B 8327

BC

Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling

Bilanzen · Steuern · Wirtschaftsrecht · Finanzierung · Beratungspraxis

Top-Thema

BilRUG: Checkliste zur Umstellung der Rechnungslegung 23

Kurz notiert

BilRUG: Neue Umsatzerlösdefinition – Keiner hat sie so richtig gewollt 8

Steuerrecht

Der „Sprung ins Internet": Umsatzsteuer im eCommerce 9

Lohnsteuerrecht: Aktuelle Verwaltungsanweisungen 17

Wissen Sie's

BC-Quiz 22

Bilanzierung · Jahresabschluss

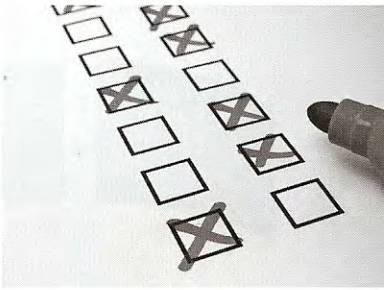
GoBD: Anforderungen an die betriebliche Praxis 31

Reporting

Excel-Tipps: Bullet Charts zur Darstellung der Zielerreichung 38

BVBC-Nachrichten

Kongressmesse ReWeCo zum 40-jährigen BVBC-Jubiläum im alten Bundestag 42



Datenbank ***BC BeckDirekt:*** Workshop zum Druckmanager, Seite 47 f.

1 2016

40. Jahrgang · Seiten 1 – 48

VERLAG C.H.BECK
München und Frankfurt

www.bc-online.de

BVBC
Organ des Bundesverbandes der Bilanzbuchhalter und Controller e.V.

M950201601

BC
Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling

40. Jahrgang · Heft 1 · Januar 2016

EDITORIAL

1 **Abhaken genügt nicht!**

2 STEUERRECHT – AKTUELL

8 KURZ NOTIERT

Keiner hat sie so richtig gewollt – und doch ist sie da: die neue Umsatzerlösdefinition nach dem BilRUG

Univ-.Prof. Dr. Stefan Müller

STEUERRECHT

9 Der „Sprung ins Internet" – Umsatzsteuerlich ein unkalkulierbares Wagnis, insbesondere für KMU? Die Beachtung der Umsatzsteuer bei Ausgestaltung des eCommerce ist Chefsache!
Teil 1: Lieferungen im Inland sowie in das Ausland

Dr. Otto-Ferdinand Graf Kerssenbrock und Wieland Kirch

17 Aktuelle Verwaltungsanweisungen zum Lohnsteuerrecht
Teil 2: Versorgungsbezüge der Betriebsrentner, Pauschalierung bei Sachzuwendungen, Freibeträge im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren

Jürgen Plenker

22 AUF DEN .PUNKT GEBRACHT

Wissen Sie's? BC-Quiz

BILRUG – AUF DEN .PUNKT GEBRACHT

23 TOP-THEMA **Checkliste zur Umstellung der Rechnungslegung auf das BilRUG**
Teil 1: Änderungen in Bilanz, GuV, Anhang und Lagebericht

Prof. Dr. Christian Zwirner

31 BILANZIERUNG · JAHRESABSCHLUSS

Neue GoBD-Anforderungen und betriebliche Praxis

Roger Odenthal

38 REPORTING

Controlling und Rechnungswesen mit **Excel:** Dashboards in Excel erstellen
Teil 3: Mit Bullet Charts Performance/Zielerreichung darstellen: Vorbereiten/Umarbeiten der Rohdaten

Daniel Unrein

42 BVBC-NACHRICHTEN

Kongressmesse ReWeCo zum 40-jährigen BVBC-Jubiläum im alten Bundestag

46 IMPRESSUM

Newsletter: bc-online.de

Datenbank: bcbeckdirekt.de

BC-Weblog: http://community.beck.de/gruppen/bc

http://twitter.com/CHBeckBC

http://www.xing.com/net/CHBeckBC

http://www.facebook.com/CHBeckBC

BC-Zertifizierung:

http://www.youtube.com/user/CHBeckBC

4. Änderungen im Anhang und Lagebericht *[Fortsetzung von S. 30]*					
Geänderte Vorschriften	Hinweise	Nicht betroffen	Erledigt	Klärungsbedarf	Referenz/Notizen
Zusätzliche Erleichterungen für mittelgroße Gesellschaften • § 285 Nr. 32 HGB • § 285 Nr. 21 HGB: Diese Angaben sind nur dann von allen KapG zu machen, wenn es sich um Geschäfte mit den hier definierten nahestehenden Unternehmen/Personen handelt	Die zusätzlichen Erleichterungen sind spätestens für GJ, die nach dem 31.12.2015 beginnen, zu beachten	☐	☐	☐	
Angaben im Lagebericht nach § 289 Abs. 2 HGB Im Lagebericht ist verpflichtend einzugehen auf: • Vergütungsbericht • Zweigniederlassungen • Forschung und Entwicklung sowie • Finanzinstrumente	• Aus der bisherigen Soll-Vorschrift wird klarstellend eine Pflichtberichterstattung • Der Nachtragsbericht ist nun Bestandteil des Anhangs (nach § 285 Nr. 33 HGB)	☐	☐	☐	

