

Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 3/2018

Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern (GoBD) und insbesondere Verfahrensdokumentation

1. GoBD zunehmend im Fokus der Finanzverwaltung
2. Bedeutung der GoBD
3. Wichtige Vorgaben nach den GoBD
4. Verfahrensdokumentation

1 GoBD zunehmend im Fokus der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hatte mit Schreiben vom 14.11.2014 (Aktenzeichen IV A 4 – S 0316/13/10003) die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ veröffentlicht. Die GoBD geraten nun insbesondere bei steuerlichen Außenprüfungen verstärkt in den Blickpunkt der Finanzverwaltung. Nicht zuletzt hat aktuelle Rechtsprechung die Rechte der Betriebsprüfer erheblich gestärkt und die Anforderungen an eine ordnungsgemäße digitale Buchführung betont und teilweise auch verschärft.

Hinweis:

Generell ist zu beobachten, dass der vermehrte Einsatz von EDV bei steuerlichen Außenprüfungen dazu führt, dass ein wesentlicher Teil der Prüfung in einer Analyse der Buchführungsdaten mittels EDV-Tools besteht. Diese erlauben mit einfachen Mitteln die Sortierung oder Schichtung großer Datenmengen und das Auffinden von Auffälligkeiten.

Aus diesem Grund stellen wir in dieser Sonderbeilage aktuelle Aspekte dar.

2 Bedeutung der GoBD

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist zu bejahen, wenn die vorgeschriebenen Buchführungswerke auch tatsächlich geführt werden, formell und inhaltlich den Anforderungen entsprechen, sowie über die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorgelegt werden können. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, sind die Bücher und Aufzeichnungen der Besteuerung zu Grunde zu legen. Die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung löst die Vermutung ihrer sachlichen Richtigkeit aus, kehrt also die Beweislast dafür, dass der in der Buchführung erfasste Geschäftsverlauf sich anders zugetragen hat, gegen die Finanzbehörde. Die von der Finanzverwaltung herausgegebenen GoBD stellen nun eine Auslegung der formellen Anforderungen an die Buchführung aus Sicht der Finanzverwaltung dar.

Betroffen von den GoBD sind grundsätzlich alle bilanzierenden Stpfl. und auch solche, die den Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, soweit diese ihre unternehmerischen Prozesse IT-gestützt abbilden und ihren Gewinnermittlungs- und Aufbewahrungspflichten in elektronischer Form nachkommen.

Ist die Buchführung formell nicht ordnungsgemäß oder steht ihre sachliche Unrichtigkeit fest, so kann die Finanzbehörde den Gewinn möglicherweise schätzen. Hier setzt die Rechtsprechung der Finanzverwaltung allerdings Grenzen: Eine Schätzung scheidet nach allgemeinen Grundsätzen aus, wenn die durch die Fehler der Buchführung verursachten Unklarheiten und Zweifel durch anderweitige zumutbare Ermittlungen beseitigt werden können.

Hinweis:

Der formellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung kommt in der Praxis also eine große Bedeutung zu. Auch wenn die Möglichkeiten der Gewinnschätzung für die Finanzverwaltung eingeschränkt sind, sollten derartige Diskussionen tunlichst vermieden werden, damit der Stpfl. nicht in eine Defensivposition gedrängt wird.

Aus diesem Grunde sollten die individuellen Abläufe im Betrieb regelmäßig aufgenommen und daraufhin überprüft werden, ob diese den formellen Anforderungen der Finanzverwaltung genügen. Diese Empfehlung für die Praxis gilt ungeachtet der Tatsache, dass es in der Literatur durchaus umstritten ist, welchen Stellenwert den GoBD zukommt, da es sich im Grundsatz nur um eine Äußerung der Finanzverwaltung handelt.

