

Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführungssysteme

„Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ (kurz GoBD)

1. Vorbemerkungen

- (1) Es gelten neue Anforderungen der Finanzverwaltung für Aufbau, Dokumentation und Inhalt des betrieblichen Rechnungswesens. Insbesondere die zahlreichen Veränderungen der Prozesse, die sich aus dem Übergang in die digitale Welt ergeben haben, wurden in ein aus Sicht der Finanzverwaltung verbindliches Regelwerk eingebunden. Dieses vorausgesetzt sind alle Buchhaltungssysteme daraufhin zu überprüfen, ob sie hinsichtlich Umfang, Datensicherheit, Archivierung und Handhabung den **Anforderungen der Finanzverwaltung** entsprechen. Hiervon sind alle buchführungspflichtigen Unternehmen betroffen. Aber auch für sog. „Einnahmenüberschussrechner“, für die grundsätzlich Buchführungserleichterungen gelten, kommen zahlreiche der neu formulierten Verpflichtungen zur Anwendung.
- (2) Die **GoBD** sollen **allgemeingültige Regeln** für die digitalen Buchhaltungssysteme schaffen, an denen sich Steuerpflichtige, Steuerberater und Finanzverwaltung orientieren können. Sie unterscheiden sich in ihren grundsätzlichen Aussagen nicht von den bisherigen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Buchhaltung. Neu ist nur die Übertragung von Grundsätzen auf die heute zur Anwendung kommenden digitalen Prozesse.
- (3) Die Finanzverwaltung kann, durch die ständige Rechtsprechung der Finanzgerichte legitimiert, bei wesentlichen Mängeln der Buchhaltung, aber auch bei einer Vielzahl von kleineren Mängeln, **Hinzuschätzungen** oder sogar Vollschätzungen vornehmen. Das bedeutet in der Praxis, dass der Umsatz fiktiv um 5 % bis 10 % erhöht wird und hierauf zusätzliche Umsatz- und Ertragsteuern anfallen.

2. Allgemeine Anforderungen

- (4) Die GoBD erstrecken sich neben der „herkömmlichen“ **Hauptbuchführung** auch auf **Vor- und Nebensysteme**. Zu solchen Vor- und Nebensystemen zählen z. B. im Einsatz befindliche MS-Office-Produkte, Kassensysteme, Lohnbuchhaltung, Warenwirtschaftssysteme oder Rechnungs- bzw. Wareneingangsbücher. Die Ordnungsmäßigkeit all dieser Systeme muss von der Einrichtung bis zur Archivierung sichergestellt werden. Im Rahmen einer Betriebsprüfung hat die Finanzverwaltung das Recht, auch auf diese teilweise freiwillig geführten Aufzeichnungen zuzugreifen, wenn diese für die Besteuerung relevant sein könnten.

- (5) Um dies bewerkstelligen zu können müssen, wie bisher, die folgenden formellen Vorschriften bei der Buchführung eingehalten werden:
1. **Nachvollziehbarkeit** (u.a. Belegprinzip, Verfahrensdokumentation)
 2. **Vollständigkeit** (lückenlose Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle)
 3. **Richtigkeit** (tatsächliche Verhältnisse)
 4. **Zeitgerechtigkeit** (laufende und sofortige Verbuchung)
 5. **Ordnung** (systematische Erfassung und nachvollziehbare Buchung)
 6. **Unveränderbarkeit**
 7. **Belegfunktion**

