

Was bedeuten die neue GoBD für die Praxis?

Roger Odenthal, Köln

1 **Hintergrund**

Seit Beginn dieses Jahres 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) hinausgehend¹

müssen die Erläuterungen der Finanzverwaltung als verfehlt eingestuft werden. Statt prinzipieller Regelungen, welche mögliche Handlungsalternativen von Unternehmen im Bereich computergestützter Buchhaltungsverfahren klar abgrenzen, dominieren technisch determinierte Ausführungen, die primär Erfahrungen steuerlicher Betriebsprüfer in Gastronomiebetrieben sowie bei sonstigen Kleingewerbe mit Bargeschäften reflektieren. Eine Reihe partikulärer Regelungen, wie die erstmalige Festlegung kurzer Tagesfristen für die Belegerfassung oder zum Einsatzverbot spezieller Buchhaltungsmanipulations-Software sind wohl kaum mit dem Erfah-

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

ungshorizont 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 divergierenden 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 im Textkonvolut verbergende Feinheiten auf Änderungen, die nachfolgend kommentiert werden:

- **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 elektronische 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.

- **Definition aufzeichnungspflichtiger Unterlagen**

Bei dieser zentralen Frage hatten sich viele Betriebe Klarstellungen erhofft. Satt dessen 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 Betriebsprüfung ausüben möchte. Die hiermit verbundene Problematik liegt auf der Hand. Daten und Unterlagen, die bei der betrieblichen Erstqualifikation nicht a priori als steuerrelevant erkannt und bestimmt wurden, liegen zum Zeitpunkt der Zweitqualifikation oft nicht mehr vor. Sie können in der Regel auch nicht mehr reproduziert werden.

Zur Vermeidung von Nachteilen ist den Unternehmen daher 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.

² Vergl. hierzu StB Henning Burlein, GoBD Wortlaut und Kommentierung, BBK, Beilage zu Heft 3/2015

- 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 eigene Präferenzen zu befördern. Die Anmerkungen zu Art und Ordnung alternativer Formen digitaler Belegablagen machen dieses 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 Serverlaufwerks als „*nicht zu beanstanden*“ stigmatisiert. Wie kann ein Betrieb damit umgehen?

Hier empfiehlt sich eine pragmatische Auseinandersetzung mit entsprechenden Vorgaben, bei welcher deren primärer 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 den Betrieb effizientesten technischen und/oder organisatorischen Lösungsstrategien* zu verfolgen.

- Festlegungen zu Papierbelegen, Belegwesen und Belegfunktionen

Empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe erhalten nach Hinweis der Finanzbehörden zukünftig *erst mit dem Kontierungsvermerk und der Verbuchung* die Funktion eines buchungsbegründenden Belegs. Soll dieses im Umkehrschluss tatsächlich darauf verweisen, 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?

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.

- 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 Aspekt 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-/Gegenkontokombinationen. 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 erforderten neben der Belegnummer eine zusätzliche Buchungs-Identifikationsnummer, die gesetzlich bisher nicht vorgeschrieben ist. Sinnvolle Empfehlungen können daher an dieser Stelle nicht erfolgen.

- Zeitliche Randbedingungen 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 Buchungunterstützung 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 evident. Kaufmännische Vorgänge sollen ihre Intentionen entsprechend eindeutig privaten oder geschäftlichen Zwecken zugeordnet und nicht in der Schwebe gehalten werden. Dieses gilt auch bei Belegsammlungen, die später gebucht werden sollen. Hier gilt es, durch geeignete technische und organisatorische Maßnahmen (z.B. geordnete Belegablage, Paginierung, Rechnungseingangsbücher etc.) dem beabsichtigten Zweck zu entsprechen.
- 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 Monatsanschlüsse in „Simulationsläufen“ abbilden, erfordern aus nachvollziehbaren Gründen umgehende Anpassungen. In vielen Buchhaltungssystemen gibt es darüber hinaus die Möglichkeit, belegbezogene Änderungseinstellungen zu konfigurieren. Diese Einstellungen sind kritisch zu überprüfen. Protokolle zu Änderungen sind zukünftig auch bei Belegvorerfassungen oder bei Schnittstellenübertragungen 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.
- 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. Die digitale Aufbewahrung und das betriebliche E-Mail-Verfahren können daher sachgerecht getrennt werden. Bei geordneter kaufmännischer Organisation ist es somit nicht erforderlich, steuerlichen Betriebsprüfern einen Zugriff auf das elektronische Postfach zu gewähren.
Die vorstehend empfohlene Handhabung ergänzt die Finanzverwaltung mit dem wertenden Hinweis, dass der der Steuerpflichtige Nachteile einer entsprechenden Formatumwandlung (z.B. eine fehlende Absenderangabe) zu tragen habe. Aus sachverständiger Sicht ist diese Bemerkung unbegründet. Die Abbildung elektronische Nachrichten erfolgt je nach Empfangstechnik ohnehin mit Hilfe 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.

- Hinweise zur elektronischen Aufbewahrung bei Scan-Verfahren
Die GoBD führen apodiktisch 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 „*ersetzen*“ *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! Das digitale Dokument sowie die Papierunterlage mit späteren Bearbeitungshinweisen erfüllen in einer solchen Konstellation gemeinsam die Anforderungen an eine Prüfbarkeit geschäftlicher Vorgänge. Sie müssen dann allerdings auch beide gemeinsam vorgelegt werden können.
- Systemwechsel - Anforderungen an „gleiche“ Auswertungsmöglichkeiten
Bisherige Formulierungen, nach dem 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. Divergierende Softwareverfahren unterscheiden sich regelmäßig in ihren Datenstrukturen, so dass identische Auswertungen (im Unterschied zu „*vergleichbaren*“) ausgeschlossen sind. Archivsysteme bieten per se 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 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 obsoleter 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 sinnvollen Überlegungen zu einem praktischen und handlungsleitenden Vorgehen versagt. Unternehmen und zuständige Finanzämter bleiben damit auf sich gestellt. Der Wechsel größerer steuerrelevanter IT-Verfahren sollte daher im Vorfeld mit dem für die Prüfung zuständigen Finanzamt verständlich erörtert werden.
- Verfahrensdokumentation als Handbuch?
Auf den Begriff der 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 generierten Buchungen stellt sie die Belegfunktion (als Surrogat 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, Inlinedokumentationen, Tabelleneinstellungen, Änderungsnachweisen und Transportprotokollen etc.) zusammen. In diesem Sinne verfügen viele Unternehmen bereits über eine „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.

- 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, proprietären Form ausgeben. Betroffene Betriebe fragen insoweit nach Handlungsalternativen?

Liegen die technischen Voraussetzungen für eine digitale Bereitstellung der Strukturinformationen vor, weil z.B. eine GDPdU-Schnittstelle vorhanden 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* 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 zurecht kommen, 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 Randbedingungen 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.