



Experten erläutern die GoBD

Ausgabe 1:

– Was bedeutet „Zeitgerechtigkeit“? –

22. Juli 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

¹ Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

Was bedeutet „Zeitgerechtigkeit“?

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

Einer der Hauptdiskussionspunkte waren und sind die in den GoBD niedergelegten Anforderungen zu **Zeitgerechtigkeit**. Das Erfordernis der Zeitgerechtigkeit verlangt demnach, dass ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Vorgängen und ihrer buchmäßigen Erfassung besteht.⁵ Die Zeitgerechtigkeit umfasst sowohl die zeitnahe Erfassung, als auch die zeitnahe Buchung. Dabei widerspricht es nach der Rechtsprechung des BFH dem Wesen der kaufmännischen Buchführung, sich zunächst auf die Sammlung von Belegen zu beschränken und erst nach Ablauf eines langen Zeitraums die entsprechenden Geschäftsvorfälle zu erfassen.⁶

Doch was bedeuten diese Vorgaben konkret?

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 BFH v. 25. März 1992, BStBl II 1992, S. 1010, BFH v. 5. März 1965, BStBl III 1965, S. 285.

⁶ BFH v. 10. Juni 1954, BStBl III 1954, S. 298.

Zunächst ist bei den Anforderungen zur **Zeitgerechtigkeit** sowohl zu unterscheiden zwischen baren und unbaren Geschäftsvorfällen einerseits, sowie zwischen laufender und periodischer Buchung andererseits. Als weitere Dimension ist zudem zwingend zwischen den Zeitpunkten der „Erfassung“ und der „Verbuchung“⁷ eines Geschäftsvorfalles zu differenzieren.

Mittels der **Grund(buch)aufzeichnungen** soll verhindert werden, dass Geschäftsvorfälle für längere Zeit in der Schwebe gehalten werden und sich hierdurch die Möglichkeit einer steuerlich inkorrekten Darstellung eröffnet.⁸ Hieraus ist zu folgern, dass Bücher und Aufzeichnungen nach bestimmten Ordnungsprinzipien zu führen sind und insbesondere eine Sammlung und Aufbewahrung von Belegen notwendig ist, durch die gewährleistet wird, dass die Geschäftsvorfälle leicht und identifizierbar feststellbar und für einen die Lage des Vermögens darstellenden Abschluss unverlierbar sind.⁹ Im Ergebnis soll die **Grundbuchaufzeichnungsfunktion** damit eine **Belegsicherung** sowie die Garantie der **Unverlierbarkeit** von Geschäftsvorfällen sicherstellen. Dabei ist es unzulässig, dass entsprechenden Grund(buch)aufzeichnungen aus Wirtschaftlichkeitsgründen nicht nachgekommen wird und damit die Belegsicherung und Unverlierbarkeit nicht gewährleistet ist. Der Umfang der damit einhergehenden betrieblichen Vorkehrungen hat sich regelmäßig an der Beleganzahl, der Verlustgefahr der ungesicherten Belege sowie dem Risiko einer Umwidmung oder Unterdrückung von Geschäftsvorfällen zu orientieren. Sofern die Gewähr für die Vollständigkeit der Ablage besteht, kann im **Einzelfall** auch eine übersichtliche Rechnungsablage die Funktion einer Grund(buch)aufzeichnung übernehmen. Dies gilt ausnahmslos jedoch nur dann, wenn die Ablage der Rechnungen derart ausgestaltet ist, dass sie alle Voraussetzungen erfüllt, die in sachlicher Hinsicht an Grund(buch)aufzeichnungen zu stellen sind.¹⁰

⁷ Geschäftsvorfälle gelten grundsätzlich als gebucht, sobald sie zeitgerecht, vollständig, richtig und verbreitungsfähig erfasst, autorisiert und gespeichert sind.

⁸ GoBD (Fn. 2), Rn. 47.

⁹ Die bloße Aufbewahrung einer großen Zahl bereits längere Zeit offener Rechnungen in Sammelmappen, aus denen laufend die bezahlten Rechnungen entnommen werden, garantiert weder die Belegsicherung noch die Unverlierbarkeit der Geschäftsvorfälle in dem zu fordernden weitmöglichen Umfang, vgl. BFH v. 26. März 1968, BStBl II 1968, S. 527.

¹⁰ BFH v. 26. März 1968, BStBl II 1968, S. 527, BFH v. 26. August 1975, BStBl II 1976, S. 210.