3 Wichtige Vorgaben nach den GoBD

a) Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Die Buchhaltung muss nach den gesetzlichen Vorgaben so beschaffen sein, dass „sich ein sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die gebuchten Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens verschaffen kann“. Dabei müssen sich die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Nur wenn diese Kriterien erfüllt sind, ist die Buchführung ordnungsgemäß. Sämtliche Geschäftsvorfälle müssen progressiv und retrograd prüfbar sein:

- Die **progressive Prüfung** beginnt beim Beleg, geht über die Grundaufzeichnungen zu den Konten und schließlich zur Bilanz/Gewinn- und Verlustrechnung bzw. zur Steueranmeldung/Steuererklärung und
- die **retrograde Prüfung** verläuft umgekehrt.

b) Zeitnahe Erfassung von Geschäftsvorfällen

Jeder Geschäftsvorfall ist zeitnah, d.h. möglichst unmittelbar nach seiner Entstehung in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) müssen die Geschäftsvorfälle grundsätzlich laufend gebucht werden (Journal). Konkretisiert wird dies von der Finanzverwaltung wie folgt:

- Eine Erfassung von unbaren Geschäftsvorfällen innerhalb von zehn Tagen ist unbedenklich.
- Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen täglich festgehalten werden.
- Es ist nicht zu beanstanden, wenn Waren- und Kostenrechnungen, die innerhalb von acht Tagen nach Rechnungseingang oder innerhalb der ihrem gewöhnlichen Durchlauf durch den Betrieb entsprechenden Zeit beglichen werden, kontokorrentmäßig nicht (z.B. Geschäftsfreundebuch, Personenkonten) erfasst werden.

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 wird dies von der Finanzverwaltung unter folgenden Voraussetzungen akzeptiert:

- Die Erfassung der unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats erfolgt bis zum Ablauf des folgenden Monats in den Büchern 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 Kassen-, Warenwirtschafts- oder Fakturierungssystemen etc.

Hinweis:

Soweit zwischen dem Buchungsvorfall und der Verbuchung eine gewisse Zeit vergeht, muss durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt werden, dass die Geschäftsvorfälle vollständig und richtig erfasst werden. Dies betrifft dann insbesondere die Sicherung der Belege. Vorsorge kann z.B. getroffen werden durch elektronische Belegsicherung unmittelbar nach Eingang oder Entstehung mittels DV-System.

c) Anforderungen an Buchungsbelege

Unabdingbares Grundprinzip einer ordnungsgemäßen Buchführung ist das **Belegprinzip**. Jedem Geschäftsvorfall muss ein Beleg zu Grunde liegen. Als Beleg kann z.B. eine Ein- oder Ausgangsrechnung oder ein Bankauszug dienen. Ausreichend sind aber auch selbst erstellte

Belege („Eigenbeleg“), wenn diese einen Nachweis des Geschäftsvorfalles erlauben, wie z.B. Entnahmebelege, AfA-Belege o.ä.

Belege müssen nach Ansicht der Finanzverwaltung folgenden Inhalt haben:

Bezeichnung	Begründung
Eindeutige Belegnummer (z.B. Index, Paginiernummer, Dokumenten-ID, fortlaufende Rechnungsausgangsnummer)	Angabe zwingend Kriterium für Vollständigkeitskontrolle (Belegsicherung) Sofern die Fremdbelegnummer eine eindeutige Zuordnung zulässt, kann auch diese verwendet werden.
Belegaussteller und -empfänger	Soweit dies zu den branchenüblichen Mindestaufzeichnungspflichten gehört und keine Aufzeichnungserleichterungen bestehen
Betrag bzw. Mengen- oder Wertangaben, aus denen sich der zu buchende Betrag ergibt	Angabe zwingend
Währungsangabe und Wechselkurs bei Fremdwährung	Ermittlung des Buchungsbetrags
Hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles	
Belegdatum	Angabe zwingend. Evtl. zusätzliche Erfassung der Belegzeit bei umfangreichem Beleganfall erforderlich
Verantwortlicher Aussteller, soweit vorhanden	z.B. Bediener der Kasse

Hinweis I:

Für umsatzsteuerrechtliche Zwecke können weitere Angaben erforderlich sein.

Hinweis II:

Bei elektronischen Belegen wird die Kontierung durch die Verbindung mit dem Datensatz oder durch eine elektronische Verknüpfung (z.B. eindeutiger Index, Barcode) erreicht. Andernfalls muss durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt werden, dass Geschäftsvorfälle auch ohne Angaben auf den Belegen in angemessener Zeit nachvollziehbar und nachprüfbar sind.

d) Erfassung steuerlich relevanter Vorsysteme

Nicht nur das eigentliche Buchhaltungsprogramm steht im Fokus bei der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit. Vielmehr unterliegen alle Vor- und Nebensysteme hinsichtlich der Beurteilung der ordnungsgemäßen Buchführung den gleichen Anforderungen wie die Hauptsysteme, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Betroffen sind insbesondere solche Systeme, die Daten liefern, die in steuerlich relevante Vorgänge einfließen.

