

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Abt. Steuerrecht

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

2. September 2013

E-Mail

Stellungnahme zu dem Entwurf eines BMF-Schreibens zu den „Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ GZ: IV A 4 – S 0316/13/10003-02

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir danken Ihnen für Ihr Schreiben vom 26. Juni 2013, mit dem Sie uns die Möglichkeit zur Stellungnahme zu dem o. g. BMF-Schreiben einräumen. Gern nehmen wir hierzu Stellung.

Wir begrüßen insbesondere den mit der Finanzverwaltung begonnenen Dialog und würden uns wünschen, diesen fortzusetzen. Die Bundessteuerberaterkammer vertritt die über 91.000 Steuerberater in Deutschland und damit einen Berufsstand, der seine Mandanten bei der Erfüllung ihrer handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Pflichten unterstützt. Als solche ist die Bundessteuerberaterkammer genuine Ansprechpartnerin für Fragen der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Rechnungslegung; dazu zählen auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

Unsere beigefügte Stellungnahme gliedert sich in den ersten Bereich Themenschwerpunkte. Diese Punkte sind nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer besonders wichtig und sollten daher unbedingt eine Änderung erfahren.

In einem zweiten Abschnitt werden Einzelpunkte aufgegriffen, die ebenfalls wichtig sind.

Bitte gestatten Sie uns vorab jedoch die folgenden Ausführungen:

Der Erlassentwurf bezieht ganz generell auch die Aufzeichnungen in den gesamten Regelungsinhalt mit ein. In Tz. 4 wird dargestellt, dass sich eine Aufzeichnungspflicht auch aus Einzelsteuergesetzen ergeben kann, beispielsweise aus § 4 Abs. 3 EStG. Textziffer 25 besagt, dass die allgemeinen Ordnungsvorschriften in den §§ 145 bis 147 AO nicht nur für die Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften nach § 140 AO und nach §§ 141 bis 144 AO gelten.

Insbesondere § 145 Abs. 2 betrifft alle zu Besteuerungszwecken gesetzlich geforderten Aufzeichnungen (z. B. auch solche nach § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG).

Dabei verlangt das Gesetz bei einer Überschussermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG lediglich bei den besonderen Verzeichnissen dieser Personengruppe eine laufende Führung von Aufzeichnungen. Ansonsten gelten für diese Steuerpflichtigen die allgemeinen Grundsätze.

Bei kleinen und mittleren Gewerbetreibenden und Freiberuflern, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, bestehen in der Praxis sehr häufig die (Grundbuch-)Aufzeichnungen in einer geordneten Belegablage. Wenn die Verwaltung – vom Gesetz abweichend – zusätzlich zur geordneten Belegablage weitere Erfassungen verlangt, würde dies bei den Steuerpflichtigen nicht gerechtfertigte Buchführungskosten verursachen. Dieses würde dem Ziel des Bürokratieabbaus widersprechen.

Ganz generell wird u. E. durchgängig zu wenig darauf abgestellt, dass die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sich im Wesentlichen durch Handelsbrauch, Verkehrsanschauungen, Gerichtsentscheidungen usw. fortentwickeln und weniger den Anforderungen der Finanzverwaltung geschuldet sind.

In vielen Punkten erfolgt eine Umkehr der Beweislast zu Lasten der Steuerpflichtigen. Auch diese ist nicht begründet.

Leider wird der Entwurf des BMF-Schreibens auch weiterhin nicht modernen DV-Systemen gerecht. So gibt es häufig kein Hauptbuch und Grundbuch. Hierauf hatten wir bereits in unserer Stellungnahme vom 2. Mai 2013 hingewiesen, die wir ebenfalls als Anlage beifügen.

Aufgrund der guten Erfahrungen insbesondere mit den Projekten E-Bilanz und ELSTAM regen wir erneut an, den Dialog über den Entwurf hinaus fortzuführen, damit eine für alle Beteiligten umsetzbare Lösung gefunden werden kann.

Die Bundessteuerberaterkammer steht hierfür selbstverständlich mit ihrer Expertise gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
i. V.

