

## Mandanteninformation

### GRUNDSÄTZE ZUR ORDNUNGSMÄßIGEN FÜHRUNG UND AUFBEWAHRUNG VON BÜCHERN, AUFZEICHNUNGEN UND UNTERLAGEN SOWIE ZUM DATENZUGRIFF (GOBD)

Zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen bzw. zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen hat die Finanzverwaltung alle bisherigen Regelungen zusammengefasst, aktualisiert und erweitert.

Die GoBD gelten für Buchführungspflichtige, Steuerpflichtige, die freiwillig Bücher führen oder Einnahmenüberschussrechnungen erstellen und alle Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

Die Anwendung beschränkt sich nicht nur auf das Buchführungssystem im engeren Sinne, sondern umfasst den gesamten Buchführungs- bzw. Aufzeichnungsprozess vom Belegeingang bzw. Belegentstehung, der Belegsicherung und -aufbereitung bis zur Archivierung und maschinellen Auswertbarkeit. Betroffen sind somit auch die Vor- und Nebensysteme der Finanzbuchführung beim Steuerpflichtigen, z.B. Kassen-, Fakturierungs-, Warenwirtschafts, Zahlungsverkehrs-, Zeiterfassungs- und Archivsysteme.

Dabei sind grundsätzlich folgende Grundsätze zu beachten: **Nachvollzieh- und Nachprüfbarkeit, Vollständigkeit und Richtigkeit, zeitgerechte Buchung und Aufzeichnung, Ordnung sowie Unveränderbarkeit.** Die Vorschriften müssen auf jeder Ebene und jedem Prozessschritt eingehalten werden, ansonsten kann die gesamte Buchführung als nicht ordnungsgemäß verworfen werden.

Alle Unternehmen müssen überprüfen, ob die in diesem Schreiben zusammengefassten Anforderungen für sie Änderungen an den technischen Abläufen erforderlich machen und diese ggf. auch kurzfristig umsetzen.

Aufgrund der notwendigen Übersichtlichkeit werden nachfolgend die wichtigsten Bestimmungen dargestellt:

#### **1. Anforderungen an die ordnungsgemäße Aufzeichnung und Aufbewahrung**

Das BMF weist darauf hin, dass neben den außersteuerlichen und steuerlichen Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen zu Geschäftsvorfällen **auch alle Unterlagen aufzubewahren sind, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind**, z.B. Handelsbriefe, Angebote, Kalkulationsgrundlagen.

Wird ein Datenverarbeitungssystem für die Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten verwendet **einschließlich der Vor- und Nebensysteme zur Finanzbuchführung beim Steuerpflichtigen** (z.B. Kassen-, Fakturierungs-, Warenwirtschafts, Zahlungsverkehrs-, Zeiterfassungs- und Archivsysteme), können Bücher und sonst erforderliche Aufzeichnungen auf Datenträgern geführt werden, soweit die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (Nachvollziehbarkeit, Nachprüfbarkeit, Wahrheit, Klarheit, fortlaufende Aufzeichnung, Vollständigkeit, Richtigkeit, zeitgerechte Buchung und Aufzeichnung, Ordnung, Unveränderbarkeit) beachtet werden. **Belegwesen:** Das BMF weist darauf hin, dass die Belegfunktion die Grundvoraussetzung für die Beweiskraft der Buchführung und sonst erforderlicher Aufzeichnungen ist. Wenn kein Fremdbeleg vorhanden ist, muss ein Eigenbeleg erstellt werden. Erforderlich sind Angaben auf dem Papierbeleg zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum. Die Aufbewahrung von Belegen muss **geordnet** erfolgen, z.B. nach folgenden

## Mandanteninformation

### GRUNDSÄTZE ZUR ORDNUNGSMÄßIGEN FÜHRUNG UND AUFBEWAHRUNG VON BÜCHERN, AUFZEICHNUNGEN UND UNTERLAGEN SOWIE ZUM DATENZUGRIFF (GOBD)

Kriterien: Datum, Sachgruppen (Kasse, Bank etc.), Kontenklassen, Belegnummern oder alphabetisch. Die Verknüpfung zwischen den Belegen und der Grund(buch)-aufzeichnung oder Buchung hat anhand von eindeutigen Zuordnungs- und Identifikationsmerkmalen (Belegnummer) zu erfolgen. Die Ablage der Belege und die Zuordnung zwischen Beleg und Aufzeichnung müssen in angemessener Zeit nachprüfbar sein.

Bei einem elektronischen Beleg können diese Anforderungen auch durch die Verbindung mit einem Datensatz mit Angaben zur Kontierung oder durch eine elektronische Verknüpfung (z.B. eindeutiger Index, Barcode) erfolgen. Alternativ hat der Steuerpflichtige durchorganisatorische Maßnahmen sicherzustellen, dass die Geschäftsvorfälle auch ohne Angaben auf den Belegen in angemessener Zeit nachprüfbar sind.

Dokumente, Unterlagen oder Daten, die im Unternehmen entstanden oder eingegangen sind, (auch elektronische Belege) sind in unveränderter Form bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist aufzubewahren. Sie dürfen nicht in ein anderes unternehmenseigenes Format umgewandelt oder gelöscht und ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden.

„Der PC als Schreibmaschine“: Werden die Geschäftsbriefe, Ausgangsrechnungen etc. mit einem Textverarbeitungsprogramm erstellt und dann in Papierform an die Geschäftspartner versendet, wird es nicht beanstandet, wenn das Doppel des versendeten Schreibens nur als Papierdokument aufbewahrt wird. Werden diese Dokumente hingegen im Datenverarbeitungssystem gesichert, so ist eine ausschließliche Aufbewahrung in Papierform nicht mehr zulässig. Das Verfahren muss dokumentiert werden.

Auch eine E-Mail kann ein in elektronischer Form aufbewahrungspflichtiger Handels- oder Geschäftsbrief sein. Dies gilt nicht, wenn die E-Mail, wie ein Papierbriefumschlag, lediglich als Transportmittel (z.B. für eine angehängte elektronische Rechnung, die dann aber ordnungsgemäß aufbewahrt werden muss) dient.

## 2. Zeitgerechte Erfassung von Geschäftsvorfällen und Belegsicherung

Jeder Beleg/Geschäftsvorfall ist zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen und gegen Verlust zu sichern.

Bei zeitlichen Abständen zwischen der Entstehung eines Geschäftsvorfalles und seiner Erfassung sind geeignete Maßnahmen zur Sicherung der Vollständigkeit zu treffen.

Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen täglich festgehalten werden. Eine periodenweise Erfassung der Kasse ist nicht zulässig. Auch bei der Erfassung der Kasseneinnahmen/-ausgaben ist der Grundsatz der Unveränderbarkeit zu beachten.

## Mandanteninformation

### GRUNDSÄTZE ZUR ORDNUNGSMÄßIGEN FÜHRUNG UND AUFBEWAHRUNG VON BÜCHERN, AUFZEICHNUNGEN UND UNTERLAGEN SOWIE ZUM DATENZUGRIFF (GOBD)

Bei **elektronischen Registrierkassen, Computerkassen, elektronischen Waagen, Taxametern usw.** (= VORSYSTEME, die den Datenzugriff gewährleisten müssen), muss sichergestellt sein, dass **alle erfassten Einzeldaten in elektronischer Form über den gesamten Aufbewahrungszeitraum unverändert aufbewahrt und elektronisch auswertbar sind.** Soweit die Systeme diese Anforderungen nicht erfüllen kann (bei Sicherstellung der Speicherung und Aufbewahrung bereits derzeit abrufbarer Daten und Prüfung der Nachrüstbarkeit des Systems hinsichtlich dieser Anforderungen), endet die Übergangsfrist am 31.12.2016.

Für elektronische Kassensysteme sind die zu den Geräten gehörenden **Organisationsunterlagen** (Benutzerhandbuch) und Protokolle der konkreten Einsatzorte und -zeiträume aufzubewahren.

Die **unbaren Geschäftsvorfälle sind innerhalb von 10 Tagen zu erfassen.** Die Sicherung von Papierbelegen durch den Steuerpflichtigen kann durch laufende Nummerierung, zeitgerechte Erfassung z.B. in Wareneingangs-/ausgangsbüchern oder laufender, geordneter und übersichtlicher Belegablage in gesonderten Mappen und Ordnern erfolgen. Eine geordnete, übersichtliche Belegablage liegt u.a. gem. Finanzverwaltung dann nicht vor, wenn

- Belege lose (Schuhkarton o.ä.) bis zum Buchen aufbewahrt werden,
- in Mappen ohne fortlaufende Nummerierung und ohne Erfassung in handschriftlichen Listen oder Additionsstreifen erfasst und einmal monatlich gelocht auf Heftstreifen an den Steuerberater übergeben bzw. selbst gebucht werden,
- die Belege zwar hinter Bankauszügen geheftet werden, aber nicht mit erläuterndem Text/Beleghinweis versehen werden oder nicht in regelmäßigen Zeitabständen von einem Monat vorliegen.

Bei der Erfassung von Geschäftsvorfällen ist u.a. die **Unveränderbarkeit der Aufzeichnungen** (z.B. nicht Excel) zu beachten. Waren- und Kostenrechnungen, die nicht innerhalb von 8 Tagen beglichen werden, müssen gem. der Finanzverwaltung **kontokorrentmäßig** (Kreditorenbuchhaltung) erfasst werden.

