

## BUCHFÜHRUNG

## Abwehrberatung GoBD: Argumente gegen die Auffassung der Finanzverwaltung

von WP StB Dipl.-Kfm. Lukas Graf, Meißen

Ende 2014 hat das BMF (14.11.14, IV A 4 - S 0316/13/10003) die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ veröffentlicht. Die Wirkung war enorm: Kaum ein Steuerberater, der nicht Mandantenseminare angeboten oder Rundschreiben verschickt hat. Einige Ansichten des BMF sind jedoch durchaus kritisch zu sehen oder werden in der Praxis falsch interpretiert. Der Beitrag liefert Verteidigungsstrategien, um ungerechtfertigte Beanstandungen abwehren zu können. |

### 1. Muss eine Buchführung (immer) zeitgerecht sein?

Es bestehen zwei wesentliche Gründe für eine zeitgerechte Buchführung:

- Der Kaufmann muss sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über seine wirtschaftlichen Verhältnisse verschaffen können.
- Eine zeitgerechte Buchführung soll sicherstellen, dass keine nachträglichen Manipulationen vorgenommen werden.

Das BMF fordert die zeitgerechte Erfassung von Geschäftsvorfällen. Dem ist zuzustimmen. Eine Zeitspanne von zehn Tagen für unbare Geschäftsvorfälle entspricht zudem der höchstrichterlichen Rechtsprechung (u.a. BFH 2.10.68, I R 8/66) und ist auch handelsrechtlich geboten (vgl. Graf, Haufe HGB Bilanz Kommentar, 6. Aufl., § 239 HGB, Rz. 24). Allerdings kann man eine zeitgerechte Erfassung nicht per se anhand einer Frist von zehn Tagen festmachen – es kommt nämlich auf die Umstände des Einzelfalls an.

Im Einzelfall kann sogar eine kürzere Frist geboten sein:

- Ein Verstoß gegen die kaufmännische Sorgfalt kann vorliegen, wenn am Rande der Insolvenz eine Erfassung erst nach zehn Tagen erfolgt und deshalb die Zeit nicht reicht, eine Insolvenz rechtzeitig zu erkennen.
- Eine manipulative Zuordnung zum Privat- oder Betriebsvermögen ist zu verhindern. Der Einzelunternehmer muss z.B. bei einem Wertpapierdepot zeitgerecht bestimmen, ob die Anlagen privat oder betrieblich veranlasst sind. Ein modernes Problem: Wie funktioniert eine zeitgerechte Zuordnung bei einem Day-Trading-Konto, auf dem der Kaufmann betriebliche und private Spekulationsgeschäfte durchführt? Die Antwort kann nur lauten: Entweder gesonderte Konten oder eine unveränderliche Markierung schon vor der Ausführung des Geschäfts. Eine Zuordnung erst am Abend des gleichen Tags dürfte nicht mehr zeitgerecht sein.

Gründe für die zeitgerechte Buchführung

Zeitspanne von zehn Tagen ist nicht als Dogma zu verstehen

Zuordnung von Privat- und Betriebsvermögen

In der Praxis werden teilweise Stimmen laut, dass Quartals- und Jahresbuchhaltungen insoweit problematisch sind, als die GoBD eine Buchung der unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats bis zum Ablauf des folgenden Monats fordern. Das ist so aber nicht richtig. In Rz. 50 der GoBD heißt es:

„Werden bei der Erstellung der Bücher Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur periodenweise gebucht ..., dann ist dies unter folgenden Voraussetzungen nicht zu beanstanden: Die Erfassung der unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats erfolgt bis zum Ablauf des folgenden Monats in den Büchern ... und durch organisatorische Vorkehrungen ist sichergestellt, dass die Unterlagen bis zu ihrer Erfassung nicht verloren gehen, z.B. durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Rechnungen, durch Ablage in besonderen Mappen und Ordnern oder durch elektronische Grund(buch)aufzeichnungen in Kassensystemen, Warenwirtschaftssystemen, Fakturierungssystemen etc.).“

Eine Buchführung setzt nicht zwingend voraus, dass gebucht wird. Eine Buchhaltung kann nach § 239 Abs. 4 HGB auch in einer geordneten Ablage bestehen. In ihrer Reinform arbeitet diese Buchführungsform mit Belegdoppeln, die so abgelegt werden, dass sich offene und bezahlte Posten aus gesonderten Belegsammlungen ergeben. Diese Form der Buchführung ist insbesondere bei kleineren Unternehmen in unterschiedlichen Ausprägungen anzutreffen.

**Wichtig |** Sind die Belege diesem Ablagesystem zugeordnet (z.B. durch eine fortlaufende Nummer oder eine andere Sicherungsmaßnahme), sind sie zeitgerecht erfasst. Dies ist auch Auffassung der Finanzverwaltung: „Die Funktion der Grund(buch)aufzeichnungen kann auf Dauer auch durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage erfüllt werden“ (BMF, a.a.O., Rz. 46).

Wenn eine Belegablage eine ordnungsgemäße Buchführung ist, dann ist die spätere Erfassung in der EDV – z.B. durch einen Steuerberater – in doppeltem Sinne eine „doppelte“ Buchführung. Für eine solche „zweite“ Buchführung kann es keine Erfassungsfristen mehr geben: Zum einen sind diese bereits durch die Belegablage zeitgerecht erfüllt, zum anderen besteht keine Manipulationsmöglichkeit mehr. Denn die EDV-Buchführung muss das genaue Spiegelbild der Belegablage sein, beide müssen miteinander abzustimmen sein. Erfolgt die EDV-Erfassung hier nur quartals- oder jahresweise, weil keine monatlichen USt-Voranmeldungen abzugeben sind, ist ein Verstoß gegen eine zeitgerechte Erfassung nicht erkennbar (vgl. Graf, a.a.O., § 239 HGB, Rz. 24).

**PRAXISHINWEIS |** Es bleibt festzuhalten, dass ein Verstoß gegen die zeitgerechte Erfassung unheilbar ist bei

- manipulativer Zuordnung zum Privat- oder Betriebsvermögen und
- einer exzessiv verspäteten Erfassung und Buchung.

Kleinere Verstöße beeinträchtigen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung insgesamt nicht (Graf, a.a.O., § 239 HGB, Rz. 26).

GoBD werden teilweise missverstanden

Buchungen sind nicht zwingend erforderlich

Belegablage als ordnungsgemäße Buchführung

## 2. Unveränderlichkeit

Die Unveränderlichkeit bei Führung der Handelsbücher ist in § 239 Abs. 3 S. 1 HGB kodifiziert. Danach dürfen Eintragungen oder Aufzeichnungen zwar nachträglich verändert werden. Voraussetzung ist aber, dass der ursprüngliche Inhalt weiterhin feststellbar ist. Bei elektronischen Buchführungen sind nicht festgeschriebene Buchungssätze, die ohne Protokollierung noch geändert werden können, zweifellos ein Problem. Die Finanzverwaltung hält es für unzulässig, wenn Buchungssätze bis zur Erstellung des Jahresabschlusses offengehalten werden (BMF, a.a.O., Rz. 109).

Dieser Auffassung ist grundsätzlich zuzustimmen. Auch die DATEV hat auf die GoBD reagiert und sieht nun im Standard eine Festschreibung jeder USt-Voranmeldung vor. Aber: Wird die Buchführung in der Form einer geordneten Ablage geführt, dann ist die Unveränderlichkeit durch eben diese geordnete Ablage hergestellt – und nicht durch eine nachgelagerte Erfassung in einer zusätzlichen EDV-Buchführung (Graf, a.a.O., § 239 HGB, Rz. 31).

Ferner ist zu bedenken, dass Bankkonten heute regelmäßig elektronisch geführt und in die Buchhaltungssysteme importiert werden. Die Importdaten für das Bankkonto müssen zu den entsprechenden Gegenbuchungen passen, sonst gehen z.B. die Debitoren und Kreditoren nicht auf. Eventuelle Manipulationen sind also anhand der Ursprungsdaten aufdeckbar. Die Regelung in den GoBD zur Festschreibung wirkt vor diesem Hintergrund geradezu altbacken. Sie müsste vielmehr lauten: Stimmen die Daten im Absendersystem mit den Daten im Empfängersystem überein bzw. sind die Abweichungen erklärbar und dokumentiert?

**PRAXISHINWEIS** | Mit diesen Argumenten kann eine Beanstandung der fehlenden Unveränderlichkeit ggf. abgewehrt werden. Es müsste als Nachweis genügen, dass in einem zweiten System eines unabhängigen Dritten die entsprechenden Buchungssätze bzw. Daten spiegelbildlich vorhanden sind (z.B. Bank, Lieferant/Kunde bei elektronischem Rechnungsaustausch).

## 3. Inventur- und Jahresabschlussbuchungen

Die Vorschriften der GoBD sind nicht auf die Buchung der Inventur und des Jahresabschlusses übertragbar (vgl. Graf, a.a.O., § 239 HGB, Rz. 25).

