

Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

Die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff

- Die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) beschreiben die steuerrechtlichen Anforderungen an eine ordnungsmäßige Buchführung und die Erfüllung von Aufzeichnungspflichten. Sie wurden mit BMF-Schreiben vom 14. November 2014 veröffentlicht.
- Die GoBD vereinheitlichen schon bisher bestehende Verwaltungsregelungen und passen diese an aktuelle technische Buchführungsstandards und die Rechtsprechung an.
- Mit den GoBD ist keine Änderung der materiellen Rechtslage oder der bisherigen Verwaltungsauffassung zur Anwendung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Buchführung eingetreten. Aufgrund der durchgreifenden Veränderungen in der für die Buchführung genutzten Technik formulieren die GoBD aber konkrete EDV-spezifische technische Anforderungen, um die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch mit dieser Form der Buchhaltung zu erfüllen.

- ✓ 1 Entstehung und Anwendungsbereich
 - ✓ 1.1 Anforderungen an elektronische Bücher und Aufzeichnungen
 - ✓ 1.2 Keine Buchung ohne Beleg
 - ✓ 1.3 Internes Kontrollsystem (IKS) und Datensicherheit
 - ✓ 1.4 Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen
 - ✓ 1.5 Aufbewahrung
 - ✓ 1.6 Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit
 - ✓ 1.7 Datenzugriff
- ✓ 2 Keine Verschärfung der Rechtslage
- ✓ 3 Fazit

1 Entstehung und Anwendungsbereich

Mit BMF-Schreiben vom 14. November 2014 ¹ wurden die GoBD veröffentlicht. Dieses Schreiben ersetzt die Schreiben zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), zu den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfung digitaler Unterlagen (GDPdU) sowie die vom BMF entwickelten FAQ (Frequently Asked Questions), einen Fragen-Antworten-Katalog zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung.

Durch die GoBD tritt keine Änderung der materiellen Rechtslage beziehungsweise der Verwaltungsauffassung ein. Lediglich die allgemeinen Anforderungen an die ordnungsmäßige EDV-gestützte Buchführung wurden näher ausgeführt. Zu den Inhalten der GoBD gehören

- die Anforderungen zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen aufgrund steuerrechtlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten und außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, soweit diese für die Besteuerung von Bedeutung sind;
- die Aufbewahrung von steuerlichen und außersteuerlichen Büchern und Aufzeichnungen sowie
- die Aufbewahrung von Unterlagen zu Geschäftsvorfällen und zu deren Verständnis oder Überprüfung vorgeschriebener Aufzeichnungen.

Des Weiteren enthält das Schreiben erläuternde Ausführungen zur Verantwortlichkeit für die Führung elektronischer Aufzeichnungen und Bücher sowie zu allgemeinen Anforderungen wie

- den Grundsätzen der Nachvollziehbarkeit, Nachprüfbarkeit, Wahrheit, Vollständigkeit, Richtigkeit und dem Belegwesen (Belegfunktion), der Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle, dem internen Kontrollsystem (IKS), der Datensicherheit, der elektronischen Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, dem Datenzugriff und der Verfahrensdokumentation zur Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit sowie
- Fragen der Zertifizierung und Software-Testate.

Die GoBD sind prozessorientiert aufgebaut und folgen dem Verbuchungsprozess, also dem Ablauf der buchführungspflichtigen Transaktionen im Unternehmen. Zuerst werden die allgemeinen Anforderungen und die gesetzlichen Regelungen dargestellt. Darauf folgen Ausführungen zur korrekten Erfassung der Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge und sachlicher Ordnung (vergleiche Ausführungen unter 1.1 und 1.2), Kontrolle, Datensicherheit, Unveränderbarkeit, Aufbewahrung, Nachvollziehbarkeit und Datenzugriff.

Die GoBD sind von allen Buchführungs- beziehungsweise Aufzeichnungspflichtigen zu beachten. Ihre Anwendung beschränkt sich daher nicht nur auf Systeme der doppelten Buchführung. Es sind ausdrücklich auch die steuerlichen Aufzeichnungspflichten eingeschlossen. Auch Unternehmen, die eine Einnahmenüberschussrechnung erstellen müssen, sind betroffen. Darüber hinaus beziehen sich die GoBD auch auf Vor- und Nebensysteme der Finanzbuchführung wie z. B. Material- und Warenwirtschaft, Lohnabrechnung und Zeiterfassung.

1.1 Anforderungen an elektronische Bücher und Aufzeichnungen

Die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und Aufzeichnungen bestimmt sich nach den gleichen Prinzipien wie bei manuell geführten Büchern und Aufzeichnungen. Das Erfordernis der Ordnungsmäßigkeit erstreckt sich bei elektronisch geführten Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auch auf die damit in Zusammenhang stehenden Verfahren und Bereiche eines angewandten elektronischen Datenverarbeitungssystems (DV-System) einschließlich der Vor- und Nebensysteme. Betroffen sind alle DV-Systeme, mit denen Daten und Dokumente empfangen, erfasst, erzeugt, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden.

Buchungen und Aufzeichnungen müssen nach den gesetzlichen Regelungen zu den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung auch bei elektronisch geführten Büchern und sonstigen Aufzeichnungen nachvollziehbar beziehungsweise nachprüfbar, vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und unveränderbar sein. Nur protokollierte Änderungen sind zulässig: Das zum Einsatz kommende DV-Verfahren muss sicherstellen, dass einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführte Informationen (Belege, Grundaufzeichnungen, Buchungen) danach nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung (Protokollierung) überschrieben, gelöscht oder geändert werden können. Dies ist durch technische und organisatorische Kontrollen zu realisieren, welche in der Verfahrensdokumentation zur Beschreibung des IKS auszuführen sind.

1.2 Keine Buchung ohne Beleg

Zweck eines Belegs ist, den Nachweis zwischen den Vorgängen in der Realität und dem aufgezeichneten oder gebuchten Inhalt in Büchern oder sonst erforderlichen Aufzeichnungen zu erbringen. Dies wird auch als Belegfunktion bezeichnet. Jeder Geschäftsvorfall ist urschriftlich beziehungsweise als Kopie der Urschrift zu belegen. Neben einer sach- und personenkontenmäßigen Zuordnung sind weitere Angaben zu erfassen, wie z. B. Belegnummer, Erläuterung des Geschäftsvorfalles und Belegdatum. Ist kein Fremdbeleg vorhanden – z. B. keine Restaurantquittung bei Benutzung eines Automaten, der keinen Beleg erstellt –, muss ein Eigenbeleg erstellt werden. Die Aufzeichnung der Buchungen und sonst erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen muss vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden. Jede Buchung oder Aufzeichnung muss im Zusammenhang mit einem Beleg stehen. Unterlagen dürfen nicht planlos gesammelt und aufbewahrt werden. Sie sind übersichtlich geordnet und eindeutig zuordenbar aufzubewahren.

Alle Geschäftsvorfälle müssen in zeitlicher Reihenfolge (Grund(buch)aufzeichnung, Journalfunktion) und in sachlicher Gliederung (Hauptbuch, Kontenfunktion) dargestellt werden. Sowohl beim Einsatz von Haupt- als auch von Vor- oder Nebensystemen ist eine Verbuchung im Journal des Hauptsystems (z. B. Finanzbuchhaltung) über den Ablauf des folgenden Monats hinaus nicht zu beanstanden, wenn die einzelnen Geschäftsvorfälle bereits in einem Vor- oder Nebensystem erfasst worden sind, welches die Grundaufzeichnungsfunktion erfüllt. Dafür müssen die Geschäftsvorfälle vorher fortlaufend, richtig und vollständig in Grundaufzeichnungen oder Grundbüchern aufgezeichnet und die Einzeldaten unveränderbar aufbewahrt worden sein.

1.3 Internes Kontrollsystem (IKS) und Datensicherheit

Damit die Ordnungsvorschriften für die Buchführung und Aufzeichnungen im Sinne des § 146 Abgabenordnung (AO) eingehalten werden, sind Kontrollen einzurichten, auszuüben und zu

protokollieren. Hierzu gehören beispielsweise spezifische Zugangs- und Zugriffsberechtigungen, Erfassungs- und Verarbeitungskontrollen. Die konkrete Ausgestaltung des Kontrollsystems ist dabei abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems. Auch bei einem Systemwechsel ist anlassbezogen zu prüfen, ob das eingesetzte DV-System tatsächlich dem dokumentierten System entspricht. Die Beschreibung des IKS ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation.

Das DV-System ist gegen Verlust, z. B. Unauffindbarkeit, Vernichtung, Untergang und Diebstahl, zu sichern. Zudem ist es gegen unberechtigte Eingaben und Veränderungen zu schützen, etwa durch Zugangs- und Zugriffskontrollen. Zur Sicherheit gehört auch die Beschreibung der Vorgehensweise zur Datensicherung. Sie ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation.

1.4 Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen

Eine Buchung oder Aufzeichnung darf nicht so verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch dürfen keine Veränderungen vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später ausgeführt wurden. Deshalb muss das zum Einsatz kommende DV-Verfahren die Gewähr dafür bieten, dass alle Informationen (Programme und Datenbestände), die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden (Belege, Grundaufzeichnungen, Buchungen), nach diesem Zeitpunkt nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden können. Die Unveränderbarkeit der Daten kann sowohl durch die Hardware, die Software als auch organisatorisch gewährleistet werden. Eine entsprechende Beschreibung hat in der Verfahrensdokumentation zu erfolgen.

1.5 Aufbewahrung

Der sachliche Umfang der Aufbewahrungspflicht besteht grundsätzlich nur im Umfang der Aufzeichnungspflicht, die sich aus steuerlichen (z. B. § 22 Umsatzsteuergesetz) und außersteuerlichen Aufzeichnungspflichten (z. B. § 22 Apothekenbetriebsordnung) ergibt. Auch Steuerpflichtige, die nach § 4 Absatz 3 Einkommensteuergesetz als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermitteln, können daher verpflichtet sein, Aufzeichnungen und Unterlagen nach § 147 Absatz 1 und Absatz 3 AO aufzubewahren. Sind aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten, Datensätze, elektronische Dokumente und elektronische Unterlagen im Unternehmen entstanden oder dort eingegangen, so müssen sie auch in dieser Form aufbewahrt werden. Sie dürfen nicht vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist gelöscht werden. Elektronisch empfangene Dokumente sind im empfangenen Format aufzubewahren. Sofern eine Konvertierung in ein „Inhouse-Format“ erfolgt, sind beide Dateiformate aufzubewahren. Eine ausschließliche Aufbewahrung in ausgedruckter Form ist nicht zulässig.

Bei den Daten und Dokumenten ist auf deren Inhalt und auf deren Funktion abzustellen. Handels- oder Geschäftsbriefe sind in elektronischer Form aufbewahrungspflichtig. Dagegen sind E-Mails, die nur als „Transportmittel“, z. B. für eine angehängte elektronische Rechnung, dienen und darüber hinaus keine weitergehenden aufbewahrungspflichtigen Informationen enthalten, nicht aufbewahrungspflichtig.

Werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch erfasst, z. B. mit einem Scanner, ist das Scanergebnis so aufzubewahren, dass die

Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird. Nach dem Einscannen dürfen Papierdokumente vernichtet werden, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind. Der Steuerpflichtige muss entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleibt, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen. Wenn auf einen Papierbeleg verzichtet wird, muss der Geschäftsvorfall nach wie vor nachvollziehbar und nachprüfbar sein.

1.6 Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Die Verarbeitung der einzelnen Geschäftsvorfälle sowie das dabei angewandte Buchführungs- oder Aufzeichnungsverfahren müssen nachvollziehbar sein. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Dies gilt entsprechend für die Verfahrensdokumentation.

Die Prüfbarkeit der formellen und sachlichen Richtigkeit muss sowohl bei einzelnen Geschäftsvorfällen als auch beim gesamten Verfahren möglich sein. An die DV-gestützte Buchführung wird die Anforderung gestellt, dass Geschäftsvorfälle für die Dauer der Aufbewahrungsfrist retrograd, also von der Buchung zum Beleg, und progressiv, also vom Beleg zur Buchung, prüfbar bleiben müssen.

Für die Prüfung ist eine aussagefähige und aktuelle Verfahrensdokumentation notwendig, die alle System- beziehungsweise Verfahrensänderungen inhaltlich und zeitlich lückenlos dokumentiert. Die Verfahrensdokumentation muss übersichtlich und gegliedert sein. Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens müssen vollständig und schlüssig ersichtlich sein. Der Umfang der im Einzelfall erforderlichen Dokumentation wird durch den Bedarf bestimmt, der zum Verständnis des DV-Verfahrens, der Bücher und Aufzeichnungen sowie der aufbewahrten Unterlagen erforderlich ist.

1.7 Datenzugriff

Die Finanzbehörde hat das Recht, die mithilfe eines DV-Systems erstellten und nach § 147 Absatz 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen durch Datenzugriff zu prüfen. Dazu gehören insbesondere die Daten der Finanzbuchhaltung, der Anlagenbuchhaltung, der Lohnbuchhaltung und aller Vor- und Nebensysteme, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen enthalten. Das Recht auf Datenzugriff steht der Finanzbehörde nur im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen zu. Es ist zwischen drei Datenzugriffsmöglichkeiten zu unterscheiden, die in den folgenden Abschnitten beschrieben werden.

Unmittelbarer Datenzugriff

Beim unmittelbaren Datenzugriff (Z1) hat die Finanzbehörde das Recht, selbst unmittelbar auf das DV-System zuzugreifen. Sie hat Einsicht in Form des Nur-Lesezugriffs in die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, um Daten mit den im System vorhandenen Möglichkeiten auszuwerten. Dies schließt eine Fernabfrage (Online-Zugriff) der Finanzbehörde auf das DV-System des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde aus.

Mittelbarer Datenzugriff

Im Rahmen des mittelbaren Datenzugriffs (Z2) kann die Finanzbehörde vom Steuerpflichtigen verlangen, dass er an ihrer Stelle die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten nach ihren Vorgaben maschinell auswertet oder von einem beauftragten Dritten maschinell auswerten lässt, um anschließend einen Nur-Lesezugriff vornehmen zu können. Es kann nur eine maschinelle Auswertung unter Verwendung der im DV-System des Steuerpflichtigen oder des beauftragten Dritten vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten verlangt werden.

Datenträgerüberlassung

Die Finanzbehörde kann auch die Datenträgerüberlassung (Z3) verlangen. Hier sollen ihr sowohl die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, einschließlich der jeweiligen Meta-, Stamm- und Bewegungsdaten sowie der internen und externen Verknüpfungen (z. B. zwischen den Tabellen einer tabellenbasierten Datenbank), als auch elektronische Dokumente und Unterlagen auf einem maschinell lesbaren und auswertbaren Datenträger zur Auswertung überlassen werden. Die Finanzbehörde ist nicht berechtigt, selbst Daten aus dem DV-System herunterzuladen oder Kopien vorhandener Datensicherungen vorzunehmen.

2 Keine Verschärfung der Rechtslage

Die gesetzlichen Regelungen zu den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung sind seit Jahrzehnten unverändert. Auch die Ordnungsvorschriften der §§ 145 und 147 AO sind im Wesentlichen unverändert geblieben. Neu ist seit 2002 das Datenzugriffsrecht und damit zusammenhängend das Erfordernis der maschinellen Auswertbarkeit. Bei den GoBD handelt es sich um ein BMF-Schreiben, welches – entsprechend seinem Rechtscharakter als Verwaltungsanweisung – die steuerlichen Anforderungen an die ordnungsmäßige Buchführung konkret beschreibt. Die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ändern sich nicht dadurch, dass die Buchführung nunmehr mit Hilfe der modernen Technik erstellt wird. Allerdings ergeben sich daraufhin EDV-spezifische technische Anforderungen zur Erfüllung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, z. B. in puncto Datensicherheit und Verfahrensbeschreibung.

Mit dem BMF-Schreiben werden diese aus der Sicht der Finanzverwaltung erforderlichen technischen Anforderungen an die DV-gestützte Buchführung konkret beschrieben. Dazu gehört z. B. für die Einhaltung der Unveränderbarkeit, dass nur protokollierte Änderungen von Belegen, Grundaufzeichnungen und Buchungen zulässig sind. Denn auch in der Papierbuchhaltung waren und sind Radierungen nicht zulässig. Bei der EDV-gestützten Buchführung erfolgten jedoch bisher in den Unternehmen teilweise unprotokollierte Änderungen.

3 Fazit

Da sich die für die Buchführung genutzte Technik weiterentwickelt hat, werden mit dem BMF-Schreiben zu den GoBD EDV-spezifische technische Anforderungen zur Erfüllung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung formuliert. Hieraus ergeben sich jedoch keine neuen Grundsätze zur ordnungsmäßigen Buchführung, da keine Änderung der materiellen Rechtslage beziehungsweise der Verwaltungsauffassung eingetreten ist. Das Schreiben zu den GoBD bezieht sich

sowohl auf Großbetriebe als auch auf Kleinbetriebe. Deshalb wurde an zahlreichen Stellen darauf hingewiesen, dass sich die einzelnen Anforderungen an der Betriebsgröße sowie an der Komplexität der Geschäftstätigkeit orientieren.

Zukünftig ist beabsichtigt, das BMF-Schreiben zu den GoBD regelmäßig an den technischen Fortschritt, die Rechtsprechung und an auftretende Praxisprobleme anzupassen.

Welche Faktoren Unternehmen daran hindern, vollständig auf eine elektronische Archivierung von Unternehmensdokumenten umzustellen, ist Bestandteil einer Studie mit dem Titel „Elektronische Archivierung von Unternehmensdokumenten stärken“ (siehe Monatsbericht des BMF von August 2014).

Fußnoten

¹ Bundessteuerblatt (BStBl) I 2014 S. 1450.

Mehr zum Thema

 Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) (PDF, 233,7 KB)

Weitere Informationen

 Analysen und Berichte