

Das neue BMF-Schreiben zu den GoBD

Die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ (GoBD) wurden am 11.07.2019 mit neuem BMF-Schreiben veröffentlicht (IV A 4 – S 0316/19/10003). Es ersetzt das BMF-Schreiben vom 14.11.2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003 (BStBl I 2014, 1450). An Aufbau und Textziffern hat sich nichts signifikant verändert, jedoch gibt es einige interessante Neuerungen. Darüber hinaus möchten wir die Neuveröffentlichung zum Anlass nehmen, eine Bestandsaufnahme in Bezug auf weitere praxisrelevante Themen rund um die GoBD zu machen.

*BMF, Urt. v. 11.07.2019 – IV A 4 – S 0316/19/10003:001

Die Kernpunkte der GoBD

Anwendungsrahmen

Die GoBD sind eine Ausprägung der handelsrechtlichen „Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung“, die zum Teil kodifiziert sind (z.B. § 238 HGB) oder sich aus Wissenschaft und Praxis, der Rechtsprechung sowie Empfehlungen von Standardsetzern (z.B. IDW, DRSC) ergeben. Naturgemäß haben die von der Finanzverwaltung herausgegebenen GoBD einen stark steuerlichen Fokus mit einer klaren Ausrichtung auf die Situation der Betriebsprüfung.

Die Regelungen der GoBD gelten für alle nach handels- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen und auch für alle Steuerpflichtigen, die freiwillig Bücher führen. Im Schreiben formulierte Grundsätze und Standards im Rahmen der allgemeinen Ordnungsvorschriften gelten jedoch grundsätzlich für jeden Unternehmer (z.B. auch Einnahmenüberschussrechner und Freiberufler) sowie für aufzeichnungspflichtige Privatpersonen (z.B. Bauherren).

Unter die GoBD fallen alle elektronischen Systeme, die relevante Daten für die betriebliche Buchführung liefern. Demnach ist nicht nur das Buchführungsprogramm betroffen, sondern auch sog. Vor- und Nebensysteme. Das können z.B. elektronische Waagen, Zeiterfassungssysteme u.Ä. sein. Auch eine separate Software zur Erfassung von Dienstreisen liefert z.B. Daten für die Buchführung und fällt somit unter die GoBD.

Die Grundsätze im Einzelnen

Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Die elektronische Buchführung, inklusive des Datenoutputs ihrer Nebensysteme, muss so beschaffen sein, dass sich die Betriebsprüfung im Rahmen des Datenzugriffs innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Vorgänge verschaffen kann. Die Verarbeitungskette vom eingehenden Beleg (Papierbeleg oder elektronisch) über die Grundbuchaufzeichnungen, Journale und Konten bis hin zur Steuererklärung muss auch im Rahmen der elektronischen Buchführung lückenlos nachvollziehbar sein. Man kann sagen, alles, was für die Papierbuchhaltung gilt, ist sinngemäß auch bei der elektronischen Buchführung anzuwenden. Gerade auch Systemwechsel im Hard- und Softwarebereich können hier Herausforderungen bedeuten.

Vollständigkeit

Jeder Geschäftsvorfall inklusive aller relevanten Informationen ist aufzuzeichnen (z.B. Name des Geschäftspartners, Datum und konkrete Leistungsbeschreibung). Bestimmte Ausnahmen gibt es z.B. bei Bargeschäften im Einzelhandel und bei Taxiunternehmen. Hier muss der Name des Kunden nicht zwingend erfasst werden. Bei EDV-gestützter Buchhaltung sind verdichtete Aufzeichnungen nur dann zulässig, wenn sich die Zusammensetzung nachvollziehen lässt und die einzelnen Vorgänge kenntlich gemacht werden können.

Hinweis:

Bei Rechnungen per E-Mail mit dem Dokument im Anhang muss die „Träger-E-Mail“ nur archiviert werden, wenn diese weitergehende, relevante Informationen enthält.

Richtige und zeitgerechte Buchungen

„Richtigkeit“ bedeutet, dass die Aufzeichnungen in der elektronischen Buchführung mit den tatsächlichen Vorgängen übereinstimmen müssen. Um dies auch gewährleisten zu können, muss ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Geschäftsvorfall und endgültiger Verbuchung in der elektronischen Buchhaltung bestehen.

