

**Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und
Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und
Unterlagen in elektronischer Form, sowie zum Datenzugriff
(GoBD)**

D i p l o m a r b e i t

**an der Hochschule Meißen (FH) und Fortbildungszentrum
Fachbereich Steuer- und Finanzverwaltung**

**vorgelegt von
Julia Leeder
aus Pirna**

Meißen, 16. März 2020

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	IV
1. Einleitung	1
2. Allgemeines zu den GoBD	2
3. Geschichte der Buchführung	3
4. Gesetzliche Grundlage für die GoBD.....	4
5. Betroffener Personenkreis.....	5
6. Definitionen	7
6.1 Geschäftsvorfälle	7
6.2 Bücher.....	7
6.3 Grundbuch	7
6.4 Aufzeichnungspflicht	7
6.5 Buchführungspflicht.....	8
7. Aufzeichnungspflichtige Vorgänge	9
7.1 Anforderungen an die Aufzeichnungen.....	9
7.1.1 Grundsatz der Vollständigkeit und Einzelaufzeichnungspflicht	9
7.1.2 Grundsatz der Richtigkeit.....	11
7.1.3 Grundsatz der zeitgerechten und fortlaufenden Buchung und Aufzeichnung...	12
7.1.4 Ordnung.....	14
7.1.5 Unveränderbarkeit.....	15
7.2 Verfahrensdokumentation	16
7.2.1 Dokumentationspflichtige Vorgänge	18
7.2.2 Internes Kontrollverfahren	19
7.3 Nicht aufzeichnungspflichtige Vorgänge.....	20
8. Arten der Dokumentation.....	21
9. Aufbewahrungspflichtige Unterlagen	22
9.1 elektronische Belege	22
9.2 Papierbelege	22
9.3 Eigenbelege	23
9.4 Handels- und Geschäftsbriefe	24
10. Unterschiede der Aufzeichnungspflichten für verschiedene Unternehmensgrößen....	26
11. Anforderungen an die Buchführung	28
12. Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit.....	29
13. Aufbewahrung und Schutz von Aufzeichnungen und Daten.....	30
14. Kontrolle durch die Finanzverwaltung	31

14.1	Zugriffsrechte der Finanzverwaltung	32
14.1.1	Unmittelbarer Datenzugriff (Z1)	32
14.1.2	Mittelbarer Datenzugriff (Z2).....	33
14.1.3	Datenträgerüberlassung (Z3)	34
15.	Folgen bei Nichteinhaltung der GoBD	35
15.1	Steuerrechtliche Folgen	35
15.2	Handelsrechtliche Folgen	36
16.	Neuerungen in den GoBD	37
16.1	Scannen von Dokumenten	37
16.2	Cloudsysteme	38
16.3	Umwandlung von elektronischen Dokumenten.....	39
16.4	Neuerungen der Verfahrensdokumentation	39
16.5	Datenzugriff bei Plattformwechsel	40
17.	Kritische Anmerkungen zu den GoBD und Ausblick.....	41
	Rechtsquellenverzeichnis	VI
	Gesetze	VI
	Urteile	VI
	Verwaltungsanweisungen	VII
	Literaturverzeichnis	VIII
	Eidesstattliche Versicherung	X

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
AO	Abgabenordnung
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AWV	Akademie für Wirtschaft und Verwaltung GmbH
bspw.	beispielsweise
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
DStV	Deutscher Steuerberaterverband e.V.
EStG	Einkommensteuergesetz
ebd.	ebenda
etc	et cetera
f	folgende
ff	fortfolgende
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GoBD	Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form, sowie zum Datenzugriff
HGB	Handelsgesetzbuch
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
Rz.	Randziffer

S.	Seite
StGB	Strafgesetzbuch
Tz.	Textziffer
UStG	Umsatzsteuergesetz
vgl.	vergleiche

1. Einleitung

Wer führt heute noch ein „amerikanisches Journal“? Oder besser gefragt, wer weiß überhaupt noch um was es sich hierbei handelt? Heutzutage wissen dies wahrscheinlich die wenigsten. Vor Computern und Internet war es üblich, die Buchhaltung in Papierform zu führen, doch mit voranschreitender Technik veränderten sich nicht nur die Abläufe in der Industrie, sondern auch die in der Buchhaltung. Belege werden seither digital und nicht mehr handschriftlich im Grundbuch erfasst und die Ablage besteht nicht zwingend aus einer Reihe von Ordnern, sondern aus modernen Speichermedien oder einer Cloud.

Dennoch bleiben manche Grundsätze wie bspw. „Keine Buchung ohne Beleg.“ bestehen, aber die Anforderungen, wie die Erfassung und Ablage zu erfolgen haben, unterliegen einem ständigen Wandel.

Ein solcher Wandel vollzieht sich auch in den GoBD, welche erst kürzlich in einer geänderten Fassung vom BMF am 28.11.2019 erlassen wurde.

Diese Diplomarbeit beschäftigt sich mit eben diesem BMF-Schreiben und soll die Neuerungen analysieren, behandelt aber auch bereits länger bestehende Punkte, da auch diese durch neue Möglichkeiten anders zu betrachten sind.

Das Hauptaugenmerk soll dabei auf den steuerrechtlichen Anforderungen im Hinblick auf die Betriebsprüfung liegen.

Wegen des begrenzten Umfangs dieser Arbeit kann jedoch nicht auf alle Punkte der GoBD eingegangen werden. Es wird daher auf folgende Punkte nicht bzw. nicht näher eingegangen:

- Anforderungen an die eingesetzte Hardware
- Systemanforderungen, insbesondere auf einzelne Anwendungen und Dateiformate

Aus Gründen der Lesbarkeit wird im Folgenden immer die männliche Form verwendet. Sämtliche Personenbezeichnungen gelten jedoch für alle Geschlechter.

2. Allgemeines zu den GoBD

Die GoBD geben darüber Auskunft, welche Kriterien von der Finanzverwaltung an eine ordnungsgemäße Buchführung gesetzt werden. Dabei spielt es keine Rolle, in welchem Format die Buchführung erstellt wurde: digital, elektronisch oder auch ganz klassisch in Papierform.

Da es sich um ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen handelt, ist es für die Finanzverwaltung bindend. Grundsätzlich sind Gerichtsbarkeiten und Steuerberater daher nicht an dieses Schreiben gebunden. Die GoBD richten sich hingegen nach der aktuellen Rechtsprechung und den geltenden gesetzlichen Normen und konkretisieren diese. Daher sind die GoBD auch für Personen außerhalb der Finanzverwaltung von Bedeutung. Hierzu zählen bspw. andere Behörden, Geschäftspartner und Institutionen wie Banken und Handelskammern, welche sich an den Geschäftsbüchern orientieren. Daher kommt einer ordnungsgemäßen Buchführung große Bedeutung zu.

Werden Aufzeichnungen in einer nicht allgemein bekannten Art und Weise geführt, kann es sein, dass der Andere von Geschäftsbeziehungen mit dem, der keine dem allgemeinen Standard entsprechenden Aufzeichnungen führt, Abstand nimmt. Dies kann stark geschäftsschädigend wirken.

Jeder Buchführungspflichtige ist somit gut beraten, seine Aufzeichnungen anhand des allgemeinen Standards, den GoBD, zu führen.

Die GoBD sind jedoch keine abschließende Aufzählung von Anforderungen an eine ordnungsgemäße Buchführung, sondern geben einen Rahmen vor, der einem Mindeststandard entspricht. So lässt sie für unterschiedliche Geschäftsmodelle und Größen von Unternehmen ausreichenden Gestaltungsspielraum, um die Aufzeichnungen an die individuellen Unternehmenseigenschaften anzupassen und dennoch dem allgemeinen Standard zu entsprechen. Hierauf wird folgend detaillierter eingegangen.

3. Geschichte der Buchführung

Das Führen von Büchern ist keine Erfindung der Neuzeit, sondern bereits seit vielen Jahrtausenden bekannt. Wann genau diese entstand, kann nicht genau gesagt werden. Bereits 9000 vor Christus soll eine erste einfache Buchführung in Mesopotamien entdeckt worden sein. Dort wurden Piktogramme entdeckt, die auf eine Buchführung hinweisen könnten.¹

Spätestens jedoch mit der Entdeckung von Tontafeln, auf welchen die Sumerer Abrechnungen für Brot und Bier 3500 vor Christus in Keilschrift eingezeichnet haben, ist der Nachweis über die Entstehung der Buchführung erbracht worden.²

Ein Grund für die Buchführung war das Eintreiben von Steuern. Um diese in zutreffender Höhe erheben zu können, musste man wissen, wie viel hergestellt und angebaut wurde.

Der Beginn der doppelten Buchführung hat wahrscheinlich im alten Ägypten 3000 vor Christus ihren Ursprung.³ Zu dieser Zeit wurde das Geld erfunden, wodurch Soll und Haben ausgeglichen werden konnten. Dies war auf Grund des bis dahin vorherrschenden Tauschhandels nicht möglich.

In Deutschland wurde die doppelte Buchführung ab 1340 nachgewiesen.⁴ Seither hat sich das Grundprinzip nicht verändert. Die Gesetzgebung zu Ansatzverboten, Wahlrechten und Zuordnungsgeboten unterlag im Laufe der Zeit einem ständigen Wandel.

Nur durch die permanente Anpassung dieser Vorgaben ist ein Ausgleich der Wirtschaftszyklen möglich, wodurch für eine stabile Wirtschaft gesorgt wird.

¹ Vgl. <https://www.sabiocity.com/wissen/rechnungswesen/202-die-geschichte-der-buchfuehrung>.

² Vgl. https://de.wikipedia.org/wiki/Buchf%C3%BChrung#cite_ref-10.

³ Vgl. <https://www.bvbc.de/baden-wuerttemberg/chronik/geschichte-der-buchhaltung/>.

⁴ Vgl. <https://www.sabiocity.com/wissen/rechnungswesen/202-die-geschichte-der-buchfuehrung>.

4. Gesetzliche Grundlage für die GoBD

Die GoBD wurden in einem Schreiben des BMF bekanntgegeben.

Dieses Schreiben selbst stellt keine gesetzliche Grundlage dar, sondern ist eine Konkretisierung der gesetzlich vorgeschriebenen Pflichten zur Führung von Büchern und der aktuellen Rechtsprechung zu den jeweiligen Unterpunkten.

Das BMF, wie auch andere Ministerien, stellen Organe der Exekutive dar, welchen es, im Gegensatz zu Bundes- und Landesregierungen, als Organen der Legislative, nicht erlaubt ist, Gesetze zu verabschieden.

Auf Grund dieser Trennung der staatlichen Gewalten ist es dem BMF nur möglich, den ihm untergeordneten Behörden Anweisungen zu erteilen.

Das BMF wird zum Erlass von bindenden Weisungen im Grundgesetz ermächtigt. In Art. 85 Abs. 3 GG ist geregelt, dass die Landesbehörden (Landesämter bzw. Landesdirektionen für Steuern und Finanzen) den Weisungen der zuständigen obersten Bundesbehörden unterstehen. Diese Landesbehörden geben ihrerseits diese Weisungen an die Finanzämter weiter. Gemäß Art. 85 Abs. 3 Satz 3 GG besteht für sie die Pflicht, dafür zu sorgen, dass diese Weisungen auch angewendet werden.

Dies kann jedoch durchaus kritisch beurteilt werden, da so den untergeordneten Behörden die Auslegung von Gesetzen konkret vorgegeben wird. Ein vom Gesetzgeber vorgegebener Handlungsspielraum wird damit bewusst genauer definiert. Eine von den GoBD abweichende Meinung von Steuerpflichtigen, Steuerberatern, aber auch Mitarbeitern der Finanzbehörde, kann somit schwerer umgesetzt werden. Dies kann trotz einer dem Gesetz entsprechenden Auffassung in einem Interessenkonflikt münden, welcher vor Gericht verhandelt werden muss.

Für viele bedeutet jedoch eine Konkretisierung von Gesetzen keine Einschränkung, sondern einen willkommenen Leitfaden.

Für die öffentliche Außenwirkung ist es zu begrüßen, wenn eine einheitliche Auslegung der Gesetze vertreten wird. Dies gibt Firmen mehr Sicherheit bei der Einhaltung der Gesetze in der täglichen Arbeit und somit auch Planungssicherheit.

In jedem Falle ist die Einhaltung der Gesetze garantiert, auch wenn dies ggf. eines längeren Weges und einer gerichtlichen Entscheidung bedarf. Am Ende dieses Prozesses ist es durchaus im Rahmen des Möglichen, dass auch eine anderslautende Entscheidung als die bisher vorherrschende Meinung gefällt wird, welche dann in das bisher bestehende Schreiben des BMF aufgenommen wird.

5. Betroffener Personenkreis

Wie bereits zuvor erwähnt, sind zwar Gewerbetreibende nicht an die GoBD gebunden, jedoch ist zu klären, auf welche Fälle die Finanzverwaltung dieses Schreiben des BMF anwendet.

Die GoBD selbst besitzen keinen Unterpunkt in dem sie den betroffenen Personenkreis aufführen. Sie gehen jedoch nur auf die Personen ein, die gesetzlich dazu verpflichtet sind, Bücher zu führen. Diese Pflicht kann sich zum einen aus handelsrechtlichen Vorschriften ergeben, als auch aus steuerrechtlichen Vorschriften, wie der Abgabenordnung.⁵

Handelsrechtlich sind nur Kaufleute im Sinne der § 1 ff HGB zum Führen von Büchern im Sinne der § 238ff HGB verpflichtet. Als solche Kaufleute gelten GmbHs, AGs, im Handelsregister eingetragene Kaufleute und die im HGB genannte Personenvereinigungen. Sie sind auf Grund des § 238 HGB dazu verpflichtet, ordnungsgemäße Bücher zu führen und nach § 243 HGB einen Jahresabschluss nach den GoB aufzustellen.

