unternehmer mit einer elektronischen Registrierkasse auf einen solchen Kassentyp umgestellt** haben. Der relativ lange Übergangszeitraum von sechs Jahren entspricht der regelmäßigen Nutzungsdauer von Kassensystemen.

### Zusammenfassung der Kassensysteme bei den unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten:

	Bilanz	§ 4III EStG
Kassenbuch	✓	✗
<b>Einnahmendokumentation</b>		
Kassenbericht „offene Ladenkasse“	✓	✓
Z-Bon (längstens bis 31.12.2016)	✓	✓
Journal-Datei (spätestens ab 01.01.17)	✓	✓
Einzelaufzeichnungen	✓	✓
Täglicher Soll-Ist-Vergleich	✓	✓

## 2. Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen; Bundesrat vom 16.12.2016

Das Bundeskabinett hat am 13.07.2016 einen Referentenentwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen sowie den Referentenentwurf einer Technischen Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen auf den Weg gebracht. Nach diversen Verbesserungsvorschlägen, kontroversen Diskussionen wurde das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, in der Praxis auch kurz „**Kassengesetz**“ genannt am 16.12.2016 vom Bundesrat verabschiedet. Zum Schutz vor Manipulationen an **digitalen Grundaufzeichnungen, z.B. Kassenaufzeichnungen, wird nunmehr die Unveränderbarkeit von digitalen Grundaufzeichnungen sichergestellt und den Manipulationen ein Riegel vorgeschoben.**

### Es sind folgende Maßnahmen umgesetzt worden:

#### a) **Technische Sicherheitseinrichtung in einem elektronischen Aufzeichnungssystem**

- Elektronische Aufzeichnungssysteme müssen dafür über eine **zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen, die aus drei Bestandteilen besteht: einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer digitalen Schnittstelle.** Das Sicherheitsmodul gewährleistet, dass Kasseneingaben mit Beginn des Aufzeichnungsvorgangs protokolliert und später nicht mehr unerkant manipuliert werden können.
- Die sogenannten **Grundaufzeichnungen müssen einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet auf einem Speichermedium gesichert** werden. Auf dem Speichermedium werden die Einzelaufzeichnungen für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gespeichert.

#### b) **Erforderliche Zertifizierung für elektronische Aufzeichnungssysteme**

- Das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik soll die technischen Anforderungen an diese Sicherheitseinrichtung definieren und anschließend entsprechende Anbieterlösungen zertifizieren. Der Gesetzentwurf schreibt keine bestimmte Lösung vor, sondern ist technologieoffen und herstellerunabhängig ausgestaltet.

**c) Einführung einer Kassen-Nachschau**

- Ergänzend zu den bereits vorhandenen Instrumenten der Steuerkontrolle in Unternehmen wird ab 01.01.2018 als neues Instrument die Kassen-Nachschau gesetzlich eingeführt.

**d) Belegausgabe**

- Das Gesetz sieht eine Belegausgabepflicht vor. Eine Verpflichtung des Kunden zur Belegmitnahme gibt es derzeit nicht.

**e) Keine Registrierkassenpflicht**

- Die Einführung einer allgemeinen Registrierkassenpflicht wurde nicht umgesetzt, die offene Ladenkasse ist weiterhin möglich.

**f) Sanktionierung von Verstößen**

- Zur Sanktionierung von Verstößen wird der Steuergefährdungstatbestand des § 379 Abs. 1 AO ergänzt. Dies ist notwendig, um den neuen gesetzlichen Verpflichtungen des § 146a AO Rechnung zu tragen. Darüber hinaus können die Ordnungswidrigkeiten des § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bis 6 AO mit einer Geldbuße bis **zu 25.000 Euro** geahndet. Zusätzlich hat die Finanzverwaltung Schätzungsbefugnis.

**1.3 Weitere Änderungen welche nach dem Beschluss des Finanzausschusses am 14.12.2016 noch in das Kassengesetz aufgenommen wurden:**

- **Einfügung einer Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht, § 146 Absatz 1 Satz 3 und 4 - neu - AO,**
- **Ergänzung der Zustimmung des Deutschen Bundestages zur Rechtsverordnung in § 146a Absatz 3 AO,**
- **Meldepflicht für die eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme und zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen in § 146a AO,**
- **Ankündigung einer Außenprüfung in angemessener Frist zur Prüfung digitaler Unterlagen von Steuerpflichtigen bei Dritten in § 147 Absatz 6 AO,**
- **Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme; Kassen-Nachschau bereits ab dem 1. Januar 2018 zulässig.**

### Weitere Erläuterungen:

#### a) Was fällt unter den neuen Begriff des „anderen Vorgangs“?

Sog. „andere Vorgänge“ sind künftig neben den Geschäftsvorfällen von dem elektronischen Aufzeichnungssystem aufzuzeichnen. Nach der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung sind andere Vorgänge solche, **die unmittelbar durch die Betätigung der Kasse erfolgen (z.B. Tastendruck, Scanvorgang eines Barcodes)**, unabhängig davon, ob sich daraus ein Geschäftsvorfall entwickelt (vgl. BT-Drs. 18/9535, S. 19). Durch jede Betätigung der Kasse soll somit eine Protokollierung des anderen Vorgangs erfolgen. Darunter sollen beispielsweise **nicht abgeschlossene Geschäftsvorfälle, Stornierungen und Trainingsbuchungen** fallen.

#### b) Pflicht zur Zertifizierung der technischen Sicherheitseinrichtung

Die technische Sicherheitseinrichtung muss zertifiziert sein. Das Zertifizierungsverfahren ist ein technisches Konzept zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit von digitalen Grundaufzeichnungen (vgl. BT-Drs. 18/9535, S. 14). Die Zertifizierung erfolgt durch das BSI nach **den Vorgaben der KassenSichV**. Sie soll durch die Hersteller bzw. Entwickler der technischen Sicherheitseinrichtung beantragt werden. Das Zertifikat bestätigt, dass die gesetzlichen Anforderungen erfüllt sind.

Zur Unterstützung des Wettbewerbs unter den Herstellern von Sicherheitseinrichtungen ist eine technologieoffene und herstellerunabhängige Lösung geplant. **Das BSI schätzt die Anzahl der Hersteller auf etwa fünf (vgl. BT-Drs. 18/9535, S. 16)**. Entsprechend wird davon ausgegangen, dass mehrere Hersteller am Markt auftreten werden (vgl. BT-Drs. 18/9535, S. 17).

Das Statistische Bundesamt geht davon aus, dass beim Erwerb eines neuen elektronischen Aufzeichnungssystems die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung im Gerät vorhanden ist (vgl. BT-Drs. 18/9535, S. 16). **Zudem sollen elektronische Aufzeichnungssysteme aufgerüstet werden können**. Es wird angenommen, dass der **Preis einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung etwa 10 Euro pro Einheit** betragen wird (vgl. BT-Drs. 18/9535, S. 16).

Den Steuerpflichtigen trifft zudem die Pflicht, **die Zertifizierung fortlaufend aufrechtzuerhalten**. Selbst wenn das Zertifikat unbegrenzt gültig sein sollte, nimmt das Statistische Bundesamt an, dass durch veränderte Manipulationsmöglichkeiten **eine neue Zertifizierung alle fünf Jahre notwendig werden könnte** (vgl. BT-Drs. 18/9535, S. 16).

### c) Mitteilungspflicht

Der Steuerpflichtige hat den **nach §§ 18 bis 20 AO zuständigen Finanzämtern**, wie dem Wohnsitz- oder dem Betriebsfinanzamt, folgende Angaben mitzuteilen (§ 146a Abs. 4 AO):

- Name und Steuernummer,
- Art der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung,
- Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
- Anzahl, Seriennummern und Anschaffungsdaten der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme,
- Datum der Außerbetriebnahme des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems.

Diese Angaben sind auf einem **amtlich vorgeschriebenen Vordruck innerhalb eines Monats nach der Anschaffung oder Außerbetriebnahme des elektronischen Aufzeichnungssystems zu erteilen**. Die Informationen dienen der Finanzverwaltung unter anderem bei der **risikoorientierten Fallauswahl für Außenprüfungen (vgl. BT-Drs. 18/10667, S. 29)**.

### d) Belegausgabepflicht bei Nutzung von elektronischen Aufzeichnungssystemen

Jeden Steuerpflichtigen, der ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, trifft künftig eine Belegausgabepflicht (§ 146a Abs. 2 AO). **Der Unternehmer hat einen Beleg über den Geschäftsvorfall zu erstellen und diesen dem Kunden zur Verfügung zu stellen**. Der Beleg kann **elektronisch oder in Papierform** ausgehändigt werden. Er muss in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall erteilt werden. Den **Kunden trifft nicht die Pflicht, den Beleg mitzunehmen**.

Das Gesetz sieht **aus Zumutbarkeitsgründen eine Ausnahme von der Belegausgabepflicht für den Fall vor, dass Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen verkauft werden**. Wenn der Steuerpflichtige diese Ausnahme nutzen möchte, muss er einen **Antrag im Sinne des § 148 AO** bei der Finanzbehörde stellen. Die Entscheidung über die Befreiung von der Pflicht trifft die Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen. Die Befreiung kann widerrufen werden.

### e) Gesetzliche Implementierung der Einzelaufzeichnungspflicht

Nach den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung (GoB) und der ständigen Rechtsprechung gilt seit jeher untergesetzlich der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht. **Zur Klarstellung wird die Pflicht nunmehr gesetzlich vorgegeben (§ 146 Abs. S. 1 AO).** Die Einzelaufzeichnungspflicht bedeutet, dass aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle laufend zu erfassen, einzeln festzuhalten sowie aufzuzeichnen und aufzubewahren sind. Einzelne Vorgänge sollen sich so in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen können.

Der BFH entwickelte eine **Ausnahme von dieser Pflicht** (BFH-Urteil vom 12.05.1966, BStBl III S. 372), welche von der Finanzverwaltung in dem Anwendungsschreiben zu den GoBD vom 14.11.2014 anerkannt ist (vgl. Rz. 39): Von der Pflicht ausgenommen **ist der Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung.** Dies gilt für den Einzelhandel und vergleichbare Berufsgruppen aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität. Nach dem Anwendungsschreiben zu den GoBD stellt sich die Frage der Zumutbarkeit jedoch dann nicht, wenn elektronische Grundbuchaufzeichnungen zur Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht tatsächlich technisch geführt werden. Entsprechend gilt in diesen Fällen die Ausnahme nicht.

Das Kassengesetz schreibt **die Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht nunmehr gesetzlich fest.** Sie ist qua Gesetz **nur auf offene Ladenkassen anwendbar (§ 146 Abs. 1 S. 3, 4 AO).** Damit wird die nach dem Anwendungsschreiben zu den GoBD geltende Finanzverwaltungspraxis ebenfalls in das Gesetz übertragen: Registrierkassen müssen Umsätze nach dem Auslaufen der im BMF-Schreiben vom 26.11.2010 geregelten Übergangsregelung, also ab 01.01.2017 einzeln aufzeichnen können (BStBl. I 2010, S. 1342, sog. „Kassenrichtlinie 2010“). Demnach ist die Ausnahme ab 01.01.2017 bereits aus untergesetzlichen Gründen nur auf offene Ladenkassen anwendbar.

### f) Technische Verordnung folgt

Das BMF wird durch **§ 146 Abs. 2 AO ermächtigt eine Rechtsverordnung** zu erlassen, in welcher technische Detailregelungen festgelegt werden.

Dazu gehört insbesondere,

- **welche elektronischen Aufzeichnungssysteme betroffen sind,**
- **wann und in welcher Form eine Protokollierung der digitalen Grundaufzeichnung zu erfolgen hat,**
- **wie diese digitalen Grundaufzeichnungen zu speichern sind,**
- **technische Anforderungen, die an eine digitale Schnittstelle bestehen,**

- **welche Anforderungen die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung erfüllen muss.**

Der Verordnungsentwurf liegt schon vor. Dazu hat das BMF bereits den Entwurf einer Technischen Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen bekannt gegeben. Dieser Arbeitstitel wird sich aber voraussichtlich noch ändern. Die Gesetzesbegründung verweist hierzu auf eine „Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr (Kassensicherungsverordnung – KassenSichV).

Diese gilt für elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen; nicht aber für elektronische Buchhaltungsprogramme. Bundesweit werden **etwa 2,1 Millionen Geräte** betroffen sein. Für **ca. 80 %** wird eine **Um- bzw. Nachrüstung** technisch möglich sein, für **ca. 20 % Altgeräte** wird nur eine **Neuanschaffung** in Betracht kommen.

**g) Was gilt ab wann?**

In der Praxis sind die folgenden Anwendungszeitpunkte zu beachten (§ 30 EGAO).

Neue Regelung	Anwendungszeitpunkt
Pflicht zum Einsatz eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit zertifizierter technischer Sicherheitseinrichtung	Grundsatz: ab 1.1.2020 Ausnahme: ab 1.1.2023 – Gilt für Registrierkassen, die die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 (sog. „Kassenrichtlinie 2010“) erfüllen und nach dem 25.11.2010 angeschafft wurden bzw. vor dem 1.1.2020 erworben werden, jedoch bauartbedingt nicht aufrüstbar sind
Mitteilungspflicht	Grundsatz: ab 1.1.2020 Nachmeldungspflicht für „Altkassen“: Für elektronische Aufzeichnungssysteme, die vor dem 1.1.2020 angeschafft worden sind, hat der Steuerpflichtige die Mitteilung bis zum 31.1.2020 zu erstatten.
Belegausgabepflicht	ab 1.1.2020
Verbot des gewerbsmäßigen Bewerbens und In-Verkehr-Bringens	ab 1.1.2020
Neue Sanktionen	ab 1.1.2020
Kassen-Nachschau	ab 1.1.2018 (Vor dem 1.1.2020 kann vom Prüfer keine Datenübermittlung über die einheitliche digitale Schnittstelle verlangt werden. Der ordnungsgemäße Einsatz des elektronischen Aufzeichnungssystems wird erstmals ab 1.1.2020 geprüft.)
Einzelaufzeichnungspflicht	Mit Inkrafttreten des Gesetzes

## 2.1 Grafische Übersicht



## 2.2 Die Gesetzestexte

### a) § 146 Absatz 1 AO wird wie folgt gefasst:

„(1) Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich festzuhalten. **Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung nach Satz 1 besteht aus Zumutbarkeitsgründen bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung nicht.**

**Das gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem im Sinne des § 146a verwendet.“**

### b) § 146 a AO wird wie folgt gefasst:

#### § 146a

#### **Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme; Verordnungsermächtigung**

(1) Wer aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfasst, hat ein elektronisches Aufzeichnungssystem zu verwenden, das jeden aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfall und anderen Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet. Das elektronische Aufzeichnungssystem und die Aufzeichnungen nach Satz 1 sind durch eine **zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung** zu schützen.

Diese zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung muss aus einem **Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer digitalen Schnittstelle** bestehen. Die digitalen Aufzeichnungen sind auf einem Speichermedium zu sichern und für Nachschauen sowie Außenprüfungen durch elektronische Aufbewahrung verfügbar zu halten.

Es ist verboten, innerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes solche elektronischen Aufzeichnungssysteme, Software für elektronische Aufzeichnungssysteme und zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen, die den in den Sätzen 1 bis 3 beschriebenen Anforderungen nicht entsprechen, zur Verwendung im Sinne der Sätze 1 bis 3 gewerbsmäßig zu bewerben oder gewerbsmäßig in den Verkehr zu bringen.

**(2) Wer aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 erfasst, hat dem an diesem Geschäftsvorfall Beteiligten in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall unbeschadet anderer gesetzlicher Vorschriften einen Beleg über den Geschäftsvorfall auszustellen und dem an diesem Geschäftsvorfall Beteiligten zur Verfügung zu stellen (Belegausgabepflicht).**

**Bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen können die Finanzbehörden nach § 148 aus Zumutbarkeitsgründen nach pflichtgemäßem Ermessen von einer Belegausgabepflicht nach Satz 1 befreien. Die Befreiung kann widerrufen werden.**

(3) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung **mit Zustimmung des Bundestages und des Bundesrates** und im Einvernehmen mit dem Bundesministerium des Innern und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie Folgendes zu bestimmen:

1. die elektronischen Aufzeichnungssysteme, die über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen müssen, und
2. die Anforderungen an
  - a. das Sicherheitsmodul,
  - b. das Speichermedium,
  - c. die einheitliche digitale Schnittstelle,
  - d. die elektronische Aufbewahrung der Aufzeichnungen,
  - e. die Protokollierung von digitalen Grundaufzeichnungen zur Sicherstellung der Integrität und Authentizität sowie der Vollständigkeit der elektronischen Aufzeichnung,
  - f. den Beleg und
  - g. die Zertifizierung der technischen Sicherheitseinrichtung.

Die Erfüllung der Anforderungen nach Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a bis c ist durch eine Zertifizierung des Bundesamts für Sicherheit in der Informationstechnik nachzuweisen, die fortlaufend aufrechtzuerhalten ist. Das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik kann mit der Festlegung von Anforderungen an die technische Sicherheitseinrichtung im Sinne des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe a bis c beauftragt werden. Die Rechtsverordnung nach Satz 1 ist dem Bundestag zuzuleiten. Die Zuleitung erfolgt vor der Zuleitung an den Bundesrat. Der Bundestag kann der Rechtsverordnung durch Beschluss zustimmen oder sie durch Beschluss ablehnen. Der Beschluss des Bundestages wird dem Bundesministerium der Finanzen zugeleitet. Hat sich der Bundestag nach Ablauf von drei Sitzungswochen seit Eingang der Rechtsverordnung nicht mit ihr befasst, so gilt die Zustimmung nach Satz 1 als erteilt und die Rechtsverordnung wird dem Bundesrat zugeleitet.

**(4) Wer aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems im Sinne des Absatzes 1 erfasst, hat dem nach den §§ 18 bis 20 zuständigen Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck mitzuteilen:**

1. **Name des Steuerpflichtigen,**
2. **Steuernummer des Steuerpflichtigen,**
3. **Art der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung,**
4. **Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,**
5. **Anzahl der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme,**

6. Seriennummer des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
7. Datum der Anschaffung des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
8. Datum der Außerbetriebnahme des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems.

Die Mitteilung nach Satz 1 ist innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme des elektronischen Aufzeichnungssystems zu erstatten.

c) § 146 b AO wird wie folgt gefasst:

### § 146b Kassen-Nachschau

(1) Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben können die damit betrauten Amtsträger der Finanzbehörde ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung, während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können (Kassen-Nachschau). Der Kassen-Nachschau unterliegt auch die Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 146a Absatz 1. Wohnräume dürfen gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden. Das Grundrecht der Unverletzlichkeit der Wohnung (Artikel 13 des Grundgesetzes) wird insoweit eingeschränkt.

(2) Die von der Kassen-Nachschau betroffenen Steuerpflichtigen haben dem mit der Kassen-Nachschau betrauten Amtsträger auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen **Organisationsunterlagen** über die der Kassen-Nachschau unterliegenden Sachverhalte und Zeiträume vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, soweit dies zur Feststellung der Erheblichkeit nach Absatz 1 zweckdienlich ist.

Liegen die in Satz 1 genannten Aufzeichnungen oder Bücher in elektronischer Form vor, ist der Amtsträger berechtigt, diese einzusehen, die Übermittlung von Daten über die digitale Schnittstelle zu verlangen oder zu verlangen, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden. Die Kosten trägt der Steuerpflichtige.

(3) Wenn die bei der Kassen-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung nach § 193 übergegangen werden. Auf den Übergang zur Außenprüfung wird schriftlich hingewiesen.“

**d) § 147 Absatz 6 AO wird wie folgt geändert:**

Folgender Satz wird angefügt:

**„In Fällen des Satzes 3 hat der mit der Außenprüfung betraute Amtsträger den in § 3 und § 4 Nummer 1 und 2 des Steuerberatungsgesetzes bezeichneten Personen sein Erscheinen in angemessener Frist anzukündigen.“**

**e) § 30 zu Artikel 2 zur Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung wird wie folgt geändert:**

**Artikel 2  
Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung**

Dem Artikel 97 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 28. Juli 2015 (BGBl. I S. 1400) geändert worden ist, wird folgender § 30 angefügt:

**„§ 30**

**Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme**

(1) Die §§ 146a und 379 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung sind erstmals für Kalenderjahre nach Ablauf des 31. Dezember 2019 anzuwenden. Die Mitteilung nach

§ 146a Absatz 4 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung ist für elektronische Aufzeichnungssysteme, die der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 2020 angeschafft hat, bis zum 31. Januar 2020 zu erstatten.

