

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB)



von Wolf-Dieter Rückwart

Die „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ (GoB) stellen eine Sammlung verbindlicher Regelungen für das externe Rechnungswesen einschließlich des Jahresabschlusses dar. Sie sind für alle buchführungs- und steuerpflichtigen Kaufleute verbindlich. Die Grundsätze werden bei Bedarf über Verwaltungsanweisungen und Erlasse des Bundesfinanzministeriums den wissenschaftlichen Erkenntnissen und technischen Entwicklungen angepasst.

Im Zentrum der folgenden Darstellung steht die Systematisierung in Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Abgrenzungsgrundsätze und Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung. Darüber hinaus wird ein Abriss zur historischen Entwicklung der GoB geliefert und ein Hinweis auf die Inhalte der aktuell gültigen GoBD gegeben.

1. Rückblick

Die „Ordnungsmäßigkeit der Buchführung“ hat bereits in den Zeiten, in denen die Buchführung entwickelt wurde (Luca Pacioli ca. 1500) eine Rolle gespielt, weil die Informations- und Rechenschaftsfunktion von Buchführung und Jahresabschluss bestimmten Regeln folgen musste, die den Wahrheitsgehalt der Aufzeichnungen sichern und deren Vergleichbarkeit ermöglichen.

Im deutschsprachigen Raum hat die wissenschaftliche Diskussion um die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (Eugen Schmalenbach 1919) sowie die rechtliche Verfestigung der Ordnungsmäßigkeit in Gesetzen und Erlassen (z. B. HGB 1900 - 1985; Reichsabgabenordnung 1919; Grundsätze für Buchführungsrichtlinien der gewerblichen Wirtschaft, 1937) zu Beginn des 20. Jahrhunderts verstärkt eingesetzt. Seit 1985 finden sich im HGB die wesentlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (und Bilanzierung) rechtsverbindlich verankert (vgl. HGB, 3. Buch, §§ 238 f.).

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind gesetzlich nicht abschließend definiert. Sie finden sich als Rechtsnormen in Gesetzen (HGB, AO, AktG, GmbHG), sind aber auch als verbindliche Ergänzungen in Verwaltungsvorschriften und Erlassen des Bundesfinanzministeriums verankert. Diese Ergänzungen tragen damit der praktischen und wissenschaftlichen Entwicklung Rechnung, wie sie z. B. in Form der Automatisierung/Digitalisierung der Abrechnungsprozesse eingetreten ist. Ausdruck dieser rasanten Entwicklung sind die in kurzer Zeit aufeinander folgenden Verwaltungsvorschriften und Erlasse:

2. Entwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

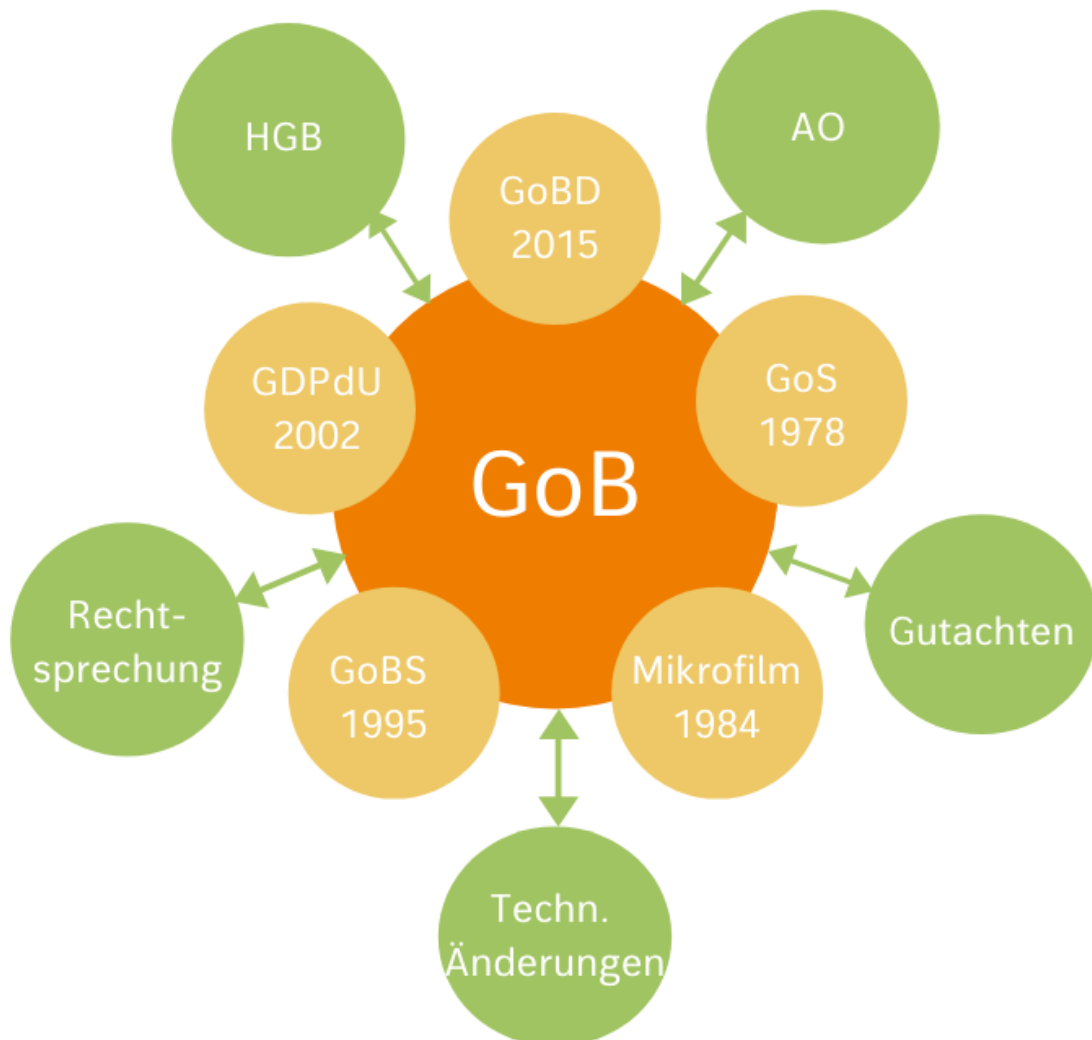
1978	GoS	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung ergänzen die allgemeinen GoB, indem sie erlauben, dass <i>„die nach steuerlichen Vorschriften zu führenden Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern geführt werden (können).“</i> (Erlass des Bundesfinanzministeriums zu den GoS, TZ 1)
1984	Mikrofilm-Grundsätze	Anwendungserlass zu § 147 AO: <i>„3. Bildträger i. S. des § 147 Abs. 2 sind z. B. Fotokopien, Mikrofilme. Als andere Datenträger kommen z. B. Magnetbänder, Magnetplatten, Disketten in Betracht.“</i>
1995	GoBS	Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme präzisieren die allgemeinen GoB für die DV-gestützte Buchführung. Sie enthalten Regelungen zum internen Kontrollsystem sowie zur Datensicherheit, Dokumentation, Prüfbarkeit und Datenwiedergabe. Im Erlass des Bundesfinanzministeriums zu den GoBS heißt es u. a.: <i>„Die nach steuerlichen Vorschriften zu führenden Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen können nach § 146 Abs. 5 Abgabenordnung 1977 (AO) auf Datenträgern geführt werden, soweit diese Form der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) entspricht; § 147 Abs. 2 AO lässt unter gewissen Voraussetzungen die Aufbewahrung von Unterlagen auf Datenträgern zu. Als Datenträger kommen neben den Bildträgern insbesondere auch die maschinell lesbaren Datenträger (z. B. Diskette, Magnetband, Magnetplatte, elektro-optische Speicherplatte) in Betracht.“</i>
2002	GDPdU	Die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen gelten für alle steuerpflichtigen Unternehmen. Darin werden die bisherigen Prüfungsmethoden der Finanzbehörde (vgl. § 147, Abs. 6 AO) erweitert und den modernen Buchführungstechniken angepasst.
2015	GoBD	Die „Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ gelten für alle buchführungspflichtigen Unternehmen (außersteuerliche und steuerliche Aufzeichnungspflichtige). Der allgemeine Teil des Erlasses beschreibt die derzeitige Ausprägung der Rechenschaftslegung in Unternehmen wie folgt: <i>„1. Die betrieblichen Abläufe in den Unternehmen werden ganz oder teilweise unter Einsatz von Informations- und Kommunikationstechnik abgebildet. 2. Auch die nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften zu führenden Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen werden in den Unternehmen zunehmend in elektronischer Form geführt (z. B. als Datensätze). Darüber hinaus werden in den Unternehmen zunehmend die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen in elektronischer Form (z. B. als elektronische Dokumente) aufbewahrt.“</i> Mit dem o. g. Erlass des Bundesfinanzministeriums werden die GoBS und die GDPdU außer Kraft gesetzt.
2018	Überarbeitung der GoBD	Ein Entwurf zur Überarbeitung der GoBD liegt seit Oktober 2018 vor. In ihm werden die Grundsätze an die fortschreitende Digitalisierung angepasst, z. B. Anwendung von Cloudsystemen, Scannen von Belegen per Smartphone, Aufbewahrung von Belegen in Inhouse-Formaten.

