

## Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Nach dem Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit (§ 145 Abs. 1 AO, § 248 Abs. 1 S. 2, 3 HGB) müssen Buchführungs- und Aufzeichnungsverfahren nachvollziehbar sein. Die Gewährleistung der Nachvollziehbarkeit insb. in Form der **progressiven und retrograden Prüfbarkeit** wird weiterhin in den GoBD durch folgende Prüfungspfade gefordert:

**Progressive Prüfung:** Die GoBD fordern eine Prüfbarkeit ausgehend vom einzelnen Beleg über Grund(buch)aufzeichnung, Buchung (Journal- u. Kontenfunktion), (E-)Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung bis zur Steueranmeldung bzw. Steuererklärung.

**Retrograde Prüfung:** Die Prüfbarkeit muss ausgehend von der Steueranmeldung bzw. Steuererklärung in den gleichen Schritten umgekehrt bis zum Beleg gewährleistet sein.

Beide Prüfungspfade müssen in jedem Verfahrensschritt und für die gesamte Dauer der Aufbewahrungsfrist möglich sein, wozu eine aussagekräftige und vollständige Verfahrensdokumentation des Steuerpflichtigen gefordert wird.

In der **Verfahrensdokumentation** sind neben Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnis des DV-Verfahrens auch der Umgang mit elektronischen Belegen, die Kontrolle der Unveränderbarkeit, die Beschreibung des internen Kontrollsystems (IKS) und des Datensicherungskonzepts aufzuführen, wobei der Umfang der Verfahrensdokumentation von den Umständen des Einzelfalls, insb. von Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit sowie der Organisationsstruktur des Unternehmens abhängt.

Idealtypisch gliedert sich die Verfahrensdokumentation in eine allgemeine Beschreibung und eine technische Systemdokumentation, die i. d. R. durch den Softwarehersteller bereitgestellt werden, sowie eine Anwenderdokumentation und eine Betriebsdokumentation, die einzelfallabhängig durch den Steuerpflichtigen bzw. dessen Berater zu erstellen sind.

*Hinweis:*

Sofern eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, liegt kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der gesamten Buchführung durch die Finanzbehörde führen kann. Dennoch ist es empfehlenswert, eine Verfahrensdokumentation zu erstellen.

Eine kostenfreie Muster-Verfahrensdokumentation zur geordneten Belegablage (auch als Vorlage im Word-Format) stellt die AWV für Unternehmen unter <http://bit.ly/1WdFauj> bzw. <http://bit.ly/26evHYz> zur Verfügung.

## Vollständigkeit

Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB) sind die Geschäftsvorfälle eines Unternehmens **vollzählig und lückenlos** aufzuzeichnen. Demnach ist jeder Geschäftsvorfall in einem Umfang aufzuzeichnen, der dessen Überprüfung nach Grundlage, Inhalt und Bedeutung für den Betrieb ermöglicht. Dies umfasst neben

Gegenleistung und Inhalt des Geschäfts auch den Vertragspartner und, soweit zumutbar, eine ausreichende Bezeichnung des Geschäftsvorfalles.

Werden detaillierte Grund(buch)aufzeichnungen zur Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht tatsächlich elektronisch geführt, sind diese auch aufzubewahren und der maschinellen Auswertbarkeit zur Verfügung zu stellen. **Ausnahmen** von der Einzelaufzeichnungspflicht bestehen nur bei einer Vielzahl einzelner Geschäfte von geringem Wert sowie Verkäufen über den Ladentisch an unbekannte Kunden und von geringem Wert gegen **Barzahlung**.

Zur Sicherstellung der Vollständigkeit sind auch **Kontrollen** gefordert, die eine vollständige, lückenlose Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle ohne Mehrfachaufzeichnung eines Geschäftsvorfalles sicherstellen. Hierzu kommen insbesondere Erfassungs- und Plausibilitätskontrollen in Frage, automatisierte Vergaben von Datensatznummern, Lückenanalysen, oder Mehrfachbelegungsanalysen bei Belegnummern.

