

SCHMALE
RAABE

Ordnungsgemäße Belegführung

Der Beleg als Nachweis- und Kontrollinstrument nach GoBD



Mandanten-Info

Ordnungsgemäße Belegführung

1. Einleitung
2. Was ist ein Beleg?
3. Belegsicherung
 - 3.1 Kassenbelege
 - 3.2 Analoge Belege (Papierbelege)
 - 3.3 Digitale Belege
4. Verbindung zwischen Beleg und Aufzeichnung
5. Aufbewahrungspflichten
 - 5.1 Aufbewahrungsfristen
 - 5.2 Aufbewahrungsart
 - 5.3 Aufbewahrungsort
6. Fazit

1. Einleitung

Der Beleg spielt in der Buchführung und in den steuerlichen Aufzeichnungen eine entscheidende Rolle. Er stellt die Verbindung zwischen den Vorgängen in der Realität („Lebenssachverhalt“) und den entsprechenden Aufzeichnungen dar.

Der Grundsatz:

Keine Buchung ohne Beleg!

muss daher bei allen Buchführungen und (steuerlichen) Aufzeichnungen beachtet werden.

Die Digitalisierung der Geschäftsvorgänge bietet nicht nur Chancen zur Rationalisierung der Belegführung (ersetzendes Scannen), sondern bringt auch neue Anforderungen zum Umgang mit elektronischen Belegen mit sich.

Die Bedeutung der ordnungsgemäßen Belegführung, -sicherung und -aufbewahrung hat die Finanzverwaltung in dem BMF-Schreiben vom 14.11.2014 (Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff – **GoBD**) unterstrichen.

Eine Verletzung dieser Verpflichtungen kann zu einer Verwerfung der Buchführung und damit zu Hinzuschätzungen führen. Des Weiteren sind direkte Sanktionen in der Abgabenordnung (Verzögerungsgeld) und im Umsatzsteuergesetz (Bußgeld) vorgesehen. Das Thema Belegführung sollte daher nicht vernachlässigt werden.

2. Was ist ein Beleg?

Jedes Dokument, das eine Verbindung zwischen Buchung bzw. Aufzeichnung und den Vorgängen in der Realität herstellt, ist ein Beleg. Auf seine Bezeichnung als Beleg kommt es nicht an. Belege können dabei mehrere Buchungen und Aufzeichnungen (z. B. eine Rechnung umfasst unterschiedliche Warenlieferungen) betreffen. Des Weiteren können auch mehrere Dokumente zu einem Buchungssatz (z. B. eine Rechnung verweist auf Lieferschein(e)) gehören. In beiden Fällen sind entsprechende Verbindungen herzustellen.

Zunächst ist bei den Belegen zwischen Fremd- und Eigenbelegen zu unterscheiden.

Fremdbelege entstehen außerhalb des Unternehmens. Der klassische Fremdbeleg ist die Eingangsrechnung über Warenlieferungen oder Dienstleistungen. Aber auch andere Dokumente wie Aufträge, Auftragsbestätigungen, Bescheide über Steuern oder Gebühren, betriebliche Kontoauszüge, Gutschriften, Lieferscheine, Lohn- und Gehaltsabrechnungen, Barquittungen, Verträge oder Zahlungsbelege sind Belege. Wie sich aus der beispielhaften Aufzählung ergibt, ist der Informationsgehalt der Belege äußerst unterschiedlich.

Nachrangig, also nur soweit kein Fremdbeleg vorgelegt werden kann, ist ein **Eigenbeleg** zu erstellen.

Typische Eigenbelege sind zum Beispiel die versandten Ausgangsrechnungen und Lieferscheine. Aber auch bei der Bildung von Rückstellungen und anderen Umbuchungen werden häufig Eigenbelege verwendet.

Da den Eigenbelegen durch die Finanzverwaltung ein gewisses Misstrauen entgegengebracht wird, empfiehlt sich diese – soweit möglich – durch zusätzliche (Fremd-) Unterlagen zu ergänzen.

Die Finanzverwaltung hält für die Erfüllung der Belegfunktion Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium der Ablage und zum Buchungsdatum auf dem Papierbeleg bzw. eine entsprechende Verknüpfung bei digitalen Belegen grundsätzlich für notwendig. Da diese Angaben für die progressive und retrograde Prüfung der Geschäftsvorfälle benötigt werden, ist ein Verzicht auf diese Angaben möglich, wenn durch andere organisatorische Maßnahmen die Prüfbarkeit sichergestellt wird.

Progressive Prüfung: Die Prüfung beginnt beim Beleg und geht über die Grund(buch)-aufzeichnungen, den Buchungssatz, das Buchungskonto zur Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung und schließlich zur Steueranmeldung bzw. -erklärung.

Retrograde Prüfung: Die Prüfung erfolgt in umgekehrter Reihenfolge.

Belege bei automatischen Buchungen und Dauersachverhalten

Beim Einsatz von IT-Programmen kann nicht in jedem Fall der Nachweis durch konventionelle Belege erbracht werden, da die Erzeugung der Buchungen automatisiert erfolgt. Damit in solchen Fällen nicht ein gesonderter Eigenbeleg angefertigt werden muss, kann hier die Belegfunktion durch ordnungsgemäße Anwendung und die Dokumentation des eingesetzten Verfahrens erfüllt werden.

Eine weitere Besonderheit besteht bei der buchungsmäßigen Erfassung von Dauersachverhalten (z. B. Abschreibungen und private Kfz-Nutzung). Für diese Buchungen gilt der ursprüngliche (Anschaffungs-) Beleg gegebenenfalls ergänzt um weitere Parameter (z. B. Nutzungsdauer) als Beleg für die Dauerbuchungen.

Achtung

Aus dieser Festlegung ergibt sich eine Verlängerung der Aufbewahrungsfristen (→Kapitel 5 Aufbewahrungspflichten).

3. Belegsicherung

Da den Belegen bei der Überprüfung der Buchführungen oder Aufzeichnungen eine entscheidende Rolle zukommt, verlangt die Finanzverwaltung eine frühzeitige Erfassung oder Sicherung der Belege gegen Verlust. Bei einer periodenweisen Erfassung (z. B. bei einer Auftragsbuchführung durch den Steuerberater) erhöht sich die Bedeutung frühzeitiger Belegsicherungsmaßnahmen. Die anzuwendenden Methoden hängen von der Art der Belege ab.

Allgemeiner Grundsatz der Unveränderbarkeit:

Aufzeichnungen oder Buchungen dürfen nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Bei dem Einsatz von Tabellenkalkulations- oder Textverarbeitungsprogrammen sowie bei einer Ablage im Dateisystem müssen daher zusätzliche Sicherungsmaßnahmen ergriffen werden.

3.1 Kassenbelege

Kassenvorgänge müssen unmittelbar **täglich** erfasst werden (§ 146 Abs. 1 Satz 2 AO). Somit stellt sich die Frage einer gesonderten Belegsicherung nicht, da diese Sicherung durch die Erfassung im Kassenbuch erfolgt. Dabei muss der Grundsatz der Unveränderbarkeit beachtet werden.

Beachtet werden muss dabei, dass die einmal erfassten Daten weder verdichtet, noch ohne entsprechende Protokollierung geändert werden dürfen.

3.2 Analoge Belege (Papierbelege)

Für unbare Geschäftsvorfälle fällt die Mehrheit der Belege heute als Papierbeleg an. Erfolgt ihre Verbuchung innerhalb von zehn Tagen, sind keine weiteren gesonderten Sicherungsmaßnahmen erforderlich. In allen anderen Fällen sind unmittelbar nach Eingang oder Entstehung des Beleges, spätestens aber **innerhalb von zehn Tagen**, gesonderte Belegsicherungsmaßnahmen zu ergreifen.

Hierfür bieten sich folgende Alternativen an:

- Die Belege werden fortlaufend in „Vorprogrammen“, z. B. Wareneingangs- und -ausgangsbüchern erfasst. Bei dieser **Erfassung** müssen die Ordnungsvorschriften der Buchführung, insbesondere die Unveränderbarkeit, sichergestellt werden.
- Ein- und ausgehende Lieferscheine und Rechnungen werden mit einer fortlaufenden und damit chronologisch vergebenen Nummer versehen. Bei der Vergabe dieser eindeutigen Belegnummer (**Eigenbelegnummer**) können verschiedene Nummernkreise verwendet werden. Diese Nummer muss später in den Buchungssatz übernommen werden, damit die eindeutige Zuordnung gewährleistet ist.
- In der Praxis erfolgt heute die Belegsicherung häufig durch das laufende Ablegen in gesonderten Mappen und Ordnern. Diese Ablage muss geordnet, fortlaufend und zeitnah erfolgen, dabei ist die Vollständigkeit sicherzustellen. Zur Anwendung können also **Pendelordner**, aber nicht „Schuhkartons“ kommen.
- Die digitale Variante des vorgenannten Verfahrens (Ablage in gesonderten Mappen und Ordnern (Pendelordner)) ist das frühzeitige **Scannen** der Papierbelege und deren Ablage in einem (revisionssicheren) Archiv. Dies bietet die Chance, das eingesetzte Verfahren besser zu dokumentieren und zukünftig auf die langfristige Aufbewahrung der Papierbelege zu verzichten. Die Verwendung von Barcodes oder Paginierstempeln kann die Prozessqualität verbessern, ist jedoch nicht zwingend erforderlich.

Beim Scannen muss jedoch beachtet werden, dass unabhängig von der weiteren „Behandlung“ der Papierbelege, die entstehenden Digitalisate elektronische Dokumente sind, die (gegebenenfalls zusätzlich) aufbewahrungspflichtig sind (→Kapitel 3.3 Digitale Belege).

Verfahrensdokumentation:¹

Da es sich bei dem Prozess der Belegsicherung aus Sicht der Finanzverwaltung um einen „kritischen Prozess“ handelt, empfiehlt es sich – entsprechend der Anforderung durch die GoBD – das eingesetzte Verfahren zu dokumentieren. Des Weiteren sind dann Kontrollen dieses Verfahrens vorzunehmen und deren Ergebnisse zu protokollieren. Bei festgestellten Fehlern und Problemen müssen entsprechende Änderungen vorgenommen werden.

Bitte beachten Sie, dass die Verfahrensdokumentation ebenfalls aufbewahrungspflichtig ist.

3.3 Digitale Belege

Wie bei den Papierbelegen kommt es auch bei elektronischen Dokumenten nicht auf deren Bezeichnung, sondern auf den Inhalt an. So kann auch eine E-Mail ein aufbewahrungspflichtiger Beleg sein.

Ausnahme:

Wird der Computer nur als „Schreibmaschine“ genutzt, d. h. Rechnungen, Briefe usw. werden mittels „Dokumentenvorlage“ erstellt, ausgedruckt und in Papierform versandt und der entstandene Datensatz mit dem nächsten Dokument überschrieben, liegen – nach Meinung der Finanzverwaltung – keine aufbewahrungspflichtigen elektronischen Dokumente vor. Diese Ausnahme gilt nicht bei tatsächlicher elektronischer Archivierung der erstellten Daten!

Digitale Belege sind – wie die Papierbelege – unmittelbar nach Eingang oder Entstehung gegen Verlust zu sichern. Dabei sind jedoch einige Besonderheiten zu beachten.

Digitale Belege sind zwingend in dem Format aufzubewahren, in dem sie entstanden oder eingegangen sind. Eine Aufbewahrung als Papiausdruck ist nicht ausreichend. Eine Aufbewahrung in einem anderen Datenformat ist nur dann zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht reduziert wird. Auch ist sicherzustellen, dass die Konvertierung den Inhalt nicht verändert. So darf eine E-Mail nicht als PDF-Datei aufbewahrt werden, da dabei die genannten Bedingungen in der Regel nicht erfüllt sind. Wird dennoch eine Umwandlung vorgenommen, müssen im Zweifel beide Varianten aufbewahrt, derselben Aufzeichnung zugeordnet und mit einem einheitlichen Kriterium verwaltet werden.

¹ Die Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. stellt für Unternehmen eine kostenlose Muster-Verfahrensdokumentation zur geordneten Belegablage zur Verfügung (www.awv-net.de/cms/front_content.php?idcat=286).

Werden Buchungsvermerke, Indexierungen, Barcodes, farbliche Hervorhebungen usw. auf dem digitalen Beleg angebracht, darf dies keinen Einfluss auf die Lesbarkeit des Originalzustandes haben.

Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass die digitalen Belege mittels eines einheitlichen Indexes verwaltet werden. Dieser ist die digitale Variante der bei Papierdokumenten favorisierten Variante der Eigenbelegnummer. Genau wie diese kann auch auf den Index verzichtet werden, wenn durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt wird, dass die Dokumente auch ohne Index verwaltet und in angemessener Zeit nachgeprüft werden können. Die Ablage und Verwaltung kann also auch analog zu den Papierbelegen vorgenommen werden.

Wichtig ist allerdings, dass die digitalen Belege im gesamten Aufbewahrungszeitraum lesbar sind bzw. lesbar gemacht werden können. Des Weiteren sind sie gegen Veränderung zu schützen. Dieser Grundsatz der Unveränderbarkeit kann bei einer Ablage auf Dateisystemebene nicht ohne zusätzliche Sicherungsmaßnahmen gewährleistet werden.

Ablage im Dateisystem:

Diese sollte nur dann erfolgen, wenn zusätzliche Maßnahmen zum Zugriffsschutz und zur Unveränderbarkeit ergriffen und dokumentiert werden. Diese Maßnahmen können beispielsweise in einer Kombination aus regelmäßigen Sicherungen, Zugriffsschutz auf den Ablageort und einer Verfahrensdokumentation mit Erläuterung der Maßnahmen bestehen.

DATEV bietet unter anderem mit dem Programm „DATEV Unternehmen online“ ein Archivsystem, das eine ordnungsmäßige Sicherung der digitalen Belege ermöglicht.

4. Verbindung zwischen Beleg und Aufzeichnung

Für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist eine eindeutige Verbindung (→Kapitel 2 progressive und retrograde Prüfung) zwischen dem Beleg und der Buchung oder den sonstigen Aufzeichnungen erforderlich. Diese Verbindung muss bereits ab der ersten Erfassung bestehen. Betroffen ist also nicht nur die Buchführung im engeren Sinne, sondern auch die Erfassung in „Vorsystemen“.

Die Verbindung wird durch Erfassung eines eindeutigen Ordnungsbegriffs hergestellt und gewährleistet. Dieser Ordnungsbegriff kann aus einem Merkmal (z. B. Eigenbelegnummer) aber auch aus der Kombination verschiedener Merkmale des Beleges (z. B. Kreditor und Fremdbelegnummer) bestehen. Entscheidend ist, dass der gleiche Ordnungsbegriff nur einmal (pro Wirtschaftsjahr) verwendet wird. Damit die Zuordnung innerhalb angemessener Zeit geprüft werden kann, sollte bei der Auswahl des Ordnungsbegriffs das angewandte Buchungs- und Archivierungsverfahren berücksichtigt werden.

Hinweis

Der Einsatz von Verfahren, die eine **Verbindung** des digitalen oder digitalisierten Beleges mit den Buchungen, Zahlungsdateien usw. ermöglichen (z. B. „DATEV Unternehmen online“), reduziert den Erfassungs- und Verwaltungsaufwand.

Auch der anschließende Archivierungsaufwand kann bei einer entsprechenden Verfahrensdokumentation zum ersetzenden Scannen² begrenzt werden.

² Eine Muster-Verfahrensbeschreibung als Leitfaden für Ersetzendes Scannen ist unter folgendem Link zu finden:
(www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/-Dokumente/04_presse/publikationen/03_berufsrecht/49_Musterverfahrensdokumentation_Digitalisierung_und_Aufbewahrung_von_Beleg.pdf).

5. Aufbewahrungspflichten

5.1 Aufbewahrungsfristen

Buchungsbelege sind nach dem Handels- und Steuerrecht grundsätzlich mindestens zehn Jahre aufzubewahren. Die Frist beginnt mit dem Ablauf des Kalenderjahres in dem die letzte Buchung bzw. Aufzeichnung gemacht oder der Jahresabschluss bzw. die Gewinnermittlung aufgestellt wurde. Da die Buchungen zum Jahresabschluss regelmäßig erst im Folgejahr getätigt werden, beginnt die Frist frühestens am Ende des ersten auf den Abschlussstichtag folgenden Jahres.

Bei Dauersachverhalten (z. B. Abschreibungen) ist zu beachten, dass sich die Frist für die Aufbewahrung des ursprünglichen (Anschaffungs-) Belegs nach der letzten (Abschreibungs-) Buchung bemisst, für die dieser Beleg die Basis ist. Somit beginnt die Aufbewahrungsfrist erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die letzte (Abschreibungs-) Buchung dieses Dauersachverhaltes gemacht wird – bei Gebäuden also nach 50 Jahren. Die entsprechenden Belege sind daher zu kennzeichnen oder auszusondern, damit sie nicht vorzeitig vernichtet bzw. gelöscht werden.

5.2 Aufbewahrungsart

Die Ablage und Aufbewahrung der Belege muss geordnet erfolgen. Ein bestimmtes Ordnungssystem ist nicht vorgeschrieben. Die Ablage kann beispielsweise nach Zeitfolge, Sachgruppen, Kontenklassen, Belegnummern oder alphabetisch erfolgen. Sie muss jedoch so organisiert sein, dass ein sachverständiger Dritter innerhalb einer angemessenen Zeit den entsprechenden Beleg finden und zuordnen kann.

Der Aufbewahrungspflichtige muss auch bei Papierdokumenten darauf achten, dass die Lesbarkeit der Dokumente nicht im Zeitablauf, z. B. durch unsachgemäße Lagerung, beeinträchtigt wird. Ist diese Lesbarkeit aufgrund spezifischer Eigenheiten (z. B. Thermobelege) für den Aufbewahrungszeitraum nicht garantiert, sollte möglichst frühzeitig ein Abbild (z. B. Kopie) angefertigt und verbunden mit dem Originalbeleg aufbewahrt werden.

Zur Aufbewahrung von digitalen oder digitalisierten Belegen wird auf die Hinweise im →Kapitel 3.3 Digitale Belege verwiesen.

5.3 Aufbewahrungsort

Entgegen den handelsrechtlichen Regelungen bestimmt das Steuerrecht, dass die Belege im Geltungsbereich des Gesetzes, also im Inland, aufzubewahren sind. Lediglich mit Zustimmung der Finanzverwaltung kann – nach schriftlichem Antrag des Steuerpflichtigen – eine Verlagerung in das Ausland erfolgen. Im Antrag ist der Aufbewahrungsort zu benennen.

Werden elektronische Dokumente mittels einer „Cloud-Lösung“ aufbewahrt, sollte daher darauf geachtet werden, dass der Standort der Rechner im Inland liegt oder zumindest bekannt ist, damit, wenn der Standort nicht im Inland liegt, der erforderliche Antrag gestellt werden kann.

Bei der Wahl des Aufbewahrungsortes muss beachtet werden, dass die Unterlagen ausreichend gegen Verlust oder Untergang geschützt sind. Hinsichtlich der digitalen Daten hat die Finanzverwaltung klargestellt, dass die Buchführung nicht ordnungsgemäß ist, wenn diese aufgrund mangelnder Datensicherung nicht mehr vorhanden sind.

6. Fazit

Bei der Beurteilung der Aufzeichnungen und Buchführungen kommt der ordnungsgemäßen Belegführung eine entscheidende Bedeutung zu. Fehler oder Versäumnisse, die bereits im Vorfeld zu der – z. B. erst beim Steuerberater erstellten – Buchführung oder Aufzeichnung im engeren Sinne gemacht werden, gefährden die Ordnungsmäßigkeit und eröffnen der Finanzverwaltung die Möglichkeit, den Gewinn durch Hinzuschätzungen zu erhöhen und Bußgelder oder Verzögerungsgelder festzusetzen.

Ihr Steuerberater kann Sie bei der Einrichtung, der Dokumentation und Kontrolle eines entsprechenden Verfahrens unterstützen. Mit dem Programm „DATEV Unternehmen online“ oder den verschiedenen DATEV-Programmen zum „Dokumentenmanagement“ stehen unterstützende Softwarelösungen zur Verfügung. Eine ordnungsgemäße Belegführung bleibt aber letztlich eine Aufgabe, die im Unternehmen bewältigt werden muss.