Jörg Schwenker
Geschäftsführer

Anlagen



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zu dem
Entwurf eines BMF-Schreibens zu den
„Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbe-
wahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in
elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“

Abt. Steuerrecht

Telefon: 030 24 00 87-61
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

2. September 2013

I. Themenschwerpunkte

Anwendungsbereich und Begrifflichkeiten (Tz. 1 bis 20)

Hier wird in Tz. 7 postuliert, dass neben den außensteuerlichen und steuerlichen Aufzeichnungen und Unterlagen zu Geschäftsvorfällen **alle Unterlagen** aufzubewahren sind, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sein können (unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 24. Juni 2009, Az. VIII R 80/06).

Unseres Erachtens stellt sich gerade bei modernen Buchhaltungssystemen (ERP-Systemen) die Frage, welche Aufzeichnungen und Unterlagen ganz konkret gemeint sind. Dabei ist zu berücksichtigen, dass moderne ERP-Systeme ganz anderen Vorgaben und Regelungen folgen als eine steuerliche Gewinnermittlung. So dienen moderne ERP-Systeme weniger den Erfordernissen einer Finanzbuchhaltung, als etwa den Bedürfnissen eines Warenwirtschaftssystems, einer Betriebsabrechnung, der Vorbereitung des Zahlungsverkehrs und einer Überwachung der Zahlungsein- und -ausgänge sowie einer betriebswirtschaftlichen Auswertung.

Die betrieblichen Abläufe sind insgesamt ein sehr komplexes Gebilde, die alle irgendwie miteinander verknüpft und verzahnt sind. Viele dieser Abläufe werden heute in EDV-Systemen abgebildet. Insofern „**kann**“ nahezu alles zum Verständnis und zur Überprüfung des Gesamtgebildes von Bedeutung sein. Nicht jeder noch so entfernte kausale Zusammenhang zum zu beurteilenden Endprodukt kann aber rechtlich relevant sein. Die rechtliche Relevanz einzulegen und nicht auf jeden denkbaren Kausalzusammenhang auszudehnen ist in vielen Rechtsgebieten (z. B. im Schadensersatzrecht aber auch im Strafrecht) eine Aufgabe der rechtlichen Würdigung. Dieser Aufgabe hat sich auch das Steuerrecht (und damit auch jeder Betriebsprüfer im Einzelfall) zu stellen. Es ist deshalb wenig hilfreich, einfach zu sagen, alles hängt mit allem zusammen und jedes Einzelteil ist deshalb zum Verständnis des Ganzen erforderlich und kann deshalb für die Besteuerung relevant sein.

Im Übrigen sagt das in dieser Tz. zitierte Urteil vom 24. Juni 2009 explizit, dass dann, wenn der Steuerpflichtige Aufzeichnungen führt, zu denen er gesetzlich nicht verpflichtet ist, die Aufzeichnungen dann nicht gem. § 146 Abs. 6 AO „für die Besteuerung von Bedeutung“ sind, wenn sie der Besteuerung nicht zugrunde zu legen sind. Der BFH führt in dieser Entscheidung wörtlich aus, dass eine Erweiterung der Prüfungsbefugnisse auch nach dem Willen des Gesetzgebers durch § 147 Abs. 6 AO nicht begründet werden sollte (unter Hinweis auf die BT-Drs. 14/2683, S. 130). Im Volkszählungsurteil hat das Bundesverfassungsgericht, so der BFH in dieser Entscheidung, die besondere Eingriffsintensität hervorgehoben, die beim Zugriff auf elektronisch gespeicherte Daten von Rechts wegen generell zu beachten sei (Hinweis auf BVerfG-Urteil vom 15. Dezember 1983, Az. 1 BvR 209/83).

Diese Rechtsprechung kann aber durch ein BMF-Schreiben nicht ausgehebelt werden.

Aus diesem Grunde regen wir an, in Tz. 7 Satz 1 zumindest statt des „können“ am Ende des Satzes „**sind**“ zu schreiben.