Zusammengefasste oder verdichtete Aufzeichnungen im Hauptbuch (Konto) sind zulässig, sofern sie nachvollziehbar in ihre Einzelpositionen in den Grund(buch)aufzeichnungen oder des Journals aufgegliedert werden können. Andernfalls ist die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht gewährleistet.

### **Richtigkeit**

Nach dem Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB) sind die Geschäftsvorfälle eines Unternehmens in **Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen** im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften abzubilden, aufzuzeichnen und entsprechend zu kontieren. Durch **Belege** ist der Zusammenhang zwischen realwirtschaftlichem Vorgang und Buchung bzw. Aufzeichnung sicherzustellen, worunter im Wirtschaftsverkehr insbesondere

- Aufträge und Auftragsbestätigungen
- Steuer- und Gebührenbescheide
- Bankkontoauszüge
- Rechnungen und Gutschriften
- Lohn- und Gehaltsabrechnungen
- Zahlungsbelege und Quittungen
- Verträge

gelten.

Zur Erfüllung der Belegfunktionen sind Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum erforderlich. Bei einem elektronischen Beleg kann dies auch durch die Verbindung mit einem Datensatz mit Angaben zur Kontierung oder durch

eine elektronische Verknüpfung (z. B. eindeutiger Index, Barcode) erfolgen. Eine **Kontierung auf dem Beleg kann** somit unter bestimmten Umständen **entfallen**, was eine wesentliche **Verbesserung** durch die GoBD darstellt.

Ein Steuerpflichtiger hat andernfalls durch organisatorische Maßnahmen sicherzustellen, dass die Geschäftsvorfälle auch ohne Angaben auf den Belegen in angemessener Zeit progressiv und retrograd nachprüfbar sind.

**Handels- oder Geschäftsbriefe** gelten dann als Belege i. S. d. GoBD, wenn diese für die Besteuerung relevante Informationen enthalten. Hierzu gehören z. B. Mengen oder Wertangaben, Einzelpreise, Valuten und Fälligkeiten, Zahlungsbedingungen oder Zahlungsart sowie Angaben zur Steuerpflicht oder Steuerbefreiung

Eine weitere wesentliche Verbesserung durch die GoBD besteht auch im Rahmen der automatisierten Buchungen bei "**Dauersachverhalten**", die in mehreren Perioden zu Buchungen führen, denen jedoch nur ein standardisiertes, dokumentiertes Verfahren zu Grunde liegt.

Erfolgt der Nachweis von Buchungen nicht durch konventionelle Belege, muss die Belegfunktion durch den **dokumentierten Nachweis der Anwendung eines ordnungsgemäßen Verfahrens** erbracht werden. Hierzu sind nachzuweisen

- Programminterne Vorschriften zur Generierung von Buchungen
- dass die dokumentierten Vorschriften einem autorisierten Änderungsverfahren unterlegen haben
- dass ein genehmigtes Verfahren angewendet wird
- dass die einzelnen Buchungen tatsächlich durchgeführt werden.

Unabhängig von der physischen Form der Belege sind diese weiterhin zeitgerecht nach deren Eingang oder Entstehung gegen Verlust zu sichern, wobei eine laufende Verarbeitung sicherzustellen ist. Im Rahmen dieser **Belegsicherung** kann zugleich eine **Zuordnung** des Belegs mit der Grundbuchaufzeichnung oder Buchung verbunden werden. Die Belegzuordnung muss in jedem Fall nach eindeutigen Merkmalen erfolgen und ist ggf. um zusätzliche Identifikationsmerkmale zu erweitern.

### **Zeitgerechtheit**

Nach dem Grundsatz der Zeitgerechtheit (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB) sind die Geschäftsvorfälle eines Unternehmens in einer Frist zu erfassen, in der ein **zeitlicher Zusammenhang zwischen Vorgang und Erfassung** liegt. Die GoBD nennen erstmals eine zeitliche Orientierung und führen u.a eine Erfassung von unbaren Geschäftsvorfällen innerhalb von 10 Tagen als unbedenklich an. In den bisher gültigen GoBS war dies nicht konkretisiert. Mit dem Begriff "Erfassung" ist bei eingehenden Belegen primär die manuelle Sichtung und Sicherung durch eine geordnete Ablage der Belege gemeint. Sofern bereits

eine IT-gestützte Erfassung und Speicherung zum Einsatz kommt, sind weitere Aspekte zu beachten, insb. die Unveränderbarkeit.