In den am 01.01.2015 in Kraft getretenen GoBD (Erlass des Bundesfinanzministeriums) sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter Berücksichtigung der elektronischen Buchführung aktuell dargestellt. Sie enthalten in Punkt 1.10, Seite 7, u. a. eine Beschreibung der allgemein anerkannten GoB:

„Die GoB sind ein unbestimmter Rechtsbegriff, der insbesondere durch Rechtsnormen und Rechtsprechung geprägt ist und von der Rechtsprechung und Verwaltung jeweils im Einzelnen auszulegen und anzuwenden ist (BFH-Urteil vom 12. Mai 1966, BStBl. III S. 372; BVerfG-Beschluss vom 10. Oktober 1961, 2 BvL 1/59, BVerfGE 13 S. 153).

Die GoB können sich durch gutachterliche Stellungnahmen, Handelsbrauch, ständige Übung, Gewohnheitsrecht, organisatorische und technische Änderungen weiterentwickeln und sind einem Wandel unterworfen.

*Die GoB enthalten sowohl **formelle** als auch **materielle** Anforderungen an eine Buchführung. Die formellen Anforderungen ergeben sich insbesondere aus den §§ 238 ff. HGB für Kaufleute und aus den §§ 145 bis 147 AO für Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige. Materiell ordnungsmäßig sind Bücher und Aufzeichnungen, wenn die Geschäftsvorfälle nachvollziehbar, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet in ihrer Auswirkung erfasst und anschließend gebucht bzw. verarbeitet sind (vgl. § 239 Absatz 2 HGB, § 145 AO, § 146 Absatz 1 AO). Siehe Rz. 11 zur Beweiskraft von Buchführung und Aufzeichnungen.“*



3. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

3.1 Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit

- „Die Buchführung muss so beschaffen sein, „dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann.“ (§ 238, Abs.1 HGB; § 145 AO)
- „Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.“ (§ 238, Abs. 1 HGB; § 145, Abs. 1 AO)
- „Bei der Führung der Handelsbücher und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen hat sich der Kaufmann einer lebenden Sprache zu bedienen. Werden Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole verwendet, muss im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen.“ (§ 239, Abs. 1 HGB; § 146, Abs. 3 AO)

3.2 Grundsatz der Vollständigkeit und Richtigkeit

- „Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.“ (§ 239, Abs. 2 HGB; § 146, Abs. 1 AO)
- „Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.“ (§ 239, Abs. 3 HGB; § 146, Abs. 1 AO)
- „Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich festzuhalten.“ (§ 147, Abs. 1 AO)

3.3 Grundsatz des Verrechnungsverbots

- „Posten der Aktivseite der Bilanz dürfen nicht mit Posten der Passivseite der Bilanz verrechnet werden.“ (§ 246, Abs. 2 HGB)

3.4 Grundsatz des Belegnachweises (Keine Buchung ohne Beleg)

- „Jeder Geschäftsvorfall ist urschriftlich bzw. als Kopie der Urschrift zu belegen. Ist kein Fremdbeleg vorhanden, muss ein Eigenbeleg erstellt werden. Zweck der Belege ist es, den sicheren und klaren Nachweis über den Zusammenhang zwischen den Vorgängen in der Realität einerseits und dem aufgezeichneten oder gebuchten Inhalt in Büchern oder sonst erforderlichen Aufzeichnungen und ihre Berechtigung andererseits zu erbringen (Belegfunktion). Auf die Bezeichnung als „Beleg“ kommt es nicht an.“ (GoBD 2015, RZ 61, Seite 14/15)
- „Die Belegfunktion ist die Grundvoraussetzung für die Beweiskraft der Buchführung und sonst erforderlicher Aufzeichnungen. Sie gilt auch bei Einsatz eines DV-Systems.“ (GoBD 2015, RZ 61, Seite 15)

