



Mobiles Scannen und Tax Compliance¹

04. August 2016

Peters, Schönberger & Partner mbB

Schackstraße 2, 80539 München

Tel.: +49 89 38172-0

Internet: www.psp.eu

¹ Erstveröffentlichung in: Erfolgsfaktor Information Management (Hrsg. Leger/Berndt),
Fachbuch der B&L Management Consulting GmbH, 2016.

Autoreninformation:

- **Stefan Groß**, Steuerberater und Certified Information Systems Auditor (CISA), Partner bei Peters, Schönberger & Partner mbB in München

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 betrachteten Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.

1. Einleitung

Während die Digitalisierung von Papierbelegen durch stationäre Scanner im Unternehmen inzwischen nahezu einen Standardprozess darstellt, entstehen mit der Verbreitung mobiler Endgeräte wie Smartphones oder Tablets neue Anwendungsszenarien in diesem Kontext. Damit einhergehende Anwendungsfälle, wie das **mobile Scannen** von Papierbelegen werfen jedoch aus Sicht der Unternehmenspraxis die Frage auf, ob der fotografisch festgehaltene Beleg auch steuerlich anerkannt wird und letztlich die Vorgaben an eine Tax Compliance uneingeschränkt erfüllt werden. Im Vordergrund steht dabei stets auch die Anerkennung aus umsatzsteuerlicher Sicht und die damit einhergehende Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Während diese Fragestellung beim stationären Scannen spätestens seit Erscheinen der „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ beantwortet ist, bringt das sogenannte „**Mobile Capturing**“ neue Aspekte mit sich und es stellt sich insbesondere die Frage, ob die in den GoBD konstatierten Anforderungen uneingeschränkt auf den mobilen Anwendungsfall übertragbar sind.

2. Schöne neue Welt

Der Prozess des mobilen Scannens gliedert sich IT-generisch in die folgenden **Prozessschritte**:

- Ablichten,
- manuelle Prüfung,
- Qualitätssicherung und ggf. Korrektur,
- Indexierung
- Datenübertragung und Bereitstellung für die internen Unternehmensprozesse.

Am Beginn des Prozesses steht das Ablichten des Papierbelegs durch das mobile Endgerät mittels entsprechender Anwendung („**App**“). Unter Zuhilfenahme entsprechender Bildoptimierungsfunktionen lassen sich dabei die Lesbarkeit des Dokuments verbessern sowie der Beleg entsprechend zurechtschneiden oder ausrichten.

Als weiteren Funktionsumfang sollte die zum Einsatz kommende App zugleich eine (Vor-)**Indexierung** des Dokuments vornehmen, wobei der generierte Index durchwegs den weiteren Prozessschritten bis hin zur elektronischen Archivierung im Unternehmen zugrunde gelegt werden sollte. Auf diese Weise lassen sich auch Fehl- oder Mehreingaben identifizieren und können vom weiteren Prozess ausgeschlossen werden. Nach der Erfassung wird das qualitätsgesicherte und idealerweise indexierte elektronische Dokument an die Unternehmens-EDV übertragen, wobei sich dabei stets eine verschlüsselte Übertragung empfiehlt. Aus Kontrollsicht ist zu empfehlen, dass die digitalisierten Belege über einen fest definierten Zeitraum im mobilen Endgerät gespeichert bleiben. Die zu verwendende App sollte damit über unterschiedliche **Ordner** (erfasst, qualitätsgesichert, übertragen etc.) verfügen und die Belege dort entsprechend unveränderbar ablegen. Sobald die Belege Eingang in die Unternehmens-IT gefunden haben, können diese dem Digitalisierungsstandardprozess zugeführt werden, welcher ggf. bereits für Papierbelege bzw. unstrukturierte Daten (beispielsweise PDF-Dateien) vorgesehen ist und etwa eine OCR-Erkennung zum Gegenstand hat.

Aus Prozess- und Compliance-Sicht sollte die App damit die **Funktionalitäten** Fotografieren, Bildbearbeitung, Indexierung, Übertragung, temporäre Archivierung und Protokollierung bereitstellen.