Die Zeitgerechtheit wird darüber hinaus zusammenfassend wie folgt konkretisiert:

- **Unbare Geschäftsvorfälle**
  - Die Erfassung innerhalb von **10 Tagen** ist unbedenklich
- **Bare Geschäftsvorfälle**
  - Eine **tägliche** Erfassung ist erforderlich (§ 146 Abs. 1 S. 2 AO)
  
- **Unabhängig von Zahlungsart**
  - Das Fehlen einer kontokorrentmäßigen Abbildung ist unschädlich, sofern die Begleichung von Waren- und Kostenrechnungen innerhalb von **8 Tagen** oder nach gewöhnlichem Durchlauf erfolgt

Erst im Falle einer IT-gestützten Erfassung und Speicherung kommt der Aspekt der datentechnischen Unveränderbarkeit ins Spiel. Das bedeutet auch, dass bei einer geordneten Ablage von Belegen (in Papierform oder in elektronischer Form), die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen der GoBD erfüllt sind und weiterhin ein quartalsweiser, halbjährlicher oder jährlicher Buchungszyklus zulässig ist.

*Hinweis:*

Sofern eine buchungstechnische Erfassung noch nicht im Rahmen der angegebenen Fristen (unbare Geschäftsvorfälle: 10 Tage; Kontokorrentbeziehungen: 8 Tage) in einem IT-System erfolgt, können die Anforderungen an die Einhaltung der sogenannten **Grund(buch)aufzeichnungsfunktion** auch durch eine geordnete, fortlaufende, übersichtliche und zeitlich unmittelbare Belegablage erfüllt werden. Durch organisatorische Vorkehrungen muss jedoch sichergestellt werden, dass die Unterlagen bis zu ihrer Erfassung nicht verloren gehen, z.B. durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Rechnungen.

## Geordnetheit

Nach dem allgemeinen Grundsatz der Geordnetheit (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB) sind die Geschäftsvorfälle eines Unternehmens **systematisch, übersichtlich, eindeutig und nachvollziehbar** festzuhalten. Eine planlose Sammlung geschäftlicher Unterlagen ist demnach unzulässig, vielmehr müssen bestimmte, der Anzahl und Art der Geschäftsvorfälle entsprechende Ordnungsprinzipien eingehalten werden. Eine Konkretisierung dieser ist jedoch in den GoBD nicht enthalten.

Sofern eine Buchführung vorliegt, muss aus dieser innerhalb angemessener Zeit ein Überblick über die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt werden können. Die Buchführung soll dabei insbesondere eine **getrennte Erfassung** von Geschäftsvorfällen nach

**Art der Zahlung und umsatzsteuerlicher Behandlung** ermöglichen. Alternativ soll eine eigenständige Kennzeichnung (z. B. Steuerschlüssel) zur Unterscheidung der Geschäftsvorfälle verwendet werden.

*Hinweis:*

Nach Auffassung des BMF verstößt die nicht getrennte Aufzeichnung von nicht steuerbaren, steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen ohne genügende Kennzeichnung in der Regel gegen steuerrechtliche Anforderungen.

### **Unveränderbarkeit**

Nach dem Grundsatz der Unveränderbarkeit (§ 146 Abs. 4 AO, § 239 Abs. 3 HGB) dürfen Eintragungen oder Aufzeichnungen nicht derart verändert werden, dass deren ursprünglicher Inhalt nicht mehr feststellbar ist oder deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder später gemacht wurden. Hierzu dürfen einmal in den Verarbeitungsprozess aufgenommene Informationen nicht mehr unterdrückt, überschrieben, gelöscht oder verfälscht werden, ohne dass dies kenntlich gemacht wird.