3.5 Grundsatz der Sicherheit und Aufbewahrung

- „Die Handelsbücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern geführt werden, soweit diese Formen der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.“ (§ 239, Abs. 4 HGB; § 146, Abs. 5 AO)
- „Bei der Führung der Handelsbücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern muss insbesondere sichergestellt sein, dass die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sind und jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können.“ (§ 239, Abs. 4 HGB; § 146, Abs. 5 AO)
- „Jeder Kaufmann ist verpflichtet, die folgenden Unterlagen geordnet aufzubewahren“ (§ 257, Abs. 1 HGB; § 147, Abs. 1AO):
 - „Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Einzelabschlüsse nach § 325 Abs. 2a HGB, Lageberichte, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
 - die empfangenen Handelsbriefe,
 - Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe,
 - Belege für Buchungen in den von ihm nach § 238 Abs. 1 HGB zu führenden Büchern.“
- „Die [...] aufgeführten Unterlagen sind zehn Jahre, die sonstigen [...] Unterlagen sechs Jahre aufzubewahren.“ (§ 257, Abs. 4 HGB; § 147, Abs. 3 AO)

- „Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahrs, in dem die letzte Eintragung in das Handelsbuch gemacht, das Inventar aufgestellt [...] oder der Jahresabschluss festgestellt [...] ist.“ (§ 257, Abs. 5 HGB; § 147, Abs. 4 AO)

4. Abgrenzungsgrundsätze

4.1 Grundsatz der Periodenabgrenzung

- **Aufwendungen** sind sachlich und zeitlich dem Geschäftsjahr zuzuordnen, in dem sie entstanden sind bzw. entstehen werden. Dazu heißt es in § 252, Abs. 1, Nr. 5 HGB: „Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen.“
- Der Gesetzestext drückt diesen Grundsatz für die transitorische Aktiva wie folgt aus: „Als Rechnungsabgrenzungsposten sind auf der Aktivseite Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.“ (§ 250, Abs. 1 HGB).
 - Sofern Aufwendungen des alten Geschäftsjahres erst im neuen Geschäftsjahr zu Ausgaben führen, sind sie zum Abschlussstichtag über das Konto „Sonstige Verbindlichkeiten“ zu buchen.
- **Erträge** sind sachlich und zeitlich dem Geschäftsjahr zuzuordnen, in dem sie entstanden sind bzw. entstehen werden.
- Der Gesetzestext drückt diesen Grundsatz für die transitorische Passiva wie folgt aus: „Auf der Passivseite sind als Rechnungsabgrenzungsposten Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen.“ (§ 250, Abs. 2 HGB)
 - Sofern Erträge des alten Geschäftsjahres erst im neuen Geschäftsjahr zu Einnahmen führen, sind sie zum Abschlussstichtag über das Konto „Sonstige Forderungen“ zu buchen.

4.2 Grundsatz der Gewinn- und Verlustrealisation

- Nicht realisierte Gewinne dürfen nicht ausgewiesen werden. Positiv gewendet bedeutet das: Gewinne sind erst dann auszuweisen, wenn sie eingetreten sind. Eine Ausnahme bildet die Bewertung der kurzfristigen Fremdwährungsverbindlichkeiten gem. § 256 a HGB. In § 252, Abs. 1, Nr. 4 HGB heißt es dazu: „Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.“
- Nicht realisierte Verluste sind auszuweisen. In § 252, Abs. 1, Nr. 4 HGB heißt es: „Es ist vorsichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekanntgeworden sind.“

5. Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung

5.1 Grundsatz der Bilanzidentität

- „Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen.“ (§ 252, Abs. 1 HGB)

5.2 Grundsatz der Unternehmensfortführung

- „Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.“ (§ 252, Abs. 2 HGB)

5.3 Grundsatz der Einzelbewertung

- „Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten.“ (§ 252, Abs. 3 HGB).
- Ausnahmen davon sind in § 240, Abs. 3 und 4 HGB aufgeführt:

- „(3) Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe können, wenn sie regelmäßig ersetzt werden und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist, mit einer gleichbleibenden Menge und einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden, sofern ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt. Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen.“
- (4) Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens sowie andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände und Schulden können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden.“

5.4 Grundsatz der vorsichtigen Bewertung

- „Es ist vorsichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekanntgeworden sind.“ (§ 252, Abs. 4 HGB)

5.5 Grundsatz der Bewertungsstetigkeit

- „Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewandten Bewertungsmethoden sind beizubehalten.“ (§ 252, Abs. 1, Nr. 6 HGB). Dies gilt insbesondere für die einmal gewählten Abschreibungsmethoden.

