

BMF: Grundsätze zur ordnungsgemäßen Buchführung und zum Datenzugriff veröffentlicht

Nach mehrjähriger Bearbeitungszeit hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Datum vom 14.11.2014 seine Auffassungen betreffend die Grundsätze der ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (kurz GoBD) veröffentlicht. Das vorliegende Schreiben zu den GoBD ersetzt ab dem 01.01.2015 die Regelungen zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) sowie der Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU).

Hintergrund

Die Finanzbehörden sind gem. § 147 Abs. 6 AO berechtigt, die mit Hilfe des Datenverarbeitungssystems erstellten und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen zu prüfen. Dabei besteht ein Recht auf Datenzugriff durch die Finanzbehörden, der unmittelbar, mittelbar oder per Datenträgerüberlassung erfolgen kann.

Verwaltungsanweisung

Wie auch in den vielfältigen Entwurfsversionen des BMF-Schreibens sollen die Regelungen für die Aufbewahrung und den Datenzugriff sowohl für nach steuerlichen als auch für nach außersteuerlichen Vorschriften aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen gelten, wodurch der bisher in den GDPdU vom 16.07.2001 verwendete Begriff der „steuerlich relevanten Daten“ scheinbar ersetzt wird. Eine Positiv- oder Negativliste zur Abgrenzung der verwendeten Begriffe enthält das BMF-Schreiben nicht.

Die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit der Buchführung soll dann gewährleistet sein, wenn sich die Geschäftsvorfälle lückenlos progressiv oder retrograd verfolgen lassen. Dies wird dem Bedürfnis der Finanzverwaltung gerecht, in der Betriebsprüfung Geschäftsvorfälle vom Beleg über die Buchführung, in die Bilanz / GuV bis zur Steueranmeldung bzw. –erklärung sowie vice versa verfolgen zu können.

Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle

Alle Geschäftsvorfälle sind vollständig und lückenlos und möglichst zeitnah nach ihrer Entstehung aufzuzeichnen. Unbare Geschäftsvorfälle eines Monats sind spätestens bis zum Ablauf des folgenden Monats zu erfassen, wenn geeignete Maßnahmen zur Sicherung der Vollständigkeit der Unterlagen getroffen wurden. Ein darüber hinaus gehender zeitlicher Abstand soll nur dann ordnungsgemäß sein, wenn die Geschäftsvorfälle vorher fortlaufend richtig und vollständig in den Grundbüchern festgehalten wurden. Kasseneinnahmen und –ausgaben sollen täglich festgehalten werden.

Eine ordnungsgemäße Verbuchung sieht die Finanzverwaltung als nicht gegeben an, wenn bare und unbare bzw. nicht steuerbare, steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze ohne genügende Kennzeichnung nicht getrennt gebucht werden. Im Vergleich zu der früheren Entwurfsversion vom 11.04.2014 wird die Verwendung von eindeutigen Steuerschlüsseln nicht mehr explizit als ausreichendes Ordnungskriterium genannt. Weiterhin muss jede Änderung oder Löschung von elektronischen Buchungen oder Aufzeichnungen so protokolliert werden, dass der ursprüngliche Inhalt der Buchung noch festgestellt werden kann. Dies trifft auch auf Stammdaten des Steuerpflichtigen (z.B. Firmenname, USt-Satz) zu, die historisiert werden müssen, um eine systemseitige Überschreibung bei Änderung zu verhindern.

Belegfunktion

Jeder Geschäftsvorfall ist außerdem urschriftlich oder in Kopie der Urschrift zu belegen und die Belege sind zeitnah gegen Verlust zu sichern. Das BMF-Schreiben enthält Ausführungen zum Inhalt des Belegs und schreibt vor, dass jeder Beleg der zugehörigen Buchung eindeutig zuordenbar sein muss (eindeutiges Zuordnungskriterium für Eigen- und Fremdbelege notwendig). Die Geschäftsvorfälle sind so aufzuzeichnen, dass sie geordnet

darstellbar sind (Kontenfunktion) und damit die Grundlage für einen Überblick über die Vermögens- und Ertragslage darstellen und zusätzlich nach Sach- und Personenkonten dargestellt werden können. Das IDW hat diese Anforderung im Vorfeld als nicht sachgerecht kritisiert, da dies nicht der Aufgabe der Kontenfunktion entspreche, sondern vielmehr die Darstellung der Geschäftsvorfälle in sachlicher Ordnung das Ziel ist.

