

Teutemacher

Praxis-GoBD

Handbuch zur praktischen Umsetzung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)

- ▶ Rechtssichere Umsetzung in der Praxis
- ▶ Risikominimierung bei der Betriebsprüfung
- ▶ Arbeitshilfen und Beispiele

Praxishandbuch GoBD

Handbuch zur praktischen Umsetzung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)

Von

Dipl.-Finanzwirt Tobias Teutemacher

1. Auflage

ISBN 978-3-482-**66701**-5
eISBN 978-3-482-00141-3

1. Auflage 2020

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2007
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Werk und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: PMGi Agentur für intelligente Medien GmbH, Hamm
Druck: CPI books, Leck

VORWORT

Viele Unternehmen – auch im Bereich der KMU-Betriebe – haben in den letzten Jahren ihre betrieblichen Prozesse digitalisiert. Vom Einkauf bis hin zum Verkauf lassen sich nunmehr betriebliche Abläufe darstellen.

Auch die Betriebsprüfungen der Finanzbehörden haben sich an diese Veränderungen angepasst. Mit neuen prozessorientierten Prüfungsmethoden werden Einzeldaten, Schnittstellen, etc., von Haupt-, Vor- und Nebensystemen dahingehend überprüft, ob die retrograde und progressive Prüfbarkeit der vom Unternehmen zur Verfügung gestellten Betriebsdaten progressiv und retrograd möglich ist.

Fünf Jahre nach Veröffentlichung der ersten Ausgabe der *„Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“* (GoBD) wurde am 28.11.2019 die Neufassung veröffentlicht, deren Inhalte im vorliegenden Buch näher erläutert werden.

Die Neufassung wurde erforderlich, um die Anpassungen an die gesetzlichen Änderungen durch das *Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen* (z. B. Normierung der Einzelaufzeichnungspflicht) sowie Klarstellungen und Anpassungen an technische Entwicklungen einzuarbeiten.

Mit dem vorliegenden Buch sollen die wesentlichen Bestandteile des BMF-Schreibens näher erläutert werden. Die einzelnen Kapitelüberschriften des Buches entsprechen den Textziffern der GoBD.

Der allgemeine Teil (Kapitel I) beschäftigt sich mit den steuerlichen und außersteuerlichen Aufzeichnungspflichten und welche Bedeutung formell ordnungsmäßige Buchführungen bzw. formell ordnungsmäßige Aufzeichnungen für spätere Zuschätzungen durch die Finanzverwaltung haben. Darüber hinaus werden grundlegende Begrifflichkeiten definiert. Auf welche Datenverarbeitungssysteme finden die GoBD Anwendung?

Es folgt die Verantwortlichkeit (Kapitel II) des Unternehmers.

Kapitel III stellt noch einmal die wichtigen Grundsätze steuerlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten dar. Der Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit sowie die Grundsätze zur Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung. Denn auch im digitalen Zeitalter muss es den Prüferinnen und Prüfern möglich sein, sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Unternehmen zu verschaffen.

Die Kapitel III – V machen deutlich, welche Bedeutung die Beleg-, Journal- und Kontenfunktion im digitalen Zeitalter haben.

Ist ein internes Kontrollsystem verpflichtend für Unternehmen. Wenn dieses fehlt, ist das ein formeller Mangel? Die Antwort finden Sie in Kapitel VI.

Es folgt die Datensicherheit (Kapitel VII).

Von besonderer Bedeutung ist das Thema *„Unveränderbarkeit“* (Kapitel VIII). Wie kann ein Unternehmen sicherstellen, dass seine Daten nicht gelöscht oder manipuliert werden.

Wie sind Einzeldaten, elektronische Dokumente, etc. aufzubewahren, damit sie jederzeit in den Aufbewahrungsfristen (sechs bzw. zehn Jahre) für den Datenzugriff der Finanzbehörden bereitgestellt werden können (s. Kapitel IX).

Kapitel X beschäftigt sich mit einem Thema, dass in der Praxis der Betriebsprüfung zwischen Steuerberatern und Prüfern/Prüferinnen der Finanzverwaltung stark diskutiert wird: Welche Bedeutung hat die Verfahrensdokumentation?

Zum Schluss erhalten Sie im Kapitel XII noch wichtige Informationen zum Datenzugriff der Finanzverwaltung auf die DV-Systeme der Unternehmen. Was dürfen die Prüfer und Prüferinnen? Wo liegen die Grenzen?