3. Umsetzung im Unternehmen

- (6) In einem ersten Schritt muss geklärt werden, welche **Vor- und Nebensysteme im Unternehmen** genutzt und für die Besteuerung relevant sind. Unterliegen die erzeugten Daten dieser Systeme den Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten müssen sie auch den Vorschriften der GoBD entsprechen.
- (7) **Jeder Geschäftsvorfall** muss, um die Vollständigkeit zu gewährleisten, erfasst werden. Wenn für einen Geschäftsvorfall kein Fremdbeleg vorhanden ist, muss ein Eigenbeleg erstellt werden. Die Erfassung der Belege kann direkt in der Buchführung oder vorab durch andere Aufzeichnungen (Vor- und Nebensysteme) erfolgen. Die Erfassungen müssen zeitnah nach der Entstehung und lückenlos vorgenommen werden. Bei unbaren Geschäftsvorfällen gilt eine Frist von 10 Tagen. Eine Alternative ist eine geordnete und nachvollziehbare Belegablage. Dann muss die endgültige Verbuchung und Festschreibung spätestens zur Abgabe der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldung erfolgen. Unternehmen und Steuerpflichtige, die nicht zur monatlichen Abgabe verpflichtet sind müssen, um die Frist der Festschreibung (endgültige Verbuchung) zu verlängern, zeitnah Grundaufzeichnungen vornehmen (innerhalb von 10 Tage). Damit muss die Belegsicherung, die Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle im Einzelfall sowie zeitnah eine Zuordnung (Kontierung, mindestens die Zuordnung betrieblich/privat, Ordnungskriterium für die Ablage) gewährleistet werden.
- (8) **Kasseneinnahmen und -ausgaben** müssen, das ist keine Neuerung, täglich nachvollziehbar festgehalten werden. Die Aufzeichnungen können mit Hilfe eines elektronischen Kassensystems oder der dokumentierten Auswertung einer offenen Ladenkasse erfolgen. Welche Vorschriften dabei zu beachten sind können Sie unserer Mandanteninfo „Elektronische Kassen“ entnehmen.
- (9) Bei der endgültigen Verbuchung muss **für jeden Beleg ein Buchungssatz** erstellt werden. Wichtig ist, dass ein „sachverständiger Dritter“ innerhalb einer angemessenen Zeit anhand der Buchung den dazugehörigen Beleg finden würde. Um dies sicherzustellen, empfehlen wir jeden Beleg fortlaufend zu nummerieren. Durch die zwingende Festschreibung der Daten innerhalb des Buchhaltungssystems ist eine Unveränderbarkeit der Buchungen gegeben.
- (10) Vor- und Nebensysteme müssen, genauso wie die Buchhaltungsprogramme, revisionssicher sein. Damit ist sicherzustellen, dass alle Informationen (Programme und Datenbestände), die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden nicht mehr gelöscht, geändert oder verfälscht werden können. Wer Änderungen an den Datenbeständen vornehmen möchte, muss diese systemseitig protokollieren.

- (11) Belege die mit MS-Office-Produkten erstellt werden, wie z. B. Ausgangsrechnungen, erfüllen mit der Speicherung im vorhandenen Dateisystem (z. B. auf einer Festplatte) nicht den Anforderungen der Unveränderbarkeit. Das Speichern ist nicht mit einer ordnungsgemäßen Archivierung gleichzusetzen. Eine Speicherung in einem unveränderbaren Format ist zwingend notwendig. Die Speicherung im PDF-Format ist keinesfalls ausreichend, da durch Nachspeicherungen unprotokollierte Änderungen vorgenommen werden können. **Die Unveränderbarkeit der Daten** ist in einem **normalen EDV-System nicht gegeben**. Erst im Zusammenwirken mit einem anerkannten Dokumenten-Managementsystem gelten Dokumente, die mit MS-Office-Programmen bzw. anderen Vorerfassungssystemen erstellt wurden, als GoBD-konform.
- (12) Um die **Beweiskraft der Buchführung** und der Aufzeichnungen sicherzustellen, müssen Kontrollen eingerichtet, durchgeführt und protokolliert werden (internes Kontrollsystem). Dazu zählen beispielsweise Zugriffsberechtigungskontrollen, Erfassungskontrollen bei der Dateneingabe und Verarbeitungskontrollen. Einfach ausgedrückt: Es muss festgehalten werden, wer welche Arbeitsschritte (inkl. Verarbeitung) wann vorgenommen hat.