Bestimmte Formate (Office) und Aufbewahrungsformen (Dateisystem) erfüllen ohne weitere Maßnahmen nicht die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen und werden daher durch die GoBD explizit problematisiert. Unzulässig sind demnach insbesondere Datenexporte aus elektronischen Grundsystemen, die in Officeprogrammen importiert, unprotokolliert bearbeitet und anschließend in das elektronische DV-System reimportiert werden.

Die Unveränderbarkeit kann durch ein Nebeneinander aus **hardware**technischen, **software**technischen und **organisatorischen** Maßnahmen sichergestellt werden. Auch ein Offenhalten von Buchungen bis zur Jahresabschlusserstellung entspricht nicht dem allgemeinen Grundsatz der Unveränderbarkeit. Die GoBD konkretisieren daher die Anforderungen an die **Unveränderbarkeit von Grund(buch)aufzeichnungen und Buchungen** (insb. Festschreibung). Aufzeichnungen mit Belegcharakter oder Grund(buch)aufzeichnungen gelten somit grundsätzlich mit dem Zeitpunkt der Erfassung als unveränderbar.

Bei der erstmaligen Dokumentation eines buchführungs- oder aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfalles in Form der (doppelten) Buchführung i.e.S. setzt die Unveränderbarkeit nicht automatisch mit Erfassung des Buchungssatzes ein, es sei denn, der Inhalt hat gleichzeitig Beleg- oder Grund(buch)aufzeichnungsfunktion. Der Buchungszeitpunkt (= "**Festschreibung**") ist durch den Moment der Autorisierung/Freigabe des erfassten Buchungssatzes durch die dafür berechnigte Person gegeben und unterliegt der durch die GoBD geforderten Frist **bis zum Ablauf des Folgemonats**.

*Hinweis:*

**Unveränderbarkeit** gilt auch **für elektronische Dokumente und andere elektronische Unterlagen**, die gem. § 147 AO aufbewahrungspflichtig sind und nicht Buchungen oder Aufzeichnungen sind.

## **Aufbewahrung**

Einführend weisen die GoBD darauf hin, dass steuerliche Aufbewahrungspflichten grundsätzlich nur im Rahmen von Aufzeichnungspflichten bestehen. Sofern tatsächlich Bücher durch den Steuerpflichtigen oder dessen Berater geführt werden, unabhängig davon ob Abschlüsse erstellt werden oder nicht (Bilanzierung und Einnahmen-Überschussrechnung), unterliegen diese auch der Aufbewahrungs- und Vorlagepflicht gegenüber der Finanzbehörde. Gleiches gilt insbesondere für umsatzsteuerliche Aufzeichnungspflichten.

Wenngleich für die Aufbewahrung von Unterlagen kein bestimmtes Ordnungssystem vorgesehen ist, muss die Aufbewahrung geordnet erfolgen. Als **Ordnungskriterien** kommen hierzu insbesondere Zeitfolge, Sachgruppen, Kontenklassen, Belegnummern und Alphabetische Reihung in Frage.

Generell ist bei der Bestimmung der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen nicht auf deren Bezeichnung, sondern deren **Funktion im Wirtschafts- und Rechtsverkehr** abzustellen. In diesem Sinne wurden erstmals die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen an **E-Mails** durch die GoBD konkretisiert. Demzufolge sind E-Mails, denen lediglich Transportfunktion für angehängte Dokumente – insb. Rechnungen im pdf-Format – nicht aufbewahrungspflichtig.

**Originär digitale** Daten sind unabhängig davon, ob im Unternehmen oder außerhalb des Unternehmens entstanden, in digitaler Form aufzubewahren und während der Dauer der Aufbewahrungsfrist grundsätzlich in dieser Form vorzuhalten. Dabei ist die **Unveränderbarkeit** der Daten sicherzustellen. Per E-Mail eingegangene Rechnungen im pdf-Format sind auch in dieser Form aufzubewahren. Eine Umwandlung in sog. Inhouse-Formate ist dann zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt und keine inhaltliche Veränderung vorgenommen wird. Zusätzlich sind bei Umwandlung in Inhouse-Formate beide Versionen derselben Aufzeichnung zuzuordnen und vorzuhalten.