Anmerkungen

[1] Der Autor dankt *Michael Vodermeier*, B.Sc., für seine Unterstützung bei der Aufbereitung der in diesem Beitrag dargestellten Änderungen.

[2] Die BilRUG-Checkliste wurde im Wesentlichen entnommen aus: *Zwirner*, BilRUG, Gesetze – Materialien – Kommentierung (mit über 270 Praxisbeispielen), Verlag C.H.BECK, München 2016, rund 500 S.

Neue GoBD-Anforderungen und betriebliche Praxis

Roger Odenthal

Die GoBD sind seit einem Jahr im Praxiseinsatz. Viele Unternehmen sehen jedoch in diesen Regelungen zum elektronischen Buchführungsverfahren ihre betriebsspezifischen Verhältnisse hinsichtlich der Ausstattung der DV-Systeme nicht ausreichend berücksichtigt. Das zeigen die ersten Praxiserfahrungen.

Der Autor stellt 12 typische Problembereiche vor, in denen die GoBD-Regelungen missverständlich oder unpraktikabel sind (z.B. beim Zugriff auf außersteuerliche Aufzeichnungen oder beim Systemwechsel). Hierzu vermittelt er pragmatische Lösungsansätze in Form von Praxistipps, die den Unternehmen Handlungssicherheit bieten.

Roger Odenthal, geschäftsführender Gesellschafter einer Revisions- und Beratungsgesellschaft. Nach langjähriger Tätigkeit als Geschäftsführer und Vorstand verschiedener Prüfungsunternehmen liegen die Schwerpunkte seiner Arbeit auf den Gebieten der Delikt- und IT-Revision. Gemeinsam mit seinen Mitarbeitern unterstützt er namhafte Unternehmen und die Verwaltung bei deren Prüfungen. Als Autor zahlreicher Veröffentlichungen sowie mehrerer Fachbücher vermittelt er seine Erfahrung zusätzlich in Fortbildungsveranstaltungen verschiedener Institutionen und Hochschulen.

Die Kernfragen

- Werden die GoBD dem angestrebten Grundsatzcharakter überhaupt gerecht?
- Inwieweit zeigen die GoBD erhebliche Defizite für die Anwendung in der Unternehmenspraxis?
- Was ist beim Zugriff auf außersteuerliche Aufzeichnungen zu beachten?
- Welche Verhaltensregeln empfehlen sich zur frühzeitigen Erkennung und Bestimmung steuerrelevanter Daten und Unterlagen?
- Wie ist mit der Wahlfreiheit z.B. bei der Datenspeicherung zu verfahren, wenn die Finanzverwaltung bestimmte Präferenzen vorgibt?
- Was ist bei nicht gebuchten Unterlagen, auf die sich reale Geschäftsaktivitäten stützen, zu beachten?
- Welche Probleme entstehen bei Buchungshalbsätzen auf Segmentebene?
- Welche technischen und organisatorischen Maßnahmen empfehlen sich bei Belegsammlungen, die nicht zeitnah gebucht werden?
- Wie lassen sich die Risiken der Manipulation digitaler Informationen begrenzen?
- Erfordern E-Mails mit Belegfunktion die Aufbewahrung in einem bestimmten Format?
- Wie hat die Aufbewahrung beim „begleitenden" Scannen (statt dem ersetzenden Scannen) zu erfolgen?
- Weshalb ist bei einem Systemwechsel die Gewährleistung gleicher Auswertungsmöglichkeiten unpraktikabel, und was ist zu tun, um die Vorgaben der Finanzverwaltung zu erfüllen?
- Welche Unterlagen und Daten sind beispielsweise Teil der Verfahrensdokumentation?
- Wie ist zu verfahren, wenn die technischen Voraussetzungen einer digitalen Bereitstellung der Strukturinformationen im Rahmen der Datenträgerüberlassung nicht gegeben sind?