Abgabenrechtlich werden gewerbliche Unternehmer von den Finanzbehörden zur Buchführung aufgefordert, wenn sie die Grenzen des § 141 Abs. 1 AO überschreiten. Die Buchführungspflicht beginnt in solchen Fällen mit dem Jahr, welches auf die Bekanntgabe der Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht durch die Finanzbehörde folgt.⁶

Die genannten buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden beziehen sich jedoch nicht nur auf im Inland ansässige Unternehmer. Sollte ein im Ausland ansässiges Unternehmen im Inland eine Betriebsstätte begründen und ist der Unternehmer bereits im Ausland buchführungspflichtig, so gilt für ihn auch im Inland die Pflicht, Bücher zu führen. Dadurch hat auch er die GoBD für die im Inland belegene Betriebsstätte zu beachten. Diese Pflicht ergibt sich aus § 140 AO, worin festgelegt ist, dass sich die Buchführungspflicht auch aus anderen Gesetzen ergeben kann. Dabei wird keine Beschränkung auf das inländische Recht gemacht.⁷

⁵ Vgl. Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 158. Lieferung 10.2019, § 145 AO Rz. 5.

⁶ Vgl. § 141 Abs. 2 Satz 1 AO.

⁷ Vgl. BMF Schreiben vom 16.05.2011, IV C 3, S 2300/08/10014, Rz. 3 und AEAO zu § 140 AO.

Zuletzt sind noch die gewerblichen Unternehmer zu nennen, welche freiwillig ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG ermitteln. Ihre Verpflichtung, ordnungsgemäße Bücher zu führen, resultiert aus § 5 Abs. 1 EStG. Da in § 5 EStG jedoch Selbständige und Land- und Forstwirte nicht genannt werden, sind auf diese die GoBD nicht anzuwenden.

Gewerbetreibende, die nach der Abgabenordnung verpflichtet wurden, Bücher zu führen, und Gewerbetreibende, die freiwillig Bücher führen, müssen jedoch nicht zwingend auch nach handelsrechtlichen Vorschriften dazu verpflichtet sein, Bücher zu führen. In der Regel wird auf Grund der Art und des Umfanges des Unternehmens ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb vorhanden sein⁸, wodurch die Kaufmannseigenschaft vorliegt, jedoch kann unter Umständen auch eine Befreiung von der Buchführungspflicht nach § 241a HGB bestehen. Diese Vorschrift greift, wenn in zwei aufeinanderfolgenden Jahren jeweils weniger als 600.000 € Umsatzerlöse und jeweils weniger als 60.000 € Jahresüberschuss erzielt wurden.

Steuerrechtlich gelten in jedem Falle die allgemeinen Anforderungen an die Buchführung und Aufzeichnungspflichten i.S.d. § 145 AO. Dadurch unterliegen sie den gleichen Pflichten, die auch ein Kaufmann zu erfüllen hat.

Alle anderen Gewerbetreibenden und Selbständigen sind nur dazu verpflichtet, ihren Gewinn nach § 3 Abs. 4 EStG zu ermitteln. Für sie gelten die Mitwirkungs- und Aufbewahrungspflichten gem. §§ 90, 147 AO, an welche auch Kaufleute gebunden sind.

⁸ Vgl. § 1 Abs. 2 HGB.

6. Definitionen

6.1 Geschäftsvorfälle

Unter Geschäftsvorfällen werden alle rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgänge innerhalb eines bestimmten Zeitabschnittes verstanden, die sich auf den Gewinn bzw. Verlust oder die Vermögenszusammensetzung eines Unternehmens auswirken.⁹

Hierzu gehören bspw. der Kauf und Verkauf von Waren und Anlagevermögen, sowie Entnahmen und Einlagen von Geld und Wirtschaftsgütern.

6.2 Bücher

Der Begriff „Bücher“ ist unabhängig von dem äußeren Erscheinungsbild.¹⁰ Vielmehr sind damit die Medien gemeint, auf denen die Aufzeichnungen geführt werden. Im jeweiligen Kontext können darunter auch die Aufzeichnungen selbst verstanden werden, in denen alle Handelsgeschäfte und die Lage des Vermögens ersichtlich sind.¹¹

6.3 Grundbuch

Das Grundbuch kann in elektronischer Form oder Papierform geführt werden. Hier erfolgt die erste Erfassung aller Geschäftsvorfälle, um die Belegsicherung zu gewährleisten. Die Erfassung hat dabei einzeln, vollständig, zeitgerecht, geordnet und richtig zu erfolgen.¹² Dabei gilt der Grundsatz „Keine Buchung ohne Beleg“.¹³

6.4 Aufzeichnungspflicht

Die Aufzeichnungspflicht ergibt sich aus den §§ 90 Abs. 3, 141 bis 144 AO. Darin werden gewerbliche Unternehmer dazu verpflichtet, alle Geschäftsvorfälle zu dokumentieren.

Aufzeichnungen sind alle dauerhaft erfassten Erklärungen über Geschäftsvorfälle in Schriftform oder auf einem Medium mit Schriftersatzfunktion.¹⁴

Die Aufzeichnungspflicht besteht darin, alle Unterlagen wie Geschäftsbriefe und Rechnungen, Erklärungen, Datenträger und ähnliches, in der gesetzlich

⁹ Vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4, S 0316/19/10003 :001, Rz. 16.

¹⁰ Vgl. ebd. Rz. 14.

¹¹ Vgl. ebd. Rz. 15.

¹² Vgl. ebd. Rz. 82ff.

¹³ Vgl. BFH-Urteil vom 24.06.1997, VIII R 9/96, BStBl II 1998 S. 51.

¹⁴ Vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4, S 0316/19/10003 :001, Rz. 12.

vorgeschriebenen Form zu erstellen und vorzuhalten, so dass alle für die Besteuerung erheblichen Tatsachen daraus vollständig und wahrheitsgemäß hervorgehen.¹⁵

Welche Vorgänge aufzeichnungspflichtig sind, wird unter dem Punkt "7. Aufzeichnungspflichtige Vorgänge" erläutert und auf die Form in dem Abschnitt "9. Aufbewahrungspflichtige Unterlagen" eingegangen.

Insbesondere wird darin festgeschrieben, welche Aufzeichnungen über den Wareneingang¹⁶ und den Wareneingang¹⁷ geführt werden müssen. Diese beiden Punkte für sich wären jedoch nicht ausreichend, um die Besteuerung zutreffend durchführen zu können. In der Gewinn- und Verlustrechnung sind neben den Ausgaben für Waren und den eingenommenen Verkaufserlöses noch Aufwendungen für Rückstellungen, Steuern, Abschreibungen und ähnliches zu berücksichtigen.

Für eine eventuelle Prüfung ist es auch von Bedeutung, nachvollziehen zu können, wie Preise kalkuliert werden (siehe hierzu auch "14. Kontrolle durch die Finanzverwaltung") oder aus welchen Gründen Geschäfte rückabgewickelt wurden.

6.5 Buchführungspflicht

Die gesetzliche Pflicht, Bücher zu führen, ergibt sich für gewerbliche Unternehmer aus § 140 AO und aus den handelsrechtlichen Vorschriften, welche bereits unter "5. Betroffener Personenkreis" aufgeführt wurden.

Die Buchführungspflicht baut auf der Aufzeichnungspflicht auf und beinhaltet die Vorgabe, wie die Aufzeichnungen abzulegen, dokumentieren und letztlich auch in die Bücher einzuarbeiten sind. Sie beinhaltet die Pflicht, regelmäßige Abschlüsse auf der Grundlage jährlicher Bestandsaufnahmen zu machen und darin die Lage des Vermögens und die abgeschlossenen Handelsgeschäfte zu dokumentieren.¹⁸ Die Lage des Vermögens wird dabei mittels der Bilanz und des Inventars¹⁹ dargestellt. Bei Handelsgeschäften erfolgt dagegen die Darstellung durch die Gewinn- und Verlustrechnung.

Diese Aufstellungen können jedoch nicht ohne entsprechende Aufzeichnungen erfolgen. Die Aufzeichnungen bilden somit die Grundlage der Buchführung.

¹⁵ Vgl. § 90 Abs. 1 AO.

¹⁶ Vgl. § 143 AO.

¹⁷ Vgl. § 144 AO.

¹⁸ Vgl. § 238 Abs. 1 HGB.

¹⁹ Vgl. § 240 HGB.

7. Aufzeichnungspflichtige Vorgänge

7.1 Anforderungen an die Aufzeichnungen

Nachdem geklärt wurde, für welchen Personenkreis die GoBD anwendbar sind, gilt es zu klären, welche Vorgänge von ihnen erfasst werden und welche Anforderungen hierbei zu beachten sind.

In den GoBD wird gefordert, dass alle Vorgänge einzeln, wahrheitsgemäß, zeitnah und fortlaufend aufgezeichnet werden müssen²⁰ und zwar so, dass sie im Nachhinein nicht mehr veränderbar sind.²¹ Sie müssen so erfasst werden, dass sie jederzeit nachgeprüft und nachvollzogen werden können.

Diese Grundsätze gelten für die gesamte Zeit, in der die Aufzeichnungen aufbewahrt werden müssen²² und sollen in den folgenden Unterpunkten näher analysiert werden.

Dabei wird keine Unterscheidung zwischen elektronischen und Aufzeichnungen in Papierform gemacht.²³ Es ist somit trotz der voranschreitenden Technik zulässig, ein amerikanisches Journal zu führen. Das Führen von Büchern in Papierform dürfte in der heutigen Zeit jedoch eine untergeordnete Rolle spielen. Es wird daher im weiteren Verlauf nur auf die elektronische Buchführung eingegangen und nicht auf die in Papierform.

7.1.1 Grundsatz der Vollständigkeit und Einzelaufzeichnungspflicht

In den GoBD gilt das Prinzip der Vollständigkeit und die Einzelaufzeichnungspflicht. Das bedeutet, dass jeder einzelne Geschäftsvorfall aufgezeichnet und somit separat erfasst werden muss.²⁴ Eine lückenlose Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle wird vorausgesetzt, da stattgefundenen Geschäftsvorfälle nicht nicht aufgezeichnet werden dürfen. Es muss daher der Verkauf eines jeden Brötchens in einer Bäckerei oder eines jeden Bieres auf einem Dorffest erfasst werden. Von der Einzelaufzeichnungspflicht ist nur abzusehen, wenn es nicht zumutbar ist, jeden Geschäftsvorfall einzeln zu dokumentieren.

²⁰ Vgl. § 238 HGB.

²¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4, S 0316/19/10003 :001, Rz. 26.

²² Vgl. ebd. Rz. 27.

²³ Vgl. ebd. Rz. 22.

²⁴ Vgl. ebd. Rz 36.

In solchen Fällen greift die Erleichterung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach § 146 Abs. 1 Satz 3 AO, welche ohne einen Antrag beim Finanzamt in Anspruch genommen werden kann. Diese Vorschrift greift, soweit Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen verkauft werden. Voraussetzung ist, dass es aus praktischen, betriebswirtschaftlichen oder technischen Gründen nicht möglich ist, jeden Geschäftsvorfall einzeln aufzuzeichnen.²⁵ Bleiben wir bei den Beispielen Bäckerei und Dorffest. In beiden Fallgestaltungen ist es weder praktisch, noch technisch möglich, jeden Geschäftsvorfall zu dokumentieren, da eine Vielzahl von unbekanntem Personen innerhalb kurzer Zeit bedient und das Bargeld für die Waren kassiert werden muss. In der Regel wird hier mit einer offenen Ladenkasse gearbeitet. Diese übermittelt die Daten nicht direkt an das Buchhaltungsprogramm, wo jeder Verkauf sofort erfasst werden kann. Die Befreiung von der Einzelaufzeichnungspflicht greift jedoch nur, wenn kein elektronisches Aufzeichnungssystem im Sinne des § 146a AO verwendet wird.

Wann ein solches Aufzeichnungssystem verwendet werden muss und wann der Unternehmer von der Pflicht ein solches zu verwenden befreit wird, soll hier nicht weiter behandelt werden, da dies kein Kernpunkt dieser Diplomarbeit ist.

Dennoch ist der Unternehmer dazu verpflichtet, die Tageseinnahmen zutreffend zu erfassen. Dies geschieht, indem der Bestand am Ende des Geschäftstages um den Anfangsbestand gemindert wird und die Entnahmen hinzu- und die Einlagen abgerechnet werden. All dies muss auch so auf dem Z-Bon ersichtlich sein.

Werden mit den Tageeinnahmen Rechnungen beglichen müssen diese extra erfasst werden. Eine Minderung der Betriebseinnahmen um die Betriebsausgaben ist nicht zulässig.

Diese Erleichterung ist jedoch unabhängig von der Belegausgabepflicht, die seit dem 01.01.2020 gilt.

In einem Einzelhandelsunternehmen, in dem ein elektronisches Aufzeichnungssystem im Sinne des § 146a AO verwendet wird, wird zwar jeder einzelne Verkauf registriert, jedoch geschieht der Verkauf dennoch an eine große Zahl unbekannter Personen gegen Barzahlung. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die Namen der Kunden nicht erfasst werden und somit später in der Buchhaltung auch nicht ersichtlich sind. Soweit es dem Unternehmer jedoch zumutbar ist, sind durch ihn der Inhalt des Geschäfts und der Name des Vertragspartners zu erfassen.²⁶ Der Grundsatz der Vollständigkeit wird auch dann erfüllt, wenn nicht alle Datenfelder eines Datensatzes ausgefüllt

²⁵ Vgl. ebd. Rz. 39 und BFH vom 12.05.1966, IV 472/60, BStBl. III S. 371.

²⁶ Vgl. ebd. Rz. 37.

werden.²⁷ In Fällen mit einem elektronischen Aufzeichnungssystem gilt die Einzelaufzeichnungspflicht, so dass jeder Verkauf für sich erfasst werden muss.

Sicherlich werden dem Unternehmer ab und zu seine Kunden namentlich bekannt sein, dennoch ist es aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten meiner Meinung nach nicht zumutbar, diese extra zu erfassen. Auch werden so einzelne Buchungen durch die zusätzlichen Informationen gekennzeichnet, wodurch eine Prüfung beeinflusst werden könnte.

Hier soll als Beispiel eine Apotheke dienen, die elektronische Registrierkassen verwendet, welche jeden Verkauf dokumentiert. Ihr sind auf Grund der Vorlage der Rezepte die meisten Kunden namentlich bekannt. Die Apotheke ist verpflichtet, jeden einzelnen Verkauf in der Buchhaltung zu erfassen²⁸, jedoch ist sie nicht verpflichtet, den Namen eines jeden Kunden aufzuführen, da dies eine für die Besteuerung unerhebliche Tatsache darstellt. Dem Apotheker steht es sogar zu, Informationen, die ihm auf Grund dieser Tätigkeit bekannt geworden sind, zu schwärzen. Die Grundlage hierfür ist sein Auskunftsverweigerungsrecht.²⁹

So hat die Finanzverwaltung keinen Zugriff auf die vollständigen Daten.

Dieses Auskunftsverweigerungsrecht kommt jedoch nur beim Verkauf zur Geltung. Die erhaltenen Rechnungen der Lieferanten der Arzneimittel müssen ohne Schwärzungen abgelegt werden, da für diese Daten keine Schutzvorschrift greift.

Die Vollständigkeit der Aufzeichnungen umfasst neben den Ein- und Verkäufen, auch die lückenlose Erfassung jeder Entnahme und Einlage.³⁰

7.1.2 Grundsatz der Richtigkeit

Richtigkeit bedeutet, dass die Geschäftsvorfälle wahrheitsgemäß erfasst werden müssen, wie sie auch tatsächlich stattgefunden haben.³¹ Dies impliziert aber auch, dass keine Geschäftsvorfälle erfunden werden dürfen und auch die richtigen Werte nicht durch unwahre ersetzt werden dürfen.³²

Auch ist es verboten, Belege über Geschäftsvorfälle zu erstellen, welche nie stattgefunden haben oder die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind. In solchen Fällen

²⁷ Vgl. ebd. Rz. 36.

²⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 16.12.2014, X R 42/13, BFHE 248, 99, BStBl II 2015, 519, Rz. 14.

²⁹ Vgl. § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c) AO.

³⁰ Vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4, S 0316/19/10003 :001, Rz. 37.

³¹ Vgl. ebd. Rz. 44.

³² Vgl. Drüen in, Tipke/Kruse, AO/FGO, 157. Lieferung 08.2019, § 146 AO, Rz. 6.

wird der Tatbestand der Steuervergünstigung³³ verwirklicht. Hierauf wird später unter dem Punkt "15. Folgen bei Nichteinhaltung der GoBD" eingegangen.

Die doppelte Verbuchung von demselben Beleg muss vermieden werden. Dies kann bspw. mit einem Stempel oder einem Vermerk auf dem Beleg erfolgen. So ist erkennbar, dass dieser bereits in der Buchhaltung erfasst wurde.³⁴

Soweit Kontierungsvermerke auf den Belegen vorgenommen werden, fallen auch sie unter den Grundsatz der Richtigkeit. Sie müssen den richtigen Buchungssatz abbilden.³⁵

Bei einer versehentlichen falschen Kontierung ist die Korrektur nachvollziehbar darzustellen.

7.1.3 Grundsatz der zeitgerechten und fortlaufenden Buchung und Aufzeichnung

Um den Anforderungen der GoBD zu entsprechen, müssen alle Geschäftsvorfälle zeitnah erfasst werden. Wie überall, ist auch in diesem Falle die Zeit als ein relativer Begriff zu verstehen. Je nachdem, welche Art von Geschäftsvorfall vorliegt, ist ein anderer Maßstab an die zeitgerechte Erfassung anzulegen. Als Grundsatz gilt, dass zeitnahe Erfassung als Erfassung möglichst unmittelbar nach dem jeweiligen Geschäftsvorfall zu verstehen ist.³⁶ In jedem Falle muss ein zeitlicher Zusammenhang zwischen dem jeweiligen Geschäftsvorfall und dessen Erfassung bestehen³⁷. Es darf also nicht erst eine längere Zeit, wie bspw. ein Jahr, vergehen, bevor die Erfassung stattfindet.

Als Geschäftsvorfall ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung, in dem die Forderung oder Verbindlichkeit entsteht, zu verstehen und nicht erst die Begleichung der Schuld.

Einzig wenn Wirtschaftsgüter erworben und innerhalb von 8 Tagen oder entsprechend der gewöhnlichen Durchlaufzeit eines Betriebes beglichen werden, sind diese nicht erst als Verbindlichkeit zu aktivieren, sondern können direkt mit Bank, Kasse oder einem anderen entsprechenden Gegenkonto verbucht werden.³⁸

Alle Geschäftsvorfälle sind laufend in einem Grundbuch zu erfassen und nicht erst mit der Erstellung des Jahresabschlusses.

³³ Vgl. § 379 AO.

³⁴ Vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4, S 0316/19/10003 :001, Rz. 68.

³⁵ Vgl. ebd. Rz. 44.

³⁶ Vgl. ebd. Rz. 46.

³⁷ Vgl. ebd. Rz. 45 und BFH, Urteil vom 05.03.1965, VI 154/63 U, BFHE 82, 104, Rz. 8.

³⁸ Vgl. ebd. Rz. 49.

Alle Kasseneinnahmen und -ausgaben sind täglich aufzuzeichnen.³⁹ Bei unbaren Geschäften gilt es als unbedenklich, wenn zwischen dem Geschäftsvorfall und dessen Erfassung bis zu 10 Tage bestehen.⁴⁰ Diese Geschäfte sind auf Grund von Kontoauszügen, Lieferscheinen und Rechnungen nachvollziehbar.

Diese Vorschrift soll Manipulationen vorbeugen, da ansonsten Geschäfte so lange nicht verbucht werden bis sie ggf. gar nicht mehr oder als privat erfasst werden.⁴¹ Vor allem bei der Entscheidung, ob ein Wirtschaftsgut, was zu mindestens 10 % aber zu weniger als 50 % betrieblich genutzt wird, ist die Zuordnungsentscheidung zeitnah und so vorzunehmen, dass sie später leicht nachvollzogen werden kann, da davon viele weitere Buchungen, wie bspw. die Zuordnung des Erwerbs der zugehörigen Betriebsstoffe, abhängig sind.

Dieser Frist von 10 Tagen wird in Literatur und Rechtsprechung jedoch nur im Regelfall bei mittleren und großen Betrieben entsprochen. So wird die Buchführung bei kleinen Betrieben mit wenigen Geschäftsvorfällen mit Buchungsrückständen von bis zu einem Monat regelmäßig noch als ordnungsgemäß akzeptiert.⁴² Vereinzelt wurden sogar von Finanzgerichten noch längere Buchungsrückstände als ordnungsgemäß anerkannt.⁴³ Dies sollte jedoch eine streng reglementierte Ausnahme darstellen. Nur in begründeten Einzelfällen, wie bspw. bei schwerer Krankheit desjenigen, der die Bücher führt und wenn alle Geschäftsvorfälle dennoch nachvollzogen werden können und Manipulationen ausgeschlossen sind, ist die Buchführung noch als ordnungsgemäß anzuerkennen.

Gleichzeitig ist bei solch langen Zeiträumen bis zur Verbuchung sicherzustellen, dass die Unterlagen gegen Verlust geschützt sind und eine geordnete Ablage vorhanden ist. Der Unternehmer hat hier bspw. die Möglichkeit, Unterlagen über die Geschäftsvorfälle sofort abzulegen und eine fortlaufende Nummerierung vorzunehmen⁴⁴ um sicherzustellen, dass keine Unterlagen nachträglich abhandenkommen.

Ist dies gewährleistet, kann auch bei größeren Unternehmen ein Buchungsrückstand von einem Monat noch als unschädlich angesehen werden.⁴⁵ Der Unternehmer sollte sich aber bewusst sein, dass eine solche Ablage keine ordnungsgemäße Buchführung ersetzt.⁴⁶

³⁹ Vgl. ebd. Rz. 48 und § 146 Abs. 1 Satz 2 AO.

⁴⁰ Vgl. ebd. Rz. 47.

⁴¹ Vgl. Drüen in ,Tipke/Kruse, AO/FGO, 157. Lieferung 08.2019, § 146 AO, Rz. 9.

⁴² Vgl. BFH, Urteil vom 11.09.1969, IV R 106/68, BFHE 98, 148, BStBI II 1970, 307.

⁴³ Vgl. Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 29.07.1970, III 362/68.

⁴⁴ Vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4, S 0316/19/10003 :001, Rz. 67ff.

⁴⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 25.03.1992, I R 69/91, BFHE 168, 527, BStBI II 1992, 1010, Rz. 2.

⁴⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 02.10.1968, I R 8/66, BFHE 94, 319, BStBI II 1969, 157, Rz. 7f.

Bei normalen Betrieben, bei denen die Geschäftsvorfälle nicht nur in überschaubaren Größenordnungen entstehen, muss eine Buchung im Grundbuch innerhalb von 10 Tagen erfolgen.⁴⁷

Meiner Meinung nach sollten lange Abstände zwischen dem Geschäftsvorfall und dessen Erfassung so gut wie möglich vermieden werden. Der Vorwurf der Manipulation wird bei zu langen Zeiträumen immer im Raum stehen, unabhängig davon, ob diese tatsächlich stattgefunden hat oder der Unternehmer nur wegen mangelnder Organisation keine unmittelbare Erfassung vorgenommen hat. Da diese beiden Vorwürfe zum Teil nicht zu unterscheiden sind, ist es in meinen Augen richtig, einen Zeitraum von 10 Tagen zur Erfassung einzuräumen und dort eine Grenze zu ziehen.

Nur in begründeten Einzelfällen sollte hiervon abgewichen werden. Gäbe es eine solche Grenze nicht, würde diese von den sprichwörtlichen "Schwarzen Schafen" zu Lasten der ehrlichen Unternehmer wahrscheinlich ausgenutzt werden.

7.1.4 Ordnung

Unter Ordnung verstehen die GoBD das Gleiche, was im täglichen Leben darunter verstanden wird, dass alle Unterlagen so abgeheftet und alle Geschäftsvorfälle so verbucht werden, dass sie leicht gefunden und nachvollzogen werden können. Um dies zu gewährleisten, ist eine systematische Erfassung und Ablage nötig.⁴⁸

Es ist also nicht zulässig, alle Einnahmen nur auf einem einzigen Einnahmekonto zu erfassen und alle Ausgaben auf einem Ausgabenkonto. Die Einnahmen und Ausgaben müssen jeweils extra untergliedert werden in bar und unbar, umsatzsteuerbar, - frei und - steuerpflichtig.⁴⁹ Der Kontenrahmenplan bietet die Möglichkeit, eine entsprechende Verbuchung vorzunehmen. Bei Notwendigkeit können Konten extra untergliedert werden, um bspw. Vorgänge mit besonderen Geschäftspartnern besser im Auge behalten zu können. Welcher Kontenrahmenplan verwendet wird, ist unerheblich, auch ein Wechsel kann jederzeit vorgenommen werden. Dieser Wechsel muss aber in der Verfahrensdokumentation ersichtlich sein.

Die getrennte Verbuchung ist nicht nur für die GoBD wichtig, sondern auch für die Umsatzsteuervoranmeldungen und -jahreserklärungen, da dort die Umsätze nach den einzelnen Vorschriften aufzugliedern sind. Auch eine Umsatz- und Vorsteuerverprobung

⁴⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 02.10.1968, I R 8/66, BFHE 94, 319, BStBl II 1969, 157, Rz. 32.

⁴⁸ Vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4, S 0316/19/10003 :001, Rz. 53.

⁴⁹ Vgl. ebd. Rz. 55.

ist nur möglich, wenn eine getrennte Erfassung nach Steuerbarkeit und Steuersatz vorliegt.

Die Ablage sollte die Verbuchung widerspiegeln, so dass Kontrollen leicht möglich sind. Die GoBD fordern nicht, dass der Ordner, in dem sich der zugehörige Beleg befindet, bei der Verbuchung angegeben werden muss. Die Ordner selbst sollten jedoch eindeutig beschriftet werden, da sonst bei großen Mengen an Ordnern ohne Beschriftung die Übersicht verloren wird, was einer unübersichtlichen Sammlung von Belegen gleichkommt. Lose Sammlungen von Unterlagen entsprechen generell keiner ordnungsgemäßen Buchführung, da sich so kein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit einen Überblick verschaffen kann. Dabei kann es wegen der Unübersichtlichkeit leicht zum Verlust oder der Entfernung von Unterlagen kommen.⁵⁰

Wie die Belege aufzubewahren sind, geben die GoBD nicht vor, sondern nur, dass Geschäftsvorfälle leicht nachvollziehbar und identifizierbar sein müssen.⁵¹ So ist es möglich, Belege nach dem jeweiligen Geschäftspartner zu sortieren, nach Datum oder Höhe des Rechnungsbetrages. Wichtig ist nur, dass jedem Beleg der entsprechende Buchungssatz zugeordnet werden kann und umgekehrt.

