

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Per E-Mail: IVA4@bmf.bund.de

Bundesministerium der Finanzen
Herrn Ministerialdirigent
Dr. Hans-Ulrich Misera
Unterabteilungsleiter IV A
10116 Berlin

Kürzel
NP/VJ - S 09/13

Telefon
+49 30 27876-410

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
johrden@dstv.de

Datum
02.09.2013

2. Entwurf eines BMF-Schreibens „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“

Sehr geehrter Herr Dr. Misera,
sehr geehrte Damen und Herren,

für die Einladung zum Fachgespräch am 12./13. September 2013 zum 2. Entwurf eines BMF-Schreibens bezüglich der „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ danken wir Ihnen. Gerne möchten wir zudem – in Vorbereitung auf die gemeinsame Diskussion – die Möglichkeit wahrnehmen, Ihnen unsere Anmerkungen zum überarbeiteten Entwurf bereits vorab zu übersenden.

Vorbemerkung

Über Ihre Entscheidung, den Entwurf des vorbezeichneten BMF-Schreibens gemeinsam mit Wirtschaft und Verwaltung zu erörtern, freuen wir uns. Bereits im Rahmen unserer Stellungnahme zum 1. Entwurf hatten wir auf die Bedeutung der Erarbeitung einer gemeinsamen Lösung von Fachleuten der Praxis sowie der Finanzverwaltung hingewiesen, um eine möglichst breite Akzeptanz und praxisgerechte Ausgestaltung der Neuregelungen erreichen zu können. Dieser Vorschlag wurde mit der Einladung zum Gespräch am 12./13. September 2013 in Ihrem Hause nunmehr ein Stück weit aufgegriffen und wird seitens des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. (DStV) begrüßt.

Aufgrund der enormen praxisrelevanten Bedeutung der GoBD würde sich nach unserer Auffassung mehr noch die Einrichtung einer Arbeitsgruppe – zusammengesetzt aus Vertretern der Finanzverwaltung sowie den betroffenen Verbänden – anbieten. Gerade da die derzeit formulierten Grundsätze mitunter nur schwer umzusetzen sind, eine personelle und finanzielle Mehrbelastung für die Unternehmen darstellen und die Gefahr einer nicht ordnungsmäßigen Buchführung jederzeit durch die enorme Anforderungsdichte für die Steuerpflichtigen mitschwingt, sollte auch die über das Fachgespräch hinausgehende weitere Überarbeitung des BMF-Schreibens unbedingt im Dialog erfolgen.

Erwartungen

Das mit Datum vom 9. April 2013 den Verbänden zur Stellungnahme vorgelegte Entwurfsschreiben zu den GoBD erreichte die Verbände und Praxis überraschend und muss(te) sich heftiger Kritik erwehren. Die Gründe hierfür sind im Wesentlichen auf die mit dem Papier einhergehenden Verschärfungen – vorrangig für kleine und mittelständische Unternehmen – zurückzuführen. Lediglich beispielhaft seien hier die 10-Tages-Frist zur grundbuchmäßigen Erfassung von Geschäftsvorfällen (Rz. 3.2.3), die Regelungen zur Aufbewahrung von Anschaffungsbelegen bei sog. Dauersachverhalten (Rz. 4.4) bzw. die Ausführungen zur Lesbarmachung von elektronischen Unterlagen (Rz. 10.2) genannt.

Die für die Unternehmen hieraus resultierenden zusätzlichen Belastungen widersprechen ganz entschieden dem seitens der Bundesregierung eingeschlagenen Weg zum Bürokratieabbau. Während die Bundesregierung einerseits in enger Zusammenarbeit mit dem Nationalen Normenkontrollrat bestrebt ist, die Kosten für Unternehmen und Verwaltung zu begrenzen und entsprechende Maßnahmen zum Abbau von Kostenbelastungen voranzubringen, weisen die im BMF-Schreiben zu den GoBD enthaltenen Dokumentations- und Aufbewahrungspflichten genau in die gegenteilige Richtung. Diese Entwicklung ist für uns nicht nachvollziehbar.

Insbesondere mit Blick auf Bürger und Unternehmen, die sich den digitalen Herausforderungen, die u. a. ELSTER, ELSTAM oder auch das Projekt E-Bilanz mit sich bringen, erfolgreich stellen, und hierfür zeit- und kostenintensive Anpassungen von Arbeitsabläufen und -prozessen hinnehmen, sollten Neuregelungen bzw. Änderungen von Gesetzen und Verwaltungsanweisungen etc. keine zusätzlichen Verschärfungen enthalten. Zudem sind ebendiese Anstrengungen zur erfolgreichen Etablierung auch seitens der Finanzverwaltung zu erwarten, weshalb beispielsweise die Forderung, dass Steuerpflichtige auf Verlangen der Finanzbehörden auf eigene Kosten Unterlagen ausdrucken und beibringen müssen, unserer Auffassung nach nicht haltbar ist.

Stattdessen sollten weiterhin Maßnahmen zur Entlastung forciert werden. Die verstärkte Einbindung des Nationalen Normenkontrollrats im Vorfeld von Gesetzesänderungen ist daher zu begrüßen, ein zusätzliches nachträgliches Gesetzescontrolling zudem wünschenswert.

Auch das überarbeitete Entwurfsschreiben zu den GoBD lässt diesen Gedanken der Entlastung und Kostenreduzierung weiterhin vermissen. Der nunmehr vorliegende zweite Entwurf zeichnet sich im Wesentlichen durch redaktionelle Änderungen aus.

Überdies beinhaltet das BMF-Schreiben in weiten Teilen nicht nur allgemeine Grundsätze, sondern sehr detaillierte Ausführungen. In Verbindung mit dem Fokus des Schreibens auf den Datenzugriff aus Sicht der Betriebsprüfungsstellen vermitteln zahlreiche Textpassagen (bspw. Rz. 19) den Eindruck, dass bereits geringfügige Fehler zur Versagung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung führen können. Hier sollte auch künftig der Ansatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt bleiben und ein Versagen erst bei schweren Verstößen folgen.

Dennoch positiv hervorheben möchten wir die Überarbeitungen in folgenden Bereichen:

Punkt 3.2.2 – Richtigkeit – Rz. 44

Im Gegensatz zur Vorversion wurde die Formulierung „erfundene Geschäftsvorfälle dürfen nicht erfasst, tatsächliche Geschäftsvorfälle dürfen nicht mit falschen Werten aufgezeichnet ... werden“ gestrichen. Anderenfalls wäre der gesamte Berufsstand kriminalisiert und der steuerunehrliche Bürger als Regelfall deklariert worden. Die Streichung dieser Formulierung ist daher nur folgerichtig.

Auch der nunmehr stattdessen aufgenommenen Aussage – „Die Erfassung oder Verarbeitung von tatsächlichen Geschäftsvorfällen darf nicht unterdrückt werden“ – bedarf es unserer Auffassung nach nicht. Vielmehr wird der Grundsatz der „Richtigkeit“ bereits umfassend durch die Positivformulierung in Rz. 43 dargelegt. Wir schlagen daher vor, auf die ergänzenden Ausführungen unter Rz. 44 gänzlich zu verzichten.

Punkt 4 – Belegwesen (Belegfunktion) – Rz. 65

Positiv hervorheben möchten wir die Anpassungen der Ausführungen zu den Anforderungen an die Kontierung von Belegen. Insbesondere fand im Rahmen der Überarbeitung dieses Abschnitts der Gedanke Berücksichtigung, dass die Prüfbarkeit der Geschäftsvorfälle mitunter auch mittels alternativer Arbeitsprozesse sichergestellt werden kann und die fehlende Kontierung nicht zwingend eine negative Beurteilung hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der

Buchführung nach sich zieht. Die Änderungen der Formulierung zu den elektronischen Belegen führen ebenfalls zu einer praktischeren Ausgestaltung und sind zu begrüßen.

Wir möchten jedoch anmerken, dass der Zusatz „Diese Prüfung erfolgt im jeweiligen Einzelfall“ unseres Erachtens nicht notwendig erscheint. Zum einen gilt dieser Zusatz regelmäßig und muss daher nicht noch einmal explizit aufgegriffen werden. Zum anderen bekräftigt der ausdrückliche Hinweis noch einmal das nachträgliche Ermessen der Finanzbehörden und bringt somit mehr Unsicherheit als Sicherheit bei den Steuerpflichtigen.

Weiterhin dringender Änderungsbedarf besteht nach Auffassung des DStV hinsichtlich der nachfolgenden Ausführungen:

Punkt 1 – Anwendungsbereich und Begrifflichkeiten – Rz. 2-8

Im Rahmen der Überarbeitung des Entwurfsschreibens wurde der Klammerzusatz „steuerrelevante Daten“ unter Rz. 2 entfernt und damit zugleich der Versuch einer Definition derselben Begrifflichkeit aufgegeben. Dieser Schritt ist grundsätzlich zu begrüßen. Dennoch bestehen an dieser Stelle weitere Unsicherheiten. Wir schlagen daher vor, zu eben dieser Thematik eine eigene Randziffer in das BMF-Schreiben aufzunehmen, aus der hervorgeht, dass lediglich steuerrelevante Daten archivierungspflichtig sind und alle weiteren Daten, die der Steuerpflichtige freiwillig bzw. für nicht steuerliche Belange in seinen Systemen führt, nicht zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen des § 147 AO gehören. Wir verweisen in diesem Zusammenhang auf das Urteil des FG Hessen vom 24.4.1472013 (4 K 422/12).

Punkt 3.2.3 – Zeitgerechtigkeit – Rz. 48

Bereits in unserer Stellungnahme zum ersten GoBD-Entwurf hatten wir die strenge zeitliche Vorgabe von längstens 10 Tagen zur grundbuchmäßigen Erfassung eines Geschäftsvorfalles aufgegriffen, da diese weder die unterschiedlichen Unternehmensverhältnisse noch den mit der Aufzeichnungspflicht verfolgten Zweck berücksichtigt.

Entsprechend stellte im Jahre 1988 auch der BFH (Az. III R 62/67) fest, dass „die Frage, ob Aufzeichnungen zeitgerecht i.S. des § 146 Abs.1 AO 1977 sind, nicht für alle Fälle gleich beantwortet [werden kann]“. Vielmehr müssen und werden Unternehmen ihre Geschäftsvorfälle zumeist in Abhängigkeit ihres Beleganfalls verarbeiten. Insbesondere da bei der Mehrheit der Steuerpflichtigen nicht die Gefahr von Manipulation oder Verlust der Unterlagen besteht, ist eine starre zeitliche Grenze – wie sie im BMF-Schreiben festgelegt wird – nicht nötig. Die an dieser Stelle im zweiten Entwurf vorgenommenen redaktionellen Ergänzungen bringen ebenfalls keine Verbesserung.

Die Anmerkung, dass „Geschäftsvorfälle ... für längere Zeit in der Schwebe gehalten werden“ geht, wie bereits die ursprüngliche Formulierung unter Rz. 44, vom steuerunehrlichen Bürger als Regelfall aus. Diese Auslegung ist nicht sachgerecht. Vielmehr lässt sie die bereits angeführten unterschiedlichen Unternehmensverhältnisse unberücksichtigt.

Selbstverständlich sind die Unternehmen – bereits zur Sicherstellung eines reibungslosen Ablaufs ihres Geschäftsbetriebs – angehalten, die Erfassung ihrer Geschäftsvorfälle möglichst zeitnah vorzunehmen. Dennoch sollte es nicht zu Beanstandungen führen, wenn zwischen dem Eintreten des Geschäftsvorfalles und der buchmäßigen Erfassung ein längerer als der zurzeit vorgegebene 10-Tages-Zeitraum liegt, insbesondere sofern sichergestellt werden kann, dass die Erfassung dennoch vollständig, nachvollziehbar und richtig erfolgt. Wir regen daher nochmals an, diesen Abschnitt zu ändern und eine praxisgerechte Lösung auszuarbeiten.

Punkt 4 – Belegwesen (Belegfunktion) – Rz. 63/65

In Rz. 63 werden in der Aufzählung der Belegarten auch „betriebliche Kontoauszüge“ angeführt, die in elektronischer Form vorliegen können. Rz. 65 regelt überdies, dass ein elektronischer Beleg zur Erfüllung der Belegfunktionen mit einem Datensatz mit Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium etc. verknüpft werden kann. Dessen ungeachtet vertritt das Bayerische Landesamt für Steuern durch Verfügung vom 28.7.2010 (S 0317.1.1-3/1 St42) jedoch die Auffassung, dass „die Übermittlung und Speicherung lediglich einer Datei im pdf-Format ... [den GoBS] nicht [genügt], da bei diesem Dateiformat eine leichte und nicht mehr nachvollziehbare Änderung möglich wäre“. Die damit einhergehenden Unsicherheiten sollten dringend beseitigt werden. Wir gehen daher davon aus, dass spätestens mit Einführung der GoBD die vorbezeichnete Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern keine Anwendung mehr findet.

Punkt 4.2 – Zuordnung zwischen Beleg und Grundaufzeichnung oder Buchung – Rz. 74

Zwar wurde die noch im ersten Entwurfsschreiben enthaltene Formulierung entschärft, indem in Rz. 74 das Wörtchen „ist“ durch „kann“ ausgetauscht wurde, die Problematik der unkonkreten Formulierung „bei umfangreichem Beleganfall“ wurde jedoch nicht gelöst. Hier besteht weiterhin breiter Interpretationsspielraum, der zu Unsicherheiten bei den Steuerpflichtigen führt und spätere Unstimmigkeiten im Rahmen von Betriebsprüfungen nach sich ziehen kann. Dies gilt es durch eine entsprechende Konkretisierung der Begrifflichkeit zu vermeiden.

Punkt 4.3 – Erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchungsbelege – Rz. 77

Bereits in unserer Stellungnahme vom 2.5.2013 hatten wir darauf aufmerksam gemacht, dass die zwingende Zuordnung einer eindeutigen Belegnummer zu jedem Geschäftsvorfall unseres

Erachtens gerade für kleine Unternehmen entbehrlich ist. Hintergrund hierfür ist, dass in diesen Fällen regelmäßig bereits bei geordneter Ablage und durch Angabe von Beleg- oder Buchungsdatum sowie Kontoauszugsnummer und Name innerhalb angemessener Zeit eine exakte Zuordnung gewährleistet werden kann.

Wir hatten zudem darauf hingewiesen, dass anhand der derzeitigen Ausführungen nicht deutlich wird, an welcher Stelle des Prozesses (Papierbeleg – elektronische Erfassung – Buchung) tatsächlich welche Angaben erforderlich sind. Unserer Empfehlung, eine eindeutigere Darstellung der geforderten Angaben – ggf. unter Ergänzung beispielhafter Unterlegungen – zu erreichen, wurde bislang nicht gefolgt. Damit bleibt auch nach Überarbeitung des BMF-Schreibens unklar, wie der praktische Ablauf einiger Geschäftsvorfälle sowie die Buchungsbelege, Grundaufzeichnungen und Journale schließlich zukünftig aussehen sollen.

Insbesondere das Fordern einer zwingenden Angabe eines Buchungstextes ist überzogen und unpraktikabel. Regelmäßig ist die Wiedergabe beispielsweise eines Rechnungsinhalts mit verschiedenen Einzelpositionen überhaupt nicht möglich und kann auch nicht sinnvoll abgekürzt werden. Im Rahmen einer kontokorrentmäßigen Erfassung einer Rechnung ergeben sich Kunden- bzw. Lieferantennamen sowie Belegnummer jedoch bereits aus der Gegenbuchung, sodass hieraus ohne Weiteres eine Zuordnung zum Buchungsbeleg erfolgen kann.

Auch sind die in diesem Zusammenhang im BMF-Schreiben angeführten BFH-Urteile (Urteil IV 472/60 vom 12.5.1966 und Urteil I R 73/66 vom 1.10.1969) nicht wirklich einschlägig. Zum einen äußert sich der BFH im Urteil aus dem Jahre 1969 vor allem zur ordnungsmäßigen Kassenführung. Zum anderen fordert er in dem aus dem Jahre 1966 vorliegenden Urteil ausdrücklich, „keine überspitzten Anforderungen“ an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu stellen. Im Gegenteil sei – so der BFH wörtlich – „die Buchführung ... schon dann ordnungsgemäß, wenn sie durchschnittlichen Anforderungen an die Redlichkeit und Sorgfalt ... genügt“. Der Maßstab eines übermäßig gewissenhaften Kaufmanns ist nach Auffassung des BFH gerade nicht zugrunde zu legen (vgl. ebd.).

Punkt 4.4 – Besonderheiten – Rz. 81

Völlig auf Unverständnis stößt die Neuerung zur Aufbewahrung von Anschaffungsbelegen bei sog. Dauersachverhalten. Während im ersten Entwurfsschreiben vor allem die Formulierung zum „Ende der Nutzungsdauer“ zu Unklarheiten führte, da nicht deutlich herausgearbeitet wurde, ob es sich um die steuerliche oder tatsächliche Nutzungsdauer handelt, konnte diese Begrifflichkeit im zweiten Entwurf geklärt werden. Beginn, Dauer und Ende der Aufbewahrung sind jedoch weiterhin fraglich.

Der DStV weist bereits in seiner Stellungnahme vom 2.5.2013 auf die gegenwärtigen Anstrengungen des Gesetzgebers zur Umsetzung zentraler Entlastungsmaßnahmen für Bürger und Wirtschaft hin. Die gesetzliche Festschreibung einer Verkürzung der Aufbewahrungsfristen stellt eine wichtige Maßnahme zum Bürokratieabbau dar, da hierdurch der Archivierungsaufwand der Unternehmen deutlich reduziert werden kann. Vor diesem Hintergrund lief bereits die ursprüngliche Regelung zur Aufbewahrungspflicht der Anschaffungsbelege „bis zum Ende der Nutzungsdauer“ dieser seitens der Regierung angestrebten Entwicklung entgegen.

Die im Zuge der Überarbeitung eingefügte Neufassung „Die Aufbewahrungsfrist ... beginnt erst mit Ablauf der steuerlichen Nutzungsdauer“ widerspricht nunmehr jedoch gänzlich den gewollten Entlastungen und geht in erheblichem Maße über die bisherigen Regelungen zur Aufbewahrung hinaus. Wir regen daher weiterhin dringend an, diese Ausführungen zu streichen und sich auch künftig an den gesetzlichen Vorschriften zu orientieren.

Punkt 10.2 – Lesbarmachung von elektronischen Unterlagen – Rz. 155

Bereits in unserer Stellungnahme vom 2.5.2013 haben wir angemerkt, dass es für uns nicht nachvollziehbar ist, dass Steuerpflichtige den Finanzbehörden gemäß vorliegendem Entwurfsschreiben auf Verlangen Unterlagen auf eigene Kosten ganz oder teilweise ausgedruckt zur Verfügung zu stellen haben. Dies gilt einmal mehr, da originär digitale Belege bereits aus Gründen der Rechtssicherheit im Originalformat aufzubewahren sind.

Seit mehreren Jahren forciert die Finanzverwaltung mit ELSTER, ELStAM sowie der E-Bilanz die Verpflichtung von Steuerberatern und Unternehmen zur elektronischen Übermittlung steuerlich relevanter Daten. Diese Pflichten sind regelmäßig mit Fristsetzungen verbunden, bei deren Nichteinhaltung die Finanzverwaltung entsprechende Verspätungszuschläge verhängt. Die Wirtschaft ist daher bestrebt, die an sie gerichteten Anforderungen durch Anpassung von Arbeitsabläufen und -prozessen umzusetzen. Die Aufbewahrung von Unterlagen und Belegen in sog. Dokumenten-Management-Systemen sind u. a. Ergebnis dieser zunehmenden Digitalisierung.

Unter dem Leitspruch „Elektronik statt Papier“ soll die Steuererhebung für Steuerpflichtige und Verwaltung so bürokratiearm wie möglich gestaltet werden. Diese Entwicklung darf keine Einbahnstraße zulasten der Steuerpflichtigen sein. Der DStV empfiehlt daher, die gegenwärtige Formulierung zu streichen.

Zur Umsetzung der notwendigen IT-Anpassungen regen wir überdies an, eine ausreichende Übergangsfrist in das BMF-Schreiben aufzunehmen. Auch sollten die Ausführungen nur für zukünftige Sachverhalte und nicht rückwirkend gelten.

Sehr gerne werden wir diese Anregungen im Rahmen des gemeinsamen Fachgesprächs am 12./13. September 2013 ausführlich mit Ihnen diskutieren.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RA/StB Norman Peters
(Geschäftsführer)

gez.
StBin Dipl.-Hdl. Vicky Jörden
(Referentin für Steuerrecht)