Unbare Vorgänge – z.B. Überweisungen – sollten innerhalb von zehn Tagen in der Buchführung erfasst werden. Kasseneinnahmen und –ausgaben sind täglich zu erfassen. Bei periodischer Verbuchung kann davon abgewichen werden, wenn eine geordnete Belegablage und Dokumentation vorhanden ist. Hier kann die Buchung (im Sinne einer Festschreibung) auch nach Ablauf des Folgemonates vorgenommen werden, wenn die Geschäftsvorfälle vorher fortlaufend richtig und vollständig festgehalten werden.

Ordnung und Veränderbarkeit

Bare und unbare Vorgänge müssen getrennt aufgezeichnet und verbucht werden. Dies spielt insbesondere auch bei der Führung von Kassenbüchern im Rahmen der offenen Ladenkasse eine wichtige Rolle. Ferner muss die Unveränderbarkeit aller Buchungen und buchführungsrelevanten Aufzeichnungen sichergestellt bzw. müssen Änderungen im Rahmen einer Historie nachvollziehbar sein.

Die neuen Erleichterungen

Belegdigitalisierung

Nach Rdnr. 130 des Schreibens können in Papierform empfangene Handels- und Geschäftsbriefe sowie Buchungsbelege in eine elektronische Form gebracht und archiviert werden, etwa durch Scannen oder Abfotografieren. Die Papierbelege können dann unter den Voraussetzungen der Rdnr. 140 vernichtet werden; auf diesem Wege können Archivkosten eingespart werden. Bestimmte Dokumente wie z.B. Urkunden und notarielle Verträge müssen jedoch im Original aufbewahrt werden.

Im Rahmen der Neufassung wird nun klargestellt, dass auch das mobile Scannen bzw. Fotografieren der Belege (z.B. mittels Smartphone) zulässig ist. Das elektronische Dokument muss hierbei bildlich mit dem Original übereinstimmen.

Praxis-Tipp:

Der mobile Belegscan darf auch im Ausland stattfinden, etwa auf einer Dienstreise. Gerade bei längerfristigen Entsendungen können so der Transfer von Belegen zur inländischen Buchhaltung und die zeitgerechte Erfassung vereinfacht werden. Dies gilt entsprechend auch für im Inland tätige Außendienstler. Trotz dieser Erleichterung sollten die Originalbelege in einem bestimmten Rhythmus (z.B. alle drei Monate) vom Mitarbeiter zur Kontrolle eingefordert werden. Die letztendliche Vernichtung der Papierbelege sollte in der Hand des Unternehmens liegen.

Nach Rdnr. 136 wird es im Rahmen einer genehmigten Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland nicht beanstandet, wenn Papierbelege an den Ort der Buchführung im Ausland verbracht werden und dort dann das ersetzende Scannen stattfindet. Die bildliche Erfassung hat dann zeitnah zur Verbringung der Papierbelege ins Ausland zu erfolgen.

Umwandlung und Aufbewahrung von Belegen

Im Rahmen der elektronischen Archivierung von Belegen und Daten werden auch unternehmenseigene Formate bzw. Formate des verwendeten Dateimanagementsystems verwendet. Hierzu muss dann eine Konvertierung des Ursprungsdateiformats erfolgen. Nach Rdnr. 135 müssen grundsätzlich sowohl das Ursprungsdateiformat als auch die konvertierte Version archiviert werden. Im Rahmen der Neufassung gibt es jedoch Erleichterungen, wonach unter bestimmten Umständen auf die Aufbewahrung der Ursprungsversion verzichtet werden kann.

Die Kriterien hierzu im Einzelnen:

- Durch die Konvertierung werden keine bildlichen oder inhaltlichen Veränderungen vorgenommen und es gehen auch keine sonstigen aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren.
- Die ordnungsgemäße und verlustfreie Konvertierung wird in der Verfahrensdokumentation dokumentiert.
- Die maschinelle Auswertbarkeit und der Datenzugriff durch die Finanzbehörde werden nicht eingeschränkt, eine retrograde und progressive Prüfbarkeit muss sichergestellt sein.

Verwendung von Cloudtechnologien

Immer mehr Unternehmen lagern ihre IT teilweise oder im Ganzen auf sog. Cloud-Computing-Lösungen aus. Dies geht über die Anmietung von virtuellen Speichern bis hin zur Verlagerung kompletter Anwendungen in dezentrale Systeme. In Rdnr. 20 der Neufassung wurde nun klargestellt, dass die GoBD der Nutzung dieser Systeme grundsätzlich nicht entgegenstehen.