Die Aufbewahrung von steuerrelevanten Daten kann, sofern dies den GoB entspricht, auch **digital erfolgen**, wenn die Wiedergabe der Daten mit den empfangenen Handels- und Geschäftsbriefen sowie den Buchungsbelegen bei Lesbarmachung **bildlich übereinstimmen** und die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit **verfügbar**, unverzüglich **lesbar** und maschinell **auswertbar** sind.

Darüber hinaus akzeptiert die Finanzverwaltung in den GoBD das sog. **Ersetzende Scannen**, d. h. das Scannen mit anschließender Vernichtung des Originals, wenn für diesen Vorgang eine Verfahrensdokumentation (Organisationsanweisung) vorliegt. Darin ist insbesondere zu regeln

- **Wer** zum scannen berechtigt ist

- **Wann** des Scannen erfolgt
- **Was** zu Scannen ist
- Ob eine bildliche oder inhaltliche **Übereinstimmung** mit dem Original **erforderlich** ist
- Wie die **Qualitätskontrolle** auf Lesbarkeit und Vollständigkeit erfolgt
- Wie die **Fehlerprotokollierung** erfolgt.

Die Möglichkeit des Ersetzenden Scannens wird somit explizit aus dem FAQ-Katalog zu den GDPdU auf die Ebene der GoBD gehoben und konkretisiert.

Auch aus dem Scanvorgang gewonnene Informationen sind vom Steuerpflichtigen aufzubewahren, was insbesondere für OCR-Verfahren (**O**ptical-**C**haracter-**R**ecognition) gelten soll. Die weitere Bearbeitung digitalisierter Unterlagen soll dann ausschließlich mit dem elektronischen Dokument erfolgen. Sofern dennoch zusätzliche Informationen mit Belegfunktion im Anschluss an den Scanvorgang auf das Originaldokument angebracht werden, ist ein weiterer Scan erforderlich.

### **Datenzugriff und Datenträgerüberlassung**

Die Klarstellungen zum Umfang der Einzelaufzeichnungs- und –aufbewahrungspflichten gehen einher mit dem Zugriffsrecht der Finanzverwaltung. Das Datenzugriffsrecht bezieht sich somit auch auf Vor- und Nebensysteme der Finanzbuchführung (z. B. Material- und Warenwirtschaft, Lohnabrechnung, Zeiterfassung). Die Rechtsgrundlage für das Zugriffsrecht der Finanzbehörden auf mit dem DV-System erstellte Unterlagen im Rahmen der steuerlichen Außenprüfungen bildet § 147 Abs. 6 AO.

Darüber hinaus wird ein Zugriffsrecht auf die Teile der **Verfahrensdokumentation**, die ein Verständnis über das eingesetzte DV-System vermitteln, geregelt. Die betroffenen Daten sind im Rahmen einer **Erstqualifikation** durch den Steuerpflichtigen festzulegen. Darüber hinausgehende Auskunftsrechte der Prüfer bleiben davon jedoch unberührt.

Zur Ausübung des Datenzugriffs stehen der Finanzverwaltung weiterhin die aus den GDPdU bekannten **drei gleichberechtigten Alternativen** zur Verfügung, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht (§ 200 Abs. 1 AO) zu unterstützen hat. Die Finanzverwaltung hat dabei den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten.

#### **1. Unmittelbarer Datenzugriff (Z 1)**

Die Finanzbehörde kann einen **eigenen lesenden Zugang** auf das DV-System des Steuerpflichtigen unter Nutzung der Hard- und Software des Steuerpflichtigen verlangen, eine Möglichkeit über Fernabfragen besteht nicht. Der Steuerpflichtige hat den lesenden Zugriff und etwaige Hilfsmittel bereitzustellen und ggf. Einweisungen vorzunehmen. Einschränkungen hinsichtlich des Funktionsumfangs sind nicht zulässig.

