

Per E-Mail: IVA4@bmf.bund.de

Bundesministerium der Finanzen
Herrn Dr. Hans-Ulrich Misera
Vertreter Unterabteilungsleiter IV A
11016 Berlin

Kürzel
NP/VJ S 04/13

Telefon
+49 30 27876-410

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
johrden@dstv.de

Datum
02.05.2013

Entwurf eines BMF-Schreibens zu den „Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“

Sehr geehrter Herr Dr. Misera,

für die Gelegenheit, zum Entwurf eines BMF-Schreibens bezüglich der „Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ Stellung nehmen zu können, möchten wir uns bedanken und diese Möglichkeit hiermit gerne wahrnehmen.

Vorbemerkungen

Der Deutsche Steuerberaterverband e. V. (DStV) vertritt bundesweit die Interessen von über 34.000 Berufsangehörigen. Diese sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften in den uns angehörenden 15 Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.

Die Modernisierung der bislang in den GoBS (BMF-Schreiben vom 7.11.1995) sowie den GDPdU (BMF-Schreiben vom 16.7.2001) festgeschriebenen Regelungen ist – angesichts der organisatorischen und vor allem rasanten technischen Entwicklung der vergangenen Jahre – seit Langem dringend geboten. Zur Erreichung einer breiten Akzeptanz und praxisgerechten Ausgestaltung eines überarbeiteten BMF-Schreibens sollte das grundsätzliche Interesse vor allem in der Erarbeitung einer gemeinsamen Lösung von Wirtschaft und Verwaltung liegen. Das nunmehr seitens der Finanzverwaltung überraschend vorgelegte Entwurfsschreiben zu den



GoBD spiegelt den Gedanken einer gemeinsamen Überarbeitung der bisherigen Grundsätze hingegen leider nicht wider und erfüllt aus Sicht des DStV die Voraussetzungen einer umfassenden Modernisierung zum Teil nicht. Wir bitten daher, die Grundsätze aus den nachfolgend dargelegten Gründen zu überdenken. Im Einzelnen nehmen wir zum vorbezeichneten Entwurf eines BMF-Schreibens bezüglich der GoBD wie folgt Stellung:

Punkt 2 - Verantwortlichkeit

Unter dem vorbezeichneten Gliederungspunkt ist von der „Auslagerung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten“ die Rede. Diese Formulierung ist nach Auffassung des DStV äußerst vage und demgemäß auch nicht umsetzbar. Die Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichten sind eigenständige öffentlich-rechtliche Pflichten des Steuerpflichtigen. Diese können zwar durch Hinzuziehung von Dritten erfüllt werden. Die Verantwortung liegt jedoch weiterhin beim Steuerpflichtigen selbst (vgl. Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 140 AO, Rz. 4). Vielmehr ist an dieser Stelle wohl die Auslagerung der Buchführung selbst gemeint. Wir regen daher an, die Ausführungen entsprechend zu ändern.

Punkt 3.2.2 - Richtigkeit (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB)

Einer der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung lautet „Keine Buchung ohne Beleg!“. Diese Regel wird im Abschnitt 3.2.2 durch Verweis auf Ausführungen des BFH aus dem Jahre 1997 aufgegriffen. Da in der Praxis seit jeher nach diesem Prinzip verfahren wird, ist die wiederholte Bezugnahme auf diesen Grundsatz im vorliegenden BMF-Schreiben generell nicht zu beanstanden. Die weitere in Abschnitt 3.2.2 aufgenommene Formulierung – erfundene Geschäftsvorfälle dürfen nicht erfasst bzw. tatsächliche Geschäftsvorfälle nicht mit falschen Werten aufgezeichnet werden – kann jedoch unseres Erachtens so nicht stehen bleiben. Hierdurch wird der gesamte Berufsstand kriminalisiert und der steuerunehrliche Bürger als Regelfall deklariert.

Dass die Buchung falscher Geschäftsvorfälle keiner ordnungsmäßigen Buchführung entspricht, ist für jeden ehrlichen Steuerbürger selbstverständlich. Die im vorliegenden Entwurfsschreiben aufgenommene Regelung ist eine Phrase, die einerseits beim Berufsstand und den Steuerpflichtigen auf Unmut stößt, andererseits aber auch nicht dazu beitragen wird, Unternehmen mit wirklich kriminellen Energien von der Erfassung nicht existenter Sachverhalte abzuhalten. Der DStV empfiehlt daher ausdrücklich, diese Formulierung zu streichen.



