

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

E-Mail

Unser Zeichen: Ka/We
Tel.: +49 30 240087-49
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

5. Juni 2014

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)“

Sehr geehrte Damen und Herren,

für den konstruktiven fachlichen Austausch zu dem Entwurf der GoBD möchten wir uns zunächst bedanken. Die von Ihnen moderierten Fachgespräche haben im Wesentlichen dazu beigetragen, dass Missverständnisse ausgeräumt werden konnten und Anpassungen des Entwurfs an die Praxis erfolgten. Gleichwohl sehen wir weiteren Änderungsbedarf.

Die jetzt vorliegende Fassung vom 11. April 2014 haben wir unter Hinweis auf die bereits erfolgten Änderungen zur Diskussion und Stellungnahme an unsere entsprechenden Fachgremien gesandt. Dieses Vorgehen war in der Sitzung mit den Steuerabteilungsleitern am 29. Januar 2014 abgesprochen. Unsere Änderungsvorschläge sind in der Anlage dargestellt.

In unserer Ausschusssitzung am 28. Mai 2014 hatten Sie die Institutionalisierung einer Arbeitsgruppe mit Vertretern der Finanzverwaltung und der Bundessteuerberaterkammer sowie ggf. weiterer Organisationen in Aussicht gestellt. Diese soll gewährleisten, dass die GoBD zeitnah an die Gegebenheiten der Praxis angepasst werden. Wir stehen für den weiteren konstruktiven Austausch zu den GoBD in einer solchen Arbeitsgruppe gern zur Verfügung.

Im Hinblick auf die von Ihnen avisierte zeitnahe geplante Veröffentlichung der GoBD haben wir in der Anlage konkrete Änderungsvorschläge sowie weitere Themen, die in der zu gründenden Arbeitsgruppe zeitnaher Erörterung bedürfen, dargestellt. Bei der weiteren Diskussion sollte berücksichtigt werden, dass BMF-Schreiben zwar in erster Linie die Verwaltung binden, die Unternehmen sich aber in der Praxis daran orientieren, um den entsprechenden Anforderungen zu genügen. Insofern halten wir eine angemessene Übergangsregelung für unabdingbar, damit sowohl die Unternehmen als auch die Finanzverwaltung die Änderungen in der Praxis umsetzen können. Die GoBD sollten daher erst für Wirtschaftsjahre bzw. Veranlagungszeiträume gelten, die nach dem 1. Januar 2015 beginnen.

Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass in der Praxis weder die Betriebsprüfer noch die Steuerpflichtigen den Entstehungsprozess der GoBD kennen und sich daher eine eigene Meinung bilden werden, die möglicherweise nicht dem tatsächlich gewollten entspricht. Missverständnisse hinsichtlich der Auslegung der Grundsätze können vermieden werden, wenn neben den notwendigen technischen Anpassungen entsprechende Schulungen erfolgen.

Nach Auswertung aller eingegangenen Stellungnahmen übersenden wir Ihnen weitere im Berufsstand aufgetretene Fragestellungen. Gern stehen wir Ihnen in einem persönlichen Gespräch zur Erläuterung unserer Anmerkungen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
i. V.

Jörg Schwenker
Geschäftsführer

Anlage



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 und
Rechnungslegung**

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

5. Juni 2014

Vorbemerkung

Wir sind nach wie vor der Auffassung, dass es für die Anwender hilfreich ist, wenn Begriffsdefinitionen in einem Glossar erfasst werden, welches Bestandteil des Schreibens ist. Damit werden unterschiedliche Definitionen der Begriffe innerhalb des Schreibens vermieden. Zugleich kann auf wiederholte Ausführungen verzichtet werden. Damit können Missverständnisse vermieden werden, die sich durch die Verwendung von Begrifflichkeiten ergeben, die heute nicht mehr oder anders verwandt werden.

In den nachfolgenden Punkten werden konkrete Änderungsvorschläge genannt, die unseres Erachtens besonders praxisrelevant sind und eine Anpassung des Entwurfs erfordern. Weitere grundsätzliche Änderungsvorschläge schließen sich an, die in der zu gründenden Arbeitsgruppe der Diskussion bedürfen.

Zu Rz. 183: Anwendungsregelung – Übergangsfrist

Für die Anwendung der GoBD muss eine Übergangsfrist eingeräumt werden, da der aktuelle Entwurf in zahlreichen Punkten zu Verschärfungen gegenüber der heutigen Praxis führt. Das betrifft u. a. die Anforderungen an Inhalt und Umfang von Verfahrensdokumentationen, die Verfahren zur Sicherung von Belegen und Grund(buch)aufzeichnungen sowie die Ausgestaltung und Determinierung von Abläufen und Einzelfeldinformationen in verbreiteten IT-Buchführungs- und Archivsystemen.