#### **2. Mittelbarer Datenzugriff (Z 2)**

Die Finanzbehörde kann eine **Auswertung** nach eigenen Vorgaben **durch den Steuerpflichtigen** verlangen, auf die sodann lesend zugegriffen werden kann. Der

Steuerpflichtige hat Auswertung und lesenden Zugriff sowie etwaige Hilfsmittel bereitzustellen und die angeforderte Unterstützung zu leisten.

### 3. **Datenträgerüberlassung (Z 3)**

Die Finanzbehörde kann eine **Überlassung** maschinell lesbarer und auswertbarer **Daten auf einem Datenträger** vom Steuerpflichtigen verlangen. Das Recht, Daten selbst aus dem System des Steuerpflichtigen zu entnehmen, wird dadurch nicht begründet. Der Steuerpflichtige hat alle zur Auswertung notwendigen Informationen in auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen.

*Hinweis:*

Durch den Steuerpflichtigen bzw. dessen Berater sollte sichergestellt werden, dass keine Berufsgeheimnisse oder nicht dem Datenzugriff unterliegende Unterlagen der Finanzverwaltung überlassen werden.

Hierzu sollte insb. bereits im Rahmen der Aufbewahrung eine Differenzierung zwischen dem Datenzugriff unterliegenden (gesetzliche Buchführungs- oder Aufzeichnungspflicht, freiwillige Aufzeichnung mit Bezug zu Besteuerung) und nicht dem Datenzugriff unterliegenden Daten (freiwillige Aufzeichnung ohne Bezug zur Besteuerung) erfolgen.

Zur Bereitstellung der **Strukturinformationen** in maschinell auswertbarer Form bei Datenträgerüberlassung im Rahmen einer Außenprüfung oder Lohnsteuer-Außenprüfung hat das BMF am 14.11.2014 ergänzende Hinweise bekanntgegeben. Die Daten sind zudem unverschlüsselt und ggf. in lesbare Formate konvertiert zu übergeben.

## **Zusammenfassung der wesentlichen Schwerpunkte der GoBD**

### **Sachlicher Anwendungsbereich**

Die GoBD sind nicht auf die doppelte (kaufmännische) Buchführung beschränkt, sondern erfassen auch die sonstigen für die Besteuerung relevanten Daten und Aufzeichnungen. Zu den für die Besteuerung relevanten Daten zählt insb. auch die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.

### **Einbezug von Vor- und Nebensystemen**

Die GoBD umfassen nicht lediglich Buchführung und Aufzeichnungen i. e. S., mithin Hauptsysteme, sondern auch die zugrunde liegenden Vor- und Nebensysteme (Finanzbuchführung, Anlagenbuchführung, Lohnbuchhaltung, Warenwirtschaft, Materialwirtschaft, Fakturierung, Zahlungsverkehr, Zeiterfassung, etc.).

### **Zeitgerechte Erfassung und Ordnung von Grundbuchaufzeichnungen**

Die GoBD enthalten Richtwerte zur Konkretisierung der Zeitgerechtigkeit der Erfassung und Ordnung von Grundbuchaufzeichnungen. Die Erfassung ist wie bereits erläutert primär die manuelle Sichtung und Sicherung durch eine geordnete Ablage der Belege.



Demnach ist die

- **tägliche** Erfassung **barer** Geschäftsvorfällen
- Erfassung innerhalb von **10 Tagen** bei **unbaren** Geschäftsvorfällen
- Erfassung innerhalb von **8 Tagen** bei **Kontokorrentbeziehungen**

als unbedenklich einzustufen. Die Funktion der Grund(buch)aufzeichnungen kann auf Dauer auch durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage erfüllt werden. Das bedeutet auch, dass bei einer geordneten Ablage von Belegen (in Papierform oder in elektronischer Form), die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen der GoBD erfüllt sind und weiterhin ein quartalsweiser, halbjährlicher oder jährlicher Buchungszyklus zulässig ist.

### **Unveränderbarkeit von Grund(buch)aufzeichnungen und Buchungen**

Die Unveränderbarkeit gilt für Grund(buch)aufzeichnungen (insb. in Vorsystemen) grundsätzlich mit dem Zeitpunkt der "Erfassung", insb. dann, wenn dadurch gleichzeitig die Belegfunktion erfüllt wird.

