

HAUFE.

Wolfgang Macht

# GoBD – AUCH IM MANDANTENALLTAG RELEVANT

Empfohlen von

**LexWARE**



Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchhaltung (GoBD) – kein spannendes und auch kein neues Thema? Aber mit den Veränderungen im Arbeitsalltag ändern sich auch die Anforderungen an die GoBD, was darunter zu verstehen und was zu tun ist, um diese einzuhalten.

Die aktuellen **Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form** können in der Tat eine große Herausforderung darstellen. Das gilt insbesondere beim Einsatz klassischer Office-Produkte (Textverarbeitung und Tabellenkalkulation). Diese sind gerade bei Kleinunternehmen häufig das Mittel der Wahl um ihre Rechnungen zu erstellen.

Als Steuerberater sind Sie der Ansprechpartner und die Vertrauensperson, was die Deklaration und Steuergestaltung betrifft. Unterstützen und beraten Sie Ihre Mandanten deshalb bei möglichen Anpassungen der Arbeitsabläufe, damit im Falle einer Prüfung durch das Finanzamt die Buchhaltung nicht wegen formaler Fehler in Frage gestellt wird.

In der vorliegenden Broschüre erhalten Sie einen kompakten Überblick über die aktuellen Anforderungen.

Ein Wechsel in strukturierte moderne Lösungen, die nicht nur bei der Rechnungstellung die Einhaltung der GoBD bestmöglich unterstützt, sondern auch eine moderne Form der Zusammenarbeit zwischen Ihnen und Ihren Mandanten ermöglicht, könnte für Sie und Ihre Mandanten die richtige Antwort sein.

Ich hoffe, dass Ihnen die Broschüre hilft, sich ein fundiertes Bild über die neuen Anforderungen der GoBD zu machen und wünsche Ihnen viel Erfolg bei der Beratung Ihrer Mandanten.



Isabel Blank  
Geschäftsführerin Haufe-Lexware GmbH & Co. KG

<b>1</b>	<b>GoBD</b> . . . . .	<b>6</b>
1.1	Geltungsbereich . . . . .	7
1.2	GoBD im Betriebsalltag . . . . .	7
<b>2</b>	<b>Word und Excel in der GoBD</b> . . . . .	<b>9</b>
2.1	Möglichkeiten von WORD und EXCEL . . . . .	10
2.2	Fehlende Vereinbarkeit mit den GoBD . . . . .	10
2.2.1	Geschäftsvorfall . . . . .	10
2.2.2	Grundlagen . . . . .	10
2.2.3	Folgen bei Nichtbeachtung . . . . .	12
2.3	Papierbeleg/elektronischer Beleg . . . . .	12
2.4	Ausgangsrechnungen . . . . .	13
2.4.1	Grundlagen . . . . .	13
2.4.2	Folgen bei Nichtbeachtung . . . . .	14
<b>3</b>	<b>Aufzeichnungsvorschriften der GoBD im Einzelnen</b> . . . . .	<b>15</b>
3.1	Formelle Vorschriften . . . . .	16
3.1.1	Grundbuchaufzeichnungen . . . . .	18
3.1.2	Journalfunktion . . . . .	18
3.1.3	Hauptbuch (Kontenfunktion) . . . . .	19
3.1.4	Verfahrensdokumentation . . . . .	20
3.1.5	Datensicherheit . . . . .	21
3.1.6	Festschreibung der Buchführung (Tzn. 85, 109 GOBD) . . . . .	21
3.2	Mängel in Buchführung und Aufzeichnungen . . . . .	22
3.2.1	Formelle Mängel . . . . .	22
3.2.2	Sachliche Mängel . . . . .	22
3.2.3	Folgen aufgrund von Mängeln . . . . .	22
<b>4</b>	<b>Aufbewahrungsvorschriften</b> . . . . .	<b>24</b>
4.1	Umfang . . . . .	25
4.2	Aufzubewahrende Unterlagen . . . . .	25
4.3	Steuerliche Aufbewahrungsfrist (§ 147 Abs. 4 AO) . . . . .	25
4.4	Format . . . . .	26
4.5	Scannen von Papierbelegen . . . . .	26
4.6	Produktivsystem, Archivsystem, Systemwechsel . . . . .	27

<b>5</b>	<b>E-Mail</b> .....	<b>29</b>
<b>6</b>	<b>Datenzugriff</b> .....	<b>31</b>
6.1	Formen des Datenzugriffs .....	32
6.2	Vorzulegende Unterlagen .....	33
6.2.1	Allgemeines .....	33
6.2.2	Berufsgeheimnisträger .....	33
6.3	Maschinelle Auswertbarkeit .....	34
<b>7</b>	<b>Elektronischer Bankkontoauszug</b> .....	<b>36</b>
<b>8</b>	<b>Elektronisches Fahrtenbuch</b> .....	<b>38</b>
<b>9</b>	<b>Kasse</b> .....	<b>40</b>
9.1	Allgemeines .....	41
9.2	Elektronische Kassensysteme .....	41
9.3	Rechtsprechung .....	41
<b>10</b>	<b>Anhang</b> .....	<b>42</b>



**1. GoBD**

# 1 GoBD

Buchführung und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, sind der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalles kein Anlass besteht, die sachliche Richtigkeit zu beanstanden (§ 158 AO). Liegen hier keine Mängel vor, sind insoweit Zuschätzungen oder Verluste von Steuervergünstigungen (Abschreibungen, Vorsteuerabzug) ausgeschlossen.

Die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) **gelten für die „herkömmliche“ Buchführung** ebenso wie **DV-Buchführungen** mit Hauptsystem und einzubeziehende Vor- und Nebensysteme bzw. der Belegführung.

## 1.1 Geltungsbereich

Buchführungspflichtig nach **Steuergesetzen**<sup>1</sup> sind:

- ✓ Land- und Forstwirte mit Flächen mit einem Wirtschaftswert (§ 46 des Bewertungsgesetzes) von mehr als 25.000 EUR
- ✓ Land- und Forstwirte mit einem Gewinn von mehr als 60.000 EUR
- ✓ Gewerbetreibende mit Umsätzen von mehr als 600.000 EUR (als Umsätze gelten hier steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze)
- ✓ Gewerbetreibende mit einem Gewinn von mehr als 60.000 EUR

Buchführungspflicht nach **Handelsrecht**<sup>2</sup> entsteht, wenn

- ✓ Einzelkaufleute an den Abschlussstichtagen von **zwei aufeinander folgenden** Geschäftsjahren mehr als jeweils 600.000 EUR Umsatzerlöse oder jeweils 60.000 EUR Jahresüberschuss aufweisen.

## 1.2 GoBD im Betriebsalltag

Bei **jedem Geschäftsvorfall** muss sichergestellt sein, dass er in der Buchführung oder den Aufzeichnungen erfasst wird.

Betroffen sind:

- ✓ **Belegwesen**
  - Eingangsrechnungen
  - Ausgangsrechnungen
  - sonstige Handelsbriefe
  - Eigenbelege
- ✓ **Hauptsysteme**
  - Finanzbuchhaltung

<sup>1</sup> § 141 Abs. 1 AO

<sup>2</sup> § 241a HGB

## ✓ Vor und Nebensysteme

- Anlagenbuchhaltung
- Lohnbuchhaltung
- Kassensystem
- Fakturierung
- Warenwirtschaftssystem für Bewertungen
- Zahlungsverkehrssystem
- Materialwirtschaft für Bewertungen
- Dokumenten-Managementsystem
- Archivsystem
- Zeiterfassung





## 2. WORD UND EXCEL IN DER GoBD

## 2 Word und Excel in der GoBD

Werden eigene Belege erstellt (Ausgangsrechnungen, Notizen über Entnahmen oder Einlagen), geschieht dies heute vornehmlich mit einem Textverarbeitungsprogramm (MS-WORD, Open-Office etc.) oder einer Tabellenkalkulation (MS-Excel, Open-Office etc.)

### 2.1 Möglichkeiten von WORD und EXCEL

Diese Programme sind außerordentlich umfangreich und bieten dementsprechend eine Menge Komfort. Betriebliche Einsatzfelder sind z. B.

- ✓ Geschäftsbriefe, Notizen, Verträge
- ✓ Erstellen von Übersichten
- ✓ Erstellen von Lieferscheinen
- ✓ Erstellen von Rechnungen
- ✓ Erstellen von Tabellen mit Berechnungen
- ✓ Erstellen von Einsatzplänen, Urlaubslisten etc.

