Auswirkungen der neuen GoBD auf Betriebsprüfungen

Foto: Idprod - Fotolia.com

Aufgrund des technischen Fortschrittes stellt der Einsatz moderner Informationstechnik in großen, mittelständischen, aber vor allem auch kleineren Unternehmen einen festen Bestandteil in den betrieblichen Arbeitsabläufen dar. In den meisten Unternehmen werden heutzutage Kassen-, Warenwirtschafts-, Zahlungsverkehrs- sowie Archivierungssysteme mithilfe spezieller Programme geführt und die betrieblichen Prozesse zunehmend digitalisiert. Anhand der Pflicht zur elektronischen Einreichung von Steuervoranmeldungen, Steuererklärungen und Bilanzen wird deutlich, dass auch in den Finanzbehörden die Nutzung elektronischer Datenverarbeitungssysteme längst zum Alltag gehört.

Mit Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 14. November 2014 zum Thema „Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff", kurz GoBD genannt, sollen die Anforderungen der Finanzverwaltung an die im Unternehmen verwendeten elektronischen Systeme zur Führung und Aufzeichnung von Daten und Dokumenten nunmehr konkretisiert werden.

Nach fast zwanzig Jahren haben die GoBD die bis dahin geltenden „Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme" (GoBS) sowie die „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen" (GDPdU) mit Wirkung zum 1. Januar 2015 abgelöst. Die Regelungen im BMF-Schreiben vom 14. November 2014 gelten, ungeachtet der Unternehmensgröße, nunmehr für alle Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen. In der Praxis sind damit auch steuerlich Aufzeichnungspflichtige, welche ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, von den Neuregelungen betroffen. Da das Zugriffsrecht der Finanzverwaltung durch die Anforderungen der GoBD nunmehr auf die im Unternehmen verwendeten Vor- und Nebensysteme erweitert wurde, ist zur Einhaltung der Ordnungsmäßigkeitsnormen ein enormer Handlungsbedarf beim Steuerpflichtigen, aber auch in der Steuerberatungskanzlei notwendig.

Im ersten Teil der Thesis wurden die einzelnen Neuregelungen der Verwaltungsanweisung untersucht, eine Gegenüberstellung zur bisherigen Rechtslage vorgenommen und die zahlreichen Konkretisierungen sowie Verschärfungen für den Steuerpflichtigen und die Steuerberatungskanzlei aufgezeigt. Auf Grundlage der theoretischen Untersuchungsergebnisse erfolgte im zweiten Teil die Erarbeitung einer Handlungsempfehlung für die Steuerberatungskanzlei Dr. Schmidt und Partner. Da im Rahmen des Abstracts aus datenschutzrechtlichen Gründen eine Vorstellung der Handlungsempfehlungen nicht erfolgen kann, beschränken sich die nachfolgenden Ausführungen auf die Inhalte des ersten Teils der Thesis.

Die wichtigsten Neuregelungen im Überblick

Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Wie durch die gesetzlichen Regeln zur analogen Buchführung bereits bekannt, muss auch die elektronische Buchführung so beschaffen sein, dass diese einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die erfassten Geschäftsvorfälle sowie die Lage des Unternehmens ermöglicht. Die Anforderungen der GoBD sehen dabei die Sicherstellung der sogenannten progressiven und retrograden Prüfungsmöglichkeiten vor. Das heißt, dass eine Prüfung der Geschäftsvorfälle, ausgehend vom Beleg bis hin zur Steuererklärung bzw. im Umkehrschluss von der Steuererklärung zum Beleg, während des gesamten Zeitraums der Aufbewahrungsdauer gewährleistet sein muss. Um diese Prüfungspfade aufrechterhalten zu können, ist auf die ordnungsgemäße Aufbewahrung der Daten und Dokumente während der gesamten Dauer der Aufbewahrungsfrist zu achten. Die Art der Aufbewahrung richtet sich dabei grundsätzlich nach dem Ursprungsformat des Belegs. Empfängt der Steuerpflichtige beispielsweise eine Kostenrechnung per E-Mail, so ist nach den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 14. November 2014 die elektronische Aufbewahrung der Datei maßgebend. Ein alleiniger Papierausdruck und die anschließende Löschung der Datei würde folglich die Nachprüfbarkeit des Geschäftsvorfalls einschränken und einen Verstoß gegen die Anforderungen der GoBD an die Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen darstellen.

Da die Anforderungen der GoBD an die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht nur für die elektronischen Bücher und sonstigen Aufzeichnungen gelten, sondern auch auf die im Unternehmen zum Einsatz kommenden Datenverarbeitungssysteme anzuwenden sind, muss eine übersichtliche, vollständige und schlüssige Verfahrensdokumentation in jedem Unternehmen vorhanden sein. Erstmals erfolgen durch die GoBD detaillierte Vorgaben zum Inhalt, Aufbau, Ablauf sowie zu den Ergebnissen des Datenverarbeitungssystems. Da der Begriff der Verfahrensdokumentation im aktuellen BMF-Schreiben an zahlreichen Stellen erwähnt wird, ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung bei Betriebsprüfungen diese künftig stärker ins Visier nehmen wird.

Literaturverzeichnis:

BMF, Schreiben vom 14.11.2014, IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl. 2014 I, S. 1450.

Zeitgerechtigkeit, Ordnung und Unveränderbarkeit

Da zwischen Entstehung und buchmäßiger Erfassung eines Geschäftsvorfalls gemäß § 146 Absatz 1 Abgabenordnung und § 239 Absatz 2 Handelsgesetzbuch lediglich ein geringes Zeitfenster bestehen soll, wird durch das BMF-Schreiben vom 14. November 2014 nunmehr eine konkrete zeitliche Orientierung vorgegeben. Gemäß den Anforderungen der GoBD sind unbare Geschäftsvorfälle innerhalb von zehn Tagen und Kasseneinnahmen und -ausgaben täglich zu verzeichnen. Werden Waren- oder Kostenrechnungen nicht innerhalb von acht Tagen oder einer für den Betrieb gewöhnlichen Durchlaufzeit beglichen, so sind diese zukünftig kontokorrentmäßig zu erfassen. Der Begriff „Erfassung" bedeutet im Rahmen der GoBD jedoch nicht zwingend die IT-mäßige Verbuchung der Geschäftsfälle; unter bestimmten Voraussetzungen wäre es den Anforderungen entsprechend, wenn die Erfassung durch Identifikation, Sicherung und Ordnung sämtlicher betrieblicher Belege erfolgen würde. Dies ist jedoch nur dann möglich, wenn keine digitale Vorerfassung von Daten stattfindet und die Unveränderbarkeit, Vollständigkeit, Zeitgerechtigkeit sowie Ordnung der Belege, beispielsweise durch geordnete Ablage mit laufender Nummerierung in einem Aktenordner, sichergestellt werden kann.

Da die Erfassung von Geschäftsvorfällen im Rahmen der Buchhaltung in der Regel nicht laufend, sondern periodenweise erfolgt, kann die Unveränderbarkeit laut Meinung der Finanzverwaltung nur durch zeitnahe Festschreibung der Daten gewährleistet werden. Ein Offenhalten von Buchungsverläufen, um eventuelle Fehler im Rahmen des Jahresabschlusses zu korrigieren, ist nicht mehr möglich, da die GoBD nunmehr eine Festschreibung bis zum Ablauf des Folgemonats fordern. Das heißt, dass die ursprüngliche Bearbeitungszeit der monatlichen Buchhaltung bis zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen in der Praxis um zehn Tage verkürzt wird. Werden Geschäftsvorfälle, beispielsweise bei Einnahmen-Überschuss-Rechnern, quartalsweise oder jährlich verbucht, ohne dass eine Unveränderbarkeit der Daten gewährleistet werden kann, führt dies zu einer formell nicht ordnungsgemäßen Buchführung. Ob ein derartiger Verstoß gegen die Anforderungen der GoBD bereits zur Verwerfung der Buchführung durch die Finanzbehörde führt, bleibt abzuwarten.

Foto: Alfonso de Tomás - Fotolia.com

Besondere Vorsicht ist weiterhin bei der Verwendung von Textverarbeitungs- oder Tabellenkalkulationsprogrammen, wie beispielsweise Microsoft Word oder Excel, geboten. Da diese Programme keine Änderungshistorie ermöglichen, bedarf es zusätzlicher Maßnahmen zur Sicherung der Daten und Dokumente, welche eventuell durch die Verwendung eines Dokumenten-Management-Systems oder durch Umwandlung in ein sichereres Format erzielt werden könnten. Erfolgen keine zusätzlichen Sicherungsmaßnahmen, kann aufgrund formeller, aber auch materieller Mängel der Verlust des Betriebsausgabenabzuges, aber auch die Verwerfung der Buchführung mit der Folge der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch die Finanzbehörde gemäß § 162 Abgabenordnung drohen.

Zur Einhaltung der vorgenannten Ordnungsvorschriften sollten mithilfe eines Internen Kontrollsystems (IKS) verschiedene Kontrollen, wie beispielsweise Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen, Erfassungskontrollen und Abstimmkontrollen, im Unternehmen eingerichtet werden. Da die Anforderungen der GoBD an das IKS im aktuellen BMF-Schreiben nur sehr kurz charakterisiert werden, bleibt abzuwarten, welche Erwartungen die Finanzverwaltung tatsächlich an das System stellen wird. Auf die Einrichtung vorgenannter Kontrollen sollte aber bereits aus betriebswirtschaftlichem Interesse des Unternehmers nicht verzichtet werden.

Fazit

Trotz der Vielzahl und umfangreichen Beschreibung der Anforderungen der GoBD werden im aktuellen BMF-Schreiben nur wenig konkrete Erläuterungen zur praxisnahen Gestaltung getroffen. Die Umsetzung der einzelnen Regelungen wird abhängig von der jeweiligen Unternehmensgröße und -branche differieren und im Einzelfall sowohl im Unternehmen als auch in der Steuerberatungskanzlei zu erheblichen Schwierigkeiten führen. Aufgrund der restriktiven Formulierung einzelner Passagen der Verwaltungsanweisung bleibt abzuwarten, inwieweit die Ermessensausübung der Betriebsprüfer im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung überhaupt noch möglich ist. Eine rechtskräftige Beurteilung ungeklärter Fragen wird erst durch Verfahren an einzelnen Finanzgerichten und am Bundesfinanzhof in einigen Jahren möglich sein. Um derartige Verfahren zu vermeiden und schwerwiegenden Folgen bereits frühzeitig entgegenzuwirken, sollten der Steuerpflichtige sowie der steuerliche Vertreter die Anforderungen der GoBD bereits zeitnah umsetzen.

Statement Praxispartner

Im Rahmen der Diplomarbeit ist es der Autorin Frau Lisa Herrmann gelungen, ein sehr aktuelles Thema zu analysieren und durch die Darlegung wissenschaftlicher Grundlagen eine gut in der Praxis verwertbare Handlungsempfehlung, welche sowohl Empfehlungen für die Kanzlei selbst als auch für die Beratung der Mandanten umfasst, zu erarbeiten. Trotz der Komplexität des Themas erfolgte eine angemessene Würdigung der bislang von der Finanzverwaltung und den steuerberatenden Berufen kontrovers diskutierten Problemfelder. Über die Darstellung der steuerlichen Rechtsfolgen hinausgehend, wurde durch die Autorin zudem die Beleuchtung der Auswirkungen der neuen Rechtslage im betriebswirtschaftlichen Kontext vorgenommen. Da uns als Fachberatern für Apotheken und Ärzte eine kompetente und umfassende Beratung unserer Mandaten, gerade im Hinblick auf branchenspezifische Besonderheiten, am Herzen liegt, stellen auch diese Ergebnisse wertvolle Ansatzpunkte für unsere Beratungsleistungen dar.

Dr. Schmidt und Partner, Steuerberater, Rechtsanwälte

Autoren

Verfasserin
Diplom-Betriebswirtin (BA) Lisa Herrmann
Absolventin des Studienganges
Steuern, Prüfungswesen, Consulting
Studienrichtung Steuerberatung

Praxispartner:
Dr. Schmidt und Partner
Steuerberater, Rechtsanwälte
Niederlassung Dresden

Matrikel 2012 (Abschlussjahrgang 2015)

Co-Autoren
Betreuerin Praxispartner
Martina Heppt, Rechtsanwältin, Steuerberaterin
bei Dr. Schmidt und Partner

Betreuer Studienakademie:
Dipl.-Finanzwirt Torsten Gahler,
nebenberuflicher Dozent

Kontakt zum Studiengang
Tel.: 0351 44722-630
E-Mail: spc@vba-dresden.de