Dieses Buch gibt die persönlichen Ansichten des Autors wieder und wurde **nicht** in dienstlicher Eigenschaft geschrieben. Deshalb finden sich auch kritische Äußerungen zu einzelnen Themen in diesem Buch. Sollten Sie Fehler finden und inhaltliche Anregungen haben, so würde ich mich freuen, wenn Sie mich kontaktieren. Auch für kritische Äußerungen bin ich offen.

Greven, im Oktober 2020

Tobias Teutemacher

Kontakt über: T_Teutemacher@t-online.de

Betreff: Praxis GoBD 1. Auflage

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort

V

I. Allgemeines

1.	Nutzbarmachung außersteuerlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für das Steuerrecht	1
2.	Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten	3
3.	Aufbewahrung von Unterlagen zu Geschäftsvorfällen und von solchen Unterlagen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen von Bedeutung sind	5
4.	Ordnungsvorschriften	7
5.	Führung von Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern	7
6.	Beweiskraft der Buchführung und sonst erforderlichen Aufzeichnungen, Darstellung von Beanstandungen durch die Finanzverwaltung	8
6.1	Formelle und materielle Mängel	9
6.1.1	Formelle Mängel	9
6.1.2	Materielle Mängel	10
6.2	Die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach	11
6.3	Schätzungsbefugnis der Höhe nach	13
6.4	Folgen nicht ordnungsmäßiger Buchführungen und Aufzeichnungen	14
7.	Aufzeichnungen (Definition)	14
8.	Bücher (Definition)	15
9.	Geschäftsvorfälle (und weitere wichtige Definitionen)	16
10.	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	17
11.	Datenverarbeitungssysteme: Haupt-, Vor- und Nebensysteme	18

II. Verantwortlichkeit

III. Allgemeine Anforderungen

1.	Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit (§ 145 Abs. 1 AO, § 238 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB)	26
2.	Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung	29
2.1	Vollständigkeit (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB)	29

2.2	Richtigkeit (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB)	31
2.3	Zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB)	33
2.3.1	Zeitgerechtheit bei unbaren Geschäftsvorfällen	35
2.3.2	Zeitgerechtheit bei baren Geschäftsvorfällen	35
2.4	Ordnung (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB)	35
2.5	Unveränderbarkeit (§ 146 Abs. 4 AO, § 239 Abs. 3 HGB)	38

IV. Belegfunktion

1.	Allgemeines	43
2.	Ohne Beleg keine Buchung	45
3.	Belegfunktion	47
4.	Belegsicherung	51
4.1	Papierbelege	51
4.2	Elektronische Belege	52
5.	Zeitgerechte Erfassung bzw. Aufzeichnung	53
6.	Erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchungsbelege	54
7.	Besonderheiten	56

V. Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge und in sachlicher Ordnung

1.	Allgemeines	57
2.	Digitale Grund(buch)aufzeichnungen	57
3.	Journalfunktion	58
4.	Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in sachlicher Ordnung (Hauptbuch)	59

VI. Internes Kontrollsystem

1.	Allgemeines	61
2.	Was ist ein internes Kontrollsystem?	62
3.	Inhalte eines internen Kontrollsystems aus Sicht der Finanzverwaltung?	62
4.	IKS als Bestandteil der Verfahrensdokumentation	63
5.	Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung bei fehlendem IKS	65

VII. Datensicherung

VIII. Unveränderbarkeit

1.	Allgemeines	69
2.	Gesetzliche Regelungen	71
3.	Gewährleistung der Unveränderbarkeit	72
4.	Gewährleistung der Unveränderbarkeit bei elektronischen Aufzeichnungssystemen	75
5.	Nachweis der Unveränderbarkeit	77
6.	Unveränderbarkeit versus Revisionssicherheit	78
7.	Veränderung von Daten als strafrechtliche Handlung	78

IX. Aufbewahrung

1.	Die handels-, steuerrechtlichen und sonstigen Aufbewahrungspflichten	81
2.	Aufbewahrungspflichten bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	86
3.	Aufbewahrungsfristen	87
4.	Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen im Einzelnen	89
4.1	Grundsätzliches	89
4.2	Belege, Unterlagen und Aufzeichnungen in Papierform	93
4.3	Elektronische Dokumente	94
4.4	Sonderregelungen bei elektronischen Aufzeichnungssystemen	96
5.	Maschinelle Auswertbarkeit (§ 147 Abs. 2 Nummer 2 AO)	97
6.	Elektronische Aufbewahrung	100

X. Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

1.	Verfahrensdokumentation	103
1.1	Definition	104
1.2	Rückblick in die Geschichte der Verfahrensdokumentation	104
1.3	Rechtsgrundlagen	107
1.4	Bestandteile einer Verfahrensdokumentation	108
1.5	Zuständigkeitsbereich der Steuerpflichtigen	109
1.5.1	Allgemeine Beschreibung des Betriebs	109
1.5.2	Die Betriebsdokumentation	110
1.6	Zuständigkeitsbereich des Dienstleisters	111
1.6.1	Anwenderdokumentation	111
1.6.2	Technische Systemdokumentation	112
1.7	Folgen einer fehlenden oder nicht ordnungsgemäßen Verfahrensdokumentation	112
1.8	Musterverfahrensdokumentation	113
1.9	Kritische Anmerkungen	115

2.	Verfahrensdokumentation Änderungshistorie	115
3.	Lesbarmachung von elektronischen Unterlagen	115

XI. Datenzugriff

1.	Arten des Datenzugriffs	117
2.	Historisches	118
3.	Datenzugriff im Rahmen von Betriebsprüfungen (§§ 193 ff. AO)	118
3.1	Gesetzliche Regelungen	118
3.2	Datenzugriff	120
3.2.1	Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO	121
3.2.2	Mithilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt	123
3.2.3	Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO nur im Rahmen einer Außenprüfung	123
3.2.4	Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit	124
3.2.5	Verzicht der Finanzverwaltung auf „Z 1“- und „Z 2“-Zugriff	124
3.3	Grundsatz der unverzüglichen Lesbarkeit und maschinellen Auswertbarkeit	125
4.	Arten des Datenzugriffs	125
4.1	Unmittelbarer Datenzugriff (Z 1)	126
4.2	Mittelbarer Datenzugriff (Z 2)	127
4.3	Datenträgerüberlassung (Z 3)	127
5.	Welche Ziele verfolgen die Finanzbehörden bei Datenzugriff?	127
6.	Datenzugriff bei einem Dritten	129
7.	Datenzugriff in Zeiten des Corona-Virus	129
8.	Das darf die Finanzbehörde beim Datenzugriff nicht	129
9.	Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen beim Datenzugriff	130
9.1	Mitwirkungspflichten beim unmittelbaren Datenzugriff (Z 1)	130
9.2	Mitwirkungspflichten beim mittelbaren Datenzugriff (Z 2)	131
9.3	Mitwirkungspflichten bei der Datenträgerüberlassung (Z 3)	131
10.	Einzelfragen zum Datenzugriff	133
10.1	Datenzugriffsrecht auf die Finanzbuchhaltung im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung	133
10.2	Datenzugriff auf Kostenstellen in einem SAP-System	133
10.3	Pflicht eines der ärztlichen Schweigepflicht unterliegenden Steuerpflichtigen zur Herausgabe von Patientendaten auf Datenträgern	134
10.4	Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung auf Daten einer Apotheke	135
10.5	Aufforderung zur Überlassung eines Datenträgers vor einer beginnenden Betriebsprüfung	135

10.6	Datenzugriffsrecht bei Berufsgeheimnisträgern	136
10.7	Datenzugriff auf freiwillige Aufzeichnungen	136
11.	Datenzugriff im Rahmen von Nachschau	136
11.1	Datenzugriff im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau (§ 27b UStG)	137
11.2	Datenzugriff im Rahmen der Kassen-Nachschau (§ 146b AO)	138
12.	Was geschieht mit den Daten nach Beendigung der Betriebsprüfung?	138
13.	Datenzugriff in der Praxis – ein Beispielfall	139
13.1	Ausgangslage	139
13.2	Lösungsvorschlag	140

XII. Zertifizierung und Software-Testtate

Literaturverzeichnis	143
Stichwortverzeichnis	145

I. Allgemeines

Die neuen „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“¹, bekannt gegeben am 28.11.2019, sind Verwaltungsanweisungen. Sie regeln, wie bestimmte steuerliche Gesetze (hier insbesondere die §§ 140 bis 148 AO) und steuerliche Sachverhalte durch die nachgelagerten Landesfinanzbehörden ausgelegt werden sollen. BMF-Schreiben stellen allgemeine Weisungen i. S. der Art. 108 Abs. 3 Satz 2, 85 Abs. 3 GG dar. Sie dienen der Vollzugsgleichheit (Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, § 85 AO). Sie binden die Finanzbehörden, nicht dagegen die Gerichte. Mit ihrer Hilfe werden die Auslegung und Anwendung der Gesetze geregelt, insbesondere aktuelle Rechts- und Verfahrensfragen.

