

Inhaltsübersicht Informationsbrief spezial 2/2015

1. Anwendungszeitpunkt und Inhalt
2. Wer ist betroffen?
3. Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Bücher
4. Zeitgerechte Aufzeichnungen
5. Daten in elektronischer Form
6. Verfahrensdokumentation
7. Ausgestaltung der wichtigsten Grundsätze
 - a) Belegwesen (Belegfunktion)
 - b) Kontierung von Papier und elektronischen Belegen versus ordnungsgemäße Ablage
 - c) Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle
8. Status quo und Ausblick

1. Anwendungszeitpunkt und Inhalt

Die GoBD gelten für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31.12.2014 beginnen. Sie lösen die „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)“ vom 07.11.1995 und die „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“ vom 16.07.2001 ab.

Die neuen GoBD sind sehr umfangreich. Es geht u.a. um die zeitgerechte Erfassung von Geschäftsvorfällen, Unveränderbarkeit von Buchungen und Daten, Aufbewahrung von (digitalen) Unterlagen sowie die Verfahrensdokumentation digitaler Abläufe.

2. Wer ist betroffen?

Wesentliche Teile der GoBD gelten nicht nur für buchführungspflichtige Unternehmer. Auch Einnahmen-Überschuss-Rechner müssen Aufzeichnungen und Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahren. Ferner können sich Aufbewahrungspflichten auch aus anderen Rechtsnormen (z.B. § 14b UStG) ergeben. Auch für Unternehmen, die freiwillig Bücher und Aufzeichnungen führen, gelten die Bestimmungen.

Beachten Sie: Es gibt keinen klar definierten Umfang für die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten. Begründet wird dies mit Divergenzen in den betrieblichen Abläufen sowie mit der Tatsache, dass verschiedenartige Buchführungs- und Aufzeichnungssysteme verwendet werden.

3. Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Bücher

Grundaussage: Die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonstiger erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen ist nach den gleichen Prinzipien zu beurteilen wie die Ordnungsmäßigkeit bei manuell erstellten Büchern und Aufzeichnungen.

Demnach sind bei der Führung von Büchern in elektronischer oder in Papierform und sonst erforderlicher Aufzeichnungen in elektronischer oder in Papierform die folgenden Anforderungen zu beachten:

- Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit
- Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung:
 - Vollständigkeit,
 - Richtigkeit,
 - zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen,

- Ordnung,
- Unveränderbarkeit.

Diese Grundsätze müssen während der Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweisbar erfüllt werden und erhalten bleiben.

4. Zeitgerechte Aufzeichnungen

Die GoBD enthalten wichtige Ausführungen zur zeitgerechten Aufzeichnung. Das DStV-Verbandsforum EDV hat weitere Vorgaben wie folgt zusammengeführt:

Bei unbaren Geschäftsvorfällen sind Belege innerhalb von 10 Tagen nach Eingang oder Entstehung beim Steuerpflichtigen gegen Verlust zu sichern. Dies kann durch geordnete Ablage, durch zeitgerechte unveränderliche Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen oder durch Scannen erfolgen. Werden Eingangsrechnungen nicht innerhalb von 8 Tagen bzw. innerhalb ihrer gewöhnlichen Durchlaufzeit beglichen, sind sie kontokorrentmäßig zu erfassen.

Erfolgt die Erfassung der Geschäftsvorfälle in den Büchern bzw. in den Aufzeichnungen der Nichtbuchführungspflichtigen nicht laufend, sondern periodenweise, (z.B. monatliche Auftragsbuchführung), müssen vorher Sicherungsmaßnahmen ergriffen werden und die Erfassung muss innerhalb des folgenden Monats erfolgen.

Praxishinweis: Das Überschreiten der Monatsfrist kann zur Verwerfung der Buchführung führen, wenn vorher keine ausreichenden Maßnahmen zur Belegsicherung getroffen werden. Da in der Praxis vor allem die Monatsfrist nicht immer gewährleistet ist, sollten die Beleg- und Datensicherungsmaßnahmen in einer Verfahrensdokumentation festgehalten und ihre Einhaltung kontrolliert werden.