**Zeitpunkt der Verbuchung:** Bei **Eigenbuchhaltung** hat die Erfassung der Geschäftsvorfälle **unmittelbar** zu erfolgen.

Als Zeitpunkt der Verbuchung bei **Auftragsbuchführung** durch den Steuerberater schreibt die Grundregel vor, dass bei Belegeingang oder Belegentstehung Maßnahmen zur Belegsicherung etc. ergriffen werden und die unbaren Geschäftsvorfälle **bis zum Ablauf des folgenden Monats erfasst** (= verbucht) werden. Bei zeitlichen Abständen zwischen Erfassung und Buchung, die über den Ablauf des folgenden Monats hinausgehen, sind die **Ordnungsmäßigkeitsanforderungen** nur dann erfüllt, wenn bei Einhaltung der steuerlichen Fristen die Geschäftsvorfälle durch den Steuerpflichtigen vorher fortlaufend richtig und vollständig festgehalten werden (s. oben).

## Mandanteninformation

### GRUNDSÄTZE ZUR ORDNUNGSMÄßIGEN FÜHRUNG UND AUFBEWAHRUNG VON BÜCHERN, AUFZEICHNUNGEN UND UNTERLAGEN SOWIE ZUM DATENZUGRIFF (GOBD)

**Präzise Anforderungen an die Belegsicherung:** Die Belege in Papierform sollen durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Lieferscheine und Rechnungen, durch laufende Ablage in besonderen Mappen und Ordnern, durch zeitgerechte Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen oder durch laufende Vergabe eines Barcodes und anschließendes Scannen gesichert werden. Bei elektronischen Belegen kann die laufende Nummerierung automatisch vergeben werden.

Der Steuerpflichtige hat sein DV-System gegen Verlust (z. B. Unauffindbarkeit, Vernichtung, Untergang und Diebstahl) zu sichern und gegen unberechtigte Eingaben und Veränderungen (z. B. durch Zugangs- und Zugriffskontrollen) zu schützen. Eine regelmäßige Datensicherung, die möglichst räumlich getrennt aufzubewahren ist, beugt Datenverlusten vor und ist Pflicht.

#### 3. Maschinelle Auswertbarkeit

Die Finanzverwaltung stellt strenge Anforderungen an die maschinelle Auswertbarkeit der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und Unterlagen.

**Bitte beachten Sie!** Das DV-System muss u.a. mathematisch-technische Auswertungen, eine Volltextsuche bzw. auch ohne mathematisch-technische Auswertungen eine Prüfung im weitesten Sinne ermöglichen (z. B. Bildschirmabfragen, die Nachverfolgung von Verknüpfungen und Verlinkungen oder die Textsuche nach bestimmten Eingabekriterien). Die Reduzierung einer bereits bestehenden maschinellen Auswertbarkeit ist nicht zulässig.

**Beispiel:** Unzulässig wäre die Umwandlung von elektronischen Grund(buch)aufzeichnungen (z. B. Kasse, Warenwirtschaft) in ein PDF-Format oder die Umwandlung von Journaldaten einer Finanzbuchhaltung oder Lohnbuchhaltung in ein PDF-Format.

#### 4. Grundsatz der Unveränderbarkeit

Eine Aufzeichnung und Buchung darf nicht in der Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Alle Informationen, die einmal in den Buchführungs- bzw. Aufzeichnungsprozess eingeführt wurden, dürfen **nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht oder durch neue Daten überschrieben** werden.

Auch die elektronischen Dokumente dürfen nicht veränderbar sein. Die bloße Ablage in einem Dateisystem erfüllt die Anforderungen an die Unveränderbarkeit regelmäßig nicht. Der Steuerpflichtige muss darauf achten, dass das eingesetzte DV-Verfahren die Gewähr dafür bietet, dass alle Informationen (Programme und Datenbestände), die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden, unverändert bleiben. Die Unveränderbarkeit ergibt sich aus einer Kombination aus Hardware-, Software- und Prozesssicherheit. Dazu gehören unveränderbare und fälschungssichere Datenträger, Sicherungen, Sperren, Festschreibung, Löschermerker, automatische Protokollierung, Historisierungen sowie Zugriffsberechtigungskonzepte.

## Mandanteninformation

### GRUNDSÄTZE ZUR ORDNUNGSMÄßIGEN FÜHRUNG UND AUFBEWAHRUNG VON BÜCHERN, AUFZEICHNUNGEN UND UNTERLAGEN SOWIE ZUM DATENZUGRIFF (GOBD)

#### 5. Elektronische Erfassung von Papierdokumenten (Scanvorgang)

Für elektronische Dokumente muss (zusätzlich) ein elektronisches Archiv eingerichtet werden. Papierdokumente müssen des Weiteren in Papierform aufbewahrt werden.

Alternative „ersetzendes Scannen“: Belege in Papierform dürfen in einer elektronischen Form mittels Scanvorgang aufbewahrt werden. Das Verfahren muss dokumentiert werden und **im Anschluss an den Scanvorgang darf die weitere Bearbeitung nur mit dem elektronischen Dokument** erfolgen. Sofern eine weitere Vorgangsbearbeitung des Papierbelegs erfolgt (z.B. geprüfte Baurechnung durch den Architekten), muss nach Abschluss der Bearbeitung der bearbeitete Papierbeleg erneut gescannt werden. Nach dem Einscannen dürfen die Papierbelege vernichtet werden, soweit sie nicht nach außensteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind (so z. B. bei Zollbelegen, Notarurkunden oder Wertpapieren).

Der Steuerpflichtige muss entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleibt, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen. Im Zweifel sollte das Original aufbewahrt werden.

**Wichtig:** Wer aufzubewahrende Unterlagen in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern vorlegt, ist verpflichtet, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen. Auf Verlangen der Finanzbehörde hat der Steuerpflichtige auf seine Kosten die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beizubringen.

#### 6. Auslagerung von Daten, Systemwechsel

Das neue BMF-Schreiben enthält auch wichtige Bestimmungen für den Fall eines Wechsels des DV-Systems (z.B. neues Kassen- oder Fakturierungssystem). Die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems ist demzufolge über die Dauer der Aufbewahrungsfrist dann nicht vorzuhalten, wenn u.a. folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten werden unter Beachtung der Ordnungsvorschriften quantitativ und qualitativ gleichwertig in ein neues System, in eine neue Datenbank, in ein Archivsystem oder in ein anderes System überführt. Die vorgenommenen Änderungen sind zu dokumentieren.
- Das neue System, das Archivsystem oder das andere System muss in quantitativer und qualitativer Hinsicht die gleichen Auswertungen der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten ermöglichen, als wären die Daten noch im Produktivsystem.

## Mandanteninformation

### GRUNDSÄTZE ZUR ORDNUNGSMÄßIGEN FÜHRUNG UND AUFBEWAHRUNG VON BÜCHERN, AUFZEICHNUNGEN UND UNTERLAGEN SOWIE ZUM DATENZUGRIFF (GOBD)

#### 7. Verfahrensdokumentation

Da sich die Ordnungsmäßigkeit neben den elektronischen Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auch auf die damit in Zusammenhang stehenden Verfahren und Bereiche des DV-Systems bezieht, ist für jedes DV-System eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation erforderlich, aus der Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind.

Die Verfahrensdokumentation beschreibt den organisatorisch und technisch gewollten Prozess, z. B. bei elektronischen Dokumenten von der Entstehung der Informationen über die Indizierung, Verarbeitung und Speicherung, dem eindeutigen Wiederfinden und der maschinellen Auswertbarkeit, der Absicherung gegen Verlust und Verfälschung und der Reproduktion. Sie besteht in der Regel aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation. Version und Änderungshistorie sind vorzuhalten.

Aus der Verfahrensdokumentation muss ersichtlich sein, wie die elektronischen Belege erfasst, empfangen, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt werden. Die Aufbewahrungsfrist für die Verfahrensdokumentation entspricht der Aufbewahrungsfrist für die Unterlagen, zu deren Verständnis sie erforderlich ist. Ist die Verfahrensdokumentation ungenügend oder fehlerhaft, kann dies zum Verwerfen der Buchführung führen.

Der Steuerpflichtige hat ein internes Kontrollsystem einzurichten, auszuüben und zu protokollieren. Die Beschreibung des eingerichteten internen Kontrollsystems gehört zur erforderlichen Verfahrensdokumentation.

Die konkrete Ausgestaltung des Kontrollsystems ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems. Dazu gehören u. a. Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen, Erfassungskontrollen (Fehlerhinweise, Plausibilitätsprüfungen), Abstimmungskontrollen bei der Dateneingabe, Verarbeitungskontrollen sowie Schutzmaßnahmen gegen die beabsichtigte und unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten.

Zur Verfahrensdokumentation gehört auch die Beschreibung der Vorgehensweise zur Datensicherung.

Ein Muster z.B. zur Verfahrensdokumentation zur Belegablage des AWV e.V. finden Sie unter <http://www.awv-net.de/cms/index-b-138-1066.html>.

Für Rückfragen stehe ich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Stefan Hinterleitner  
Diplom-Betriebswirt (FH)  
Steuerberater