Sowohl die betroffenen Steuerpflichtigen als auch deren steuerliche Berater müssen sich zunächst mit den Inhalten und Neuerungen (Begrifflichkeiten, konkretisierte zeitliche Anforderungen/Maßstäbe, konkretisierte Anforderungen an die Verfahrensdokumentationen, konkretisierte Anforderungen an Sicherungs- und Archivsysteme) vertraut machen.

So ist im Bereich der Unveränderbarkeitsanforderungen zu überprüfen, welche Maßnahmen zu ergreifen sind, damit die im Entwurf genannten Anforderungen eingehalten werden. Dies gilt auch bei Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten außerhalb der doppelten Buchführung. Insbesondere kleine und mittlere Unternehmen müssen sich in der Regel mangels eigenen detaillierten Wissens unter Hinzuziehung externer Berater zunächst ein Urteil über den evtl. Handlungsbedarf bilden können.

Insbesondere bei Kleinstunternehmen muss geprüft werden, ob und wie weiterhin mit Formaten (z. B. Office-Formaten wie Word und Excel) und Dateiablagen (z. B. Anschaffung von Dokumenten-Management-Systemen) angesichts der expliziten Problematisierung solcher Systeme durch die GoBD gearbeitet werden kann.

Kleine Unternehmen müssen sich auch mit der Frage der zeitnahen und unveränderbaren Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen auf der Ebene der Belege und der Grund(buch)aufzeichnungen sowie deren geforderten „Ordnung“ auseinandersetzen, indem sie die konkretisierten Anforderungen in den GoBD mit ihrer aktuellen praktischen Übung vergleichen.

Auch die IT-Hersteller, die Vor- und Hauptssysteme mit Beleg-, Grund(buch)aufzeichnungs- oder Buchungsfunktion anbieten, müssen ihre Systeme ggf. an die Anforderungen der GoBD anpassen.

Aufgrund der dargestellten Prüfungs- und Anpassungsphase halten wir eine Übergangsvorschrift für zwingend erforderlich. Da die GoBD bislang fast ausschließlich auf Expertenebene zwischen Finanzverwaltung, Kammern und Verbänden diskutiert wurde, braucht die Praxis eine gewisse Zeit, sich auf die geänderten Anforderungen einzustellen. Eine Übergangszeit kann zudem dazu beitragen, die Akzeptanz der Regelungen zu erhöhen.

In die GoBD sollte eine angemessene Übergangsfrist aufgenommen werden, die zudem zu keiner Rückwirkung auf laufende Buchungsperioden oder Veranlagungszeiträume führt. Wir schlagen folgende Formulierung vor:

„Dieses BMF-Schreiben tritt an die Stelle der BMF-Schreiben vom 7. November 1995 - IV A 8 - S 0316 - 52/95- (BStBl. I S. 738) und vom 16. Juli 2001 - IV D 2 - S 0316 - 136/01 (BStBl. I S. 415), das durch BMF-Schreiben vom 14. September 2012 - IV A 4 - S 0316/12/10001 (BStBl. I S. 930) geändert wurde. Um den Buchführungs- bzw. Steuerpflichtigen sowie den IT-Herstellern eine angemessene Reaktionsmöglichkeit zur Überprüfung und ggf. Anpassung und Dokumentation ihrer bisher eingesetzten Verfahren zu gewähren, sind die GoBD erstmals auf Wirtschaftsjahre bzw. Veranlagungszeiträume anzuwenden, die nach dem 1. Januar 2015 beginnen.“

Zu Rz. 47:

Es wird darauf abgestellt, dass „jede nicht durch die Verhältnisse des Betriebs oder des Geschäftsvorfalles *zwingend* bedingte Zeitspanne ... bedenklich“ ist. Hier sollte das Wort „zwingend“ gestrichen werden. Gegebenenfalls könnte auf eine „unangemessen lange“ Zeitspanne abgestellt werden. Darüber hinaus sollte klargestellt werden, was mit „bedenklich“ gemeint ist.

Zu Rz. 77:

Bei der Festlegung des Beleginhalts wird generell eine „Hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles“ gefordert. Dies ist zu weitgehend. In vielen Fällen ergibt sich der Sachverhalt bereits durch die Buchung auf ein bestimmtes Konto (z. B. Porto oder Telekommunikation), eine Erläuterung ist dann nicht notwendig.

