

Neues BMF-Schreiben zur elektronischen Buchführung veröffentlicht

Nach mehreren Entwürfen hat das BMF am 14.11.2014 das finale Schreiben zu den „Grundsätzen der ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD9)“ veröffentlicht (IV A 4 – S 0316/13/10003). Das neue Schreiben regelt die Anwendung der „Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung“ (GoB) im Umfeld der EDV-gestützten Buchhaltungs- und Datenverarbeitungssysteme. Nach über 19 Jahren löst es das Schreiben über die „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)“ vom 07.11.1995 – IV A 8 – S 0316 – 52/95 (BStBl I 1995, 738) ab. Zeitgleich sind auch die „Ergänzenden Informationen zur Datenträgerüberlassung“ veröffentlicht worden.

Nach § 140 AO sind außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten mit Bedeutung für die Besteuerung auch für das Steuerrecht zu erfüllen. Weitere Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten können sich aus rechtsformspezifischen (z.B. AktG, GmbHG) oder branchenspezifischen Regelungen (z. B. GewO, EichO) ergeben. Nach § 146 Abs. 5 AO können Bücher und sonstige erforderliche Aufzeichnungen auch auf Datenträgern geführt werden, soweit die GoB eingehalten werden.

Umfang der aufzubewahrenden Daten

Neben außersteuerlichen und steuerlichen Büchern sowie entsprechenden Aufzeichnungen zu Geschäftsvorfällen sind auch alle Unterlagen aufzubewahren, die für das Verständnis und die Überprüfung der gesetzlichen Aufzeichnungen von Bedeutung sind. Hierzu zählen auch Dokumente, die belegen, dass Aufzeichnungspflichten umgesetzt und überwacht worden sind. Zu diesen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen können z.B. auch Unterlagen zur Kostenrechnung und Kalkulation, etwa für Verrechnungspreiszwecke, zählen. Das BMF-Schreiben definiert die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen nicht abschließend. Entsprechende Abläufe in Unternehmen sind zu unterschiedlich und speziell, um einen abschließenden Katalog der aufzuzeichnenden Unterlagen herausgeben zu können.

GoB und elektronische Aufzeichnungen

Die GoB sind ein unbestimmter Rechtsbegriff, der durch Rechtsnormen (insbesondere §§ 238 ff. HGB), Rechtsprechung, Handelsbräuche und Standardsetter (Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee, DRSC) geprägt wird. Sowohl für analoge als auch für elektronische Aufzeichnungen gelten folgende Prinzipien:

- Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit,
- Grundsatz der Wahrheit, Klarheit und der fortlaufenden Aufzeichnung in folgenden Ausprägungen: Vollständigkeit, Richtigkeit, zeitgerechte Buchung und Aufzeichnung, Ordnung und Unveränderbarkeit.

Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Für einen sachverständigen Dritten muss die Buchführung so beschaffen sein, dass er innerhalb angemessener Zeit sowohl eine sog. progressive als auch eine retrograde Prüfung der Aufzeichnungen durchführen kann. Die progressive Prüfung beginnt beim Beleg, geht über Grundbuchaufzeichnungen zu Journalen und Konten und mündet in den Steuerdeklarationen. Die retrograde Prüfung verläuft umgekehrt. Für die elektronischen Aufzeichnungen bedeutet dies insbesondere, dass auch frühere Versionen des EDV-Systems entsprechend zugänglich gemacht werden müssen.

Praxis-Tipp:

Gerade bei speziell an die betrieblichen Anforderungen angepasster Software kann die weitere Nutzbarkeit historischer Daten schwierig zu realisieren sein (Abwärtskompatibilität). Bei größeren Umstellungen sollte ggf. durch Speicher- und Konvertierungsvorgänge in andere, leicht verfügbare Formate etwaigen Zugriffsproblemen vorgebeugt werden. Im Zweifel ist sogar zu empfehlen, das Vorgängersystem weiterhin vorzuhalten.

Vollständigkeit

Grundsätzlich sind bei jedem Geschäftsvorfall sämtliche relevanten Informationen vorzuhalten (z. B. Leistung und Gegenleistung, Datum, Name des Geschäftspartners). Hierbei sind jedoch branchenspezifische Besonderheiten zu berücksichtigen. Bei Bargeschäften im Einzelhandel muss z. B. der Name des Kunden nicht zwin-

gend erfasst werden, ebenso z. B. nicht bei Taxiunternehmen oder im ÖPNV. Bei der elektronischen Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle ist sowohl durch organisatorische als auch durch technische Kontrollen eine vollständige, lückenlose Erfassung sicherzustellen. Kassensysteme, die die Erstellung von Belegen ohne entsprechende Verbuchung der Einnahmen ermöglichen, sind unzulässig.

Richtigkeit, zeitgerechte Buchung und Aufzeichnung

Die Aufzeichnungen müssen mit den tatsächlichen Vorgängen übereinstimmen. Für die zeitgerechte Erfassung gelten geschäftsvorfallabhängige Vorgaben. So sollen unbare Vorgänge innerhalb von zehn Tagen in der Buchführung abgebildet werden. Kasseneinnahmen sind nach § 146 Abs. 1 Satz 2 AO täglich zu erfassen. Wenn weitere organisatorische Vorkehrungen zur Sicherung der Unterlagen getroffen werden, kann in bestimmten Fällen auch eine periodenmäßige Erfassung zulässig sein.