Insbesondere die Automatismen der Programme

- ✓ Automatisches Speicherdatum
- ✓ Automatisches Erstelldatum
- ✓ Formeln (Summe, Summewenns, S-Verweis)
- ✓ Verknüpfungen von Dateien untereinander

haben ihnen zum Durchbruch und der flächenweiten Verbreitung verholfen.

### 2.2 Fehlende Vereinbarkeit mit den GoBD

#### 2.2.1 Geschäftsvorfall

In den nach GoBD zu führenden Büchern sind alle Geschäftsvorfälle abzubilden. Geschäftsvorfälle sind alle rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgänge, die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts

- ✓ den Gewinn bzw. Verlust oder
- ✓ die Vermögenszusammensetzung

in einem Unternehmen dokumentieren oder beeinflussen bzw. verändern (z. B. Änderung des Anlage- und Umlaufvermögens sowie des Eigen- und Fremdkapitals: Tz 16 GoBD).

Für die Geschäftsvorfälle besteht **Belegzwang** (Tz 61 GoBD).

#### 2.2.2 Grundlagen

Die **Ablage von Daten** und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem **erfüllt die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht**, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten (Tz 110 GoBD).

**Text- oder Tabellenkalkulationsdokumente** werden i. d. R. im normalen Dateisystem abgelegt. Sie **entsprechen daher nicht den Ordnungsmäßigkeitskriterien** und erfüllen nicht den oben geforderten Belegzwang i. S. der GoBD. Vgl. hierzu die nachstehende Tabelle:

Anwendung	Verstoß gegen GoBD
Abspeichern auf Festplatte im normalen EDV-System	Änderungen jederzeit möglich; Verstoß gegen Unveränderbarkeit
Tabellen können – auch unbeabsichtigt – gelöscht werden	Fehlender Schutz vor Löschen (Tz 108 GoBD) Verstoß gegen Vollständigkeit
Bei Änderungen werden die alten Texte oder Zellen überschrieben	Ursprünglicher Inhalt ist nicht mehr feststellbar (Tzn. 58, 107 GoBD) Fehlende Protokollierung und Historisierung: der Zeitpunkt der Änderung ist nicht mehr feststellbar (Tz 107 GoBD); Verstoß gegen Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit
Unter einem alten Dateinamen kann ein neues Dokument abgespeichert werden	Kein Schutz vor Überschreiben (Tz 108 GoBD); Verstoß gegen Unveränderbarkeit
Daten bzw. „Belege“ gelangen nicht automatisch vom allgemeinen EDV-System in ein geschlossenes Buchführungssystem	Die Daten werden nicht festgeschrieben (Tzn. 85 und 109 GoBD). Verstoß gegen Zeitgerechtigkeit und Unveränderbarkeit
Automatische Aktualisierungen beim Öffnen (Einstellen des aktuellen Datums, Verknüpfungen zu anderen Dateiinhalten)	Ursprünglicher Inhalt ist nicht mehr feststellbar (Tzn. 58, 107 GoBD) Fehlende Protokollierung (s. o.)



### **Tipp: WORD oder EXCEL-Datei als Notiz oder Beleg**

Solange Word-Dokumente oder Excel-Tabellen die Funktion nicht aufzeichnungspflichtiger und aufbewahrungspflichtiger Aufzeichnungen haben, ist der Einsatz der Programme unbedenklich.

Gelten sie jedoch als Beleg (z. B. eine Rechnung), werden die o.g. Anforderungen der GoBD nicht mehr erfüllt. Hier sind Ersatzmaßnahmen gefragt, um negative Folgen zu vermeiden.

### 2.2.3 Folgen bei Nichtbeachtung

O.g. Mängel mit sachlicher Gewichtung bei Defiziten in

- ✓ Nachvollziehbarkeit, Nachprüfbarkeit (Tzn. 30 ff. GoBD, § 145 Abs. 1 AO)
- ✓ Vollständigkeit (Tzn. 36 ff. GoBD, § 146 Abs. 1 AO)
- ✓ Richtigkeit (Tzn. 44 GoBD, § 146 Abs. 1 AO)
- ✓ Zeitgerechtheit (Tzn. 45ff GoBD; § 146 Abs. 1 AO)
- ✓ Unveränderbarkeit (Tzn. 58 ff. GoBD, § 146 Abs. 4 AO)

können zu Zuschätzungen oder Nichtanerkennen (Vollschätzung) der Buchungsgrundlagen führen.

Rechtsprechung

- ✓ Mit Hilfe des **MS Excel-Tabellenkalkulationsprogramms** erstellter Tabellenblätter genügen nicht den von der Rechtsprechung geforderten Anforderungen. (Excel-Tabelle und Fahrtenbuch: BFH 12.7.2011, VI B 12/11 (NV), BFH/NV 2011 S. 1863)
- ✓ Ein **mit Hilfe MS Excel geführtes Fahrtenbuch** ist nur dann ordnungsgemäß, wenn die Angaben zu Art, Zweck und Ziel der Fahrten sowie Bemerkungen nicht nachträglich geändert werden können. (Urt. FG Münster 4.2.2010, 5 K 5046/07 E, U)
- ✓ Schätzung von Besteuerungsgrundlagen bei nicht ordnungsgemäßer Buchführung – **ungeordnete Belegbuchführung – Nichteinhaltung der Aufbewahrungspflichten** (Finanzgericht Hamburg v. 26.8.2016 – 6 V 81/16)
- ✓ Wenn die Würdigung des Sachverhalts ergibt, dass eine formell ordnungsmäßige Buchführung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ganz oder teilweise sachlich unrichtig ist, kann das Ergebnis der Buchführung ganz oder teilweise verworfen werden (Beschluss des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 7.11.1990 III B 449/90).

### 2.3 Papierbeleg / elektronischer Beleg

Je nach Erstellung ordnen die GoBD die generierten Belege als **Papierbelege** oder **elektronische** Belege ein. Folgende Fälle sind zu unterscheiden (Beispiel: Rechnung Tz 120 GoBD):

Erstellung	Format
Rechnungserstellung per Hand oder Schreibmaschine	Papierform
Rechnungserstellung mit Textverarbeitungsprogramm. Nach dem Ausdruck wird die verwendete Maske (Dokumentenvorlage) mit den Inhalten der nächsten Rechnung überschrieben.	Papierform
Rechnungserstellung mit Textverarbeitungsprogramm. Jede Rechnung wird gedruckt und separat abgespeichert.	elektronisch
Rechnungserstellung im DV-System mit Druck und Archivierung	elektronisch

Bei Rechnungen in **Papierform** ist zu gewährleisten, dass alle – ggf. mit einer Textverarbeitung oder einer Tabellenkalkulation – erstellten Rechnungen auch in die Buchführung eingehen (**Erfassungskontrolle**).

Gilt das erstellte Format als **elektronisch**, ist eine Aufbewahrung der Rechnung nur in Papierform nicht mehr zulässig. Die Vorschriften über die Nachvollziehbarkeit, Nachprüfbarkeit, Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeigerechtigkeit, Ordnung und insbesondere Unveränderbarkeit sind zu beachten.



### **Tipp: Abgespeicherte Rechnungen**

Überprüfen Sie, ob die abgespeicherten Rechnungen den GoBD entsprechen. Ggf. ist eine mit dem Buchführungssystem korrespondierende Rechnungserstellung sinnvoll.

## **2.4 Ausgangsrechnungen**

### **2.4.1 Grundlagen**

Rechnungen können grundsätzlich in Papierform oder **elektronisch** erstellt werden. Sollen sie elektronisch versandt werden, ist die **Zustimmung des Rechnungsempfängers** erforderlich.

Das **Umsatzsteuerrecht** fordert:

- ✓ Echtheit der Herkunft (der Rechnungsaussteller ist auch der Leistende)
- ✓ Unversehrtheit des Inhalts (Übereinstimmung des Rechnungsinhalts mit den tatsächlichen Vorgängen)
- ✓ Lesbarkeit muss gewährleistet sein.

Dieser Nachweis kann durch jedes **innerbetriebliche Kontrollverfahren** erreicht werden, welches einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung aufzeigt. Eine digitale Signatur (mit/ohne) Anbieterzertifikat ist nicht mehr erforderlich.

