
INFO GoB s

Grundsätze ordnungsmäßiger DV-Buchhaltung: Anforderungen an die Belege

1 Belege und deren Funktion im Rahmen des Buchhaltungssystems

Der alte Buchhaltergrundsatz "keine Buchung ohne Beleg" gilt sowohl in der klassischen als auch in der elektronischen Buchhaltung. Jeder Geschäftsvorfall ist grundsätzlich durch einen Originalbeleg zu belegen. Liegt kein Fremdbeleg vor, muss ein Eigenbeleg erstellt werden. Der Beleg weist den Zusammenhang zwischen den realen Vorgängen und der entsprechenden Buchung nach. Im BMF-Schreiben vom 14.11.2014 wird dieser Nachweis auch als Belegfunktion bezeichnet. Sie ist die Grundvoraussetzung für die Beweiskraft der Buchhaltung. Der Inhalt des Belegs ist von dessen Funktion abhängig, z. B.:

- Rechnungen,
- Kontoauszüge,
- Auftragsbestätigungen,
- Verträge,
- Quittungen über Barvorgänge usw.

Auch empfangene oder versendete Geschäftsbriefe können Belegfunktion erhalten. Ob und wann sie Beleg sind, ist an der **Kontierung und Verbuchung des Beleginhalts** zu erkennen. Damit ein Dokument die Belegfunktion erhalten kann, muss es Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum enthalten, sofern es sich um ein Papierdokument handelt. Bei einem elektronischen Beleg sind diese Angaben durch die Verbindung mit einem Datensatz, der diese Angaben enthält, herzustellen. Ebenso können diese Informationen durch die elektronische Verknüpfung mit eindeutigen Indices oder Barcodes verbunden werden.

Achtung

Angaben auf den Belegen fehlen

Sofern keine Angaben auf den Belegen enthalten sind, muss durch anderweitige organisatorische Maßnahmen sichergestellt sein, dass die Buchhaltung in angemessener Zeit progressiv oder retrograd nachprüfbar ist. Bei elektronischen Belegen muss aus der Verfahrensdokumentation ersichtlich sein, wie die elektronischen Belege empfangen, erfasst, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt werden.

2 Zeitliche Reihenfolge und sachlicher Zugang

Grundsätzlich müssen alle Geschäftsvorfälle im Rahmen einer zeitlichen und sachlichen Ordnung aufgezeichnet werden. Das BMF-Schreiben beschreibt hier die eigentlich selbstverständliche Funktion der Grundaufzeichnungen sowie der Journal- und Kontenfunktion. Deshalb ist die Buchhaltung technisch und organisatorisch so einzurichten, dass die elektronischen Buchungen und die sonst erforderlichen **elektronischen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet** vorgenommen werden können.

Auch in der elektronischen Buchhaltung gilt der eherne Grundsatz "keine Buchung ohne Beleg". Im Rahmen der sog. doppelten Buchhaltung müssen alle Geschäftsvorfälle in einer zeitlichen und im Rahmen einer sachlichen Gliederung aufgezeichnet werden. Die **zeitliche Reihenfolge** wird dabei mit den Aufzeichnungen im Grundbuch und im Journal dargestellt. Die **sachliche Gliederung** erfolgt im Hauptbuch (Kontenfunktion). Hier muss jeder Geschäftsvorfall auf mindestens 2 Konten (Soll und Haben) seinen Niederschlag gefunden haben. Die Buchungen im Grundbuch und im Journal können dabei zeitlich und organisatorisch auseinanderfallen. Sofern die Erfassung im Grundbuch eine Belegfunktion entfaltet, darf eine protokollierte Änderung darin nicht mehr vorgenommen werden können (z. B. Kassenbuch). Die so erfassten Daten dürfen auch durch die nachfolgenden Prozesse nicht mehr änderbar sein.

2.1 Abgrenzung Papier – Elektronik

Grundsätzlich gelten sowohl für Papiervorgänge als auch für elektronische Belege inhaltlich dieselben Voraussetzungen.