Wir regen an, in der rechten Spalte zu ergänzen, dass die Erläuterung nur erfolgen muss, soweit sie für die Beurteilung des Sachverhalts erforderlich ist.

Zu Rz. 134:

Die Anforderungen in Rz. 134 waren bereits in den GDPdU enthalten und haben sich als nicht praxisgerecht erwiesen. In den meisten Fällen handelt es sich bei verschlüsselten Unterlagen um E-Mails, die zur Versendung von den Mitarbeitern in den Unternehmen/Kanzleien verschlüsselt werden. Sofern verschlüsselte Unterlagen steuerlich relevante Daten enthalten, müssen diese so abgelegt werden, dass eine Auswertung auch ohne die konkrete Unterstützung des Mitarbeiters möglich ist, d. h. es muss eine unverschlüsselte Ablage erfolgen. Dies ist technisch bereits sehr aufwendig und muss den Anforderungen an die Authentizität und Dokumentation genügen. Darüber hinaus auch eine Ablage der verschlüsselten Unterlagen zu fordern ist weder zweckmäßig noch verhältnismäßig und führt zu einer Doppelablage von inhaltlich gleichen Informationen.

Zudem müsste zur Lesbarmachung der verschlüsselten Unterlagen ohne den konkreten Mitarbeiter ein technisch aufwendiges System zur Aufbewahrung der Schlüssel vorgehalten werden. Dabei ist ebenfalls zu bedenken, dass Schlüssel in vielen Fällen mit Signaturkarten verbunden sind. Diese sind personenbezogen und sollen/dürfen – wie die entsprechenden Passwörter – aus Gründen des Datenschutzes nicht weitergegeben werden (digitale Identität). Nach Ausscheiden der betreffenden Personen wird die Signaturkarte, wenn sie zusätzlich dieser Unternehmung zugeordnet ist, vernichtet oder, wenn sie nur der Person zugeordnet ist, von dieser mitgenommen.

Darüber hinaus wird hier nicht deutlich, warum verwendete Signaturprüfchlüssel aufzubewahren sind.

Wir schlagen folgende Neuformulierung von Rz. 134 vor:

„Bei Einsatz von Kryptografiertechniken ist sicherzustellen, dass die verschlüsselten Unterlagen im DV-System in entschlüsselter Form zu Verfügung stehen. Werden Signaturprüfchlüssel verwendet, sind die eingesetzten Schlüssel aufzubewahren. Die Aufbewahrungspflicht endet, wenn keine der mit den Schlüsseln signierten Unterlagen mehr aufbewahrt werden müssen.“

Zu Rz. 139:

Im letzten Satz wird generell das erneute Einscannen eines bearbeiteten vorab bereits eingescannten Papierbelegs gefordert. Dies führt in der Praxis zu erheblichem Mehraufwand und ist völlig überflüssig, sofern z. B. bei einer internen Bearbeitung lediglich ein Haken gesetzt wird, in solchen Fällen erfolgt keine Veränderung des Belegs. Wir regen an, den Satz wie folgt zu ergänzen: „..., muss nach Abschluss der Bearbeitung der bearbeitete Papierbeleg *soweit aufzeichnungspflichtige Inhalte betroffen sind* erneut eingescannt werden.“

Weitere Änderungsvorschläge zur Erörterung in der Arbeitsgruppe

Zu Rz. 46 – 52: Zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen

Dieser Abschnitt geht insgesamt von überholten Vorstellungen der Abläufe in vielen Unternehmen aus; auch die zitierten Entscheidungen des BFH basieren auf heute nicht mehr zeitgemäßen und auch gar nicht mehr praktizierbaren Vorstellungen der Abläufe im Rechnungswesen. Problematisch sind schon die Begrifflichkeiten.

In heutigen Buchführungssystemen und Abläufen gibt es beispielsweise keine „Grundbücher“ mehr. Journale und Primanoten sind in modernen Buchführungssystemen lediglich eine (von vielen) Auswertungsmöglichkeiten. Heute praktizierte Verfahren und Begriffe, wie beispielsweise Stapelerfassung, Stapelverarbeitung und Dialogverbuchung kommen in diesem Abschnitt (und in dem Entwurf insgesamt) nicht vor.

