

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Abt. Steuerrecht

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

2. Mai 2013

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,

wir danken Ihnen für Ihr Schreiben vom 9. April 2013, mit dem Sie uns die Möglichkeit zur Stellungnahme zu dem o. g. BMF-Schreiben einräumen. Gern nehmen wir dazu aus Sicht der Steuerberater, bei denen unter anderem die Buchführung zum Alltagsgeschäft gehört, Stellung.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt grundsätzlich die Absicht des BMF, die „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchhaltungs-Systeme (GoBS)“, die „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“ sowie die „Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung“ zusammenzufassen und zu aktualisieren. Die Praxis wartet seit Jahren darauf, dass nicht mehr zeitgemäße Anforderungen der GoBS (1995) an die aktuellen technischen Gegebenheiten angepasst werden.

Mit Schreiben vom 8. März 2013 hatten wir bereits einige wesentliche Aspekte benannt, die in dem neuen Papier berücksichtigt werden sollten. Unter anderem hatten wir angeregt klarzustellen, dass bei der elektronischen Rechnung der Rechnungsüberträger (z. B. E-Mail), wie bei der Papierrechnung der Briefumschlag, nicht Teil der Rechnung ist. Enthält die E-Mail keine weiteren zusätzlichen steuer- oder handelsrechtlichen Informationen, ist eine Aufbewahrung nicht erforderlich. Der Entwurf der GoBD greift dies entsprechend auf und wird insofern von uns begrüßt.

Der Entwurf erweckt ansonsten allerdings den Eindruck, dass er ohne das Verständnis moderner Buchführungssysteme binnen kurzer Zeit zusammengestellt wurde. Es werden zum Teil veraltete Vorstellungen fortgeschrieben, die in der Praxis keine Anwendung mehr finden. Zudem werden neue bürokratische Hindernisse geschaffen, die dem Ziel der Aktualisierung und des Bürokratieabbaus durch Zusammenfassung mehrerer Schreiben gerade widerspricht.

Das Schreiben sollte sich, wie die Überschrift klarstellt, auf die elektronische Form fokussieren und den Bezug zum Papier nur an den notwendigen Stellen aufgreifen. Soll das Ziel des Bürokratieabbaus tatsächlich erreicht werden, müssen handhabbare, praxistaugliche Regelungen gefunden werden, die sowohl im Handelsrecht als auch im Steuerrecht Anwendung finden.

Im Hinblick auf die Adressaten des Schreibens 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.

Bei einem so grundlegenden Thema – dienen doch die ordnungsmäßige Aufzeichnung und Buchführung nicht nur dem Unternehmen, sondern auch und gerade dem Staat zur Sicherung des Steueraufkommens – sollte der Dialog mit den Beteiligten nicht über eine lediglich dreiwöchige Frist zur Stellungnahme gesucht werden. Innerhalb so kurzer Zeit ist es weder möglich die sachverständigen Gremien hinreichend innerhalb der Organisation zu Rate zu ziehen noch kann im schriftlichen Verfahren eine detaillierte Stellungnahme verfasst werden.

Wir regen daher an, die guten Erfahrungen aus den Projekten E-Bilanz und ELStAM aufzugreifen und mit den beteiligten Organisationen im Rahmen einer Arbeitsgruppe die Überarbeitung des Entwurfs fortzuführen.

Unsere Anmerkungen zu dem Entwurf finden Sie in der Anlage. Wir haben uns in unserer Stellungnahme auf die aus unserer Sicht besonders praxisrelevanten Punkte beschränkt; weitere Problembereiche können schon wegen der kurzen Frist nicht angesprochen werden.

Gern stehen wir auch in einem persönlichen Gespräch zur Erläuterung unserer Anmerkungen sowie zur weitergehenden Diskussion 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

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

2. Mai 2013

Vorbemerkung

Die Entwicklungen der letzten Jahre gerade im Bereich der elektronischen Datenverarbeitung und elektronischen Kommunikation erfordern auch im Bereich der Regelungen zur EDV-gestützten Buchführung Anpassungen an den aktuellen technischen Stand. In der Praxis wird seit Jahren auf eine Überarbeitung und Aktualisierung gewartet, die unter Anerkennung moderner Buchführungssysteme zu Erleichterungen und Bürokratieabbau führt.