Zu den Vor- und Nebensystemen können z.B. gehören die Anlagenbuchhaltung, die Lohnbuchhaltung, Kassen bzw. Registrier- und PC-Kassensysteme, Warenwirtschaftssysteme, Fakturierungssysteme, Kostenrechnungen, Zahlungsverkehrssysteme, Waagen, Taxameter, Zeiterfassungssysteme, Dokumenten-Management-Systeme, Archive, elektronische Fahrtenbücher. Eine Abgrenzung kann nur im Einzelfall erfolgen.

Von besonderer Bedeutung sind Branchenlösungen, z.B. zur Auftragskalkulation, Materialwirtschaft, Zeiterfassung oder Rechnungserstellung. Solche Systeme werden z.B. bei Handwerksbetrieben, aber auch bei Buchhandlungen oder Apotheken oft eingesetzt.

Hinweis:

Im Einzelfall ist sorgfältig zu prüfen, welches Vor- oder Nachsystem steuerrelevante Daten liefert und daher für dieses auch die GoBD zu beachten sind.

Wird ein Vor- oder Nachsystem als steuerrelevant eingestuft, so muss dieses insbesondere revisionssicher sein und für dieses muss eine Verfahrensdokumentation vorgehalten werden. Revisionssicher bedeutet

insbesondere, dass Daten unveränderbar abgespeichert werden bzw. vorgenommene Änderungen zu protokollieren sind. So ist es z.B. unzulässig, wenn in einem Programm zur Rechnungsschreibung erzeugte Rechnungen gelöscht oder nachträglich verändert werden können.

Hinweis:

In der Praxis ist dies bei eingesetzten Lösungen vielfach nicht erfüllt. Für den Einzelfall sollte zunächst eine Bestandsaufnahme der eingesetzten Programme erfolgen. Insbesondere bei Neuanschaffungen sollte auf eine ausreichende Dokumentation des Programms und eine Bestätigung der GoBD-Konformität geachtet werden. Bei im Einsatz befindlichen Systemen ist sorgfältig zu prüfen, welche Maßnahmen zu ergreifen sind.

e) Aufbewahrung

In der Praxis ergeben sich vielfach Fragen hinsichtlich der Aufbewahrung von elektronischen Dokumenten. Grundsätzlich gilt bei aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen, die im Unternehmen entstanden oder dort eingegangen sind, dass diese auch in der jeweiligen elektronischen Form aufzubewahren sind und vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht werden dürfen. Die Dokumente dürfen daher 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 oder eingescannte Papierbelege). Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufbewahrung im Produktivsystem oder durch Auslagerung in ein anderes DV-System erfolgt. Unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten ist es nicht zu beanstanden, wenn der Stpfl. elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe nur in Papierform aufbewahrt.

Werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch erfasst (scannen), ist das Scanergebnis so aufzubewahren, dass die Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird.

Hinweis:

Erfolgt eine elektronische Erfassung von Papierdokumenten (Scanvorgang), so gelten besondere Verfahrensvorschriften. Insbesondere muss eine Verfahrensdokumentation für den Scanvorgang vorhanden sein. Das Archivierungssystem sollte einer Systemprüfung unterworfen worden sein, um sicherzustellen, dass es sich um ein revisionssicheres System handelt.

Nach dem Einscannen dürfen Papierdokumente vernichtet werden, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind. Der Stpfl. muss entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleibt, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen.

Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden (z.B. Rechnungen oder Kontoauszüge im PDF- oder Bildformat). Eine Umwandlung in ein anderes Format (z.B. MSG in PDF) ist dann zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltlichen Veränderungen vorgenommen werden.