5. Daten in elektronischer Form

Sind aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten, Datensätze, elektronische Dokumente und elektronische Unterlagen im Unternehmen entstanden oder dort eingegangen, sind sie auch in dieser Form aufzubewahren und dürfen vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht werden. Sie dürfen nicht ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden und müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar erhalten bleiben (z.B. per E-Mail eingegangene Rechnung im pdf-Format).

Hinweis: Werden Rechnungen mittels Textverarbeitungsprogrammen erstellt und wird die Maske mit den Inhalten der nächsten Rechnung überschrieben, ist es in diesem Fall nicht zu beanstanden, wenn das Doppel des Schreibens nur als Papierdokument aufbewahrt wird.

Die elektronischen Bearbeitungsvorgänge sind zu protokollieren und mit dem elektronischen Dokument zu speichern, damit die Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit des Originalzustands und seiner Ergänzungen gewährleistet ist.

Praxishinweis: Dient ein E-Mail nur als „Transportmittel“, z.B. für eine angehängte elektronische Rechnung, und enthält darüber hinaus keine weitergehenden aufbewahrungspflichtigen Informationen, ist diese nicht aufbewahrungspflichtig.

6. Verfahrensdokumentation

Es muss für jedes Datenverarbeitungssystem (DV-System) eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation vorhanden sein, aus der Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind.

Beachten Sie: Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, liegt kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann.

7. Ausgestaltung der wichtigsten Grundsätze

a) Belegwesen (Belegfunktion)

Für die Sicherung der Belege ist kein festes Verfahren von der Finanzverwaltung vorgeschrieben. In der Praxis wird sich das eingesetzte Verfahren stark danach unterscheiden, ob es sich um einen Papierbeleg oder ein elektronisches Dokument handelt.

Bei Papierbelegen erfolgt eine Sicherung z.B.

- durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Lieferscheine und Rechnungen,
- durch laufende Ablage in besonderen Mappen und Ordnern,
- durch zeitgerechte Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen oder
- durch laufende Vergabe eines Barcodes und anschließendes Scannen.

Bei elektronischen Belegen kann die laufende Nummerierung automatisch vergeben werden (z.B. durch eindeutige Belegnummer). Die Belegsicherung kann organisatorisch und technisch mit der Zuordnung zwischen Beleg und Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung verbunden werden.

b) Kontierung von Papier und elektronischen Belegen versus ordnungsgemäße Ablage

Das Belegwesen als Grundfunktion für die Beweiskraft der Buchführung erfordert generell, dass eine Verknüpfung zwischen Beleg und Buchung besteht. Hierbei gibt es folgende Möglichkeiten:

- Zur Erfüllung der Belegfunktion sind Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum auf dem Papierbeleg erforderlich (Kontierungspflicht von Papierbelegen).
- Bei elektronischen Belegen kann dies auch durch Verbindung mit einem Datensatz mit Angaben zur Kontierung erfolgen (Kontierungspflicht E-Belege).
- Ausnahme: Ein Steuerpflichtiger hat andernfalls durch organisatorische Maßnahmen sicherzustellen, dass die Geschäftsvorfälle auch ohne Angaben auf den Belegen in angemessener Zeit progressiv und retrograd nachprüfbar sind (Ausnahme von der Kontierungspflicht).

Erläuterung: Wie dargestellt, muss ohne Kontierung das organisatorische System die Zuordnung zwischen Beleg und Buchung ermöglichen. Sofern auf eine Kontierung verzichtet wird, ist kritisch zu hinterfragen, ob das eingesetzte System diesen Anforderungen gerecht wird.

c) Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle (Buchung)

● 10-Tage-Regel und grundbuchmäßige Erfassung

Das BMF sieht dies konkret wie folgt: „Eine Erfassung von unbaren Geschäftsvorfällen innerhalb von 10 Tagen ist unbedenklich. (...) Die Funktion der Grund(buch)aufzeichnungen kann auf Dauer auch durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage erfüllt werden“.