Der jetzt vorliegende Entwurf der GoBD wird diesen Erwartungen leider nur punktuell und damit für die Praxis unzureichend gerecht.

Dem Schreiben scheint die Vermutung der Finanzverwaltung zugrunde zu liegen, dass der Buchführungspflichtige im Rahmen der EDV-gestützten Buchführung eine erhöhte kriminelle Energie entwickelt, um Sachverhalte der Besteuerung zu entziehen. Daraus wird dann ein erhöhtes Kontrollbedürfnis der Finanzverwaltung abgeleitet. Dabei wird außer Acht gelassen, dass die Hinterziehung von Steuern bereits früher und vor der Buchführung stattfindet, nicht in der Buchführung.

Dem Schreiben wurden zum Teil Begrifflichkeiten zugrunde gelegt, die heute nicht mehr oder anders verwandt werden. Es wäre hilfreich, wenn Begriffsdefinitionen in einem Glossar erfasst würden, welches Bestandteil des Schreibens ist, damit werden unterschiedliche Definitionen der Begriffe innerhalb des Schreibens vermieden. Zugleich kann damit auf wiederholte Ausführungen verzichtet werden.

Durch das Schreiben zieht sich die Drohung, die Buchführung als nicht ordnungsgemäß anzusehen, wenn die gestellten Anforderungen nicht erfüllt werden. Das ist in vielen Fällen weit überzogen. So kann die Beweiskraft der Buchführung ohne vollständigen Belegnachweis gefährdet sein, sie ist aber nicht generell nicht gegeben, wie es der Entwurf in Ziffer 3.1, 4. Absatz vorsieht.

Die nachfolgenden Punkte sind unseres Erachtens besonders praxisrelevant. Aufgrund der Kürze der Stellungnahmefrist können sich diese Anmerkungen allerdings nicht detailliert auf alle Aspekte des Entwurfs beziehen.

Zu 2. Verantwortlichkeit

Es ist unstrittig, dass der jeweils betroffene Steuerpflichtige den gesetzlichen Pflichten genügen muss und diese nicht auslagern kann. Insofern ist es missverständlich, wenn der Entwurf davon spricht, dass Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ausgelagert werden können. Diese Pflichten können gerade nicht ausgelagert werden, lediglich die organisatorische und technische Erfüllung dieser Pflicht kann ausgelagert werden. Hier sollte ggf. eine Klarstellung erfolgen, um Missverständnisse zu vermeiden.

Nicht handhabbar ist in der Praxis die Forderung, dass der Steuerpflichtige bei einer Inanspruchnahme Dritter die Ordnungsmäßigkeit zu überwachen und zu dokumentieren hat. Wie soll das in der Praxis funktionieren? Diese Anforderung sollte gestrichen werden.

Zu 3.1. Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Es darf nicht generell unterstellt werden, dass die Beweiskraft der Buchführung nicht gegeben ist, sofern kein vollständiger Belegnachweis erfolgt. Die Beweiskraft kann allenfalls gefährdet sein.

Nicht jede „Aufzeichnung“ muss durch Beleg nachgewiesen sein. Daneben gibt es selbsterklärende Buchungen, die nicht unbedingt durch Beleg nachgewiesen werden müssen. Beispiel: Ein Kunde überweist durch einen Zahlendreher im Cent-Bereich falsche Beträge. Der Steuerpflichtige bucht die Cent-Differenz über ein Aufwandskonto beleglos mit entsprechendem Buchungstext aus. Das ist kein Anzeichen für eine nicht ordnungsmäßige Buchführung. Auch ist hier die Beweiskraft nicht gefährdet.