**(2) § 146b der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung ist nach Ablauf des 31. Dezember 2017 anzuwenden. § 146b Absatz 2 Satz 2 der Abgabenordnung ist in der am ... [einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung vor dem 1. Januar 2020 mit der Maßgabe anzuwenden, dass keine Datenübermittlung über die einheitliche Schnittstelle verlangt werden kann oder dass diese auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden muss. § 146b Absatz 1 Satz 2 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung dieses Gesetzes] geltenden Fassung ist erstmals für Kalenderjahre nach Ablauf des 31. Dezember 2019 anzuwenden.**

(3) Wurden Registrierkassen nach dem 25. November 2010 und vor dem 1. Januar 2020 angeschafft, die den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26. November 2010 (BStBl. I S. 1342) entsprechen **und die bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, so dass sie die Anforderungen des § 146a der Abgabenordnung nicht erfüllen, dürfen diese Registrierkassen bis zum 31. Dezember 2022 abweichend von den § 146a und § 379 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 4 der Abgabenordnung weiter verwendet werden.**“

**Auf Grund des § 146a Absatz 2 der Abgabenordnung, der durch Artikel 1 Nummer 2 des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen eingefügt worden ist, verordnet das Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundesministerium des Inneren und dem Bundesministerium der Wirtschaft und für Energie**

## § 1

### **Elektronische Aufzeichnungssysteme**

Elektronische Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 146a Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung **sind elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen**. Elektronische Buchhaltungsprogramme gehören nicht dazu.

## § 2

### **Protokollierung von digitalen Grundaufzeichnungen**

Für jede Aufzeichnung eines Geschäftsvorfalles oder anderen Vorgangs im Sinne des § 146a Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung muss von einem elektronischen Aufzeichnungssystem unmittelbar **eine neue Transaktion gestartet** werden.

**Die Transaktion hat zu enthalten:**

- 1. den Zeitpunkt des Vorgangsbeginns,**
- 2. eine eindeutige und fortlaufende Transaktionsnummer,**
- 3. die Art des Vorgangs,**
- 4. die Daten des Vorgangs,**
- 5. die Zahlungsart,**
- 6. den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung oder des Vorgangsabbruchs  
sowie**
- 7. einen Prüfwert.**

Die Zeitpunkte nach den Nummern 1 und 6, die Transaktionsnummer nach Satz 2 Nummer 2 und der Prüfwert nach Satz 2 Nummer 7 werden manipulationssicher durch das Sicherheitsmodul festgelegt. Die Transaktionsnummer ist so zu beschaffen, dass Lücken in Transaktionsaufzeichnungen erkennbar sind. Bei der Ausgabe eines Belegs muss dieser mindestens die Transaktionsnummer und den Zeitpunkt des Vorgangsbeginns enthalten und für Menschen lesbar sein.

### § 3

#### Speicherung der Grundaufzeichnungen

(1) Die Speicherung der laufenden Geschäftsvorfälle oder anderen Vorgänge im Sinne des § 146a Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung muss **manipulationssicher auf einem nichtflüchtigen Speichermedium** erfolgen. Die Verfügbarkeit der gespeicherten digitalen Grundaufzeichnungen ist durch technische und organisatorische Maßnahmen sicherzustellen.

(2) Die gespeicherten Geschäftsvorfälle oder anderen Vorgänge im Sinne des § 146a Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung müssen als Transaktionen so verkettet werden, dass Lücken in den Aufzeichnungen erkennbar sind.

(3) Werden die gespeicherten digitalen Grundaufzeichnungen ganz oder teilweise vom elektronischen Aufzeichnungssystem in ein externes elektronisches Archiv übertragen, so muss sichergestellt werden, dass die Verkettung aller Transaktionen nach Absatz 2 und die Anforderungen der digitalen Schnittstelle nach § 4 erhalten bleiben.

(4) Elektronische Archive müssen manipulationssicher und nichtflüchtig sein und die maschinelle Auswertbarkeit von Grundaufzeichnungen durch Finanzbehörden jederzeit gewährleisten. Eine Verdichtung von Grundaufzeichnungen in einem Archiv ist unzulässig.

### § 4

#### Digitale Schnittstelle

Die digitale Schnittstelle ist eine Datensatzbeschreibung für den standardisierten Datenexport aus dem Speichermedium nach § 3 Absatz 1 und dem elektronischen Archiv zur Übergabe an den mit der Kassen-Nachsicht oder Außenprüfung betrauten Amtsträger der Finanzbehörde.

Sie stellt eine einheitliche Strukturierung und Bezeichnung der nach § 146a Absatz 1 der Abgabenordnung aufzuzeichnenden Daten in Datenschema und Datenfelderbeschreibung für die Protokollierung nach § 2 und die Speicherung nach § 3 erforderlichen Angaben und Datenformate sicher. Dies gilt unabhängig vom Programm des Herstellers.

### § 5

#### Anforderungen an die technische Sicherungseinrichtung

Das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik legt in Abstimmung mit dem Bundesministerium der Finanzen in Technischen Richtlinien und Schutzprofilen die technischen Anforderungen an das Sicherheitsmodul, das Speichermedium, die elektronische Archivierung und die digitale Schnittstelle fest. Die aktuellen Versionen

werden auf der Internetseite des Bundesamts für Sicherheit in der Informationstechnik veröffentlicht.

## § 6 Zertifizierung

(1) Für die Zertifizierung gilt § 9 des BSI-Gesetzes vom 14. August 2009 (BGBl. I S. 2821), das durch Artikel 3 des Gesetzes vom 21. Dezember 2015 (BGBl. I S. 2408) geändert worden ist, sowie **die BSI-Zertifizierungs- und -Anerkennungsverordnung** vom 17. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2231) in der jeweils geltenden Fassung.

(2) Die **Kosten der Zertifizierung trägt der Antragsteller**. Die BSI-Kostenverordnung vom 3. März 2005 (BGBl. I S. 519), die durch Artikel 2 Absatz 3 des Gesetzes vom 7. August 2013 (BGBl. I S. 3154) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung ist anzuwenden.

### 2.3 Zeitstrahl Kassensysteme



#### Praxishinweis:

**Die Mandanten müssen über die neuen Voraussetzungen der „digitalen Kassensysteme“ aufgeklärt werden und bei der Umsetzung dieser elementaren Änderungen begleitet werden.**

### **III. Die neuen Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD), BMF vom 14.11.2014**

#### **1. Die wichtigsten Punkte (anhand der Tz) des BMF Schreiben in der Zusammenfassung**

- **1.11 Datenverarbeitungssystem; Haupt-, Vor- und Nebensysteme**

20 Unter DV-System wird die im Unternehmen oder für Unternehmenszwecke zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hard- und Software verstanden, mit denen Daten und Dokumente im Sinne der Rzn. 3 bis 5 erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden.

Dazu gehören das Hauptsystem sowie Vor- und Nebensysteme (z.B. Finanzbuchführungssystem, Anlagenbuchhaltung, Lohnbuchhaltungssystem, Kassensystem, Warenwirtschaftssystem, Zahlungsverkehrssystem, Taxameter, Geldspielgeräte, elektronische Waagen, Materialwirtschaft, Fakturierung, Zeiterfassung, Archivsystem, Dokumenten-Management-System) einschließlich der Schnittstellen zwischen den Systemen.

Auf die Bezeichnung des DV-Systems oder auf dessen Größe (z.B. Einsatz von Einzelgeräten oder von Netzwerken) kommt es dabei nicht an.

#### **Praxis:**

**Gemäß der neuen GoBD sind folgende IT-Systeme und Prozesse betroffen:**

- Lohnbuchhaltungssystem,
- Anlagenbuchhaltung,
- PC-Kassensystem,
- Registrier-Kassensystem,
- Warenwirtschaftssystem,
- Zahlungsverkehrssystem,
- Taxameter,
- Geldspielgeräte,
- elektronische Waagen,
- Materialwirtschaft,
- MS-Office,
  - Mailing (Outlook),
  - Word-Dateien,
  - Excel Dateien,
- Fakturierung,
- Zeiterfassung,
- Archivsystem,
- Dokumenten-Management- System,
- Rechnungseingangsbuch,
- Fahrtenbuch,
- Berechnungen von Rückstellungen,
- Berechnungen von Bestandsveränderungen,
- Berechnungen von Darlehen,
- Berechnung Eigenverbrauch,
- Archivsysteme (DMS),
- Zeiterfassungssysteme für z.B. Lohn bzw. als Grundlage für eine Ausgangsrechnung,
- Materialwirtschaft,
- Anlagen zur Steuererklärung.

• 26 Demnach sind bei der Führung von Büchern in elektronischer oder in Papierform und sonst erforderlicher Aufzeichnungen in elektronischer oder in Papierform im Sinne der Rzn. 3 bis 5 die folgenden Anforderungen zu beachten:

- Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit (siehe unter 3.1),
- Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung (siehe unter 3.2):
  - Vollständigkeit (siehe unter 3.2.1),
  - Richtigkeit (siehe unter 3.2.2),
  - zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen (siehe unter 3.2.3),
  - Ordnung (siehe unter 3.2.4),
  - Unveränderbarkeit (siehe unter 3.2.5).

• Vollständigkeit

43 Die Erfassung oder Verarbeitung von tatsächlichen Geschäftsvorfällen darf nicht unterdrückt werden. So ist z.B. eine Bon- oder Rechnungserteilung ohne Registrierung der bar vereinnahmten Beträge (Abbruch des Vorgangs) in einem DV-System unzulässig.

• **3.2.3 Zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB)**

46 Jeder Geschäftsvorfall ist zeitnah, d.h. möglichst unmittelbar nach seiner Entstehung in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen. Nach den GoB müssen die **Geschäftsvorfälle grundsätzlich laufend gebucht werden (Journal)**. Es widerspricht dem Wesen der kaufmännischen Buchführung, sich zunächst auf die Sammlung von Belegen zu beschränken und nach Ablauf einer langen Zeit auf Grund dieser Belege die Geschäftsvorfälle in Grundaufzeichnungen oder Grundbüchern einzutragen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 1954, BStBl III S. 298).

47 Jede nicht durch die Verhältnisse des Betriebs oder des Geschäftsvorfalles zwingend bedingte Zeitspanne zwischen dem Eintritt des Vorganges und seiner laufenden Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen ist bedenklich. **Eine Erfassung von unbaren Geschäftsvorfällen innerhalb von zehn Tagen ist unbedenklich** (vgl. BFH-Urteil vom 2. Oktober 1968, BStBl 1969 II S. 157; BFH-Urteil vom 26. März 1968, BStBl II S. 527 zu Verbindlichkeiten und zu Debitoren).