Punkt 3.2.3 - Zeitgerechtheit (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB)

Unter Verweis auf zwei BFH-Urteile des Jahres 1968 wird im BMF-Schreiben ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Geschäftsvorfall und grundbuchmäßiger Erfassung gefordert. Demnach darf ein Geschäftsvorfall längstens 10 Tage unerfasst bleiben. Diese zeitliche Vorgabe berücksichtigt weder die unterschiedlichen Unternehmensverhältnisse noch den mit der Aufzeichnungspflicht verfolgten Zweck.

Einem weiteren Urteil des BFH aus dem Jahre 1988 folgend (III R 62/87), kann „die Frage, ob Aufzeichnungen zeitgerecht i.S. des § 146 Abs.1 AO 1977 sind, nicht für alle Fälle gleich beantwortet [werden]“. Vielmehr müssen und werden Unternehmen ihre Geschäftsvorfälle zumeist in Abhängigkeit ihres Beleganfalls verarbeiten. Insbesondere da bei der Mehrheit der Steuerpflichtigen nicht die Gefahr von Manipulation oder Verlust der Unterlagen besteht, ist eine starre zeitliche Grenze, wie sie im BMF-Schreiben zum Ausdruck kommt, unseres Erachtens nicht nötig.

Punkt 3.2.5 - Grundsatz der Unveränderbarkeit (§ 146 Abs. 4 AO, § 239 Abs. 3 HGB)

Die Forderung nach einer Protokollierung, sollten Daten, Datensätze, elektronische Dokumente und anderen Unterlagen verändert oder gelöscht werden, wirft ebenfalls Fragen auf. Die gegenwärtigen Ausführungen geben keinerlei Auskunft darüber, wie diese Protokollierung erfolgen soll bzw. welcher Umfang erforderlich ist. Zwar muss auch im Rahmen der elektronischen Erfassung bzw. Änderung von Geschäftsvorfällen – wie in § 146 Abs. 4 AO geregelt – der ursprüngliche Inhalt feststellbar bleiben. Dies kann jedoch auf unterschiedliche Weise erfolgen. Moderne EDV-Buchführungssysteme verfügen bereits regelmäßig über entsprechende programmmäßige Sicherungen etc. Der DStV regt daher an, die gegenwärtige Regelung im BMF-Schreiben entsprechend zu überarbeiten und zu konkretisieren.

Punkt 4 - Belegwesen (Belegfunktion)

Der DStV machte in der Vergangenheit bereits mehrfach auf die Notwendigkeit einer Neudefinition der mit den GoBS im Jahre 1995 formulierten formellen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung aufmerksam. Insbesondere das Erfordernis der Kontierung von Belegen stand in diesem Zusammenhang wiederholt zur Diskussion und wirft auch im neuerlichen Entwurf des BMF-Schreibens Fragen auf.

Gemäß § 238 Abs. 1 S. 2 HGB muss „die Buchführung ... so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann.“ Hierfür müssen Geschäftsvorfälle vor allem retrograd und progressiv prüfbar sein, d. h. vom Beleg über die



Konten zur Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung und umgekehrt. Zur Erfüllung dieser Belegfunktion sind daher – nach Auffassung der Finanzverwaltung – u. a. auch Angaben zur Kontierung erforderlich. Diese Auslegung ist jedoch bereits seit Längerem nicht mehr praxisingerecht, da in bestimmten Fällen auch ohne Kontierungsvermerk die o.g. Prüfbarkeit gegeben ist. Zudem führt die Problematik gerade im Rahmen von Betriebsprüfungen häufig zu Streitigkeiten, wenn Betriebsprüfer die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung mit Verweis auf fehlende Kontierungsvermerke in Frage stellen.

