

Verfügung betr. Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht der digitalen Grundaufzeichnungen (§ 238 HGB, §§ 140, 145-147 AO)

Vom 28. Juli 2015

(OFD Nordrhein-Westfalen S 0316-2015/0006-St 432a)

Der BFH hat mit weitgehend inhaltsgleichen Urteilen vom [16. 12. 2014](#) ([X R 42/13^{\[1\]}](#), 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 i. S. d. § [147](#) Abs. [1](#)Nr. 1 AO darstellen.

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

1. Gewinnermittlungsarten

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. 6. 2009 VIII R 80/06](#), BStBl. 2010 II S. [452](#)). 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 zu werden (vgl. BFH-Urteil v. [12. 5. 1966 IV 472/60](#), BStBl. III S. [371](#)). 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.

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. 2. 2006 X B 57/05](#), BFH/NV S. [940](#)).

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. 4. 1999 IV R 68/98](#), BStBl. II S. [481](#)). 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-Grelletin: 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. 4. 1999 IV R 68/98, BStBl. II S. 481).

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 Satz 1 AO). Sie können auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen – oder eben auch auf Datenträgern geführt werden (§ 239 Abs. 4 Satz 1 HGB, § 146 Abs. 5 Satz 1 AO).

3. Konsequenzen für die Betriebsprüfung

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, BStBl. I S. 1342^[2] (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 v. 7. 11. 2014 14 K 2901/13, EFG 2015 S. 262).

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 der 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 [7. 11. 1995](#), BStBl. I S. [738](#)^[3] (GoBS – Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme) und vom 16. 7. 2001, BStBl. I S. [415](#)^[4] (GDPdU – Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (geändert durch das BMF-Schreiben vom [14. 9. 2012](#), BStBl. I S. [930](#)^[5])) bzw. nach dem BMF-Schreiben vom [14. 11. 2014](#), BStBl. I S. [1450](#)^[6] (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:

3.2.1. 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 Nichtbeachtung der BFH-Urteile durch den Steuerpflichtigen oder seinen Steuerberater) kann auch die Festsetzung von Verzögerungsgeld zur Durchsetzung des Vorlageersuchens gem. § [146](#) Abs. [2 b](#) AO in Betracht gezogen werden. Hier bitte ich, die Verfügung „Festsetzung von Verzögerungsgeld gem. § [146](#) Abs. [2 b](#) AO“ vom 24. 4. 2012 zu beachten.

3.2.2. Offene Betriebsprüfungen

Bei laufenden Betriebsprüfungen, in denen noch Prüfungshandlungen möglich sind, ist die Prüfung nach Punkt 3.2.1 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](#) ([X R 42/13](#), [X R 29/13](#) und [X R 47/13](#)) weiter zu führen.

3.3. Schätzungsbefugnis

Die verfahrensrechtlich notwendige Schätzungsbefugnis kann sich neben der Frage der Einzelaufzeichnungspflicht der Grundaufzeichnungen und der Nichtvorlage dieser Aufzeichnungen auch aus der so genannten System- und Verfahrensprüfung ableiten, deren Prüfungsansatz sich auf § [146](#) Abs. [5](#) AO begründet.

Ausführliche Erläuterungen hinsichtlich „Schätzungsbefugnis bei Aufzeichnungs- und Buchführungsmängeln“ beinhaltet auch das in Juris-Fachinfosystem BP befindliche Arbeitspapier Textbausteinsystem Schätzung.

3.4. Hinweise

Klarstellend weise ich darauf hin, dass die in der Finanzverwaltung eingesetzten Werkzeuge, die der Risikoanalyse dienen, z. B. „Risikoanalyse Apotheken NI/NW“, lediglich zur Risikoeinschätzung zu verwenden sind und weder als Schätzungsgrundlage noch als Kalkulationsmethode dienen können. Entsprechende Berechnungen sind für eine Bekanntgabe an den Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht geeignet.

Ergänzend möchte ich auf die Formulierungs- und Arbeitshilfen hinsichtlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von DV-gestützten Buchführungssystemen, Geltendmachung des Datenzugriffsrechts, BP-Bericht und Schätzung hinweisen. Diese befinden sich im KTZ-WIKI unter: „PRUEFUNGSD/Arbeitshilfen Formulierungshilfen“.

Dieses WIKI wird von Mitgliedern der Bundes- und Landesarbeitsgruppen sowie von Prüferkollegen zur Informationsweitergabe aus Arbeitsgruppen sowie zur Sammlung und Weitergabe von Prüfungserfahrungen von Kollegen im Rahmen von IDEA genutzt. Jeder Bedienstete ist zugangs- und schreibberechtigt.

Die Verfügung OFD Nordrhein-Westfalen vom [14. 1. 2014](#) hebe ich hiermit auf.