Aufbewahrung

Zur Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO hat der Steuerpflichtige Kontrollen einzurichten, die das BMF-Schreiben nur sehr allgemein beschreibt. Es obliegt dem Steuerpflichtigen sich gegen den Verlust der Daten und unberechtigte Eingaben und Änderungen abzusichern (z.B. durch Zugangs- und Zugriffskontrollen).

Für die Aufbewahrung von Unterlagen wird kein bestimmtes Ordnungssystem vorgeschrieben, jedoch muss ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit die Unterlagen prüfen können. Sind aufbewahrungspflichtige Daten, Datensätze, Dokumente oder Unterlagen elektronisch zugegangen oder entstanden (z.B. per E-Mail eingegangene Rechnung oder eingescannte Papierbelege), so müssen diese auch in dieser Form für die Dauer der Aufbewahrungsfrist aufbewahrt werden. Elektronische Rechnungen (ZUGFeRD) müssen im vorgesehenen Format PDF/A-3 mit den eingebetteten Rechnungsdaten im XML-Format aufbewahrt werden. Werden Buchungsvermerke, Indexierung, Barcodes oder farbliche Hervorhebungen auf den archivierten Belegen verwendet, so darf dies die Lesbarmachung im Originalzustand nicht stören. Papierdokumente können durch einen Scanvorgang in elektronische Dokumente umgewandelt und danach auch vernichtet werden, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind. Der Scanvorgang bedarf nach BMF-Auffassung einer Organisationsanweisung mit Informationen zum Scanvorgang (wer darf scannen, zu welchem Zeitpunkt, was, sind bildliche oder inhaltliche Übereinstimmung mit dem Original erforderlich, Qualitätskontrolle, Protokollierung von Fehlern).

Im Falle eines Systemwechsels, einer Systemänderung oder einer Auslagerung der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, ist die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems inklusive der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten für die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten (das Schreiben beinhaltet den Hinweis auf einen möglichen Härtefallantrag nach § 148 AO). Das Altsystem muss nach Auffassung des BMF nur dann nicht vorgehalten werden, wenn die Daten quantitativ und qualitativ gleichwertig in das neue System, in eine neue Datenbank, in ein Archivsystem oder in ein anderes System überführt werden können. Ebenso muss eine identische Auswertbarkeit der Daten sichergestellt sein. Beide Anforderungen werden es in der Praxis faktisch sehr schwierig bis unmöglich machen, ein Altsystem abzuschalten.

Datenzugriff

Der Finanzverwaltung stehen auch weiterhin beim Datenzugriff die Möglichkeiten des unmittelbaren (Z1), mittelbaren (Z2) und der Datenträgerüberlassung (Z3) zur Verfügung. Damit die Ordnungsmäßigkeit der elektronischen Bücher und sonstigen Aufzeichnungen sichergestellt ist, ist für die in diesem Zusammenhang stehenden Verfahren und Bereiche des Datenverarbeitungssystems eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation zu erstellen. Diese sind auf Verlangen dem Betriebsprüfer auch vorzulegen.

Die Finanzbehörden werden keine allgemeingültigen Aussagen zur Konformität eines verwendeten oder geplanten Hard- und Software treffen, wofür das Schreiben als Begründung die unterschiedliche Ausgestaltung und vielfältige Kombination der DV-Systeme anführt. Positivtestate zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung werden damit weder in der Außenprüfung noch im Rahmen einer verbindlichen Auskunft erteilt. Der Steuerpflichtige kann sich die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung durch „Zertifikate“ oder „Testate“ Dritter bestätigen lassen. Diese entfalten jedoch für die Finanzbehörde keine Bindungswirkung.

Das BMF-Schreiben gilt für alle Veranlagungszeiträume nach dem 31.12.2014.

Fundstelle

BMF, Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD), [IV A 4 - S 0316/13/10003](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.