Alberto Herrador León & Johannes Brey
Partnerschaftsgesellschaft mbB
Steuerberater

GoBD

Grundsätze der Finanzverwaltung zur elektronischen Buchführung und Datenarchivierung.

Begriff, BMF-Schreiben

GoBD steht für „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff". Die GoBD legen – in erster Linie für bilanzierungspflichtige Unternehmerinnen und Unternehmer – fest, welche Regeln bei der Erstellung der (elektronischen) Buchführung und der Aufbewahrung sowie für die Gewährleistung des erforderlichen Datenzugriffs durch die Finanzverwaltung zu beachten sind. Die Grundsätze wurden vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) erstmals mit Schreiben vom 14.11.2014 (Aktenzeichen: IV A 4 - S 0316/13/10003) veröffentlicht und in 2019 aktualisiert (vgl. BMF-Schreiben vom 28.11.2019 IV A 4 - S 0316/19/10003 :001). Mit der Neufassung des Schreibens hat das BMF weitreichende Neuregelungen zu den Themen Globalisierung und Digitalisierung eingefügt. Eine Vielzahl der neuen Regelungen trägt vor allem den Cloud-Systemen Rechnung.

GoBD-Grundsätze zur elektronischen Buchführung

Die elektronische Buchführung unterliegt grundsätzlich denselben Erfordernissen und Ordnungsmäßigkeiten wie bei manuell erstellten Büchern oder Aufzeichnungen (BMF-Schreiben, Abschn. 3 Rdn. 22). Bei der elektronischen Buchführung erstreckt sich das Erfordernis der Ordnungsmäßigkeit jedoch „auch auf die damit in Zusammenhang stehenden Verfahren und Bereiche des DV-Systems" (BMF-Schreiben Rdn. 23). Nach den GoBDs muss die elektronische Buchführung u. a. den Grundsätzen der Nachvollziehbarkeit, der Nachprüfbarkeit, sowie den Grundsätzen der Wahrheit, Klarheit und den fortlaufenden Aufzeichnungen entsprechen., (BMF-Schreiben Rdn. 26). Bei der elektronischen Buchführung ist die lückenlose Dokumentierung eines jeden Geschäftsvorfalls obligatorisch. „Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung lückenlos verfolgen lassen" (progressive und retrograde Prüfbarkeit, (BMF-Schreiben. Rdn. 32). Der Buchführungspflichtige muss besonders darauf achten, dass jeder Geschäftsfall ausreichend bezeichnet ist.

Unter anderem müssen Buchungsbelege folgende Pflichtinhalte aufweisen (BMF Schreiben Rdn. 77):

- eindeutige Belegnummer,
- Angaben über Belegaussteller und -empfänger,
- Angaben über den Betrag bzw. Mengen- oder Wertangaben, aus denen sich der zu buchende Betrag ergibt
- Währungsangabe und Wechselkurs bei Fremdwährung
- Hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalls
- Belegdatum
- Verantwortlicher Aussteller, soweit vorhanden (z. B. der Bediener der Kasse)

Praxishinweise:

- Von den Pflichtangaben nach den GoBD unberührt sind die Pflichtangaben auf Rechnungen nach dem Umsatzsteuergesetz. Danach sind weitere Angaben erforderlich (vgl. dazu Infoliste „Rechnungsmerkmale").
- Zur ordnungsgemäßen Erfüllung der GoBD-Voraussetzungen bei Übermittlung, Empfang und Verarbeitung elektronischer Rechnungen im nationalen sowie grenzüberschreitenden europäischen und internationalen Rechnungsverkehr empfiehlt sich die Anwendung des ZUGFeRD Rechnungsformats. Entscheidend hierbei ist nach den GoBD, dass dieses Verfahren das

tatsächliche Vorhandensein von XML-Daten gewährleistet, „die nicht durch eine Formatumwandlung (z. B. in TIFF) gelöscht werden dürfen“. Weitere Informationen hierzu siehe Rdn. 125 Beispiel 10 BMF-Schreiben.

Journalfunktion

Das Erfüllen der Journalfunktion (Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in vollständiger und in der zeitlich zutreffenden Reihenfolge) dürfte bei der DV-gestützten Buchführung der Regelfall sein. Die Regel, dass jede Buchung oder Aufzeichnung im Zusammenhang mit einem Beleg stehen muss, gilt für die elektronische Buchführung entsprechend (Rdn. 82 BMF-Schreiben).

Automatische Buchungen bei Dauersachverhalten

Bei Dauersachverhalten kommt es nach den GoBD auf den Ursprungsbeleg an (Rdn. 81 BMF-Schreiben). Bei automatischen Buchungen (z. B. der Verbuchung von Abschreibungen) ist der Anschaffungsbeleg mit der AfA-Bemessungsgrundlage und weiteren Angaben (Nutzungsdauer usw.) aufbewahrungspflichtig. Automatische Buchungsvorgänge müssen in der dazugehörenden Verfahrensdokumentation nachvollziehbar sein.

Internes Kontrollsystem, Verfahrensdokumentation

Zu den zentralen Elementen der GoBD zählt die Einrichtung eines internen Kontrollsystems. Eine GoBD-konforme Verfahrensdokumentation muss in der Regel aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation bestehen (Rz 153 BMF-Schreiben). Darin sind alle Prozesse der Abwicklung der elektronischen Buchführung, angefangen vom Eingang der Belege bis zur Verbuchung und Aufbewahrung, zu dokumentieren. Die Aufzeichnungen müssen sowohl die aktuellen als auch die historischen Verfahrensinhalte für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweisen (Rdn. 34 BMF- Schreiben).

Im Einzelnen gilt u. a. (vgl. Rdn. 151 BMF-Schreiben):

- Für jedes DV-System muss eine eigene Verfahrensdokumentation vorhanden sein.
- Die Verfahrensdokumentation muss den organisatorisch und technisch gewollten Prozess widerspiegeln. Bei elektronischen Dokumenten ist eine Dokumentation „von der Entstehung der Information über die Indizierung, Verarbeitung und Speicherung, dem eindeutigen Wiederfinden und der maschinellen Auswertbarkeit, der Absicherung gegen Verlust und Verfälschung und der Reproduktion“ zu erstellen (Rdn. 152 BMF-Schreiben).

Unveränderbarkeit der Daten

Das Gebot der Unveränderbarkeit von Buchführungsdaten ist gesetzlich verankert (§ 146 Abgabenordnung AO, § 239 Handelsgesetzbuch HGB) und besagt, dass Buchungsdaten nicht in der Form abgeändert werden dürfen, dass die ursprünglichen Aufzeichnungen nicht mehr nachträglich feststellbar sind. Dieses Gebot findet selbstverständlich auch bei der elektronischen Buchführung Anwendung. Wie die gesetzlichen Regelungen aus Sicht der Finanzverwaltung in der Praxis bei der elektronischen Buchführung umzusetzen sind, ist in Rdn. 58ff. sowie Rdn 107 des BMF-Schreibens erläutert. Veränderungen und Löschungen „von und an elektronischen Buchungen oder Aufzeichnungen [….]“ sind danach den gesetzlichen Vorschriften entsprechend zu protokollieren (Rdn. 59 BMF-Schreiben.).

Die Unveränderbarkeit der Daten ist gewährleistet, wenn:

„das zum Einsatz kommende DV-Verfahren“ gewährleistet, dass „alle Informationen (Programme und Datenbestände), die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden [….], nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden können.“

„bereits in den Verarbeitungsprozess eingeführte Informationen [….] nicht ohne Kenntlichmachung durch neue Daten ersetzt werden“ dürfen.

Das BMF-Schreiben nennt in Rdn. 109 Beispiele für unzulässige Vorgänge. U. a. ist es nicht zulässig, Daten über eine Schnittstelle in ein Officeprogramm zu exportieren, dort unprotokolliert zu editieren und anschließend wieder zu reimportieren.

