

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MDg Dr. Hans-Ulrich Misera  
Unterabteilungsleiter IV A  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

per E-Mail: [IVA4@bmf.bund.de](mailto:IVA4@bmf.bund.de)

**Kürzel**  
Me/DB – S 14/18

**Telefon**  
+49 30 27876-410

**Telefax**  
+49 30 27876-799

**E-Mail**  
basta@dstv.de

**Datum**  
12.11.2018

**Entwurf eines BMF-Schreibens zur Neufassung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)**

Sehr geehrter Herr Ministerialdirigent Dr. Misera,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des Entwurfs eines BMF-Schreibens zur Neufassung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) verbunden mit der Gelegenheit zur schriftlichen Stellungnahme. Gerne nimmt der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) diese Möglichkeit wahr und teilt Ihnen seine Anregungen zu ausgewählten Aspekten des Entwurfs mit.

**Vorbemerkung**

Die Einhaltung der GoBD stellt die Praxis auch gut vier Jahre nach Veröffentlichung des finalen Anwendungsschreibens vom 14.11.2014 vielfach vor immense Herausforderungen. Dies ist nicht zuletzt den Zweifelsfragen geschuldet, die das Schreiben selbst aufgeworfen und seither unbeantwortet gelassen hat. Der DStV befürwortet insoweit ausdrücklich, dass der nun vorgelegte Entwurf zumindest punktuell Klarheit schafft bzw. Erleichterungen für die Steuerpflichtigen enthält.

Die Digitalisierung von Papierbelegen mittels mobiler Geräte wie Smartphones oder Tablets ist in der Praxis keine Seltenheit mehr. Insofern ist positiv hervorzuheben, dass der Entwurf den technischen Entwicklungen durch eine grundsätzliche Anerkennung dieser Verfahren Rechnung trägt und hierdurch die bislang bestehenden Rechtsunsicherheiten beseitigt (vgl. Rn. 130 neu). Zu begrüßen ist ferner die im Entwurf vorgesehene Erleichterung hinsichtlich der Aufbewahrung von konvertierten aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (vgl. Rn. 135 neu).

Wünschenswert wäre es jedoch, wenn die GoBD den technischen Entwicklungen auch in anderen Bereichen gerecht werden würden. Wenn die Vorteile der Digitalisierung durch erhöhte steuerliche Anforderungen bei der elektronischen Datenverarbeitung konterkariert werden, geraten die GoBD zum Digitalisierungshemmnis – und dies gilt es mit Blick auf den Wirtschaftsstandort Deutschland unbedingt zu vermeiden.

Auf Basis von Rückmeldungen aus der Praxis sieht der DStV insbesondere in folgenden Bereichen dringenden Anpassungsbedarf:

**Zu 1.11 – Datenverarbeitungssystem; Haupt-, Vor- und Nebensystem – Rn. 20**

Die Anforderungen der GoBD gelten gemäß Rn. 20 für alle DV-Systeme, mit denen GoBD-relevante Daten „erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt“ werden. Dies umfasst neben dem Hauptsystem auch etwaige Vor- und Nebensysteme sowie die Schnittstellen zwischen den Systemen.

Diese weitreichende Definition kann zu erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten führen. Speziell bei komplexen IT-Strukturen kann eine Selektion der betroffenen Vor- und Nebensysteme Schwierigkeiten bereiten. Hinzu kommt, dass auf eine Definition der steuerlich relevanten Unterlagen verzichtet wurde, die eine Identifikation der betroffenen Systeme hätte erleichtern können.

Wir empfehlen daher – ergänzend zu den im Entwurf bereits genannten Beispielen – eindeutigere Kriterien festzulegen, anhand derer die Abgrenzung der für steuerliche Zwecke bedeutsamen Systeme vorgenommen werden kann.

### Zu 3.2.3 – Zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen – Rn. 50

In der vorliegenden Entwurfsfassung wurde Rn. 50 (erster Bullet Point) wie folgt geändert:

*„Die **Erfassung** Buchung (bzw. die bei Nichtbuchführungspflichtigen vergleichbare Aufzeichnung) der unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats erfolgt bis zum Ablauf des folgenden Monats in den Büchern bzw. den Büchern vergleichbare Aufzeichnungen der Nichtbuchführungspflichtigen und (...)“*

Bislang war lediglich die **Erfassung** durch geordnete Belegablage bis zum Ablauf des Folgemonats erforderlich. Die Buchung (i. S. einer Stapelfestschreibung) kann hingegen gemäß der aktuell gültigen Fassung auch nach Ablauf des Folgemonats vorgenommen werden, wenn die Geschäftsvorfälle vorher fortlaufend richtig und vollständig in Grund(buch)aufzeichnungen oder Grundbüchern festgehalten werden (vgl. Rn. 52).

Diese Möglichkeit ist insbesondere von Bedeutung, wenn die Umsatzsteuer-Voranmeldung nicht bis zum 10. des Folgemonats abgegeben werden muss (z. B. aufgrund einer Dauerfristverlängerung). Denn aus Praktikabilitäts- und Effizienzgründen erfolgt die endgültige Buchung oftmals im Zusammenhang mit der Erstellung der Umsatzsteuer-Voranmeldung.