3. Die GoBD als Maßstab

Die wesentlichen **Tax Compliance**-Anforderungen an den Prozess des Mobile Capturing ergeben sich aus der Abgabenordnung (AO) sowie aus dem Handelsgesetzbuch (HGB). Dabei gestatten sowohl das Steuerrecht über § 147 Abs. 2 AO, als auch das Handelsgesetzbuch über § 257 Abs. 3 HGB die Aufbewahrung von Unterlagen auf einem Bild- oder anderen Datenträger. Die konkretisierenden Anforderungen finden sich in den bereits erwähnten GoBD vom 14. November 2014. Aufgrund ihres generischen Charakters können die GoBD allerdings nicht jeden Anwendungsfall – schon gar nicht jeden künftig denkbaren Anwendungsfall – abbilden. Vielmehr ist in einigen Fällen über einen **Analogieschluss** festzustellen, ob die Anforderungen bzw. Ordnungsvorschriften der GoBD erfüllt sind. Betreffend die mobile Erfassung von Papierbelegen lässt sich der entsprechende Analogieschluss

grundsätzlich zu den Vorgaben der elektronischen Erfassung von Papierbelegen (Scan-Vorgang) herstellen. Dabei führen die GoBD entsprechend aus, dass, soweit Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch erfasst werden, das Scan-Ergebnis so aufzubewahren ist, dass die Wiedergabe mit dem Original **bildlich** übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird. Der Begriff des „Scannens“ kann dabei durchaus mit dem Begriff des „Ablichtens“ durch mobile Endgeräte gleichgesetzt werden, handelt es sich beim Scannen doch auch um eine Ablichtung im technischen Sinne. Legt man nun die Anforderungen der GoBD zugrunde, sind damit folgende **Vorgaben an das Mobile Capturing** zu stellen:

- Das Scan-Ergebnis ist so **aufzubewahren**, dass das Scan-Dokument mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es **lesbar** gemacht wird.
- Das Verfahren muss **dokumentiert** werden und der Steuerpflichtige sollte eine Organisationsanweisung erstellen.
- Nach dem Scan-Vorgang dürfen Papierdokumente unter bestimmten Voraussetzungen **vernichtet** werden.

Einen besonderen Aspekt stellt die Anforderung an die **Lesbarkeit** dar. Wer aufzubewahrende Unterlagen in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern vorlegt, ist nach § 147 Abs. 5 AO verpflichtet, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen. Auf Verlangen der Finanzbehörde hat der Steuerpflichtige auf seine Kosten die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beizubringen. Dabei ergibt sich die Vorgabe an die Lesbarkeit ergänzend aus § 14 Abs. 1 UStG, wonach diese – neben Authentizität und Integrität – über ein innerbetriebliches Kontrollverfahren mit Prüfpfad sicherzustellen ist. Hinzu kommt, dass sich der Steuerpflichtige mit dem Einscannen der Belege für die Form der Aufbewahrung auf einem Bildträger oder auf einem anderen Datenträger festgelegt hat. Im Fall der elektronischen Belegarchivierung muss der Steuerpflichtige daher im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung auf dieser elektronischen Grundlage über die betriebsinterne Hard- und Software die Einsicht in die elektronischen Belege unmittelbar am Bildschirm gestatten. Der reine Ausdruck auf Papier ist nicht ausreichend. Die elektronischen Dokumente müssen dabei für die Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit lesbar sein.

4. Unveränderbarkeit als zentrale Anforderung

Nach § 146 Abs. 4 AO darf eine Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Dazu dürfen keine Veränderungen vorgenommen werden, die keinen Rückschluss darauf zulassen, ob sie ursprünglich oder erst später initiiert wurden.

In Bezug auf das mobile Scannen bedeutet dies zunächst, dass das zum Einsatz kommende DV-Verfahren gewährleisten muss, dass alle Belege, die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt wurden, nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden können. Bereits in den Verarbeitungsprozess eingeführte Belege dürfen nicht ohne Kenntlichmachung durch neue Daten ersetzt werden.

Das Kriterium der **Unveränderbarkeit** lässt sich nach den Vorgaben der GoBD hardwaremäßig (z. B. unveränderbare und fälschungssichere Datenträger), softwaremäßig (z. B. Sicherungen, Sperren, Festschreibung, Löscherker, automatische Protokollierung, Historisierungen, Versionierungen) wie auch organisatorisch (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten) gewährleisten. Dabei darf sich die Gewährleistung der Unveränderbarkeit nicht isoliert auf den Speichervorgang als solches beschränken, vielmehr müssen an unterschiedlichen Komponenten und Prozessen Sicherheitsmechanismen zur Verfügung stehen, die eine unkontrollierte Veränderung von Informationen unterbinden.