Pflichtangaben in einer Rechnung nach § 14 Abs. 4 UStG:

- ✓ Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden **Unternehmers** und des **Leistungsempfängers**
- ✓ Die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte **Steuernummer** oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-**Identifikationsnummer**
- ✓ **Ausstellungsdatum**
- ✓ Fortlaufende **Nummer** (Rechnungsnummer)
- ✓ Die **Menge** und die **Art** (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung
- ✓ Den **Zeitpunkt der Lieferung** oder **sonstigen Leistung**; bzw. Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts, sofern der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt
- ✓ Nach **Steuersätzen** und **einzelnen Steuerbefreiungen** aufgeschlüsseltes Entgelt sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist

- ✓ Den anzuwendenden **Steuersatz** sowie den auf das Entgelt entfallenden **Steuerbetrag** oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt
- ✓ In den Fällen des § 14b Abs. 1 Satz 5 einen Hinweis auf die **Aufbewahrungspflicht** des Leistungsempfängers
- ✓ In den Fällen der Ausstellung der Rechnung durch den Leistungsempfänger oder durch einen von ihm beauftragten Dritten gemäß Absatz 2 Satz 2 die **Angabe „Gutschrift“**

Werden Rechnungen mit einem **Text- bzw. Tabellenkalkulationsprogramm** erstellt, kann auch mittels Speicherung im PDF-Format **keine** Konformität zu den GoBD hergestellt werden.



**Achtung: Abspeichern von Excel-Tabelle im PDF-Format**

Auch wenn die generierte Datei an sich unveränderbar ist, können doch durch Nachspeichern unprotokolierte Änderungen vorgenommen werden. Die Unveränderbarkeit der Daten ist in einem normalen EDV-System nicht gegeben.

**2.4.2 Folgen bei Nichtbeachtung**

Genügen Rechnungen den Anforderungen des § 14 UStG bzw. der GoBD nicht, drohen folgende Unannehmlichkeiten:

Verlust von Steuerbefreiungen	Das Finanzamt unterstellt manipulierte Befreiungsnachweise auf der Rechnung
Zuschätzungen der Höhe nach	Das Finanzamt unterstellt: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Bei nicht fortlaufenden Rechnungsnummern nicht verbuchte Einnahmen</li> <li>- Bei nicht sachgerechter Speicherung (vgl. Unveränderbarkeit) nicht verbuchte Rechnungen mit bereits in der Buchführung einmal vergebenen Rechnungsnummern</li> <li>- Nachträgliche Reduzierung der Mengenangaben in der verbuchten Rechnung gegenüber dem Original</li> </ul>
Verlust des Vorsteuerabzugs	Bei nicht ordnungsmäßigen Gutschriften



### **3. AUFZEICHNUNGS- VORSCHRIFTEN DER GOBD IM EINZELNEN**

# 3 Aufzeichnungsvorschriften der GoBD im Einzelnen

## 3.1 Formelle Vorschriften

**Nachvollziehbarkeit** und Nachprüfbarkeit (§ 145 Abs. 1 AO, § 238 Abs. 1 HGB)

- ✓ Belegprinzip
- ✓ Ein Sachverständiger Dritter muss sich innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens verschaffen können (§ 145 Abs. 1 AO).
- ✓ Progressive und retrograde Prüfbarkeit
- ✓ Vorhalten der Verfahrensdokumentation

**Vollständigkeit** (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB)

- ✓ Jeder Geschäftsvorfall muss einzeln aufgezeichnet werden
- ✓ Verdichtungen müssen aufschlüsselbar sein (Tz 42 GoBD)
- ✓ Lückenlose Aufzeichnungen über Wert, Inhalt und Geschäftspartner
- ✓ Aufbewahrungspflicht für Schichtzettel im Taxigewerbe
- ✓ Keine Einzelaufzeichnungen bei Barverkäufen über dem Ladentisch (Tagesendsummenbons erforderlich).
- ✓ Einzelaufzeichnungen bei Bargeschäften ab 15.000 EUR erforderlich<sup>3</sup>
- ✓ Keine mehrmalige Verbuchung ein und desselben Geschäftsvorfalles

**Richtigkeit** (§ 146 Abs. 2 AO, § 239 Abs. 2 HGB)

- ✓ Geschäftsvorfälle sind nach den tatsächlichen Verhältnissen abzubilden

**Zeitgerechtigkeit** (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB)

- ✓ Laufende Verbuchung
- ✓ Kasseneinnahmen und -ausgaben müssen täglich festgehalten werden.
- ✓ Erfassung von unbaren Geschäftsvorfällen innerhalb von 10 Tagen ist unbedenklich
- ✓ Monatliche Erfassung von unbaren Geschäftsvorfällen möglich, wenn Vollständigkeit durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt ist
- ✓ Periodengerechte Verbuchung (Rechnungsabgrenzungen)

**Ordnung** (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB)

- ✓ Systematische Erfassung und nachvollziehbare Buchungen
- ✓ Getrennte Aufzeichnung von baren und unbaren Geschäften
- ✓ Getrennte Aufzeichnung von nicht steuerbaren, steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen
- ✓ Einheitliche Aufzeichnung von ermäßigt und voll versteuerten Umsätzen ist möglich (Stichwort: Trennung der Entgelte)

<sup>3</sup> BMF 5.4.2004, IV D 2 - S 0315 - 9/04, BStBl 2004 I S. 419



- ✓ Zeitliche Ordnung (Grundbuch, Journal) und sachliche Ordnung (Hauptbuch, Kontenfunktion)

### **Unveränderbarkeit** (§ 146 Abs. 4 AO, § 239 Abs. 3 HGB)

- ✓ Protokollierung von Änderungen und Löschungen (Tz 59 GoBD)
- ✓ Durchgehende Protokollkette vom Beleg, Grundaufzeichnung und Buchung (Tz 108 GoBD)
- ✓ Historie sowohl für Bewegungsdaten (Buchungen) als auch für Stammdaten, Metadaten oder Schlüssel erforderlich (Tz 89 GoBD)
- ✓ Auch eine Änderungshistorie darf nicht nachträglich veränderbar sein (Tz 111 GoBD).
- ✓ Die Vorgaben sind durch eine Verfahrensdokumentation und Verarbeitungsprotokolle zu verifizieren.

### **Belegwesen/Belegfunktion**

- ✓ Die Belegfunktion ist Grundvoraussetzung für die Beweiskraft der Gewinnermittlung (Tz 61).
- ✓ Sofern kein Fremdbeleg vorhanden ist, muss ein Eigenbeleg erstellt werden (Tz 61 GoBD)
- ✓ Kontierung erforderlich (Tzn. 63 – 64); bei digitalen Belegen elektronische Verknüpfung mit digitalem Beleg
- ✓ Belegsicherung durch fortlaufende Nummerierung oder Scannen mit anschließender Barcodeübergabe
- ✓ Verknüpfung des Beleges mit Grundaufzeichnung mittels eindeutiger Primanota (Tz 71 GoBD)
- ✓ Mindestanforderungen an einen Beleg (Tz 77 GoBD)
  - Eindeutige Belegnummer, Index, Rechnungsnummer
  - Belegaussteller/-empfänger soweit branchenüblich
  - Buchungsbetrag
  - Währung, Wechselkurs bei Fremdwährung
  - Hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles
  - Belegdatum
  - Aussteller (soweit nicht vom System kreiert)
  - Ggf. weitere Angaben für Umsatzsteuerzwecke (Steuersatz, Steuerbetrag etc. vgl. §§ 14 Abs. 4 und 14a UStG) (Tz 78 GoBD)
  - Sonstige zur Besteuerung notwendige Angaben:
    - Einzelpreis (wg. Bewertung)
    - Valuta, Fälligkeit (wg. Bewertung)
    - Skonti, Rabatte (wg. Bewertung, USt)
    - Zahlungsart
    - Angaben zur Steuerbefreiung
- ✓ Bei datenverarbeitungsgestützten Prozessen kann die Belegfunktion auch durch die Generierung der Buchung in einem dem GoBD entsprechenden Programm erfüllt werden.
- ✓ Bei Dauersachverhalten sind die Ursprungsbelege Basis für die Belegfunktion.
- ✓ Buchführungspflicht der Kaufleute (§ 238 Abs. 1 HGB)
- ✓ Aufbewahrungspflicht für abgesandte Handelsbriefe (§ 238 Abs. 2 HGB)
- ✓ Aufbewahrungsfristen (§ 257 HGB)

- ✓ Lesbarmachung (§ 261 HGB, § 146 Abs. 5 AO, § 147 Abs. 5 AO)
- ✓ Verfügbarkeit (§ 146 Abs. 5 AO)
- ✓ Die Aufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass sie die Besteuerung ermöglichen (§ 145 Abs. 2 AO).
- ✓ Kassenaufzeichnungen sind täglich zu erfassen (§ 146 Abs. 1 AO).
- ✓ Buchführung und Aufbewahrung in Deutschland<sup>4</sup> (§ 146 Abs. 2 AO).
- ✓ Buchführung in deutscher Sprache<sup>5</sup> (§ 146 Abs. 3 AO).
- ✓ Ordnungsvorschriften gelten auch für freiwillig geführte Bücher und Aufzeichnungen<sup>6</sup> (§ 146 Abs. 6 AO)
- ✓ Aufbewahrungsvorschriften (§ 147 AO)



### Hinweis: Zwingende Papierform

Jahresabschlüsse, Eröffnungsbilanz und amtliche Urkunden i. S. Zollanmeldung sind nicht lediglich auf Bild- oder Datenträgern, sondern zwingend in Papierform vorzuhalten (§ 147 Abs. 2 AO)

### 3.1.1 Grundbuchaufzeichnungen

Hier werden die Geschäftsvorfälle zunächst fortlaufend entweder in Papierform oder elektronisch erfasst.

- ✓ Aufzuzeichnen sind:
  - Die Mindestanforderungen an einen Beleg (s.o.)
  - Das Erfassungsdatum (sofern abweichend vom Buchungsdatum)
- ✓ Die Verbuchung im Journal muss bis zum Ablauf des folgenden Monats erfolgen.
- ✓ Erfassung, Übertragung ins Journal- und Verarbeitung im Journal sind zu kontrollieren und zu protokollieren.
- ✓ Ggf. sind auch außersteuerliche Werte (handelsrechtliche Abweichungen, kalkulatorische AfA etc.) zu erfassen und als solche zu kennzeichnen.
- ✓ Stammdatenpflege
  - Änderung der Anschriften von Geschäftsfreunden
  - Änderung der USt-ID von Geschäftsfreunden (USt-frei/USt-pflichtig)
- ✓ Änderung von Parametern (z. B. USt-Schlüssel)
- ✓ Sonstige zur Besteuerung notwendige Tabellen (z. B. Währungsumrechnung)

### 3.1.2 Journalfunktion

Die Journalfunktion erfordert eine vollständige, zeitgerechte und formal richtige Erfassung, Verarbeitung und Wiedergabe der eingegebenen Geschäftsvorfälle. Sie dient dem Nachweis der tatsächlichen und zeitgerechten Verarbeitung der Geschäftsvorfälle. Werden die

<sup>4</sup> Ausnahmen auf Antrag möglich (§ 146 Abs. 2a AO)

<sup>5</sup> Sonst Übersetzungspflicht (§ 146 Abs. 3 AO)

<sup>6</sup> Anders bei Nichtbuchführungspflichtigen vgl. BFH 24.6.2009, VIII R 80/06, BStBl 2010 II S. 452

Voraussetzungen bereits mit fortlaufender Verbuchung im Journal erfüllt, ist eine zusätzliche Erfassung im Grundbuch nicht erforderlich (Tz 90 GoBD).



### **Achtung: Unveränderbarkeit**

Die Journalfunktion ist nur erfüllt, wenn die gespeicherten Aufzeichnungen gegen Veränderung oder Löschung geschützt sind (Tz 92 GoBD).

Änderungen oder Löschungen sind durch Nachbuchungen oder Stornierungen kenntlich zu machen (Tz 93 GoBD).

Mindestangaben im Journal (Tz 94 GoBD):

- ✓ eindeutige Identifikationsnummer (Primanota): Identifizierung und Zuordnung aller Teilbuchungen einschließlich Steuer-, Sammel-, Verrechnungs- und Interimskontenbuchungen eines Geschäftsvorfalles muss gewährleistet sein.
- ✓ Eindeutige Belegnummer
- ✓ Belegdatum, soweit nicht aus den Grundaufzeichnungen ersichtlich
- ✓ Buchungsdatum
- ✓ Erfassungsdatum
- ✓ Buchungsperiode/Voranmeldungszeitraum,
- ✓ Hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles (Buchungstext), soweit nicht in anderen Positionen des Journals bereits erfasst
- ✓ Konto und Gegenkonto
- ✓ Buchungsbetrag
- ✓ Soll- und Haben-Betrag
- ✓ Buchungsschlüssel (soweit vorhanden)

Zusätzliche Angaben bei Umsatzsteuerpflicht:

- ✓ Umsatzsteuersatz
- ✓ Steuerschlüssel, soweit vorhanden
- ✓ Umsatzsteuerbetrag
- ✓ Umsatzsteuerkonto
- ✓ Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (innergem. Lieferung, Erwerb)
- ✓ Steuernummer (13b Fälle)

Ggf. weitere Angaben:

- ✓ Währungsangabe und Wechselkurs bei Fremdwährung
- ✓ Autorisierung soweit vorhanden

### **3.1.3 Hauptbuch (Kontenfunktion)**

Hier soll die Vermögens- und Ertragslage abgebildet werden.

I. d. R. ist im ein und demselben Kontenrahmen zu buchen.



### **Achtung: Umsteigelisten/Zuordnungstabellen**

Werden unterschiedliche DV-Systeme oder wird nicht nur ein Kontenrahmen genutzt oder werden systematische Änderungen vorgenommen, sind entsprechende Umsteigelisten oder Zuordnungstabellen vorzuhalten (Tz. 97-99 GoBD). Beispielsweise bei:

- ✓ Einspielen der Fakturierungsergebnisse ins Buchhaltungssystem
- ✓ Wechsel des Kontenrahmens
- ✓ Übernahme der Buchung des Steuerpflichtigen ins System des Steuerberaters beim Abschluss
- ✓ Überführung der laufenden Buchführung in die E-Bilanz
- ✓ Zusammenfassung von Konten und Buchungen (Verdichtungslisten)

### **3.1.4 Verfahrensdokumentation**

Für jedes Buchführungssystem muss eine Verfahrensdokumentation (Programmbeschreibung) vorhanden sein.

Die Verfahrensdokumentation besteht in der Regel aus

- ✓ einer allgemeinen Beschreibung (Möglichkeiten des Programms)
- ✓ einer Anwenderdokumentation (Bedienungsanleitung)
- ✓ einer technischen Systemdokumentation
  - Beschreibung der Datenfelder (Name, Länge, numerisch/Datum ...)
  - technische und logische Verknüpfungen
  - maschinelle Auswertbarkeit
  - Datensicherheit
- ✓ einer Betriebsdokumentation
  - Programmablauf
  - Indizierung
  - Erfassung, und Verarbeitung, Ausgabe und Aufbewahrung elektronischer Belege
  - internes Kontrollsystem
  - maschinelle Auswertbarkeit
  - Absicherung gegen Verlust und Verfälschung und der Reproduktion

Die Verfahrensdokumentation ist **vorlagepflichtig** (Tz 160 GoBD) und muss während der gesamten **Aufbewahrungszeit** vorgehalten werden (Tz 35 GoBD).



### **Achtung: Unvollständige Verfahrensdokumentation**

Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit beeinträchtigt, liegt ein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann (Tz 155 GoBD im Umkehrschluss).

## Internes Kontrollsystem

Um die Beweiskraft der Buchführung und Aufzeichnungen nach § 158 AO sicherzustellen, muss der Steuerpflichtige beim Erfassen und Verarbeiten der Geschäftsvorfälle Kontrollen einrichten, durchführen und protokollieren (Tz 100 GoBD).

Beispielsweise:

- ✓ Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen
- ✓ Funktionstrennungen
- ✓ Erfassungskontrollen (Fehlerhinweise, Plausibilitätsprüfungen)
- ✓ Abstimmungskontrollen bei der Dateneingabe
- ✓ Verarbeitungskontrollen
- ✓ Schutzmaßnahmen gegen die beabsichtigte und unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten

### 3.1.5 Datensicherheit

Die Sicherheit der Daten (Tz 103 ff GoBD) umfasst:

- ✓ Schutz der Daten vor Unauffindbarkeit, Vernichtung, Untergang oder Diebstahl)
- ✓ Schutz vor unberechtigten Eingaben und Veränderungen

Zu gewährleisten ist dies z. B. durch

- ✓ Zugangskontrollen
- ✓ Zugriffskontrollen
- ✓ Berechtigungen und Kontrollen bei Datenübermittlung
- ✓ Berechtigungen zum Erfassen, Buchen oder Löschen
- ✓ Schaffen eines Archivsystems (Spiegeln, RAID-Systeme)

### 3.1.6 Festschreibung der Buchführung (Tzn. 85, 109 GoBD)

Die Erfassung und Zuordnung der Geschäftsvorfälle soll **periodengerecht** erfolgen:

- ✓ Zwingend ist die Zuordnung zum jeweiligen Geschäftsjahr oder
- ✓ zu einer nach Gesetz, Satzung oder Rechnungslegungszweck vorgeschriebenen kürzeren Rechnungsperiode (Tz 51 GoBD)
- ✓ Kassenbewegungen sind täglich festzuhalten (Tz 48 GoBD).
- ✓ Unbare Geschäftsvorfälle sind mindestens monatlich zu buchen (Tz 50 GoBD).

Um die **Unveränderbarkeit** (Tzn. 58-60, 85, 107-112 GoBD) dieser erfassten Daten zu gewährleisten, muss die Buchführung festgeschrieben werden.

Die GoBD nennen keinen bestimmten Zeitrahmen, sondern verwenden den Begriff „zeitnah“. Die Festschreibung richtet sich daher nach Sinn, Zweck und Vorgaben der Einzelgesetze:

- ✓ Monatlich (für laufende Buchungen): vgl. Tzn. 50 und 109 GoBD und Analogie zur Umsatzsteuervoranmeldung
- ✓ Einreichung der Bilanz (sämtliche Buchungen): vgl. Tz 190 GoBD und § 5 Abs. 6 EStG sowie EStH 4.5

Rechtsprechung:

- ✓ Keine Beweiskraft einer Buchführung ohne Festschreibung<sup>7</sup>

## 3.2 Mängel in Buchführung und Aufzeichnungen

### 3.2.1 Formelle Mängel

- ✓ Verstoß gegen Vorschriften der GoBD
- ✓ Keine getrennte Verbuchung des § 4 Abs. 5 EStG-Aufwandes
- ✓ Mängel in der Aufbewahrung von digitalen Kassenunterlagen<sup>8</sup>
- ✓ Mängel in der Unveränderbarkeit der Unterlagen (§ 158 AEA0); einfaches Speichern auf Festplatte ohne zusätzliche Maßnahmen zur Unveränderbarkeit (Tz 110 GoBD)
- ✓ Unvollständige bzw. fehlende Verfahrensdokumentation (Tz 155 GoBD). Diese führt dann zu einem formellen Mangel, wenn die Nachvollziehbarkeit bzw. Nachprüfbarkeit der Aufzeichnungen beeinträchtigt ist.
- ✓ Elektronische Grund(buch)aufzeichnungen aus einem Kassen- oder Warenwirtschaftssystem werden über eine Datenschnittstelle in ein Office-Programm exportiert, dort unprotokolliert editiert und anschließend über eine Datenschnittstelle reimportiert.
- ✓ Vorerfassungen, Stapelbuchungen werden bis zur Erstellung des Jahresabschlusses und darüber hinaus offen gehalten. Alle Eingaben können daher unprotokolliert geändert werden.

### 3.2.2 Sachliche Mängel

- ✓ Differenzen in der Nachkalkulation
- ✓ Fehlende Kassenunterlagen
- ✓ Nicht geklärte Kassenfehlbeträge
- ✓ Differenzen bei der Übernahme von Grundaufzeichnungen in die Buchführung
- ✓ Ungeklärte Vermögenszuwächse
- ✓ Ungeklärte Mittelzu- und Mittelabflüsse
- ✓ Unrichtige oder unvollständige Erfassung von Geschäftsvorfällen

### 3.2.3 Folgen aufgrund von Mängeln

Einzelne (geringe) formelle Mängel berechtigen noch nicht zur Schätzung. Erst wesentliche Mängel oder die Gesamtheit aller (unwesentlichen) Mängel führen zur (Zu-)Schätzungsbeurteilung.

Rechtsprechung:

- ✓ Werden **digitale Unterlagen bei Bargeschäften** nicht entsprechend dem BMF-Schreiben vom 26.11.2010, BStBl I S. 1342 = SIS 10 38 65 aufbewahrt, kann dies ein schwerwiegender formeller Mangel der Ordnungsmäßigkeit sein.

<sup>7</sup> FG Köln 24.3.2015, 1 K 2217/12, EFG 2015 S. 1510

<sup>8</sup> BMF 26.11.2010, IV A 4 - S 0316/08/10004-07, BStBl 2010 I S. 1342

- ✓ Bei der **Beurteilung eines Buchführungsfehlers** ist nicht auf die formale Bedeutung des Mangels, sondern auf dessen sachliches Gewicht abzustellen. – Formelle Buchführungsmängel berechtigen nur zur Schätzung, soweit sie Anlass geben, die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses anzuzweifeln. – Ist eine Buchführung wegen Buchführungsmängeln ganz oder teilweise nicht der Besteuerung zugrunde zu legen, sind die Besteuerungsgrundlagen grundsätzlich zu schätzen. BFH 14.12.2011, XI R 5/10 (NV), BFH/NV 2012 S. 1921.
- ✓ **Ordnungsmäßigkeit der Buchführung:** Für die Beurteilung der Frage, ob eine Buchführung ordnungsmäßig ist, kommt es nicht auf die formale Bedeutung eines Buchführungsmangels, sondern auf dessen sachliches Gewicht an. Urteil BFH 4.8.2010, X B 19/10 (NV), BFH/NV 2010 S. 2229.
- ✓ **Buchführung:** Eine Buchführung ist dann formell ordnungswidrig, wenn sie wesentliche Mängel aufweist oder wenn die Gesamtheit aller unwesentlichen Mängel diesen Schluss fordert. – Urt.; BFH 2.12.2008, X B 69/08 (NV).

A close-up portrait of a man's face, showing his eyes, nose, and mouth. He has light brown eyes and is looking directly at the camera with a slight smile. The background is blurred.

## 4. AUFBEWAHRUNGS- VORSCHRIFTEN



# 4 Aufbewahrungsvorschriften

## 4.1 Umfang

Der Umfang der aufzubewahrenden Unterlagen richtet sich nach den Vorschriften der Abgabenordnung und der Einzelgesetze (insbesondere Umsatzsteuergesetz).

## 4.2 Aufzubewahrende Unterlagen

- ✓ Gemäß § 146 AO (Aufbewahrungsdauer in Jahren)
  - Bücher und Aufzeichnungen (10 J.)
  - Inventare (10 J.)
  - Jahresabschlüsse, Lageberichte (10 J.)
  - Die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen (10 J.)
  - Buchungsbelege (10 J.)
  - Unterlagen nach Artikel 15 Abs. 1 und Artikel 163 des Zollkodex (10 J.)
  - Empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe (6 J.)
  - Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe (insbes. Rechnungen) (6 J.)
  - Sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind (6 J.)
  - Aufbewahrung als Bild- oder Datenträger möglich  
Ausnahmen:
    - Jahresabschluss,
    - Eröffnungsbilanz,
    - zu unterschreibende Zolllpapieresind in Papierform aufzubewahren
- ✓ Sonstige Aufbewahrungspflichten
  - Aufbewahrungspflicht für Rechnungen gem. § 14b UStG,
  - Außersteuerliche Aufbewahrungsvorschriften (HGB, Branchen)

## 4.3 Steuerliche Aufbewahrungsfrist (§ 147 Abs. 4 AO)

- ✓ **Beginn:** Schluss des Kalenderjahres
  - der Aufstellung der Bilanzen
  - der Aufstellung des Inventars
  - der letzten Eintragung im Geschäftsbuch
  - in welchem die Aufzeichnungen gemacht worden sind
  - in dem die Unterlagen entstanden sind
  - in welchem der Geschäfts- oder Handelsbrief eingegangen ist
  - in welchem der Geschäfts- oder Handelsbrief versandt worden ist
- ✓ **Dauer:** Grundsätzlich 6 oder 10 Jahre
- ✓ **Ende:** Die Aufbewahrungsfrist läuft jedoch nicht ab, wenn Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

## 4.4 Format

Bei der Aufbewahrung zu beachten:

- ✓ Aufbewahrung als **Bild oder Datenträger** möglich
  - Ausnahmen: Zwingende Papierform für
    - Bilanzen
    - zu unterschreibende Zollpapiere
- ✓ Aufbewahrung im **Ursprungsformat**
  - Sind Dokumente elektronisch entstanden, sind diese im ursprünglichen Dateiformat digital aufzubewahren (Tz 132 GoBD)
  - Digital entstandene Dokumente können **zusätzlich** in Papierform aufbewahrt werden; die digitalen Daten dürfen nicht gelöscht werden.
  - Die im Ursprungsformat bestehende maschinelle Auswertbarkeit darf nicht durch Umwandlung in ein anderes Datenformat beschränkt werden (Tz 129 GoBD).
  - Bei Umwandlung in ein anderes Format (z. B. Inhouse-Format) darf keine Inhaltliche Veränderung vorgenommen (Tz 133 GoBD) oder Verdichtung vorgenommen werden (Tz 135 GoBD).
  - Wenn Daten in ein anderes Format umgewandelt worden sind, müssen beide Versionen aufbewahrt werden (Tz 135 GoBD).
- ✓ **Papierbelege und Scannen**
  - Papierbelege können in Papierform aufbewahrt werden, sie müssen nicht zwingend digitalisiert werden.
  - s. u. Scannen von Papierbelegen
- ✓ **Indizierung**
  - Selbst erstellte digitale Dokumente: Erstellung des Index durch System
  - Erhaltene digitale Dokumente: Index mittels elektronischen Anhang
  - Gescannte Papierbelege: Indexerstellung durch System bzw. aufgebrachten Barcode
  - Indizierungen (z. B. Aufkleber) sind so anzubringen, dass der ursprüngliche Dokumentinhalt lesbar bleibt.

Theoretisch kann auf eine Indizierung verzichtet werden, sofern sichergestellt ist, dass das elektronische Dokument auch ohne Index verwaltet werden kann und in angemessener Zeit wiederauffindbar ist.
- ✓ **Kryptographie:** Werden Verschlüsselungstechniken (E-Mail/Datenübertragung/Datensicherung) eingesetzt, müssen die Daten dem Finanzamt in entschlüsselter Form zur Verfügung gestellt werden (Tz 134 GoBD).

## 4.5 Scannen von Papierbelegen

Durch Scannen werden Papierdokumente in **elektronische Dokumente** umgewandelt.

- ✓ Beim Scannen muss sichergestellt sein, dass das Scanergebnis mit dem Original übereinstimmt.
- ✓ Wird beim Scannen eine OCR-Datei (Texterkennung) erstellt, ist auch diese mit dem Scan zu verknüpfen und aufzubewahren (Tzn. 130 und 131 GoBD).
- ✓ Das Scannen selbst muss dokumentiert werden (= aufbewahrungspflichtig).

- ✓ Die **Scananweisung** ist aufbewahrungspflichtig und regelt:
  - Wer scannen darf (Zugangskontrolle)
  - Zu welchem Zeitpunkt gescannt wird (z. B. beim Posteingang, während oder nach Abschluss der Vorgangsbearbeitung) (Zugriffskontrolle)
  - Welches Schriftgut gescannt wird
  - Ob eine bildliche oder inhaltliche Übereinstimmung mit dem Original erforderlich ist (Erfassung von Metadaten)
  - Die Qualitätskontrolle auf Lesbarkeit und Vollständigkeit
  - Die Protokollierung von Fehlern
- ✓ Farbwiedergabe notwendig, wenn für das Verständnis erforderlich (z. B. Minusbeträge in rot).
- ✓ Eine elektronische Signatur ist nicht erforderlich.
- ✓ Nach dem Scannen dürfen nur noch die elektronischen Belege bearbeitet werden (z. B. Anbringen einer lfd. Nummer, Anbringen eines elektronischen Vermerks).
- ✓ Die Papierbelege dürfen nicht weiter bearbeitet werden (z. B. keine Bemerkungen anbringen, die nicht gescannt sind).
- ✓ Durch Scannen digitalisierte Unterlagen müssen über das DV-System lesbar gemacht werden. Ein Ausdruck in Papierform ist nicht ausreichend (TZ 157 GoBD).
- ✓ Nach dem Einscannen dürfen die Papierbelege grundsätzlich vernichtet werden (Tz 140 GoBD).



### **Achtung: Keine voreilige Vernichtung von Papierbelegen**

Der Steuerpflichtige muss entscheiden, ob Dokumente, deren – auch außersteuerliche – Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleibt, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen.

## **4.6 Produktivsystem, Archivsystem, Systemwechsel,**

Digitale Unterlagen Daten auf Bildträgern dürfen während der Aufbewahrungsdauer nicht verändert werden. Bei Betriebsprüfungen müssen sie lesbar gemacht werden.

Zunächst werden elektronische Daten im Produktivsystem generiert. Bei Betriebsprüfungen werden die Daten grundsätzlich von hier ausgelesen werden.

Beim Systemwechsel bzw. der Auslagerung von Daten in ein Archivsystem sind folgende Punkte zu beachten:

- ✓ Alle Daten (z. B. Buchungen, Metadaten, Stammdaten, Bewegungsdaten und Verknüpfungen) müssen quantitativ und qualitativ gleichwertig in das neue System bzw. das neue Archivsystem übertragen werden.
- ✓ Umwandlungen in ein anderes Format sind statthaft (Datum>Zahl).
- ✓ Inhaltliche Änderungen sind unzulässig.

- ✓ Bei der Übertragung von OCR-Datenbanken (Texterkennung) muss sichergestellt sein, dass das alte und neue OCR-Verfahren dieselben Ergebnisse liefern.
- ✓ Die Umwandlungen sind zu dokumentieren.
- ✓ Das neue System muss dieselben Auswertungsmöglichkeiten wie das bisherige System ermöglichen.
- ✓ Nur wenn alle o. g. Punkte erfüllt sind, muss das alte nicht mehr vorgehalten werden!

**Nicht zulässig sind:**

- ✓ Umwandlung von PDF/A-Dateien ab der Norm PDF/A-3 in ein Bildformat (z. B. TIFF, JPEG etc.), da dann die in den PDF/A-Dateien enthaltenen XML-Daten und ggf. auch vorhandene Volltextinformationen gelöscht werden.
- ✓ Umwandlung von elektronischen Grund(buch)aufzeichnungen (z. B. Kasse, Warenwirtschaft) in ein PDF-Format.
- ✓ Umwandlung von Journaldaten einer Finanzbuchhaltung oder Lohnbuchhaltung in ein PDF-Format.



## 5. E-MAIL

## 5 E-Mail

Fraglich ist, ob eine E-Mail aufbewahrt werden muss.  
Abzustellen ist auf die Funktion der E-Mail (Tz 121 GoBD).

Digital (E-Mail)	Papierform	Aufbewahrungspflichtig
Die E-Mail enthält Daten eines Handelsbriefes	Handelsbrief	ja
Der Handelsbrief wird als E-Mail-Anhang versandt. Die E-Mail dient nur als Transportmittel.	Briefumschlag	nein



## 6. DATENZUGRIFF

# 6 Datenzugriff

Nur bei **Außenprüfungen** hat das Finanzamt das Recht, die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen digitalen Unterlagen durch Datenzugriff zu prüfen (§ 147 Abs. 6 AO; Tz 158 GoBD).

Außenprüfungen sind:

- ✓ Betriebsprüfung von Gewinnbetrieben
- ✓ Betriebsprüfung von Personen mit Einkünften über 500.000 EUR
- ✓ Lohnsteueraußenprüfung
- ✓ Umsatzsteuer-Sonderprüfung

Keine Außenprüfungen sind:

- ✓ Betriebsnahe Veranlagung (Punktueller Sachverhaltsaufklärung des Innendienstes)
- ✓ Umsatzsteuernachschau (§ 27b.1. UStAE)

## 6.1 Formen des Datenzugriffs:

Das Finanzamt kann zwischen verschiedenen Möglichkeiten des Datenzugriffs wählen. Es kann diese Möglichkeiten auch kumulativ in Anspruch nehmen:

- ✓ Z1: **Unmittelbarer Datenzugriff:**
  - Nur Lesezugriff des Prüfers am EDV-System
  - Zugriff auf verknüpfte Tabellen und Datenbanken
  - Auswertungen mit den Möglichkeiten des Systems
  - Fernabfrage/Online-Zugriff/Remote sind nicht zulässig.
- ✓ Z2: **Mittelbarer Datenzugriff:**
  - Die Zugriffe und Auswertungen aus Z1 werden nicht vom Betriebsprüfer selbst, sondern vom Unternehmer oder einer vom Unternehmer beauftragten Dritten vorgenommen.
- ✓ Z3: **Datenträgerüberlassung:**
  - Datenexport auf einen maschinell auswertbaren Datenträger (i. d. R. CD bzw. DVD)
  - Das Einlesen der Daten muss ohne Installation von Fremdsoftware möglich sein (Tz 176 GoBD).
  - Entschlüsselung der Daten spätestens beim Einlesen (Tz 176 GoBD)
  - Die überlassenen Daten dürfen im Laptop des Prüfers gespeichert werden<sup>9</sup>.
  - Datenzugriff und Auswertung müssen in den Geschäftsräumen oder im Finanzamt stattfinden<sup>10</sup>.
  - Nach Auswertung, spätestens nach Bestandskraft der Steuerbescheide ist der Datenträger zurückzugeben (Tz 169 GoBD).