50 Werden bei der Erstellung der Bücher Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur periodenweise gebucht bzw. den Büchern vergleichbare Aufzeichnungen der **Nichtbuchführungspflichtigen** nicht laufend, sondern nur periodenweise erstellt, dann ist dies unter folgenden Voraussetzungen nicht zu beanstanden:

- Die Erfassung der unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats erfolgt bis zum Ablauf des folgenden Monats in den Büchern bzw. den Büchern vergleichbare Aufzeichnungen der Nichtbuchführungspflichtigen und
- durch organisatorische Vorkehrungen ist sichergestellt, dass die Unterlagen bis zu ihrer Erfassung nicht verloren gehen, z.B. durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Rechnungen, durch Ablage in besonderen Mappen und Ordnern oder durch elektronische Grund(buch)aufzeichnungen in Kassensystemen, Warenwirtschaftssystemen, Fakturierungssystemen etc.

**Praxis: Anwendung für die Gewinnermittlung gemäß § 4 III EStG**

Die GoBD beziehen sich explizit auf alle steuerlichen Aufzeichnungspflichten, sofern sie an außersteuerliche Pflichten anknüpfen oder nur für steuerliche Zwecke bestehen. Somit kann z.B. auch ein Einnahmenüberschussrechner mit Aufzeichnungspflichten betroffen sein, selbst wenn er kein System der doppelten Buchführung nutzt.

Zum einen wird deutlich gemacht, dass auch ein Einnahmenüberschussrechner steuerlich relevante, digitale Unterlagen (Daten) in einem maschinell auswertbaren Datenformat aufbewahren muss.

Zum anderen, wesentliche entscheidender, ist aus der Rz. 50 zu entnehmen, dass die vergleichbaren Aufzeichnungen eines Einnahmenüberschussrechners ebenfalls unter den o.g. Voraussetzungen allenfalls periodenweise, also monatlich zu führen sind.

Eine „Jahresbuchführung“ (also die jährliche Erstellung vergleichbarer Aufzeichnungen) ist nach Meinung der Finanzverwaltung nicht mehr möglich.

**Praxis:**

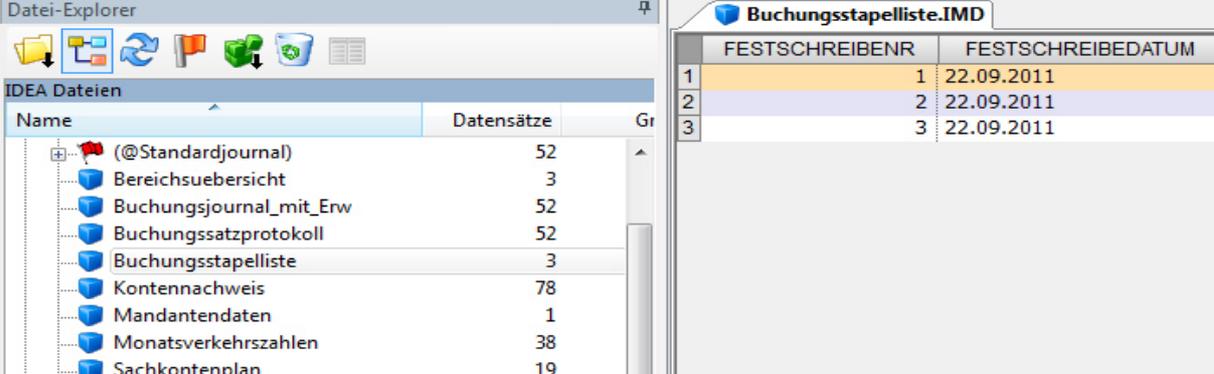
Der Zeitpunkt **der Festschreibung** von Buchungen in der Finanzbuchführung wird konkretisiert: Mit Ablauf des folgenden Monats (Rz 50) in Anlehnung an die Abgabefristen der Umsatzsteuer- Voranmeldung.

**Quartalszahler und Jahreszahler** sollten unabhängig von der Abgabe der Anmeldung monatlich gebucht werden, da die unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats bis zum Ablauf des folgenden Monats verbucht sein müssen.

- 3.2.5 Unveränderbarkeit (§ 146 Absatz 4 AO, § 239 Absatz 3 HGB)

58 Eine Buchung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind (§ 146 Absatz 4 AO, § 239 Absatz 3 HGB).

### Beispiel für nicht regelmäßige Festschreibung:



	FESTSCHREIBENR	FESTSCHREIBEDATUM
1	1	22.09.2011
2	2	22.09.2011
3	3	22.09.2011

Name	Datensätze	Gr
(@Standardjournal)	52	
Bereichsuebersicht	3	
Buchungsjournal_mit_Erw	52	
Buchungssatzprotokoll	52	
Buchungsstapelliste	3	
Kontennachweis	78	
Mandantendaten	1	
Monatsverkehrszahlen	38	
Sachkontenplan	19	

Eine nicht festgeschriebene Buchführung ist nicht unveränderbar und stellt einen Verstoß gegen die Unveränderbarkeit (§ 146 Absatz 4 AO, § 239 Absatz 3 HGB) dar und führt im Ergebnis zur **Versagung der Beweiskraft der Buchführung** nach § 158 AO.

- 5.2 Digitale Grund(buch)aufzeichnungen

87 Sowohl beim Einsatz von Haupt- als auch von Vor- oder Nebensystemen ist eine Verbuchung im Journal des Hauptsystems (z.B. Finanzbuchhaltung) bis zum Ablauf des folgenden Monats nicht zu beanstanden, wenn die einzelnen Geschäftsvorfälle bereits in einem Vor- oder Nebensystem die Grundaufzeichnungsfunktion erfüllen und die **Einzeldaten** aufbewahrt werden.

### Praxis:

Steuerlich relevantem digitale Einzelaufzeichnung einer PC-Kasse sind in einem maschinell auswertbaren Datenformat über die 10-jährige Aufbewahrungsfrist unveränderbar aufzubewahren. Der Ausdruck und die Aufbewahrung eines Z-Bons ist nicht ausreichend (siehe auch BMF-Schreiben vom 26.11.2010).

- 7. Datensicherheit

103 Der Steuerpflichtige hat sein DV-System gegen Verlust (z.B. Unauffindbarkeit, Vernichtung, Untergang und Diebstahl) zu sichern und gegen unberechtigte Eingaben und Veränderungen (z.B. durch Zugangs- und Zugriffskontrollen) zu schützen.

104 Werden die Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen nicht ausreichend geschützt und können deswegen nicht mehr vorgelegt werden, so ist die Buchführung formell nicht mehr ordnungsmäßig.

- **8. Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen**

107 Nach § 146 Absatz 4 AO darf eine Buchung oder Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

108 Das zum Einsatz kommende DV-Verfahren muss die Gewähr dafür bieten, dass alle Informationen (Programme und Datenbestände), die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden (Beleg, Grundaufzeichnung, Buchung), nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden können. Bereits in den Verarbeitungsprozess eingeführte Informationen (Beleg, Grundaufzeichnung, Buchung) dürfen nicht ohne Kenntlichmachung durch neue Daten ersetzt werden.

- **9.2 Elektronische Aufbewahrung**

130 Werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch erfasst (scannen), ist das Scanergebnis so aufzubewahren, dass die Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird. Werden gescannte Dokumente per Optical-Character-Recognition-Verfahren (OCR-Verfahren) um Volltextinformationen angereichert (zum Beispiel volltextrecherchierbare PDFs), so ist dieser Volltext nach Verifikation und Korrektur über die Dauer der Aufbewahrungsfrist aufzubewahren und auch für Prüzzwecke verfügbar zu machen.

- **10.1 Verfahrensdokumentation**

151 Da sich die Ordnungsmäßigkeit neben den elektronischen Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auch auf die damit in Zusammenhang stehenden Verfahren und Bereiche des DV-Systems bezieht (siehe unter 3.), muss für jedes DV-System eine **übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation** vorhanden sein, aus der Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind.

- **12. Zertifizierung und Software-Testate**

„Zertifikate“ oder „Testate“ Dritter entfalten gegenüber der Finanzbehörde keine Bindungswirkung.

181 „Zertifikate“ oder „Testate“ Dritter können bei der Auswahl eines Softwareproduktes dem Unternehmen als Entscheidungskriterium dienen, entfalten jedoch aus den in Rz. 179 genannten Gründen gegenüber der Finanzbehörde keine Bindungswirkung.

**Praxishinweis:**

**Steuerbürger sollten die neuen elektronischen Arbeitsweisen und Überprüfungsstechniken der Finanzverwaltung kennen. Sie werden das Verhältnis zwischen Steuerberatung/Bürger und Finanzverwaltung massiv verändern.**

## 2. Praxis - Anwendungsfragen zu den GoBD

### a) Art und Weise sowie Zeitpunkt der Erfassung von Grund(buch)aufzeichnungen

**Nicht jede Belegablage** erfüllt jedoch die Anforderung an eine geordnete und übersichtliche Belegablage im Sinne der BFH-Rechtsprechung.

#### **Beispiele für eine unzureichende Belegablage:**

- Die Belege werden lose und ungeordnet in einem Schuhkarton oder in einem Wäschekorb aufbewahrt und in dieser Form - nach frühestens einem Monat - an den Steuerberater übergeben oder selbst gebucht.
- **Die Belege werden durch den Unternehmer zwar täglich in Gitterkörben abgeworfen oder in besonderen Mappen aufbewahrt, aber nicht fortlaufend nummeriert, nicht in handschriftlichen Listen oder auf Additionsstreifen erfasst und nur einmal monatlich gelocht und dann auf einer Heftflasche an den Steuerberater übergeben oder selbst gebucht.**
- Die Ausgangsrechnungen werden bei einem Nichtbuchführungspflichtigen, der den Aufzeichnungspflichten gem. § 22 UStG unterliegt, zwar zeitnah und chronologisch nach dem Tag des Geldeingangs in einem Stehordner abgeheftet, aber ohne laufende Nummerierung der Belege und ohne Zusammenstellung (z. B. keine handschriftliche Listen, keine Additionsstreifen oder sonstigen Zusammenstellungen) (vgl. BFH-Beschluss vom 16.02.2006, X B 57/05, BFH/NV 2006, 940 und BFH-Urteil vom 02.09.2008 V B 4/08, juris).
- Die Belege werden zwar hinter die Bankauszüge als möglichen Grundbuchersatz geheftet, die Umsatzzahlen der Kontoauszüge werden aber nicht mit erläuterndem Text und nicht mit einem Beleghinweis versehen (BFH-Urteil vom 16.09.1964, BStBI III 1964, 654) oder liegen nicht in regelmäßigen Zeitabständen von einem Monat vor (BMF-Schreiben vom 15.12.1981, IV B 4 - S 2163- 63/81 zur Buchführung in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben).
- Ein Kontokorrentbuch wird zwar in Form einer Offene-Posten-Buchhaltung geführt, erfüllt aber nicht die entsprechenden Anforderungen (vgl. BFH-Urteil vom 02.10.1968, I R 8/66, BStBI II 1969, 157).
- Bei einer OHG mit mindestens 3.000 Rechnungen im Monat werden zahlreiche Krediteinkäufe erstmals nach vier Wochen wie Bargeschäfte buchmäßig erfasst (BFH-Urteil vom 26.03.1968, BStBI II 1968, 527).