1. Hintergrund

Seit Beginn des Jahres 2015 konfrontieren die Finanzbehörden Unternehmen mit neu gefassten Verwaltungsvorschriften zu elektronischen Buchführungsverfahren und hieraus resultierenden Daten. Als „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)" fassen sie
- die bisherigen Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS),
- die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU),
- den Fragen- und Antwortenkatalog (FAQ) der Finanzverwaltung zum Datenzugriffsrecht

zusammen. Die letzteren Vorgaben gehen teilweise auf das Jahr 1995 zurück und wurden vielfach als missverständlich und unübersichtlich kritisiert. Von den neuen GoBD wurden daher klare Formulierungen sowie die Vermittlung eines praxisorientierten Orientierungsrahmens erwartet.

2. Das Ergebnis

Die nun vorliegende Unterlage vermittelt den Eindruck, dass diese auf der Hand liegende Chance leider vertan wurde. Gemessen an den Ansprüchen, die mit dem Begriff „**Grundsätze**" zu verbinden sind:
- allgemein anerkannt,
- klar formulierbar/formuliert,
- nicht weiter reduzierbar,
- konsistent (widerspruchsfrei) und einleuchtend (plausibel),
- Hilfsmittel zum Umgang mit Komplexität – dies beinhaltet die Eigenschaft eines Systems oder Modells, dessen Gesamtverhalten man selbst dann nicht eindeutig beschreiben kann, wenn man vollständige Informationen über seine Einzelkomponenten oder ihre Wechselwirkungen besitzt –,
- wahrhaftig, nicht über den Gegenstand ihrer Deutung (hier Gesetze) hinausgehend [1],

müssen die Erläuterungen der Finanzverwaltung als verfehlt eingestuft werden. Statt prinzipieller Regelungen, welche mögliche Handlungsalternativen von Unternehmen im Bereich computergestützter Buchhaltungsverfahren klar abgrenzen, dominieren **technische Festlegungen**, die primär Erfahrungen steuerlicher Betriebsprüfer in Gastronomiebetrieben sowie im sonstigen Kleingewerbe mit Bargeschäften reflektieren. Eine Reihe von Einzelregelungen, wie die erstmalige Festlegung kurzer Tagesfristen für die Belegerfassung oder zum Einsatzverbot spezieller Buchhaltungsmanipulations-Software sind wohl kaum mit dem Erfahrungshorizont vieler Buchführungsverantwortlicher – insbesondere größerer Unternehmen – in Übereinstimmung zu bringen.

Die weitgehend unreflektierte Verbindung von Texten mit völlig **unterschiedlichen Zielsetzungen**,
- Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit des Buchhaltungsverfahrens (GoBS),
- Steigerung der Prüfungseffizienz durch Datenzugriff und automatisierte Analyse bei Unternehmensdaten,

führt dazu, dass Themen widersprüchlich, an unterschiedlichsten Stellen sowie mit teils voneinander abweichenden Begriffen abgehandelt werden. Es fehlen eine klare Linie, überschaubare Strukturen sowie ein Glossar.

Da die GoBD – über ihre eigentliche Funktion als ausschließlich interne Verwaltungsanweisung

hinaus – handlungsleitend für hiervon betroffene Unternehmen sein möchten, ist ein kritischer Diskurs zu Form und Inhalt durchaus angemessen. Das kann die Finanzverwaltung besser!

3. Wunsch und Wirklichkeit

Die Steuerbehörden heben hervor, dass sich der grundlegende Tenor dieser neuen Vorgabe gegenüber den bisherigen Verlautbarungen kaum gewandelt habe und auch keine materielle Prüfungsausweitung beabsichtigt sei. Demgegenüber verweisen zahlreiche sich in der Textansammlung verbergende Feinheiten auf **Änderungen**, die nachfolgend kommentiert werden.

a) Zugriff auf außersteuerliche Aufzeichnungen

Mehr als 14-mal wird in unterschiedlichen Abschnitten der GoBD hervorgehoben, dass sich das digitale Zugriffsbegehren der Finanzverwaltung insbesondere auch auf außersteuerliche betriebliche Aufzeichnungen erstreckt. Über wenige Beispiele hinaus wird jedoch nicht bestimmt, welche Daten oder elektronischen Unterlagen hiervon betroffen sein können. Neben diesem **Qualifizierungsproblem** bleibt unklar, ob die sonstigen steuerlichen Ordnungsvorschriften sich dann auch auf außersteuerliche Aufzeichnungen erstrecken sollen. [2]

Nicht zuletzt gilt es hier, auf **unterschiedliche Aufbewahrungsfristen** hinzuweisen. Im Zweifel können außersteuerliche Unterlagen entsprechend der hierfür geltenden gesetzlichen Bestimmungen früher vernichtet werden, als buchungsbegründende Belege. In diesem Fall stehen sie für Zwecke der späteren Steuerprüfung nicht mehr zur Verfügung.

