



Sind die neuen Grundsätze der Finanzverwaltung zur elektronischen Buchführung (GoBD) ein Stolperstein der Digitalisierung?

Vortrag an der Hochschule Weserbergland am
22.11.2016

Referent: Dipl. Betriebswirt (FH) Ulrich Schaper,
Steuerberater, Hameln

Gliederung:



1. Was sind die GoBD?
2. Gelten die bisherigen Erlasse weiter?
3. Wann sind die GoBD in kraft getreten?
4. Was ist unter „Digitalisierung“ zu verstehen?
5. Welches sind die Rechtsgrundlagen der GoBD?
6. Welche Daten sind betroffen?

Gliederung:



7. Was ist unter „Datenverarbeitungssystem“ zu verstehen?
8. Welche Anforderungen ergeben aus den GoBD für das Rechnungswesen?
 - a) Vollständig
 - b) Richtig
 - c) Unveränderbar und unverlierbar
 - d) Zeitgerecht
 - e) Geordnet

Gliederung:



9. Was ist zu tun /Stolpersteine?
10. Welche Besonderheiten gelten für Registrierkassen als Teil des DV-Systems?
11. Welche Änderungen gelten für Registrierkassen ab 2017?
12. Welche weiteren Änderungen sind für Registrierkassen zu erwarten?

1. Was sind die GoBD?



GoBD steht für

***G**rundsätze zur **o**rdnungsmäßigen Führung und
Aufbewahrung von **B**üchern,
Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form
sowie zum **D**atenzugriff.*

1. Was sind die GoBD?

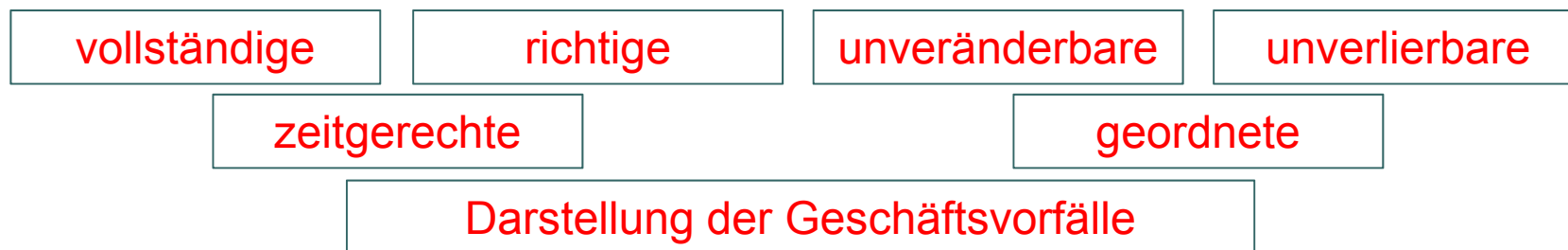
- Es handelt sich dabei um einen Erlass des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 14.11.2014¹. Ein Erlass ist eine reine **Verwaltungsvorschrift**, die rechtliche Bindungswirkung nur für die Finanzverwaltung entfaltet.
- Im Bundessteuerblatt wurde dieser Erlass unter der Rubrik
„Betriebsprüfung“
veröffentlicht.
- Er stellt also die Rechtsauffassungen dar, die von den Betriebsprüfungsabteilungen der Finanzämter im Rahmen von Betriebsprüfungen zu vertreten sind. Diese Rechtsauffassungen beruhen vielfach auf **Entscheidungen des Bundesfinanzhofes (BFH)**. Von daher ist die
Kenntnis, Beachtung und kritische Auseinandersetzung
mit den GoBD Voraussetzung für eine (hoffentlich) stressfreie und erfolgreiche (digitale) Betriebsprüfung^{1a}.

1) Aktz. IV A 4- S 0316/13/10003; BStBl. 2014, I, S. 1450.

1. Was sind die GoBD?

Zielsetzung

- Zielsetzung der GoBD ist es, „*die Anforderungen der Finanzverwaltung an eine IT-gestützte Buchführung praxisgerecht zusammenzufassen und für die für die Unternehmen wichtige Rechtsklarheit zu sorgen*“².
- Dabei sind die GoBD geprägt von dem Bestreben, eine



im Rechnungswesen zu erreichen (Grundlage § 145 bis § 147 AO)

- Die daraus abgeleiteten **Anforderungen** der Finanzverwaltung an das Rechnungswesen sollen im Überblick dargestellt werden.

²http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/Datenzugriff_GDPdU/2014-11-14-GoBD.html

1. Was sind die GoBD?

Handlungsbedarf, Kritik:

- Die GoBD sind **nicht erfüllt vom Geist des Vertrauens** in die Unternehmen. So heißt es z.B. in Rn. (Randnummer) 112:
- *„Werden Systemfunktionalitäten oder Manipulationsprogramme eingesetzt, die diesen Anforderungen entgegenwirken, führt dies zur Ordnungswidrigkeit der elektronischen Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen.“*

Im 1. Entwurf der GoBD hatte es sogar zu Rn. 44 geheißen:

- *„Erfundene Geschäftsvorfälle dürfen nicht erfasst, tatsächliche Geschäftsvorfälle dürfen nicht mit falschen Werten aufgezeichnet werden“³.*
- Eine derartige Herangehensweise ist nicht geeignet, eine Vertrauensbasis zu den Unternehmen und ihren Beratern aufzubauen.

3) Vgl. Schreiben des Deutschen Steuerberaterverbandes v. 02.09.2013 zum 2. Entwurf der GoBD; in diesem Schreiben wird der Wegfall dieser Formulierung begrüßt.

2. Gelten die bisherigen Erlasse weiter?

- Die GoBD **ersetzen die GoBS** (Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme), **die GDPdU** (Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfung digitaler Unterlagen) sowie den vom BMF entwickelten Fragen-Antwort-Katalog zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung.

Handlungsbedarf, Kritik:

- Lt. Monatsbericht des BMF v. 23.04.2015 ist „mit den GoBD keine Änderung der materiellen Rechtslage oder der bisherigen Verwaltungsauffassung zur Anwendung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Buchführung eingetreten“.

Dies wird aber selbst von Angehörigen der Finanzverwaltung z.T. anders gesehen:

- „Die meisten Änderungen sind im Vergleich zu den bisher geltenden Anforderungen Klarstellungen oder **Verschärfungen** der angewendeten Verfahren“⁴.

4) Aktuelles Steuerrecht 1/2015, S. 146; Dirk Krohn Diplom Finanzwirt (FH), Groß- und Konzernbetriebsprüfung des Landes Schleswig-Holst.

3. Wann sind die GoBD in kraft getreten?

- Die GoBD gelten für Veranlagungszeiträume, die **nach dem 31.12.2014** beginnen. Das bedeutet, dass sie bei abweichendem Wirtschaftsjahr auch schon vor dem 01.01.2015 zu beachten sind.

Handlungsbedarf, Kritik:

- Damit entfalten die GoBD zumindest in den Fällen eines abweichenden Wirtschaftsjahres eine **Rückwirkung**. Aus Sicht der Finanzverwaltung ist dies aber unbedenklich, da ja nach ihrer Auffassung mit den GoBD keine Änderung der bisherigen Verwaltungsauffassung eingetreten ist (s.o.).

4. Was ist unter „Digitalisierung“ zu verstehen?

- Im Rahmen dieses Vortrages wird „Digitalisierung“ allein auf den Bereich des Rechnungswesens bezogen. Dabei wird nicht verkannt, dass „Digitalisierung“ eine viel weitergehende Bedeutung hat und alle Unternehmensbereiche erfasst⁵.

Handlungsbedarf, Kritik:

- Zielsetzung der GoBD ist nicht, die Digitalisierung in den Unternehmen voran zu bringen oder dies wohlwollend zu unterstützen.
- Die Finanzverwaltung sieht das Rechnungswesen allein aus dem **steuerlichen Blickwinkel: Es hat verlässliche Daten für die Besteuerung zu liefern.**
- Die für das Unternehmen und Dritte wichtige **Informationsfunktion** und deren Anforderungen an des Rechnungswesen wird nicht thematisiert.

5) Vgl. dazu Weissmann, Arnold, Herausforderungen der Digitalisierung aus Beratersicht; Der Betrieb 2016, S. 2553.

5. Welches sind die Rechtsgrundlagen der GoBD?

Rechtsgrundlagen^{RN3}

1. **Abgabenordnung**
§§ 90, 140 – 148
(Bücher, Aufzeich.)
2. § 22 UStG
(Aufzeich.)
3. **§ 4 Abs. 3 S. 5
EStG**
4. § 4 Abs. 4a S. 6
EStG
5. §§ 238 ff **HGB**, GoB
6. §§ 41 ff GmbHG
7. **andere Gesetze**,
z.B. Fahrlehrer-
gesetz

**Handlungsbedarf,
Kritik**

Erläuterung

Die GoBD wollen alle diese Vorschriften für das Steuerrecht nutzbar machen (Rn. 3). Dies gelingt über **§ 140 Abs. 1 AO**, der bestimmt, dass derjenige, dem nach **anderen Gesetzen** Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten obliegen, **diese Obliegenheiten auch für die Besteuerung erfüllen muss**. Fahrlehrer müssen z.B. gem. § 18 Fahrlehrergesetz die Dauer der Ausbildung aufzeichnen.

Klären Sie für Ihr Unternehmen/Ihre Mandanten ob und ggf. welche besonderen Aufzeichnungspflichten gelten. **Überprüfen Sie, ob das Rechnungswesen diese Daten bereits erfasst.**

6. Welche Daten sind betroffen?

Welche Daten?^{Rn5,12ff}

1. steuerliche u. außersteuerliche Bücher
2. steuerliche u. außersteuerliche Aufzeichnungen
3. steuerliche u. außersteuerliche Unterlagen
4. **Unterlagen, die zum Verständnis u. zur Überprüfung von 1 und 2 erforderlich sind** ^{Rn5}

Handlungsbedarf,
Kritik:

Erläuterung

1. **Aufzeichnungen** sind alle dauerhaft verkörpertten Erklärungen über Geschäftsvorfälle in Schriftform oder auf Datenträgern^{Rn12}
2. **Unterlagen** sind Papierdokumente, Daten, Datensätze, elektronische Dokumente ^{Rn5}
3. **Emails, Worddokumente, elektr. Rechnungen**

Es muss eine Erstqualifizierung^{Rn161} der Unterlagen erfolgen. **Kriterium** ist:

Sind die Unterlagen zum Verständnis und zur Überprüfung gesetzlich geforderter Aufzeichnungen erforderlich?^{6a}

6) Sämtliche Informationsträger, die dazu geeignet sind, die Handelsgeschäfte des Kaufmanns ersichtlich zu machen (vgl. Beck'scher Bilanz-Kommentar, § 238 Rn. 109). 6a) BFH v. 24.06.2009, VIII-R-80/06

6. Welche Daten sind betroffen?

Was bedeutet „**Erstqualifizierung**“ – Beispiel aus der Rechtsprechung⁷:

- Im Streitfall ging es um die Reichweite der Befugnisse aus **§ 147 Abs. 6 AO**. Geklagt hatte eine Steuerberater-Sozietät, die ihren Gewinn gemäß **§ 4 Abs. 3** des Einkommensteuergesetzes durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelte. Sie hatte sich in der Außenprüfung geweigert, einer entsprechenden Aufforderung des Prüfers Folge zu leisten, ihm Einsicht in die von ihr freiwillig erstellte elektronische Bestandsbuchhaltung (**Vorlage der Sachkonten**) zu gewähren. Das Finanzgericht (FG) hatte der Klägerin Recht gegeben. Der BFH hat das Urteil des FG nun bestätigt und zu den Grenzen des Dateneinsichtsrechts grundsätzlich Stellung genommen.
- Nach dem Gesetz besteht das Einsichtsrecht nur im Umfang der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht in § 147 Abs. 1 AO. Deren Umfang war bislang unklar. Der BFH hat entschieden, dass **nur solche Unterlagen** gemäß § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren sind, **die zum Verständnis und zur Überprüfung gesetzlich geforderter Aufzeichnungen erforderlich** sind. Gesetzliche Aufzeichnungs- und in der Folge entsprechende Aufbewahrungspflichten treffen zwar auch sog. Einnahmenüberschussrechner. Da das Finanzamt im Streitfall aber Einsicht in gesetzlich nicht geforderte Aufzeichnungen verlangt hatte, war sein Verlangen **rechtswidrig**.

7) BFH. v. 24.06.2009, VIII R 80/06; Vgl. Pressemitteilung Nr. 89/09 v. 23.09.2009

7. Was ist unter DV-System zu verstehen?

DV-SYSTEM^{Rn20}

Hard- u. Software, mit der relevante Daten

1. erfasst
2. erzeugt
3. empfangen
4. übernommen
5. verarbeitet
6. gespeichert
7. übermittelt werden.

ERLÄUTERUNG^{Rn20}

1. Finanzbuchführung
2. Anlagenbuchhaltung
3. Lohnbuchhaltung
4. Kassensystem
5. Warenwirtschaftssystem
6. Zahlungsverkehrssystem
7. Fakturierung
8. Dokumentenmanagement, Archivsystem
9. Taxameter, Geldspielgeräte, Waagen
10. **Schnittstellen**

Damit das DV-System ordnungsgem. i.S.d. § 146 AO arbeitet, **muss ein IKS^{7a, Rn100} eingerichtet werden**, das verhindert, dass Daten unvollständig oder falsch erfasst werden (Zugangskontrollen, Erfassungskontrollen).

Handlungsbedarf,
Kritik:

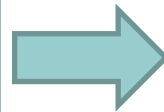
8. Welche Anforderungen ergeben sich?

a) Vollständig

VOLLSTÄNDIG^{Rn36ff}

Aufzeichnung jedes Geschäftsvorfalles
(Einzelaufzeichnungspflicht):

1. Jede Betriebseinnahme,
2. jede Betriebsausgabe,
3. jede Einlage,
4. jede Entnahme.



ERLÄUTERUNG

Die Aufzeichnung der **Geschäftsvorfälle** muss so erfolgen, dass eine Überprüfung

1. ihrer **Grundlagen**
2. ihres **Inhalts**
3. ihrer **Bedeutung** für den Betrieb

möglich ist. Dabei muss jeder Geschäftsvorfall durch einen **Beleg** nachgewiesen werden^{Rn61}



Die GoBD gehen weiterhin davon aus, dass auf Papierbelegen grds. **kontiert** wird^{Rn63}. Bei elektronischen Belegen soll ein Datensatz mit dem Beleg verknüpft werden. Erfolgt keine Kontierung auf dem Beleg, muss dennoch eine progressive und retrograde Prüfung möglich sein.

Handlungsbedarf,

Kritik:

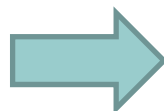
8. Welche Anforderungen ergeben sich?

b) Richtig

RICHTIG^{Rn44}

Abbildung der Geschäftsvorfälle

1. in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen,
2. rechtlich korrekt,
3. durch Belege nachgewiesen^{Rn61},
4. zutreffend kontiert.



ERLÄUTERUNG

Die Überprüfung der korrekten Abbildung der Geschäftsvorfälle kann

1. beim Beleg beginnen (**progressiv**) oder
2. bei der Steuererklärung beginnen (**retrograd**).



Prüfbar sein muss nicht nur der einzelne Geschäftsvorfall. Verlangt wird vielmehr, dass eine **Systemprüfung** anhand einer **Verfahrensdokumentation** möglich sein muss ^{Rn34,145,151}.
Überprüfen Sie, ob das Rechnungswesen entsprechend aktuell dokumentiert ist⁸.

**Handlungsbedarf,
 Kritik:**

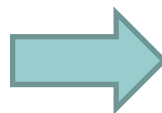
8) Systemänderungen müssen in einer Änderungshistorie dokumentiert werden, Rn. 154.

8. Welche Anforderungen ergeben sich?

c) Unveränderbar und unverlierbar

UNVERÄNDERBAR^{Rn58,107}

1. Der ursprüngliche Inhalt von Buchungen und Aufzeichnungen darf **nachträglich nicht verändert** werden.
2. Spätere Änderungen oder Löschungen müssen **protokolliert** werden.



ERLÄUTERUNG

1. Aufzeichnungen gelten im Zeitpunkt der Erfassung als unveränderbar.
2. Die Unveränderbarkeit muss durch **Festschreibung** oder ähnliche Verfahren sichergestellt werden^{Rn110}.
3. Die Ablage von Daten und Dokumenten in einem **Dateisystem** erfüllt das Kriterium der Unveränderbarkeit nicht^{Rn110}.



Das Kriterium der **Unveränderbarkeit** nimmt in den GoBD breiten Raum ein, was dessen Wichtigkeit hervorhebt. Von daher müssen **Änderungsmöglichkeiten** und **Änderungsberechtigungen** im Rechnungswesen eindeutig **definiert** sein.

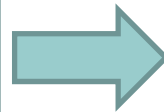
Handlungsbedarf,
Kritik:

8. Welche Anforderungen ergeben sich?

d) Zeitgerecht

ZEITGERECHT^{Rn45}

1. Die Geschäftsvorfälle sind **zeitnah** zu erfassen /zu buchen.
2. Die **periodenweise** Verbuchung der Geschäftsvorfälle ist zulässig, wenn organisatorisch sichergestellt ist, dass Unterlagen **nicht verloren gehen**.



ERLÄUTERUNG

1. Unbare Geschäftsvorfälle sollen innerhalb von **10 Tagen** erfasst werden^{Rn47}.
2. Kasseneinnahmen und Kassenausgaben **täglich** erfassen.
3. Buchungen dürfen nicht längere Zeit „**in der Schwebe gehalten**“ werden^{Rn47}.
4. Bei periodenweiser Verbuchung ist die Ablage in **Ordern** ein geeignetes Verfahren, das Verlieren von Belegen zu verhindern^{Rn50}



Ein periodischer Beleg- oder Datenaustausch zwischen Mandant und Berater ist weiterhin zulässig. **Festschreibung** sollte (spätestens) im Zeitpunkt der Übermittlung der Umsatzsteuer-Voranmeldung erfolgen.

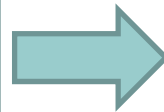
Handlungsbedarf,
Kritik:

8. Welche Anforderungen ergeben sich?

e) Geordnet

GEORDNET^{Rn53ff}

1. Eingang, Archivierung, Konvertierung, Verarbeitung, **elektr.** Unterlagen muss **protokolliert** werden ^{Rn117}.
2. Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente sind in **originärer** Form aufzubewahren ^{Rn119}.



ERLÄUTERUNG

1. Der Prozess der Belegverarbeitung sollte **definiert** und **dokumentiert** sein.
2. **Elektronische** und **Papierunterlagen** sollten der gleichen Aufmerksamkeit unterzogen werden – die Finanzverwaltung verweist in den GoBD immer wieder auch auf die geordnete (Papier-) Ablage.
3. Besondere Aufmerksamkeit erfordern **Systemwechsel**.



**Handlungsbedarf,
Kritik:**

Die GoBD verweisen an einer Vielzahl von Stellen auf die Notwendigkeit von **Protokollen** (z. B. Rn. 111, Änderung von Einstellungen der Software; Rn. 60,100 Durchführung von Kontrollen; Rn 59 Änderung oder Löschung von Buchungen). **Prüfen Sie, inwieweit Ihre Prozesse diesen Anforderungen bereits entsprechen.**

9. Was ist zu tun/Stolpersteine?

- Die GoBD fassen die Anforderungen der Finanzverwaltung an ein (elektronisches) Rechnungswesen in einer Gesamtdarstellung zusammen.
- Adressat der GoBD sind die Betriebsprüfer in den Finanzämtern. Ihnen soll „Munition“ für zukünftige Betriebsprüfungen geliefert werden.
- Schon bisher waren die Betriebsprüfer angehalten, die sog. **Vorsysteme** zu prüfen, was regelmäßig vor allem die Kassenerfassung betraf.
- Die GoBD gehen darüber weit hinaus. Sie geben den Prüfern Anhaltspunkte dafür, wo das (elektronische) Rechnungswesen **angreifbar** sein könnte.
- Insbesondere das **Fehlen wirksamer Kontrollmechanismen** macht das Rechnungswesen in diesem Sinne angreifbar.

9. Was ist zu tun/Stolpersteine?

- Dabei geht es nicht nur um technische/softwaremäßige Kontrollen sondern vor allem auch um **organisatorische** Kontrollmechanismen (z.B. Funktionstrennung, Vieraugenprinzip).
- Die Anforderungen der GoBD erscheinen z.T. stark überzogen. Sie können aber Anlass bieten, die (Rechnungswesen-) **Prozesse kritisch zu hinterfragen und zu verbessern**.
- Sind wirksame Kontrollmechanismen vorhanden, so schützen diese das Unternehmen vor Schäden und können zugleich den **Vorwurf** des Betriebsprüfers **entkräften**, dass etwas bewusst in den Büchern nicht korrekt oder überhaupt nicht dargestellt wurde.
- Letztlich ist darauf zu achten, dass in der Betriebsprüfung vorlagepflichtige Daten und Unterlagen von nicht vorlagepflichtigen Daten und Unterlagen **sauber getrennt** sind.

10. Welche Besonderheiten gelten für Registrierkassen?

Grundsätze

- Elektronische Registrierkassen sind **Teil des DV-Systems** im Sinne der GoBD.
- Damit unterliegen die mit Registrierkassen erzeugten Daten dem **Datenzugriff** (§ 147 Abs. 6 AO).
- Es ist daher erforderlich, dass die Kassendaten für einen Zeitraum von **10 Jahren** maschinell auswertbar sind⁹.
- Das bedeutet, dass ein **Kassenarchiv** vorhanden sein muss, aus dem die Daten für einen Zeitraum von 10 Jahren ausgegeben werden können.
- Fehlt es an einem solchen Archiv, muss **jede einzelne Registrierkasse** für 10 Jahre betriebsbereit sein und die Daten ausgeben können.
- Ebenfalls archiviert werden müssen **Bedienungsanleitungen** und **Protokolle** über Programmänderungen. **Das Fehlen allein dieser Unterlagen berechtigt das Finanzamt zu Schätzungen** (BFH v. 25.03.15, X-R-20/13)

9) Daten müssen **ab dem 26.11.2010** aufbewahrt werden (= Datum des BMF-Schreibens, Kassenrichtlinie 2010)

11. Welche Änderungen gelten für Registrierkassen ab 2017

Grundsätze

- Sog. **Altkassen** ohne Speicher können **bis zum 31.12.2016** benutzt werden.
- Die Einzelaufzeichnungspflicht wird bei diesen Kassen durch eine **zweite Kassenrolle** erfüllt.
- Aufzubewahren sind bei Altkassen auch die sog. **Z-Bons** (Tagesendsummenbons).
- Eine **Weiternutzung** dieser Altkassen über den 31.12.2016 hinaus ist **nicht möglich**. Der „Entwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ vom 13.07.2016 sieht für diese Altkassen keine Verlängerung der Übergangsfrist vor.

12. Welche weiteren Änderungen sind für Registrierkassen zu erwarten?

Grundsätze

- Moderne Registrierkassen mit Speicher müssen Kassendaten **jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar** und **maschinell auswertbar** für 10 Jahre speichern.
- Für diese Kasse besteht die Verpflichtung, dass sie technisch **aufgerüstet** werden müssen, soweit dies technisch möglich ist.
- Ab dem 01.01.2020 müssen solche Kassen zusätzlich über eine zertifizierte technische **Sicherheitseinrichtung** verfügen (§ 146a AO-Entwurf).
- Ist der **nachträgliche Einbau** einer solchen Sicherheitseinrichtung **nicht** möglich, können diese Kassen **bis zum 31.12.2022** weiterbenutzt werden, wenn sie nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft wurden (§ 30 Einführungsgesetz zur AO-Entwurf).
- Zur Überprüfung der Einhaltung der Ordnungsvorschriften wird ab 01.01.2020 eine **Kassennachschau** eingeführt (§ 146b AO-Entwurf).



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Haben Sie Fragen? – Dann nehmen Sie mit uns Kontakt auf!

Tel.: 05151/88073

Email: schaper@steuerbuero-schaper.de