**b) Zeitpunkt der Buchung von baren und unbaren Geschäftsvorfällen**

Die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der §§ 145 bis 147 AO sind **nicht mit den Fristen zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung (§ 18 UStG) verknüpft.**

Die Aufzeichnungspflichten gem. § 22 UStG und §§ 63 ff. UStDV gelten **unabhängig von den Regelungen zum Besteuerungsverfahren und zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 18 UStG).**

Die Buchung (Rz. 50 der GoBD spricht hier von Erfassung in den Büchern) der baren und unbaren Geschäftsvorfälle hat spätestens bis **zum Ablauf des Folgemonats zu erfolgen.** Wird die Buchung der baren und unbaren Geschäftsvorfälle erst nach Ablauf des Folgemonats vorgenommen (z. B. bei Dauerfristverlängerung oder Quartals-/Jahreszahlern), so ist diese Vorgehensweise dann nicht zu beanstanden, wenn vorher zeitnah (bare Geschäftsvorfälle täglich, unbare Geschäftsvorfälle innerhalb von zehn Tagen) die Belegsicherung durch Erfassung in den Grund(buch)aufzeichnungen erfolgt, die Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle im Einzelfall gewährleistet ist sowie zeitnah eine Zuordnung (Kontierung, mindestens aber die Zuordnung betrieblich/privat, Ordnungskriterium für die Ablage) vorgenommen wurde (BFH-Urteil vom 11.09.1969, IV R 106/68, BStBl II 1970, 307).

Werden in diesen Fällen die baren und unbaren Geschäftsvorfälle **nicht bis zum Ablauf des folgenden Monats gebucht, liegt zwar ein formeller Mangel** vor.

Dies allein **führt jedoch nicht zu einer Verwerfung der gesamten Buchführung als nicht ordnungsgemäß, soweit ansonsten kein Anlass zu Beanstandungen der Buchführung besteht.**

Dies gilt sinngemäß auch bei Erstellung einer Gewinnermittlung **gem. § 4 Absatz 3 EStG.**

Es ist daher **in jedem Einzelfall zu prüfen**, ob die Belegsicherung und Unverlierbarkeit der Geschäftsvorfälle auch bei einer erheblichen Abweichung (z. B. Buchung erst zum Quartals- oder Jahresende, nur geordnete Belegablage) von der Verpflichtung, die unbaren Geschäftsvorfälle der Zeitfolge nach und so zeitnah wie möglich zu verbuchen, nicht beeinträchtigt wird.

Die Buchung (Rz. 50 der GoBD spricht hier von Erfassung in den Büchern) der baren und unbaren Geschäftsvorfälle hat spätestens bis zum Ablauf des Folgemonats zu erfolgen. Wird die Buchung der baren und unbaren Geschäftsvorfälle erst nach Ablauf des Folgemonats vorgenommen (z. B. bei Dauerfristverlängerung oder Quartals-/Jahreszahlern), so ist diese Vorgehensweise dann nicht zu beanstanden, wenn vorher zeitnah (bare Geschäftsvorfälle täglich, unbare Geschäftsvorfälle innerhalb von zehn

Tagen) die Belegsicherung durch Erfassung in den Grund(buch)aufzeichnungen erfolgt, die Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle im Einzelfall gewährleistet ist sowie zeitnah eine Zuordnung (Kontierung, mindestens aber die Zuordnung betrieblich/privat, Ordnungskriterium für die Ablage) vorgenommen wurde (BFH-Urteil vom 11.09.1969, IV R 106/68, BStBl II 1970, 307). Auf meine obigen Ausführungen zu den Grund(buch)aufzeichnungen weise ich hin.

**Werden in diesen Fällen die baren und unbaren Geschäftsvorfälle nicht bis zum Ablauf des folgenden Monats gebucht, liegt zwar ein formeller Mangel vor. Dies allein führt jedoch nicht zu einer Verwerfung der gesamten Buchführung als nicht ordnungsgemäß, soweit ansonsten kein Anlass zu Beanstandungen der Buchführung besteht.**

Dies gilt sinngemäß auch bei **Erstellung einer Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG.**

Es ist daher in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die Belegsicherung und Unverlierbarkeit der Geschäftsvorfälle auch **bei einer erheblichen Abweichung (z. B. Buchung erst zum Quartals- oder Jahresende, nur geordnete Belegablage)** von der Verpflichtung, die unbaren Geschäftsvorfälle der Zeitfolge nach und so zeitnah wie möglich zu verbuchen, nicht beeinträchtigt wird.

Hierfür können unterschiedliche Kriterien maßgebend sein, z. B.:

- **Beleganzahl,**
- **Verlustgefahr der ungesicherten Belege und/oder**
- **Risiko der Umwidmung oder Unterdrückung von Geschäftsvorfälle**

Je **umfangreicher der Beleganfall ist, umso nachdrücklicher ist die Forderung nach zeitnahe Festhalten der Geschäftsvorfälle in den Büchern zu erheben.** Es muss sichergestellt sein, dass mit Hilfe der Buchführung jederzeit ein zuverlässiger Überblick über die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens möglich ist. Durch die laufende und zeitnahe Verbuchung wird nachprüfbar, ob der einzelne Geschäftsvorfall so wie er grundbuchmäßig erfasst wurde auch in das Rechenwerk eingegangen und weiter behandelt wurde. Dadurch wird zusätzlich sichergestellt, dass nachträgliche, nicht erkennbare Änderungen an den Grund(buch)aufzeichnungen nicht mehr möglich sind bzw. erschwert werden.

### c) **Anwendung des GoBD-Schreibens durch Einnahme-Überschussrechner**

Die GoBD sind von **allen Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichtigen zu beachten und nicht auf Buchführungspflichtige** beschränkt.

Auch bei einer Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmeüberschussrechnung) können außersteuerliche Aufzeichnungspflichten (soweit sie gem. § 140 AO für die Besteuerung von Bedeutung sind) oder steuerliche

Aufzeichnungspflichten bestehen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26.02.2004 XI R 25/02, BStBl II 2004, 599 oder vom 24.06.2009 VIII R 80/06, BStBl II 2010, 452).

d) **Unveränderbarkeit bzw. Protokollierung von Änderungen bei der Verwendung von Office-Formaten**

Änderungen von Belegen, Grundaufzeichnungen und Buchungen müssen nachvollziehbar sein. Dies gebietet der Grundsatz der Unveränderbarkeit.

Die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem erfüllt die Anforderung der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten (vgl. Rz. 110 GoBD). Derzeit sind keine technischen Lösungen bekannt, die diese Voraussetzungen auf Dateisystemebene erfüllen können. Entscheidet sich ein Unternehmen, mit digitalen Belegen zu arbeiten, elektronische Rechnungen zu empfangen bzw. zu versenden oder Papierdokumente durch Scannen in digitale Kopien umzuwandeln, so hat es sich selbst für diese Form der Aufbewahrung entschieden. Zur Gewährleistung der geforderten Unveränderbarkeit für die vorgenannten digitalen Unterlagen und Dokumente ist **nach dem derzeitigen Stand der Technik der Einsatz eines Dokumentenmanagementsystems (DMS) zwingend erforderlich**. Insofern können Office-Formate nur bei Einsatz eines DMS - unter der Voraussetzung, dass auch das umgebende Gesamtsystem die Anforderungen der GoBD erfüllt - anerkannt werden.

**Beispiele für einen Verstoß gegen Rz. 110 GoBD:**

- Eine Reisekostenabrechnung des Arbeitnehmers oder der Reisekostenstelle wird als MS Excel-Datei (mit Berechnungsformeln) auf der lokalen Festplatte gespeichert. Dieser digitale Beleg ist der buchungsbegründende Beleg. Problem: Änderungen an der MS Excel-Datei oder Löschungen in der Datei werden systemseitig nicht protokolliert - Die Voraussetzungen des § 146 Absatz 4 AO sind nicht erfüllt.
- Abwandlung: Die MS Excel-Datei (mit Berechnungsformeln) wird zusätzlich im PDF-Format gespeichert und auf Papier ausgedruckt und aufbewahrt.

Das Ursprungsformat (MS Excel-Datei) ist maßgebend, muss erhalten bleiben und die Unveränderbarkeit ist für dieses Format sicherzustellen. Dafür reicht die Umwandlung und **zusätzliche Speicherung als PDF-Datei ebenso wenig** aus wie die zusätzliche Aufbewahrung als Papiausdruck, da nicht geprüft werden kann, ob bei der Umwandlung Veränderungen vorgenommen worden sind. Lediglich die Speicherung der Excel-Datei in einem DMS kann - unter der Voraussetzung, dass auch das umgebende Gesamtsystem die Anforderungen der GoBD erfüllt - die Unveränderbarkeit sicherstellen.