Praxishinweis:

Für die Aufzeichnung sowie Aufbewahrung außersteuerlicher Daten und Unterlagen sind die jeweils zugrunde liegenden **speziellen Bestimmungen** (z.B. Gewerbeordnung, Apothekenbetriebsordnung) **maßgebend.** Ein Zugriffsbegehren der Finanzverwaltung findet insoweit seine Grenzen innerhalb der dort aufgeführten Form- und Fristerfordernisse. Es erstreckt sich auf das, was vorliegt, und die Form, wie es vorliegt.

b) Definition aufzeichnungspflichtiger Unterlagen

Bei dieser zentralen Frage hatten sich viele Unternehmen Klarstellungen erhofft. Stattdessen verharren die GoBD hier weiterhin im Ungefähren. Anknüpfend an die Vergangenheit wird darauf hingewiesen, dass es zunächst alleine dem Steuerpflichtigen obliegt, steuerrelevante Daten, Unterlagen und Systeme zu deklarieren. Ergänzend behält sich die Finanzverwaltung ein **„sekundäres" Qualifikationsrecht** vor, welches sie anlässlich einer oftmals Jahre später erfolgenden steuerlichen Betriebsprüfung ausüben möchte. Die hiermit verbundene Problematik liegt auf der Hand: Daten und Unterlagen, die bei der betrieblichen Erstqualifikation nicht von vornherein als steuerrelevant erkannt und bestimmt wurden, liegen zum Zeitpunkt der Zweitqualifikation häufig nicht mehr vor. Sie können in der Regel auch nicht mehr reproduziert werden.

Praxistipp:

Zur **Vermeidung von Nachteilen** ist den Unternehmen zu empfehlen, die Bestimmung der aufzuzeichnenden Daten und digitalen Unterlagen besonders sorgfältig vorzunehmen. Ferner helfen die Einbindung eines steuerlich Sachverständigen und eine gute Dokumentation, um bei gegensätzlichen Auffassungen das redliche Bemühen im Umfeld unklarer Vorgaben nachzuweisen.

c) Standards erster und zweiter Klasse

Bei einigen GoBD-Themen verdeutlichen Beispiele die Sichtweise der Betriebsprüfung zu unklaren oder unbestimmten textlichen Ausführungen. In diesem Zusammenhang wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass **keine technischen Vorgaben zur Erfüllung steuerlicher Zwecke** (z.B. zur sicheren Datenspeicherung) festgelegt werden können. Es obliegt mithin dem Steuerpflichtigen, in welcher Weise er wünschenswerte Auflagen erfüllt.

Vorstehender Kontext hindert die **Finanzverwaltung** in der Folge allerdings nicht daran, sich an vielen Stellen wertend in die zunächst formulierte Wahlfreiheit des Unternehmers einzubringen, um wiederum zu befördern, was sie selbst **bevorzugt.** Die Anmerkungen zu Art und Ordnung alternativer Formen digitaler Belegablagen machen dies anschaulich. Im Gegensatz zur seitens der Verwaltung präferierten Nutzung eines Dokumenten-Management-Systems (DMS) wird die weiterhin zulässige und geordnete Speicherung in den Verzeichnissen eines Server-Laufwerks als *„nicht zu beanstanden"* stigmatisiert (gebrandmarkt). Wie kann ein Betrieb damit umgehen?

Praxistipp:

Es empfiehlt sich eine pragmatische Auseinandersetzung mit entsprechenden Vorgaben, bei welcher deren

GoBD – Buchführung im digitalen Zeitalter (BMF-Schreiben vom 14.11.2014):

BC 12/2014, S. 490 ff.

www.bcbeckdirekt.de

bc 2014, 490

GoBD – ein Alleingang der Finanzverwaltung mit Folgen für die Unternehmen:

tom Suden:
BC 6/2013, S. 259 ff.

www.bcbeckdirekt.de

bc 2013, 259

primäre Zwecke, z.B.:
- geordnete Zusammenfassung,
- lückenloser Nachweis zur Vollständigkeit,
- sichere, manipulationsfreie Aufbewahrung,
- Verknüpfung mit weiteren Dokumenten und digitalen Belegen,

im Vordergrund stehen. Daran gemessen gilt es, die für das Unternehmen effizientesten technischen und/oder organisatorischen **Lösungsstrategien** zu verfolgen.

Abb. 1: *Zwecke der digitalen Belegablage*

d) Festlegungen zu Papierbelegen, Belegwesen und Belegfunktionen

Empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe erhalten nach Hinweis der Finanzbehörden künftig *erst mit dem Kontierungsvermerk und der Verbuchung* die Funktion eines **buchungsbegründenden Belegs.** Soll dies im Umkehrschluss tatsächlich bedeuten, dass noch nicht gebuchten Unterlagen, auf die sich reale Geschäftsaktivitäten stützen, der Belegcharakter fehlt? Wie sind Geschäftsbriefe nach sich hierauf beziehenden Buchungen ohne begleitenden Kontierungsvermerk einzuordnen?