Hinweis:

Dies bedeutet, dass alle elektronisch empfangenen Eingangsbelege auch in elektronischer Form revisionssicher abgespeichert werden müssen. Betroffen sind z.B. Rechnungen bei Onlinebestellungen, online gebuchte Fahrkarten, als PDF-Datei erhaltene Kontoauszüge oder Excel-Dateien über Reisekostenabrechnungen. Ein Ausdrucken und Weiterverarbeiten als Papierbeleg erfüllt diese Anforderungen nicht. Im Grundsatz kann die revisionssichere (also vor Veränderungen geschützte bzw. Veränderungen dokumentierende Aufbewahrung) nur mit dem Einsatz eines Dokumenten-Managementsystems erreicht werden.

4 Verfahrensdokumentation

a) Bestandteile einer Verfahrensdokumentation

Kern der GoBD ist das Erfordernis einer Verfahrensdokumentation. Diese muss den im Unternehmen gewählten Prozess im Bereich der Buchführung erläutern, um dem Buchführungsgrundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit gerecht zu werden. Im

Grundsatz müssen der Weg und die Verarbeitung der Belege von deren Entstehung bis hin zu einem eventuellen Aufruf durch einen Betriebsprüfer dargestellt werden. Die Verfahrensdokumentation besteht im Grundsatz aus folgenden Teilen:

1. **allgemeine Beschreibung** des Unternehmens und der Geschäftsprozesse;
2. **Anwenderdokumentation:** Beschreibung der fachlichen Prozesse, wie insbesondere Datenerfassung, Prüfung, Abstimmung, Ausgabe sowie eine Liste der Daten- und Dokumentenbestände einschließlich der Aufbewahrungsregeln und -fristen. Weitere Inhalte bilden Schnittstellenbeschreibungen, Regeln für den Datenaustausch sowie Organisationsanweisungen und Benutzerhandbücher;
3. **technische Systemdokumentation:** Beschreibung der eingesetzten Software und Hardware, sowie der Schnittstellen. Diese Informationen können in der Regel vom Hersteller der Software beschafft werden;
4. **Betriebsdokumentation:** Beschreibung der technischen Betriebsprozesse und Beschreibungen zur Datensicherheit, zum Berechtigungskonzept einschließlich Benutzerverwaltung, zum Zugriffs- und Zugangsschutz.

Da sich sowohl Geschäftsprozesse an sich als auch die dafür eingesetzten IT-Applikationen über den Zeitablauf ändern, muss die Verfahrensbeschreibung neben den aktuellen auch die historischen Verfahrensinhalte für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweisen und dem in der Praxis eingesetzten Prozess entsprechen. Dies bedeutet, dass auch frühere Versionen der Verfahrensdokumentation über den Aufbewahrungszeitraum von zehn Jahren vorzuhalten sind.

Hinweis:

Mittels der Verfahrensdokumentation soll also der Betriebsprüfer einen detaillierten Überblick über die Betriebsabläufe erhalten, um auf dieser Basis die steuerrelevanten Systeme verstehen und prüfen zu können. In der Verfahrensdokumentation sollte möglichst oft auf die GoBD Bezug genommen bzw. diese unmittelbar aufgegriffen werden. Dies dürfte der Finanzverwaltung die Prüfung der Verfahrensdokumentation erleichtern.

b) Ausgestaltung nach Größe und Komplexität des Betriebs

Die inhaltliche Ausgestaltung und der Umfang der Verfahrensdokumentation müssen sich an der Größe und der Komplexität des Betriebs ausrichten. Es sollte in zwei Schritten vorgegangen werden:

- In einem ersten Schritt sollten alle relevanten Systeme aufgelistet und die entsprechenden Programmdokumentationen bzw. Bedienungsanleitungen zusammengetragen werden.
- Darauf aufbauend kann in einem zweiten Schritt der Ablauf der Belegverarbeitung und Buchhaltung im konkreten Unternehmen beschrieben werden.

Dabei ist stets auch zu erfassen, ob die Bearbeitungsschritte im Unternehmen selbst erfolgen oder auf einen Dritten, wie z.B. einen Steuerberater ausgelagert sind. Gerade bei kleinen Betrieben sind im Betrieb selbst oft nur Vorsysteme, wie Auftragskalkulation, Leistungserfassung und Rechnungsschreibung sowie der Belegeingang vorhanden, wohingegen die eigentliche Buchhaltung und die Erstellung der Steueranmeldungen und Steuererklärungen auf den Steuerberater ausgelagert sind. In diesen Fällen reichen für die individuelle Verfahrensdokumentation im Unternehmen die Darstellung der Vorsysteme und des Belegeingangs sowie die Beschreibung der Schnittstelle zum Steuerberatungsbüro (Form und Ablauf der Belegweitergabe). Die Verfahrensdokumentation für die Buchhaltungssoftware hält dann der Steuerberater vor.