Bezogen auf den Prozess des mobilen Scannens ergibt sich daraus die Notwendigkeit, dass der Gesamtprozess – von der Ablichtung bis zur Ablage im Archivspeicher des Unternehmens – den in den GoBD niedergelegten Anforderungen an die Unveränderbarkeit gerecht wird.

5. Zeitnahe Belegsicherung und Indexierung

Belege in Papierform oder in elektronischer Form sind **zeitnah**, d. h. möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung, gegen Verlust zu sichern. Sofern für die Aufbewahrung von Dokumenten ein eigenständiges **Archivsystem** verwendet wird, legt die Anforderung der **Zeitgerechtigkeit** nahe, dass die Archivierung der Dokumente und Daten zum frühestmöglichen Zeitpunkt erfolgt, um mögliche Verluste und Manipulationen vor der Archivierung auszuschließen. Dies betrifft zum einen organisatorische Vorkehrungen, um zu archivierende Dokumente und Daten rechtzeitig dem Archivierungsprozess zuzuführen. Durch technische Maßnahmen ist zum anderen zu gewährleisten, dass die Archivdaten möglichst zeitnah auf das endgültige Archivierungsmedium übertragen werden.

Das elektronische Dokument ist – wie bereits in den GoBS gefordert – mit einem nachvollziehbaren und eindeutigen **Index** zu versehen. Dabei ist sicherzustellen, dass das elektronische Dokument unter dem zugeteilten Index verwaltet wird. Notwendige technische Änderungen an diesem Index (z. B. im Rahmen von Fehlerkorrekturen oder Migrationen) sind zu protokollieren und unter Beachtung der Aufbewahrungsfristen zu dokumentieren. Der Erhalt der **Verknüpfung** zwischen Geschäftsvorfall und Dokument muss während der gesamten Aufbewahrungsfrist gewährleistet sein. Diese Zuordnungs- und Identifizierungsmerkmale aus dem Beleg müssen bei der Aufzeichnung oder Verbuchung in die Bücher oder Aufzeichnungen übernommen werden, um eine **progressive und retrograde Prüfbarkeit** zu ermöglichen.

Bezogen auf den Prozess des mobilen Scannens ergibt sich daraus die Anforderung, dass der fotografisch generierte Beleg und via App übermittelte Beleg zeitnah ins Unternehmensarchiv überführt wird. Zudem ist dieses mit einem eindeutigen Index zu versehen, der zentral für alle Belegarten vergeben wird. Soweit der Index bereits über die App erzeugt wird, ist vom Prozess sicherzustellen, dass dieser kompatibel zur unternehmensweiten Indexierung elektronischer Dokumente ist und sich nahtlos und konfliktfrei in die weiteren Prozesse einfügt. Andernfalls sollte die Indexierung mit der Belegübernahme in die Unternehmens-EDV erfolgen.

6. Vernichtung von Originalen als zusätzliches Prozess-Ziel

Mit Blick auf eine stringente Prozessgestaltung sowie mögliche Kosteneinsparungspotenziale hegen viele Unternehmen das Ziel, die digitalisierten Belege zu **vernichten**. Nach den GoBD dürfen Papierdokumente nach dem Einscannen unter bestimmten Voraussetzungen vernichtet werden, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder anderen steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind. Solche Ausnahmen sind z. B. Zollbelege, Notarurkunden oder Wertpapiere. Der Steuerpflichtige muss letztlich entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form möglicherweise gemindert wird, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen. Im Zusammenhang mit der Vernichtung von Originalbelegen bedarf es dazu zwingend einer Organisationsanweisung bzw. **Verfahrensdokumentation**.

Soweit Papierbelege, welche mobil an das Unternehmen übermittelt werden einer späteren Vernichtung zugeführt werden sollen, ist zwingend zu empfehlen, dass diese bis zur abschließenden Prüfung/Freigabe nicht vernichtet werden und somit einer entsprechenden Nachprüfung zugänglich bleiben (vgl. unten IKS).