<sup>9</sup> BFH v. 16.12.2014, VIII R 52/12, BFH/NV 2015 S. 1455

<sup>10</sup> BFH v. 16.12.2014, VIII R 52/12, BFH/NV 2015 S. 1455



### ✓ Ausdruck:

Auf Verlangen der Finanzbehörde hat der Steuerpflichtige auf seine Kosten die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beizubringen (Tz 156 GoBD).

### ✓ Die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit sind zu beachten (Tz 170 GoBD).

## 6.2 Vorzulegende Unterlagen

### 6.2.1 Allgemeines

Gegenstand der Prüfung sind alle nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften aufzeichnungspflichtigen und nach § 147 Absatz 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen in Haupt-, Neben- und Vorsystemen. Beispiele:

- ✓ Finanzbuchhaltung
- ✓ Anlagenbuchhaltung
- ✓ Lohnbuchführung
- ✓ Kassensysteme
- ✓ Warenwirtschaftssystem, z. B. bei Bewertungen
- ✓ Fakturierung, Abrechnungssoftware
- ✓ Kostenstellenrechnung, z. B. bei Bewertungen
- ✓ Zeiterfassungssysteme
- ✓ Archivierung
- ✓ Verfahrensdokumentation
- ✓ Metadaten (Tz 167 GoBD)
- ✓ Stammdaten und Bewegungsdaten (Tz 167 GoBD)
- ✓ Verknüpfungen zwischen Tabellen innerhalb einer relationalen Datenbank (Tz 167 GoBD)

Enthalten elektronisch gespeicherte Datenbestände nicht aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten, muss der Steuerpflichtige die Datenbestände so organisieren, dass der Prüfer nur auf die steuerrelevanten Daten zugreifen kann. Für versehentlich überlassene Daten besteht kein Verwertungsverbot.

### 6.2.2 Berufsgeheimnisträger

Ärzte, Anwälte oder Journalisten haben ein berufsbezogenes Auskunftsverweigerungsrecht (§ 102 AO). Sind in den gespeicherten Datenbeständen personenbezogene bzw. dem Berufsgeheimnis (§ 102 AO) unterliegende Daten vorhanden, muss Datenbestand so angepasst werden, dass der Prüfer nur auf die restlichen steuerrelevanten Daten des Steuerpflichtigen zugreifen kann. Dies kann z. B. durch geeignete Zugriffsbeschränkungen oder „digitales Schwärzen“ der zu schützenden Informationen erfolgen (Tz 172 GoBD)

Rechtsprechung:

✓ **Allgemeines**

Auch Berufsgeheimnisträger sind zur **Mitwirkung** bei einer Außenprüfung verpflichtet (§ 200 Abs. 1 Satz 2 AO)<sup>11</sup>.

✓ **Apotheke**

Hat die Apotheke in einer Datei patientenbezogene Daten abgelegt, deren Herausgabe sie nach § 102 Abs. 1 Nr. 3c AO verweigern darf, kann sie diese aus der Datei entfernen. Ist ihr dies nicht möglich, kann sie den Zugriff auf die Datei mit den Einzeldaten nicht verweigern<sup>12</sup>

Verwendet ein Einzelhändler (Apotheker), eine PC-Kasse, die die detaillierten Informationen in Bezug auf den einzelnen Verkaufsvorgang aufzeichnet und speichert, muss er dem Betriebsprüfer den diesbezüglichen Datenzugriff gewähren<sup>13</sup>.

✓ **Arzt**

Der Steuerpflichtige, muss die Voraussetzungen steuerbefreite umsatzsteuerliche Leistungen darlegen (Plastische Chirurgie). Soweit der Steuerpflichtige seine fehlende Mitwirkung hinsichtlich auf die gem. § 203 StGB strafbewehrte ärztliche Schweigepflicht stützt, kann diese nicht dazu führen, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen des Steuerbefreiungstatbestandes gem. § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG als erwiesen gelten<sup>14</sup>.

### 6.3 Maschinelle Auswertbarkeit

Digitale Belege müssen während ihrer Aufbewahrungsdauer jederzeit verfügbar sein, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO). Muster maschineller Auswertbarkeit fallen (Tzn. 126-128 GoBD):

✓ Mathematisch technische Auswertungen	Sortieren nach bestimmten Datenfeldern Filtern z. B. nach Betrag, Textinhalt, Datum Erstellen von Pivottabellen Aufaddieren von Daten Berechnen von Mindest-, Maximal- oder Mittelwert Anfügen neuer Rechenfelder Auslesen von – Kassendaten – Reisekostenabrechnungen – Überstundennachweisen
✓ Volltextsuche	z. B.: Suche nach „digital“

11 BFH 16.12.2014, VIII R 52/12 BFH/NV 2015 S. 1455

12 BFH 16.12.2014, X R 42/13, BStBl 2015 II S. 519

13 BFH 16.12.2014, X R 29/13 (NV), BFH/NV 2015 S. 790

14 FG Köln 28.2.2013, 15 K 4521/07, EFG 2013 S. 1452

✓ Nachverfolgen von Verknüpfungen und Verlinkungen	Schnittstellen zwischen Systemen, beispielsweise: Fakturierung => Finanzbuchhaltung Warenwirtschaft => Bewertung Garantieleistung => Rückstellung
--	--

A close-up portrait of a woman with light skin, blue eyes, and red lipstick. She is looking directly at the camera with a slight smile. The background is blurred.

## 7. ELEKTRONISCHER BANKKONTOAUSZUG

# 7 Elektronischer Bankkontoauszug

Elektronische Bankkontoauszüge gelten als elektronische Rechnung i.S. des Umsatzsteuergesetzes (Abschn. 14.1 Abs. 1 S. 5 UStAE).

- ✓ Seit 2011 ist keine elektronische Signatur mehr erforderlich
- ✓ Die Speicherung sollte in einem unveränderbaren System erfolgen<sup>15</sup>.
- ✓ Aufbewahrung lediglich in Papierform ist nicht ausreichend.

---

<sup>15</sup> Bayerisches Landesamt für Steuern v. 28.07.2010 – S 0317.1.1-3/1 St42

A close-up portrait of a middle-aged man with a grey beard and blue eyes, looking slightly to the left. The image is the background for the page.

## 8. ELEKTRONISCHES FAHRTENBUCH

# 8 Elektronisches Fahrtenbuch

- ✓ Auch ein elektronisch geführtes Fahrtenbuch muss die Unveränderbarkeit nach GoBD gewährleisten<sup>16</sup>.
- ✓ Ein mit einer Tabellenkalkulation geführtes Fahrtenbuch ist nicht ordnungsgemäß und kann der Besteuerung nicht zugrundegelegt werden<sup>17</sup>.
- ✓ Inhalte:
  - Datum
  - Kilometer-Stand Anfang
  - Kilometer-Stand Ende
  - Fahrtziel
  - Aufgesuchter Geschäftspartner (ersatzweise: genaue Bezeichnung der dienstlichen Verrichtung)
  - Alle Fahrten sind im Fahrtenbuch vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben.
  - Privatfahrten sind lediglich mit dem Ende der vorherigen bzw. dem Beginn der nächsten dienstlichen Fahrt zu kennzeichnen.
- ✓ Bei außersteuerlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten hat die Finanzverwaltung ein Datenzugriffsrecht auf diese digitalen Unterlagen (§ 147 Abs. 6 AO)
- ✓ Auch beim elektronischen Fahrtenbuch muss die maschinelle Auswertbarkeit gegeben sein.
- ✓ Wird ein Fahrtenbuch über ein Webportal geführt, gilt:
  - Die nachträgliche Eintragung des Fahrtzwecks in einem Webportal ist zulässig.
  - Eintragende Person und Zeitpunkt der nachträglichen Eintragung müssen im Webportal dokumentiert sein.
  - Sofern alle Fahrten automatisch bei Beendigung jeder Fahrt mit Datum, Kilometerstand und Fahrtziel erfasst werden, gilt ein Nachtrag im Webportal innerhalb eines Zeitraums von bis zu 7 Kalendertagen nach Abschluss der jeweiligen Fahrt als zeitnah (= ordnungsgemäß).
  - Alle sonstigen nicht näher bezeichneten Fahrten sind dem privaten Bereich zuzuordnen.
- ✓ Abweichungen bei den Fahrtstrecken zwischen GPS-Ermittlung und Tachostand sind grundsätzlich unbedenklich.  
Der tatsächliche Tachostand sollte im Halbjahres- oder Jahresabstand dokumentiert werden.