Zu 3.2.1 Vollständigkeit

Der Einschub im ersten Satz „bei Bilanzierung auch die Vermögensgegenstände und Verpflichtungen“ erscheint nicht sinnvoll. Hier wird nicht unterschieden zwischen Geschäftsvorfällen und deren buchhalterischer Erfassung einerseits und den Ergebnissen der Buchführung und der Inventur andererseits.

Im vierten Absatz wird die These aufgestellt, dass sich durch den technischen Fortschritt die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität nicht (mehr) stellt. Diese Aussage ist in ihrer Pauschalität unzutreffend. Entscheidend sind hier die eingesetzte Soft- und Hardware sowie die Produktpalette.

Sowohl bei eingesetzten Kassen- als auch bei Fakturasytemen werden gerade von kleineren Betrieben nicht immer alle einzelnen Artikel oder Dienstleistungen hinterlegt, sondern lediglich pauschale Beschreibungen (z. B. Schrauben). Die Erfassung jedes einzelnen Geschäftsvorgangs würde eine vollständige Erfassung aller Artikel/Dienstleistungen in den Stammdaten und beim Verkaufsvorgang erfordern. Dies ist gerade bei einer Vielzahl geringpreisiger Einzelartikel wirtschaftlich auch heute nicht sinnvoll.

Zu 3.2.3 Zeitgerechtheit

Dieser Abschnitt geht insgesamt von überholten Vorstellungen der Abläufe in den 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) überhaupt nicht vor.

Im dritten Absatz wird davon ausgegangen, dass die Zeitspanne zwischen Eintritt "des Vorganges" und seiner grundbuchmäßigen Erfassung nicht länger als zehn Tage betragen darf. Macht man damit Ernst, unterhalten in Deutschland wahrscheinlich einige Millionen Klein- und Mittelbetriebe keine ordnungsgemäße Buchhaltung. Viele dieser Betriebe lassen ihre Buchhaltung extern von Steuerberatern im Folgemonat, spätestens bis zum Datum der nächsten Umsatzsteuervoranmeldung (mit Dauerfristverlängerung also bis zum zehnten des Zweitfolgemonats) erledigen.

Wie auch an anderen Stellen, geht hier der Entwurf von einem steuerunehrlichen Bürger als Regelfall aus, der „Geschäftsvorfälle (...) für längere Zeit in der Schwebe“ hält, so dass „sich hierdurch die Möglichkeit eröffnet, sie später anders darzustellen.“ Dass eine falsche oder eine nicht erfolgte Buchung nie einer ordnungsmäßigen Buchführung entspricht, ist ohne weitere Erläuterung klar. Die Tatsache allein, dass ein Steuerpflichtiger die Aufzeichnungen zeitlich und organisatorisch anders organisiert, als dies der Vorstellung der Verwaltung entspricht, rechtfertigt nicht den Verdacht einer illegalen Handlung, wenn er auf andere Art die Vollständigkeit gewährleistet.

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 Buchungsstoffes 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).

Zu 4. Belegwesen (Belegfunktion)

Im zweiten Absatz werden als Belege auch „Aufträge, Auftragsbestätigungen und Verträge“ genannt, diese mögen zwar Belegcharakter haben, sind aber keine Geschäftsvorfälle, die zu einer Buchung führen. Insofern sollten diese Begriffe dort gestrichen werden. Zwar muss jede Sachbuchung auf einem Beleg beruhen, aber nicht jeder Beleg ist automatisch auch Grundlage für eine Buchung bzw. für einen Geschäftsvorfall.

Nicht zeitgemäß und völlig inakzeptabel ist die Forderung der Kontierung auf dem Beleg. Die Zuordnung von Buchungssatz und Beleg kann auch ohne Kontierung auf dem Beleg eindeutig erfolgen. Hierzu reichen die eindeutige Kennzeichnung des Beleges (siehe 4.1 und 4.2), die ordnungsgemäße Ablage und die Primanoten. Da moderne Buchführungssysteme umfangreiche Filter- und Sortiermöglichkeiten enthalten, ist diese aus der Zeit des amerikanischen Journals stammende Forderung nicht mehr zeitgemäß. Die (erneute) Forderung nach einer auf dem Beleg angebrachten Kontierung führt zu einem zusätzlichen Arbeitsanfall, da zurzeit die Kontierung bei der Verbuchung auf der Primanota (Erfassungsjournal) vorgenommen wird.