In Tz. 8 wird eine vollumfängliche Aufzeichnung aller betrieblichen Datensätze – und damit auch außersteuerlicher Datensätze – gefordert, was einer globalen Datenprüfung gleichkommt. Dies ist nicht akzeptabel auch wegen eines Verstoßes gegen datenschutzrechtliche Bestimmungen.

3.2.3 Zeitgerechtheit (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB) (Tz. 46 bis 53)

In Tz. 48 wird postuliert, dass länger als etwa zehn Tage ein unbarer Geschäftsvorfall grundsätzlich grundbuchmäßig nicht unerfasst bleiben dürfe. Im Folgesatz wird ein buchmäßig für längere Zeit in der Schwebe gehaltener Geschäftsvorfall mit der Möglichkeit verbunden, ihn später anders darzustellen, als er richtigerweise darzustellen wäre, oder ihn ganz außer Betracht zu lassen (hier kommt das schon in unserer ersten Stellungnahme vom 2. Mai 2013 kritisierte „Grundmisstrauen“ gegenüber dem Steuerpflichtigen gut zum Ausdruck).

Diese Vorgaben stellen insbesondere bei kleinen und mittleren Unternehmen, die etwa durch Steuerberater ihre Buchhaltung erstellen lassen und z. B. für die Umsatzsteuervoranmeldung eine Dauerfristverlängerung beanspruchen, eine unzumutbare Erschwerung der tatsächlichen Verfahrensläufe dar.

Bei kleinen und mittleren Gewerbetreibenden und bei Freiberuflern, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, bestehen in der Praxis sehr häufig die (Grundbuch-)Aufzeichnungen in einer geordneten Belegablage.

Daher regen wir an, Tz. 47 wie folgt zu ergänzen:

„Allerdings kann durch die geordnete Ablage von Belegen die Funktion der (Grundbuch-)Aufzeichnungen erfüllt werden (§ 239 Abs. 4 HGB, § 149 Abs. 5 AO, H 5.2 „Grundbuchaufzeichnungen“ EStH und § 4 Abs. 3 EStG).“

Zu denken ist auch an einen freiwillig bilanzierenden Arzt, der nicht umsatzsteuerpflichtig ist und lediglich etwa halb- oder ganzjährig eine Buchhaltung erstellen lässt. Diese Buchhaltung wäre mangels Zeitgerechtheit zu verwerfen.

Eventuell bietet es sich an, auf Gedanken des IDW RS FAIT 1 und hier Tz. 28 zurückzugreifen.

Dort wird gesagt, dass die Zeitgerechtheit der Buchführung sowohl die Zuordnung der Geschäftsvorfälle zu Buchungsperioden (Periodengerechtheit) als auch die Zeitnähe der Buchungen umfasst.

Ferner wird ausgeführt, dass Geschäftsvorfälle zeitnah nach ihrer Entstehung zu erfassen sind. Bei zeitlichen Abständen zwischen der Entstehung eines Geschäftsvorfalles und seiner Erfassung sind geeignete Maßnahmen zur Sicherung der Vollständigkeit zu treffen.

Die in Tz. 51 formulierte Anforderung trifft ebenfalls keine Unterscheidung zwischen einer Erfassung und der Verbuchung. Die genannten Beispiele einer laufenden Nummerierung oder einer Ablage in besonderen Mappen und Ordnern dürften nicht mehr der modernen Buchhaltungspraxis entsprechen.

Generell sollte u. E. eine klare Unterscheidung zwischen einer Belegsicherung und einer Verbuchung erfolgen. Insofern sollte Tz. 53 geändert werden. Dort wird am Ende ebenfalls gesagt, dass eine unprotokollierte Änderung dieser Belegsicherung oder Erfassung nicht mehr zulässig ist.

4.2 Zuordnung zwischen Beleg- und Grundaufzeichnung oder Buchung (Tz. 72 bis 74) und 4.3 Erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchungsbelege (Tz. 75 bis 79)

In Tz. 72 wird die Zuordnung zwischen dem einzelnen Beleg und der dazugehörigen Grundaufzeichnung anhand von eindeutigen Zuordnungsmerkmalen und zusätzlichen Identifikationsmerkmalen für die Papierablage oder für die Such- und Filtermöglichkeit bei elektronischer Belegablage gefordert.

In Tz. 77 wird dann nochmals festgelegt, dass eine Fremdbelegnummer nicht ausreicht.

Dieses Postulat verkennt jedoch, dass in der Praxis im Regelfall Fremdbelegnummern für die Verbuchung von Belegen verwendet werden. Dabei kann es sich z. B. um Eingangsrechnungen von Lieferanten handeln, die bereits mit einer Nummer versehen sind, die in die Kreditorenbuchhaltung sowie für die Durchführung des Zahlungsverkehrs übernommen werden (notwendig, damit der Zahlungsempfänger seinerseits den Geldeingang zuordnen kann).

Es stellt sich uns insbesondere die Frage, wozu eine Eigenbelegnummer dienen soll, wenn etwa im Rahmen einer Digitalisierung der Eingangsrechnung (Scannen mit OCR-Erkennung) die Lieferantenummer nebst Fremdbelegnummer und in der Regel zusätzlich das Rechnungsdatum Verwendung finden.

Eine Eigenbelegnummer müsste ggf. durch manuelle Eingabe auf dem Beleg eingetragen werden, wodurch ein vermeidbares Fehlerrisiko (z. B. Doppelvergabe) entsteht. Hinzu kommt, dass sie beim Einscannen der Belege im Rahmen der OCR-Erkennung nicht oder kaum erkannt würden und folglich in der Finanzbuchhaltung bzw. Kreditorenbuchhaltung ebenfalls manuell eingegeben werden müssten; Felder hierfür sehen die gängigen Softwaresysteme im Übrigen gar nicht vor.

Das Erfordernis einer Eigenbelegnummer sollte entfallen, es ist als Vollständigkeitsmerkmal nicht tauglich, als Zuordnungsmerkmal nicht erforderlich und führt zu einem deutlich höheren Bürokratieaufwand.

In Tz. 77 werden weitere Angaben gefordert, die aus unserer Sicht problematisch sind.

So ist etwa der Buchungstext häufig aus der Kontenbeschriftung ableitbar (Buchungstext: „Porto“, wenn das Sachkonto schon so beschriftet ist?).

Die Wertangabe, aus der sich der zu buchende Betrag ergibt, ist nicht ganz eindeutig und wir bitten um Klarstellung, was damit gemeint ist.

Die Tabelle zu Tz. 77 verwendet die Begriffe Belegdatum, Buchungsdatum und Erfassungsdatum kumulativ, all diese Daten sollen zwingend sein zum Nachweis der zeitgerechten Verbuchung.

Der Sinn dieser Forderung erschließt sich nicht. Das Belegdatum ist aus dem Beleg ersichtlich, der mit dem Buchungssatz verknüpft oder diesem zugeordnet ist; wozu diese Angabe noch in den Grundaufzeichnungen oder in dem Journal ersichtlich sein soll erschließt sich wohl kaum aus § 146 Abs. 1 Satz 1 AO. Das Erfassungsdatum ist angesichts heutiger Abläufe in der Buchhaltung mit arbeitsteiligem Vorgehen und Einsatz von Vorsystemen kaum identifizierbar; in einer Abteilung wird die Kreditorenummer erfasst, in der nächsten die Kostenstelle und in der folgenden das Fälligkeitsdatum und die Fremdbelegnummer, bevor schließlich die gesamten Daten in der Finanzbuchhaltung in einem Stapel „verarbeitet“ werden; wann bei solchen durchaus üblichen Abläufen das Datum der „Erfassung“ sein soll kann wohl kaum allgemein festgelegt werden.

Vor allen Dingen jedoch fehlt eine gesetzliche Grundlage für die in Tz. 77 geforderten Angaben. Ein BMF-Schreiben ersetzt diese Grundlage nicht. Vielmehr gebietet es der verfassungsrechtlich normierte Grundsatz der Gewaltenteilung, dass insoweit der Gesetzgeber tätig wird.