Die Belege müssen unmittelbar nach Eingang oder Entstehung gegen Verlust gesichert werden. Dabei bieten sich dem Steuerpflichtigen – in Abhängigkeit der zugrunde liegenden Unternehmensprozesse – grundsätzlich folgende Möglichkeiten:

Grund(buch)aufzeichnungen in **Papierform**:

- Rechnungseingangsbuch¹¹/Wareneingangsbuch¹²
- Rechnungsausgangsbuch¹³/Warenausgangsbuch¹⁴,
- Kassenbuch (ggf. auch in Form aneinander gereihter Kassenberichte) oder vergleichbarer Kassenaufzeichnungen¹⁵
- Bankbuch (unter bestimmten Voraussetzungen ggf. in Form der Kontoauszüge)¹⁶

Grund(buch)aufzeichnungen in **elektronischer** Form:

Zu den Grund(buch)aufzeichnungen in elektronischer Form gehören die entsprechenden Einzelaufzeichnungen aus den Vor- und Nebensystemen.¹⁷ Die im Haupt-, Vor- und Nebensystem erfassten aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten sind dabei vollständig zu speichern und in maschinell auswertbarer Form vorzuhalten.

¹¹ BFH v. 26. März 1968, BStBl II 1968, S. 527.

¹² BFH v. 16. September 1964, BStBl III 1964, S. 654, BFH v. 23. September 1966, BStBl III 1967, S. 23, BFH v. 18. Oktober 1967, BStBl II 1968, S. 173, BFH v. 26. März 1968, BStBl II 1968, S. 527.

¹³ BFH v. 26. März 1968, BStBl II 1968, S. 527, BFH v. 24. November 1971, BStBl II 1972, S. 400.

¹⁴ BFH v. 23. September 1966, BStBl III 1967, S. 23, BFH v. 18. Oktober 1967, BStBl II 1968, S. 173, BFH v. 26. März 1968, BStBl II 1968, S. 527.

¹⁵ BFH v. 26. März 1968, BStBl II 1968, S. 527, BFH v. 20. Oktober 1971, BStBl II 1972, S. 273, BFH v. 20. Juni 1985, FH/NV 1985, S. 12, BFH v. 30. November 1989, BFH/NV 1991, S. 356.

¹⁶ BFH v. 26. März 1968, BStBl II 1968, S. 527.

¹⁷ BFH v. 16. Dezember 2014, BeckRS 2015, 94652; X R 42/13, BeckRS 2015, 94644; X R 47/13, BeckRS 2015, 94660.

Neben der Konkretisierung des Begriffs der Grund(buch)aufzeichnung stellt sich insbesondere die Frage entsprechender **Zeitvorgaben**, innerhalb derer die Belegsicherung sowie die Sicherstellung der Unverlierbarkeit zu erfolgen hat. Dabei ist strikt zwischen der Grund(buch)aufzeichnung im obigen Sinne sowie der Buchung an sich zu unterscheiden. Was die **zeitliche Komponente** angeht, so ist jede, nicht durch die Verhältnisse des Betriebs oder des Geschäftsvorfalles zwingend bedingte Zeitspanne zwischen Eintritt des Geschäftsvorfalles und seiner Belegsicherung zunächst als bedenklich anzusehen. Bei unbaren Geschäftsvorfällen gilt die Erfassung (**Belegsicherung**) innerhalb von **zehn Tagen** als unbedenklich.¹⁸ Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen im Regelfall **täglich** festgehalten werden.¹⁹ Das beinhaltet neben der Höhe der Bareinnahmen auch den Inhalt des Geschäftsvorfalles. Die derart erfassten Daten sind vollständig zu speichern und in maschinell auswertbarer Form vorzuhalten.

Soweit Geschäftsvorfälle nur **periodenweise** (insbesondere monatlich) gebucht werden, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn die **Buchung**²⁰ der unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats bis zum Ablauf des folgenden Monats in den Büchern vorgenommen wird²¹ und insbesondere durch organisatorische Vorkehrungen sichergestellt ist, dass die Unterlagen bis zu ihrer **Buchung**²² nicht verloren²³ gehen. Hierfür ist eine Belegsicherung und Sicherstellung der Unverlierbarkeit **innerhalb von 10 Tagen bei unbaren und innerhalb eines Tages bei baren** Geschäftsvorfällen erforderlich.

¹⁸ GoBD (Fn. 2), Rn. 47.

¹⁹ GoBD (Fn. 2), Rn. 48; vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 21. Februar 1990, BFH/NV 1990, S. 683.

²⁰ Die GoBD (Fn. 2), Rn. 50 sprechen hier von „Erfassung ... in Büchern“, was u. E. als „Buchung“ zu verstehen ist.

²¹ GoBD (Fn. 2), Rn. 50.

²² Die GoBD (Fn. 2), Rn. 50 sprechen hier von „Erfassung... in Büchern“, was u. E. als „Buchung“ zu verstehen ist.

²³ Dies kann durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Rechnungen, durch laufende – nummerierte – Ablage in besonderen Mappen und Ordnern oder durch elektronische Grund(buch)aufzeichnungen erfolgen, vgl. GoBD (Fn. 2), Rn. 50, 67 bis 70.

Soweit der Zeitraum zwischen Erfassung und Buchung über den Ablauf des folgenden Monats hinausgeht, setzen die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen voraus, dass die Geschäftsvorfälle vorher laufend richtig und vollständig grundbuchmäßig festgehalten wurden (**Belegsicherung und Sicherstellung der Unverlierbarkeit**).

Bei der Abgabe von **Umsatzsteuer-Voranmeldungen**, die nicht zum 10. des Folge Monats übermittelt werden müssen (vierteljährlicher Voranmeldungszeitraum oder nur Jahreserklärung) darf nicht verkannt werden, dass die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der §§ 145 bis 147 AO nicht mit den Fristen zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung (§ 18 UStG) verknüpft sind. Die Aufzeichnungspflichten gem. § 22 UStG und §§ 63 ff. UStDV gelten unabhängig von den Regelungen zum Besteuerungsverfahren und zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 18 UStG). Die Regelungen der GoBD sind jedoch nicht dahingehend zu verstehen, dass Kleinunternehmer nun zwingend auf eine monatliche Abgabe der USt-Voranmeldung umgestellt werden müssen oder umsatzsteuerliche Dauerfristverlängerungen nicht mehr möglich sind. Entscheidend ist in diesen Fällen allerdings, dass:

- Zeitgerechte Grund(buch)aufzeichnungen die Belegsicherung und die Unverlierbarkeit der baren und unbaren Geschäftsvorfälle sicherstellen müssen,
- die Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle im Einzelfall gewährleistet ist,
- zeitnah eine Zuordnung (Kontierung, mindestens aber die Zuordnung unternehmerisch/privat, Ordnungskriterium für die Ablage) vorgenommen wurde.²⁴

²⁴ BFH-Urteil v. 11. September 1969, BStBl II 1970, S. 307.

Bei einer erheblichen Abweichung von der Verpflichtung, die unbaren Geschäftsvorfälle der Zeitfolge nach und so zeitnah, wie möglich zu verbuchen (z. B. Buchung erst zum Jahresende), ist individuell zu prüfen, ob die **Belegsicherung** und **Unverlierbarkeit** der Geschäftsvorfälle dadurch nicht beeinträchtigt wird. Hierfür können unterschiedliche Kriterien maßgebend sein, z. B.:

- Beleganzahl
- Verlustgefahr der ungesicherten Belege
- Risiko der Umwidmung oder Unterdrückung von Geschäftsvorfällen

So spielen auch die **Wirtschaftlichkeit** der notwendigen Maßnahmen und der Umfang des jeweiligen Buchungsrückstandes eine wichtige Rolle.²⁵ Je umfangreicher der Beleganfall ist, umso nachdrücklicher ist die Forderung nach zeitnahe Festhalten der Geschäftsvorfälle in den Büchern zu erheben. Dabei muss sichergestellt sein, dass mit Hilfe der Buchführung jederzeit ein zuverlässiger Überblick über die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens möglich ist.²⁶ Durch die laufende und zeitnahe Verbuchung wird nachprüfbar, ob der einzelne Geschäftsvorfall – so wie er grundbuchmäßig erfasst wurde (Belegsicherung) – auch in das Rechenwerk eingegangen und weiter behandelt wurde. Somit wird zusätzlich sichergestellt, dass nachträgliche, nicht erkennbare Änderungen an den Grund(buch)aufzeichnungen nicht mehr möglich sind bzw. erschwert werden.

Im Ergebnis gilt unabhängig vom Zeitraum zwischen Belegsicherung und Buchung u. E. Folgendes: Ist eine entsprechende Belegsicherung sowie Sicherstellung der Unverlierbarkeit von Geschäftsvorfällen wirksam eingerichtet, kann die eigentliche Buchung grundsätzlich zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen.²⁷

²⁵ BFH v. 26. März 1968, BStBl II, S. 527.

²⁶ GoBD (Fn. 2), Rn. 56.

²⁷ Vgl. dazu auch BFH-Urteil v. 11. September 1969, BStBl II 1970, S. 307. Wird demnach die geforderte Gewähr der Belegsicherung und Unverlierbarkeit des Geschäftsvorgangs auch bei buchmäßiger Erfassung in größeren Zeitabständen nicht beeinträchtigt, so ist der Begriff der zeitgerechten Verbuchung nicht zu eng auszulegen.