Der Anspruch an die Zeitgerechtigkeit der Buchführung und Aufzeichnungen ist in der vorliegenden Form nicht für alle Unternehmen, insbesondere nicht für die kleineren, erfüllbar. Bei kleineren Unternehmen werden die Bücher einschließlich der Kontierung häufig vom Steuerberater geführt. In der Regel liefern die Betriebe monatlich Kontoauszüge, geordnete Belege und das Kassenbuch. Auch bei einer Bankdatenübernahme erfolgt in der Regel nur eine monatliche Bearbeitung, da das Kassenbuch und die Belege zusätzlich meist auf Papier vom Mandanten geliefert werden. Ein kürzerer periodischer Verarbeitungsrhythmus als er für Zwecke der Umsatzsteuer erforderlich ist, ist für viele Betriebe weder sinnvoll, noch effizient oder wirtschaftlich. Auch der Informationsgehalt wird dadurch in der Regel nicht gesteigert.

Bei Kleinbetrieben, die weder monatlich noch quartalsmäßig die Umsatzsteuer voranzumelden haben, wird die Erfassung und Verbuchung der Geschäftsvorfälle meist für eine Einnahme-Überschussrechnung jährlich vorgenommen. Hier handelt es sich um Gewinnermittlungen, die häufig nur wenige Belege umfassen.

Es sollte klar sein, dass aufgrund unterschiedlicher Größen- und Organisationsverhältnisse Differenzierungen hinsichtlich der Zeitgerechtigkeit erforderlich sind. Die Mehrheit der deutschen Unternehmen beschäftigt im Rechnungswesen weniger als zwei Personen. Dies führt z. B. dazu, dass während eines zweiwöchigen Urlaubs die Buchhaltung nicht fortgeführt wird. Diese Realität sollte bei der Bemessung der „Zeitgerechtigkeit“ ebenfalls berücksichtigt werden.

Zu Rz. 46:

Es erfolgt keine ausreichend konsequente Differenzierung zwischen den Begriffen Grundbuch, Grundbuchaufzeichnung und Grundaufzeichnung. Eine Klarstellung könnte zumindest durch zusätzliche Beispiele erreicht werden.

Zu Rz. 49:

In der Praxis erfolgt die Zahlung vieler Geschäftsvorfälle unbar. Diese Rechnungen werden von den Steuerpflichtigen zeitnah in einem Zahlungsverkehrsprogramm erfasst. Die Festlegung von acht Tagen für eine verpflichtende Einrichtung einer offenen Postenbuchführung kann daher nicht nachvollzogen werden.

Mögliche Fristen sollten zudem in Abhängigkeit von der Komplexität des Buchungstoffes gesehen werden. So wird die Ordnungsmäßigkeit nicht verletzt, wenn zum Beispiel die ca. zehn Buchungen p. a. einer Komplementär-GmbH einmal jährlich gebucht werden oder wenn bei kleinen Betrieben mit wenig Geschäftsvorfällen die Buchung einmal monatlich erfolgt (BFH BStBl. II 70, 307; 76, 210, 212).

Wir regen folgende Ergänzung an: „Betriebliche Arbeitsabläufe und besondere Umstände im Unternehmen können längere Zeiträume rechtfertigen“.

Zu Rz. 82 ff.: Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge und in sachlicher Ordnung (Grund(buch)aufzeichnungen, Journal- und Kontenfunktion)

In diesem Abschnitt wird vieles wiederholt was zuvor schon dargestellt ist. Wie in der Vorbemerkung angeregt, wäre es hilfreich wiederkehrende Begriffe in einem Glossar zu erfassen. Damit kann z. B. auch klargestellt werden, dass „alte Begriffe“ eine neue, andere Bedeutung erhalten (z. B. der Begriff des „Journals“ der in der herkömmliche Buchhaltung dem Grundbuch, Zeitbuch entspricht, hier aber anders verwandt wird.)

Weiteres Vorgehen

Im Hinblick auf die Akzeptanz der überarbeiteten Grundsätze halten wir es für erforderlich, dass die angekündigte Arbeitsgruppe zeitnah zusammen kommt, um die bislang noch offenen Punkte einer Lösung zuzuführen. Eine Veröffentlichung des Entwurfs in dieser Fassung kann vielfach zu Anwendungsfragen und Missverständnissen in der Praxis führen. Sofern klargestellt werden kann, dass nach einer Anwendungsphase eine Überarbeitung erfolgt, kann auch dies zur breiteren Akzeptanz beitragen. Insofern ist es zwingend notwendig die Erfahrungen aus der Praxis aufzugreifen und ggf. eine Änderung herbeizuführen.