Die Inventur kann permanent durchgeführt oder (abweichend vom Abschlussstichtag) vor- oder nachverlegt werden. Die Unveränderlichkeit bei der Inventur wird nicht durch die Festschreibung des Buchungssatzes hergestellt, sondern durch die entsprechende Sicherung der Inventurunterlagen. Im Übrigen gelten die Vorschriften zur Wertaufhellung auch für Vorratswerte, weshalb der Inventurwert im Lichte neuer Erkenntnisse ggf. bis zur Aufstellung des Abschlusses angepasst werden muss. Ein Bedürfnis, unterschiedliche Kenntnisstände im Rahmen der Abschlusserstellung zu dokumentieren, ist nicht ersichtlich.

Festschreibung  
bei elektronischer  
Buchführung

Spiegelbildliche  
Daten im System  
eines Dritten als  
Rettungsanker

Unveränderlichkeit  
wird durch Sicherung  
der Inventurunter-  
lagen hergestellt

Noch eindeutiger gilt dies für Buchungen im Zusammenhang mit Abschlussarbeiten. Diese unterliegen bis zum Tag der Abschlusserstellung der Wertaufhellung. Somit können hier weder die Vorschriften zur Zeitgerechtigkeit noch zur Unveränderlichkeit einschlägig sein. Nach Fertigstellung des Abschlusses muss allerdings eine zeitnahe Buchung (z.B. bei händischen Eingriffen) und eine zeitnahe Festschreibung gefordert werden.

#### 4. Aufbewahrung der Berechnungsgrundlagen für die Abschreibungen

In den GoBD ist eine Besonderheit enthalten. Die Finanzverwaltung fordert in Rz. 81: „Bei (monatlichen) AfA-Buchungen nach Anschaffung eines abnutzbaren Wirtschaftsguts ist der Anschaffungsbeleg mit der AfA-Bemessungsgrundlage und weiteren Parametern (z.B. Nutzungsdauer) aufbewahrungspflichtig.“ Auch wenn die Aufbewahrung zu empfehlen ist, ist diese Ansicht nicht uneingeschränkt hinzunehmen.

Geht ein Beleg verloren oder wurde er vernichtet, weil die Aufbewahrungspflicht abgelaufen ist, dann muss die Buchführung der vorangegangenen Jahre mit ihrer Beweiskraft den Beleg ersetzen können. Es darf nicht sein, dass für ein Gebäude, das sich seit vielen Jahren im Anlagevermögen befindet, die Abschreibung im laufenden Jahr versagt wird, weil die Baukostenabrechnung wegen der nicht mehr vorhandenen Aufbewahrungspflicht vernichtet wurde.

Die Finanzverwaltung hat zudem Folgendes übersehen: In vielen Fällen kommt dem Originalbeleg für die Abschreibungsberechnung keine Alleinstellungsrolle zu. Dies gilt beispielsweise in den Fällen, in denen stille Reserven nach § 6b EStG gebildet wurden und außerplanmäßige Abschreibungen oder Wertaufholungen erfolgten. Mit dem Originalbeleg allein ist die Abschreibung also gar nicht nachvollziehbar. Die laufende Abschreibung ergibt sich vielmehr aus den in den vorangegangenen Jahren erstellten Inventaren (vgl. Graf, a.a.O., § 239 HGB, Rz. 40).

Ferner ist auf die eindeutige Regelung des § 257 HGB („Aufbewahrung von Unterlagen. Aufbewahrungsfristen“) hinzuweisen. Es ist hier nämlich nicht erkennbar, dass sich die Aufbewahrungsfrist verlängert, wenn die Nutzungsdauer von Anlagevermögen über diese Frist hinausgeht.

#### WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Die neuen GoBD – So vermeiden Sie teure Hinzuschätzungen (Sonderausgabe: Schmidt, BBP 15)
- GoBD: Meinungen und Stimmungen aus den namhaften Kanzleisoftwarehäusern und der Verwaltung (Quartalsbeihfeft: Schmidt, BBP 2015/04)

**Hinweis:** Die Sonderausgabe und den Quartalsbeihfeft erhalten Sie unter [bbp.iww.de](http://bbp.iww.de) unter der Rubrik „Downloads“.

Aufbewahrung des Anschaffungsbelegs nicht immer erforderlich

Der Originalbeleg allein ist oftmals gar nicht aufschlussreich



IHR PLUS IM NETZ  
[bbp.iww.de](http://bbp.iww.de)