Es sollte daher als Eingangssatz heißen:

„Jeder Geschäftsvorfall **kann** mit folgenden Inhalten belegt werden, ...“

In Tz. 78 sind die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und die Steuernummer genannt. Bedeutet dies, dass bei jeder Buchung eine der beiden Nummern anzugeben ist?

Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder die Steuernummer sind nur Bestandteile der Rechnung oder bei Vorgängen mit Auslandsbezug von Bedeutung. Damit wären diese beiden Angaben bei normalen umsatzsteuerlichen Vorgängen (ohne Auslandsbezug) edv-technisch bisher nicht erfasst worden. Es stellt sich die Frage, ob damit die Voraussetzungen zum Reverse-Charge-Verfahren geschaffen werden.

4.4 Besonderheiten (Tz. 80 bis 81)

Gemäß Tz. 81 Satz 3 beginnt die Aufbewahrungsfrist für den Anschaffungsbeleg erst mit Ablauf der steuerlichen Nutzungsdauer. In der Praxis bedeutet dies, dass etwa bei Gebäuden mit einer 50-jährigen Nutzungsdauer sich einer Aufbewahrungsfrist von weit über 50 Jahren ergeben kann.

Ganz offensichtlich wird das Problem bei Geringwertigen Wirtschaftsgütern und Wirtschaftsgütern, die zu einem Sammelposten zusammengefasst werden dürfen. Diese können durchaus eine Nutzungsdauer von 10 Jahren haben, so dass für im Jahr 00 angeschaffte Wirtschaftsgüter die Aufbewahrungsfrist erst am 1. Januar 2010 beginnen würde und am 31. Dezember 2019 enden würde.

Daher sollte Tz. 81 insoweit wie folgt gefasst werden:

„Die Aufbewahrungsfrist für Anschaffungsbelege bei Wirtschaftsgütern beginnt mit Ablauf des Jahres der Anschaffung und endet nicht vor dem Ende der steuerlichen Abschreibungsdauer.“

8. Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen (Tz. 106 bis 111)

Die gesamte Passage widerspricht modernen Buchführungssystemen, weil im Rahmen von Vorerfassungen Belege bereits bearbeitet werden, ohne dass sie verbucht werden.

Eine Buchung wird erst mit ihrer Journalisierung eine Buchung, dieser Zeitpunkt liegt allein in der autonomen Entscheidung des Buchführungspflichtigen.

Die Finanzverwaltung geht in ihrem Entwurf davon aus, dass sämtliche Vorverarbeitungen bereits in den Verarbeitungsprozess eingeführt sind und das eingesetzte DV-Verfahren gewährleisten muss, dass diese Informationen nicht mehr gelöscht oder geändert werden können. Nicht weiter definiert wird jedoch, was „in den Verarbeitungsprozess eingeführt“ konkret bedeutet.

Dieses gilt auch für die in Tz. 109 postulierte Unveränderbarkeit der Daten, denn nach Auffassung der Finanzverwaltung muss sie bereits vom Zeitpunkt der ersten Speicherung an gewährleistet sein und nicht erst nach durchgeführter Verarbeitung. Nicht klar wird, was der in Tz. 109 verwendete Begriff einer „ersten Speicherung“ bedeutet. Hier bitten wir um eine Klärstellung.

Eine zu weit vorverlagerte Festschreibung und daraus resultierend die Unveränderbarkeit hätte eine Vielzahl von Korrekturen zur Folge, die zu erheblichem Mehraufwand führte und damit zu vermeidbarem Bürokratieaufwand.

9.3 Elektronische Erfassung von Papierdokumenten (Scanvorgang) (Tz. 134 bis 139)

In Tz. 134 wird bestimmt, dass auch ein Scanvorgang einer genauen Organisationsanweisung bedarf. So soll festgehalten werden, wer scannen darf, zu welchem Zeitpunkt gescannt wird, welches Schriftgut gescannt wird usw. Diese Erfordernisse sind zu weitreichend und daher inhaltlich abzulehnen.

In Tz. 137 wird gefordert, dass im Anschluss an den Scanvorgang die weitere Bearbeitung nur mit dem elektronischen Dokument erfolgen darf und die Papierbelege im weiteren Bearbeitungsgang zu entziehen sind. Ziel ist es, dass auf den Papierbelegen keine Bemerkungen, Ergänzungen usw. vermerkt werden können, die auf dem elektronischen Dokument nicht enthalten sind.

In der Praxis lässt sich dies nicht umsetzen, weil gerade in mehrteiligen Arbeitsabläufen, etwa durch mehrere Abteilungen in einem Unternehmen, Prüfvermerke, Zahlungsvermerke usw. angebracht werden müssen. Zu denken ist an den praktischen Fall einer Subunternehmerrechnung für ein Bauunternehmen, die im Normalfall Kürzungen, etwa aufgrund von Mängeln oder Mindermaßen, Sicherheitseinbehalten u. ä. erfährt.

Es stellt sich zudem die Frage, was passiert, wenn nicht für Buchungsvorgänge gescannt wird, sondern für andere Zwecke.

Wir regen daher an, dieses Erfordernis fallen zu lassen oder zumindest zuzulassen, dass der mit Vermerken versehene Papierbeleg erneut eingescannt und mit dem Ursprungsbeleg elektronisch verknüpft wird.

10.1 Verfahrensdokumentation (Tz. 150 bis 154)

Hier wird in Tz. 153 gefordert, dass über den Zeitraum der Aufbewahrungsfrist gewährleistet und nachgewiesen wird, dass das in der Dokumentation beschriebene Verfahren dem in der Praxis eingesetzten Verfahren voll entspricht. Dies gilt insbesondere für die eingesetzten Versionen der Programme (Programmidentität). Im letzten Satz dieser Tz. wird gesagt, dass die Aufbewahrungsfrist für die Verwahrdokumentation nicht abläuft, soweit und so lange die Aufbewahrungsfrist für die Unterlagen noch nicht abgelaufen ist, zu deren Verständnis sie erforderlich ist.

Dieses Postulat ist nicht praxismäßig, weil moderne EDV-Systeme häufigen Änderungen unterliegen und eine Migration von Daten erfolgen muss.

So werden in der Praxis etwa Kontenrahmen aktuellen Erfordernissen angepasst und das System der Kostenstellen wird verändert. Im Rahmen dieser Verfahren werden häufig die Stammdaten überschrieben und es stellt sich dann sogleich die Frage, ob hierin ein Verstoß gegen die GoBD zu sehen ist, der im Worst case eine Verwerfung der gesamten Rechnungslegung nach sich zöge.

Ferner werden die Daten in ein Archivsystem überführt, indem die Daten zuvor extrahiert werden. Aus Kostengesichtspunkten geschieht die Archivierung in einem anderen System, das jedoch nur geringere Auswertungsmöglichkeiten bietet. Auch hier stellt sich die Frage, ob hierin ein GoBD-Verstoß zu sehen wäre.

Vorstehende Fragen stellen sich auch bei Unternehmensumstrukturierungen.

Unseres Erachtens muss bei einer Archivierung der Daten eine Nachprüfbarkeit ausreichen. Nicht jedoch sollten die gleichen Auswertungsmöglichkeiten gefordert werden, wie sie das ursprüngliche System vorsah.

II. Einzelpunkte

Nachstehend listen wir Einzelpunkte auf, die u. E. jedoch nicht so relevant sind wie die vorstehend geschilderten Themenschwerpunkte.

Zu Tz. 19

Hier sollte ein Verweis auf § 239 Abs. 2 HGB erfolgen; ggf. sollte Tz. 19 ganz gestrichen werden.

Zu Tz. 21

In Tz. 21 wird im letzten Satz postuliert, dass sich der Steuerpflichtige darüber zu informieren hat, ob das in seinem Unternehmen eingesetzte EDV-System (Haupt-, Vor- und Nebensysteme) dem GoBD entspricht und die Ordnungsmäßigkeit der Bücher unter sonst erforderlichen Aufzeichnungen ermöglicht.

Gerade für kleine und mittlere Unternehmen ist dieses nicht leistbar. Vielmehr sind diese Steuerpflichtigen darauf angewiesen, sich standardisierter Software zu bedienen, auf deren Ordnungsmäßigkeit sie vertrauen müssen.