Nach der Entwurfsfassung müssten die Vorfälle künftig bereits bis zum Ablauf des Folgemonats **gebucht** werden. Durch die im Entwurf vorgesehene Änderung würden, noch häufiger als in der gegenwärtigen Praxis, der Buchungszeitpunkt und der maßgebliche Zeitpunkt für die Übermittlung der Umsatzsteuer-Voranmeldung auseinanderfallen.

Die geplante Anforderung, die unbaren Geschäftsvorfälle bis zum Ablauf des Folgemonats unveränderbar zu verbuchen, stellt insbesondere bei Monatszahlern mit Dauerfristverlängerung und Quartalszahlern eine eklatante Erschwernis der buchhalterischen Abläufe dar und ist mithin abzulehnen. Der DStV fordert, die Formulierung in Rn. 50 in der Fassung vom 14.11.2014 beizubehalten und die vorgesehene Änderung somit zu verwerfen.

Darüber hinaus erachten wir es für sinnvoll, die Fristen hinsichtlich der Verbuchung der unbaren Geschäftsvorfälle grundsätzlich anzupassen. Die Frist sollte nach unserer Auffassung auf das

Ende des Zweitfolgemonats gelegt werden, um Zweifelsfragen für umsatzsteuerliche Monatszahler mit Dauerfristverlängerung auszuräumen.

Um der jeweiligen Unternehmensgröße Rechnung zu tragen, sollten überdies eindeutige Ausnahmen von dem vorgenannten Grundsatz für Quartals- und Jahreszahler geschaffen werden, sodass diese ihre Buchungen auch rechtssicher quartalsweise bzw. jährlich vornehmen können. Wenn im Unternehmen nur einige wenige Geschäftsvorfälle pro Jahr anfallen, vermag es nicht zu überzeugen, dass für solche Unternehmen dieselben zeitlichen Anforderungen gelten wie für Unternehmen mit zahlreichen Geschäftsvorfällen pro Tag.

#### **Zu 4. – Belegwesen (Belegfunktion) – Rn. 64**

Gemäß Rn. 64 kann auf eine handschriftliche Kontierung von Belegen verzichtet werden, soweit durch anderweitige Maßnahmen (z. B. eine technische Verknüpfung) die progressive und retrograde Nachprüfbarkeit gewährleistet wird. Da die Kontierung von Belegen in der Praxis mit erheblichem Arbeitsaufwand verbunden ist, kommt dieser Vereinfachung große Bedeutung zu. Uns erreichen jedoch aus der Praxis vielfach Fragen im Hinblick auf die konkrete Umsetzung. Wann im Einzelfall auf eine Kontierung verzichtet werden kann, geht aus dem Schreiben nicht eindeutig hervor.

Infolge dessen wird aus Gründen der Rechtssicherheit mitunter dennoch eine aufwendige Verfahrensweise gewählt, wie folgendes Praxisbeispiel veranschaulichen soll:

*Zur Verbuchung von elektronischen Bankumsätzen wird ein Kontoauszugmanager genutzt. Über den Kontoauszugmanager können die Kontoauszüge des Mandanten/des Unternehmens elektronisch abgerufen werden. Zudem ermöglicht das Programm eine automatische Verbuchung der Bankumsätze. Um Risiken zu minimieren, wird jedoch weiterhin eine handschriftliche Kontierung auf dem Papierbeleg der elektronisch abgerufenen Kontoauszüge vorgenommen. Hierdurch geht indes ein Großteil der durch den Kontoauszugmanager gewonnen Zeitersparnis verloren.*

Damit die Praxis die Vereinfachung rechtssicher umsetzen kann, sollten die Ausführungen in Rn. 64 präzisiert werden. Wünschenswert wären Beispiele, in welchen Fällen auf eine Kontierung verzichtet werden kann.

### **Zu 8. – Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen – Rn. 107 ff.**

Das BMF-Schreiben zu den GoBD verlangt eine Unveränderbarkeit der Programme und der damit erzeugten elektronischen Unterlagen. Diese soll sich sowohl durch den Einsatz entsprechender Hardware als auch softwareseitig gewährleisten lassen.

Speziell beim Einsatz der in der Praxis gängigen Microsoft Office-Anwendungen lässt sich eine Unveränderbarkeit der damit erzeugten Dokumente jedoch nicht ohne weiteres herstellen. Denn eine Ablage in einem gewöhnlichen Dateimanager des Betriebssystems dürfte nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht genügen.

Zwar ist es grundsätzlich möglich, eine Unveränderbarkeit durch den Einsatz eines Dokumentenmanagementsystems (DMS) zu erreichen, da diese Systeme regelmäßig eine Versionierung bzw. Historisierung der Dokumente vornehmen. Doch verfügen kleine und mittlere Unternehmen (KMU) nicht immer über solche Systeme. Dem Steuerpflichtigen die Implementierung eines solchen Systems abzuverlangen, nur um eine Revisionssicherheit i. S. d. GoBD zu erreichen, ist unverhältnismäßig. Dies gilt umso mehr als es sich bei Microsoft Office-Anwendungen um weit verbreitete Standardsoftware handelt, die in zahlreichen betrieblichen Abläufen Verwendung findet.