Seitens der Unternehmer und Steuerberater wird immer wieder darauf hingewiesen, dass die Anschaffung eines DMS bei einer nur geringen Anzahl von elektronischen Belegen in keinem wirtschaftlichen Verhältnis zum Ziel (Erfüllung der GoBD) steht. Zunächst gilt, dass der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit es nicht rechtfertigt, dass Grundprinzipien der Ordnungsmäßigkeit verletzt und die Zwecke der Buchführung erheblich gefährdet werden. Die zur Vermeidung einer solchen Gefährdung erforderlichen Kosten muss der Steuerpflichtige genauso in Kauf nehmen wie alle anderen Aufwendungen, die die Art seines Betriebes mit sich bringt (BFH-Urteil vom 26.3.1968, BStBl II S. 527 und Rz. 29 GoBD). Aus demselben Urteil lässt sich aber auch ableiten, dass die Wirtschaftlichkeit der notwendigen Maßnahme (Anschaffung DMS) und der Umfang des jeweiligen Beleganfalls eine wichtige Rolle spielen. Daher kann bei Kleinunternehmen, die

- keine elektronischen Ausgangsrechnungen erstellen
- nur in geringem Umfang elektronische Eingangsrechnungen erhalten, da sie sich dem Empfang nicht entziehen können (z. B. Telekom-Rechnungen) und
- auch nicht explizit oder konkludent dem Empfang elektronischer Rechnungen zugestimmt haben,

auf den Einsatz eines Aufbewahrungs- bzw. Archivsystems mit der Möglichkeit des Nachweises der Unveränderbarkeit bzw. der Nachvollziehbarkeit von Änderungen verzichtet werden (z. B. DMS). Gleichwohl müssen diese Unternehmen dann ergänzende Maßnahmen treffen und dokumentieren, um die Beweiskraft der Dokumente zu erhalten, wie z. B.

- regelmäßigen Sicherungen (Backup) der Daten
- Zugriffsschutz für den Rechner bzw. auf die Ablageorte
- Verwendung von Schreibschutzmaßnahmen (Speichermedium CD, DVD etc.). Es handelt sich hierbei jedoch um eine absolute Ausnahmeregelung.

### **In folgenden Beispielen findet dieses schon keine Anwendung mehr:**

- Ein Unternehmer erhält regelmäßig Zubehöerteile aus der Automobilbranche.

In dieser Branche ist der elektronische Rechnungsaustausch üblich und der Unternehmer kann sich auch nicht auf seinen zivilrechtlichen Anspruch (Nebenpflicht des Leistenden zum Vertrag - § 242 BGB) auf eine ordnungsmäßige Rechnung im Format seiner Wahl (Papierform) berufen, da er dann nicht mehr beliefert wird. Hier kann sich zwar der Unternehmer dem elektronischen Rechnungsempfang nicht entziehen, da aber der Wareneinkauf zu seiner regelmäßigen Geschäftstätigkeit gehört, muss er ein DMS zur Speicherung der elektronisch erhaltenen Eingangsrechnungen einsetzen.

- In vielen Branchen wird von Zulieferern erwartet, dass diese nur noch in elektronischer Form ihre Ausgangsrechnungen erstellen.

Auch hier gehört die Erstellung der Rechnungen zur normalen Geschäftstätigkeit und erfordert den Einsatz eines DMS zur Speicherung der elektronisch erstellten Ausgangsrechnungen.

### 3. Musterverfahrensdokumentation f. Berater u. Mandanten, DStV v. 22.10.15

**Der DStV hat eine Musterverfahrensdokumentation über 48 Seiten zur Belegablage für Berater und Mandanten herausgegeben.**

Ein knappes Jahr sind die vom BMF veröffentlichten Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) alt. Sie gelten für Veranlagungszeiträume **ab dem 1.1.2015**.

#### **Ausführungen des DStV:**

Die GoBD fordern **für jedes DV-System eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation**, aus der **Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens** vollständig und schlüssig ersichtlich sind. Meist sind solche Niederschriften in KMU allenfalls für die IT-gestützte Buchführung selbst vorhanden oder fehlen sogar gänzlich. Idealerweise beginnt eine Verfahrensdokumentation bereits ganz am Anfang des Buchführungs- und Aufzeichnungsprozesses, nämlich bei der Belegablage. Unabhängig von der verwendeten Form des Mediums „Beleg“ finden alle Steuerpflichtigen brauchbare Musterformulierungen: Es wird der Umgang mit Belegen, die originär in Papierform eingehen sowie solchen, die anschließend digitalisiert werden und jenen, die originär in Digitalform vorliegen, thematisiert.

Die Musterverfahrensdokumentation **ist individualisierbar und dient den Unternehmen somit als Vorlage, um den Vorgang der Belegablage anhand unternehmens- und branchenspezifischer Angaben zu dokumentieren**. Die Prozesse sind bei den Steuerpflichtigen sehr individuell: Je nach Komplexität, Belegvolumen und IT-Einsatz kann es sehr unterschiedliche Anforderungen an die Gestaltung der Belegablage und den Umfang ihrer Dokumentation geben. Das Patentrezept für die eigene Verfahrensdokumentation gibt es daher nicht. Für Steuerberater bietet sich hierbei ein weites Betätigungsfeld.

**Steuerpflichtigen und ihren Beratern steht die Musterverfahrensdokumentation sowie eine individualisierbare Version ab sofort auf der Homepage des DStV zum Download bereit.**

#### **Praxishinweis:**

**Unternehmer sollten die Verfahrensdokumentationen ab 01.01.2015 vorlegen können.**



		geprüft / erledigt	nicht not- wendig
2.	<p>Bestandsaufnahme möglicher Unterlagen, die aufgrund außersteuerlicher Vorschriften durch den Mandanten aufzubewahren sind, z.B.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Apotheken (Herstellungs- und Prüfungsbücher),</li> <li>• Fahrschulen (Aufzeichnungen über die Ausbildungen),</li> <li>• Metallhändler,</li> <li>• Pfandleiher,</li> <li>• Händler von Schusswaffen und Munition (Waffen- und Munitionshandelsbücher).</li> <li>• Ärzte (Quittungen Praxisgebühr)</li> </ul>		
Tz. 20	<p>Aufklärung der Unternehmer über die Notwendigkeit der Dokumentation, Sicherung und Aufbewahrung <b>aller</b> steuerlich relevanten Unterlagen in Papierform und in digitaler Form über die steuerliche Aufbewahrungsfrist (10 Jahre).</p> <p>Aus Geschäftsvorfällen sind Daten steuerrelevant, die als Betriebsausgaben oder als Betriebseinnahmen gebucht werden oder sich in sonstiger Weise auf die Höhe des steuerlichen Gewinns auswirken (z.B. Abschreibungen, Einlagen und Entnahmen).</p>		
Tz. 20	Kontaktaufnahme mit dem <b>Kassenaufsteller</b> zur Sicherstellung der Aufbewahrung der steuerlich relevanten Unterlagen.		
Tz. 20	Kontaktaufnahme mit dem <b>Systembetreuer</b> zur Sicherstellung der Aufbewahrung der steuerlich relevanten Unterlagen.		

		geprüft / erledigt	nicht not- wendig
	<b>Zeitgerechte Übersendung der Belege an den Steuerberater bei nicht „selbstbuchenden Mandanten“?</b>  <b>Fristvereinbarung getroffen?</b>		
	Sicherstellung der <b>laufenden, geordneten Belegablage</b> oder laufenden Nummerierung der Belege während der Buchungsperiode erfolgt?  <b>Alternativ:</b> Scannen und Übermitteln der Daten an den Steuerberater ( <b>Unternehmen-Online</b> ).		
	Sicherstellung der <b>monatlichen Buchung und Fest-schreibung</b> aufgrund der geforderten Unveränderbarkeit spätestens bis zum Ende des folgenden Monats erfolgt?		
Tz. 67	Sind die Belege in Papierform oder in elektronischer Form zeitnah, d.h. möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung gegen Verlust gesichert worden?		
Tz. 110	Ist die Sicherstellung der Unveränderbarkeit von Daten und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem gewährleistet?		
Tz. 32	Ist die Sicherstellung der retrograden und progressiven Prüfbarkeit der Unterlagen gewährleistet?		
Tz 151	Ist eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation vorhanden, aus der Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind.		

**Praxishinweis:**

**Steuerbürger müssen unbedingt über den neu gelebten Datenzugriff und über die neuen Gefahren der Prüfungsabfolgen einer Betriebsprüfung Kenntnis haben.**

**Man muss sich als erstes einen Statuts Quo über den Einsatz von digitalen Vorsystemen verschaffen und sicherstellen, dass diese digitalen Daten über 10 Jahre digital archiviert werden.**

#### **IV. Die neue digitale Betriebsprüfung der Finanzverwaltung**

##### **1. BFH-Urteilsreihe „Datenzugriff durch die Finanzverwaltung“ vom 16.12.2014, BStBl. II 2015, 519**

1. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verpflichten Einzelhändler wie z.B. Apotheker, **im Rahmen der Zumutbarkeit sämtliche Geschäftsvorfälle** einschließlich der über die Kasse bar vereinnahmten Umsätze einzeln aufzuzeichnen.
2. Verwendet ein Einzelhändler, der in seinem Betrieb im allgemeinen Waren von geringem Wert an ihm der Person nach nicht bekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkauft, **eine PC-Kasse**, die detaillierte Informationen zu den einzelnen Verkäufen aufzeichnet und eine dauerhafte Speicherung ermöglicht, so sind die damit bewirkten Einzelaufzeichnungen auch zumutbar.
3. Die Finanzverwaltung ist in diesem Fall nach § 147 Abs. 6 AO im Rahmen einer Außenprüfung berechtigt, Zugriff auf die **Kasseneinzeldaten** zu nehmen.

Mit Urteil vom 16.12.2014 - X R 42/ und zwei weiteren Entscheidungen vom selben Tag (X R 29/13 und X R 47/13) hat der BFH entschieden, dass die Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung auch auf die Kasseneinzeldaten zugreifen darf, wenn diese z. B. in Warenwirtschaftssystemen gesondert aufgezeichnet werden. Im Streitfall verwendete die buchführungspflichtige Klägerin ein speziell für Apotheken **entwickeltes PC-gestütztes Erlöserfassungssystem mit integrierter Warenwirtschaftsverwaltung**.

Ihre Tageseinnahmen wurden über modulare PC-Registrierkassen erfasst, dann durch Tagesendsummenbons ausgewertet und als Summe in ein manuell geführtes Kassenbuch eingetragen. Anlässlich einer Außenprüfung verweigerte die Klägerin der Finanzbehörde den Datenzugriff auf ihre Warenverkäufe mit der Begründung, sie sei nicht zu Einzelaufzeichnungen verpflichtet.

**Der BFH kam zu dem Ergebnis, dass die Klägerin nach § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB zur Aufzeichnung der einzelnen Geschäftsvorfälle verpflichtet war und die Kassendaten der Finanzbehörde in elektronisch verwertbarer Form überlassen musste.**

Die Buchführung müsse stets einen zuverlässigen Einblick in den Ablauf aller Geschäfte geben. Dritten müsse es möglich sein, den Ablauf und den Inhalt aller Geschäfte zu überprüfen.