7. Erfordernis einer Verfahrensdokumentation

Eine zentrale Vorgabe der GoBD – insbesondere im Zusammenhang mit der Digitalisierung und Vernichtung von Papierbelegen – erfordert, dass das Verfahren entsprechend dokumentiert ist. Die Zielsetzung einer Verfahrensdokumentation sollte stets im Nachweis der Erfüllung der in den GoBD definierten Ordnungsmäßigkeitsgrundsätzen bestehen. Im Wechselspiel mit den Vorgaben zum **Internen Kontrollsystem (IKS)**, welches entsprechende Kontrollvorgaben zu erfüllen hat und seinerseits wiederum in einer Verfahrensdokumentation niederzulegen ist, soll die Verfahrensdokumentation insbesondere den Kriterien der **Nachvollziehbarkeit** und **Nachprüfbarkeit** Rechnung tragen. Insbesondere muss die IT-gestützte Buchführung von einem **sachverständigen Dritten** hinsichtlich ihrer formellen und sachlichen Richtigkeit in angemessener Zeit überprüfbar sein. Die Verfahrensdokumentation begleitet dabei stets den gesamten Lebenszyklus des IT-gestützten Geschäftsvorfalles von der Aufzeichnung über die Bearbeitung bis hin zur Aufbewahrung von

Unterlagen, jeweils unter Berücksichtigung der Datensicherheit und Unveränderbarkeit. Die Pflicht zur Erstellung einer Verfahrensdokumentation existiert grundsätzlich, unabhängig von der Größe oder Komplexität des Unternehmens, seines IT-gestützten Buchführungssystems sowie der dabei verwendeten Hard- und Software. Im Ergebnis bringen die GoBD unmissverständlich zum Ausdruck, dass eine Verfahrensdokumentation essenziell ist.

Die Verfahrensdokumentation gehört zu den Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen i. S. d. § 257 Abs. 1 HGB bzw. § 147 Abs. 1 AO und ist über die gesetzliche Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren aufzubewahren. Dies schließt nicht nur den aktuellsten Stand ein, sondern auch alle vorangegangenen **Versionen** innerhalb des Aufbewahrungszeitraums. Somit ist es erforderlich, dass Änderungen von Prozessabläufen berücksichtigt und lückenlos eingepflegt werden. Für jeden Zeitpunkt in der Vergangenheit sollte mithin das damals gültige Soll-Verfahren aus der Dokumentation einfach ersichtlich sein. Über die formale Gestaltung und technische Ausführung kann der Buchführungspflichtige individuell entscheiden. Eine konkrete Definition der Inhalte einer Verfahrensdokumentation wird auch in den GoBD nicht gegeben. Es existiert lediglich der Hinweis, dass eine Verfahrensdokumentation in der Regel aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation bestehen sollte. Bezogen auf die elektronische Erfassung von Papierdokumenten hat die Beschreibung des maßgeblichen Prozesses vom Eingang des Schriftgutes in Papierform über die Digitalisierung bis hin zur elektronischen Ablage sämtliche Prozessschritte hinreichend zu erläutern. Bei den personellen Anforderungen ist insbesondere darzulegen, welche Personen welchen Prozessschritt verantworten und welche Kontrollen zur Absicherung des Prozesses eingerichtet sind. Eine besondere Schwierigkeit des Mobile Capturing ist dabei, dass es eine große Zahl von Personen im Unternehmen geben kann, die berechtigt sind, bestimmte Belege mit ihrem mobilen Gerät zu scannen. Die Verfahrensdokumentation sollte jede Änderung dieser Berechtigungen transparent darstellen, auch wenn es sich um viele Berechtigte handelt, die einer gewissen Fluktuation unterworfen sind. Aus technischer Sicht ist etwa zu beschreiben, welche Hard- und Software, insbesondere zur Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung, zum Einsatz kommt.

Dabei kann die Verfahrensdokumentation durchaus aus mehreren Dokumenten bestehen oder auf andere Dokumente verweisen, beispielsweise auf die Anwenderdokumentation, auf Testdokumentationen oder grundsätzliche Steuerungs- und Kontrollkonzepte. Eine entsprechende **Muster-Verfahrensbeschreibung** zur Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung von Belegen inkl. Vernichtung der Papierbelege wurde von der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) und dem Deutschen Steuerberaterverband (DStV) entwickelt.