Wir regen daher an, den vorletzten Satz wie folgt zu fassen:

„Der Steuerpflichtige hat die Ordnungsmäßigkeit nachvollziehbar sicher zu stellen.“

Zu Tz. 26

Der zweite Halbsatz „... und sonst erforderliche elektronische Aufzeichnungen ...“ sollte entfallen, weil diese Forderung zu weitgehend ist.

Diese Tz. hat mit dem GoBD (Ordnungsmäßigkeit) nichts zu tun. Insbesondere sollten die Nennungen der Steueranmeldung bzw. Steuererklärung entfallen.

Zu Tz. 61

Hier wird gesagt, dass der Nachweis der Durchführung der in dem jeweiligen Verfahren vorgesehenen Kontrollen u. a. durch Protokolle sowie durch Verfahrensdokumentation zu erbringen ist. Unklar bleibt, was tatsächlich gefordert ist. Wir bitten daher um eine Klarstellung.

Zu Tz. 65

Der zweitletzte Satz sollte wie folgt gefasst werden:

„Ein Steuerpflichtiger hat durch organisatorische Maßnahmen sicherzustellen, dass die Geschäftsvorfälle auch ohne Angaben auf den Belegen in angemessener Zeit nachprüfbar sind.“

Zu Tz. 69

Im letzten Satz wird gesagt, dass eine Belegsicherung nicht vorliege, wenn eine manuelle Belegnummerierung von Papierbelegen erst bei einer zeitversetzten Belegerfassung oder Verbuchung erfolgt. Dieser Punkt entspricht nicht mehr modernen Buchführungssystemen und sollte daher entfallen.

Zu Tz. 95

Wir regen an, im zweiten Satz wie folgt zu formulieren:

„...sofern Personenkonten geführt werden, weil nicht zwingend Personenkonten zu führen sind.“

Zu Tz. 100

Der Begriff „IKS“ ist zu weitgehend und sollte daher durch den Begriff „interne Kontrollen“ ersetzt werden. Der erste Satz sollte wie folgt heißen:

„Für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO hat der Steuerpflichtige Kontrollen einzurichten, in denen die Durchführung nachvollziehbar dargestellt wird.“

Zu Tz. 101

Laut Tz. 101 soll im Rahmen eines funktionsfähigen IKS auch die Programmidentität sichergestellt werden, d. h., es muss anlassbezogen geprüft werden, ob das eingesetzte DV-System auch tatsächlich dem dokumentierten System entspricht.

Dieses Postulat ist praktisch nicht umsetzbar und sollte daher entfallen.

Zu Tz. 118

Gemäß vorletztem Satz sind eingescannte Papierbelege nach Auffassung der Finanzverwaltung nur noch in elektronischer Form aufzubewahren, unabhängig davon, welchen Zweck die Digitalisierung hat. Ein Einscannen eines Belegs hat per se nichts mit der Buchführung zu tun. Hier stellt sich die Frage des Sinns dieser Forderung und vor allen Dingen der rechtlichen Grundlage. Unseres Erachtens stellt diese Forderung zudem eine „Aushebelung“ des § 257 HGB dar.

Die Nutzung eines PC-Programms zum Schreiben von Rechnungen (als Schreibmaschinenersatz) mit anschließendem Papierausdruck soll nach Tz. 118 zur Aufbewahrungspflicht der elektronischen Datei mit Veränderungsverbot führen. Dies dürfte eine zu ausufernde Interpretation der gesetzlichen Regelungen sein. Die beispielsweise mit Word erstellte und als Papierrechnung versandte Ausgangsrechnung ist ein abgesandter Handelsbrief i. S. v. § 147 Abs. 1 Nr. 3 AO; hier ist eine „Wiedergabe“ aufzubewahren. Es handelt sich aber nicht um eine mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellte Unterlage. Der Einsatz eines EDV-Programms als reines Schreibprogramm stellt keine „Datenverarbeitung“ i. S. d. § 147 Abs. 6 AO dar.