Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Unser Zeichen: Mg/Gr
Tel.: +49 30 240087-66
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

E-Mail

24. Juli 2018

Praxisprobleme bei der Anwendung der GoBD

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit der Übersendung des zur Veröffentlichung vorgesehenen Entwurfs der GoBD hatten Sie darum gebeten, auftretende Praxisprobleme zu melden. Das Schreiben zu den GoBD sollte regelmäßig an den technischen Fortschritt, die Rechtsprechung und an auftretende Praxisprobleme angepasst werden. Offene Fragen und Probleme sollten zeitnah erörtert werden.

Die in der Anlage geschilderten Probleme und Fragestellungen sind in der täglichen Praxis der Steuerberater aufgetreten und bedürfen u. E. einer Regelung bzw. Klärung.

Die GoBD sind kein Selbstzweck und sollten vor allen Dingen nicht dazu dienen, aufgrund nur – geringer – formeller Mängel massive Hinzuschätzungen vorzunehmen, obwohl die materielle Korrektheit des Buchungsverhaltens nachgewiesen worden ist. Der BFH hat bereits am 2. Dezember 2008 entschieden, dass eine Buchführung nur dann formell ordnungswidrig ist, wenn sie wesentliche Mängel aufweist oder die Gesamtheit aller unwesentlichen Mängel diesen Schluss fordert (Beschluss vom 2. Dezember 2008, Az. X-B-53/08). Gerade kleine und mittlere Unternehmen sind betroffen, da sie insbesondere mit den angeforderten Verfahrensdokumentationen häufig überfordert sind.

Vor der Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 14. November 2014 gab es intensive Gespräche zwischen der Finanzverwaltung und Vertretern von Kammern und Verbänden. Diese Gespräche sollten wieder aufgenommen werden, um die GoBD an die aktuellen Erfordernisse und Entwicklungen anzupassen. Für die anstehende Überarbeitung der GoBD stehen wir gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

i. V. Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Cornelia Metzing
Referatsleiterin

Anlage

Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Eingabe
der Bundessteuerberaterkammer
zu Praxisproblemen
bei der Anwendung der GoBD

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Telefon: 030 24 00 87-36
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

24. Juli 2018

Rz. 3 – 1.1. Nutzbarmachung außersteuerlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für das Steuerrecht

An dieser Stelle werden einzelne Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten benannt. Des Weiteren sind jedoch zahlreiche gewerberechtliche oder branchenspezifische Aufzeichnungspflichten vorhanden, die in dieser Randziffer nur beispielhaft aufgezählt werden.

Gerade für kleine und mittlere Unternehmen stellt es einen außerordentlichen Aufwand dar, diese Daten und Unterlagen ggf. in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Es kommt hinzu, dass nicht klar ist, wie weit diese Pflichten reichen.

Aus diesem Grunde regen wir an, ein ständig zu aktualisierendes Verzeichnis insbesondere der außersteuerlichen Rechtsnormen einzurichten, aus dem auch kleine und Kleinstunternehmen ersehen können, wie weit ihr Pflichtenkreis reicht, selbst wenn diese Zusammenstellung nicht immer lückenlos und vollständig ist. Ansonsten besteht die Gefahr, dass im Nachhinein nach einigen Jahren diese Pflicht nicht mehr erfüllt werden kann.

Es sollte auch überlegt werden, ob der betroffene Steuerpflichtige in Einzelfällen nicht eine kostenlose Auskunft von der Finanzverwaltung darüber erhalten kann, ob eine o. g. Pflicht besteht oder nicht.

Rz. 5, 6 – 1.3. Aufbewahrung von Unterlagen zu Geschäftsvorfällen und von solchen Unterlagen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen von Bedeutung sind

Die vorstehenden Ausführungen gelten auch für die Rz. 5 und 6. Danach sind alle Unterlagen aufzubewahren, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind. Auch diesbezüglich ist eine ständige Aktualisierung eines Verzeichnisses u. E. unabdingbar.

Zwar regelt Rz. 6, dass die zum Verständnis erforderlichen Unterlagen durch den Steuerpflichtigen bestimmt werden. Aber auch hier wäre es u. E. hilfreich, wenn ein ständig zu aktualisierendes, elektronisch abzurufendes Verzeichnis, das nicht abschließend sein kann, seitens der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt würde. Dabei ist klar, dass auch die Finanzverwaltung nicht sämtliche Unterlagen abstrakt im Vorfeld definieren kann.

Rz. 20 – 1.1. Datenverarbeitungssystem; Haupt-, Vor- und Nebensysteme

Randziffer 20 enthält eine sehr weitreichende Definition der umfassten Vor- und Nebensysteme.