Die zeitnahe Belegablage ermöglicht dem Steuerpflichtigen, das Kriterium der 10-Tages-Regelung zu erfüllen.

Problemstellung: Wegen der Forderung nach zeitnaher chronologischer Erfassung der Geschäftsvorfälle ist nach Verwaltungsauffassung zu verhindern, dass die Geschäftsvorfälle buchmäßig für längere Zeit in der Schwebe gehalten werden und sich hierdurch die Möglichkeit eröffnet, sie später anders darzustellen als sie richtigerweise darzustellen gewesen wären oder sie ganz außer Betracht zu lassen und im privaten, sich in der Buchführung nicht niederschlagenden Bereich abzuwickeln.

Bei zeitlichen Abständen zwischen der Entstehung eines Geschäftsvorfalles und seiner Erfassung sind daher geeignete Maßnahmen zur Sicherung der Vollständigkeit zu treffen.

Beispiel: Herr Müller bringt seine Buchhaltungsunterlagen immer quartalsweise ins Steuerbüro. Allerdings heftet er immer zeitnah nach Eingang die Belege sortiert nach Datum in den Buchhaltungs-Pendelordner ab. Jeden zweiten Tag holt er Kontoauszüge von seinem Bankkonto und sortiert die jeweiligen Belege dazu. Die Barbelege erfasst er täglich im Kassenbuch und heftet sie ebenfalls in seinem Ordner ab.

Konsequenzen: Trotz der periodenweisen Erfassung der Geschäftsvorfälle hat Herr Müller die 10-Tage-Regel erfüllt.

Beratungshinweis: Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen nach § 146 Abs. 1 S. 2 AO weiterhin täglich festgehalten werden. Die 10-Tages-Regel gilt nicht für Bargeschäfte. Hier bleibt es bei der bekannten täglichen Aufzeichnungspflicht.

- **Buchungen erst nach Ablauf des Monats**

BMF-Schreiben: "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.

Hierdurch kann wie bisher der monatliche, quartalsweise oder jährliche Buchhaltungszyklus mit dem Mandanten beibehalten werden.

Beispiele:

- Mandant A bringt kurz nach Ablauf des jeweiligen Buchhaltungsmonats den Pendelordner in die Steuerkanzlei. Die Steuerkanzlei bucht den Ordner jeweils spätestens zum Ablauf des Folgemonats (z.B. Januar bis Ende Februar) und schreibt alle Buchungen fest.
- Mandant B lässt seine Buchhaltung quartalsweise erstellen. Er sortiert allerdings seine Belege direkt nach Eingang in einen Ordner und erfasst den jeweiligen Beleg handschriftlich auf einem Deckblatt des Ordners. Dabei vergibt er eine Nummerierung, die er sowohl auf dem Deckblatt als auch auf dem Beleg vermerkt.

Konsequenzen: Beide Methoden entsprechen den Vorgaben der GoBD und stellen das Kriterium der Zeitgerechtigkeit bei periodenweisen Verbuchung sicher.

8. Status quo und Ausblick

Derzeit beschränkt sich der Datenzugriff der Betriebsprüfer häufig auf den maschinellen Datenträger, der die Buchführungsdaten enthält. Zukünftig wird sich der Fokus voraussichtlich (auch) auf die vorgelagerten Systeme (z.B. Zeiterfassung und Kassensysteme) richten. Es gilt also auch hier, „finanzamtssicher“ zu sein.

Wichtig: Ein Nichtbeachten der neuen GoBD kann bei Betriebsprüfungen zu erheblichen Problemen führen. Im Extremfall ist eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen möglich.