Ordnung und Unveränderbarkeit

Die Ordnung der Buchführung beinhaltet eine systematische Erfassung sowie übersichtliche, eindeutige und nachvollziehbare Buchungen. Schon die Sammlung der Unterlagen muss planmäßig erfolgen. Bare und unbare Geschäftsvorfälle sollten grundsätzlich getrennt verbucht werden. Außerdem müssen elektronische Dokumente mit einem nachvollziehbaren Index versehen werden. Wichtig ist darüber hinaus eine Verfahrensdokumentation, aus der sich Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des EDV-Verfahrens schlüssig ergeben. Diese ist auf Verlangen an die Betriebsprüfung herauszugeben.

Praxis-Tipp:

Die Finanzverwaltung sieht in einer fehlenden oder ungenügenden Dokumentation zumindest dann keinen schwerwiegenden Mangel, der zur Verwerfung der Buchhaltung führt, wenn deren Nachprüfbarkeit und Nachvollziehbarkeit ansonsten nicht beeinträchtigt sind.

Bei Änderungen muss der ursprüngliche Inhalt immer feststellbar sein, § 146 Abs. 4 AO. Im Bereich der elektronischen Buchführung bedeutet dies eine lückenlose, versionsübergreifende Änderungsdokumentation.

Maschinelle Auswertbarkeit der Daten

Elektronische Buchführungs- und Aufbewahrungssysteme müssen so beschaffen sein, dass die Betriebsprüfung verschiedene Auswertungen vornehmen kann. Hierbei muss die Möglichkeit bestehen, mathematisch-technische Auswertungen sowie eine Volltextsuche durchzuführen oder eine Prüfung durch Bildschirmabfragen, Textsuche oder Verlinkungen zu veranlassen. Der Steuerpflichtige muss innerhalb der IT-Struktur Möglichkeiten schaffen, damit entsprechende Daten im Rahmen der Prüfung möglichst schnell verfügbar sind. Die Finanzbehörden erteilen keine Positivtestate für bestimmte Soft- und Hardware hinsichtlich dieser Anforderungen. Auch die Einholung verbindlicher Auskünfte ist nicht möglich. Somit kann nur auf Zertifizierungen der Anbieter oder unabhängiger Stellen zurückgegriffen werden. Die Finanzverwaltung ist allerdings an diese nicht gebunden.

Umfang und Ausübung des Datenzugriffs durch die Betriebsprüfung

Die Finanzverwaltung hat nach § 147 Abs. 6 AO das Recht, im Rahmen der Betriebsprüfung auf elektronische Daten mit Relevanz für die Besteuerung zuzugreifen. Dies umfasst insbesondere die Daten der Finanz-, der Anlage- und der Lohnbuchhaltung sowie alle Vor- und Nebensysteme, die relevante Informationen enthalten. Hierbei hat die Finanzverwaltung verschiedene Möglichkeiten, die Prüfung durchzuführen:

- **Unmittelbarer Datenzugriff (Z1):** In Form eines Nur-Lesezugriffs greift die Betriebsprüfung mittels vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellter Hard- und Software unmittelbar auf die Daten zu. Ein Onlinezugriff darf hierbei aber nicht verlangt werden. Wichtig ist, dass das EDV-System des Steuerpflichtigen entsprechende Auswertungsmöglichkeiten (z. B. Filtern und Sortieren) bietet. Eine technische Herausforderung in diesem Zusammenhang ist, den Zugriff des Prüfers auf die für ihn relevanten Informationen zu beschränken. Für die Sicherheit nicht aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtiger, personenbezogener Daten oder Daten, die dem Berufsgeheimnis unterliegen, trägt der Steuerpflichtige oder auch der Steuerberater die Verantwortung. Für versehentlich überlassene Daten besteht kein Verwertungsverbot.
- **Mittelbarer Datenzugriff (Z2):** Der Betriebsprüfer kann verlangen, dass der Steuerpflichtige selbst die Daten nach den Vorgaben der Finanzverwaltung auswertet. Anschließend wird die Prüfung dann im Rahmen eines Nur-Lesezugriffs durchgeführt. Eine Auswertung kann zwar nur anhand der vorhandenen Möglichkeiten im EDV-System verlangt werden, diese müssen aber die GoB berücksichtigen.
- **Datenträgerüberlassung (Z3):** Der Betriebsprüfer kann verlangen, dass die relevanten Daten auf einem Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Die Mitnahme dieser Datenträger aus dem Betriebsbereich des Steuerpflichtigen soll mit diesem abgestimmt werden. Der Betriebsprüfer darf selbst grundsätzlich keine Daten aus dem System des Steuerpflichtigen herausladen. Weitere Informationen zu unterstützten Formaten bei der Datenträgerüberlassung enthalten die „Ergänzenden Informationen zur Datenträgerüberlassung“ des BMF vom 14.11.2014.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Dezember 2014

10.12. Umsatzsteuer für Monatszahler

- 10.12. Lohn- und Kirchensteuer für Monatszahler
- 10.12. Einkommensteuer-Vorauszahlung, Kirchensteuer-Vorauszahlung
- 10.12. Körperschaftsteuer-Vorauszahlung