c) Beschreibung der Belegablage

Eines der Kernstücke der Buchführung sind die Belege. Daher muss die Belegablage so organisiert sein, dass alle handels- und steuerrechtlichen Anforderungen erfüllt werden. Für den konkreten Fall sind der gesamte Belegfluss von der Belegentstehung bzw. vom Belegeingang und dessen Identifikation über die geordnete und sichere Ablage bis hin zur Vernichtung nach Ablauf der Aufbewahrungsfristen als Teil der Verfahrensdokumentation zu definieren und zu beschreiben. Sinnvollerweise wird dabei differenziert nach der Form der Belege und zwar Belege, die

- originär in Papierform vorliegen bzw. empfangen werden,
- originär in Papierform vorliegen bzw. empfangen werden und dann aber eingescannt (digitalisiert) werden und
- solchen, die originär in digitaler Form vorliegen bzw. empfangen werden.

Für diese Prozessbeschreibung können folgende Fragen hilfreich sein:

- Wie sind der Belegeingang und die Belegidentifikation organisiert?
- Wie wird die Vollständigkeit der gesammelten Belege sichergestellt?
- Nach welchem Ordnungssystem und an welchem Ort werden die Belege abgelegt?
- Wie ist das evtl. Nebeneinander von konventionellen Papierbelegen und originär digitalen Belegen organisiert?
- Wie ist der Ablageort (z.B. konventioneller Ordner oder IT-gestütztes Archivsystem) vor Zugriffen Unbefugter und vor Verlust geschützt?
- Wer darf auf den Ablageort zugreifen und Belege einsortieren?
- In welchen Abständen und auf welchem Weg erhält die buchführende Stelle (z.B. unternehmensinterne Buchführung oder Steuerberatungskanzlei) die Belege?
- Wie wird sichergestellt, dass alle betroffenen Personen die oben genannten Aspekte kennen und beachten?
- Wie wird sichergestellt, dass die Belege nicht vor Ablauf der Aufbewahrungsfristen vernichtet werden?

d) Verfahrensdokumentation beim Einsatz elektronischer Kassensysteme

Seit 2017 dürfen nur noch solche elektronische Registrierkassen verwendet werden, die eine komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten – insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten (z.B. Artikelpreisänderungen; Nutzerkennung) – ermöglichen. Diese Informationen des Kassensystems müssen vollständig und unveränderbar in digitaler Form aufbewahrt werden.

Hinweis:

Bei Umstellung auf ein neues System wird empfohlen, die „Alt-Kasse“ weiterhin aufzubewahren, damit die bisherigen Daten lesbar gemacht werden können.

Zur eingesetzten Registrierkasse bzw. zum Kassensystem müssen Handbücher, Programmierungsunterlagen bzw. Protokolle nachträglicher Programmänderungen vorhanden sein. Fehlen diese Dokumente, so soll dies nach der Rechtsprechung einen schweren formellen Mangel der Buchführung darstellen. Des Weiteren muss in der Verfahrensdokumentation der Betriebsablauf im Hinblick auf das eingesetzte Kassensystem beschrieben werden.

Bei bargeldintensiven Betrieben ist zu beachten, dass das eingesetzte Kassensystem seit dem 1.1.2018 von der Finanzverwaltung im Rahmen einer unangekündigten Kassen-Nachschau, also unabhängig von einer steuerlichen Außenprüfung geprüft werden kann. Allein vor diesem Hintergrund muss die Verfahrensdokumentation zum Einsatz der Registrierkasse vorgehalten werden. Konkret muss diese insbesondere umfassen:

- Beschreibung der eingesetzten Kassen und Kassensysteme,
- Protokolle über Einsatzorte und -zeiträume der Registrierkassen,
- Bedienungsanleitung/Benutzerhandbuch,
- Programmieranleitungen,
- Einrichtungsprotokolle,
- Arbeitsanweisungen,
- Beschreibung der Kontrollmechanismen,

- Beschreibung der Archivierungsfunktionen.