Bezogen auf das mobile Scannen bzw. Ablichten von Papier obliegt es dem steuerpflichtigen Unternehmen entsprechend eine Organisationsanweisung zu erstellen, die unter anderen regelt:

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

Mit Blick auf die mobile Erfassung von Belegen ist gerade den Vorgaben an die Lesbarkeit und vollständige Erfassung des Scan-Guts ein besonderes Augenmerk bei der Umsetzung im Realbetrieb zu widmen. So bedarf es – analog zum herkömmlichen Scan-Prozess – insbesondere einer visuellen Qualitätskontrolle sowie einer Vollständigkeitsüberprüfung einschließlich Rückseitenerfassung, die zugleich ihren Niederschlag in entsprechenden Arbeitsanweisungen finden müssen. Dies bedeutet jedoch zugleich, dass die entsprechende App auf dem mobilen Endgerät die entsprechenden Funktionalitäten bereitstellen muss. Dies betrifft insbesondere qualitätsoptimierende Funktionen zur Herstellung der Lesbarkeit sowie entsprechende Bildfunktionalitäten, die etwa ein Geraderücken oder Zurechtschneiden des digitalisierten Belegs ermöglichen. Aus den Vorgaben zur Verfahrensdokumentation wird jedoch auch deutlich, dass im Falle des Ablichtens durch mobile Endgeräte neue Aspekte hinzutreten, die insbesondere dem Einsatz außer-

halb der eigentlichen Unternehmens-EDV geschuldet sind. Diese betreffen weniger die Erstellung der eigentlichen Verfahrensdokumentation, als vielmehr die Ausgestaltung des zugrunde liegenden Verfahrens an sich.

Bei der Verfahrensausgestaltung sind damit folgende weitere Aspekte ins Kalkül zu ziehen:

- Wie wird festgestellt, dass nur **berechtigte** Mitarbeiter Dokumente 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?

8. Innerbetriebliches Kontrollsystem für Steuern

Spätestens seit das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Datum vom 23. Mai 2016 den Anwendungserlass zu § 153 AO veröffentlicht hat, sind die Diskussionen um künftige **Tax Compliance-Systeme** in vollem Gange. Dabei sieht das BMF-Schreiben vor, dass das Vorliegen eines Innerbetrieblichen Kontrollsystems für Steuern bei der Vorsatzfeststellung des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen sein kann. Einen validen Ausgangspunkt für die Anforderungen an ein Tax Compliance-System bilden wiederum die GoBD. Diese konstatieren spezielle Anforderungen an die Ausgestaltung IT-gestützter Rechnungslegungsprozesse sowie der damit einhergehenden Prozesse und definieren bestimmte Kontrollen, welche durch das steuerpflichtige Unternehmen einzurichten, auszuüben und zu protokollieren sind. Dazu fordern die GoBD an diversen Stellen das Vorhandensein von spezifischen Kontrollen. So ist etwa durch ein **Kontrollumfeld** sicherzustellen, dass die Aufzeichnungen und Daten über alle Geschäftsvorfälle vollständig erfasst oder übermittelt werden und danach nicht unbefugt und nicht ohne Nachweis des vorausgegangenen Zu-

standes verändert werden können. Damit einher geht – etwa im Rahmen der Prüfbarkeit – die Anforderung, dass technische Protokollierungen einzurichten sind, damit letztlich jede ändernde Operation (insbesondere Einfügen, Ändern, Löschen) entsprechend nachvollziehbar bleibt. Neben den Ausführungen zum Internen Kontrollsystem (IKS) wird auch im Rahmen der allgemeinen Grundsätze stets ein entsprechendes Kontrollumfeld verlangt. Die Wirksamkeit eines IKS im Zusammenhang mit integrierten Systemen – insbesondere ERP-Systemen – fordert, dass bei der Ausgestaltung der internen Kontrollen die Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit der buchführungs- und aufzeichnungspflichtigen Daten und Unterlagen über den gesamten IT-gestützten und manuellen Geschäftsprozess hinweg gewährleistet werden. Die Einrichtung entsprechender Kontrollen sollte dabei in erster Linie im Eigeninteresse der Unternehmen liegen.

