



Mobiles Scannen: GoBD- und umsatzsteuerkonform?

**– Erfüllen Scanner-Apps die Voraussetzungen
für den Vorsteuerabzug? –**

04. August 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
- **Stefan Heinrichshofen**, Partner, Rechtsanwalt und Steuerberater
bei Peters, Schönberger & Partner mbB

¹ Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

Im Zeitalter von iPhone und diversen 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 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**).² Aus Prozesssicht besteht die Zielsetzung der Unternehmen dabei stets darin, den Papierbeleg vom weiteren Prozess auszunehmen, mithin zu vernichten.

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.³ Dazu dürfen keine Veränderungen vorgenommen werden, die keinen Rückschluss darauf zulassen, ob sie ursprünglich oder erst später initiiert wurden.⁴ 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.⁵ Die Unveränderbarkeit der Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen kann sowohl hardwaremäßig als auch softwaremäßig oder organisatorisch gewährleistet werden.⁶ 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.

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

³ GoBD (Fn. 1), Rn. 58.

⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 107.

⁵ GoBD (Fn. 1), Rn. 108.

⁶ 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.⁷ 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 die Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird.
- 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.

⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 130.

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

- 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.

Aus den Vorgaben zur Verfahrensdokumentation wird 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 ausschließlich der Mitarbeiter Zugriff auf das mobile Endgerät und mithin die Berechtigung zur Initiierung des „Scanvorgangs“ hat?
- Wie wird sichergestellt, dass die abglichteten Belege vollständig, unverändert und sicher 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 beim steuerpflichtigen Unternehmen 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 IKS⁸-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.⁹

⁸ Intenes Kontrollsystem.

⁹ Hinweis: Soweit mobil erfasste Papierbelege einer Vernichtung zugeführt werden sollen (ersetzendes Scannen), gibt es noch keine abschließende Stellungnahme seitens der Finanzverwaltung.

Die vorliegenden Ausführungen geben die persönliche Meinung der Autoren zur derzeitigen Rechtslage wieder und enthalten lediglich einen Überblick über einzelne Themenkomplexe. Spezielle Umstände einzelner Fallkonstellationen wurden nicht berücksichtigt; diese können durchaus zu abweichenden Betrachtungsweisen und/oder Ergebnissen führen. Die dargestellten Ausführungen können 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 diesen Ausführungen besprochenen Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.