5.6 Grundsatz der Bilanzkontinuität

- „Die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung der aufeinanderfolgenden Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen, ist beizubehalten, soweit nicht in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind.“ (§ 265, Abs. 1 HGB)
- „In der Bilanz sowie in der Gewinn- und Verlustrechnung ist zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahrs anzugeben. Sind die Beträge nicht vergleichbar, so ist dies im Anhang anzugeben und zu erläutern. Wird der Vorjahresbetrag angepasst, so ist auch dies im Anhang anzugeben und zu erläutern.“ (§ 265, Abs. 2 HGB)

5.7 Grundsatz der Bilanzwahrheit

Mit „**Bilanzwahrheit**“ wird umschrieben, dass der Jahresabschluss einen den rechtlichen Vorschriften entsprechenden Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens geben soll, also nicht in Widerspruch zu den GoB steht. Die Bilanzwahrheit wird nie zu erreichen sein. Sie lässt sich allerhöchstens mithilfe der Kriterien „Richtigkeit der Bilanz“, „Vollständigkeit der Bilanz“ und „Willkürfreiheit der Bilanz“ prüfen und annähernd verwirklichen:

- Die **Bilanzrichtigkeit** ist gewahrt, wenn die Bilanz den Anforderungen von § 239, Abs. 2 HGB entspricht, d. h. aus stimmigen Aufzeichnungen abgeleitet wird:
 - Die der Bilanz zugrunde liegende Buchführung und das Inventar enthalten keine Lücken.
 - Vermögensgegenstände und Schulden sind nach den bestehenden Bewertungsgrundsätzen „richtig“ bewertet.
 - „Geschäftsvorfälle sind in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen und im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften inhaltlich zutreffend durch Belege abzubilden (BFH-Urteil vom 24. Juni 1997, BStBl II 1998 S. 51), der Wahrheit entsprechend aufzuzeichnen und bei kontenmäßiger Abbildung zutreffend zu kontieren.“ (GoBD, Nr. 44, Seite 11)
- Die **Bilanzvollständigkeit** ist gewahrt, wenn die Bilanz den Anforderungen von § 246, Abs. 1 HGB entspricht:
 - „Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge zu enthalten, [...]“:
 - Das Inventar wird jährlich nach rechtlichen Vorgaben aufgestellt.
 - Alle zum Abschlussstichtag relevanten Risiken werden berücksichtigt.
 - Zur Bilanzvollständigkeit gehört auch, dass die Bilanz alle in § 266 HGB geforderten „Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge“ ausweist.
 - „Die Geschäftsvorfälle sind vollzählig und lückenlos aufzuzeichnen (Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht).“ (GoBD, RZ 36, Seite 10)

- Mit „Willkürfreiheit der Bilanz“ sind die in den Ansatz- und Bewertungsvorschriften des HGB (vgl. §§ 246 f.) enthaltenen Ermessensspielräume und Wahlrechte angesprochen, die nur nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (vgl. § 253, Abs. 1 HGB) ausgeschöpft werden dürfen. So liegt es z. B. in der Natur der Rückstellungen, dass sie nur „in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages“ angesetzt werden können (§ 253, Abs. 1 HGB). Hierbei dürfen Erfüllungsbeträge nicht willkürlich gewählt, d. h. erheblich überhöht angesetzt werden. Eine willkürliche Ansetzung von Bilanzwerten kann zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führen.

6. Wesentliche Ergänzungen der allgemeinen GoB durch die GoBD

Die GoBD bestätigen die bestehenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Sie greifen die aktuellen DV-Buchführungsstandards auf, regeln die Aufbewahrung elektronischer Daten sowie den elektronischen Datenzugriff der Finanzbehörden bei Außenprüfungen. In weiten Teilen beziehen sich die Inhalte auf das Führen von Büchern/Aufzeichnungen in elektronischer Form. Beispielhaft wird das an-hand der „Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle“ deutlich, in denen die allgemeinen GoB mit „elektronischer“ Unterstützung wiederholt werden.

