



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin  
TEL +49 (0) 30 18 682-0  
FAX +49 (0) 30 18 682-0  
E-MAIL [poststelle@bmf.bund.de](mailto:poststelle@bmf.bund.de)  
DATUM 4. November 2021

BETREFF **Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)**

GZ **IV A 4 - S 0310/19/10001 :003**

DOK **2021/1154799**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom 31. Januar 2014 (BStBl I S. 290), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 1. November 2021 (BStBl I S. 2147) geändert worden ist, mit sofortiger Wirkung wie folgt geändert:

1. Der **AEAO zu § 140** wird wie folgt geändert:

a) Nach Satz 4 wird folgender neuer Satz eingefügt:

„Unmittelbar geltende Rechtsakte der Europäischen Union können ebenfalls eine Buchführungspflicht nach § 140 AO begründen.“

b) Der bisherige Satz 6 wird durch folgende Sätze ersetzt:

„Verstöße gegen die Vorschriften zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 140 bis 147 AO) können z. B. die Anwendung von Zwangsmitteln nach § 328 AO, eine Schätzung nach § 162 AO oder eine Ahndung nach § 379 AO zur Folge haben. Die Verletzung der Buchführungspflichten ist unter den Voraussetzungen der §§ 283 und 283b StGB (sog. Insolvenzstraftaten) strafbar.“

2. Der **AEAO zu § 141** wird wie folgt geändert:

a) Nummer 3 wird wie folgt geändert:

aa) Die Sätze 3 und 4 werden durch folgenden Satz ersetzt:

„Hinsichtlich der Berechnung der Umsatzgrenze des § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO wird auf den Abschnitt 19.3 UStAE verwiesen.“

bb) In Sätzen 6 und 7 wird jeweils die Angabe „Abs. 1“ durch die Angabe „Abs. 1 Satz 1“ ersetzt.

b) Nummer 4 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 3 werden die Wörter „Hinweis auf“ durch das Wort „, vgl.“ ersetzt.

bb) In Satz 6 wird die Angabe „Abs. 1“ durch die Angabe „Abs. 1 Satz 1“ ersetzt.

c) Nummer 5 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 werden nach dem Wort „Gesetzes“ die Wörter „auf nachfolgende Eigentümer oder Nutzungsberechtigte“ eingefügt.

bb) In Satz 2 wird die Angabe „Abs. 1“ durch die Angabe „Abs. 1 Satz 1“ ersetzt.

3. Der **AEAO zu § 146** wird wie folgt geändert:

a) In der Inhaltsübersicht zu Nummer 4 wird die Angabe „2b“ durch die Angabe „2c“ ersetzt.

b) In Nummer 1.1 werden die Sätze 2 und 3 durch folgenden Satz ersetzt:

„Hinsichtlich von Verstößen wird auf den AEAO zu § 140 verwiesen.“

c) In Nummer 2.1.1 wird in Satz 3 das Wort „demnach“ gestrichen.

d) In Nummer 2.1.6 wird folgender Satz angefügt:

„Bei elektronischen Aufzeichnungssystemen mit Kassenfunktion wird auf den AEAO zu § 146a, Nr. 7 verwiesen.“

- e) In Nummer 2.2.3 Satz 3 wird das Wort „Geschäftskassen“ durch das Wort „Kassen“ ersetzt.
- f) Die Nummer 2.2.4 wird wie folgt geändert:
  - aa) In Satz 2 werden die Wörter „elektronischen Kassensystem“ durch die Wörter „elektronischen Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion“ ersetzt.
  - bb) In Satz 4 werden die Wörter „einer elektronischen Registrierkasse“ durch die Wörter „eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit Kassenfunktion“ ersetzt.
- g) In Nummer 4 werden in der Überschrift und Satz 1 jeweils die Angabe „2b“ durch die Angabe „2c“ ersetzt.
- h) In Nummer 5 werden die Wörter „Magnetplatten, Magnetbänder,“ gestrichen.