Praxistipp:

Bei sachgerechter Interpretation dieser unklaren Ausführungen dürfte es darum gehen, progressive (Beleg, Konto, Bilanz) und retrograde (Bilanz, Konto, Beleg) **Prüfungen** auf einfache Weise durch eine geordnete Belegablage sowie durch technische oder organisatorische Verknüpfungen zu **unterstützen.** Dies kann gegebenenfalls durch einen Kontierungsvermerk auf Papierbelegen geschehen. Ansonsten, z.B. bei elektronischen Verbuchungsvorgängen oder automatisierten Dauerbuchungen, sind die aufgeführten Zwecke mit alternativen Methoden zu unterstützen.

GoBD und das E-Invoicing:

Lamprecht:
BC 9/2015, S. 403 f.

www.bcbeckdirekt.de

bc 2015, 403

e) Buchungssystematik (Journalfunktion) und geforderte Buchungsangaben

Hier vermittelt die Finanzverwaltung wiederum Wünsche, die nicht ohne Weiteres erfüllt werden können. So soll u.a. die Autorisierung für Buchungen mittels eines Personenkennzeichens in einen digitalen Buchungsbeleg aufgenommen werden. Nicht alle Softwareverfahren eröffnen eine entsprechende Möglichkeit. Selbst dort, wo sie optional bereitgestellt wird, unterbleibt eine Erfassung vielfach aus Datenschutzgründen. Letztlich ist dieser Gesichtspunkt auch unerheblich. Entsprechend dem bewährten **Grundsatz der Auftragsbindung** verbleibt die Verantwortung für das Buchführungsverfahren – unabhängig von der operativen Durchführung – bei dem fachlich verantwortlichen Management.

Eine weitere Vorgabe bezieht sich auf den belegorientierten Ausweis zusammengehörender Konto-/Gegenkonto-Kombinationen. Diese ist sowohl aus praktischer wie aus prüferischer Sicht nachvollziehbar. Probleme entstehen bei zahlreichen Buchführungsverfahren, die innerhalb digitaler Belege mit **Buchungshalbsätzen auf Segmentebene** operieren. Letztere repräsentieren den materiellen Gehalt sowie die sachliche Zuordnung von Buchungen und können für einen Beleg in nahezu beliebiger Anzahl abgesetzt werden. Dieses ermöglicht keine eindeutige Zuordnung zusammengehörender Buchungspositionen, sondern lediglich Näherungslösungen. Änderungen erfordern neben der Belegnummer eine zusätzliche Buchungs-Identifikationsnummer, die gesetzlich bisher nicht vorgeschrieben ist. Sinnvolle Empfehlungen können daher an dieser Stelle nicht erfolgen.

f) Zeitliche Rahmenbedingungen bei der Erfassung und Verbuchung von Geschäftsvorfällen

In **ersten Entwürfen** zu den **GoBD** wurde jede nicht unmittelbare buchungstechnische Erfassung steuerrelevanter Unterlagen seitens der Finanzverwaltung noch als bedenklich, ein über 10 Tage hinausreichender Zeitraum als ordnungswidrig bezeichnet. Externe Buchungsunterstützung auf Grundlage gesammelter Belege, z.B. durch Buchführungshelfer oder Steuerberater, wäre hiernach in dieser Form kaum mehr möglich gewesen.

Die aktuelle Formulierung ermöglicht die bisherige Praxis weiterhin. Trotzdem bleibt das **Problem** offenkundig: Kaufmännische Vorgänge sollen – ihren Absichten entsprechend – eindeutig privaten oder geschäftlichen Zwecken zugeordnet und nicht in der Schwebe gehalten werden. Dieses gilt auch bei **Belegsammlungen**, die **später gebucht** werden sollen.

Praxistipp:

Mittels geeigneter **technischer und organisatorischer Maßnahmen** (z.B. geordnete Belegablage, Paginierung, Rechnungseingangsbücher etc.) kann dem beabsichtigten Zweck praxis- und kostengerecht entsprochen werden.

g) Unveränderbarkeit von Informationen nach der erstmaligen digitalen Erfassung

Der Begriff „Unveränderbarkeit" steht für eine **manipulationsfreie Aufbewahrung** digitaler Informationen, welche elektronisches Radieren ausschließt und erforderliche Veränderungen an eine Prüfspur bindet. Es handelt sich um eine *Selbstverständlichkeit, die in der Praxis bisher nicht hinreichend gewürdigt wurde.* Buchhaltungsprogramme, die bei fehlender „Festschreibung" undokumentierte Änderungen bis zum Jahreswechsel ermöglichen und unterjährige Monatsabschlüsse in „Simulationsläufen" abbilden, erfordern aus nachvollziehbaren Gründen umgehende Anpassungen. In vielen Buchhaltungssystemen gibt es darüber hinaus die Möglichkeit, belegbezogene Änderungseinstellungen zu konfektionieren.