Eine fehlende Kontierung führt bei ordentlichen Buchführungen nicht zu Problemen bei der Betriebsprüfung. Ist die Buchführung insgesamt nicht „ordentlich“ hilft auch die Kontierung nicht bei der Nachvollziehbarkeit.

Es sollte zudem berücksichtigt werden, dass in der Praxis vermehrt sog. Kontoauszugsmanager zum Einsatz kommen. Derartige Programme sehen eine integrierte Bearbeitung von elektronischen Bankumsätzen vor und generieren Kontierungsvorschläge zu den Bankbuchungen. Bei Bejahung führt dies in einem weiteren Bearbeitungsschritt zu einer elektronischen Verbuchung unter Berücksichtigung des jeweiligen Kontierungsvorschlags. Dieses Vorgehen führt zu einer erheblichen Zeitersparnis, welche gänzlich entfielen, wenn auf jedem Papierbeleg eine Kontierung vorgenommen werden müsste; bei Bankauszügen gleich mehrere, entsprechend der abgebildeten Kontobewegungen. Eine Notwendigkeit besteht dafür nicht. Die Vollständigkeit der verbuchten Bankbelege kann über die Abstimmungssummen auf den Bankbelegen und das Journal nachgeprüft werden.

Zu 4.1 Belegsicherung

Im zweiten Absatz heißt es: „Eine Belegsicherung ist nicht gegeben, wenn eine manuelle Belegnummerierung von Papierbelegen erst bei einer zeitversetzten Belegerfassung oder Verbuchung erfolgt.“ Diese Aussage kann in der Praxis zu unnötigen Streitigkeiten führen, wie soll der Steuerpflichtige bzw. der Betriebsprüfer den Nachweis erbringen, zu welchem Zeitpunkt die Papiernummerierung erfolgte? Der Satz sollte gestrichen werden.

Bei ausgehenden Rechnungen ist die laufende Nummerierung bereits durch die Anforderungen des Umsatzsteuergesetzes vorgegeben. Die Forderung nach durchgehender Nummerierung ausgehender Lieferscheine ist nachvollziehbar. Unklar ist jedoch, warum die „Nummerierung“ mittels Barcode nur beim anschließenden Scannen zulässig ist und warum bei Verzicht auf einen Barcode („nur“ Nummerierung) die Ablage in Ordnern nicht durch anschließendes Scannen ersetzt werden kann.

Zu 4.2 Zuordnung zwischen Beleg und Grundaufzeichnung oder Buchung

Die Aussage „bei umfangreichem Beleganfall“ ist mangels Eindeutigkeit nicht hilfreich.

Ziel der Zuordnung sowohl im Sinne des Mandanten als auch der Finanzverwaltung ist die Eindeutigkeit und die Verhinderung von doppelten Erfassungen. Durch die gesetzliche Verpflichtung der fortlaufenden Nummerierung von Rechnungen und der Zuordnung zu einem Personenkonto enthält der Eingangsbeleg eindeutige Merkmale. Die doppelte Erfassung kann in vielen Fällen softwaremäßig verhindert werden.

Warum zusätzlich zu dieser Fremdbelegnummer und dem Personenkonto zwingend in allen Fällen eine eigene Nummer vergeben werden muss, ist in der Mehrheit der Fälle nicht nachvollziehbar und erhöht lediglich den Arbeitsaufwand. Die Vergabe und Erfassung einer eigenen Belegnummer erschwert die anschließende Bereitstellung von Zahlungssätzen, da hier in aller Regel die Belegnummer des Rechnungsausstellers anzugeben ist. Auch in diesem nachgelagerten Arbeitsvorgang entsteht somit ein erhöhter Arbeitsaufwand.

Werden die Belege und die dazugehörigen Lieferscheine chronologisch und ggf. nach Ausstellern getrennt abgelegt oder nach einem Scanvorgang elektronisch mit dem Buchungssatz verbunden, ist eine eineindeutige Zuordnung möglich.