4. Der **AEO zu § 146a** wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 1.2 Absatz 2 Satz 2 werden nach dem Wort „statt“ die Wörter „vor Ort“ eingefügt.
- b) In Nummer 1.5 Satz 1 werden die Wörter „Stand 2019“, BMF-Schreiben vom 28.2.2019, BStBl I S. 206)“ durch die Wörter „Stand 2020“, BMF-Schreiben vom 31.1.2020, BStBl I S. 207)“ ersetzt.
- c) Die Nummer 2.2.4 wird gestrichen.
- d) Nummer 3.1.2 wird folgendermaßen gefasst:

„Vorgaben hierzu sind insbesondere in folgenden Technischen Richtlinien erfasst (vgl. auch BMF-Schreiben vom 28.2.2019, BStBl I S. 206 und BMF-Schreiben vom 17.8.2021, BStBl I S. 1041):

  - BSI TR-03153 Technische Sicherheitseinrichtung für elektronische Aufzeichnungssysteme, Version 1.0.1,
  - BSI TR-03151 Secure Element API (SE API), Version 1.0.1,
  - BSI TR-03116 Kryptographische Vorgaben für Projekte der Bundesregierung Teil 5 Anwendungen der Secure Element API, Stand 2021.“
- e) In Nummer 3.2.7 Satz 3 wird nach der Angabe „2a“ die Angabe „und 2b“ eingefügt.

- f) Nummer 5.1 wird wie folgt geändert:
- aa) In Satz 2 werden nach dem Wort „lesbar“ folgende Wörter „oder aus einem QR-Code auslesbar“ eingefügt.
  - bb) Es wird folgender Satz angefügt:  
  
„Der QR-Code hat der DSFinV-K zu entsprechen.“
- g) In Nummer 6.1 werden die Wörter „ab 1.1.2020“ gestrichen.
- h) In Nummer 6.9 zweiter Absatz Satz 2 werden die Wörter „oder persönliche“ gestrichen.
- i) In Nummer 9.1.2 wird folgender Absatz angefügt:  
  
„Hinsichtlich der Mitteilung nach § 146a Abs. 4 AO wird auf das BMF-Schreiben vom 6.11.2019 (BStBl I S. 1010) hingewiesen.“

5. Der **AEO zu § 146b** wird wie folgt geändert:

- a) Die Nummer 5 wird wie folgt geändert:
- aa) In Satz 4 werden die Wörter „ab dem 1.1.2018“ gestrichen.
  - bb) In Satz 5 werden die Wörter „auch schon vor dem 1.1.2020“ gestrichen.
  - cc) Satz 6 wird wie folgt gefasst:  
  
„Die digitalen Aufzeichnungen der TSE und des elektronischen Aufzeichnungssystems sind über die jeweilige digitale Schnittstelle oder auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der jeweiligen digitalen Schnittstelle zur Verfügung zu stellen.“
  - dd) Satz 7 wird wie folgt gefasst:  
  
„In den Fällen eines elektronischen Aufzeichnungssystems, das unter die Übergangsregelung des Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO fällt, kann der Amtsträger

verlangen, dass die elektronischen Daten nach seinen Vorgaben auf einem maschinell auswertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden.“

- b) In Nummer 6 Satz 2 werden die Wörter „nach dem 31.12.2019“ gestrichen.

6. Der **AEAO zu § 147** wird wie folgt gefasst:

**„AEAO zu § 147 - Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen**

1. Die Aufbewahrungspflicht ist Bestandteil der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten. Wegen der Rechtsfolgen bei Verstößen vgl. AEAO zu § 140 und § 146, Nr. 1.1.
2. Der Begriff der Aufzeichnungen in § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO erfasst alle Aufzeichnungen, die für steuerliche Zwecke vorzunehmen sind. § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO umfasst auch die gemäß § 90 Abs. 3 AO durch den Steuerpflichtigen geführten Aufzeichnungen. Sind diese Aufzeichnungen mittels eines Datenverarbeitungssystems erstellt, so unterfallen sie im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung auch dem Datenzugriff gemäß § 147 Abs. 6 AO.
3. Den in § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO aufgeführten Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen kommt bei DV-gestützten Buchführungen besondere Bedeutung zu. Die Dokumentation hat nach Maßgabe der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff - GoBD - (BMF-Schreiben vom 28.11.2019, BStBl I S. 1269) zu erfolgen.
4. Bildträger i. S. d. § 147 Abs. 2 AO sind z. B. Fotokopien. Als andere Datenträger kommen z. B. CD, DVD, Blu-ray-Disk, Flash-Speicher in Betracht. Die Lesbarmachung von in nicht lesbarer Form aufbewahrten Unterlagen richtet sich nach § 147 Abs. 5 AO.
5. Zur Anwendung des § 147 Abs. 6 AO wird auf die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff - GoBD - (BMF-Schreiben vom 28.11.2019, BStBl I S. 1269) hingewiesen.
6. Zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften vgl. BMF-Schreiben vom 26.11.2010, BStBl I S. 1342.