2.2 Grund(buch)aufzeichnungen und Belegfunktion

Geschäftsvorfälle im Unternehmen werden i. d. R. sofort über die Grundaufzeichnungen sowohl klassisch als auch elektronisch erfasst. So erfolgt die Belegsicherung im Rahmen der Belegfunktion. Damit wird auch die Unveränderlichkeit der entsprechenden Daten sichergestellt. Die Geschäftsvorfälle werden dadurch in der zeitlichen Reihenfolge und mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt buchhalterisch erfasst (= Belegfunktion). Für elektronische Grundaufzeichnungen ist kein besonderes System vorgeschrieben. Als ordnungsgemäß gilt jedes System, das die **vollständige, fortlaufende und richtige Aufzeichnung** ermöglicht. Im Grundbuch sind zusätzlich zu den anderen **Aufzeichnungen** noch das Erfassungsdatum sowie ggf. Angaben zur Festschreibung der Buchhaltung aufzunehmen.

Werden bei einem digitalen System die einzelnen Geschäftsvorfälle bereits aktuell in einem Vor- oder Nebensystem, das die Erfordernisse der Grundaufzeichnungsfunktion erfüllt, erfasst, ist eine Verbuchung im Hauptsystem bis zum Ablauf des folgenden Monats nicht zu beanstanden. Im Rahmen der digitalen Grundaufzeichnungen müssen **Erfassungs-, Übertragungs- und Verarbeitungskontrollen** durchgeführt werden. Diese müssen sicherstellen, dass die Geschäftsvorfälle vollständig erfasst und übermittelt werden. Ferner dürfen sie danach nicht unbefugt und unprotokolliert verändert werden können. Die Kontrollen sind ebenfalls zu protokollieren. Daneben sind auch alle anderen für die Verarbeitung wichtigen Daten (Stammdaten, Bewegungsdaten, Metadaten wie Grund- oder Systemeinstellung) zu speichern und im Rahmen einer Historie zu archivieren.

2.3 Journalbuchungen müssen vor Löschung und Veränderung geschützt sein

Für die Verarbeitung der Geschäftsvorfälle im Journal ist eine vollständige, zeitgerechte und formal richtige Erfassung der Geschäftsvorfälle (im Rahmen der Grundaufzeichnungen) notwendig. Dabei gilt es zu beachten, dass **zeitversetzte Buchungen** im Journal nur dann statthaft sind, wenn die Geschäftsvorfälle

- vorher schon vollständig und richtig verbucht wurden und
- in den Grundaufzeichnungen erfasst sind.

Damit das Journal seine Funktion erfüllt, müssen die gespeicherten Aufzeichnungen vor Löschung und Veränderung geschützt sein. Fehlerhafte Buchungen können berichtigt oder storniert werden. Diese Vorgänge sind jedoch so zu **protokollieren**, dass die fehlerhafte Aufzeichnung in ihrem Ursprung erkennbar ist. Die Journalfunktion erfordert, dass die im BMF-Schreiben unter Tz. 94 aufgelisteten Daten^[1] erfasst und bereitgestellt werden.

2.4 Hauptbuch (Aufzeichnung in sachlicher Ordnung)

Die aufgezeichneten Geschäftsvorfälle müssen in einer sachlichen Ordnung dargestellt sein. Diese Funktion erfolgt mittels des sog. Hauptbuchs. Dadurch wird auch ein schneller Überblick über die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens sichergestellt. Die damit zusammenhängende Kontenfunktion erfordert bei Bilanzierungspflichtigen, dass die Geschäftsvorfälle in Personen- und Sachkonten dargestellt werden müssen. Die Kontenfunktion beinhaltet die im **Journal chronologisch** aufgezeichneten Geschäftsvorfälle in den **einzelnen Konten in einer sachlichen Ordnung**. Hierin sind auch Eröffnungsbilanzbuchungen und Abschlussbuchungen aufzunehmen. Falls bei der Nutzung unterschiedlicher DV-Systeme differierende Ordnungskriterien verwendet werden, müssen entsprechende Zuordnungstabellen vorhanden sein (z. B. beim Wechsel des Kontenrahmens oder bei Verwendung verschiedener Nummernkreise im Vor- und Hauptsystem). Dies gilt auch bei der elektronischen Übermittlung der Daten an die Finanzbehörde. Zuordnungen über elektronische Verlinkung oder mittels Schlüsselfeldern müssen ebenfalls nachgewiesen werden.

Achtung

Verdichtungen im Hauptbuch

Werden verdichtete Werte in das Hauptbuch übernommen, müssen die Einzelaufzeichnungen in den Vor- und Nebensystemen erhalten bleiben.

3 Erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchungsbelege

Die Buchungsbelege – klassisch wie elektronisch – müssen erfassungsgerecht aufbereitet sein. Die Aufbereitung ist bei Fremdbelegen besonders wichtig, da der Unternehmer i. d. R. keinen Einfluss auf die Ausgestaltung dieser Dokumente hat. Werden für Vorgänge elektronische Meldungen ausgestellt und versandt, stellen diese Dateien mit ihrem vollständigen Inhalt die Belegfunktion dar. Sie müssen **mit ihrem vollständigen Inhalt gespeichert und aufbewahrt** werden. Der Inhalt eines elektronischen oder klassischen Belegs wird schlussendlich auch durch die fortwährend weiterentwickelten GoBD und materiellen steuerrechtlichen Vorschriften definiert. Das BMF-Schreiben vom 14.11.2014 enthält diesbezüglich in Tz. 77 eine Tabelle, die Aufschluss über den Beleginhalt gibt.

Neben den Buchungsbelegen können auch Handels- und Geschäftsbriefe (elektronisch oder klassisch) für das steuerliche Verständnis des Geschäftsvorfalles wichtige Informationen enthalten. In diesem Fall sind auch diese Unterlagen als Beleg aufzuarbeiten und aufzubewahren. Im Einzelnen können das sein:

- Mengen- oder Wertangaben zur Erläuterung des Buchungsbetrags,
- Einzelpreis (wichtig für die Bewertung),
- Fälligkeit (wichtig für die Bewertung),
- Angaben über Skonti, Rabatt usw. (wichtig für USt und Bewertung),
- Zahlungsart (bar, unbar),
- Angaben zu einer Steuerbefreiung.

4 Aufbewahrungspflicht – Belegsicherung

Sowohl in Papierform als auch elektronisch müssen die Belege zeitnah gegen Verlust und Veränderung gesichert werden. Im BMF-Schreiben vom 14.11.2014 wird davon gesprochen, die Sicherung möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung zu gewährleisten. Ein Papierbeleg wird durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Dokumente, durch Ablage und durch zeitgerechte Erfassung im Rahmen der Grundaufzeichnungen gesichert. Für elektronische Buchhaltungen kann ein Papierbeleg auch durch Vergabe eines Barcodes und anschließendes Scannen gesichert werden. Bei elektronischen Belegen, die selbst erstellt werden (z. B. Fakturierung), kann eine laufende Nummerierung automatisch vergeben werden.

5 Zuordnung des Belegs zu den Grundaufzeichnungen

Grundsätzlich kann die Belegsicherung mit der Zuordnung des Belegs zu den Grundaufzeichnungen verbunden werden, sofern dies technisch und organisatorisch möglich ist. Die Zuordnung erfolgt über eindeutige Zuordnungsmerkmale, z. B. Index, Paginiernummer oder Dokumenten-ID. Falls mehrere Belege für eine Grundaufzeichnung vorhanden sind, müssen zusätzliche Zuordnungs- und Identifikationsmerkmale vorhanden sein, welche die Verknüpfung zwischen den Belegen und der Grundaufzeichnung bzw. Buchung darstellen. Die vergebenen Zuordnungsmerkmale müssen von den Aufzeichnungen erfasst werden, um eine progressive oder retrograde Prüfbarkeit zu ermöglichen. Das BMF-Schreiben vom 14.11.2014 sagt eindeutig, dass Beleg- und Buchdatum, Kontoauszugsnummer oder der Name bei einem umfangreichen Beleganfall nicht als eindeutiges Merkmal gewertet werden kann. Fehlt daneben auf dem Beleg auch noch die **Kontierung**, ist eine eindeutige Zuordnung überhaupt nicht mehr ohne Weiteres möglich.

Praxis-Tipp

Zuordnungsmöglichkeiten sind nicht vorhanden – Buchhaltung kann verworfen werden

In der Praxis trifft man immer häufiger Belegsammlungen an, auf denen weder eine Kontierung noch ein eindeutiges Zuordnungsmerkmal angebracht ist. Diese Aufzeichnungen entsprechen und entsprechen auch nach dem BMF-Schreiben vom 14.11.2014 nicht den GoBD. Im Zweifel kann die Buchhaltung anlässlich einer Betriebsprüfung verworfen werden.

6 Elektronische Ablage: Dokumentationen und Nachweise führen

Im Rahmen der elektronischen Kommunikation werden Belege i. d. R. nicht durch das Übersenden einer Papierversion erstellt bzw. übermittelt. Die Belegfunktion wird dabei durch die ordnungsgemäße Anwendung des jeweiligen elektronischen Verfahrens nachgewiesen. Das angewandte Verfahren muss dabei auch die entsprechenden Voraussetzungen i. S. d. GoBD erfüllen. Die erfüllte **Belegfunktion** ist im Einzelnen gem. den Ausführungen im BMF-Schreiben wie folgt **nachzuweisen**:

- Dokumentation der programmierten Vorschriften zur Generierung der Buchungen,
- Nachweis bzw. Bestätigung, dass die in der Dokumentation enthaltenen Vorschriften einem autorisierten Änderungsverfahren unterlegen haben, z. B. Zugriffsschutz, Versionsführung usw.,
- Nachweis, dass ein genehmigtes Verfahren angewandt wurde,
- Nachweis, dass die einzelnen Buchungen tatsächlich auch durchgeführt worden sind.

Bei **Dauersachverhalten** stellen die Ursprungsbelege die Grundlage für die späteren Buchungen (auch Automatikbuchungen) dar. Dabei sind die Ursprungsbelege mit den entsprechenden Vermerken oder Berechnungen aufbewahrungspflichtig. Die Dokumentation muss hierbei Aufschluss über die Automatikfunktion der entsprechenden Buchung geben.

7 Internes Kontrollsystem (IKS): Funktionsweise protokollieren

Die Ordnungsvorschriften des § 146 AO müssen zwingend eingehalten werden. Dazu muss das Unternehmen Kontrollen einrichten, deren Funktion protokolliert werden muss.

Kontrollen dieser Art sind beispielsweise

- Kontrollen der Zugangs- und Zugriffsberechtigung,
- Kontrollen der Funktionstrennung,
- Erfassungskontrollen,
- Abstimmungskontrollen,
- Schutzmaßnahmen gegen jedwede Veränderungen bei Programm, Daten und Dokumenten usw.

Die Ausgestaltung des IKS ist vom Umfang der Buchhaltung abhängig. Sie hat jedoch regelmäßig – anlassbezogen – bei einem Systemwechsel zu erfolgen. Die Beschreibung des IKS gehört zur **Verfahrensdokumentation**.

8 Datensicherheit: Beschreibung ist Teil der Verfahrensdokumentation

So wie die Buchhaltungsdaten in Papierform sicher aufbewahrt werden müssen, müssen auch elektronische Daten sicher archiviert sein. Sie müssen während der Aufbewahrungsfrist jederzeit unverändert und lesbar zur Verfügung stehen. Ist das nicht oder nicht mehr möglich, ist die Buchhaltung nicht oder nicht mehr ordnungsgemäß. Auch die Datensicherung bzw. die Beschreibung derer ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation. Hier ist ebenfalls der Umfang der Verfahrensdokumentation vom Umfang der Geschäftstätigkeit abhängig.

9 Unveränderbarkeit der Daten muss gewährleistet sein

Grundsätzlich dürfen einmal erfasste Daten nicht mehr verändert werden. Sofern dennoch Änderungen vorgenommen werden, sind diese zu protokollieren. Die "alten" Daten müssen dabei jedoch **in ihrer ursprünglichen Form erhalten und lesbar bleiben**. Die Veränderungen müssen so vorgenommen werden, dass jederzeit ersichtlich ist, wann die Eintragungen erfolgt sind. Sofern ein DV-System eingesetzt wird, ist dafür Sorge zu tragen, dass alle Informationen, die jemals in den Arbeitsprozess eingearbeitet bzw. eingelesen wurden, nicht mehr unterdrückt, überschrieben, **gelöscht**, geändert oder verfälscht werden können.

Die Unveränderlichkeit der Daten bzw. die Protokolle über Änderungen können software-, hardwaremäßig oder organisatorisch sichergestellt werden. Das bedingt, dass auch abgelegte Daten und sonstige elektronische Dokumente nicht mehr veränderbar sein dürfen. Bei programmgenerierten oder programmgesteuerten Aufzeichnungen sind auch die Änderungen an den der Aufzeichnung zugrunde liegenden Steuerungs- und Generierungsdaten ebenfalls in einer **Änderungshistorie zu protokollieren**. Änderungen dieser Art können beispielsweise Einstellungsänderungen, Änderung der Stammdaten usw. sein. Ebenso sind mehrdeutige Verknüpfungen zu verhindern. Selbst die Änderungshistorie darf nachträglich nicht verändert werden können. Systemfunktionen oder Manipulationsprogramme, welche die geforderten Eigenschaften beeinflussen, führen zur Ordnungswidrigkeit der Buchhaltung.

10 Aufbewahrung: Sachverständige Person muss innerhalb angemessener Zeit Ablage überprüfen können

Bücher, die aus steuerlichen Gründen zu führen sind, unterliegen der in den Steuergesetzen geregelten Aufbewahrungspflicht. Aufbewahrungspflichtig sind auch die Aufzeichnungen der Einnahmenüberschussrechner. Die Aufbewahrung hat **geordnet** zu erfolgen. Ein Ordnungssystem ist nicht vorgeschrieben. Allerdings muss die Ablageform so gestaltet sein, dass ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit die Aufzeichnungen und

Belegablage überprüfen kann. Aufbewahrungspflichtig sind sowohl die elektronisch archivierten Daten als auch die Papieraufzeichnungen und -belege.

Sofern Handels- und Geschäftsdokumente **elektronisch erstellt** und in Papierform abgesandt werden, dürfen sie nur in Papierform aufbewahrt werden, wenn eine **elektronische Aufbewahrung** nicht zumutbar ist. Eingehende elektronische Dokumente und Buchungsbelege müssen in dem Format gespeichert werden, in dem sie empfangen wurden, z. B. PDF. Eine Umwandlung in ein anderes Format ist grundsätzlich nur zulässig, wenn keine inhaltlichen Veränderungen vorgenommen werden können und die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird.

11 Buchführung: Schätzung

Mangelt es an den geforderten Eigenschaften, ist die Buchhaltung nicht ordnungsgemäß. Wird die Buchhaltung beispielsweise anlässlich einer Betriebsprüfung als nicht ordnungsgemäß verworfen, kann diese Feststellung den Prüfer zu einer Schätzung berechtigen. Die Schätzung orientiert sich dabei jedoch auch am Umfang der tatsächlichen Geschäftstätigkeit, sodass auch hier u. U. Bezug auf die vorhandenen Daten genommen wird.

12 Keine einschneidenden Änderungen durch das BMF-Schreiben

Die im BMF-Schreiben vom 14.11.2014 ausgeführten Regelungen stellen keine einschneidenden Änderungen für die Praxis dar. Im Grunde genommen wurde in jüngerer Vergangenheit auch ohne ausdrückliche Anweisung entsprechend gehandelt. Gegenüber den bisher angewandten Vorschriften ist die gegenwärtige Ausformulierung "nachgiebiger". D. h., dass an manchen Stellen klar ausgesagt wird, dass der sinngemäße Inhalt beim Vorliegen neuer Technologien und Systeme angewandt werden sollte. Zeitliche Befristungen werden teilweise etwas großzügiger gehandhabt. Ein Buchungstext ist zwingend nicht mehr erforderlich, wenn eine hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles vorliegt.

13 Zertifizierung von Softwaresystemen

Im BMF-Schreiben vom 14.11.2014 wird klar zum Ausdruck gebracht, dass keine Zertifizierung von DV-Systemen und -techniken durch die Finanzverwaltung erfolgt. Positivtestate zur Ordnungsmäßigkeit wird es ebenfalls nicht geben – weder im Rahmen von Außenprüfungen noch als verbindliche Auskunft. Zertifikate oder Testate Dritter können für die Wahl eines Systems hilfreich sein, binden die Finanzbehörde jedoch nicht.

Mit freundlichen Grüßen

Hendric Gassen