Deshalb sei es nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erforderlich, dass verdichtete Buchungen in Einzelpositionen aufgegliedert werden könnten. Dies gelte auch für Bargeschäfte, sofern Einzelaufzeichnungen dem Steuerpflichtigen zumutbar seien.

Er könne zwar frei entscheiden, wie er seine Warenverkäufe erfasse. Entscheide er sich aber für ein Kassensystem, das sämtliche Kassenvorgänge einzeln und detailliert aufzeichne sowie diese speichere, könne er sich nicht auf die Unzumutbarkeit der Aufzeichnungsverpflichtung berufen und müsse seine Aufzeichnungen auch aufbewahren (§ 147 Abs. 1 Nr. 1 AO). Nach § 147 Abs. 6 Satz 2 zweite Alternative AO habe die Finanzbehörde dann im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, die mit Hilfe des Datenverarbeitungssystems (PC-Kasse) erstellten Daten auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Prüfung anzufordern.

**Zusammenfassung:**

**Die Finanzverwaltung bekommt vom BFH das Recht zugesprochen digitale Vordrucke zu prüfen.**

**2. Urteil zum Zeitreihenvergleich und digitalen Daten, BFH vom 25.03.2015  
BStBl. II 2015, 743**

**Auszug aus den Urteilsgründen:**

**Bei einem programmierbaren Kassensystem stellt das Fehlen der aufbewahrungspflichtigen Betriebsanleitung sowie der Protokolle nachträglicher Programmänderungen einen formellen Mangel dar, dessen Bedeutung dem Fehlen von Tagesendsummenbons bei einer Registrierkasse oder dem Fehlen von Kassenberichten bei einer offenen Ladenkasse gleichsteht und der daher grundsätzlich schon für sich genommen zu einer Hinzuschätzung berechtigt.**

**3. Hinzuschätzung der Betriebseinnahmen bei fehlenden digitalen Daten, FG  
Berlin-Brandenburg vom 28.09.2015**

**Auszug aus den Urteilsgründen:**

**3. Die Z-Bons müssen eine hinreichende Gewissheit über die Vollständigkeit der darin enthaltenen Einnahmen zulassen. Dies ist nur der Fall, wenn die Organisationsunterlagen aufbewahrt werden, um etwaige Manipulationen bei der Berechnung der ausgedruckten Beträge nachvollziehen zu können.**

**4. Wenn ein Steuerpflichtiger die ihm auferlegten allgemeinen oder besonderen Mitwirkungs-, Informations- oder Nachweispflichten verletzt, mindert sich grundsätzlich die Ermittlungspflicht der Finanzbehörde oder des Finanzgerichtes entsprechend.**

**Diese Entscheidung ist rechtskräftig.**

#### 4. Schätzung von Besteuerungsgrundlagen bei nicht ordnungsgemäßer Buchführung - ungeordnete Belegbuchführung - Nichteinhaltung der Aufbewahrungspflichten, Finanzgericht Hamburg vom 26.08.2016 - 6 V 81/16

1. Bei Fehlen von **geordnet aufzubewahrenden Belegen** ist eine Buchführung nicht ordnungsgemäß. Da zu jeder Buchung ein Beleg vorhanden sein muss, ist der Begriff des Belegs funktional zu verstehen. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung anhand von Belegen verfolgen lassen.
2. Weisen Tagesendsummenbons (sog. Z-Bons) **keine Stornobuchungen** aus, lässt sich nicht mehr feststellen, ob lediglich Fehlbuchungen oder auch Einnahmebuchungen an sich gelöscht wurden. Die erforderliche Vollständigkeit der Buchungen ist infolge dieser Veränderungen nicht gewährleistet.
3. Die Aufbewahrungspflicht des Steuerpflichtigen von **Unterlagen und Daten, die zum Verständnis und zur Überprüfung der gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen von Bedeutung sind, umfasst neben Unterlagen in Papierform auch alle Unterlagen in Form von Daten, Datensätzen und elektronischen Dokumenten**, die dokumentieren, dass die Ordnungsvorschriften umgesetzt und deren Einhaltung überwacht wurde.
4. Aufzubewahren sind insbesondere die **elektronische Journaldatei, in der jede neue Buchung an das Dateiende angefügt wird und Änderungen oder Löschungen nicht möglich sind**. Gleiches gilt für **Programmierprotokolle, die nachträgliche Änderungen** dokumentieren.
5. Bei Vorliegen der Voraussetzungen zur **Schätzung von Besteuerungsgrundlagen dem Grunde nach** kann zur Durchführung der Schätzung die **Methode der Quantilschätzung** angewandt werden, bei der **Prozentränge - sog. Quantile -**, die in der beschreibenden Statistik zur Einteilung einer Datenmenge in den Standardbereich, in schwache und in **starke Ausreißer** verwendet werden, bestimmt werden.

**Hinweis:** In dem vorliegenden Fall geht es also um die Anwendung von **SRP (die summarische Risikoprüfung)**.

#### 5. Aufzeichnungspflicht von Barumsätzen bei Einnahmeüberschussrechnung, FG Hamburg vom 01.08.2016

1. Für die Leistungen eines Partyserviceunternehmens gilt der ermäßigte Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG grundsätzlich nur dann, wenn es sich um reine Lieferung von Standardspeisen handelt. Bei einem erheblichen Dienstleistungsanteil bei der Speisezubereitung bzw. Darreichung (spezielle Fertigung nach Kundenwunsch und Lieferung zu einer bestimmten Zeit) oder

zusätzlichen Dienstleistungselementen (z. B. Gestellung von Personal, Mobiliar) kommt der ermäßigte Steuersatz regelmäßig nicht zur Anwendung.

2. Auch bei der Einnahmenüberschussrechnung müssen Geschäftsvorfälle fortlaufend, vollständig und richtig verzeichnet werden. Im bargeldintensiven Bereich ist dafür regelmäßig die Führung von Aufzeichnungen **ähnlich einem Kassenbuch oder einem Kassenbericht notwendig**. Eine **veränderbare Excel-Tabelle** genügt diesen Anforderungen regelmäßig nicht.

**Zusammenfassung:**

Wenn folgende Unterlagen beim Mandanten **nicht vorgelegt** werden können:

- **Organisationsunterlagen**
  - **Verfahrensdokumentation (ab 01.01.2015)**
  - **Digitale Einzeldaten der Vorsysteme**
- ➔ **Schätzungsbefugnis bis 10% des Umsatzes, da das System des Steuerpflichtigen nicht mehr prüfbar sei !!**

## **6. Verwaltungsschreiben zu den Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der digitalen Grundaufzeichnungen - § 238 HGB, §§ 140, 145 - 147 AO, OFD NRW vom 28.07.2015**

Der BFH hat mit weitgehend inhaltsgleichen **Urteilen vom 16.12.2014 (X R 42/13, X R 29/13 und X R 47/13)** die Verwaltungsauffassung bestätigt, dass die zu den einzelnen Geschäftsvorfällen bei **Einsatz eines PC-Kassensystems (Warenwirtschaftssystem mit integrierten PC-Kassen)** erfassten und gespeicherten Einzeldaten aufbewahrungspflichtige **digitale Grundaufzeichnungen im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO darstellen.**

**Zur einheitlichen Anwendung und zur Abstimmung der Vorgehensweise bitte ich, folgendes zu beachten:**

### **6.1 Gewinnermittlungsarten**

#### **6.1.1 Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG**

Die Pflicht zur Erfassung eines jeden Geschäftsvorfalles/Art und Umfang der Einzelaufzeichnungspflicht ergibt sich aus den §§ 140 AO, §§ 238, 239 HGB und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Aus der Pflicht zur Ersichtlichmachung der Handelsgeschäfte und der Lage des Vermögens unter Beachtung der GoB hat der BFH gefolgert, dass grundsätzlich jedes einzelne Handelsgeschäft - einschließlich der sich auf die **jeweiligen Handelsgeschäfte beziehenden Kassenvorgänge - einzeln aufzuzeichnen ist**, vgl. auch BFH-Urteil vom 24.06.2009 - VIII R 80/06. Sollte dies technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch nicht möglich sein - Frage der Zumutbarkeit - und z. B. Waren von geringem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden, brauchen die Betriebseinnahmen in der Regel nicht einzeln aufgezeichnet werden, vgl. BFH-Urteil v. 12.05.1966 - IV 472/60. Die Frage der Zumutbarkeit stellt sich jedoch bei **der Verwendung eines modernen PC-Kassensystems**, das sowohl **sämtliche Kassenvorgänge einzeln und detailliert aufzeichnet** als auch eine langfristige Aufbewahrung ermöglicht, nicht.

Zu den sogenannten Grundaufzeichnungen, welche die Belegsicherung und die vollständige Erfassung der Geschäftsvorfälle sicherstellen sollen, **zählen u. a. Kassenberichte (Tageslosungen), Kassenbücher, Tagesendsummenbons etc..**

#### **6.1.2 Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG**

Die Abgabenordnung und das Einkommensteuergesetz enthalten jedoch keine Verpflichtung zur Führung eines Kassenberichts/Kassenbuchs für die Überschussermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG. **Gemäß § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG** sind zwar u. a. auch die vereinnahmten Entgelte aufzuzeichnen und nach § 63 Abs. 1 UStDV müssen diese Aufzeichnungen so beschaffen sein, dass es einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit möglich ist, einen Überblick über die Umsätze des Unternehmens und die abziehbaren Vorsteuern zu erhalten. Eine Regelung, dass vereinnahmte Barentgelte allerdings gesondert in einem Kassenbuch aufzuzeichnen sind, enthält weder § 22 UStG noch die UStDV, **vgl. BFH-Beschluss v. 16.02.2006- X B 57/05.**

Der Begriff Kassenbuch ist prinzipiell eine Bezeichnung aus der Buchführungspflicht heraus. Bedeutsamer als dieser Terminus sind jedoch vielmehr dessen Funktionen. Neben der Grundaufzeichnungsfunktion wird hierdurch auch die sich anschließende Verbuchung der Geschäftsvorfälle - Erstellung Sachkonten und Bilanz - sichergestellt. Da die Überschussermittlung keine Übersicht zur Lage des Vermögens - Bilanz - erfordert, ist es insoweit schlüssig, dass sie keine vollumfängliche notwendige Verpflichtung zur Führung eines Kassenbuchs zur Folge hat. Der gemeinsame Anknüpfungspunkt ist vielmehr die Sicherung der Belege und deren vollständigen Erfassung.