Der DStV fordert daher eine Ergänzung des Entwurfs, aus der hervorgeht, wie eine Revisionssicherheit von Dokumenten softwareseitig ohne Einsatz eines DMS gewährleistet werden kann.

### **Zu 9.4 – Auslagerung von Daten aus dem Produktivsystem und Systemwechsel – Rn. 142**

Im Falle einer Migration oder eines Wechsels bzw. einer Änderung des DV-Systems dürfen sich die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten nach Verwaltungsauffassung weder in qualitativer noch in quantitativer Hinsicht unterscheiden. Darüber hinaus wird gefordert, dass die maschinelle Auswertbarkeit der Daten vollständig gewahrt bleibt. Kann ein Steuerpflichtiger diese Erfordernisse nicht erfüllen, ist er gezwungen, das bisherige Produktivsystem – sowohl Hard- als auch Software – über die Dauer der vorgeschriebenen Aufbewahrungsfrist von bis zu 10 Jahren vorzuhalten.

Das Vorhalten obsoleter Hard- und Software inklusive etwaiger Instandhaltungsmaßnahmen über viele Jahre hinweg ist nach unserer Auffassung zu weitreichend – und scheitert mitunter schon aus rein praktischen Gründen (bspw. aufgrund fehlender Ersatzteile). Das BMF identifiziert die Schnelllebigkeit technischer Systeme zutreffend an anderer Stelle: In Rn. 10 wird darauf hingewiesen, dass aus diesem Grund keine konkreten Umsetzungshinweise gegeben werden können.

Der DStV plädiert vor diesem Hintergrund für eine Verkürzung der Aufbewahrungsfristen auf fünf Jahre. Kürzere Aufbewahrungsfristen sind dem DStV schon seit vielen Jahren ein großes Anliegen (vgl. u. a. unsere [Stellungnahme S 08/18](#) zum Bürokratieabbau). Die damit einhergehende Senkung der Bürokratiekosten würde insbesondere den KMU zugutekommen.

#### **Zu 10.1 – Verfahrensdokumentation – Rn. 151 ff.**

Die Verfahrensdokumentation soll den Nachweis über die Erfüllung der GoBD erbringen. Zwar führt eine nachvollziehbare und nachprüfbare Buchführung bei Fehlen einer Verfahrensdokumentation nicht zu einem formellen Mangel und zu einer Verwerfung der Buchführung (vgl. Rn. 155). Demgemäß kommt einer Verfahrensdokumentation allerdings entscheidende Bedeutung zu, wenn bei einer Außenprüfung Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der elektronischen Bücher und Aufzeichnungen bestehen.

Die Ausarbeitung einer Verfahrensdokumentation bereitet insbesondere Schwierigkeiten, da eine solche auch alle Vor- und Nebensysteme einschließen muss. Führt man sich vor Augen, wie viele Systeme bspw. allein bei kleinen- und mittleren Filialbetrieben betroffen sein können, so dürfte der notwendige Aufwand vielfach in keinem adäquaten Verhältnis mehr zu dem Mehrgewinn an Informationen für die Finanzverwaltung stehen. Zu berücksichtigen ist ferner, dass sich eine ganzheitliche Dokumentation aus vielen Einzelteilen zusammensetzt (z. B. Kassenführung), die für sich betrachtet schon aufwendig und/oder kostspielig sein können.

Doch nicht nur der Umfang, auch die konkrete Umsetzung stellt Unternehmen – aufgrund der vagen Formulierungen in den diesbezüglichen Rn. – im Ergebnis vor kaum zu bewältigende Herausforderungen.

Der DStV erachtet eine Verfahrensdokumentation für kleine Unternehmen vor diesem Hintergrund für entbehrlich. Bei diesen Unternehmen sind die betrieblichen Abläufe und Strukturen regelmäßig so überschaubar, dass ein zusätzlicher Dokumentationsaufwand unverhältnismäßig erscheint.

Denkbar wäre für die Bestimmung, ob ein solches Unternehmen vorliegt, an die Größenklassen gemäß BpO anzuknüpfen. Zumindest Kleinstbetrieben i. S. d. der BpO sollten keine Nachteile entstehen, wenn von der Anfertigung einer Verfahrensdokumentation abgesehen wird. Dies gilt umso mehr als bei kleineren Unternehmen nur wenige Software-Produkte zur Anwendung kommen und diese zudem überwiegend eine geringe Komplexität aufweisen.

Gern stehen wir Ihnen für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.  
RAin/StBin Sylvia Mein  
(Leiterin der Steuerabteilung)

gez.  
Denis Basta, M.A.  
(Referent für Steuerrecht)

\*\*\*\*\*  
Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.  
\*\*\*\*\*