Praxistipp:

Die aufgeführten Einstellungen sind kritisch zu überprüfen. Protokolle zu Änderungen sind künftig auch bei **Belegvorerfassungen** oder bei **Schnittstellen-Übertragungen** zwischen Haupt- und Nebenbüchern erforderlich. Für digitale Unterlagen, z.B. Rechnungen in Text- oder PDF-Formaten, sind Ablageverfahren vorzusehen, die mit ihren technisch-organisatorischen Voraussetzungen die Risiken von Manipulationen begrenzen.

h) Aufbewahrungsformen von Daten, Unterlagen und Dokumenten

Unterlagen und Daten, die einmal in elektronischer Form erzeugt, empfangen oder überführt wurden, sind für Zwecke der steuerlichen Betriebsprüfung **digital aufzubewahren**, unabhängig davon, ob die digitale Form das Original oder eine Kopie repräsentiert. Wird der Computer hierbei lediglich als „Schreibmaschine" zur Erzeugung nachfolgender Papierdokumente verwendet, die in dieser Form auch an Dritte übermittelt werden, kann weiterhin eine Papieraufbewahrung erfolgen.

E-Mails mit Belegfunktion können nach den jetzt vorliegenden Verlautbarungen *digital in einem (beliebigen) auswertbaren Format* aufbewahrt werden. Diese Klarstellung ist bedeutend, da sie eindeutig auf den Zweck der Aufbewahrung, nämlich die digitale Auswertung durch die Betriebsprüfung, hinweist. Hierfür wird das originale E-Mail-Format nicht zwingend benötigt.

Praxistipp:

Die digitale Aufbewahrung von E-Mails und das betriebliche E-Mail-Verfahren können nun sachgerecht getrennt werden. Bei geordneter kaufmännischer Organisation ist es somit nicht erforderlich, steuerlichen Betriebsprüfern einen Zugriff auf das elektronische Postfach zu gewähren. Eine **Überlassung des textlichen Inhalts in digitaler Form** ist ausreichend.

Die vorstehend empfohlene Handhabung ergänzt die Finanzverwaltung mit dem wertenden Hinweis, dass der Steuerpflichtige Nachteile einer entsprechenden **Formatumwandlung** (z.B. eine fehlende Absenderangabe) zu tragen habe. Aus sachverständiger Sicht ist diese Bemerkung unbegründet. Die Abbildung elektronischer Nachrichten erfolgt je nach Empfangstechnik ohnehin mithilfe sehr verschiedenartiger Kommunikationsprotokolle und nicht in einem einheitlichen „Datenformat". Darüber hinaus werden bei der Abspeicherung einer E-Mail in Text- oder PDF-Form Absenderinformationen in der Regel mitgeführt.

i) Hinweise zur elektronischen Aufbewahrung bei Scan-Verfahren

Die GoBD führen unumstößlich aus, dass Unternehmen Papieroriginale nach einem Scan-Vorgang nicht mehr für weitere Bearbeitungs- oder Genehmigungsvorgänge verwenden und mit Bearbeitungsvermerken versehen dürfen. Hier fehlt der wichtige Hinweis, nach der sich diese Vorgabe der Finanzverwaltung ausschließlich auf das **„ersetzende" Scannen** beziehen kann, bei welcher die Original-Papierunterlage (als Beleg) nicht mehr aufbewahrt wird. Bleibt die Papierunterlage jedoch erhalten und erfolgt deren *Digitalisierung lediglich begleitend* zur Unterstützung innerbetrieblicher Arbeitsprozesse, so greifen diese Vorgaben für das Scannen nicht!

Praxistipp:

Bei **„begleitendem" Scannen** erfüllen das digitale Dokument sowie die Papierunterlage mit späteren Bearbeitungshinweisen gemeinsam die Anforderungen an eine Prüfbarkeit geschäftlicher Vorgänge. Sie müssen dann allerdings auch beide gemeinsam über die steuerlichen Aufbewahrungsfristen vorgehalten werden.