7.1.5 Unveränderbarkeit

Dieser Punkt stellt Steuerberater vor Probleme, da sich Buchungen im Nachhinein von Zeit zu Zeit als falsch herausstellen und daher korrigiert werden müssen. Die GoBD sehen jedoch vor, dass Aufzeichnungen so zu führen sind, dass sie im Nachhinein nicht mehr so verändert werden dürfen, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.⁵² Es ist daher nicht zulässig, Excel als Buchhaltungsprogramm zu nutzen, da dort jederzeit Änderungen vorgenommen werden können und diese Änderungen nicht dokumentiert werden. Das verwendete Datenverarbeitungssystem muss so beschaffen sein, dass es keine Änderungen ohne eine entsprechende Kenntlichmachung zulässt.⁵³

Jede Veränderung, Überschreibung und Löschung einer Buchung oder Aufzeichnung ist so vorzunehmen, dass sie leicht nachvollzogen werden kann. In der Praxis geschieht dies in der Buchhaltung häufig mittels der Generalumkehr, indem ein Buchungssatz nochmals, nur mit umgedrehten Vorzeichen, erfasst wird und im besten Falle im Buchungstext "Generalumkehr" angegeben wird. Auch Kassensysteme,

⁵⁰ Vgl. ebd. Rz. 54.

⁵¹ Vgl. ebd. Rz. 54

⁵² Vgl. ebd. Rz. 58 und § 146 Abs. 4 AO und § 239 Abs. 3 HGB.

⁵³ Vgl. ebd. Rz. 107.

Warenwirtschaftssysteme und alle weiteren Datenverarbeitungssysteme, die unter Tz. 1.11 der GoBD fallen, müssen die Unveränderbarkeit gewährleisten.

Werden Löschungen in einer nicht nachvollziehbaren Weise vorgenommen, liegt der Verdacht der Manipulation nahe.

Um sicherzustellen, dass Daten nicht nachträglich verändert werden, hat der Unternehmer verschiedene Möglichkeiten. Er kann fälschungssichere Datenträger nutzen, Software einsetzen, die entsprechende Änderungen durch Sperren, Löscher, automatische Protokollierung und Ähnlichem verhindert und sein Unternehmen so organisieren, dass nur vertrauenswürdige Personen mit einer entsprechenden Schulung zur Vornahme von Änderungen berechtigt sind.⁵⁴

Wird im Nachgang jedoch festgestellt, dass im Hintergrund Software verwendet wurde, die unprotokollierte Änderungen ermöglicht, kann die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung angezweifelt werden.

Auch Tipp-Ex darf in Aufzeichnungen nicht verwendet werden. Muss eine Rechnung korrigiert werden, ist sie neu auszudrucken oder eine geänderte Rechnung zu erstellen.⁵⁵ Radierungen sind demzufolge ebenfalls nicht zulässig, da hier der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.

Streichungen müssen so vorgenommen werden, dass sie den genannten Anforderungen entsprechen.

7.2 Verfahrensdokumentation

Der Begriff Verfahrensdokumentation kann wortwörtlich verstanden werden, denn mit diesem Punkt wird der Unternehmer verpflichtet, bestimmte Verfahren innerhalb des Unternehmens zu dokumentieren. Dies bezieht sich auf alle elektronischen Aufzeichnungen und Verfahren im Zusammenhang mit dem Führen von Büchern und Aufzeichnungen, insbesondere auf die verwendeten Datenverarbeitungssysteme. Dabei ist es unerheblich, wo diese eingesetzt werden. Sobald aufzeichnungspflichtige Vorgänge darin erfasst werden, wie bspw. bei der Erfassung des Wareneingangs, der Verwaltung des Lagers, aber auch bei der Administration, ist eine Verfahrensdokumentation durchzuführen.

Über diese Art des Führens von Büchern und Aufzeichnungen muss sich ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit einen Überblick verschaffen

⁵⁴ Vgl. ebd. Rz. 110.

⁵⁵ Vgl. FG Köln, Beschluss vom 15.07.2014, 6 V 1134/14, Rz. 25.

können.⁵⁶ Dazu gehört auch die Nachvollziehbarkeit, welchen Weg Dokumente in einem Unternehmen gehen. Dies beginnt mit dem Posteingang und endet bei der Ablage.

Veränderungen in der Art und Weise, wie die Bücher und Aufzeichnungen geführt werden, können so leicht nachvollzogen werden.

Zur Verfahrensdokumentation gehören auch Maßnahmen, die zum Schutz des Datenverarbeitungssystems vor Veränderung, Untergang und ähnlichem ergriffen wurden, zu dokumentieren.⁵⁷

Welche Informationen diese Dokumentation enthalten muss, aber auch in welcher Form sie zu erfolgen hat, ist jedoch nicht konkret geregelt. Wie bereits in anderen Unterpunkten der GoBD, werden auch hier nur Rahmenbedingungen, jedoch keine konkreten Vorgaben, wie der Einzelfall zu dokumentieren ist und über dessen Umfang, gemacht. Die GoBD gehen bei vielen Unterpunkten darauf ein, dass eine Verfahrensdokumentation zu erfolgen hat. Es bleibt also dem Unternehmer überlassen, ob er die Schulungsunterlagen bei Updates oder Neueinführung von Programmen aufbewahrt, um Änderungen auf Nachfrage darlegen zu können oder er das entsprechende Protokoll darüber aufbewahrt. Er sollte dabei immer bedenken, dass die Unterlagen in einer Außenprüfung oder Nachschau ggf. vorgelegt werden müssen. Da die Prüfer in der Regel Ihren Wissensschwerpunkt im Steuerrecht und nicht Informationstechnik haben, müssen die Unterlagen auch für einen technischen Laien verständlich sein.

Diese offene Handhabung gibt Unternehmen Gestaltungsspielraum, welcher ausgenutzt werden kann. So ist es möglich, nur ein Minimum an Informationen vorzuhalten und die Dokumentationsarten zu wechseln, um eine Kontrolle durch die Finanzverwaltung zu erschweren, was jedoch durch diese geahndet werden kann, wenn die Nachvollziehbarkeit nicht mehr vorhanden ist.

In der Literatur wird stellenweise sogar die Meinung vertreten, dass keine Verfahrensdokumentation nötig sei und spricht somit diesem Punkt der GoBD die Berechtigung ab. Danach wäre es nicht nötig, den Aufbau, Ablauf und die Ergebnisse eines Datenverarbeitungssystems aufzubewahren oder der Finanzverwaltung zugänglich zu machen, da es keine gesetzliche Grundlage für die Verfahrensdokumentation gebe.⁵⁸ Raik Brete provoziert damit, um die Leser zu einer kritischen Auseinandersetzung mit diesem Thema zu bewegen. Als Reaktion auf diesen

⁵⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4, S 0316/19/10003 :001, Rz 151.

⁵⁷ Vgl. ebd. Rz. 106.

⁵⁸ Vgl. Brete, DStR 2019, 258-260.

Artikel äußerten sich mehrere Steuerberater. Zu ihnen zählt auch Franz Hruschka, welcher mit seinem Aufsatz eine gegenteilige Meinung vertritt. Er führt aus, dass in § 145 Abs. 1 Satz 1 AO geregelt ist, dass die Buchführung so beschaffen sein müsse, um einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle verschaffen zu können. Dazu gehöre auch der Zugang zu der Verfahrensdokumentation, weil nur so Änderungen in der Dokumentation nachvollzogen werden können.⁵⁹

Dieser Meinung schließe ich mich an, da zum Verständnis der Buchführung nicht nur die Aufzeichnung der Vorgänge, sondern auch die Art wie diese geführt werden gehört. Einzig über die Form der Verfahrensdokumentation besteht in meinen Augen Diskussionsbedarf, da die GoBD hierzu keine Vorgaben machen. Auch die Finanzbehörden haben sich hierzu in den vergangenen Jahren bedeckt gehalten.⁶⁰ So bleibt es den Unternehmen überlassen, in welchem Umfang und in welcher Form sie die Verfahrensdokumentation vornehmen. Auch welche Angaben und wie detailliert sie diese machen, bleibt ihnen überlassen. Ihnen bleibt nur die Möglichkeit, einem fachkundigen Dritten seine Aufzeichnungen zur Verfahrensdokumentation vorzulegen, um sie auf Schlüssigkeit prüfen zu lassen.

7.2.1 Dokumentationspflichtige Vorgänge

Die GoBD besitzen mit Tz.10.1 einen gesonderten Unterpunkt zur Verfahrensdokumentation, jedoch verweisen auch andere Punkte darauf, in welchen Fällen eine Dokumentation zu erfolgen hat. Darunter fallen unter anderem:

- historisch geordnete AGB, damit nachvollzogen werden kann, welche AGB bei den einzelnen Ausgangsrechnungen galten⁶¹
- das internen Kontrollsystem, so dass nachvollzogen werden kann, wann welche Maßnahmen durchgeführt wurden⁶²
- Konvertierung von Dateien und die Sicherstellung, dass keine Daten und Dokumente verloren gehen⁶³

⁵⁹ Vgl. Hruschka, DStR 2019, 260.

⁶⁰ Vgl. Alexander Vetten und Frank Gerster in NWB Nr. 51 vom 13.12.2019 - NWB XAAAH-37037, S. 3781.

⁶¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4, S 0316/19/10003 :001, Rz. 76.

⁶² Vgl. ebd. Rz. 101.

⁶³ Vgl. ebd. Rz. 135.

Diese Aufzählung sollte nicht als abschließend aufgefasst werden, da je nach Unternehmen ggf. weitere Informationen zum Verständnis der Buchführung nötig sind.

7.2.2 Internes Kontrollverfahren

Um die Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO und der GoBD sicherzustellen, hat der Unternehmer Kontrollen einzurichten, durchzuführen und zu protokollieren.⁶⁴ Zu diesem Punkt geben die GoBD verschiedene Kontrollsysteme an, die darin bestehen, Zugangs- und Zugriffsberechtigungen nur an das entsprechende Personal zu vergeben, Plausibilitätsprüfungen und vor allem regelmäßige Kontrollen durchzuführen.

Ein Organigramm kann als Übersicht dienen, um festzulegen, wem welche Berechtigungen im Unternehmen zustehen. Dies wird jedoch nur bei größeren Unternehmen genutzt, in denen Mitarbeitern nicht alle Kollegen und deren Funktion bekannt sind.

Die Kontrollen können mittels der Einrichtung des Vier-Augen-Prinzips bei der Erfassung von Geschäftsvorfällen durchgeführt werden. Dies kann an bestimmte Größen gebunden sein, aber auch völlig zufällig auftreten. Eine interne Revisionsabteilung kann ebenfalls Kontrollen durchführen und Problemfelder aufzeigen. Dies ist jedoch nur bei großen Unternehmen finanziell möglich. Bei kleineren besteht die Möglichkeit, einen externen Wirtschaftsprüfer dafür zu beauftragen. Im schlimmsten Falle zeigt eine Außenprüfung oder Nachschau der Finanzbehörde entsprechende Fehler auf.

Aber auch Checklisten und Schulungen können dabei helfen, Fehler zu vermeiden. In einer angenehmen Arbeitsatmosphäre mit einer positiven Fehlerkultur neigt Personal dazu, weniger Fehler zu machen, jedoch sollte nicht alles toleriert werden und Fehlerschwerpunkte aus dem Arbeitsablauf ggf. entfernt werden.

Da auch das Datenverarbeitungssystem selbst fehleranfällig sein kann, muss auch dieses in regelmäßigen Abständen geprüft werden. Dem Personal, welches täglich damit arbeitet, werden Fehler zuerst auffallen. Es sollte eine Möglichkeit der Fehlermeldung eingerichtet werden. Auch regelmäßige Updates mit verbesserten Kontrollmechanismen sollten durchgeführt werden.

⁶⁴ Vgl. ebd. Rz. 100.

7.3 Nicht aufzeichnungspflichtige Vorgänge

Nachdem bisher aufgeführt wurde, welche Unterlagen, Belege, Dokumente etc. aufbewahrt werden müssen und in die Buchhaltung einfließen, stellt sich die Frage, welche Dokumente nicht zwingend aufzubewahren sind und somit entsorgt bzw. gelöscht werden können.

Hierbei gilt der Grundsatz, dass alle Unterlagen, die nicht für die Besteuerung relevant sind, auch nicht aufbewahrt werden müssen.

Alle in § 147 Abs. 1 AO genannten Unterlagen sind daher für die Dauer der jeweiligen Aufbewahrungsfrist vorzuhalten.

Die entbehrlichen Informationen sind in jedem Unternehmen anders und können hier nicht abschließend aufgezählt werden. So ist es bspw. im Einzelhandel mit einer hohen Anzahl an Kunden, welche bar bezahlen oder bei einem klassischen Taxiunternehmer, der nur Laufkundschaft bedient, nicht nötig, die Namen der Kunden zu notieren und in der Buchhaltung zu erfassen.⁶⁵ Anders ist der Sachverhalt jedoch bei Fahrten, die vertraglich vereinbart wurden, zu beurteilen.