So heißt es in den GoBD, RZ 82, Seite 19:

„Der Steuerpflichtige hat organisatorisch und technisch sicherzustellen, dass die elektronischen Buchungen und sonst erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen voll-ständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden (§ 146 Absatz 1 Satz 1 AO, § 239 Absatz 2 HGB). Jede Buchung oder Aufzeichnung muss im Zusammenhang mit einem Beleg stehen (BFH-Urteil vom 24. Juni 1997, BStBl II 1998 S. 51).“

Belege spielen nach wie vor eine entscheidende Rolle, wenn es um die Beweiskraft der Buchführung geht. Werden Belege nicht in Papierform, sondern elektronisch übermittelt, muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass er das elektronische Verfahren ordnungsgemäß handhabt. Dazu zählt der Nachweis, dass die erfassten Daten vollständig gespeichert sind, nicht mehr verändert werden können und stets lesbar bleiben.

Beispiel:

Eine Rechnung wird in PDF-Format im Anhang einer E-Mail übermittelt. Der Rechnungsempfänger archiviert diese Rechnung auf der Festplatte seines PCs.

Die Grundsätze der Nachprüfbarkeit und Unveränderbarkeit von Belegen ist hiermit nicht gegeben, da die auf einer „normalen“ Festplatte gespeicherten Daten geändert oder gelöscht werden können. Der Rechnungsempfänger benötigt ein separates Speichersystem. Ein Papierausdruck der Rechnung reicht als „Ersatz“ für den elektronischen Beleg nicht aus.

In den GoBD sind die Punkte „Internes Kontrollsystem (IKS)“, „Datensicherheit“, „Datenaufbewahrung“ und „Datenzugriff“ deutlich auf ihre elektronische Handhabung ausgerichtet und mit Beispielen unterlegt.

Zum **internen Kontrollsystem** heißt es auf den Seiten 22/23 unter RZ 100:

„Für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO (siehe unter 3.) hat der Steuerpflichtige Kontrollen einzurichten, auszuüben und zu protokollieren. Hierzu gehören beispielsweise

- Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen, auf Basis entsprechender Zugangs- und Zugriffsberechtigungskonzepte (z. B. spezifische Zugangs- und Zugriffsberechtigungen),
- Funktionstrennungen,
- Erfassungskontrollen (Fehlerhinweise, Plausibilitätsprüfungen),
- Abstimmungskontrollen bei der Dateneingabe,
- Verarbeitungskontrollen,
- Schutzmaßnahmen gegen die beabsichtigte und unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten.“

Die Hinweise zur Datensicherheit beschränken sich im Wesentlichen auf folgende Aussagen (vgl. GoBD, RZ 103 bis 105, Seite 23):

„103 Der Steuerpflichtige hat sein DV-System gegen Verlust (z. B. Unauffindbarkeit, Vernichtung, Untergang und Diebstahl) zu sichern und gegen unberechtigte Eingaben und Veränderungen (z. B. durch Zugangs- und Zugriffskontrollen) zu schützen.“

104 Werden die Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen nicht ausreichend geschützt und können deswegen nicht mehr vorgelegt werden, so ist die Buchführung formell nicht mehr ordnungsmäßig.

105 Beispiel 6:

Unternehmer überschreibt unwiderruflich die Finanzbuchhaltungsdaten des Vorjahres mit den Daten des laufenden Jahres.“

Das Kapitel „**Datenaufbewahrung**“ wiederholt die in den allgemeinen GoB enthaltenen Regeln und vertieft sie. Dazu folgender Auszüge aus den GoBD:

RZ 119, Seite 25:

„Sind aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten, Datensätze, elektronische Dokumente und elektronische Unterlagen im Unternehmen entstanden oder dort ein-gegangen, sind sie auch in dieser Form aufzubewahren und dürfen vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht werden. Sie dürfen daher nicht mehr ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden und müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar erhalten bleiben (z. B. per E-Mail eingegangene Rechnung im PDF-Format oder eingescannte Papierbelege). Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufbewahrung im Produktivsystem oder durch Auslagerung in ein anderes DV-System erfolgt. Unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten ist es nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe nur in Papierform aufbewahrt.“

RZ 130, Seite 28:

„Werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch erfasst (scannen), ist das Scanergebnis so aufzubewahren, dass die Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird.“

RZ 140, Seite 30:

„Nach dem Einscannen dürfen Papierdokumente vernichtet werden, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind.“