GoBD: Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (BMF-Schreiben vom 5.5.2015):

BC 6/2015, S. 238 f.

www.bcbeckdirekt.de

bc 2015, 238

GoBD: Behandlung von (eingescannten) unberechtigten Rechnungen:

tom Suden:
BC 10/2015, S. 456 f.

www.bcbeckdirekt.de

bc 2015, 456

GoBD: Anforderungen an die ordnungsmäßige Archivierung elektronischer Eingangsrechnungen:

tom Suden:
BC 7/2015, S. 285 ff.

www.bcbeckdirekt.de

bc 2015, 285

j) Systemwechsel – Anforderungen an „gleiche" Auswertungsmöglichkeiten

Bisherige Formulierungen, nach denen ein Wechsel des Softwareverfahrens unter Aufgabe des alten IT-Systems nur dann als unbedenklich einzustufen ist, wenn das neue Softwareverfahren bzw. ein alternativ eingesetztes Archivsystem **gleiche Auswertungsmöglichkeiten** wie die abgelöste computergestützte Buchführung bieten, wurden weitgehend unverändert übernommen.

Aus sachverständiger Sicht gibt es für diese **Anforderung keine technische Basis:** Voneinander abweichende Softwareverfahren unterscheiden sich regelmäßig in ihren Datenstrukturen, weshalb identische Auswertungen (im Unterschied zu „vergleichbaren") ausgeschlossen sind. Archivsysteme bieten an sich keine gleichen Auswertungsmöglichkeiten, sonst könnten sie unmittelbar an die Stelle der Buchführungsverfahren treten. Die hieraus resultierende Überlegung, ein nicht mehr genutztes Buchführungsverfahren ausschließlich für Zwecke späterer steuerlicher Betriebsprüfungen in Gang zu halten, ist ebenfalls wenig zielführend. Unabhängig von entbehrlichen Lizenzgebühren ist ein ungewartetes System in kürzester Zeit technisch veraltet. Überdies werden weder IT-Verantwortliche noch fachliche Mitarbeiter als Resteverwalter veralteter Programme fungieren wollen. Insoweit sind auch einer geeigneten organisatorischen Unterstützung der Betriebsprüfung für solche Systeme enge Grenzen gesetzt. Es ist bedauerlich, dass sich die Finanzverwaltung in ihren Ausführungen zweckmäßigen Überlegungen zu einem praktischen und handlungsleitenden Vorgehen verschließt. Unternehmen und zuständige Finanzämter bleiben damit auf sich gestellt.

Praxistipp:

Der Wechsel größerer steuerrelevanter IT-Verfahren sollte im **Vorfeld** mit dem für die Prüfung **zuständigen Finanzamt** verständig **erörtert** werden. Vielfach finden sich akzeptable Lösungen, wenn den zuständigen Betriebsprüfungsstellen die Daten für wichtige Prüffelder in auswertbarer Form zur Verfügung gestellt werden.

k) Verfahrensdokumentation als Handbuch?

Auf den Begriff „Verfahrensdokumentation" wird in unterschiedlichster Form innerhalb der GoBD – vielfach mit Verweis auf ein Handbuch – hingewiesen. Der hiermit verbundene Zweck ist offensichtlich: Die Betriebsprüfung möchte sich sachverständig in die Anwendungs- und Auswertungsfunktionalität der Informationssysteme einarbeiten können. Über diesen Zweck hinaus leistet die „Verfahrensdokumentation" einen wesentlichen Beitrag zur Ordnungsmäßigkeit des Buchführungsverfahrens. Insbesondere bei automatisch erzeugten Buchungen stellt sie die Belegfunktion (als Ersatz eines Papierbelegs) sicher. In diesem Zusammenhang sind auch für die Verfahrensdokumentation **belegorientierte Ordnungs- und Aufbewahrungspflichten** zu **beachten.**

Abweichend von der vielfach im Vordergrund stehenden Papiervorstellung setzt sich die Verfahrensdokumentation aus **vielen Unterlagen und Daten** (allgemeinen Beschreibungen, Anwenderhandbüchern, Hilfetexten, Inline-Dokumentationen, Tabelleneinstellungen, Änderungsnachweisen, Transportprotokollen etc.) zusammen.

Abb. 2: *Spektrum der Verfahrensdokumentation mit Master- und Sekundärdokumenten*

Praxistipp:

In dem vorstehend aufgeführten Sinn verfügen viele Unternehmen bereits über eine ausreichende „Verfahrensdokumentation", ohne dass der hier aufgeführte Begriff dafür verwendet wird. In der Praxis ist bei der Sicherstellung einer angemessenen Verfahrensdokumentation daher weniger auf die Erstellung eines umfangreichen Papierkonvoluts als vielmehr auf die **aktuelle Zusammenstellung** der **entsprechenden Bestandteile**, einschließlich übersichtlicher Inhaltsverzeichnisse und eleganter Navigationsmöglichkeiten zu achten.

l) Technik der Datenträgerüberlassung

Abweichend von gesetzlichen Vorgaben beansprucht die Finanzverwaltung alle zur prüferischen Analyse angeforderten betrieblichen **Buchhaltungsdaten** einschließlich der zugehörigen **Strukturinformationen** (Datensatzbeschreibungen und Verknüpfungen zwischen den Dateien) in maschinell auswertbarer Form. In einem zugehörigen Begleitschreiben „Ergänzende Informationen zur Datenträgerüberlassung" erfolgt zusätzlich ein Zirkelschluss auf diese Zueignung.