Es ist auch nicht notwendig, Aufzeichnungen aufzubewahren, welche in die Buchführung nicht einfließen, wie bspw. die reine Zeiterfassung der Angestellten. Fließt die Zeiterfassung jedoch in der Weise ein, dass daraus anschließend der Lohn berechnet wird, handelt es sich um einen aufzeichnungspflichtigen Vorgang, der im Falle einer Prüfung vorzuhalten ist.

Ergänzend können in Einzelfällen noch weitere Informationen mündlich⁶⁶ gegeben werden, jedoch sollte dies die Ausnahme bleiben. Sollten Nachfragen bei der gesamten Dokumentation nötig sein, kann nicht mehr von einer ordnungsgemäßen Buchführung ausgegangen werden, da weiterhin der Grundsatz gilt, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit über die Buchhaltung ein klares Bild verschaffen können muss.

Der Unternehmer ist im Zweifelsfalle immer gut beraten, alle Unterlagen bis zum Ablauf der entsprechenden Aufbewahrungsfristen vorzuhalten, damit er sie auf Nachfrage vorlegen kann.

⁶⁵ Vgl. ebd. Rz. 37.

⁶⁶ Vgl. Alexander Vetten und Frank Gerster in NWB Nr. 51 vom 13.12.2019 - NWB XAAAH-37037, S. 3784.

8. Arten der Dokumentation

Da in den GoBD nur die Rahmenbedingungen für die Dokumentation, nicht aber konkrete Beispiele, vorgegeben werden, haben sich im Laufe der Zeit einige Musterdokumentationen entwickelt, welche sowohl unentgeltlich, als auch entgeltlich, zur Verfügung stehen. Hier sind unter anderem die Dokumentation des AWW-Arbeitskreises „Muster-Verfahrensdokumentation zur Belegablage“ und die Dokumentation der BStBK und des DStV „Muster-Verfahrensdokumentation zur Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung von Belegen inkl. Vernichtung der Papierbelege“ zu nennen.

Diesen steht eine große Anzahl von käuflich erwerbbaeren Musterbeispielen gegenüber, die sich an Größe und Art des Unternehmens orientieren.

Der Inhalt dieser Dokumente besteht darin, den Ablauf innerhalb des Unternehmens so zu beschreiben, dass er den GoB entspricht. Die einzelnen Musterverfahren spiegeln dabei nicht immer den Ablauf im kompletten Unternehmen wieder, sondern einzelne Teilbereiche, wie den Ablauf von Posteingang über dessen Erfassung und Verbuchung bis zur Ablage. Dabei wird darauf eingegangen, wem welche Aufgabe im Unternehmen zukommt, wer welche Berechtigungen innerhalb des Unternehmens erhält, welche Anforderungen die verwendete Soft- und Hardware erfüllen sollte und viele weitere Unternehmensabläufe.

Eine Wertung der unterschiedlichen Dokumentationsarten soll nicht vorgenommen werden, da jeder Unternehmer für sich entscheiden muss, welche Art der Dokumentation am besten zu ihm passt.

Auch wird im Rahmen dieser Arbeit nicht näher auf die einzelnen Musterverfahren eingegangen, da die dort aufgeführten Punkte dieser Arbeit entsprechen.

9. Aufbewahrungspflichtige Unterlagen

9.1 elektronische Belege

Grundsätzlich müssen Belege in der Form aufbewahrt werden, in der sie erstellt wurden bzw. eingegangen sind. Ist eine Mail mit einer Rechnung im PDF-Format eingegangen, so muss die Rechnung auch im PDF-Format gespeichert werden. Eine Umwandlung in ein anderes Format wie bspw. ein Word-Dokument oder ein anderes, nur im Unternehmen genutztes Format (ein so genanntes Inhouse-Format), ist grundsätzlich zulässig.⁶⁷ Anschließend müssen beide Versionen derselben Aufzeichnung zugeordnet, mit demselben Index verwaltet und am Ende auch gemeinsam archiviert werden. Die selbst erstellte Version muss dabei immer auch als solche gekennzeichnet werden. Erst durch die neue Version der GoBD ist die Löschung des eingegangenen Dokumentes unter bestimmten Voraussetzungen erlaubt. Hierzu wird unter „16.3 Umwandlung von elektronischen Dokumenten“ eingegangen.

Die E-Mail hingegen muss nur dann aufbewahrt werden, wenn sie nicht nur als reines Transportmedium genutzt wurde, sondern auch bspw. die Eigenschaften eines Handels- oder Geschäftsbriefes besitzt.⁶⁸

Gleichwohl sehen die GoBD vor, dass in elektronischer Form eingegangene oder ausgegebene Belege auch in dieser Form aufzubewahren sind.⁶⁹ Es ist somit nicht zulässig, eine als PDF-Dokument erhaltene oder ausgegebene Rechnung auszudrucken und den elektronischen Originalbeleg zu löschen.

9.2 Papierbelege

Papierbelege müssen nicht zwingend in dieser Form aufbewahrt werden. Wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, dürfen die Papierbelege auch eingescannt und so vorgehalten werden. Eine Vernichtung des Originalbeleges sehen die GoBD hingegen nur vor, wenn zuvor eine bildliche Erfassung stattgefunden hat und diese mit dem Original übereinstimmt.⁷⁰ Der Scan muss daher eine hohe Qualität aufweisen. Sollten nur Pixel, anstelle von Text, erkennbar sein, muss dieser Beleg von der Finanzverwaltung nicht anerkannt werden, insbesondere bei vielen ähnlich aussehenden Dokumenten, die dann nicht mehr unterschieden werden können.

⁶⁷ Vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4, S 0316/19/10003 :001, Rz. 135.

⁶⁸ Vgl. ebd. Rz. 121.

⁶⁹ Vgl. ebd. Rz. 119.

⁷⁰ Vgl. ebd. Rz. 130 und 140.

Eine Vernichtung des Originalbeleges wird nicht zwingend gefordert. Der Unternehmer sollte sich jedoch entscheiden, ob er alle eingescannten Dokumente aufbewahrt oder vernichtet. Wird nur ein Teil der Belege aufgehoben, kann der Eindruck entstehen, dass die nicht vernichteten Belege bisher nicht in der Buchhaltung erfasst wurden und so eine doppelte Berücksichtigung zur Folge haben. Die Entscheidung, welche Variante gewählt wird, sollte sich auch aus der Verfahrensdokumentation ergeben.

Kommt der Farbe des zu erfassenden Dokuments eine Bedeutung zu, so muss der Scan in der Weise erfolgen, dass alle Farben eindeutig zu sehen und unterscheidbar sind.⁷¹ Dies bedeutet jedoch auch größere Datenmengen, für die entsprechende Speichermedien mit ausreichender Kapazität vorhanden sein müssen.

Ein großes Problemfeld bei Belegen stellen Rechnungen auf Thermopapier dar. Diese Belege fallen bei Barkäufen schnell in großer Anzahl an, aber auch Kontoauszüge werden häufig auf solchem Papier gedruckt. Thermopapier besitzt die Eigenschaft, dass der Aufdruck auf Grund von Sonnenlicht und Umgebungstemperatur mit der Zeit verblasst. Dies ist vor allem in Bezug auf den Vorsteuerabzug problematisch, da die Beweislast beim Unternehmer liegt und eine verblasste Rechnung nicht mehr die in § 14 UStG geforderten Angaben enthält. Der Vorsteuerabzug kann daher versagt werden. Auch Betriebsausgaben könnten im Rahmen einer Prüfung durch die Finanzverwaltung aberkannt werden, wenn keine entsprechenden lesbaren Belege vorgelegt werden können. Um dem vorzubeugen, müssen die Belege kopiert oder eingescannt werden, da nur so deren Lesbarkeit erhalten bleibt. In der Praxis wird in der Regel der Originalbeleg neben der Kopie angebracht.

9.3 Eigenbelege

Der Eigenbeleg wird in der Literatur auch Ersatz- bzw. Notbeleg genannt, da er immer dann erstellt wird, wenn ein Lieferant keine Rechnung ausgestellt hat, dem Unternehmer aber dennoch Kosten entstanden sind.⁷²

Da es keine gesetzliche Grundlage für den Eigenbeleg gibt, bestehen auch keine Mindestanforderungen. Es sollte jedoch darauf Wert gelegt werden, möglichst viele Angaben über den zu dokumentierenden Geschäftsvorfall zu machen, damit er auch von der Finanzverwaltung anerkannt und somit auch Betriebsausgaben bei einer eventuellen

⁷¹ Vgl. ebd. Rz. 137.

⁷² Vgl. ebd. Rz. 61.

Betriebsprüfung nicht außen vor bleiben. Es sollten darin alle Angaben gemacht werden, die auch auf einer Rechnung i.S.d. § 14 UStG gefordert sind.

Der Eigenbeleg sollte daher Name und Anschrift des Zahlungsempfängers, Art, Menge und Zeitpunkt der Lieferung bzw. der Leistung und natürlich auch die Gründe für die Erstellung des Eigenbeleges enthalten.⁷³

In diesem Falle sind zwar die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung erfüllt, jedoch wird der Vorsteuerabzug nach § 15 UStG versagt, da keine nach § 14 UStG ausgestellte Rechnung vorhanden ist. Kann der Eigenbeleg durch die Zustimmung des Leistenden in eine Gutschrift im Sinne des § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG umgewandelt werden, so berechtigt dies zum Vorsteuerabzug.

9.4 Handels- und Geschäftsbriefe

Einfach erklärt sind Geschäftsbriefe die schriftliche Kommunikation über ein Geschäft. Handelsbriefe hingegen betreffen die Vorbereitung, Durchführung, Abschluss und Rückgängigmachung eines Handelsgeschäftes.

Mit wem der Unternehmer diese Kommunikation führt, ist dabei ebenso unerheblich, wie das verwendete Medium.

Im Weiteren soll nicht drauf eingegangen werden, welche Mindestangaben ein Geschäftsbrief im Sinne des § 37a HGB beinhalten muss.

Heutzutage werden neben E-Mails und Briefen in Papierform auch häufig andere digitale Angebote der Kommunikation genutzt, wie WhatsApp, Facebook, Twitter und ähnliches. Bisher findet sich in der Literatur und der Rechtsprechung nur wenig bis gar nichts zur Aufbewahrung der darin geschriebenen Mitteilungen.

Um festzulegen, wie damit zu verfahren ist, muss zunächst festgestellt werden, was die geschriebenen Nachrichten überhaupt darstellen.

Werden private Dinge ausgetauscht, sind diese Nachrichten für die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nicht von Relevanz. Sobald jedoch betriebliche Belange besprochen werden oder Geschäfte abgeschlossen, kann es schnell dazu kommen, dass sie als Handels- oder Geschäftsbrief zu betrachten sind.⁷⁴

⁷³ https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/eigenbelege-der-richtige-umgang-mit-eigenbelegen-und-er-53-fuer-ersatz-bzw-notbelege-gibt-es-keine-formvorschriften_idesk_PI11525_HI2197984.html.

⁷⁴ <https://shopbetreiber-blog.de/2017/09/05/whatsapp/>.

Im HGB werden den Handels- und Geschäftsbriefen keine festen Formen vorgeschrieben, es kommt einzig auf den Inhalt an. So sind Nachrichten, in denen Verhandlungen geführt, Skonti, Rabatte und Lieferbedingungen verhandelt und Bestellbestätigungen getätigt werden, als solche Briefe anzusehen.

Da aus der Abgabenordnung eindeutig hervorgeht, dass alle empfangenen und abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe geordnet aufzubewahren sind⁷⁵, ist davon auszugehen, dass alle Nachrichten in sozialen Medien und auf Messengerdiensten, in welchen geschäftliche Belange diskutiert werden, aufzubewahren sind.

Die Server der am häufigsten genutzten Nachrichtendienste befinden im Ausland. § 146 Abs. 2 AO sieht jedoch vor, dass aufzeichnungspflichtige Unterlagen in Deutschland aufzubewahren sind. Es müssen daher regelmäßig Speicherungen auf einem im Inland belegenen Server vorgenommen werden.

Wenn in Chats neben unternehmerischen Belangen auch über private geschrieben wird, könnte dies zum Problem führen. Da es im Zweifel schwierig festzustellen ist, ob Dienstliches oder Privates besprochen wurde, kann es durchaus möglich sein, dass zunächst die gesamte Kommunikation offengelegt werden muss, um ggf. vor Gericht eine Trennung vornehmen zu können. Hier müssen der Schutz der persönlichen Daten und die Vorschriften zur Aufbewahrung und Bereitstellung von Unterlagen an die Finanzverwaltung gegeneinander abgewogen und im Einzelfall entschieden werden.

Dessen sollten sich Unternehmer und der Geschäftspartner bzw. Kunde bewusst sein, und die private Kommunikation mit einem privaten Endgerät durchführen. Vor allem bei sogenannten „Influencern“ ist dies ein wichtiger Fakt. Diese korrespondieren häufig über das private Smartphone mit Geschäftspartnern und verhandeln damit den Lohn bzw. die Gegenleistung für Werbemaßnahmen. Dies dürfte jedoch den meisten „Influencern“ nicht bekannt sein. Auch bei den klassischen Unternehmern spielt dieser Punkt immer häufiger eine Rolle. Es ist daher anzunehmen, dass sich hier in Zukunft noch Probleme auftun werden, bzw. bereits bestehen, auf die die Finanzverwaltung bisher noch nicht ausreichend reagiert.

Zuletzt ist bei diesem Punkt noch anzumerken, dass auch Chatverläufe, soweit sie geschäftliches betreffen, der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht unterliegen und daher erst 6 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie angefertigt wurden, vernichtet werden dürfen.⁷⁶

⁷⁵ Vgl. § 147 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO.

⁷⁶ Vgl. § 257 Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 und 5 HGB.

10. Unterschiede der Aufzeichnungspflichten für verschiedene Unternehmensgrößen

Die Buchführung von Kleinst- bzw. Nebengewerben unterscheidet sich von der Buchführung von großen Unternehmen bzw. Konzernen erheblich. Dies ist zum Teil durch die Menge der täglichen Geschäftsvorfälle, aber auch durch das vorhandene Wissen bedingt.

Die GoBD machen hingegen keine Unterscheidung nach Unternehmensgrößen. Sie geben jedoch vor, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle verschaffen können muss.⁷⁷

Bei kleineren Unternehmen mit einer geringen Anzahl an Belegen und Buchungen kann sich ein sachverständiger Dritter zum Teil auch ohne eine geordnete Ablage einen Überblick verschaffen und alle Buchungen nachvollziehen, jedoch entspräche diese "Buchführung" dennoch nicht den GoBD. Dies würde auch eine Ungleichbehandlung gegenüber größeren Unternehmen darstellen. Bei diesen kann sich niemand ohne eine geordnete Ablage einen Überblick über die Buchführung verschaffen. Es ist daher auch im Sinne der bereits im Grundgesetz verankerten Gleichmäßigkeit der Besteuerung⁷⁸, dass sich alle buchführungspflichtigen Unternehmer an die gleichen gesetzlich vorgegebenen Normen und die durch die GoBD genauer definierten Anforderungen zu halten haben.

Es ist jedoch kritisch zu sehen, dass an kleine Unternehmen die gleichen Maßstäbe wie an Großbetriebe angelegt werden.

Vergleicht man einen zu einer GmbH firmierter Handwerker mit nur ein bis zwei Angestellten, bei dem die Ehefrau den Großteil der Buchführung übernimmt, mit einem Großunternehmen wie Siemens, werden die Gründe dafür deutlich.

Die Frau des Handwerkers wird in der Regel einer anderen Tätigkeit im Angestelltenverhältnis nachgehen und so die Buchhaltung nur in den Abendstunden oder an den Wochenenden erledigen können. Des Weiteren wird sie wahrscheinlich über keine steuerrechtliche Ausbildung verfügen und hat wenige bis keine Ansprechpartner, die sie in Zweifelsfragen konsultieren kann. Der ggf. mit den Jahresabschlussbuchungen vertraute Steuerberater wird zwar den Jahresabschluss erstellen und steuerrechtliche Fragen beantworten, jedoch wird sich der Umfang der Beratung bei einem kleinen Unternehmen mit geringen finanziellen Mitteln auf ein Minimum beschränken, da er seinen Fokus auf zahlungskräftigere Mandanten legen wird.

⁷⁷ Vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4, S 0316/19/10003 :001, Rz. 32.

⁷⁸ Vgl. Art. 3 GG.

Die Buchhaltung bei Siemens hingegen wird von fachspezifisch ausgebildetem Personal erledigt, welchem viele Steuerberater bei der Aufgabenbewältigung und insbesondere bei steuerrechtlichen Fragen zur Verfügung stehen.

Auf Grund dieses Ungleichgewichtes sollte meiner Meinung nach bei Flüchtigkeitsfehler in kleinen Unternehmen öfter Nachfragen zugelassen werden als bei größeren und großen Unternehmen, bevor eine Hinzuschätzung vorgenommen wird, da hier häufig steuerlich Unerfahrene arbeiten.

Dennoch dürfen Unternehmen, die ihre Buchhaltung selbst erledigen, gegenüber Unternehmen mit einem Steuerberater, nicht bevorzugt werden. An beide Buchführungen müssen bei der gleichen Unternehmensgröße dieselben Maßstäbe angesetzt werden. Spart ein Unternehmer bei den Kosten der Buchhaltung zu Lasten der GoBD, muss er damit rechnen, dass ihm die zunächst gesparten Kosten im Rahmen einer Prüfung entstehen.

Kalkuliert der Unternehmer seine Preise zu knapp und kann er daher die Kosten hierfür nicht aufbringen, kommt der Finanzverwaltung eine marktberreinigende bzw. ausgleichende Aufgabe zu.

11. Anforderungen an die Buchführung

Hier gilt wieder die bereits erwähnte Regel, dass keine Buchung ohne einen entsprechenden Beleg erfolgen darf. Doch wie muss die Verbuchung gestaltet werden?

Bei Verbuchungen müssen nicht immer zwingend alle ausfüllbaren Felder auch tatsächlich ausgefüllt werden.⁷⁹ So muss bei dem Verkauf an unbekannte Personen nicht deren Name erfasst werden, da dies keine steuererhebliche Tatsache darstellt. Aber auch der genaue Umfang der Lieferung muss nicht zwingend erfasst werden, da die Rechnung in der Regel viele verschiedene Posten enthält. Hier stehen Kosten der Buchung und deren Nutzen in einem Ungleichgewicht. Angaben, die für die Zuordnung von Beleg zu Erfassung und umgekehrt erforderlich sind, müssen in die Buchhaltung einfließen. Dazu zählen bspw. Rechnungsdatum, Rechnungsbetrag, Steuersatz und Rechnungsnummer bei Ausgangsrechnungen.

Die Verbuchung von Eingangsrechnungen muss zusätzlich den Namen des Rechnungsausstellers enthalten oder er muss anhand eines eindeutigen Kürzels identifiziert werden können. Kann wegen fehlender Angaben die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht mehr gewährleistet werden, kann dies durch die Finanzverwaltung entsprechend geahndet werden.

Der Unternehmer sollte daher möglichst viele Angaben in die Buchhaltung einfließen lassen.

⁷⁹ Vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4, S 0316/19/10003 :001, Rz. 36.

12. Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Damit die Finanzverwaltung eine Prüfung durchführen kann, muss sichergestellt werden, dass alle Geschäftsvorfälle nachvollziehbar und nachprüfbar in das Datenverarbeitungssystem eingegeben wurden.

Dabei gibt es zwei Möglichkeiten: die progressive und die retrograde Prüfung.

Bei der progressiven Variante beginnt die Prüfung beim Beleg. Dieser bildet den Ausgangspunkt. Es wird geprüft, ob der Beleg zutreffend im Grundbuch bzw. Journal, in der Bilanz mit der sich daran anschließenden Gewinn- und Verlustrechnung und schlussendlich in der Steueranmeldung bzw. –erklärung, verbucht wurde.⁸⁰

Die retrograde Methode verläuft genau umgekehrt: Angefangen bei der Steueranmeldung bzw. -erklärung hin zum Beleg.

Jeder einzelne Geschäftsvorfall muss auf beide Arten, für die gesamte Zeit der Aufbewahrungsfrist, nachvollzogen werden können.⁸¹

Der Unternehmer sollte sich im Rahmen einer Prüfung bzw. Nachschau der Finanzbehörde bewusst sein, dass stichprobenweise verschiedene Geschäftsvorfälle auf beide Arten durchgeführt werden, um die Vollständigkeit zu überprüfen. Kann einem Beleg keine Buchung, oder umgekehrt, zugeordnet werden, ist dies ein Indiz für eine nicht ordnungsgemäße Buchführung.

Der Unternehmer sollte daher selbst bzw. über einen beauftragten Dritten im Rahmen des internen Kontrollverfahrens stichprobenweise Prüfungen vornehmen, um Fehler frühzeitig aufzudecken und zu korrigieren.

⁸⁰ Vgl. ebd. Rz. 33.

⁸¹ Vgl. ebd. Rz. 35.

13. Aufbewahrung und Schutz von Aufzeichnungen und Daten

Der Unternehmer ist dazu verpflichtet, sein Datenverarbeitungssystem gegen Verlust und Veränderungen abzusichern.⁸² Werden die Daten nicht ausreichend geschützt und können daher nicht mehr vorgelegt werden, gilt die Buchführung als nicht ordnungsgemäß.⁸³

Wie der Schutz der Daten vorgenommen werden soll, geben die GoBD jedoch nicht vor. Dabei ist dies ein wichtiger Punkt. Zu schnell werden sowohl Belege, als auch elektronische Aufzeichnungen durch Hackerangriffen und Naturkatastrophen, wie Hochwasser, vernichtet. Es stellt sich jedoch die Frage, welche Maßnahmen der Unternehmer ergreifen muss, um seine Unterlagen zu schützen.

Wird das Datenverarbeitungssystem ohne Virenschutz und Firewall betrieben, nimmt der Unternehmer leichtfertig in Kauf, dass seine Daten ungeschützt und damit jederzeit von außen änderbar sind. Aber auch wenn der Schutz der Daten nicht in der Verfahrensdokumentation erfasst ist und alle elektronischen Daten abhandenkommen, können sich für den Unternehmer Probleme mit der Finanzverwaltung ergeben. In solchen Fällen sind immer Einzelfallentscheidungen zu treffen. Die ergriffenen Maßnahmen zum Schutz müssen mit den verlorenen gegangenen Daten abgewogen werden. Auch muss entschieden werden, ob die noch vorhandenen Daten einer ordnungsgemäßen Buchführung entsprechen oder ggf. bestimmte Posten nicht mehr anerkannt werden können.

Deutlich häufiger dürfte es in der Vergangenheit vorgekommen sein, dass Daten zur Aufbewahrung auf CDs gebrannt oder auf externen Festplatten gespeichert wurden. Bei beiden Speichermedien beträgt die Lebensdauer in der Regel jedoch maximal 10 Jahre.⁸⁴ Bei einer Betriebsprüfung werden im Normalfall nur die letzten 3 Jahre geprüft, so dass davon auszugehen ist, dass die Daten noch ausgelesen werden können. Im Falle des Zugriffs durch die Steuerfahndung liegen jedoch bedeutend größere Zeiträume zwischen der Erstellung und dem Auslesen. Da vor allem in diesen Fällen bereits ein Anfangsverdacht der Steuerhinterziehung besteht, kann es für den Unternehmer zu massiven Problemen kommen, wenn die Daten nicht mehr ausgelesen werden können. Der Unternehmer sollte daher Sicherheitskopien auf langlebigen Speichermedien vorhalten.

⁸² Vgl. ebd. Rz. 103.

⁸³ Vgl. ebd. Rz. 104.

⁸⁴ Vgl. <https://www.pc-magazin.de/ratgeber/speichermedien-lebensdauer-dvd-festplatte-usb-stick-floppy-disk-1485976.html>.

14. Kontrolle durch die Finanzverwaltung

Die Änderungen der GoBD erfolgten nicht nur auf Grund des technischen Fortschritts, sondern auch, um die Prüfung der Buchführung durch die Finanzverwaltung zu vereinfachen. So ist es heutzutage nicht mehr üblich, jeden einzelnen Beleg zu prüfen und nachzuvollziehen, ob dieser zutreffend verbucht und erklärt wurde. Vielmehr wird mittlerweile die Buchhaltung als Ganzes geprüft, ob diese in sich schlüssig ist.⁸⁵

Dazu nutzt die Finanzverwaltung Analyse-Software in IDEA und führt bspw. Chi-Quadrat-Tests⁸⁶ oder Zeitreihenvergleiche durch. Um diese durchzuführen, müssen die Daten ausgelesen werden können. Mit der aktuellen Version der GoBD und auch der vorherigen Fassung werden Buchführungspflichtige dazu angehalten, die Daten bereits in einem auslesbaren Format bereitzuhalten. Dadurch wird eine effektivere Prüfung durch die Finanzverwaltung angestrebt, welche dem aktuellen technischen Stand entspricht. Auch wenn solche standardmäßigen Prüfungsvorgehen nicht in jedem Fall zulässig sind⁸⁷, geben die Ergebnisse der Tests doch Anlass für eine intensivere Prüfung mit einer eventuell darauffolgenden Schätzung oder zu der Annahme, dass keine Manipulationen vorliegen und daher die Prüfung abgekürzt werden kann.

Des Weiteren ist die Finanzverwaltung in Zeiten eines immer älter werdenden und damit verbundenen schrumpfenden Personalkörpers⁸⁸ darauf angewiesen, die Betriebsprüfungen effektiv zu gestalten, wodurch vermehrt solche Tests mit den Daten der Buchhaltung durchgeführt werden.

Die Buchhaltung muss dafür in ein Dateiformat konvertiert werden, welches die Finanzverwaltung mittels IDEA auslesen kann.⁸⁹ Sollten dem Unternehmer weitere Kosten zur Bereitstellung der Daten entstehen, um sie der Finanzbehörde zugänglich zu machen, weil er aus Kostengründen ein mittels IDEA nicht auslesbares System verwendet hat, hat er diese in Kauf zu nehmen.⁹⁰

⁸⁵ Vgl. Alexander Vetten und Frank Gerster in NWB Nr. 51 vom 13.12.2019 - NWB XAAAH-37037, S. 3778f.

⁸⁶ Vgl. FG Münster vom 10.11.2003, 6 V 4562/03 E.

⁸⁷ Vgl. BFH, 25.03.2015, XR 20/13.

⁸⁸ Vgl. www.interview-welt.de/2019/07/02/finanz%C3%A4mter-beklagen-personalmangel/.

⁸⁹ Vgl. BMF "Ergänzende Informationen zur Datenträgerübermittlung" vom 28.11.2019.

⁹⁰ Vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4 - S 0316/19/10003 :001, Rz. 177.

14.1 Zugriffsrechte der Finanzverwaltung

Der Finanzbehörde sind bei einer Außenprüfung oder Nachschau alle Daten des Datenverarbeitungssystems und alle nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen zugänglich zu machen. Dabei ist es nicht von Belang, welche Art der Prüfung bzw. Nachschau vorgenommen wird.⁹¹

Werden Unterlagen in digitaler Form vorgehalten, ist der Unternehmer nach § 147 Abs. 5 AO dazu verpflichtet, auf seine Kosten die Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die zu einer Lesbarmachung erforderlich sind. Die Finanzbehörde kann jedoch auch verlangen, die Dokumente ganz oder teilweise auszudrucken. Die Übergabe eines Speichermediums mit den elektronischen Unterlagen ist somit nicht ausreichend.

Bezüglich des Zugriffs auf das Datenverarbeitungssystem stehen der Finanzverwaltung mehrere Optionen zur Verfügung. In jedem Falle ist ihr Zugang zu allen Unterlagen zu gewähren, die mithilfe eines Datenverarbeitungssystems, auf Grundlage der in § 147 Abs. 1 AO genannten Unterlagen, erstellt worden sind.

Von welchem Zugriffsrecht sie Gebrauch macht oder ob mehrere Arten genutzt werden, steht dabei in ihrem Ermessen und nicht in dem des Unternehmers.⁹²

14.1.1 Unmittelbarer Datenzugriff (Z1)

In diesem Fall wird dem Prüfer ein lesender Zugriff direkt auf das Datenverarbeitungssystem gegeben, mit welchem der Steuerpflichtige bzw. der von ihm beauftragte Dritte, arbeitet.⁹³ Bei dieser Art des Datenzugriffs ist vorgeschrieben, dass der Prüfer nur die vom zu Prüfenden genutzte Soft- und Hardware verwenden darf. Ein Online-Zugriff wird dabei generell ausgeschlossen.

Je nach System hat dies für den Prüfer Vor- oder Nachteile. In jedem Falle dürfte die Prüfung länger dauern, da sich der Prüfer erst in das bereitgestellte System einarbeiten muss. Auch stehen ggf. nur eingeschränkte Möglichkeiten der Auswertung zur Verfügung, da es sich um ein Buchhaltungs- und kein Analysesystem handeln wird. Da die Finanzbehörde in diesem Fall nicht mit IDEA, sondern dem bereitgestellten Programm arbeitet, kann sie auch nur die darin vorhandenen Analysemöglichkeiten nutzen.

Dafür hat der Prüfer jedoch auf Daten Zugriff, die ihm sonst ggf. entgehen würden, wie bspw. Meta-, Stamm- und Bewegungsdaten und deren Verknüpfungen zu Tabellen.

⁹¹ Vgl. ebd. Rz. 159.

⁹² Vgl. ebd. Rz. 164.

⁹³ Vgl. ebd. Rz. 165.

Auch für den Unternehmer birgt diese Art des Zugriffs Probleme, da nicht jedes Datenverarbeitungssystem die Möglichkeit des lesenden Zugriffs bietet und somit ggf. durch den Prüfer versehentlich Eingaben getätigt werden. Ggf. ist es dem Unternehmer möglich, den lesenden Zugriff für das jeweilige System nachträglich zu buchen, was jedoch mit entsprechenden Kosten verbunden ist.

Wegen der überwiegenden Nachteile dürfte diese Art des Datenzugriffs eher eine untergeordnete Rolle spielen. Einzig wenn ein Unternehmer ein Datenverarbeitungssystem nutzt, welches nicht durch die Finanzverwaltung ausgelesen werden kann und dennoch eine Prüfung stattfinden soll, wird es zum unmittelbaren Datenzugriff kommen.

14.1.2 Mittelbarer Datenzugriff (Z2)

Bei dieser Art des Datenzugriffs bedient sich der Prüfer des fachkundigen Personals bzw. des beauftragten Dritten wie bspw. dem Steuerberater des Unternehmers. Dabei gibt der Prüfer der entsprechenden Person vor, welche Daten mittels des Datenverarbeitungssystems ausgewertet werden sollen. Diese Daten müssen dem Prüfer anschließend über einen lesenden Zugriff zur Verfügung gestellt werden.

Der Prüfer muss sich bei diesem Datenzugriff nicht mit dem System des Unternehmers auseinandersetzen und kann seinen Fokus auf andere Prüfungsschwerpunkte setzen.

Dies birgt jedoch auch Nachteile, da Absprachen zu den jeweiligen Abfragen nötig sind. Hier kann es zu Missverständnissen und Verzögerungen kommen.

Auch für den Unternehmer hat der Z2-Zugriff erhebliche Nachteile. Er muss dem Prüfer Personal bereitstellen, welches in dieser Zeit nicht für andere Arbeiten zur Verfügung steht oder er muss seinen Steuerberater damit beauftragen, was mit entsprechenden Kosten verbunden ist.⁹⁴

Eine Prüfung auf diese Weise wird wahrscheinlich aus den gleichen Gründen, aus denen eine mittels Z1-Zugriffs stattfindet, geschehen. Wenn es zu einer der beiden Zugriffsarten kommt, können diese auch kumulativ⁹⁵ genutzt werden, da sich der Prüfer so weniger mit dem Datenverarbeitungssystem selbst beschäftigen muss und dafür mehr Zeit auf die Prüfung bzw. Nachschau als solche verwenden kann.

⁹⁴ Vgl. ebd. Rz. 175.

⁹⁵ Vgl. ebd. Rz. 164.

14.1.3 Datenträgerüberlassung (Z3)

Dies stellt die in der Praxis am häufigsten genutzte Art des Datenzugriffs dar. Bei diesem wird dem Prüfer ein Datenträger mit allen steuerlich relevanten Daten, sowie die Informationen, die für deren Auswertung nötig sind, überlassen. Als Datenträger fungieren hier die gängigen Medien wie USB-Stick, CD oder DVD. Wird zur Datensicherheit ein Passwort verwendet, ist dies der Finanzverwaltung auszuhändigen.⁹⁶

Die Daten müssen so beschaffen sein, dass der Prüfer sie ohne Installation von zusätzlicher Software auslesen kann.

Da nur ein Datenträger, und kein zusätzliches Personal oder Technik, durch den Unternehmer zur Verfügung gestellt werden muss, halten sich der zeitliche Aufwand und die Kosten im Rahmen.

Auch für den Prüfer bietet diese Zugriffsart viele Vorteile. Er kann autark vom Unternehmer prüfen, da ihm von Beginn an alle Daten zur Verfügung stehen. Er kann in dem ihm bekannten System arbeiten, in dem er geschult wurde und dessen Filter- und Auswertungsfunktionen er kennt. Er ist an keinen bestimmten Ort zur Durchführung der Prüfung gebunden, was eine flexible Arbeitseinteilung ermöglicht.

Sollte er dennoch auf zusätzliche Informationen angewiesen sein, steht ihm auch hier die Option, eine der anderen Zugriffsmöglichkeiten zu nutzen, offen.

Spätestens mit Ergehen der geänderten Steuerbescheide hat der Prüfer die zur Verfügung gestellten Datenträger zurückzugeben und die übernommenen Daten zu löschen.⁹⁷

⁹⁶ Vgl. ebd. Rz. 176.

⁹⁷ Vgl. ebd. Rz. 169.

15. Folgen bei Nichteinhaltung der GoBD

15.1 Steuerrechtliche Folgen

Da zwar nur die Finanzverwaltung an die GoBD gebunden ist, könnte man im ersten Moment annehmen, dass es keine größeren Konsequenzen geben dürfte, wenn sie nicht eingehalten werden, jedoch sind die GoBD eine genauere Definition der geltenden Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten. So kann die Finanzverwaltung bei Nichteinhaltung der GoBD die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO schätzen.

Diese Befugnis ist der Finanzbehörde jedoch nicht sofort bei jeder Verletzung der GoBD gegeben. Wenn nur kleinere und unbedeutende Aufzeichnungen fehlen, wie bspw. wenn einmalig der Name des Rechnungsausstellers in der Buchung fehlt, dieser jedoch mit Nachforschungen oder auf Nachfrage herausgefunden werden kann, ist die Buchführung nicht zu verwerfen.

Genauso sollte die Finanzverwaltung bei der Verbuchung von Kleinbeträgen im einstelligen Euro- oder gar Centbereich nicht die gleichen Maßstäbe für die Dokumentation anzusetzen wie bei größeren Buchungen, soweit die Nachvollziehbarkeit gewährleistet ist. Hier müssen Kosten und Nutzen für den Unternehmer abgewogen werden. Jedoch kann selbst bei der Kontrolle von wenigen Kleinbeträgen bereits ein Anfangsverdacht für eine verfälschte Buchführung entstehen.

Werden bspw. durch ein Hochwasser Belege vernichtet, stellt dies keine strafbare Handlung dar, soweit der Unternehmer seinen Pflichten zur Belegsicherung nachgekommen ist. Werden dabei jedoch zusätzlich Belege in das Wasser geworfen, damit weniger Betriebseinnahmen oder mehr Betriebsausgaben erklärt werden können, stellt dies eine strafbare Handlung dar.

In jedem Falle ist der Unternehmer dazu verpflichtet, alle Vorgänge zutreffend zu erfassen. Er sollte sich auch immer bewusst sein, dass grobe Verstöße gegen die Aufzeichnungspflichten im schlimmsten Falle den Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 AO, der leichtfertigen Steuerverkürzung im Sinne des § 278 AO oder der Steuergefährdung im Sinne des § 379 AO erfüllen und so neben einer Hinzuschätzung von Einnahmen oder der Aberkennung von Betriebsausgaben auch mit der Zahlung eines Bußgeldes oder in schweren Verstößen sogar mit einer Haftstrafe rechnen muss.

15.2 Handelsrechtliche Folgen

Das Handelsrecht bildet die Grundlage für die GoBD und legt neben den Vorschriften, wie die Buchhaltung auszusehen hat, auch Strafen bei dessen Nichteinhaltung fest. Diese sind im Sechsten Unterabschnitt des HGB: "Straf- und Bußgeldvorschriften, Ordnungsgelder" festgelegt.

Darin werden Mitgliedern vertretungsberechtigter Organe bzw. des Aufsichtsrats von Kapitalgesellschaften bspw. Freiheitsstrafen oder Geldstrafen bei verschiedenen Bilanzierungsverstößen angedroht.

Für Einzelunternehmer, OHGs und KGs sieht das Handelsrecht hingegen keine besonderen Rechtsfolgen bei Verstößen vor. Dies ist auf Grund der persönlichen Haftung und der Regelungen des StGB nicht nötig, wodurch eine Ahndung von Verstößen ausreichend gewährleistet wird.

Bilanzierungsverstöße beginnen bereits bei unterlassenen bzw. verfristeten Aufstellungen und gehen über die Nichteinhaltung der Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit bis hin zur bewussten Manipulation von Aufzeichnungen und Buchungen.

Sollte es zu einer Insolvenz kommen, kann es sogar sein, dass es wegen der Verletzung der Buchführungspflicht zum Tatvorwurf des Bankrotts kommt, welcher mit einer Freiheits- oder Geldstrafe geahndet wird.⁹⁸

⁹⁸ Vgl. § 283 StGB.

16. Neuerungen in den GoBD

Am 28.11.2019 wurde das bis dahin geltende BMF-Schreiben vom 14. November 2014, BStBl I S. 1450 durch das neue BMF-Schreiben zu den Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ersetzt.

Das neue Schreiben gilt seit dem 01.01.2020 für alle Besteuerungszeiträume, die nach dem 31.12.2019 beginnen.⁹⁹ Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn Steuerpflichtige das geänderte BMF-Schreiben bereits auf Zeiträume vor dem 01.01.2020 anwenden.¹⁰⁰

Dies ist sehr zu begrüßen, da die neue Fassung der GoBD Unternehmern in den geänderten Punkten wesentliche Erleichterungen bringt und sich an die zunehmende Digitalisierung anpasst.

Neben der neuen Fassung der GoBD wurde noch das Dokument "Ergänzende Informationen zur Datenträgerüberlassung" veröffentlicht. Darin werden die Mindeststandards für das Auslesen von Daten durch die Finanzverwaltung festgelegt (siehe auch "14. Kontrolle durch die Finanzverwaltung").

Das Bundesministerium der Finanzen hatte bereits am 11.07.2019 eine geänderte Fassung der GoBD erlassen, jedoch kurze Zeit später wieder zurückgenommen. Mit der am 28.11.2019 veröffentlichten Fassung wurden erneut einige kleinere Änderungen vorgenommen und damit an den Stand der Digitalisierung angepasst.

16.1 Scannen von Dokumenten

Bisher war es nur erlaubt, Buchungsbelege, Handels- und Geschäftsbriefe, welche in Papierform eingingen, mittels Scan elektronisch aufzubewahren.¹⁰¹

Mit der neuen Fassung der GoBD ist es nun nicht nur zulässig, Dokumente eingescannt vorzuhalten, sondern auch in fotografierter Form, was vor allem in Zeiten von allgegenwärtigen Smartphones mit guten Kameras eine Erleichterung darstellt.¹⁰² So ist der Unternehmer bzw. seine Angestellten nicht dazu gezwungen, erst den Beleg möglichst knitterfrei und gut lesbar in das Unternehmen zum Scanvorgang zu bringen, sondern kann den Beleg direkt nach Erhalt abfotografieren. Auch gibt es keine Vorgaben, womit die bildliche Erfassung zu erfolgen hat, da die einzige Voraussetzung die Lesbarkeit des erstellten elektronischen Dokuments ist.

⁹⁹ Vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4, S 0316/19/10003 :001, Rz. 183.

¹⁰⁰ Vgl. ebd. Rz. 184.

¹⁰¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 14.11.2014, IV A 4, S 0316/13/10003 BStBl 2014, S. 1450, Rz. 130.

¹⁰² Vgl. BMF, Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4, S 0316/19/10003 :001, Rz. 130.

Es ist nun auch zulässig, Belege im Ausland einscannen zu lassen.¹⁰³ Dies gilt jedoch nur, wenn der Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland nach § 146 Abs. 2a AO zugestimmt wurde oder wenn auf einer Dienstreise im Ausland die dort erhaltenen Belege sofort abfotografiert werden.

16.2 Cloudsysteme

Das Handelsrecht verlangt nicht, dass Bücher und Aufzeichnungen an einem bestimmten Ort, wie dem Inland, geführt werden müssen, sondern einzig, dass sie innerhalb der Aufbewahrungsfrist jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden können.¹⁰⁴

Das Steuerrecht ist hier bedeutend strenger und verlangt, dass Bücher und die in diesem Zusammenhang erforderlichen Aufzeichnungen gemäß § 146 Abs. 2 Satz 1 AO im Inland zu führen sind. Hiervon gibt es nur zwei Ausnahmen. Zum einen, wenn es um Buchführung und Aufzeichnungen einer im Ausland belegenen Betriebsstätte geht, die nach den landesspezifischen Gesetzen vor Ort verpflichtet ist, Bücher und Aufzeichnungen zu führen und diese Verpflichtungen auch erfüllt.¹⁰⁵

Die einzige weitere Ausnahme, bei der es einem Steuerpflichtigen erlaubt ist, elektronische Bücher und Aufzeichnungen im Ausland zu führen und aufzubewahren, ist, wenn der Steuerpflichtige die Voraussetzungen des § 146 Abs. 2a Satz 2 AO erfüllt und die Finanzbehörde den schriftlich gestellten Antrag bewilligt.¹⁰⁶

Diese strenge Vorschrift ist vor allem im Hinblick auf die fortschreitende Globalisierung und das Europarecht kritisch zu betrachten und wird auch in der Literatur diskutiert.¹⁰⁷ Betrachtet man den technischen Fortschritt, werden immer häufiger Clouds genutzt, um dort Aufzeichnungen zu speichern. Es ist jedoch schwierig, wenn nicht gar unmöglich, festzustellen, von welchem Server aus die Cloud betrieben wird und an welchem Ort sich dieser Server befindet.

Auch Datenverarbeitungssysteme, welche über eine Cloud betrieben werden, fallen künftig unter die GoBD und sind daher von der Finanzverwaltung als ordnungsgemäß anzuerkennen.¹⁰⁸

¹⁰³ Vgl. BMF, Schreiben v. 28.11.2019, IV A 4, S 0316/19/10003 :001, Rz 136.

¹⁰⁴ Vgl. § 239 Abs. 4 HGB.

¹⁰⁵ Vgl. § 146 Abs. 2 Satz 2 AO.

¹⁰⁶ Vgl. § 146 Abs. 2a Satz 1 und 2 AO.

¹⁰⁷ Vgl. Görke in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 255. Lieferung 10.2019, § 146 AO, Rz. 52f.

¹⁰⁸ Vgl. BMF, Schreiben v. 28.11.2019, IV A 4, S 0316/19/10003 :001, Rz. 20.

16.3 Umwandlung von elektronischen Dokumenten

Die Aufbewahrung von elektronischen Unterlagen nach der Umwandlung in ein anderes Dateiformat wurde mit der geänderten Fassung der GoBD erleichtert. Wenn die in Rz. 135 genannten Voraussetzungen erfüllt werden, ist es nun nicht mehr nötig, beide Versionen zu archivieren.

Diese Voraussetzungen bestehen darin, dass weder inhaltlich, noch bildlich eine Änderung erfolgen darf und es dürfen keine Informationen abhandenkommen. Die ordnungsgemäße und verlustfreie Konvertierung des Dokumentes muss in der Verfahrensdokumentation nachvollziehbar und nachprüfbar sein und nicht zuletzt darf die maschinelle Auswertbarkeit und der Datenzugriff durch die Finanzbehörde nicht eingeschränkt werden. Beim Datenzugriff durch die Finanzbehörde machen die GoBD keinen Unterschied zwischen den drei Zugriffsarten, daher ist er in allen drei Varianten zu gewährleisten.

Dennoch muss die verbleibende konvertierte Datei auch als solche gekennzeichnet werden, da es keine Rücknahme von der genannten Kennzeichnungspflicht gibt. Wie diese jedoch auszusehen hat, bleibt dem Unternehmer überlassen.

16.4 Neuerungen der Verfahrensdokumentation

Auf die Verfahrensdokumentation wurde bereits unter „7.2 Verfahrensdokumentation“ ausführlich eingegangen.

Die Neufassung der GoBD geben nun vor, dass die Verfahrensdokumentation historisch nachvollziehbar sein muss.¹⁰⁹ Bei Änderungen von Programmen geschieht dies, indem die entsprechende Änderungshistorie aufbewahrt wird. Der Unternehmer sollte daher immer dokumentieren, wann welche Programme wo eingesetzt wurden und wann diese ein Update erhalten haben.

¹⁰⁹ Vgl. ebd. Rz. 154.

16.5 Datenzugriff bei Plattformwechsel

Die letzte Änderung im Rahmen des neuen BMF-Schreibens besteht im Datenzugriff nach einem Systemwechsel oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten.

Der Datenzugriff muss nach Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf die Systemumstellung oder Datenauslagerung folgt, nur noch als ein Z3 - Zugriff gestellt werden. Sollte bereits eine Außenprüfung begonnen haben, sind weiterhin auch der Z1 - und Z2 - Zugriff zu gewährleisten.

17. Kritische Anmerkungen zu den GoBD und Ausblick

Die GoBD stellen ein umfassendes Schreiben des BMF dar, welches auf viele Punkte der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten eingeht, jedoch häufig keine genauen Angaben macht, welche konkreten Inhalte dokumentiert werden müssen und auch nicht, wie dies zu erfolgen hat. Dies ist im Hinblick auf die Vielzahl von unterschiedlichen Unternehmensarten und -größen kein einfaches Unterfangen und birgt daher Diskussionspotential.

Natürlich kann ein allgemeingültiges Schreiben nicht jede Besonderheit berücksichtigen, dennoch sollte es einen konkreteren Leitfaden geben. Es wäre daher wünschenswert, dass für bestimmte Berufsgruppen und Unternehmensgrößen gesonderte Schreiben erlassen werden, woran sich Unternehmer besser orientieren können. Auch den Prüfern der Finanzverwaltung würden so mehr Anhaltspunkte gegeben, ob die Schätzungsbefugnis wegen Nichteinhaltung der GoBD vorhanden ist oder nicht.

In Bezug auf die Digitalisierung sind die Neuerungen der GoBD sehr zu begrüßen. Damit zeigt das BMF, dass es den Wandel der Zeit erkannt hat und mit ihm geht.

Künftig ist damit zu rechnen, dass der Datenzugriff i.S.d. § 147 Abs. 6 AO weiter ausgebaut werden wird und so Prüfungen der Finanzbehörden nicht mehr über den Z3-Zugriff in der bisherigen Form stattfinden werden. Eine mögliche Entwicklung wäre, dass den Prüfern Zugriff auf Speichermedien mit den Buchhaltungsdaten und den digitalisierten und elektronischen Daten gegeben wird. Dieser muss nicht zwingend mittels einer CD als Datenträger gewährt werden, sondern über einen Server oder eine Cloud.

Aus Sicht der Bearbeiter im Innendienst der Finanzämter wäre es sogar wünschenswert, dass im Rahmen der erstmaligen Bearbeitung der Steuererklärung dieser Zugriff gewährt wird. Damit ließen sich viele Nachfragen vermeiden und Missstände in der Buchhaltung würden nicht erst im Rahmen einer Außenprüfung bzw. Nachschau festgestellt werden, sondern bereits Jahre zuvor. Vor allem für steuerlich unberatene Unternehmer könnte dies eine interessante Idee darstellen.

Eine solche begleitende Kontrolle wurde in Österreich bereits eingeführt.¹¹⁰

Es bleibt, trotz vieler innovativer Ideen, nur abzuwarten, welche Änderungen der technische Wandel in Zukunft noch bringen und wie die Finanzverwaltung darauf reagieren wird.

¹¹⁰ Vgl. <https://cms.law/de/aut/news-information/begleitende-kontrolle-statt-verspaeteter-betriebspruefung>.

Rechtsquellenverzeichnis

Gesetze

Abgabenordnung in der Fassung vom 01.10.2002 (BGBl. 2002I S. 3866) zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. S. 2875)

Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 08.10.2009 (BGBl. I S. 3366, S. 3862, BStBl I S. 1346), zuletzt geändert durch Gesetz vom 21.12.2019 (BGBl. I S. 2886)

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.05.1949 (BGBl. S. 1) zuletzt geändert durch Gesetz vom 28.03.2019 (BGBl. I S. 404)

Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897 (RGBl S. 219), zuletzt geändert durch Gesetz vom 12.12.2019 (BGBl. I S. 2637)

Strafgesetzbuch In der Fassung der Bekanntmachung vom 13.11.1998 (BGBl. I S. 3322) zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.11.2019 (BGBl. I S. 1626)

Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.02.2005 (BGBl. I S. 386), zuletzt geändert durch Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2886)

Urteile

BFH, Urteil vom 05.03.1965, VI 154/63 U, BFHE 82, 104, BStBl III 1965, 285.

BFH, Urteil vom 12.05.1966, IV 472/60, BFHE 86, 118, BStBl. III S. 371

BFH, Urteil vom 02.10.1968, I R 8/66, BFHE 94, 319, BStBl II 1969, 157

BFH, Urteil vom 11.09.1969, IV R 106/68, BFHE 98, 148, BStBl II 1970, 307

BFH, Urteil vom 25.03.1992, I R 69/91, BFHE 168, 527, BStBl II 1992, 1010

BFH, Urteil vom 24.06.1997, VIII R 9/96, BFHE 183, 358, BStBl II 1998, 51

BFH, Urteil vom 16.12.2014, X R 42/13, BFHE 248, 99, BStBl II 2015, 519

BFH, Urteil vom 25.03.2015, X R 20/13, BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743

FG Köln, Beschluss vom 15.07.2014, 6 V 1134/14

FG Münster, Urteil vom 10.11.2003, 6 V 4562/03 E

Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 29.07.1970, III 362/68

Verwaltungsanweisungen

Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom 31.01.2014 (BStBl I S. 290), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 27.09.2019 – IV A 3 – S 0062/19/10009 :001 (2019/0833449)

BMF "Ergänzende Informationen zur Datenträgerübermittlung" vom 28.11.2019

BMF, Schreiben vom 16.05.2011, IV C 3 - S 2300/08/10014, BStBl I, S. 530

BMF, Schreiben vom 14.11.2014, IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl 2014, S. 1450

BMF, Schreiben vom 28.11.2019, IV A 4 - S 0316/19/10003 BStBl I 2019, S. 1269

Literaturverzeichnis

Kommentar

Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 158. Lieferung 10.2019, § 145 AO

Drüen in, Tipke/Kruse, AO/FGO, 157. Lieferung 08.2019, § 146 AO

Görke in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 255. Lieferung 10.2019, § 146 AO

Aufsatz

Raik Brete: „Das Märchen von der Verfahrensdokumentation“ in DStR 2019, 258-260

Franz Hruschka, in seinen Anmerkungen zum Aufsatz von Brete in DStR 2019, 260

Alexander Vetten und Frank Gerster: „Aktuelles zu den GoBD“ in NWB Nr. 51 vom 13.12.2019 - NWB XAAAH-37037, S. 3781

Internetquellen

<https://www.bvbc.de/baden-wuerttemberg/chronik/geschichte-der-buchhaltung/>
(Abrufdatum: 17.01.2020)

<https://cms.law/de/aut/news-information/begleitende-kontrolle-statt-verspaeteter-betriebspruefung> (Abrufdatum: 07.03.2020)

https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/eigenbelege-der-richtige-umgang-mit-eigenbelegen-und-er-53-fuer-ersatz-bzw-notbelege-gibt-es-keine-formvorschriften_idesk_PI11525_HI2197984.html (Abrufdatum: 06.02.2020)

www.interview-welt.de/2019/07/02/finanz%C3%A4mter-beklagen-personalmangel/
(Abrufdatum: 05.02.2020)

<https://www.pc-magazin.de/ratgeber/speichermedien-lebensdauer-dvd-festplatte-usb-stick-floppy-disk-1485976.html> (Abrufdatum: 06.02.2020)

<https://www.sabiocity.com/wissen/rechnungswesen/202-die-geschichte-der-buchfuehrung>
(Abrufdatum: 17.01.2020)

<https://shopbetreiber-blog.de/2017/09/05/whatsapp/> (Abrufdatum: 07.03.2020)

https://de.wikipedia.org/wiki/Buchf%C3%BChrung#cite_ref-10 (Abrufdatum: 17.01.2020)

Eidesstattliche Versicherung

Hiermit erkläre ich an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und nur unter Zuhilfenahme der ausgewiesenen Hilfsmittel angefertigt habe. Sämtliche Stellen der Arbeit, die im Wortlaut oder dem Sinn nach anderen gedruckten oder im Internet verfügbaren Werken entnommen sind, habe ich durch genaue Quellenangaben kenntlich gemacht.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Meißen, den 16. März 2020

Julia Leeder