Die Anpassung der bereits seit einiger Zeit nicht mehr zeitgemäßen Anforderungen an die Kontierung von Belegen ist daher dringend geboten und sollte unbedingt im Rahmen des vorliegenden BMF-Schreibens umgesetzt werden. Auch das Landgericht Münster befand bereits im Jahre 2009, dass die Kontierung auf dem Beleg für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht zwingend sei. Vielmehr können gemäß § 239 Abs. 4 HGB die Handelsbücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern geführt werden, soweit diese Formen der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen (Urteil v. 24.9.2009, Az. 12 O 471/07).

Zwar anerkennt die Finanzverwaltung keine Bindungswirkung aus einem zivilrechtlichen Urteil, an dem sie nicht beteiligt war. Einem Schreiben der Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen gegenüber dem Steuerberaterverband Düsseldorf e. V. aus dem Jahre 2008 ist jedoch zu entnehmen, dass auch die Finanzverwaltung die Auffassung des Landgericht Münster teilt:

„In Einzelfällen, z.B. bei einem überschaubaren Belegvolumen eines Kleinbetriebes, kann die progressive und retrograde Prüfung durch eine entsprechende Ordnung der Belegablage in Verbindung mit den Journalinformationen auch ohne Kontierung möglich sein.“

Es ist daher nicht nachvollziehbar, weshalb den Anforderungen zur Kontierung und dem Kontierungsvermerk im Entwurf zu den GoBD erneut eine derartige Bedeutung beigemessen wird. Insbesondere sofern die Prüfbarkeit der Geschäftsvorfälle auch über alternative Arbeitsprozesse sichergestellt ist, sollte eine zusätzliche Kontierung auf den Belegen entbehrlich sein. Der DStV regt daher an, die strengen und längst überholten Regelungen zur Kontierung von Belegen anzupassen und alternative Vorgehensweisen zuzulassen.

Im gleichen Schritt ist auch die im Zusammenhang mit einem elektronischen Beleg verwendete Formulierung „ein Datensatz mit Angaben zur Kontierung“ zu prüfen. Regelmäßig ist bei Vorhandensein der entsprechenden Software bereits heute eine direkte Verknüpfung zwischen



Beleg und Buchungssatz möglich, sodass auch die hier geforderte Kontierung mittels eines „weiteren“ Datensatzes unserer Auffassung nach überflüssig erscheint.

Auch im Bereich der Bearbeitung elektronischer Bankkontoumsätze kann sich ein sachverständiger Dritter beim heutigen Stand der Technik in angemessener Zeit ohne zusätzliche manuelle Kontierung ein Urteil über die korrekte Verknüpfung der einzelnen Vorgänge bilden (vgl. hierzu auch Ruß/Jäger/Köllner in StB 9/2007, S. 342 ff.).

Punkt 4.2 - Zuordnung zwischen Beleg und Grundaufzeichnung oder Buchung

Die Formulierung „bei umfangreichem Beleganfall“ ist nicht eindeutig und lässt breiten Interpretationsspielraum. Hier wäre nach Auffassung des DStV eine Konkretisierung notwendig, um Unsicherheiten bei den Steuerpflichtigen und spätere Unstimmigkeiten im Rahmen von Betriebsprüfungen zu vermeiden.

Punkt 4.3 - Erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchungsbelege

Gemäß den Ausführungen des BMF-Schreibens muss jedem Geschäftsvorfall zwingend eine eindeutige Belegnummer zugeordnet werden. Diese Anforderung ist nach Auffassung des DStV insbesondere bei kleinen Unternehmen entbehrlich, da – ungleich der Ausführungen im BMF-Schreiben unter Punkt 4.2 – bereits bei geordneter Ablage und durch Angabe von Beleg- oder Buchungsdatum sowie Kontoauszugsnummer und Name innerhalb angemessener Zeit eine exakte Zuordnung gewährleistet ist.

Zudem werfen die gemäß Entwurfsschreiben notwendigen Angaben zum verantwortlichen Aussteller bzw. zur Autorisierung weitere Fragen auf. Es wird insgesamt nicht deutlich, an welcher Stelle des Prozesses (Papierbeleg – elektronische Erfassung – Buchung) tatsächlich welche Angaben erforderlich sind. Wir empfehlen daher eine eindeutigere Darstellung der geforderten Angaben, ggf. bietet sich eine beispielhafte Unterlegung an.