<sup>16</sup> OFD Rheinland 18.2.2013, Kurzinformation LSt-Außendienst Nr. 2/2013

<sup>17</sup> BFH 16.11.2005, VI R 64/04, BStfBl 2006 II S. 410



**9. KASSE**



# 9 Kasse

## 9.1 Allgemeines

- ✓ Kasseneinnahmen und Kassenausgaben müssen täglich aufgezeichnet werden (§ 146 Abs. 1 S. 2 AO).

## 9.2 Elektronische Kassensysteme<sup>18</sup>

- ✓ Die Kassendaten müssen maschinell auswertbar sein (Tz 127 GoBD).
- ✓ Lediglich Kassensummen vorzulegen, ist nicht statthaft (Tz 161 GoBD).
- ✓ Der Bediener (Verkäufer, Bedienung) der Kasse ist zu vermerken (Tz 77 GoBD).
- ✓ Kassendaten dürfen nicht unprotokolliert editiert oder ins Buchhaltungssystem importiert werden (Tz 109 GoBD).
- ✓ Werden mit dem Kassensystem unbare Geschäftsvorfälle (z. B. EC-Cash, ELV – Elektronisches Lastschriftverfahren) erfasst, muss eine Abstimmung mit den unbaren Zahlungsvorgängen gewährleistet sein.
- ✓ Ist die Speicherung aller steuerlich relevanten Daten (Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten) innerhalb des Geräts nicht möglich, müssen diese Daten unveränderbar und maschinell auswertbar auf einem externen Datenträger gespeichert werden. Ein Archivsystem muss die gleichen Auswertungen wie jene im laufenden System ermöglichen.



### **Achtung: Nutzungsbeschränkung**

Elektronische Kassen, welche die o. g. Anforderungen nicht erfüllen, dürfen ab 1.1.2017 nicht mehr verwendet werden<sup>19</sup>.

## 9.3 Rechtsprechung

- ✓ Fehlende Kassenzustandfähigkeit (z. B. aufgrund nicht täglich geführter Kasseneinträge) ist gravierender Mangel<sup>20</sup>
- ✓ Wird ein Kassenbuch in Form aneinander gereihter Tageskassenberichte geführt, ist die Buchführung nur ordnungsgemäß, wenn die Ursprungsaufzeichnungen über die Bargeschäfte unmittelbar nach Auszahlung der Tageskasse in den Tageskassenbericht übertragen werden<sup>21</sup>.

<sup>18</sup> BMF 26.11.2010, IV A 4 – S 0316/08/10004-07, BStBl 2010 I S. 1342

<sup>19</sup> BMF 26.11.2010, IV A 4 – S 0316/08/10004-07, BStBl 2010 I S. 1342

<sup>20</sup> BFH 25.3.2015, X R 20/13, BStBl 2015 II S. 743

<sup>21</sup> BFH 23.12.2004, III B 14/04 (NV), BFH/NV 2005 S. 667



## 10. ANHANG

# 10 Anhang

## Formate

Format	Anwendung	GoBD
DOC	Textverarbeitung	nicht konform
XLS	Tabellenkalkulation	nicht konform
PDF	(Klartext-)Bild, je nach Ausstattung kann Text entnommen werden	Tzn. 119, 131 konform
PDF/A3	(Klartext-)Bild mit angehängtem digitalen Inhalt im xml-Format	Tz 125 konform
BMP, JPG, TIF, ...	Bilder	konform

## Glossar

Begriff	Inhalt	GoBD
Aufzeichnungen	Worte, Zahlen, Symbole und Grafiken	12
Beleg	Jeder Geschäftsvorfall ist durch einen Beleg zu dokumentieren. Ggf. ist ein Eigenbeleg zu erstellen (z. B. bei Entnahmen).	61
Datensicherheit	Schutz der Belege, Buchungen und Aufzeichnungen vor Verlust und unberechtigten Veränderungen	103
Datenverarbeitungssystem	Hauptsystem sowie Vor- und Nebensysteme: Finanzbuchhaltung, Anlagenbuchhaltung, Lohnbuchhaltung, Kassensystem, Warenwirtschaftssystem, Zahlungsverkehrssystem, Materialwirtschaft, Fakturierung, Dokumenten-Managementsystem, Archivsystem, elektronische Waagen, Zeiterfassung, Geldspielgeräte, Taxameter	20
Erstqualifikation	Einteilung der anfallenden Geschäftsdaten in steuerrelevant und außersteuerlich durch den Steuerpflichtigen	161
Festschreibung	Durch die Festschreibung werden die gebuchten Daten unveränderbar. Notwendige „Änderungen“ sind zu protokollieren.	85, 109

Begriff	Inhalt	GoBD
Geschäftsvorfall	Alle rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgänge mit Auswirkungen auf Gewinn oder Verlust, Entnahmen, Einlagen und Vermögensstruktur	16
Grundbuch	Erfassung aller Geschäftsvorfälle muss gewährleistet sein	82, 85
Hauptbuch	Löschungsverbot, Gebot der Unveränderbarkeit und Historisierung	92
Historisierung	Darstellung der Entwicklung eines Wertes bzw. einer Information mittels Änderungsprotokoll. Auch bei Änderungen des Buchhaltungsprogrammes ist eine Historie zu erstellen.	34, 59, 89, 110, 111, 154
Internes Kontrollsystem	Organisatorische Maßnahmen zum Nachweis der ordnungsgemäßen Erfassung und Verarbeitung aller Geschäftsvorfälle	100 – 102
Journal	Löschungsverbot, Gebot der Unveränderbarkeit und Historisierung	92
Kryptographie	Verschlüsselungstechnik für digitale Daten	134
Metadaten	Informationen über Daten Beispiel: Metadaten einer Tabelle sind Feldnamen, Feldinhalt (Zahl, Text, Datum), Tabellename, Zugriffsrechte, Änderungen, ...	142
Migration	Umwandlung von Daten in ein neues Format, Datentransport bei Systemwechsel	142
Nachprüfbarkeit	Vorhalten der Verfahrensdokumentation; Belegablage und Zuordnung zur Buchung bzw. Aufzeichnung müssen in angemessener Zeit nachprüfbar sein.	34, 74
Nachvollziehbarkeit	Überblick über die Buchführung und Vermögenslage durch einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit	32
Progressive Prüfungsmethode	Prüfung vom Beleg zur Steuererklärung	
Retrograde Prüfungsmethode	Prüfung von der Steuererklärung zum Belege	
Scannen	Umwandeln von Papierdokumenten in elektronische Dokumente	136

Begriff	Inhalt	GoBD
Verfahrensdokumentation	Beschreibung des Programms mit Benutzerhandbuch, Möglichkeiten des Programms, technischer Umsetzung im System und Verarbeitungsfolgen	34, 35, 151 - 155
Volltextsuche	Dateiübergreifende Suche nach Textelementen in Dateien, z. B. Suche nach „Kunde“, „0815“ oder 42736 (= „01.01.2017“ im xls-Format)	

# Notizen

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

## Autor



### **Wolfgang Macht**

Diplom Finanzwirt (FH) ist seit mehreren Jahren als Betriebsprüfer am Finanzamt Hof tätig. Als Leiter des EDV-Schulungszentrums war er für die Ausbildung in WORD und EXCEL zuständig. Daneben wirkt er bei der Ausbildung (Prüfprogramm IDEA, Verfahren und Prüfungstechnik) der Neuzugänge in der Betriebsprüfung sowie bei der Erstellung hauseigener Kalkulationsvorlagen mit. Über 30 Jahre war er bei verschiedenen Bildungsträgern Dozent in den Bereichen Buchführung und Steuerrecht tätig. Seit 2001 verfasst er für die Haufe-Lexware-Gruppe Fachbeiträge im Steuerrecht.

Haufe Gruppe  
Munzinger Straße 9  
79111 Freiburg  
[service@haufe.de](mailto:service@haufe.de)  
[www.haufe.com](http://www.haufe.com)  
Telefon: 0800 50 50 445 (kostenlos)