Die Anforderungen an den Buchungszeitpunkt werden konkretisiert, sodass unbare Geschäftsvorfälle eines Monats bis zum Ablauf des folgenden Monats in den Büchern bzw. den Büchern vergleichbaren Aufzeichnungen festgeschrieben sein sollten.

### **Unveränderbare Systeme und Historisierung**

Bestimmte Dateiformate, insb. Office-Dateien, gelten wie auch bestimmte Aufbewahrungsformen ohne hinzutretende, insb. organisatorische Maßnahmen, nicht ohne weiteres als ordnungsmäßig. Hierzu sollten Verfahrensdokumentationen (organisatorische Maßnahme) oder Dokumentmanagementsysteme (technische Maßnahme) eingesetzt werden.

Ferner sollen Stammdaten, sofern diese Einfluss auf Buchungen oder IT-gestützte Aufzeichnungen haben, im Zeitablauf nachvollziehbar sein. Hierzu wird i. d. R. entweder eine Historisierung bzw. Protokollierung oder eine Verfahrensdokumentation erforderlich sein.

### **Aufbewahrungspflicht elektronischer Belege, Daten aus Vorsystemen und Stammdaten**

Im Unternehmen entstandene oder dort in digitaler Form eingegangene, aufzeichnungs- bzw. aufbewahrungspflichtige Daten, Datensätze und elektronische Dokumente sind unverändert aufzubewahren und dürfen vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht werden. Vielmehr unterliegen diese dem Datenzugriff der Finanzverwaltung zum Zweck der maschinellen Auswertung. Neben Daten der Finanzbuchführung fallen darunter auch alle Einzelaufzeichnungen und Stammdaten mit steuerlicher Relevanz aus Vor- und Nebensystemen.

### **Kontierung auf Beleg**

Eine Kontierung auf dem Beleg kann unter bestimmten Umständen entfallen.

### **Keine Aufbewahrungspflicht für E-Mails mit Transportfunktion**

E-Mails unterliegen nicht der Aufbewahrungspflicht nach § 147 AO, sofern diesen lediglich Transportfunktion, insb. für anhängende elektronische Rechnungen, nachkommt.

### **Automatisierte Buchung von Dauersachverhalten**

Bei Dauersachverhalten, insb. Abschreibungen, kann die Belegfunktion durch eine Verfahrensdokumentation erbracht werden. In diesen Fällen unterliegen Ursprungsbeleg (i. d. R. Anschaffungsbeleg) und Verfahrensdokumentation den gleichen Aufbewahrungsregelungen.

### **Kein automatisches Verwerfen der Buchführung bei fehlender Verfahrensdokumentation**

Die GoBD enthalten umfangreiche Vorgaben an Inhalt, Aufbau und Historisierung einer Verfahrensdokumentation. Sofern eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinflusst, liegt jedoch kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor.

### **Akzeptanz des ZUGFeRD-Standards**

Der ZUGFeRD-Standard (**Z**entraler **U**ser **G**uide des **F**orums elektronische **R**echnung **D**eutschland) wird durch die Finanzverwaltung akzeptiert, sofern dieser den allgemeinen Ordnungsmäßigkeitskriterien entspricht.

### **Ersetzendes Scannen**

Das Ersetzende Scannen, d. h. das Scannen von Papierbelegen und deren anschließende Vernichtung, wird unter bestimmten Voraussetzungen von der Finanzverwaltung akzeptiert. Hierzu kann auf die Muster-Verfahrensdokumentation zurückgegriffen werden, die die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) gemeinsam mit dem Deutschen Steuerberaterverband e. V. (DStV) im März 2014 veröffentlicht hat.

#### *Hinweis:*

Die Finanzverwaltung weist darauf hin, dass von deren Seite keine Positivtestate zur Ordnungsmäßigkeit der DV-Systeme erteilt werden, was im Rahmen einer Außenprüfung ebenso wie im Rahmen einer verbindlichen Auskunft gilt. Auch entfaltete Testate oder Zertifikate außenstehender Institute keine Bindungswirkung für die Finanzbehörden.