Aus der Praxis wird uns berichtet, dass sich die Außenprüfungen immer stärker auf die Vorsysteme (Kassenbuch, Warenwirtschaft und Rechnungsprogramm) konzentrieren und weniger auf die Finanzbuchhaltung.

Mit den Regelungen des § 146a AO und den Konkretisierungen der Anforderungen durch die Kassensicherungsverordnung hat der Gesetzgeber für elektronische und computergestützte Kassensysteme und Registrierkassen erhöhte technische Anforderungen getroffen. Hieraus ist u. E. der Wille des Gesetzgebers erkennbar, andere Vor- und Nebensysteme nicht diesen erhöhten Anforderungen zu unterwerfen.

In der Praxis werden jedoch auch andere Vor- und Nebensysteme analog zu den vorbezeichneten Kassensystemen diesen strikten Anforderungen unterworfen. Uns ist zudem der Fall geschildert worden, dass Prüfer nachteilige Konsequenzen aus einer nicht vollumfänglichen Programmnutzung durch den Steuerpflichtigen ziehen.

Beispiel: Ein Einzelhändler verwendet ein Warenwirtschaftssystem, das er ausschließlich für Preisauszeichnungen und Nachbestellungen nutzt. Der Warenbestand wird in diesem Programm hingegen nicht kontinuierlich gepflegt, sondern der Einzelhändler geht regelmäßig her und erfasst die Warenverkäufe im Programm. Ergibt sich dann für einen Artikel ein geringerer Bestand, so ordert er nach. Diese Vorgehensweise hat zu Beanstandungen durch den Betriebsprüfer geführt, der hierin einen Verstoß gegen die GoBD sieht und Umsätze hinzuschätzen wollte.

Des Weiteren werden einzelne Systeme falsch ausgewertet, es werden z. B. Daten aus dem Warenwirtschaftssystem nicht korrekt gelesen.

Beispiel: Die Rechnungsausgänge wurden dem Betriebsprüfer aus dem Faktura-Programm als GoBD-Datei zur Verfügung gestellt. Aufgrund größerer Differenzen wurde die Straf- und Bußgeldsachenstelle benachrichtigt, obwohl diese Differenzen darauf beruhten, dass der bauleistende Unternehmer in erheblichem Umfang Umsätze gem. § 13b UStG ausgeführt hat. Diese Umsätze gem. § 13b UStG waren nur an anderer Stelle in der Umsatzsteuerjahreserklärung erklärt.

Die vorstehenden praktischen Beispiele zeigen u. E., dass die GoBD in der Praxis häufig nicht mit „Augenmaß“ angewendet werden.

Rz. 107 ff. – 8. Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen

Die zum Einsatz kommenden Datenverarbeitungssysteme sollen sicherstellen, dass alle Programme und die dadurch erzeugten Datenbestände revisionssicher sind. Gerade kleine und mittlere Unternehmen stehen jedoch vor dem Problem, dass z. B. in Vor- und Nebensystemen Daten durch Programme wie Word oder Excel generiert werden.

Generell ist die Verwendung von Word und Excel nicht abschließend geklärt, bzw. unklar. Es ist inkonsistent, dass eine Rechnung, welche über eine Musterrechnung in Word/Excel geschrieben wurde, ohne sie zu speichern, GoBD-konform ist, aber eine Rechnung, die über eine Musterrechnung in Word/Excel geschrieben und gespeichert wurde, mangels DMS (Dokumentenmanagementsystem) nicht GoBD-konform sein soll.

Rz. 130, insb. 135 – 9.2. Elektronische Aufbewahrung

Laut Rz. 135 sind bei einer Umwandlung (Konvertierung) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) beide Versionen zu archivieren, derselben Aufzeichnung zuzuordnen und aus demselben Index zu verwalten sowie die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen.

Es sollte den Unternehmen u. E. ermöglicht werden, dass bestimmte Fallkonstellationen von einer doppelten Aufbewahrungspflicht ausgenommen werden, soweit ein inhaltlicher und bildlicher Gleichlauf vor und nach der Konvertierung sichergestellt ist.

Leider sind die Auswirkungen der GoBD im Hinblick auf E-Mails immer noch nicht abschließend geklärt. Wird die E-Mail mit Anhang einer PDF-Rechnung als Briefumschlagfunktion anerkannt, wenn die E-Mail (anlog einer normalen Briefpost der Briefumschlag) entsorgt wird. Reicht bei anderen Sachverhalten die Speicherung beim deutschen Provider aus, z. B. T-Online in Deutschland, oder wird hierfür ein DMS gefordert?