Bei kleineren Betrieben (ca. 70 %) kann diese Zuordnung auch über die Ablage der Rechnung bei der Bezahlung hinter dem Kassenbuchbeleg oder dem Kontoauszug erfolgen.

Zu 4.3 Erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchungsbelege

In der Tabelle wird zwingend die Angabe einer „eindeutigen Belegnummer“ gefordert. Dies ist bei Eingangsbelegen in der Praxis unüblich. Zwingend erforderlich ist die eindeutige Zuordenbarkeit des Belegs zur Buchung. Wie diese hergestellt wird, sollte nicht zwingend vorgeschrieben werden. Sie erfolgt z. B. in der Kreditorenbuchhaltung häufig durch die Zuordnung zum Kreditorenkonto und zur Rechnungsnummer des Lieferanten.

Zum „Buchungstext“ ist in der Tabelle eine hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles vorgesehen. Diesen in allen Fällen vorzuschreiben ist überzogen. Der Sachverhalt kann sich z. B. aus den bebuchten Konten (Porto etc.) oder den elektronisch verbundenen Belegen sofort aus den Daten ergeben. Die zitierten BFH-Urteile entsprechen nicht mehr der Realität.

Zu 4.4 Besonderheiten

Im letzten Absatz wird gefordert, dass „der Anschaffungsbeleg bis zum Ende der Nutzungsdauer aufbewahrungspflichtig ist.“

Es sollte klargestellt werden, dass es sich hier um die steuerliche Nutzungsdauer handelt. Ginge man von der tatsächlichen Nutzungsdauer aus, verlängerte sich die Frist bei Gebäuden auf ca. 100 Jahre, das kann nicht gewollt sein.

Im Rahmen des Bürokratieabbaus wird über die Verkürzung der Aufbewahrungspflichten nachgedacht, die die Bundessteuerberaterkammer grundsätzlich befürwortet. Die o. g. Regelung bewirkt im Ergebnis genau das Gegenteil. Der Steuerpflichtige muss nach Ablauf der Fristen alle Belege nach Anlagevermögen durchforsten und überprüfen, ob dieses noch genutzt wird. Anschließend sind diese Belege auszusondern. Alternativ sind alle Anlagegüter (auch GWGs) bereits beim Eingang gesondert zu behandeln. Es verbleibt darüber hinaus das Risiko, dass die Zuordnung zum Anlagevermögen durch den Steuerpflichtigen fehlerhaft vorgenommen wurde und eine Nachaktivierung durch die Betriebsprüfung erfolgt.

Zu 5. Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge und in sachlicher Ordnung

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.)

Zu 8. Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen

Es sollte klargestellt werden, dass nicht in jedem Fall ein revisionssicheres Medium für die Ablage von Dokumenten (nicht Buchführungsdaten) notwendig ist. Insbesondere wenn zusätzlich zeitnahe Ausdrücke erfolgen, sollte auch ein Schreibschutz ausreichend sein, da sonst die Kosten für kleinere Betriebe nicht beherrschbar sind.

Zu 9. Aufbewahrung

Insbesondere kleinen Unternehmen fehlt oft das Bewusstsein für die Besonderheiten bei Erhalt einer elektronischen Rechnung; beispielsweise wird eine Rechnung im PDF-Format (dies stellt den Standardfall einer elektronischen Rechnung dar) teilweise nicht als elektronische Rechnung erkannt, sondern ausgedruckt und in Papierform abgelegt. Es sollte zulässig sein, wenn die Rechnung bzw. E-Mail zusätzlich elektronisch in den entsprechenden Mailprogrammen (z. B. Outlook) archiviert wird.

Auch bei elektronischen Rechnungen muss es dem Rechnungsempfänger möglich sein, im Rahmen des innerbetrieblichen Workflows Anmerkungen, Ergänzungen, z. B. Prüfvermerke etc. anzubringen. Eine zusätzliche und gesonderte Speicherung der nicht bearbeiteten Rechnung darf nicht erforderlich sein. Es reicht, dass diese Ergänzungen etc. als solche erkennbar und nachvollziehbar sind.

Dies geht aus dem Entwurf nicht deutlich hervor, da dieser vorsieht, dass „das Anbringen von Buchungsvermerken, ...keinen Einfluss auf die Lesbarmachung des Originalzustands haben“ darf.

Es sollte klargestellt werden, dass den Anforderungen der GDPdU auch entsprochen wird, wenn nicht in jedem Fall technische, sondern unter Umständen auch nur organisatorische Maßnahmen ergriffen werden (Beispiel: Workflow-Anweisungen). Nicht jede Kanzlei und schon gar nicht jedes Unternehmen verfügt über entsprechende technische Möglichkeiten (z. B. einmal beschreibbare Datenträger, revisionssicheres Archiv), daher müssen auch organisatorische Maßnahmen ausreichend sein.

Unter organisatorischen Maßnahmen, die einem revisionssicheren Archivierungssystem gleichgestellt sind, sind Maßnahmen zu verstehen, die die Unveränderbarkeit der – ggf. mit Bearbeitungsvermerken versehenen – elektronischen Rechnungen durch ein Zusammenspiel von Organisation, Kontrollmechanismen, Hardware und Software im Unternehmen gewährleisten.

Im sechsten Absatz wird für die Zulässigkeit der Aufbewahrung auf einem Bildträger oder anderen Datenträger unter anderem die maschinelle Auswertbarkeit (2. am Ende) gefordert. Diese Aussage kann so nicht stehen bleiben. Eine eingescannte Eingangsrechnung, die als Bilddatei (z. B. TIF oder PDF) aufbewahrt wird, ist nicht maschinell auswertbar (so zutreffend GDPdU Abschnitt III.1. a. E.).

Zu 9.2 Elektronische Aufbewahrung

Bei der Regelung zu den Kryptografiertechniken sollte klargestellt werden, dass es sich dabei nur um interne Techniken ohne Signaturkarte handeln kann. Soweit es um von externen Partnern empfangene oder an solche gesandte Dokumente geht, können die Anforderungen in der Regel nicht erfüllt werden.

So werden bei einer Gateway-Lösung verschlüsselte Dokumente vor der Zustellung am Gateway entschlüsselt und stehen im Unternehmensnetz (Intranet) nicht mehr verschlüsselt zur Verfügung. Die Abspeicherung der verschlüsselten Unterlage im Unternehmen ist daher nur bei einer Veränderung der gesamten EDV-Landschaft möglich.

Schlüssel sind in vielen Fällen mit Signaturkarten verbunden. 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.

Zu 9.3 Elektronische Erfassung von Papierdokumenten (Scanvorgang)

Bislang besteht in der Praxis Unsicherheit, wann Originaldokumente nach dem einscannen vernichtet werden dürfen. Auch die Ausführungen im Fragen-Antworten-Katalog zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung sind insoweit nicht hilfreich.

Leider nutzt auch der vorliegende Entwurf nicht die Möglichkeit der Praxis eine tatsächliche, handhabbare Regelung aufzuzeigen. Die Aussage, dass „Papierdokumente vernichtet werden können, soweit sie nicht ...im Original aufzubewahren sind“ ist zwar in sich logisch allerdings wenig hilfreich. Wir regen an, beispielhaft einen Positivkatalog zu erstellen, der auflistet, welche Papierdokumente unter welchen Voraussetzungen tatsächlich nach dem Scannen vernichtet werden können.

Es bleibt anzumerken, dass auch die Erläuterungen dazu was nicht vernichtet werden darf, nicht zum Verständnis beitragen. So werden Schecks bei der Einreichung in der Bank regelmäßig gescannt und vernichtet; Wechsel sind in Papierform eigentlich in der Praxis nicht mehr gebräuchlich; Wertpapiere liegen in der Regel nicht beim Steuerpflichtigen.