Dementsprechend setzt die Überschussrechnung voraus, dass die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben durch Aufzeichnungen oder Belege nachgewiesen werden, vgl. BFH-Urteil v. 15.04.1999 - IV R 68/98. Auch Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, sind verpflichtet, die ihrer Gewinnermittlung zugrunde liegenden Belege aufzubewahren und deren vollständige Erfassung zu gewährleisten. Eine solche Aufbewahrungspflicht ergibt sich in der Regel aus § 147 AO, aber auch aus der den Steuerpflichtigen obliegenden Feststellungslast, vgl. Weber-Grellet, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 4 Rz. D 54.

**Soweit der Steuerpflichtige die nach § 22 UStG und § 63 UStDV erforderlichen Aufzeichnungen digital unter Verwendung eines modernen PC-Kassensystems vornimmt, das sowohl sämtliche Kassenvorgänge einzeln und detailliert aufzeichnet als auch eine langfristige Aufbewahrung ermöglicht, sind diese digitalen Aufzeichnungen nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO aufbewahrungspflichtig.**

In Fällen, in denen Steuerpflichtigen eine Einzelaufzeichnungspflicht nicht zugemutet werden kann, muss die Einnahmeermittlung - etwa bei Einsatz von Registrierkassen durch Erstellung und Aufbewahrung der Kassenendsummenbons - nachvollziehbar dokumentiert und überprüfbar sein. Die - ggf. freiwillige und im eigenen Interesse liegende - Aufbewahrung aller Belege ist im Regelfall notwendige Voraussetzung für den Schluss, dass nicht nur die geltend gemachten Betriebsausgaben als durch den Betrieb veranlasst angesehen werden, sondern auch die Betriebseinnahmen vollständig erfasst sind. Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdient eine Einnahmen-Überschussrechnung Vertrauen und kann für sich die Vermutung der Richtigkeit in Anspruch nehmen, vgl. BFH-Urteil v. 15.04.1999 - IV R 68/98

## **6.2 Kassen (offene Ladenkasse, EDV-Registrierkasse, PC-Kassensystem)**

Das **Führen einer offenen Ladenkasse** und die sich anschließende rechnerische Ermittlung der Tageseinnahmen (Tageslosung) kommen nur zu einer zulässigen alleinigen Anwendung, soweit **die Voraussetzungen für eine Einzelaufzeichnungspflicht nicht vorliegen**. Infolgedessen knüpft die Zulässigkeit dieser Vereinfachungsregel unmittelbar an die Thematik der Zumutbarkeit von Einzelaufzeichnungen an, welche sich bei einem Einsatz von modernen PC-Kassen nicht stellt.

Bei allen anderen Erfassungsmöglichkeiten ist die Frage der Zumutbarkeit hinsichtlich des "ob" bzw. "inwieweit" Einzelaufzeichnungen vorzunehmen sind, entsprechend zu eruieren.

Der Steuerpflichtige ist in der Wahl des Aufzeichnungsmittels frei und kann entscheiden, ob er seine Warenverkäufe manuell oder unter Zuhilfenahme technischer Hilfsmittel - wie z. B. einer elektronischen Registrier- oder PC-Kasse erfasst. **Es besteht keine gesetzliche Vorgabe, wie (Kassen-)Aufzeichnungen zu führen sind**. Eine den GoB entsprechende Buchführung oder Aufzeichnungen im Rahmen einer Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG setzen jedoch voraus, dass die Eintragungen in die Bücher und/oder sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden (§ 239 Abs. 2 HGB, § 146 Abs. 1 S. 1 AO). Sie können auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen - oder eben auch auf Datenträgern geführt werden (§ 239 Abs. 4 S. 1 HGB, § 146 Abs. 5 S. 1 AO).

## **6.3 Konsequenzen für die Betriebsprüfung**

### **6.3.1 Datenzugriff**

Demnach sind die digitalen Ursprungs- bzw. Grundaufzeichnungen im Rahmen einer Außenprüfung aufgrund des Datenzugriffsrechts nach § 147 Abs. 6 AO vorzulegen; vgl. auch das BMF-Schreiben vom 26.11.2010 (Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften). Die Entscheidung, von welcher Möglichkeit des Datenzugriffs die Finanzbehörde Gebrauch macht, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen. Falls erforderlich kann sie auch kumulativ

mehrere Möglichkeiten in Anspruch nehmen. Eine entsprechende Ermessensausübung und -dokumentation ist jeweils zwingend **erforderlich, vgl. FG Münster-Urteil v. 07.11.2014 - Az. 14 K 2901/13.**

### **6.3.2 Prüfungsabfolge**

Das ggf. **eingesetzte datenverarbeitende (Vor)System**, in dem die digitalen Grundaufzeichnungen geführt werden, **hat - als Teil der Buchführung bzw. als Teil der Aufzeichnungen - die Grundsätze der §§ 145 bis 147 AO einzuhalten.** Dies bedeutet insbesondere, dass durch das jeweils verwendete System die **Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle und deren Veränderungen zu dokumentieren sind und für die Finanzverwaltung überprüfbar** sein müssen.

Bei Einsatz von **PC-gestützten Systemen**, bei denen Einzelaufzeichnungen vorgenommen werden und sich die Frage der Zumutbarkeit dieser folglich nicht stellt, bedarf es für die Überprüfung, ob die Gewähr der Vollständigkeit und Richtigkeit der **systemseitig verarbeiteten Einzelaufzeichnungen** nach den tatsächlichen Verhältnissen im Einzelfall gegeben ist.

Dazu sind u. a. **folgende Unterlagen vorzulegen bzw. auf Datenträgern zu überlassen:**

- **eine aussagekräftige System- und Verfahrensdokumentation**
- **Organisationsunterlagen** nach den **bis zum 31.12.2014 geltenden BMF-Schreiben vom 07.11.1995** (GoBS - Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchungssysteme) und vom 16.07.2001 (GDPdU - Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen(geändert durch das BMF-Schreiben vom 14.09.2012)) bzw. nach dem BMF-Schreiben vom 14.11.2014 (GoBD - Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff) für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31.12.2014 beginnen und
- **die digitalen Grundaufzeichnungen (Einzeldaten)**

Bei der Durchführung von Betriebsprüfungen bitte ich, wie folgt zu verfahren:

### **6.4 Künftige Betriebsprüfungen**

Bei zukünftigen Betriebsprüfungen mit dem Prüfungsschwerpunkt "Vollständigkeit der Einnahmen" **sind grundsätzlich folgende Prüfungshandlungen** durchzuführen:

- **Analyse der Betriebsabläufe**  
Zur Feststellung der Betriebsabläufe wird i. d. R. eine Betriebsbesichtigung durchzuführen sein. Sowohl die Schilderung von Abläufen, wie z. B. Warenein- und -verkauf als auch **die Demonstration von Kassenvorgängen, wie z. B. Stornobuchungen** sowie die Dokumentation dieser Vorgänge, sind obligatorisch.
- **Grundzüge einer Systemprüfung (Vorlage der Verfahrensdokumentation und Organisationsunterlagen)**  
Aus der Verfahrensdokumentation muss sich ergeben, **dass das Verfahren (DV-Buchführung) entsprechend seiner Beschreibung durchgeführt** worden ist. Aus der zugrunde liegenden **Verfahrensdokumentation müssen Inhalt, Aufbau und Ablauf des Abrechnungsverfahrens vollständig ersichtlich** sein, vgl. vorgenannte BMF-Schreiben (GoBS, GDPdU und GoBD).

Die gesetzliche Vermutung der Richtigkeit der Kassenbuchführung erfordert, dass ein **schlüssiger Nachweis hinsichtlich der Unveränderbarkeit der Einzelbuchungen** und deren Zusammenführung bei der Erstellung steuerlicher Abschlüsse geführt werden kann, vgl. AEAO zu § 158 AO- Beweiskraft der Buchführung. Dieser Nachweis muss sich aus der Verfahrensdokumentation ergeben.

Als weitere Organisationsunterlagen hinsichtlich der zu prüfenden Kassen sind die insoweit notwendigen Dokumentationen/Unterlagen der vorgenannten BMF-Schreiben anzufordern.

- **Vorlage der digitalen Grundaufzeichnungen**

Die digitalen Grundaufzeichnungen **sind anzufordern**.

**Die Nichtvorlage der digitalen Grundaufzeichnungen aufgrund fehlender Mitwirkung des Steuerpflichtigen verhindert die Prüfbarkeit des Systems und der Betriebseinnahmen bzw. der einzelnen Geschäftsvorfälle. Hieraus erwächst insoweit ebenfalls die Verwerfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung mit der Folge einer formellen Schätzungsbefugnis mit sachlichem Gewicht.**

In geeigneten Fällen (**z. B. erkennbare Negierung der BFH-Urteile durch den Steuerpflichtigen oder seinen Steuerberater**) kann auch die Festsetzung von Verzögerungsgeld zur Durchsetzung des Vorlageersuchens gem. § 146 Abs. 2b AO in Betracht gezogen werden. Hier bitte ich, die Verfügung **"Festsetzung von Verzögerungsgeld gem. § 146 Abs. 2b AO"** vom 24.04.2012 zu beachten.

## **6.5 Offene Betriebsprüfungen**

Bei **laufenden Betriebsprüfungen**, in denen noch Prüfungshandlungen möglich sind, ist die Prüfung **nach Punkt 2.4.3.4 nachzuholen**.

Begonnene Betriebsprüfungen nach Schlussbesprechung bis hin zu beendeten Betriebsprüfungen mit anhängigen Einspruchsverfahren sind nach Aktenlage auf die Kriterien nach Punkt 3.2.1 und die vom BFH bestätigte Verwaltungsauffassung hin zu prüfen und zu entscheiden.

Bestehende Klageverfahren sind in Anlehnung an die vorgenannten BFH-Urteile vom 16.12.2014 weiter zu führen.

## **6.6 Schätzungsbefugnis**

Die **verfahrensrechtlich notwendige Schätzungsbefugnis kann sich neben Frage der Einzelaufzeichnungspflicht der Grundaufzeichnungen und der Nichtvorlage dieser Aufzeichnungen**, auch aus der sogenannten System- und Verfahrensprüfung ableiten, deren Prüfungsansatz sich auf § 146 Abs. 5 AO begründet.