Rz. 136 – 9.3. Elektronische Erfassung von Papierdokumenten (Scanvorgang)

An dieser Stelle wird ausgeführt, dass der Steuerpflichtige mittels Organisationsanweisung u. a. regeln sollte, wer scannen darf und zu welchem Zeitpunkt gescannt werden darf. Außerdem sollte geregelt werden, welches Schriftgut gescannt wird.

Probleme ergeben sich dabei vor allen Dingen beim dezentralen und mobilen Scannen.

So werden aufgrund der zunehmenden technischen Entwicklung in den Unternehmen Belege von Mitarbeitern mittels Smartphone abgelichtet und zur weiteren Verarbeitung an das Unternehmen elektronisch übertragen. Zu denken ist etwa an Vertriebsmitarbeiter eines Unternehmens, die so ihre Belege und ihre Reisekostenabrechnungen an den Arbeitgeber elektronisch übersenden.

Gerade bei komplizierteren Reisekostenabrechnungen, etwa ins Ausland, geschieht es regelmäßig, dass die betreffenden Mitarbeiter ihre Reisekostenbelege an das Unternehmen nach Ablichtung mit dem Smartphone elektronisch zurücksenden, das Unternehmen die Reisekostenabrechnung dann selbst erstellt und zwecks Überprüfung an den Mitarbeiter mittels PDF-Datei übersendet. Hier stellt sich die Frage, ob dieses Verfahren seitens der Finanzverwaltung als revisionssicher im Sinne der GoBD angesehen wird.

Generell regen wir an, sich dieser technischen Entwicklung zu öffnen und diese Verfahren anzuerkennen, wenn sichergestellt ist, dass die allgemeinen Voraussetzungen, insbesondere der Revisionssicherheit gewährleistet sind.

Rz. 142 – 9.4. Auslagerung von Dateien aus dem Produktivsystem und Systemwechsel

Im Falle eines Systemwechsels oder einer Systemänderung oder einer Auslagerung wird gefordert, die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems über die Dauer der Auf-

bewahrungspflicht vorzuhalten. Dieses soll nur dann nicht erforderlich sein, wenn z. B. das neue System quantitativ und qualitativ gleichwertig ist.

Ferner wird gefordert, dass das neue System, das Archivsystem oder das andere System in quantitativer und qualitativer Hinsicht die gleichen Auswertungen der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten ermöglicht.

Sind diese Voraussetzungen nicht gegeben, so muss die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems für die Dauer der Aufbewahrungspflichten vorgehalten werden.

Wir halten diese Anforderungen aufgrund des rasanten technologischen Wandels für zu weitgehend. Dies würde nämlich im Extremfall bedeuten, dass auch personell entsprechende Vorkehrungen getroffen werden müssen, um Daten aus einem alten System nach Datenmigration in neues System wieder vollumfänglich verfügbar zu machen.

Offen und ungeklärt ist, wie die unveränderbare Speicherung elektronischer Kontoauszüge erfolgen soll, wenn Banken die bisher zugesicherte Einhaltung der Aufbewahrungspflichten nicht mehr garantieren.

Rz. 151 ff. – 10.1. Verfahrensdokumentation

In der Praxis stellt es kleinere Unternehmen vor erhebliche Probleme, für sämtliche Haupt-, Vor- und Nebensysteme eine angemessene Verfahrensdokumentation zu erstellen und vorzuhalten. Es ist gerade für kleinere Unternehmen nicht möglich mit vertretbarem Aufwand für diese Systeme Verfahrensdokumentationen zu erstellen, bzw. aktuell zu halten. Sofern eine Verfahrensdokumentation vorhanden ist, aus der jegliche Verfahrensabläufe vollständig und schlüssig hervorgehen, sollte dies zumindest als deutliches Indiz für die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit der Buchführung angesehen werden.

Rz. 179 ff. – 12. Zertifizierung und Software-Testate

In diesen Randziffern lehnt es die Finanzverwaltung ab, eine Bindungswirkung von Testaten und Zertifikaten Dritter zur Erfüllung der aus den GoBD resultierenden Pflichten anzuerkennen.

Wir regen an, für kleine und mittlere Unternehmen die Möglichkeit zu schaffen, ihr EDV-System auf die Kompatibilität mit den Erfordernissen der Vorgaben der GoBD zu überprüfen und dieses dann ggf. auch zu zertifizieren.

Gerade kleinere Unternehmen ohne eigene IT-Abteilung laufen ansonsten Gefahr, dass im Nachhinein im Rahmen einer Außenprüfung – existenzbedrohende – Hinzuschätzungen wegen formeller Mängel ihres EDV-Systems vorgenommen werden.