Datenaufbewahrung			
In Papierform eingehende Unterlagen	In elektronischer Form eingehende Unterlagen	Selbst erzeugte elektronische Daten	Elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Daten
<ul style="list-style-type: none"> • Aufbewahrung in Papierform • Scannen möglich 	<ul style="list-style-type: none"> • Aufbewahrung im eingehenden Format • Ausgedruckte Form genügt nicht 	<ul style="list-style-type: none"> • Aufbewahrung im Ursprungsformat • Ausgedruckte Form genügt nicht 	<ul style="list-style-type: none"> • Aufbewahrung in Papierform möglich (Zumutbarkeitsregel)

Unter **Datenzugriff** versteht man das Recht der Finanzbehörde, „die mit Hilfe eines DV-Systems erstellten und nach § 147 Absatz 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen durch Datenzugriff zu prüfen.“ (GoBD, RZ 158, Seite 33). Dieses Recht ist bereits in § 147, Abs. 6 AO festgeschrieben. Der Datenzugriff ist nur im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung möglich und kann entweder

- **unmittelbar** (= Datenzugriff auf das DV-System des Steuerpflichtigen durch Finanzbehörde bei Außenprüfung),
- **mittelbar** (= Auswertung der Daten durch Steuerpflichtigen und Lesezugriff für die Finanzbehörde) oder durch
- Datenträgerüberlassung seitens des Steuerpflichtigen

erfolgen.

6. Verstöße gegen die GoB

Bei unrichtiger Darstellung des Jahresabschlusses hat der Unternehmer bzw. das Mitglied des vertretungsberechtigten Organs die Folgen nach § 331 HGB zu tragen. In § 331 Absatz 1 HGB heißt es:

„Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer als Mitglied des vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats einer Kapitalgesellschaft die Verhältnisse der Kapitalgesellschaft in der Eröffnungsbilanz, im Jahresabschluss, im Lagebericht einschließlich der nichtfinanziellen Erklärung, im gesonderten nichtfinanziellen Bericht oder im Zwischenabschluss nach § 340 a Abs. 3 unrichtig wiedergibt oder verschleiert. [...]“

Schärfer sind die Sanktionen in der Abgabenordnung formuliert. Dort heißt es in § 370, Abs. 1 bis 3 AO:

- (1) *„Mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer*
1. *den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht,*
 2. *die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt oder*
 3. *pflichtwidrig die Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstemplern unterlässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.*
- (2) *Der Versuch ist strafbar.*
- (3) *In besonders schweren Fällen ist die Strafe Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu zehn Jahren. Ein besonders schwerer Fall liegt in der Regel vor, wenn der Täter*
1. *in großem Ausmaß Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt, [...]“*

Je nach der Schwere des Verstoßes leitet die Finanzbehörde folgende Schritte ein:

- Berichtigung eines geringen formellen Fehlers ohne weitere Sanktionen. In diesem Fall liegt in der Regel ein Irrtum des Steuerpflichtigen vor, den er durch Mit-teilung an das Finanzamt korrigieren kann, solange kein Steuerbescheid ergangen ist. Ist ein Steuerbescheid ergangen, lässt sich der Fehler über den Widerspruch bereinigen.
- Berichtigung eines geringen materiellen Fehlers durch Teilschätzung des Gewinnes. Ein geringer materieller Fehler wären einzelne nicht gebuchte Einnahmen. In diesem Fall kann der Fehler durch Schätzung der Einnahmen, des Um-satzes oder der Gewinnaufschläge behoben werden.
- Berichtigung eines schwerwiegenden materiellen Fehlers durch Gesamtschätzung des Gewinnes (§ 162 AO). In diesem Fall hat der Steuerpflichtige die zur Berechnung der Einkommensteuer erforderliche Steuererklärung nicht oder grob fehlerhaft erstellt. Möglicherweise kann er keine Bücher vorlegen, oder die Finanzbehörde hat die Buchführung aufgrund schwerwiegender Mängel verworfen. Die Finanzbehörde ist dann verpflichtet die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.
- Entzug steuerlicher Vergünstigungen, die daran geknüpft sind, dass die Buch-führung nicht ordnungsgemäß ist (z. B. Entzug der Gemeinnützigkeit bei Vereinen).
- Einleitung eines Steuerstrafverfahrens. Das Steuerstrafverfahren ist ein straf-rechtliches Ermittlungsverfahren, das bei Steuerstraftaten eingeleitet wird. Die Steuerstraftaten sind in § 369 AO aufgeführt. Wesentlicher Steuerstraftatbestand ist die Steuerhinterziehung (vgl. § 370 AO).