3.1 Papier- und elektronische Belege

- (13) Das für den Mittelstand **typische Belegwesen** besteht aus einer Mischung von Papier- und elektronischen Belegen. Für die Aufbewahrung ist es wichtig, dass die Belege in ihrer ursprünglichen Form gesichert werden. Elektronisch erstellte Dokumente müssen somit auch digital aufbewahrt werden. Laut den GoBD ist es nicht zulässig, diese Dokumente auszudrucken und ausschließlich mit den Papierbelegen zusammen abzuheften.
- (14) Wer größtenteils **digitale Belege** erhält und nur noch einzelne auf Papier, hat die Möglichkeit mittels Scanvorgang auch diese digital abzuspeichern und damit zum Bestandteil der digitalen Buchführung zu machen. Es muss hierfür jedoch eine Scananweisung angefertigt werden aus der hervorgeht:
- wer scannen darf,
 - zu welchem Zeitpunkt gescannt wird (z. B. beim Posteingang, während oder nach Abschluss der Vorgangsbearbeitung),
 - welches Schriftgut gescannt wird,
 - ob eine bildliche oder inhaltliche Übereinstimmung mit dem Original erforderlich ist,
 - wie die Qualitätskontrolle auf Lesbarkeit und Vollständigkeit und
 - wie die Protokollierung von Fehlern zu erfolgen hat.

Dabei ist zu beachten, dass für die weitere Bearbeitung ausschließlich der elektronische Beleg zur Verfügung steht.

- (15) Das Scanverfahren ist nicht mit dem Thema „**Beleg ersetzendes Scannen**“ (Vernichtung des Originalbeleges) zu verwechseln. Dafür gibt es nochmals eigene und strenge Spielregeln.

3.2 Verfahrensdokumentation

- (16) Eine weitere Herausforderung der GoBD ist die **Verpflichtung für buchführungs- bzw. aufzeichnungspflichtiger Unternehmen** zur Erstellung einer Verfahrensdokumentation. Aus dieser sollen Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des Datenverarbeitungsverfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich werden. Die Verfahrensdokumentation besteht i. d. R. aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation. Die Verfahrensdokumentation ist vorlagepflichtig (z. B. bei einer Betriebsprüfung) und muss während der gesamten Aufbewahrungszeit vorgehalten werden. Unvollständige Verfahrensdokumentationen können u. U. zur Verwerfung der Buchführung führen.
- (17) Gemeinsam mit Ihnen können wir gern feststellen, in wie weit eine Verfahrensdokumentation bei Ihnen im Unternehmen vorliegt und welche Änderungen ggf. vorgenommen werden müssen.

3.3 Datensicherheit und Aufbewahrung

- (18) Wie bereits erwähnt, müssen Datensätze und elektronische Dokumente ausreichend geschützt und aufbewahrt werden. Es ist sicherzustellen, dass **für die Zeit** der Aufbewahrungspflicht alle Daten **lesbar gemacht** und maschinell ausgewertet werden können. Bei fehlender Vorlage ist die Buchführung formell nicht ordnungsgemäß.

4. Verstöße

- (19) Schon Verstöße des Unternehmens gegen einzelne formale GoBD-Regelungen können zu Konsequenzen führen. Werden jedoch zusätzlich materielle Fehler (z. B. nicht verbuchte Umsätze oder zu Unrecht in Anspruch genommener Vorsteuerabzug) festgestellt, ist die Finanzverwaltung angehalten, Maßnahmen zu ergreifen. Im schlimmsten Fall werden die gesamte Buchführung verworfen und strafrechtliche Maßnahmen eingeleitet. Finanzgerichtliche Entscheidungen lassen bereits erkennen, dass sich die dann vorgenommenen Hinzuschätzungen durchaus im Rahmen von 5 bis 10 % des Umsatzes bewegen können. Fast immer sind dann gleich mehrere Jahre davon betroffen.

Die von uns erarbeiteten Informationen sollen Ihnen als Hilfestellung dienen. Sie können nicht die Beratung im Einzelfall ersetzen. Für die Richtigkeit wird eine Haftung nicht übernommen. Für weitere Informationen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.