Datensicherheit

Schon aus eigenem Interesse dürfte jeder buchführungspflichtige Unternehmer selbst für eine ausreichende Datensicherung sorgen. Das BMF weist in dem BMF-Schreiben (Rdn. 104) ausdrücklich darauf hin, dass eine Buchführung mit nicht ausreichend geschützten Daten nicht als formell ordnungsgemäß angesehen wird. Können Daten nicht vorgelegt werden, führt dies zu einer Verwerfung der Buchführung. Die Buchführung ist dann formell nicht mehr ordnungsgemäß, auch wenn sämtliche sonstigen Formalitäten eingehalten wurden.

Elektronische Dokumentenaufbewahrung

Der zeitliche und sachliche Umfang der Aufbewahrungspflichten für elektronische Dokumente richtet sich nach den allgemeinen Handels- und steuerrechtlichen Vorschriften. Danach gelten die allgemeinen 6- bzw. 10-jährigen Aufbewahrungspflichten für Handelskorrespondenz bzw. Buchführungsunterlagen entsprechend (vgl. Infoliste „Aufbewahrungspflichten und -fristen). Die von der Finanzverwaltung aufgestellten Grundsätze zur elektronischen Dokumentenaufbewahrung fassen den Umfang der aufbewahrungspflichtigen Dokumente – unter Bezugnahme auf die einschlägige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes – sehr weit. Nach den GoBD sind „neben den außersteuerlichen und steuerlichen Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen“ auch sämtliche weitere Unterlagen zu archivieren, die zum „Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind“ (Rdn. 5 ff. BMF-Schreiben). Die GoBDs enthalten hierbei keine abschließende Aufzählung aller aufzubewahrenden Unterlagen. Von der Aufbewahrungspflicht ausgenommen sind Entwürfe von Handels- und Geschäftsbriefen, wenn diese nicht tatsächlich abgesandt wurden.

Praxishinweis: Die in Rdn. 5 enthaltene allgemeine Formulierung ist besonders in jenen Fällen problematisch, in denen sich erst im Nachhinein herausstellt, welche Unterlagen von Bedeutung gewesen wären.

Eine der Kerngrundsätze aus den GoBDs zur elektronischen Aufbewahrung ist, eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in dem Format aufzubewahren, in dem sie empfangen wurden (z. B. Rechnungen oder Kontoauszüge im PDF- oder Bildformat). Ein Ausdruck der Dokumente zur Papierverwahrung in einem Ablageordner verstößt demnach grundsätzlich gegen die GoBD. Die Finanzverwaltung lässt allerdings Umformatierungen und Dateiumwandlungen unter bestimmten Voraussetzungen zu.

Nutzung von Cloud Systemen

Die Neufassung der GoBD vom November 2019 setzt die Nutzung von Cloud Systemen (als SaaS, Software as a Service) einer ordnungsgemäßen Datenspeicherung - wie der Datenspeicherung „vor Ort“ (On Premise) - gleich. Gemäß Tz 1.11des BMF-Schreibens kommt es künftig nicht darauf an, „ob die betreffenden DV-Systeme vom Steuerpflichtigen als eigene Hardware bzw. Software erworben und genutzt oder in einer Cloud bzw. als eine Kombination dieser Systeme betrieben werden“. Sofern sich die Datencloud außerhalb Deutschlands befindet, gilt das Erfordernis einer Antragstellung (§ 146 Abs. 2a Abgabenordnung-AO) wie bei der Führung elektronischer Bücher oder Aufzeichnungen analog.

Einscannen von Papierdokumenten

Die GoBDs enthalten einen gesonderten Abschnitt bezüglich der bildlichen Erfassung von in Papierform erhaltenen Buchführungsunterlagen (Rdn.136 ff. BMF-Schreiben). Zum Einscannen und einer anschließenden elektronischen Archivierung hat der Buchführungspflichtige eine „Organisationsanweisung“ zu erstellen. Darin muss festgehalten werden, wer scannen darf, zu welchem Zeitpunkt zu scannen ist (z. B. bei Posteingang, während oder nach der Buchung/Bearbeitung), welches Schriftgut gescannt wird, wie die Kontrolle der inhaltlichen Übereinstimmung, Lesbarkeit und Vollständigkeit sowie die Fehlerprotokollierung erfolgt. Farbige Scandokumente sind grundsätzlich nicht erforderlich, es sei denn der Farbe kommt Beweisfunktion zu (etwa wenn Minusbeträge in roter Schrift gekennzeichnet sind, Rz 137 BMF-Schreiben).

Des Weiteren stellt das BMF die Digitalisierung von Belegen durch fotografische Verfahren mithilfe von mobilen Endgeräten dem stationären Scanverfahren gleich. Gemäß Rz 130 des BMF-Schreibens kann „eine bildliche Erfassung“ mit den verschiedensten Arten von Geräten (z. B. Smartphones, Multifunktionsgeräten oder Scan-Straßen) erfolgen“.

Praxishinweis: Der Festlegung des Zeitpunkts für den jeweiligen Scanvorgang in der Organisationsanweisung kommt konkrete Bedeutung zu. Dies deshalb, weil nach dem Einscannen des Papierdokuments eine weitere Bearbeitung nur in elektronischer Form zulässig ist.

Vernichtung der gescannten Papierdokumente

Nach den GoBD darf das jeweilige Papierdokument nach dem Einscannen vernichtet werden (Rdn. 140 BMF-Schreiben). Handelsrechtliche Aufbewahrungsvorschriften und weitere steuerliche und außersteuerliche Aufbewahrungsvorschriften (z. B. nach dem Sozialgesetzbuch) bleiben davon unberührt. Dokumente, deren Beweiskraft bei der elektronischen Archivierung nicht erhalten bleibt, müssen zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden.

Datenauslagerungen und Umstellung auf anderes DV-System

Die GoBD regeln auch Fälle der Datenauslagerung oder eines Systemwechsels. Letzteres ist u. a. der Fall bei Softwarewechsel oder einem Update des Finanzbuchhaltungssystems. In Rdn. 142 des BMF-Schreibens nennt die Finanzverwaltung jene Voraussetzung dafür, dass der Buchführungspflichtige die ursprüngliche Hard- und Software nicht über die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorhalten muss. Dies ist nur dann der Fall,

- wenn die aufbewahrungspflichtigen Dokumente „quantitativ und qualitativ gleichwertig in ein neues System, in eine neue Datenbank, in ein Archivsystem oder in ein anderes System überführt“ werden können.
- wenn das neue System für die Finanzverwaltung dieselben Datenauswertungsmöglichkeiten gewährleistet.

Konvertierung von digitalen Daten

Werden Datensätze in ein unternehmensspezifisches Format konvertiert, müssen die ursprünglichen Datensätze neben den konvertierten Datensätzen nicht vorgehalten werden. Dies gilt, wenn die in Rz 135 des BMF-Schreibens genannten Voraussetzungen vorliegen. Unter anderem dürfen keine „bildlichen oder inhaltlichen Veränderungen vorgenommen“ werden und bei der Konvertierung dürfen keine „sonstigen aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren“ gehen.

Mitwirkungspflichten

Schließlich fasst das BMF in Rdn. 171) die gesetzlichen Mitwirkungspflichten eines jeden Steuerpflichtigen hinsichtlich des Datenzugriffs der Finanzverwaltung in Betriebsprüfungen zusammen. Die Finanzverwaltung unterscheidet hier zwischen (vgl. Rdn. 174 ff):

- dem unmittelbaren Datenzugriff (Nur-Lesezugriff in das DV-System des Steuerpflichtigen)
- dem mittelbaren Datenzugriff (zusätzliche Unterstützung durch mit dem DV-System vertraute Personen)
- der Datenträgerüberlassung (Zurverfügungstellen der Daten in maschinell auswertbarer Form).

Zeitliche Anwendung

Das neue BMF-Schreiben vom 28.11.2019 tritt mit Wirkung vom 1. Januar 2020 an die Stelle des BMF-Schreibens vom 14. November 2014 (- IV A 4 - S 0316/13/10003 -, BStBl I S. 1450.) Die übrigen Grundsätze dieses Schreibens sind auf Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 beginnen.

Stand: 1. Januar 2024

Trotz sorgfältiger Datenzusammenstellung können wir keine Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der dargestellten Informationen übernehmen. Bei weiteren Fragen stehen wir Ihnen im Rahmen unserer Berufsberechtigung jederzeit gerne für eine persönliche Beratung zur Verfügung.