Die entsprechende Anforderung ließe sich in zahlreichen Vorsystemen lediglich mit der Implementierung aufwendiger Schnittstellen realisieren, die neben den eigentlichen Daten auch Satzbeschreibungen in einer für die Prüfsoftware der Finanzbehörden automatisch einlesbaren, passenden Form ausgäben. Betroffene Unternehmen fragen insoweit nach Handlungsalternativen.

Praxistipp:

Liegen die technischen Voraussetzungen für eine digitale Bereitstellung der Strukturinformationen vor, weil das Buchhaltungsprogramm z.B. mit einer GDPdU-Schnittstelle ausgestattet ist, sollte man dem Wunsch der Finanzverwaltung nachkommen. Dies erleichtert die Datenübernahme und Auswertung innerhalb der von der Finanzverwaltung genutzten Prüfsoftware.

Sind die technischen Voraussetzungen einer **digitalen Bereitstellung der Strukturinformationen** jedoch nicht gegeben, so ist es ausreichend, wenn lediglich die Daten in auswertbarer Form einschließlich einer zugehörigen **schriftlichen Beschreibung** zu deren Strukturen übergeben werden.

Mit Blick auf die aufgeführten Diskussionspunkte vermitteln die GoBD in der vorliegenden Form den Eindruck, dass von den vielfältigen Erscheinungsformen betrieblicher Informationsverarbeitung nur ein kleiner Ausschnitt Einzug in deren Formulierung gefunden hat. Unabhängig hiervon besteht zu **Dramatisierungen kein Anlass.** Unternehmen, die bereits bisherige Verlautbarungen zu digitalen Buchführungsverfahren beachten und – in dieser Angelegenheit – mit steuerlichen Betriebsprüfungsstellen gut zurechtkommen, werden lediglich mit überschaubarem Änderungsbedarf konfrontiert. Wo dies nicht der Fall ist, sollte man sich mit den GoBD-Ausführungen konstruktiv sowie unter Beachtung der jeweiligen Zweckbestimmung auseinandersetzen.

4. Zusammenfassende Würdigung

Die digitale Betriebsprüfung ist längst in den Köpfen der Buchführungspflichtigen verankert und erfreut sich einer weitgehend unkomplizierten Handhabung. In diesem Zusammenhang ist es der Finanzverwaltung unbenommen, für sie günstige und wünschenswerte Rahmenbedingungen zu formulieren, deren Einhaltung sie von der Wirtschaft erwartet. Sie wird damit insbesondere dann Erfolg haben, wenn sie bei der Vorgabe von Detailregelungen **praktischen Erfordernissen** ausreichend **Spielraum** für deren Entfaltung **bietet** oder sich auf die Formulierung von Grundsätzen beschränkt, die mit begleitenden Beispielen den Regelungsinhalt verdeutlichen. Hierzu sind die GoBD in der vorliegenden Form aus praktischer Sicht nur bedingt geeignet. Sie bieten damit jedoch Raum für kontroverse Erörterungen und Verbesserungen, auf die wir uns in der Zukunft freuen dürfen.

Anmerkungen

[1] Quelle: Für die ersten 5 Positionen, Wikipedia – *Härtel, H.*, Implizierte Informationen: Sprachliche Ökonomie und interpretative Komplexität bei Verben, Akademie-Verlag, Berlin 2008. Der letzte Punkt wurde durch den Autor ergänzt.

[2] Vgl. hierzu StB *Burlein, Henning*, GoBD – Wortlaut und Kommentierung, BBK, Beilage zu Heft 3/2015.

IDEA-Datensicherung in der BP/BNV, LSt-Außen- und USt-Sonderprüfung (Bayerisches Landesamt für Steuern vom 27.2.2015):

becklink367461

www.bc-online.de

Datenbank *BC BeckDirekt:* Wichtiger Nutzerhinweis

Sie wollen, dass Ihre Suchanfragen auf die von Ihnen abonnierten Module eingeschränkt werden (keine Anzeige von kostenpflichtigen Einzeldokumenten in der Trefferliste)?

Setzen Sie einfach ein Häkchen bei *Mein beck-online* unter dem einzeiligen Suchfeld!

www.bcbeckdirekt.de