Punkt 4.4 - Besonderheiten

Das im Vermittlungsausschuss gescheiterte Jahressteuergesetz 2013 enthielt wichtige Entlastungsmaßnahmen für Bürger und Wirtschaft. Insbesondere die Verkürzung der Aufbewahrungsfristen ist eine vom DStV seit Langem angeregte Maßnahme zum Abbau von Bürokratiekosten, vor allem für kleinere und mittlere Unternehmen. Der Vorschlag zur schrittweisen Verkürzung der Aufbewahrungsfristen von zunächst zehn auf acht Jahre sowie in einem zweiten Schritt auf sieben Jahre ist eine wichtige Maßnahme, um den Archivierungsaufwand in den Unternehmen merklich zu reduzieren.



Nach dem Scheitern des Jahressteuergesetzes greift das am 25.4.2013 verabschiedete „Gesetz zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen sowie zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ diese äußerst begrüßungswerten Pläne erneut auf. Die nunmehr im Rahmen des Entwurfsschreibens zu den GoBD geregelte Pflicht zur Aufbewahrung von Anschaffungsbelegen bis zum Ende der Nutzungsdauer läuft sowohl der bisherigen Regelung als auch der gegenwärtigen Entwicklung insgesamt entgegen. Der hierdurch entstehende Dokumentations- und Archivierungsaufwand ist völlig unverhältnismäßig und in Zeiten des Abbaus bestehender Bürokratielasten nicht nachvollziehbar.

Ferner ist die Verwendung des alleinigen Begriffs „Nutzungsdauer“ an dieser Stelle unzureichend, da nicht deutlich wird, ob es sich um die steuerliche oder tatsächliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts handelt. Der DStV schlägt daher dringend vor, diese Regelung zu streichen und sich auch weiterhin an den gesetzlichen Vorschriften zu orientieren.

Punkt 10.2 - Lesbarmachung von elektronischen Unterlagen

Seit mehreren Jahren forciert die Finanzverwaltung mit ELSTER, ELStAM sowie der E-Bilanz die Verpflichtung von Steuerberatern und Unternehmen zur elektronischen Übermittlung steuerlich relevanter Daten. Diese Pflichten sind regelmäßig mit Fristsetzungen verbunden, bei deren Nichteinhaltung die Finanzverwaltung entsprechende Verspätungszuschläge verhängt. Die Wirtschaft ist daher bestrebt, die an sie gerichteten Anforderungen durch Anpassung von Arbeitsabläufen und -prozessen umzusetzen. Die Aufbewahrung von Unterlagen und Belegen in sog. Dokumenten-Management-Systemen sind u. a. Ergebnis dieser zunehmenden Digitalisierung.

Angesichts dieser Entwicklung ist es nicht nachvollziehbar, dass Steuerpflichtige den Finanzbehörden gemäß vorliegendem BMF-Schreiben zudem auf Verlangen Unterlagen auf eigene Kosten ganz oder teilweise ausgedruckt zur Verfügung zu stellen haben. Dies gilt einmal mehr, da originär digitale Belege bereits aus Gründen der Rechtssicherheit im Originalformat aufzubewahren sind. Die Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens darf keine Einbahnstraße zulasten der Steuerpflichtigen sein. Der DStV empfiehlt daher, die gegenwärtige Formulierung zu streichen.

Nach Auffassung des DStV wird der seit vielen Jahren zunehmenden Bedeutung der Digitalisierung im vorliegenden BMF-Schreiben insgesamt nicht ausreichend Rechnung getragen. Auch mangelt es dem Entwurf an konkreten Formulierungen, um bestehende bzw. künftige Unsicherheiten seitens der Steuerpflichtigen abzubauen bzw. zu vermeiden. Vielmehr



werden stattdessen weitere Auslegungsspielräume zugunsten der Finanzverwaltung geschaffen. Angesichts der vorbezeichneten Punkte empfiehlt der DStV eine umfassende Überarbeitung des derzeitigen Entwurfs.

Gern stehen wir Ihnen für ergänzende Konsultationen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RA/StB Norman Peters
(Geschäftsführer)

gez.
StBin Dipl.-Hdl. Vicky Jörden
(Referentin für Steuerrecht)