



Experten erläutern die GoBD

Ausgabe 3:

– Was bedeutet „mobiles Scannen“? –

12. Oktober 2015

Peters, Schönberger & Partner mbB

Schackstraße 2, 80539 München

Tel.: +49 89 381720

Internet: www.psp.eu

Autoreninformationen:

- **Stefan Groß**, Partner und Steuerberater
bei Peters, Schönberger & Partner mbB
- **Dipl.-Fw. Bernhard Lindgens**,
Bundeszentralamt für Steuern¹
- **Bernhard Zöller**, Geschäftsführer
bei Zöller & Partner GmbH
- **Thorsten Brand**, Senior Berater
bei Zöller & Partner GmbH
- **Stefan Heinrichshofen**, Partner, Rechtsanwalt und Steuerberater
bei Peters, Schönberger & Partner mbB

Der Beitrag gibt die persönliche Meinung der Autoren zur derzeitigen Rechtslage wieder und enthält lediglich einen Überblick über einzelne Themenkomplexe. Spezielle Umstände einzelner Fallkonstellationen wurden nicht berücksichtigt; diese können durchaus zu abweichenden Betrachtungsweisen und/oder Ergebnissen führen. Der Beitrag kann daher keine rechtliche oder steuerliche Beratung ersetzen. Bitte holen Sie eine auf Ihre Umstände zugeschnittene, weitere Entwicklungen berücksichtigende Empfehlung Ihres Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers ein, bevor Sie Entscheidungen über die in diesem Leitfaden besprochenen Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.

¹ Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

Was bedeutet „mobiles Scannen“?

Mit dem Schreiben vom 14. November 2014, den „Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (**GoBD**)“, hat das BMF dargelegt, welche Vorgaben aus Sicht der Finanzverwaltung an IT-gestützte Prozesse zu stellen sind.² Die GoBD sind für Veranlagungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen und betreffen grundsätzlich alle Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften i. S. d. § 5 EStG, § 4 Abs. 1 EStG sowie auch nicht buchführungspflichtige Unternehmen, wie insbesondere Einnahmen-Überschuss-Rechner³. Die **Verantwortung** für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen einschließlich der Verfahren trägt allein der Steuerpflichtige. Dies gilt auch bei einer teilweisen oder vollständigen organisatorischen und/oder technischen Auslagerung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten auf Dritte, wie auch etwa Steuerberater (**Outsourcing**).⁴

Im Zeitalter von Smartphones und anderen mobilen Endgeräten mit Fotofunktion stellt sich zunehmend die Frage, inwieweit der fotografisch festgehaltene Beleg steuerrechtlich anerkannt wird. Vor allem seit über entsprechende „Scanner-Apps“ die Möglichkeit besteht, Belege komfortabel **abzulichten** und medienbruchfrei (etwa via spezieller App) an das Unternehmen zu übermitteln, stellt sich für Unternehmen die Frage der steuerlichen und insbesondere **umsatzsteuerlichen** Anerkennung der zugrunde liegenden, auf diese Art und Weise erzeugten elektronischen Belege. Den Maßstab hierfür bilden aktuell die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (**GoBD**).⁵ Aus Prozesssicht besteht die Zielsetzung der Unternehmen dabei stets darin, den Papierbeleg vom weiteren Prozess auszunehmen, mithin zu vernichten.

² BMF v. 14. November 2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, S. 1450.

³ Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach den Vorschriften des § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

⁴ GoBD (Fn. 2), Rn. 21.

⁵ BMF v. 14. November 2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, S. 1450.

Ausgehend vom Grundsatz der **Unveränderbarkeit** dürfen nach § 146 Abs. 4 AO Buchungen oder Aufzeichnungen nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.⁶ Dazu dürfen keine Veränderungen vorgenommen werden, die keinen Rückschluss darauf zulassen, ob sie ursprünglich oder erst später initiiert wurden.⁷ Das zum Einsatz kommende DV-Verfahren muss Gewähr dafür bieten, dass alle Informationen, die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden (auch entsprechende Belege), nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden können.⁸ Die Unveränderbarkeit der Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen kann sowohl hardwaremäßig als auch softwaremäßig oder organisatorisch gewährleistet werden.⁹

Damit ist zunächst festzuhalten, dass die zur Ablichtung verwendeten mobilen Endgeräte als Teil des unternehmerischen DV-Systems gelten und diese insoweit auch die Anforderungen an die Unveränderbarkeit sicherstellen müssen.