Steuerpflichtigen wird empfohlen sich nach diesen Verwaltungsanweisungen zu richten.²

In den GoBD werden die Auslegungen der allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und des Datenzugriffs – insbesondere bei DV-Systemen – aus **Sicht der Finanzverwaltung** dargelegt. Mit gleichem Datum wurden weitere ergänzende Informationen zur Datenträgerüberlassung bekannt gegeben. Das neue BMF-Schreiben vom 28.11.2019 tritt mit Wirkung vom 1.1.2020 an die Stelle des BMF-Schreibens vom 14.11.2014.³ Die neuen GoBD gelten somit grundsätzlich für alle Veranlagungszeiträume, die nach dem 31.12.2019 beginnen.

Es wird von der Finanzverwaltung jedoch nicht beanstandet, wenn Steuerpflichtige die Grundsätze der neuen GoBD auch auf Besteuerungszeiträume anwenden, die vor dem 1.1.2020 enden.⁴

1. Nutzbarmachung außersteuerlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für das Steuerrecht

Zu Beginn der Ausführungen zu den allgemeinen Anforderungen an die Buchführung und Aufzeichnungen gehen die GoBD auf die außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ein. Dabei wird klargestellt – § 140 AO selbst enthält keine neuen Verpflichtungen, sondern der „außersteuerliche“ Zweck der Aufzeichnungen führt zu einer steuerlichen Verpflichtung. Die Vorschrift dient dazu, möglichst viele außersteuerliche Pflichten für das deutsche Steuerrecht nutzbar zu machen.

In Betracht kommen zum einen die allgemeinen Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften des Handels-, Gesellschafts- (z. B. §§ 91 ff. AktG, §§ 41 ff. GmbHG) und Genossenschaftsrechts (§ 33 GenG). Zum anderen fallen hierunter die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für bestimmte Betriebe (z. B. § 13 HeimG für Alten- und Pflegeheime, Giftbuch bei Apotheken, etc.) und Berufe (z. B. bei Fahrschulen nach dem Fahrlehrergesetz), die sich aus einer Vielzahl von Gesetzen und Verordnungen ergeben,⁵ z. B. dem Geldwäschegesetz.

1 BMF, Schreiben v. 28.11.2019 – IV A 4 – S 0316/13/10003, DOK 2019/0962810, BStBl. 2019 I S. 1269.

2 Bundesfinanzministerium, online abrufbar unter: <http://go.nwb.de/x98t0> (Abruf 21.4.2020).

3 BMF, Schreiben v. 14.11.2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. 2014 I S. 1450.

4 BMF, Schreiben v. 28.11.2019 – IV A 4 – S 0316/13/10003, DOK 2019/0962810, BStBl. 2019 I S. 1269, Rz. 184.

5 Siehe AEAO zu § 140 – Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen.

Zu „anderen Gesetzen“ i. S. des § 140 AO gehören auch **ausländische Rechtsnormen**. Danach hat derjenige Steuerpflichtige, der nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen (**ausländischen**) Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.⁶ Im Urteilsfall war eine in Deutschland beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Aktiengesellschaft liechtensteinischen Rechts im Inland nach § 140 AO i.V. mit ihrer Buchführungspflicht nach liechtensteinischem Recht buchführungspflichtig.

Die Aufzählung außersteuerlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten kann an dieser Stelle nur beispielhaft erfolgen. In der Praxis sind darüber hinaus noch eine Vielzahl von gewerberechtigten und/oder branchenspezifischen Aufzeichnungspflichten zu beachten, die hier nicht alle einzeln aufgelistet werden können.

Aus meiner Sicht wäre es für Steuerpflichtige und Unternehmen sinnvoll, wenn das BMF im Internet eine Zusammenstellung aller außersteuerrechtlichen Rechtsnormen veröffentlichen würde, die ggfs. vierteljährlich, halbjährlich oder nur jährlich aktualisiert wird. Gerade für Existenzgründer/-innen wäre eine solche Zusammenstellung hilfreich, denn die Nichtbeachtung der gesetzlichen Regelungen zu den Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten führt i. d. R. zu Sanktionen durch die Finanzbehörden, wie:

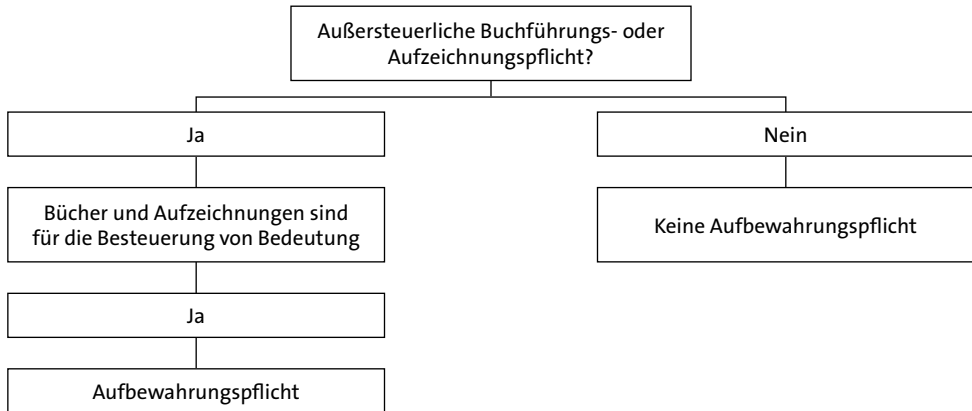
- ▶ Schätzungen nach § 162 Abs. 2 AO,
- ▶ Anwendung von Zwangsmitteln nach § 328 AO oder
- ▶ Ahndung nach § 379 Abs. 1 AO.

Ohne Bedeutung ist, welche Ziele mit den außersteuerrechtlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten einhergehen. Wichtig ist, dass deren Inhalte von **steuerrechtlichem Interesse**, d. h. steuerlich relevant sind.

An dieser Stelle sei angemerkt, dass in den gesamten BMF-Schreiben zu den GoBD die Begrifflichkeit „steuerlich relevante Daten“ nicht mehr genutzt wird. Dieses lässt den Schluss zu, dass die Finanzverwaltung alle Unterlagen und Daten, die im Zusammenhang mit Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten stehen, als aufbewahrungspflichtig ansieht und den Finanzbehörden im Rahmen von Außenprüfungen i. S. der §§ 193 ff. AO oder Nachschau (Umsatzsteuer-Nachschau, Lohnsteuer-Nachschau, Kassen-Nachschau) vorgelegt werden müssen. Dabei müssen nur die Unterlagen und Daten aufbewahrt werden, für die auch eine Aufzeichnungsverpflichtung besteht.

⁶ BFH, Urteil v. 14.11.2018 – I R 81/16 –, BFHE 263, 108, BStBl. 2019 II S. 390.

ABB. 1: Prüfungsschema außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten



2. Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

Die steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich sowohl aus der AO als auch aus den Einzelsteuergesetzen. Eine Vielzahl der AO-rechtlichen Pflichten entspricht den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (siehe auch Abschn. 3). Die folgende Übersicht zeigt eine **beispielhafte** Auflistung wichtiger AO-rechtlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten:

TAB. 1: Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten in der AO	
Abgabenordnung	
§ 90 Abs. 3 AO	Mitwirkungspflichten der Beteiligten
§ 141 AO	Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger (Normierung der originären steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, wenn sich nicht bereits eine Buchführungspflicht nach § 140 AO ergibt.)
§ 143 AO	Aufzeichnung des Wareneingangs für gewerbliche Unternehmer
§ 144 AO	Aufzeichnung des Warenausgangs für gewerbliche Unternehmer, die nach der Art ihres Geschäftsbetriebs Waren an andere gewerbliche Unternehmer zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch als Hilfsstoffe liefern (Großhändler) sowie Land- und Forstwirte, die nach § 141 AO buchführungspflichtig sind.
§ 145 AO	Allgemeine Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen
§ 146 AO	Ordnungsvorschriften für die Buchführung und Aufzeichnungen Abs. 1 und Abs. 3 Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit Abs. 1 Satz 1 Grundsätze der Einzelaufzeichnung, Vollständigkeit, Richtigkeit, zeitgerechten Buchung und Aufzeichnung sowie der Ordnung Abs. 1 Satz 2 Grundsatz der Pflicht zur täglichen Aufzeichnung von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben Abs. 2 Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind im Geltungsbereich der AO zu führen und aufzubewahren. Abs. 3 Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind in einer lebenden Sprache vorzunehmen. Abs. 4 Grundsatz der Unveränderbarkeit Abs. 5 Die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auch auf Datenträgern geführt werden.
§ 146a AO	Ordnungsvorschrift für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme; Verordnungsermächtigung