Die Forderungen, dass im Anschluss an den Scanvorgang eine weitere Bearbeitung (des Papierbeleges) nicht mehr folgen darf ist praxisfremd und auch unter Ordnungsmäßigkeitsgesichtspunkten entbehrlich. Sind steuerrelevante spätere Bearbeitungsvermerke und Ergänzungen auf dem Papierbeleg angebracht worden, ist dieser erneut einzuscannen und ein Bezug zu dem Originalbeleg herzustellen.

Wir begrüßen es, dass der Entwurf nicht auf die technische Richtlinie RESISCAN des BSI verweist, die ansonsten eine nicht gewollte Verbindlichkeit bekäme. Aus Steuerbersicht sind die Anforderungen der Richtlinie insbesondere im Hinblick auf kleinere Unternehmen zu hoch.

Zu 10.1 Verfahrensdokumentation

Die Vorschriften zur Verfahrensdokumentation und ihre Fortschreibung sind von mittelständigen Betrieben, die in der Regel nicht über eine EDV-Abteilung verfügen, nur durch externe Fachkräfte zur erfüllen. Dies führt zu einem beträchtlichen Erfüllungsaufwand. Unseres Erachtens kann die Finanzverwaltung lediglich eine Verfahrensdokumentation fordern, die auch von einem EDV-Laien und Nutzer erstellt werden kann.

Die Drohung, dass Mängel in der Verfahrensdokumentation zur Verwerfung der Buchführung führen können, wirkt als Bremse beim Einsatz moderner Technologien. Zudem eröffnet es der Finanzverwaltung die Möglichkeit, im Rahmen der Betriebsprüfung Hinzuschätzungen vorzunehmen.

Zu 10.2 Lesbarmachung von elektronischen Unterlagen

Unseres Erachtens besteht in heutigen Betriebsprüfungen kein Bedarf mehr, einen Ausdruck der gesamten digitalisierten Unterlagen vorzunehmen, da die Betriebsprüfer regelmäßig per Datenzugriff bzw. Datenträgerüberlassung die notwendigen Daten beziehen und verarbeiten. Die Steuerpflichtigen sollten daher nicht verpflichtet werden, die Unterlagen insgesamt ausgedruckt zur Verfügung stellen zu müssen. Einen Ausdruck von Unterlagen in Einzelfällen sehen wir als zumutbar an.

Hier sollte zumindest bei der Verpflichtung "auf Verlangen der Finanzbehörde ... die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken" ein Hinweis auf den auch hier geltenden Grundsatz der Verhältnismäßigkeit erfolgen.

Zu 11.2 Umfang der Mitwirkungspflicht nach §§ 147 Abs. 6 und 200 Abs. 1 Satz 2 AO

Bei der Prüfung von Berufsgeheimnisträgern wird einerseits verlangt, dass Maßnahmen ergriffen werden, damit nur auf nicht geschützte Bereiche zugegriffen werden kann, andererseits wird – entgegen der Rechtsprechung – eine Unterdrückung (Vorfilterung) von Datenbereichen verboten.

Diese Anforderungen bringen den Berufsgeheimnisträger in den Konflikt zwischen Verschwiegenheits- und Mitwirkungspflicht. Eine Schwärzung von mandantenbezogenen Angaben muss möglich sein, damit der Berufsträger sich berufsrechtlich korrekt verhalten kann. Zudem sollte sich die Finanzverwaltung bei der Außenprüfung von Steuerberatern auf den Z-3 Zugriff (Datenträgerüberlassung) beschränken.

Zu 12. Zertifizierung und Softwaretestate

Es ist nachvollziehbar, dass die Finanzverwaltung keine Zertifizierung von Buchführungssystemen vornehmen will.

Für die Praxis wäre es jedoch wünschenswert, wenn positive Stellungnahmen zu Musterprozessen oder verbindliche Auskünfte zu Prozessen in Verbindung mit Softwareprodukten gemacht würden. Beides führte dazu, dass moderne Technologien auch bei kleineren Betrieben, die sich aufwendige Individuallösungen nicht leisten können, zum Einsatz kämen.