Doch was bedeuten diese Vorgaben konkret?

⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 58.

⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 107.

⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 108.

⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 110.

Aufgrund ihres generischen Charakters können die GoBD nicht jeden Anwendungsfall abbilden. Vielmehr ist in derartigen Fällen über einen **Analogieschluss** festzustellen, ob die Ordnungsvorschriften eingehalten werden. In Bezug auf das Ablichten von Belegen durch mobile Endgeräte lässt sich ein entsprechender Analogieschluss u. E. zu den Vorgaben der elektronischen Erfassung von Papierbelegen (Scanvorgang) ziehen. Hier wird ausgeführt, dass soweit Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch erfasst (gescannt) werden, das Scanergebnis so aufzubewahren ist, dass die Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird.¹⁰ Der Begriff des Scannens ist dabei mit dem Ablichten durch mobile Endgeräte gleichzusetzen, handelt es sich beim Scannen doch auch um eine Ablichtung im technischen Sinne.

Ausgehend von den Ausführungen der GoBD sind damit unterschiedliche Vorgaben an das Ablichten mit mobilen Endgeräten zu stellen:

- Das Scanergebnis ist so aufzubewahren, dass das Scan-Dokument mit dem Original bildlich übereinstimmt.
- Das Verfahren muss dokumentiert werden und der Steuerpflichtige sollte eine Organisationsanweisung erstellen.
- Im Anschluss an den Scanvorgang darf die weitere Bearbeitung grundsätzlich nur mit dem elektronischen Dokument erfolgen. Für den Fall, dass eine weitere Bearbeitung des Papierbelegs erfolgt, muss dieser nach Abschluss der Bearbeitung neu eingescannt und ein Bezug zum ersten Scan-Objekt hergestellt werden.
- Im Anschluss an den Scanvorgang dürfen Papierdokumente unter bestimmten Voraussetzungen vernichtet werden.

Eine zentrale Vorgabe der GoBD verlangt, dass das Verfahren entsprechend dokumentiert ist. Der Steuerpflichtige sollte daher eine Organisationsanweisung erstellen, die unter anderem regelt:

¹⁰ GoBD (Fn. 1), Rn. 130.

- Wer scannen darf,
- zu welchem Zeitpunkt gescannt wird,
- welches Beleggut gescannt wird,
- wie die Qualitätskontrolle auf **Lesbarkeit** und **Vollständigkeit** erfolgt,
- wie die Protokollierung von Fehlern zu erfolgen hat.

Gerade den Vorgaben an die Lesbarkeit und vollständige Erfassung des „Scan-Gutes“ ist beim mobilen Ablichten von Belegen ein besonderes Augenmerk bei der Umsetzung im Realbetrieb zu widmen. So bedarf es – analog zum herkömmlichen Scan-Prozess – etwa einer visuellen Qualitätskontrolle sowie einer Vollständigkeitsprüfung einschließlich Rückseitenerfassung, die zugleich ihren Niederschlag in entsprechenden Arbeitsanweisungen finden müssen. Aus den Vorgaben zur Verfahrensdokumentation wird jedoch auch deutlich, dass im Fall des Ablichtens durch mobile Endgeräte weitere Aspekte hinzutreten, die insbesondere dem Einsatz außerhalb der eigentlichen Unternehmens-EDV geschuldet sind. Diese betreffen weniger die Erstellung der eigentlichen Verfahrensdokumentation, als vielmehr die Ausgestaltung des entsprechenden Verfahrens. Dabei sei angemerkt, dass die Überlegung, die Belege im Unternehmen einem erneuten Scanvorgang zu unterziehen, keine Alternative darstellt. Ganz im Gegenteil: Einer medienbruchfreien Prozessoptimierung würde dies zweifelsfrei entgegenlaufen. Bei der **Verfahrensausgestaltung** sind u. E. damit insbesondere folgende Aspekte ergänzend ins Kalkül zu ziehen:

- Wie wird sichergestellt, dass nur befugte Mitarbeiter Dokumente (etwa via App) an die dafür vorgesehene Abteilung/Person/Ablage des Unternehmens übermitteln können?
- Wie wird sichergestellt, dass die abgelichteten Belege vollständig und unverändert an das Unternehmen übermittelt werden?
- Wie wird sichergestellt, dass die mobil erfassten Belege einer ordnungsgemäßen und zeitgerechten Belegsicherung zugeführt werden?
- Wie wird die Unverlierbarkeit entsprechend mobil erfasster Belege sichergestellt?

Nach Ansicht der Verfasser ist auch im Rahmen des mobilen Scannens zwingend ein **„Vier-Augen-Prinzip“** zu gewährleisten. Dies gelingt etwa dadurch, dass zwischen der Person, die den Beleg mobil erfasst und der Person, welche den Beleg prüft und zur Zahlung freigibt, zwingend eine Funktionentrennung besteht. Um eine hinreichende Belegprüfung zu ermöglichen, muss dazu sichergestellt sein, dass der Papierbeleg bis zur Prüfung/Freigabe nicht vernichtet wird und somit einer Überprüfung zugänglich bleibt. Soweit der Beleg nicht eindeutig einer Firma oder einer Person zugeordnet werden kann – was insbesondere bei Barzahlungen der Fall sein kann – sind u. E. erhöhte Anforderungen an die Rechnungsprüfung zu stellen, nicht zuletzt deshalb, da das Inverkehrbringen von Belegen gegen Entgelt eine Steuergefährdung i. S. d. § 379 Abs. 1 Nr. 2 AO darstellt.

Die mobile Erfassung und Verarbeitung von Belegen ist auf dem Vormarsch, liegen die Vorteile doch auf der Hand. Dabei ist die Frage der steuerlichen Anerkennung – wie so häufig bei neuen Anwendungsfällen – jedoch Neuland und bedarf der Auslegung bestehender Regelungen. Einen validen Ausgangspunkt dafür bilden u. E. die GoBD, welche sich ausführlich dem Erfassen von Papierdokumenten widmen. Dabei kommt man zum Ergebnis, dass auch die mobile Ablichtung von Belegen den steuerrechtlichen Anforderungen zu entsprechen vermag. Dazu bedarf es dezidierter Vorgaben und IKS¹¹-bezogener Prozessausgestaltungen, wie insbesondere ein „Vier-Augen-Prinzip“ bei der Belegprüfung und Zahlungsfreigabe (Funktionentrennung) sowie einer dokumentierten Überprüfung, ob dem betreffenden Beleg tatsächlich eine Leistung für das Unternehmen zugrunde liegt. Im Zweifel ist die Einholung einer verbindlichen Auskunft zu prüfen.

¹¹ Intenes Kontrollsystem.

Bisherige Ausgaben der GoBD-Reihe „Experten erläutern die GoBD“:

- Was bedeutet „Zeitgerechtheit“?
- Was bedeutet „Konvertierung“?
- Was bedeutet „mobiles Scannen“?

Vorschau weiterer Themen der GoBD-Reihe „Experten erläutern die GoBD“:

- Was bedeutet „Sicherstellung der Unveränderbarkeit“?
- Was bedeutet „Ablage im File-System“?
- Was bedeutet „Maschinelle Auswertbarkeit“?
- Was bedeutet „Progressive und retrograde Prüfbarkeit“?
- Was bedeutet „Ersetzendes Scannen“?
- Was bedeutet „Migrationen und Systemabschaltungen“?

Die bereits veröffentlichten Ausgaben der GoBD-Expertenerläuterungen sind verfügbar unter: www.gobd.de/expertenerlaeuterungen