Verfahrensdokumentation

Für jedes buchführungsrelevante IT-System ist eine Verfahrensdokumentation zu führen. Die Verfahrensdokumentation besteht aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation. Bisher wurde in Rdnr. 154 verlangt, dass die Verfahrensdokumentation bei Änderungen in der betrieblichen IT-Landschaft zu versionieren ist (also eine neue Version erstellt wird) und eine Änderungshistorie vorzuhalten ist. In der Neufassung wurde dies nun vereinfacht. Hiernach genügt es, wenn Änderungen in der Dokumentation versioniert sind. Eine Änderungshistorie muss auch weiterhin vorgehalten werden.

Praxis-Tipp:

Mittlerweile wird die Verfahrensdokumentation immer öfter von Betriebsprüfungen verlangt. Auch wenn grundlegende Zweifel darüber bestehen, ob es für die Vorlage einer Verfahrensdokumentation überhaupt eine Rechtsgrundlage gibt (eine interessante Kontroverse hierzu: Brete, DStR 2019, 258, mit Anmerkung von Hruschka), kann die Vorlage nur empfohlen werden, alleine schon um das Klima der Betriebsprüfung nicht zu belasten. Bei der Verwendung von Fotografien mit der Smartphonekamera kann es überdies Probleme mit der Darstellbarkeit bei der Verwendung von OCR-Texterkennungsoftware geben, die für Automatisierungsprozesse in der Buchführung Verwendung findet.

Garagennutzung mindert nicht den geldwerten Vorteil

Die Minderung des geldwerten Vorteils des Arbeitnehmers aus der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs gilt nur für solche Aufwendungen, die für ihn aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen notwendig sind, also wenn sie zur Erfüllung einer arbeitsvertraglichen Klausel oder zur Inbetriebnahme des Fahrzeugs erforderlich sind. Die auf eine Garage entfallenden Kosten reduzieren den geldwerten Vorteil nicht.

* FG Münster, Urt. v. 14.03.2019 – 10 K 2990/17 E, rkr.

Der Kläger bekam von seinem Arbeitgeber einen Firmenwagen zur privaten Nutzung gestellt. Der geldwerte Vorteil daraus wurde nach der 1%-Regelung versteuert. In der Einkommensteuererklärung des Streitjahres machte der Kläger in seiner Einkommensteuererklärung Aufwendungen für die in seinem selbstgenutzten Wohnhaus befindliche Garage geltend. Das Finanzamt lehnte dies ab. Daraufhin reichte der Kläger eine Bescheinigung seines Arbeitgebers ein. Danach wurde mündlich vereinbart, dass das Fahrzeug nachts in einer Garage unterzustellen ist. Für das FG Münster war die Klage unbegründet. Nach ständiger Rechtsprechung führt die Überlassung eines betrieblichen Pkw durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung grundsätzlich zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Zufluss von Arbeitslohn i.S.v. § 19 EStG (BFH, Urt. v. 20.03.2014 – VI R 35/12, BStBl II 2014, 643, m.w.N.). Eine Minderung des geldwerten Vorteils ist durch die Zahlung eines Nutzungsentgelts an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung möglich. In der Höhe dieses Nutzungsentgelts fließt dem Arbeitnehmer kein geldwerter Vorteil zu, so dass nur die Differenz zwischen dem Wert der Nutzungsüberlassung und dem gezahlten Nutzungsentgelt zu versteuern ist. Dies gilt auch, wenn der Arbeitnehmer einzelne nutzungsabhängige Kfz-Kosten übernimmt.

Insoweit hat der BFH aber lediglich auf die nutzungsabhängigen Kosten abgestellt. Davon umfasst sind, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, neben Treib- und Schmierstoffen auch regelmäßig wiederkehrende Kosten wie Versicherung, Steuer und Garagenmiete (BFH, Urt. v. 14.09.2005 – VI R 37/03, BStBl II 2006, 72). Es handelt sich somit um solche Aufwendungen, die aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen notwendig sind. Beides liegt nach Ansicht des FG hier nicht vor. Die Bescheinigungen des Arbeitgebers sind nicht ausreichend.

Ihre Steuerberater

Steuertermine September 2019

- 10.09. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.09. Einkommen-, Körperschaft- und Kirchensteuer-Vorauszahlung
- 10.09. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler