

Michael Goldshteyn | Stefan Thelen

# Praxishandbuch digitale Betriebsprüfung

Anforderungen der neuen GoBD  
an Buchführung, Datenspeicherung  
und Datenzugriff

SCHÄFFER  
POESCHEL

SCHÄFFER  

---

POESCHEL



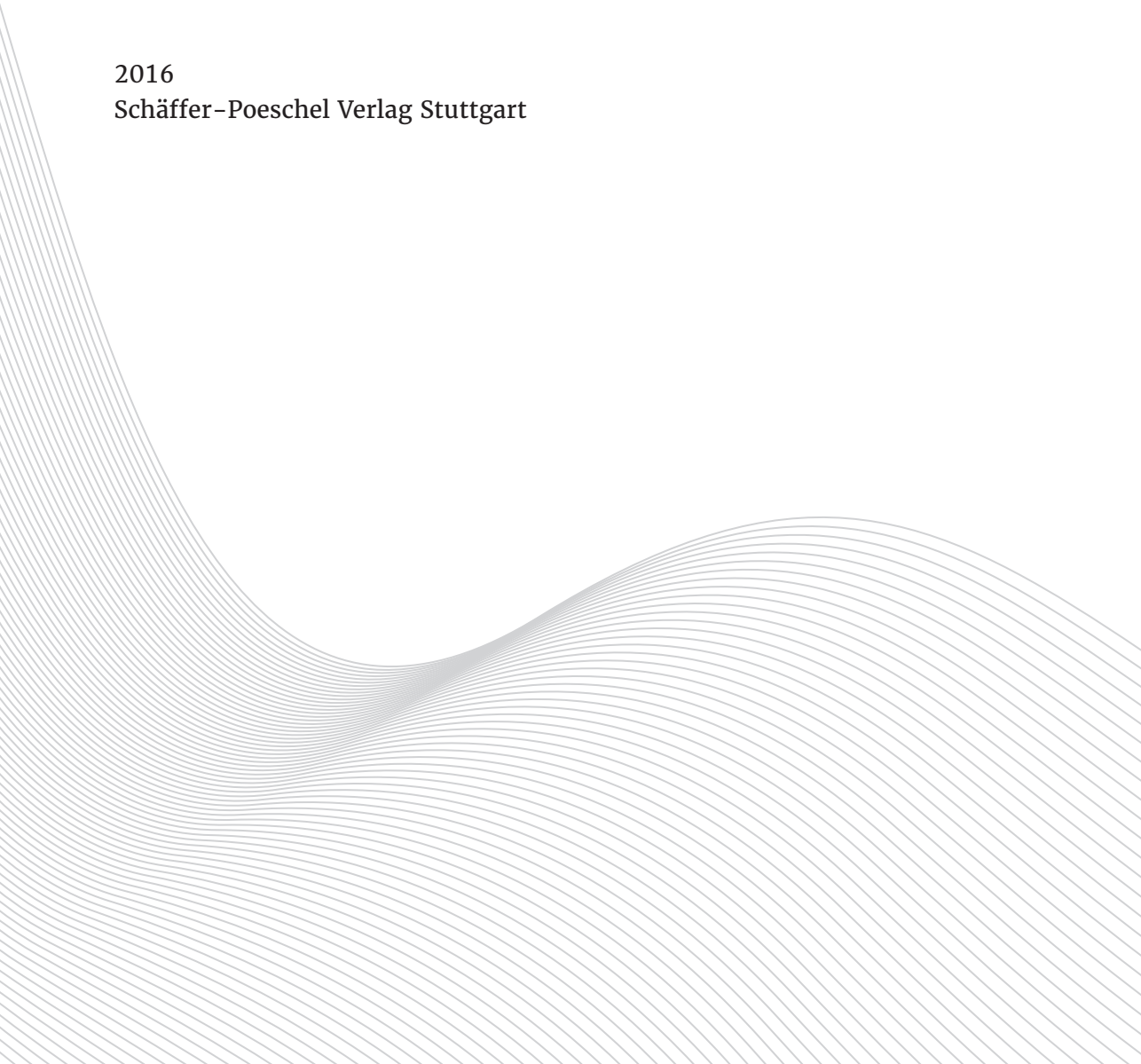
Michael Goldshteyn/Stefan Thelen

# **Praxishandbuch digitale Betriebsprüfung**

Anforderungen der neuen GoBD an Buchführung,  
Datenspeicherung und Datenzugriff

2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart



## **Bearbeiterübersicht**

**Goldshteyn:** Kapitel 2, 3, 4, 5, 6, 7, 11, 13

**Thelen:** Kapitel 1, 8, 9, 10, 12

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation  
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische  
Daten sind im Internet über <<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

**Print:** ISBN 978-3-7910-3446-1      Bestell-Nr. 20119-0001

**ePDF:** ISBN 978-3-7992-6989-6      Bestell-Nr. 20119-0150

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2016 Schäffer-Poeschel  
Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH  
[www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de)  
[service@schaeffer-poeschel.de](mailto:service@schaeffer-poeschel.de)

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin  
Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart  
Satz: Dörr + Schiller GmbH, Stuttgart

Mai 2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart  
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

## **Autoren**

### **Michael Goldshteyn**

IT-System- und Informatikkaufmann; Dipl.-Wirtschaftsjurist (FH); Certified Information Systems Auditor (CISA) ist als Senior Manager bei der Jansen GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft für Prüfungs- und Beratungsprojekte in den Bereichen Interne Kontrollsysteme, Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Tax-Compliance verantwortlich. Er ist Autor von zahlreichen Fachbeiträgen in einschlägigen Publikationen und Referent auf Seminaren und Schulungen.

### **Stefan Thelen**

Diplom-Kaufmann, Master of Computer Science, ist als IT-Revisor bei der Curacon GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft tätig. Er besitzt langjährige Erfahrung aus der Prüfung und der Beratung. Er ist Certified Information Systems Auditor (CISA) und engagiert sich darüber hinaus als Referent auf zahlreichen internen und externen Fachveranstaltungen sowie als Mitglied von Fachgremien.



# Inhaltsverzeichnis

Autoren .....	V
Abkürzungsverzeichnis .....	XIII
<b>1 Einleitung</b> .....	<b>1</b>
<b>2 Buchführung</b> .....	<b>5</b>
2.1    Buchführungspflichten .....	6
2.1.1    Außersteuerliche bzw. derivative Pflichten .....	7
2.1.2    Steuerliche bzw. originäre Pflichten .....	8
2.1.3    Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung .....	8
2.2    Form .....	10
<b>3 Aufbewahrung</b> .....	<b>13</b>
3.1    Aufzubewahrende Unterlagen .....	14
3.1.1    Bücher und Aufzeichnungen .....	14
3.1.2    Inventare .....	15
3.1.3    Jahresabschlüsse, Lageberichte, Eröffnungsbilanz .....	16
3.1.4    Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen .....	17
3.1.5    Empfangene und abgesandte Handels- oder Geschäftsbriefe .....	17
3.1.6    Buchungsbelege .....	18
3.1.7    Zollanmeldungen .....	19
3.1.8    Sonstige Unterlagen .....	19
3.2    Aufbewahrungsfristen .....	20
3.3    Elektronische Aufbewahrung .....	20
3.3.1    Bildliche oder inhaltliche Übereinstimmung .....	23
3.3.2    Jederzeitige Verfügbarkeit und Lesbarmachung .....	24
3.3.3    Maschinelle Auswertbarkeit .....	25
3.4    Scannen von Papierdokumenten .....	27
3.5    Auslagerung von Daten und Systemwechsel .....	29
<b>4 Buchführungsverlagerung</b> .....	<b>31</b>
4.1    Voraussetzungen für die Verlagerung .....	31
4.1.1    Standort des Datenverarbeitungssystems .....	32
4.1.1.1    Anforderungen an die Beschlagnahme .....	32
4.1.1.2    Relevanz der Standortangabe für die Beschlagnahme .....	33
4.1.2    Benennung des beauftragten Dritten .....	35
4.1.3    Erfüllung der Mitwirkungspflichten .....	36
4.1.4    Ermöglichung des Datenzugriffs .....	37



4.1.4.1	Prüfungsort	39
4.1.4.2	Aufbewahrungsort	40
4.2	Verlagerung bei fehlenden Voraussetzungen	41
4.2.1	Ermessensausübung	42
4.2.2	Nichtelektronische Bücher und Aufzeichnungen	43
4.2.3	Verlagerung aufgrund sachlicher Härten	44
<b>5</b>	<b>Allgemeine Anforderungen</b>	<b>47</b>
5.1	Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit	48
5.1.1	Progressive und retrograde Prüfbarkeit	50
5.1.2	Der sachverständige Dritte	51
5.1.3	Angemessene Zeit	53
5.1.4	Sprache	53
5.1.5	Währung	55
5.1.6	Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole	55
5.2	Grundsatz der Vollständigkeit	56
5.2.1	Erleichterungen und Ausnahmen	59
5.2.2	Aufzeichnung im Ausland und bei Dritten	60
5.2.3	Einrichtung von Kontrollen	61
5.2.4	Verbot der mehrfachen Aufzeichnung	62
5.2.5	Verdichtete Positionen	62
5.2.6	Unterdrückung der Erfassung	63
5.2.7	Verstoß gegen das Vollständigkeitsgebot	64
5.3	Grundsatz der Richtigkeit	64
5.3.1	Materielle Richtigkeit	65
5.3.2	Formelle Richtigkeit	66
5.3.3	Einsatz von DV-Systemen	67
5.3.4	Verstoß gegen den Grundsatz der Richtigkeit	68
5.4	Zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen	68
5.4.1	Laufende Verbuchung	71
5.4.2	Unbare Geschäfte	72
5.4.3	Bargeschäfte	73
5.4.4	Sicherungsmaßnahmen	75
5.4.5	Verstoß gegen den Grundsatz der Zeitgerechtigkeit	76
5.5	Grundsatz der Ordnung	76
5.5.1	Kontenfunktion	78
5.5.2	Übersichtliche, eindeutige und nachvollziehbare Buchungen	79
5.6	Grundsatz der Unveränderbarkeit	80
5.6.1	Protokollierungen	83
5.6.2	Nachweis von Kontrollen	84
5.6.3	Rechtsfolge	85

<b>6</b>	<b>Belegfunktion</b> .....	89
6.1	Belegsicherung .....	92
6.2	Zuordnung zwischen Beleg und Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung .....	93
6.3	Erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchungsbelege .....	94
6.3.1	Eindeutige Belegnummer .....	95
6.3.2	Belegaussteller und -empfänger .....	96
6.3.3	Zu buchender Betrag .....	96
6.3.4	Währungsangaben .....	96
6.3.5	Erläuterung des Geschäftsvorfalles .....	96
6.3.6	Belegdatum .....	97
6.3.7	Verantwortlicher Aussteller .....	97
6.3.8	Buchungsperiode oder Voranmeldungszeitraum .....	97
6.3.9	Umsatzsteuersatz .....	98
6.3.10	Umsatzsteuerbetrag .....	98
6.3.11	Steuerschlüssel .....	98
6.3.12	Umsatzsteuerkonto .....	98
6.3.13	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer bzw. Steuernummer .....	98
6.3.14	Weitere Angaben .....	99
6.4	Verfahrensnachweis .....	99
<b>7</b>	<b>Journal- und Kontenfunktion</b> .....	101
7.1	Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen .....	101
7.2	Verbuchung im Journal — Journalfunktion .....	103
7.2.1	Buchungsdatum .....	104
7.2.2	Autorisierung .....	105
7.2.3	Konto und Gegenkonto .....	105
7.2.4	Soll- und Haben-Betrag .....	105
7.2.5	Buchungsschlüssel .....	106
7.2.6	Identifikationsnummer des Geschäftsvorfalles .....	106
7.3	Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in sachlicher Ordnung — Kontenfunktion .....	106
<b>8</b>	<b>Internes Kontrollsystem</b> .....	109
8.1	Grundlagen .....	110
8.1.1	Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen .....	112
8.1.2	Funktionstrennung .....	113
8.1.3	Erfassungskontrolle .....	114
8.1.4	Abstimmungskontrollen bei der Dateneingabe .....	115
8.1.5	Verarbeitungskontrollen .....	115
8.1.6	Schutzmaßnahmen gegen die Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten .....	116

8.2	IKS nach COSO 2013 .....	116
8.2.1	Kontrollumfeld .....	118
8.2.2	Risikobeurteilung .....	120
8.2.3	Kontrollaktivitäten .....	122
8.2.4	Information und Kommunikation .....	123
8.2.5	Überwachung des IKS .....	124
8.3	Three Lines of Defense Modell zur Verbesserung des IKS .....	126
<b>9</b>	<b>Datensicherheit</b> .....	<b>131</b>
9.1	Grundlagen .....	133
9.1.1	Datensicherheit .....	134
9.1.2	Datensicherung .....	135
9.2	Informationssicherheit .....	135
9.2.1	Standards zur Umsetzung von Informationssicherheit .....	135
9.2.2	ISO/IEC 27001 auf Basis von IT-Grundschutz .....	137
9.2.2.1	ISMS .....	138
9.2.2.2	Der Informationssicherheitsprozess .....	141
9.2.2.3	Sicherheitskonzept .....	142
9.3	Datensicherung .....	144
9.3.1	Planung, Konzeption und Beschaffung .....	145
9.3.2	Umsetzung .....	147
9.3.3	Betrieb und Notfallvorsorge .....	148
9.4	Notfallmanagement .....	148
9.4.1	Notfallmanagement — Prozess .....	149
9.4.2	Konzeption .....	150
9.4.3	Umsetzung .....	151
9.4.4	Notfallbewältigung .....	152
9.4.5	Aufrechterhaltung und kontinuierliche Verbesserung .....	152
<b>10</b>	<b>Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit</b> .....	<b>153</b>
10.1	Verfahrensdokumentation .....	154
10.1.1	Grundlagen und Aufbau einer Verfahrensdokumentation .....	155
10.1.2	Aufbewahrung der Verfahrensdokumentation .....	157
10.1.3	Hierarchisch aufgebaute Verfahrensdokumentation .....	158
10.1.3.1	Allgemeine Beschreibung des Verfahrens .....	163
10.1.3.2	Anwenderdokumentation .....	164
10.1.3.3	Technische Systemdokumentation .....	165
10.1.3.4	Betriebsdokumentation .....	168
10.1.4	Kritik an der Verfahrensdokumentation .....	170

<b>11 Datenzugriff</b> .....	173
11.1 Einleitung .....	173
11.2 Rahmenbedingungen .....	174
11.2.1 Im Rahmen einer Außenprüfung .....	174
11.2.2 Aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen .....	176
11.2.3 Mithilfe des DV-Systems erstellt .....	177
11.3 Prüfungsmodalitäten .....	179
11.3.1 Verfahrensprüfung .....	179
11.3.2 Erstqualifikationsrecht .....	181
11.3.3 Verwertungsverbot .....	183
11.4 Datenzugriffsformen .....	185
11.4.1 Unmittelbarer Datenzugriff (Z1) .....	185
11.4.1.1 Hard- und Software des Steuerpflichtigen .....	185
11.4.1.2 Analysesoftware und Dateidownload .....	186
11.4.1.3 Meta-, Stamm- und Bewegungsdaten .....	187
11.4.1.4 Veränderung der Daten .....	188
11.4.1.5 Lesen und Analysieren .....	188
11.4.1.6 Vorhandene Auswertungsmöglichkeiten .....	190
11.4.2 Mittelbarer Datenzugriff (Z2) .....	192
11.4.3 Datenträgerüberlassung (Z3) .....	193
11.4.3.1 Datenumfang .....	194
11.4.3.2 Exportmodalitäten .....	196
11.4.3.3 Datenformate .....	197
11.4.3.4 Beschreibungsstandard .....	198
11.4.3.5 Datenträger .....	199
11.4.3.6 Eingriffsverbot .....	199
11.4.3.7 Prüfungsort .....	200
11.4.3.8 Rückgabe des Datenträgers .....	200
11.4.3.9 Vorgehensweise der Finanzverwaltung bei der Datenträger- überlassung .....	201
11.5 Umfang der Mitwirkungspflicht .....	203
11.5.1 Mitwirkungspflichten bei Z1 .....	204
11.5.2 Mitwirkungspflichten bei Z2 .....	205
11.5.3 Mitwirkungspflichten bei Z3 .....	207
<b>12 Zertifikate und Softwarebescheinigungen</b> .....	209
12.1 Verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO und Auskünfte im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung .....	209
12.2 Softwarebescheinigung nach IDW PS 880 .....	210
12.3 Projektbegleitende Prüfung nach IDW PS 850 .....	211
12.4 Prüfung des IKS für ausgelagerte Funktionen nach IDW PS 951 .....	212
12.5 Zertifizierung der Informationssicherheit .....	214
12.6 Fazit .....	214

<b>13 Sanktionen</b> .....	217
13.1    Schätzung der Besteuerungsgrundlagen .....	217
13.2    Verlust steuerlicher Vergünstigungen .....	218
13.3    Verzögerungsgeld .....	219
13.4    Zwangmaßnahmen .....	220
13.5    Straf- und Bußgelder .....	220
 Literaturverzeichnis .....	 221
Stichwortverzeichnis .....	227

# Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht, anderer Auffassung	DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
Abs.	Absatz	DuD	Datenschutz und Datensicherheit (Zeitschrift)
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung	DV	Datenverarbeitung
AG	Aktiengesellschaft (Zeitschrift)	EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
AktG	Aktiengesetz	EL	Ergänzungslieferung
Alt.	Alternative	ERP	Enterprise Resource Planning
AO	Abgabenordnung	EStG	Einkommensteuergesetz
AO-StB	AO-Steuerberater (Zeitschrift)	EU	Europäische Union
Art.	Artikel	e. V.	eingetragener Verein
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)	evtl.	eventuell
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung (Zeitschrift)	f., ff.	folgende, fortfolgende
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling	FG	Finanzgericht
Bd.	Band	FS	Festschrift
BDSG	Bundesdatenschutzgesetz	gem.	gemäß
BFH	Bundesfinanzhof	ggf.	gegebenenfalls
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs	GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch	GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
BMF	Bundesministerium der Finanzen	GoBD	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache	GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
BSI	Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik	grds.	grundsätzlich
BStBl	Bundessteuerblatt	GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache	HGB	Handelsgesetzbuch
BVerfG	Bundesverfassungsgericht	h. M.	herrschende Meinung
bzgl.	bezüglich	Hrsg.	Herausgeber
bzw.	beziehungsweise	HS	Halbsatz
COBIT	Control Objectives for Information and related Technology	IDEA	Interactive Data Extraction and Analysis (Prüfungssoftware der Finanzverwaltung)
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	i. d. R.	in der Regel
CR	Computer und Recht (Zeitschrift)	IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)	i. H. v.	in Höhe von
ders.	derselbe		
d. h.	das heißt		
Drucks.	Drucksache		
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)		

IKS	Internes Kontrollsystem	s.	siehe
INF	Information für Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)	sog.	so genannt(e)
i. S. d.	im Sinne der/des	StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
ISMS	Information Security Management System	StBp	Die steuerliche Betriebsführung (Zeitschrift)
IT	Informationstechnik	StGB	Strafgesetzbuch
ITIL	IT Infrastructure Library	StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
i. V. m.	in Verbindung mit	StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
JStG	Jahressteuergesetz	Tz.	Textziffer
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen	u. a.	unter anderem
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)	Übg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
K & R	Kommunikation und Recht (Zeitschrift)	u. E.	unseres Erachtens
NJW	Neue Juristische Wochenschrift	UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
Nr.	Nummer/n	UStG	Umsatzsteuergesetz
n. v.	nicht veröffentlicht	usw.	und so weiter
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)	u. U.	unter Umständen
OFD	Oberfinanzdirektion	UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer- Recht (Zeitschrift)
PStR	Praxis Steuerstrafrecht (Zeitschrift)	vgl.	vergleiche
RGBL	Reichsgesetzblatt	wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
Rn.	Randnummer	WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
RStBl	Reichssteuerblatt	z. B.	zum Beispiel
Rz.	Randziffer	ZD	Zeitschrift für Datenschutz

# 1 Einleitung

Die zunehmende Bedeutung und Integration der DV-gestützten Verarbeitung von Geschäftsprozessen sowie technische und organisatorische Entwicklungen führten dazu, dass sich die Art und Weise, wie Steuern deklariert, festgesetzt und realisiert werden, seit der Jahrtausendwende stetig weiterentwickelt hat.<sup>1</sup> Beginnend mit der Veröffentlichung der »Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen« (GDPdU) über die Einführung des § 5b EStG bzw. der sog. »E-Bilanz« und einer damit einhergehenden verpflichtenden Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen in einem standardisierten Format bis hin zu dem aktuell in der Diskussion befindlichen Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens hat die Finanzverwaltung zahlreiche Schritte unternommen, um dem Ziel der automationsgestützten Bearbeitung von Steuererklärungen durch Einsatz von Risikomanagementsystemen näher zu kommen.<sup>2</sup>

Ist der Steuerpflichtige aufgrund außersteuerlicher oder steuerlicher Vorschriften zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet, so sind diese gem. § 158 AO der Besteuerung zugrunde zu legen und entsprechend der Ordnungsvorschriften der §§ 140 bis 148 AO vorzunehmen. Da die Wahrnehmung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten auch DV-gestützt erfolgen kann, sofern IT-spezifische Besonderheiten bei der Einhaltung der Ordnungsmäßigkeitsanforderungen gewahrt sind, bedingen kontinuierliche Entwicklungen im Bereich der Rechnungslegungsvorschriften und in der Informationstechnologie eine ständige Anpassung des Ordnungsmäßigkeitsbegriffes.<sup>3</sup> Bereits 1978 veröffentlichte die Finanzverwaltung die in Zusammenarbeit mit der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V. erarbeiteten »Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung« (GoS), welche erstmals die finanzbehördliche Auffassung einer ordnungsmäßigen Buchführung beim Einsatz von DV-Systemen darlegten.<sup>4</sup> Diese wurden 1995 überarbeitet und von den »Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme« (GoBS) abgelöst.<sup>5</sup> Aufgrund veränderter technischer, wirtschaftlicher, rechtlicher und organisatorischer Aspekte legte die Finanzverwaltung im Frühjahr 2013 den ersten Entwurf der »Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff« (GoBD) vor, welcher vom BMF in Eigenverant-

---

1 BR-Drs 631/15, 53.

2 BR-Drs 631/15, 53.

3 Winnefeld, Bilanzhandbuch, 5. Auflage 2015, A Rz. 670.

4 BMF-Schreiben vom 05.06.1978, BStBl I 1978, 250.

5 BMF-Schreiben vom 07.11.1995, BStBl I 1995, 738.



wortung ohne Hinzuziehung von Wirtschaftsvertretern oder Berufsverbänden erarbeitet wurde. Die Veröffentlichung der endgültigen Fassung erfolgte dann am 14.11.2014, da der Erstentwurf nach kritischen Stellungnahmen durch Wirtschaft, Verbände und berufsständische Organisationen mehrfach überarbeitet wurde.<sup>6</sup>

Die GoBD sind mit dem am 01.01.2015 beginnenden Veranlagungszeitraum in Kraft getreten und stellen eine Überarbeitung der bis dahin gültigen Auffassung der Finanzbehörden dar. Die Finanzbehörde hat darin eine Neuinterpretation steuerrechtlicher Vorgaben und gleichzeitig eine Konkretisierung der GoB im Falle einer DV-gestützten Buchführung vorgenommen. Insbesondere werden die bisherige Korrelation handels- und steuerrechtlicher Vorgaben im Hinblick auf die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung aufgeweicht sowie neue formelle Anforderungen und weitreichende Kontroll- und Dokumentationsverpflichtungen für die ordnungsmäßige Führung DV-gestützter Bücher und Aufzeichnungen formuliert. Der restriktive Wortlaut und die Ausformulierung diverser Passagen als Mussanforderungen lassen den Betriebsprüfern kaum noch Spielräume für die Ermessensausübung. Somit ist davon auszugehen, dass bei der Nicht- oder Schlechterfüllung die formelle und hierdurch auch die materielle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung erschüttert werden soll, um entsprechende Sanktionsmaßnahmen (z. B. Verzögerungsgelder und/oder (Teil-)Schätzungen) ergreifen zu können.

Für den Steuerpflichtigen stellt sich nach Inkrafttreten der GoBD die Frage, welcher Ansatz zu wählen ist, um eine Konformität mit den Vorgaben der Finanzverwaltung zu erreichen. Der Einsatz von GoBD-zertifizierten Anwendungen, wie sie von Softwareherstellern beworben werden, bietet i. d. R. keinen nennenswerten Vorteil. Einerseits ist den GoBD zu entnehmen, dass Softwarebescheinigungen und Zertifikate gegenüber den Finanzbehörden keine Bindungswirkung entfalten. Andererseits ist zu konstatieren, dass die Ordnungsmäßigkeit eines Verfahrens nicht alleine von der eingesetzten Hard- und Software oder einzelnen Kontrollen abhängig ist. Vielmehr sind zahlreiche weitere Kriterien wie bspw. die Vollständigkeit und Richtigkeit der im Rahmen des Verfahrens eingegebenen Daten oder die Vergabe von Zugriffsrechten für die eingesetzten Anwendungen zu beachten, die erheblichen Einfluss auf die Ordnungsmäßigkeit eines Verfahrens haben können.<sup>7</sup>

Um keine Sanktionen im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung befürchten zu müssen, empfiehlt es sich, die Vorgaben der Finanzverwaltung zu befolgen. In diesem Zusammenhang steht aber auch die Frage der Wirtschaftlichkeit im Raum. Zwar betont die Finanzverwaltung, dass der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit keine Verletzung der Ordnungsmäßigkeit oder eine Gefährdung der Buchführungszwecke rechtfertige, eine unreflektierte Umsetzung der GoBD (die an vielen Stellen aufgrund der abstrakten Natur der finanzbehördlichen Vorgaben auch schwer realisierbar ist) erscheint ebenfalls nicht ratsam.<sup>8</sup> Vielmehr gilt es, ein individuell auf die Belange des Unternehmens abgestimmtes Gesamtkonzept zur Herstellung der Konformität mit den Vorgaben der Fi-

---

6 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450.

7 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 179.

8 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 29.

nanzverwaltung zu erarbeiten und umzusetzen. Dementsprechend ist der Aufbau einheitlicher Prozesse für die Beurteilung gesetzlicher und sonstiger regulatorischer Vorgaben unabdingbar, um eine angemessene Risikobehandlung für den Steuerpflichtigen zu erreichen. Die folgenden Ausführungen stellen eine kritische Auseinandersetzung mit den Inhalten der GoBD dar und sollen als Orientierungshilfe bei der Planung und Konzeption der erforderlichen Maßnahmen sowie als Nachschlagewerk dienen.



## 2 Buchführung

Die Führung von Büchern und Aufzeichnungen dient keinem Selbstzweck, sondern der Erfüllung außersteuerlicher und steuerlicher Anforderungen.<sup>1</sup> Beide gebieten die Buchführung in einer Art und Weise auszugestalten, die es sowohl dem Steuerpflichtigen selbst als auch einem sachverständigen Dritten ermöglicht, sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens zu verschaffen.<sup>2</sup> Überdies soll die Sicherung und Kontrolle von Ansprüchen aus einem Steuerschuldverhältnis gewährleistet werden.<sup>3</sup> Mithilfe der Bücher und Aufzeichnungen kann der Steuerpflichtige die für die Besteuerung relevanten Tatsachen offenlegen und nachweisen.<sup>4</sup>

Die Buchführung ist eine Zeitabschnittsrechnung mit der Aufgabe, Stand und Veränderung des Anlage- und Umlaufvermögens sowie des Eigen- und Fremdkapitals fortlaufend und systematisch zu verzeichnen.<sup>5</sup> Sie erfüllt ihren Auftrag mit der chronologischen, systematischen, lückenlosen und ordnungsmäßigen Erfassung sämtlicher in Zahlenwerten festgehaltenen, wirtschaftlich bedeutsamen Geschäftsvorfälle, die sich während des Unternehmensbestehens ereignen.<sup>6</sup> Die GoBD definieren Geschäftsvorfälle als rechtliche und wirtschaftliche Ereignisse, die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts den Gewinn bzw. Verlust oder die Vermögenszusammensetzung in einem Unternehmen dokumentieren oder beeinflussen bzw. verändern.<sup>7</sup>

Die Bücher sind als Begriff funktional in Anlehnung an die handelsrechtliche Definition auszulegen.<sup>8</sup> Umfasst sind sowohl die Handelsbücher der Kaufleute i. S. d. §§ 238 ff. HGB als auch die diesen entsprechenden Aufzeichnungen der Geschäftsvorfälle der Nichtkaufleute.<sup>9</sup> Unter Aufzeichnungen sind alle dauerhaft verkörpert Erklärungen über Geschäftsvorfälle, die in Worten, Zahlen, Symbolen und Grafiken dar-

---

1 Streim in: Hofbauer/Kupsch, Bonner Handbuch Rechnungslegung, 17. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 17.

2 Pfitzer/Oser in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, 11. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 14.

3 Drüen in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 131. Lieferung, Vor § 140 AO, Rz. 4.

4 Görke in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 200. Lieferung, vor §§ 140–148 AO, Rz. 16.

5 Falterbaum et. al., Buchführung und Bilanz 2007, 44.

6 Eisele, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 2002, 15.

7 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 16. Vgl. auch Winkeljohann/Henckel in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Auflage 2014, § 238 HGB, Rz. 95 sowie Quick/Wolz in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 26. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 28.

8 Walz in: v. Heymann, Handelsgesetzbuch, 2. Auflage 2013, Bd. 3, § 238 HGB, Rz. 24.

9 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 15.

gestellt werden können, zu verstehen.<sup>10</sup> Im Verhältnis zu den Büchern kommt ihnen eine ergänzende Funktion zu, wodurch sie als subsidiär anzusehen sind.

Die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten verfolgen denselben Zweck, sie divergieren hauptsächlich in ihrem Umfang.<sup>11</sup> Während die Aufzeichnungspflichten sich überwiegend auf die Erfassung bestimmter Arten und Gruppen von Geschäftsvorfällen beschränken und die Buchführung ergänzen sollen, ist die Verpflichtung zur Führung von Büchern demgegenüber umfassender.<sup>12</sup>

## 2.1 Buchführungspflichten

Die Verpflichtung zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen kann sowohl aus den Steuergesetzen als auch aus anderen Gesetzen entstehen. Dessen ungeachtet handelt es sich dabei um eigenständige öffentlich-rechtliche Pflichten und nicht bloß um Nebenpflichten aus dem Steuerschuldverhältnis.<sup>13</sup> Sie können daher weder von der Finanzbehörde erlassen noch durch zivilrechtliche Verträge ausgeschlossen werden.<sup>14</sup> Wenn jedoch als Folge die Besteuerung nicht eingeschränkt wird, kann die Finanzverwaltung für Einzelfälle und beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen Erleichterungen nach § 148 AO bewilligen.<sup>15</sup> Diese Regelung ist jedoch nur auf die durch Steuergesetze begründeten Pflichten anzuwenden, denn die Disposition außersteuerlicher Pflichten liegt außerhalb ihres Kompetenzbereichs.<sup>16</sup>

Sofern unterschiedliche Rechtsnormen identische Aufzeichnungen fordern, ist eine mehrfache Aufzeichnung für jede Rechtsnorm nicht erforderlich. Der Verpflichtung (z. B. nach §§ 238 ff. HGB und nach § 22 UStG) kann auch durch die Zusammenfassung in einer einmaligen Aufzeichnung entsprochen werden. Sie muss jedoch in Gänze den unterschiedlichen Zielsetzungen genügen.<sup>17</sup>

Für die gesetzeskonforme Pflichterfüllung und somit auch für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen einschließlich der eingesetzten Verfahren ist der Steuerpflichtige allein verantwortlich.<sup>18</sup> Dem steht jedoch die vollumfängliche oder teilweise Delegation an Mitarbeiter oder Dritte nicht entgegen.<sup>19</sup> Ob es sich hierbei um einen unternehmensinternen Erfüllungsgehilfen oder um eine organisatorische und technische Auslagerung entsprechen-

---

10 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 12.

11 Mösbauer, DB 1996, 2583.

12 Eisele, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 2002, 15.

13 Hüffer in: Großkommentar Handelsgesetzbuch, 4. Auflage 2002, Bd. 3, § 238 HGB, Rz. 2; BFH vom 25.03.1992 — I R 69/91, BStBl II 1992, 1010.

14 Mösbauer, DB 1996, 2584.

15 FG Saarland vom 18.12.1996 — 1 K 55/96, EFG 1997, 587.

16 Drüen in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 135. Lieferung, § 148 AO, Rz. 1.

17 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 13.

18 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 21.

19 Kruse, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 1978, 82; ebenso Mösbauer, DB 1996, 2584.

der Aufgaben auf einen Steuerberater, ein Shared-Service-Center oder ein Rechenzentrum handelt, ist für die Beurteilung der Verantwortung nicht von Belang.<sup>20</sup>

Gem. § 158 AO sind die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Im Falle einer Beanstandung ist die Finanzverwaltung zur Darstellung des Grundes in geeigneter Form verpflichtet.<sup>21</sup>

### 2.1.1 Außersteuerliche bzw. derivative Pflichten

Außersteuerliche oder auch derivative Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten entstehen primär aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften (§§ 238 ff. HGB) sowie den dort explizit aufgeführten Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB).<sup>22</sup> Abhängig von der gewählten Rechtsform oder Geschäftstätigkeit können darüber hinaus weitere Aufzeichnungspflichten (bspw. aus §§ 91 ff. AktG, §§ 41 ff. GmbHG, oder § 33 GenG) bestehen.<sup>23</sup> Die Pflichten können aber auch durch gewerberechtliche oder branchenspezifische Vorgaben begründet werden, wie z. B. Krankenhaus-Buchführungsverordnung, Pflege-Buchführungsverordnung, Apothekenbetriebsordnung, Eichordnung, Gewerbeordnung, Kreditwesengesetz oder Versicherungsaufsichtsgesetz.<sup>24</sup> Sofern die außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten auch für die Besteuerung von Bedeutung sind, müssen sie gem. § 140 AO auch für diese Zwecke erfüllt werden.<sup>25</sup>

Die Pflichten werden durch § 140 AO in das Steuerrecht transformiert.<sup>26</sup> Sie dürfen daher nicht bereits aus Steuergesetzen i. S. d. § 4 AO entstehen. Erfasst sind auch ausländische Normen, soweit sie mit dem inländischen Gesetzeszweck übereinstimmen.<sup>27</sup> Durch die Formulierung »... zu führen hat ...« stellt § 140 AO klar, dass es sich ausschließlich um Mussvorschriften handeln darf. Eine Sollvorschrift begründet demnach keine für das Steuerrecht relevanten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.<sup>28</sup>

Die wichtigsten außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften enthält das Handelsrecht. Nach § 238 HGB ist jeder Kaufmann zur Führung und Aufbewahrung von Büchern verpflichtet, um seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Vorgaben betreffen explizit den Kaufmann. Dementsprechend richten sich der Beginn und das Ende der handelsrechtlichen Buchführungspflicht nach der Kauf-

---

20 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 21.

21 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 11.

22 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 3.

23 *Märtens* in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 74. Lieferung, § 140 AO, Rz. 19 sowie 34.

24 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 3.

25 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 3.

26 *Görke* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 200. Lieferung, vor §§ 140–148 AO, Rz. 17.

27 BFH vom 17.01.1984 — VI R 244/80, BStBl II 1984, 527.

28 *Mösbauer*, DStZ 1996, 723.

mannseigenschaft.<sup>29</sup> Liegen die Voraussetzungen nicht mehr vor, bedeutet das nicht, dass die Betroffenen nicht mehr buchführungspflichtig sind. Stattdessen ist zu prüfen, ob entsprechende steuerrechtliche Verpflichtungen ebenfalls erloschen sind.

### 2.1.2 Steuerliche bzw. originäre Pflichten

Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich aus Steuergesetzen. Die Abgabenordnung ist zwar maßgeblich (z. B. §§ 90 Abs. 3, 141 bis 144 AO), jedoch können auch Einzelsteuergesetze (bspw. § 22 UStG, § 4 Abs. 3 Satz 5, § 4 Abs. 4a Satz 6, § 4 Abs. 7 und § 41 EStG) entsprechende oder ergänzende Verpflichtungen begründen.<sup>30</sup>

Sofern die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nicht bereits aus § 140 AO abgeleitet werden können, müssen gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte aufgrund originär steuerrechtlicher Vorgaben Bücher und Aufzeichnungen führen. Hierfür sind gem. § 141 Abs. 1 AO bestimmte Grenzwerte zu überschreiten:

- steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze von mehr als 600.000 € im Kalenderjahr (ausgenommen sind die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 des UStG) oder
- selbstbewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert i. S. d. § 46 BewG von mehr als 25.000 € oder
- ein Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 60.000 € im Wirtschaftsjahr oder
- ein Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 60.000 € im Kalenderjahr.

Die Verpflichtung entsteht und endet nach dem Wortlaut des § 141 Abs. 2 AO mit der Feststellung der zuständigen Finanzbehörde, dass eine der Grenzen überschritten wurde. Diese Feststellung kann, im Gegensatz zu der Entstehung außersteuerlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, angefochten werden.<sup>31</sup> Ebenso wie das Überschreiten der in § 141 AO festgelegten Grenzen zur Begründung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten führt, erlöschen sie mit dem Unterschreiten der Grenzen. Auch die Beendigung muss durch die Finanzbehörde festgestellt werden.

### 2.1.3 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Unabhängig von der Frage, ob die Bücher und Aufzeichnungen aufgrund außersteuerlicher oder steuerlicher Vorschriften zu führen sind, müssen bei der Pflichterfüllung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) beachtet werden.<sup>32</sup> Eine abschlie-

---

29 Hüffer in: Großkommentar Handelsgesetzbuch, 4. Auflage 2002, Bd. 3, § 238 HGB, Rz. 12. Pfitzer/Oser in: Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, 11. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 8 ff.

30 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 4.

31 Görke in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 204. Lieferung, § 141 AO, Rz. 24 und 42.

32 Drüen in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 139. Lieferung, § 145 AO, Rz. 5 sowie Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 1987, 35 f.

ßende Definition bzw. Begriffsabgrenzung ist jedoch weder dem Handels- noch dem Steuerrecht zu entnehmen.<sup>33</sup> Grundsätzlich handelt es sich hierbei um einen unbestimmten Gesetzesbegriff mit Rechtsnormqualität, welcher eine sachgerechte Auslegung und Fortbildung von Rechnungslegungsvorschriften ermöglichen soll.<sup>34</sup> Weil er insbesondere durch Normen und Rechtsprechung geprägt ist und von der Judikative und Exekutive jeweils im Einzelnen auszulegen und anzuwenden ist, erfüllt er die Funktion einer Generalklausel, indem er die Mindestanforderungen an Inhalt und Form der zu führenden Bücher und Aufzeichnungen festlegt.<sup>35</sup> Hierdurch sollen vom Gesetzgeber offengelassene und mehrdeutige Fragen beantwortet werden.<sup>36</sup>

Die GoB selbst können in erster Linie dem Gesetzeswortlaut (insb. den §§ 238, 239 und 257 HGB sowie §§ 145, 146 und 147 AO) entnommen werden. Sie beinhalten sowohl formelle als auch materielle Anforderungen an die Buchführung. Die formellen Anforderungen sind erfüllt, wenn einschlägige gesetzliche Vorgaben, wie die §§ 238 ff. HGB für Kaufleute und §§ 145 bis 147 AO für Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige, beachtet wurde. Die materielle Ordnungsmäßigkeit ist bei der nachvollziehbaren, vollständigen, richtigen, zeitgerechten und geordneten Erfassung und anschließenden Verbuchung bzw. Verarbeitung von Geschäftsvorfällen gegeben.<sup>37</sup>

Um Wertungswidersprüche zu vermeiden wurden die Anforderungen gesetzgeberseitig aufeinander abgestimmt.<sup>38</sup> Überdies sind auch die nicht im Gesetz festgehaltenen GoB zu beachten.<sup>39</sup> Sie können sich durch gutachterliche Stellungnahmen, Handelsbräuche, ständige Übung, Gewohnheitsrecht sowie organisatorische und technische Änderungen weiterentwickeln und sind einem Wandel unterworfen.<sup>40</sup> In Betracht kommen aber auch Verkehrsanschauungen, Richterrecht<sup>41</sup>, Verlautbarungen einschlägiger Fachgremien oder auch wissenschaftliche Erkenntnisse sowie berufsständische bzw. amtliche Stellungnahmen.<sup>42</sup>

---

33 *Ballwieser* in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Auflage 2013, Bd. 4, § 238 HGB, Rz. 20. Die GoB wurden erstmalig im HGB von 1897 erwähnt, vgl. *Bühler/Scherpf*, Bilanz und Steuer vom Standpunkt des Steuerrechts und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 1957, 50.

34 *Greiffenhagen*, WPg 1966, 141.

35 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 17 mit Verweis auf BFH vom 12.05.1966 — IV 472/60, BStBl III 1966, 371. Vgl. auch *Kruse*, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 1978, 106. Zum Meinungsstand die Rechtsnatur der GoB betreffend vgl. *Hüffer* in: Großkommentar Handelsgesetzbuch, 4. Auflage 2002, Bd. 3, § 238 HGB, Rz. 35 ff.

36 *Ballwieser* in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Auflage 2013, Bd. 4, § 238 HGB, Rz. 22.

37 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 19.

38 *Cöster* in: Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 145 AO, Rz. 5.

39 *Peter/v. Bornhaupt/Körner*, Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1978, 134.

40 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 18.

41 *Schick/Otto*, Einkommensteuer/Körperschaftsteuer/Gewerbsteuer, 1971, 97.

42 *Marten/Köhler/Neubeck* in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 43. Lieferung, § 317 HGB, Rz. 36.



## 2.2 Form

Entgegen dem Wortlaut muss die Buchführung nicht in Büchern vorgenommen werden.<sup>43</sup> Ihre äußere Gestalt ist nicht von Belang, wodurch sie als gebundenes Buch, Loseblattsammlung oder Datenträger geführt werden kann.<sup>44</sup> Die Entscheidung über Form, Umfang und Inhalt der nach außersteuerlichen und steuerlichen Rechtsnormen zu führenden aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätze, Unterlagen und Dokumente in elektronischer oder Papierform sowie der zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen obliegt dem Steuerpflichtigen.<sup>45</sup> Daher hat die Finanzverwaltung innerhalb der GoBD von einer vollumfänglichen Definition sämtlicher aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtiger Aufzeichnungen und Unterlagen Abstand genommen. Die Vielfalt unternehmerischer Prozesse, der Aufzeichnungen und Unterlagen sowie der im Einsatz befindlichen Buchführungs- und Aufzeichnungssysteme durch die Steuerpflichtigen steht einer abschließenden Aufzählung entgegen.<sup>46</sup> Dessen ungeachtet muss die gewählte Buchführungsform zwingend den GoB sowie den steuerrechtlichen Ordnungsvorschriften entsprechen.<sup>47</sup>

In der kaufmännischen Praxis hat sich die doppelte Buchführung bewährt und als System durchgesetzt.<sup>48</sup> Hierbei werden die Geschäftsvorfälle auf Konten und Gegenkonten in Grund-, Haupt- und Nebenbüchern erfasst und verbucht.<sup>49</sup> Das Grundbuch oder auch Journal dient der Erfassung von Geschäftsvorfällen in chronologischer Reihenfolge mit bestimmten Mindestangaben. Ihre Anzahl richtet sich nach den betrieblichen Erfordernissen und der Zweckmäßigkeit. Als klassische Beispiele sind Kassensbücher sowie Wareneingangs- und Warenausgangsbücher zu nennen.<sup>50</sup> Nach ihrer Erfassung in den Grundbüchern werden die Geschäftsvorfälle im Hauptbuch nach sachlichen und systematischen Ordnungskriterien abgebildet.<sup>51</sup> Hierfür bedarf es der Einrichtung von Sachkonten, welche wiederum in Bestands- und Erfolgskonten unterteilt werden.<sup>52</sup> Die konkrete Ausgestaltung der Konten wird anhand eines Kontenplans vorgenommen.<sup>53</sup> Die Hilfs- oder auch Nebenbücher sind dem Hauptbuch vorgelagert und werden nach Bedarf geführt.<sup>54</sup> Sie enthalten detaillierte Informationen einzelner

---

43 Ballwieser in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Auflage 2013, Bd. 4, § 238 HGB, Rz. 18.

44 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 14.

45 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 6. Vgl. auch Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage 2001, § 238 HGB, Rz. 38.

46 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 6.

47 BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450, Rz. 7 sowie Winkeljohann/Henckel in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Auflage 2014, § 238 HGB, Rz. 59.

48 Quick/Wolz in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, 26. Lieferung, § 238 HGB, Rz. 33.

49 Böcking/Gros in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch, 3. Auflage 2014, § 238 HGB, Rz. 13;

Hüffer in: Großkommentar Handelsgesetzbuch, 4. Auflage 2002, Bd. 3, § 238 HGB, Rz. 32.

50 Eisele, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 2002, 438.

51 Eisele, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 2002, 439.

52 Böcking/Gros in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch, 3. Auflage 2014, § 238 HGB, Rz. 15.

53 Ballwieser in: Münchener Kommentar zum HGB, 3. Auflage 2013, Bd. 4, § 238 HGB, Rz. 35 und Winkeljohann/Henckel in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Auflage 2014, § 238 HGB, Rz. 112.

54 Walz in: v. Heymann, Handelsgesetzbuch, 2. Auflage 2013, Bd. 3, § 238 HGB, Rz. 25.