Ein besonderes Augenmerk widmen die GoBD dem Vorhandensein eines sogenannten „**Vier-Augen-Prinzips**“. Unternehmen, die einer Jahresabschlussprüfungspflicht unterliegen, sehen sich bei den Ausführungen der GoBD zum IKS insbesondere an die korrespondierenden *Vorgaben des IDW Prüfungsstandards 330* erinnert. So finden sich dort insbesondere Ausführungen zu **logischen Zugriffskontrollen** und IT-gestützten Anwendungen, die als Interpretationshilfe für die Vorgaben der GoBD herangezogen werden können. Zugriffskontrollen sind demnach als angemessen zu beurteilen, wenn sie geeignet sind, sicherzustellen, dass die Berechtigungsverwaltung und die eingerichteten Systemrechte den Festlegungen im Sicherheitskonzept entsprechen und damit unberechtigte Zugriffe auf Daten sowie Programmabläufe zur Veränderung von Daten ausgeschlossen sind. Zudem müssen Zugriffskontrollen so ausgestaltet sein, dass sie die Identität des Benutzers eindeutig feststellen und nicht autorisierte Zugriffsversuche abgewiesen werden.

Übertragen auf das mobile Scannen bedeutet dies, dass zwischen der Person, die den Beleg mobil erfasst und der Person, welche den Beleg prüft und zur Zahlung freigibt, zwingend eine Funktionstrennung bestehen muss. Somit bedarf es im Ergebnis dezidierter Vorgaben und einer IKS-bezogenen Prozessausgestaltung bei der Belegprüfung, Zahlungsfreigabe sowie einer dokumentierten Prüfung, ob dem betreffenden Beleg tatsächlich eine Leistung für das Unternehmen zugrunde liegt.

Dies geht zugleich mit den Vorgaben des Umsatzsteuergesetzes einher, welches zur Sicherstellung von Authentizität und Integrität ein innerbetriebliches Kontrollverfahren mit Prüfpfad postuliert. Dieses Kontrollverfahren – welches letztlich mit dem Prozess der Rechnungsprüfung gleichzusetzen ist – ist notwendig, um sicherzustellen, ob die zugrunde liegende Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt. Um eine hinreichende Belegprüfung zu ermöglichen, muss damit sichergestellt sein, dass der Papierbeleg bis zur Prüfung/Freigabe nicht vernichtet wird und somit einer entsprechenden Prüfung überhaupt zugänglich bleibt. Dabei sind erhöhte Anforderungen an Prozesse zu stellen, denen ein Beleg zugrunde liegt, der nicht eindeutig einer Firma oder einer Person zugeordnet werden kann, was insbesondere bei Barzahlungen der Fall sein kann. Hier gelten erhöhte Anforderungen an die Prozessausgestaltung, das Interne Kontrollsystem sowie die letztliche Rechnungsprüfung, nicht zuletzt deshalb, da das Inverkehrbringen von Belegen gegen Entgelt eine Steuergefährdung im Sinne des § 379 Abs. 1 Nr. 2 AO darstellen kann. In derartigen Fällen empfiehlt sich eine zumindest stichprobenweise Überprüfung der Papierbelege. Alternativ könnte überlegt werden, lediglich auf das Unternehmen ausgestellte und damit personalisierte Belege für den Prozess zuzulassen.

9. Fazit

Die mobile Erfassung und Verarbeitung von Belegen ist auf dem Vormarsch, schließlich liegen die Vorteile dafür auf der Hand. Dabei ist die Frage der steuerlichen Anerkennung (Tax Compliance) jedoch Neuland und bedarf der Auslegung bestehender Regelungen. Einen validen Ausgangspunkt dafür bilden insbesondere die GoBD, welche sich ausführlich mit dem Erfassen von Papierdokumenten auseinandersetzen. Dabei kommt man zu dem Ergebnis, dass auch die mobile Ablichtung von Belegen den steuerlichen Anforderungen entsprechen vermag, wenn sie sorgfältig ausgestaltet ist. Allerdings sind dabei die besonderen Anforderungen einer dezentralen Unternehmens-IT sowie der digitalen Flüchtigkeit von Belegen ins Kalkül zu ziehen. Im Zweifel ist die Einholung einer verbindlichen Auskunft zu prüfen. Ein besonderes Augenmerk ist dabei Barbelegen zu widmen, welche keinen konkreten Bezug zu einer Unternehmensadresse oder Person aufweisen.