7. Wer nach §§ 140 ff. AO verpflichtet ist, Bücher oder Aufzeichnungen zu führen, hat diese Unterlagen bis zum Ablauf der inländischen Aufbewahrungsfristen (§ 147 Abs. 3 und 4 AO) unabhängig davon aufzubewahren, ob sich diese Unterlagen im Inland- oder außerhalb des Geltungsbereichs des Gesetzes befinden. Dies gilt insbesondere auch dann, wenn es sich um eine eigene in das Ausland ausgelagerte Tätigkeit und dementsprechend um eigene Unterlagen des Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichtigen handelt. § 146 Abs. 2 und 2a AO bleibt davon unberührt (§§ 140, 147a Abs. 2 AO).
8. Stützt sich der Steuerpflichtige im Rahmen einer Beweisführung auf die Fremdvergleichsdaten aus Datenbanken, hat die Finanzbehörde im Rahmen des § 147 Abs. 6 AO während der steuerlichen Außenprüfung insbesondere das Recht, Einsicht in die für die Erstellung einer Datenbankstudie notwendigen, beim Steuerpflichtigen oder bei einem Dritten für den Steuerpflichtigen dazu gespeicherten Daten zu nehmen und das jeweilige Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Daten zu nutzen. Die Finanzbehörde kann auch verlangen, dass diese Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden.“

7. Der **AEO zu § 147a** wird wie folgt gefasst:

**„AEO zu § 147a - Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen:**

1. In die Berechnung sind grundsätzlich alle positiven Überschusseinkünfte einzubeziehen. Ein horizontaler Verlustausgleich innerhalb derselben Einkunftsart ist zulässig, jedoch sind weder Verlustvorträge noch Verlustrückträge aus anderen Jahren noch vertikale Verlustverrechnungen mit anderen Einkunftsarten zu berücksichtigen.
2. Kapitaleinkünfte, die nach § 32d Abs. 1 EStG mit einem besonderen Steuersatz besteuert wurden und der abgeltenden Wirkung nach § 43 Abs. 5 EStG unterliegen haben, sind nicht in die Ermittlung der Summe der positiven Überschusseinkünfte i. S. d. § 147a Abs. 1 AO einzubeziehen. Im Zusammenhang mit diesen Kapitaleinkünften stehende Aufzeichnungen und Unterlagen über Einnahmen und Werbungskosten sind nicht nach § 147a Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtig. Sofern jedoch ein Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG gestellt wird und die Prüfung ergibt, dass eine Besteuerung nach § 32a EStG günstiger ist, sind diese Einkünfte auch in die Berechnung einzubeziehen.
3. Eine Einflussnahme nach § 147a Abs. 2 AO ist bereits gegeben, soweit die reine Möglichkeit der Ausübung besteht. Die Möglichkeit einer Einflussnahme kann sich

hierbei auch aus gesonderten Gesellschaftervereinbarungen ergeben. Maßgeblich sind die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls.

4. Zur Aufzeichnung der einzelnen Besteuerungsgrundlagen vgl. BMF-Schreiben vom 28.11.2019, BStBl I S. 1269. Sofern der Steuerpflichtige ein Datenverarbeitungssystem einsetzt oder die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen mittels eines Datenverarbeitungssystems erstellt wurden, ist der Finanzverwaltung ein Zugriff nach § 147a Abs. 1 Satz 5 i. V. m. § 147 Abs. 6 AO zu gewähren. Die Art des Zugriffs steht im freien Ermessen der Finanzverwaltung.“

8. Dem **AEO zu § 148** werden folgende Sätze angefügt:

„Die örtliche Zuständigkeit für die Entscheidung über eine Bewilligung nach § 148 AO richtet sich nach den allgemeinen Zuständigkeitsregelungen der §§ 17 ff. AO. Sofern für einen Steuerpflichtigen verschiedene Finanzämter zuständig sind (z. B. bei einer gesonderten Feststellung oder in den Fällen des § 21 Abs. 1 Satz 2 AO i. V. m. § 1 UStZustV) und eine Bewilligung von Erleichterungen beantragt wird, die auch Steuern oder Betriebe in dem Zuständigkeitsbereich anderer Finanzämter betrifft, sollen sich die jeweiligen Finanzämter vor Bewilligung der Erleichterung abstimmen.“

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerverwaltung & Steuerrecht - Abgabenordnung - AO-Anwendungserlass (AEO) zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag