

# REthinking: Tax

**2 • 2020**

März 2020  
2. Jahrgang

**Chefredakteur**  
Stefan Groß

[www.rethinking-tax.com](http://www.rethinking-tax.com)

TECHNOLOGY & INNOVATION • STRATEGY • LAW • CHANGE & SKILLS



**ZOLL**  
**DOUANE**

TITELTHEMA ■ 4

## Der Weg zur Zolldigitalisierung

Digitalisierung als Treiber von Veränderungen  
für die Steuer- und Zollfunktion

# Deep Dive mobiles Scannen - Die Neufassung der GoBD in der Analyse

Während die digitale Belegerfassung von Papier mittels stationärer Scanner oder Multifunktionsgeräte in vielen Unternehmen bereits fest etabliert ist, eröffnen mobile Endgeräte wie Smartphones oder Tablets gänzlich neue Möglichkeiten.

Text — Stefan Groß, Bernhard Lindgens



**Stefan Groß**  
Steuerberater, Partner bei  
PSP München

Stefan Groß berät vornehmlich an der Schnittstelle Steuerrecht und IT sowie rund um das Thema Tax Technologie.



**Bernhard Lindgens**  
Bundeszentralamt für  
Steuern (BZSt)

Bernhard Lindgens ist im Bereich nationale und internationale Betrugsbekämpfung im BZSt tätig. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

Unter dem Schlagwort „Mobiles Scannen“ bietet sich die charmante Möglichkeit, Papierbelege mobil mittels Mobile Device und App zu erfassen, um diese anschließend direkt ins Unternehmen zu übermitteln. Dabei liegen die Vorteile auf der Hand: Reisekostenbelege, Tankquittungen oder Hotelrechnungen lassen sich bequem und überall ablichten, administrativer Aufwand und Prozessdurchlaufzeiten werden reduziert. Die auf diese Weise digitalisierten Papierbelege (auch „Digitalisate“) werden direkt an die weiteren Prozesse wie Rechnungsprüfung, Zahlungsfreigabe und elektronische Aufbewahrung in das Ökosystem des Unternehmens übergeben. Spätestens wenn die Papierbelege vernichtet werden sollen, stellt sich jedoch die Frage der steuerlichen Anerkennung des mobilen Scannens.

## GoBD als Rahmenwerk

Die maßgeblichen Vorgaben aus steuerlicher Sicht ergeben sich aus den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) vom 28.11.2019. Wie bereits in Ausgabe 1/2020 der RETHinking: Tax (S. 50 ff.) berichtet, handelt sich dabei um die Novellierung des ursprünglich im Jahr 2014 erschienenen BMF-Schreibens. Klarstellend wird dort ausgeführt, dass die Erfassung von Handels- oder Geschäftsbriefen sowie Buchungsbelegen, welche in Papierform empfangen wurden, fortan mit den verschiedensten Arten von Geräten wie Smartphones, Multifunktionsgeräte oder Scanstraßen – mithin technologieneutral – erfolgen kann. Dabei sei angemerkt, dass nach der herrschenden Meinung das mobile Scannen bereits unter dem Regime der Erstfassung der GoBD

steuerkonform möglich war. Unabhängig von der jeweiligen technischen Ausprägung müssen für eine steuerliche Anerkennung allerdings bestimmte Anforderungen der GoBD durchweg erfüllt werden. Diese betreffen insbesondere die Vorgaben für die Lesbarkeit, Vollständigkeit, Unveränderbarkeit, Ordnung und Indexierung sowie die zentralen Anforderungen an eine steuerliche Verfahrensdokumentation. Dabei können im Falle des Ablichtens durch mobile Endgeräte durchaus spezifische Aspekte hinzukommen, die insbesondere dem Einsatz außerhalb der eigentlichen Unternehmens-EDV geschuldet sind.

## Lesbarkeit und Vollständigkeit

Mit Blick auf die Besonderheiten der mobilen Belegerfassung ist gerade den Vorgaben an die Lesbarkeit und vollständige Erfassung des Scan-Guts ein besonderes Augenmerk bei der Umsetzung im Realbetrieb zu widmen. Entsprechend ist sicherzustellen, dass das mobil erfasste Digitalisat mit dem ursprünglichen Papieroriginal bildlich übereinstimmt, wenn es später lesbar gemacht wird. Hierzu bedarf es entsprechender Qualitätskontrollen im Prozess, die gewährleisten, dass die Papierbelege

## Abbildung 1: GoBD als steuerliches Rahmenwerk



vollständig und korrekt erfasst werden. Hierfür sind die Belege durch den jeweiligen Mitarbeiter so aufzubereiten, dass der fotografierte Beleg vollständig, richtig und lesbar abgelichtet werden kann. Schließlich ist das erzeugte Abbild vom Mitarbeiter zu kontrollieren, bevor der Beleg den weiteren Prozessen zugeführt wird. Analog dem stationären Scannvorgang bedarf es mithin einer visuellen Qualitätskontrolle sowie einer Vollständigkeitsüberprüfung einschließlich Rückseitenerfassung, was zugleich schriftlich in einer entsprechenden Arbeitsanweisung niederzulegen ist. Idealerweise verfügt die verwendete App über qualitätsoptimierende Funktionalitäten, welche die spätere Lesbarkeit gewährleisten sowie Bildwerkzeuge, die etwa ein Geraderücken oder Zurechtschneiden des digitalisierten Belegs ermöglichen. Dabei ist dringend zu empfehlen, dass der Mitarbeiter den Beleg erst vernichten darf, wenn der komplette Prüfprozess im Unternehmen durchlaufen wurde. Nur so lässt sich sicherstellen, dass bei erkannten Qualitätsdefiziten nochmals ein Belegfoto oder der Papierbeleg angefordert werden kann.

Einen Sonderfall stellen sogenannte „nicht personalisierte Belege“ dar. Hierbei handelt es sich typischerweise um Barbelege mit einem Bruttorechnungsbetrag kleiner gleich 250 Euro (Kleinbetragsrechnungen). Diesen Belegen liegt regelmäßig kein unmittelbarer Konnex zum Unternehmen vor, da weder die Firmierung enthalten sein muss noch ein Bezug zu einem Bank- oder Kreditkartenkonto gegeben ist. Dementsprechend sind derartige Belege besonders gefahrgeneigt, da hierüber nur erschwert sichergestellt werden kann, dass dem Beleg auch ein tatsächlicher Leistungsbezug für das Unternehmen zugrunde liegt. So gelten hier erhöhte Anforderungen an die Prozessausgestaltung, das interne Kontrollsystem sowie die letztliche Rechnungsprüfung nicht zuletzt deshalb, da das Inverkehrbringen von Belegen gegen Entgelt eine Steuervergütung i.S.d. § 379 Abs. 1 Nr. 2 AO darstellen kann. Entsprechend hat es sich in der Praxis bewährt, die Mitarbeiter anzuhalten, auf nicht personalisierten Belegen vor dem Fotografieren etwa den eigenen Namen in Druckbuchstaben oder eine eindeutige Mitarbeiternummer zu vermerken. Mit Blick auf die entsprechend § 14 Abs. 1 UStG geforderte Rechnungseingangsprüfung schließt sich der Regelkreis, indem Belege, die entgegen der Vorgabe nicht personalisiert wurden, ggf. nochmals im Original angefordert werden.

### Unveränderbarkeit

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. Entsprechend geben die GoBD vor, dass Informationen, die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden, nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden dürfen. Bezogen auf den Prozess der mobilen Belegerfassung setzt dies voraus, dass die Digitalisate zu einem fest definierten Zeitpunkt nicht mehr geändert werden können bzw. jegliche Änderung festgehalten wird. Hierzu sollten die Belege möglichst frühzeitig in eine revisions-sichere Archivumgebung übergeben werden, innerhalb derer sie – etwa über einen „Nur-Lese-Zugriff“ – dauerhaft unveränderbar sind. Über einen ergänzenden „Audit-Trail“ bzw. eine korrespondierende Protokollierung sollte zudem sichergestellt sein, dass mögliche administrative Eingriffe dokumentiert und etwaige Veränderungen nachvollziehbar bleiben. Bezogen auf den Prozess des mobilen Scannens ergibt sich zusammenfassend die Anforderung, dass der Gesamtprozess – von der fotografischen Erfassung bis zur Ablage im Archivspeicher des Unternehmens – den in den GoBD niedergelegten Anforderungen an die Unveränderbarkeit gerecht wird.

### Ordnung und Indexierung

Weiter fordern die GoBD, dass Geschäftsvorfälle und die korrespondierenden Belege systematisch, übersichtlich, eindeutig und identifizierbar festzuhalten sind. Entsprechend ist für die gewonnenen Digitalisate ein Index zu vergeben, worunter diese über die Dauer der Aufbewahrungsfrist identifizierbar und recherchierbar bleiben. Technisch ist dies wiederum durch die entsprechende Archivumgebung zu gewährleisten, welche systemseitig die geforderte Ordnung nebst Indexierung vorgibt. Dahinter steht auch die Vorgabe der sogenannten progressiven und retrograden Prüfbarkeit, die es insbesondere dem Betriebsprüfer ermöglichen soll, medienbruchfrei auf die entsprechenden Belege zuzugreifen. Was die Möglichkeiten angeht, wird bei der Ausübung der Datenzugriffsberechtigung zwischen der Möglichkeit eines unmittelbaren (Z1) und eines mittelbaren (Z2) Datenzugriffsrechts sowie der Überlassung von Daten bzw. Unterlagen auf einem Datenträger (Z3) unterschieden. Entsprechend sind auch die mittels mobilem Scannen erfassten Digitalisate über die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist für die drei Zugriffsarten vorzuhalten, mit einer Erleichterung: sofern noch nicht mit einer Außenprüfung begonnen wurde, ist es im Falle eines Systemwechsels oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem ausreichend, wenn nach Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf die Umstellung oder Auslagerung folgt, nur noch der Z3-Zugriff zur Verfügung gestellt wird.

### Elektronische Aufbewahrung im Ausland

Ein Sonderfall ergibt sich, wenn die bildlich erfassten Digitalisate im Ausland aufbewahrt werden sollen, was gerade bei Cloud-Lösungen regelmäßig der Fall ist. Dabei gilt: Elektronische Bücher und sonst erforderliche elektronische Aufzeichnungen dürfen nach § 146 Abs. 2a AO auch im Ausland geführt und aufbewahrt werden. Jedoch bedarf es hierfür vorab einer Bewilligung durch die zuständige Finanzbehörde, welche mittels schriftlichem Antrag einzuholen ist. Die Genehmigung ist insbesondere daran geknüpft, dass die Besteuerung im Inland nicht beeinträchtigt wird und das Recht auf Datenzugriff in vollem Umfang möglich ist. Dies gilt auch, soweit Teile des Prozesses an einen Dienstleister ausgelagert sind (sog. „Aktivitätensplit“). Unabhängig davon verbleibt die Verantwortung für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen einschließlich der Verfahren allein beim Steuerpflichtigen.

Soweit es sich ausschließlich um Rechnungsbelege handelt, greift ergänzend die Sondervorschrift des § 14b UStG. Erfolgt die elektronische Aufbewahrung dabei im übrigen Gemeinschaftsgebiet, bedarf es grds. keines Antrags im obigen Sinne, jedoch muss entsprechend § 14b Abs. 4 UStG sichergestellt sein, dass die zuständigen Finanzbehörden die Rechnungen unverzüglich über einen Online-Zugriff einsehen, herunterladen und verwenden können. Soll die Aufbewahrung der Rechnungen jedoch außerhalb des Gemeinschaftsgebiets erfolgen oder sollen neben den eigentlichen Rechnungen noch weitere elektronische Bücher oder sonstige elektronische

Aufzeichnungen aufbewahrt werden, besteht wiederum eine Antragspflicht.

### Steuerliche Verfahrensdokumentation als Must Have

Die zentrale GoBD-Vorgabe an den Prozess der mobilen Belegerfassung betrifft schließlich das Vorhandensein einer Verfahrensdokumentation. Aus dieser muss insbesondere ersichtlich sein, wie die bereits beschriebenen Anforderungen der GoBD Beachtung finden. An dieser Stelle wird deutlich, dass es hier um keine rein technische, sondern vielmehr eine steuerliche Dokumentation geht, deren Adressat in erster Linie der Betriebsprüfer ist. So muss die Verfahrensdokumentation verständlich und damit für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachprüfbar sein. Dabei sollte ersichtlich werden, wie die elektronischen Belege erfasst, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt werden. Konkret geht es um die Dokumentation des „End-to-End-Prozesses“, welche dezidiert darlegt, auf welche Weise die jeweils einschlägigen Vorgaben der GoBD eingehalten werden. Dabei kann man sich der Dokumentation des GoBD-Kontrollumfelds wie folgt nähern: Zunächst bietet es sich an, den Gesamtprozess in verschiedene sachlogische Teilprozesse zu gliedern. Im Kontext des mobilen Scannens wäre dies der „Belegeingang“, die „Belegerfassung“, die „Belegprüfung“, die „Belegarchivierung“ sowie die spätere „Belegbereitstellung“ im Rahmen des Datenzugriffs der Finanzverwaltung. Im Anschluss gilt es zu überlegen, welche Anforderungen der GoBD konkret für welchen Teilprozess gelten und wie genau (technisch oder organisatorisch) die entsprechenden Vorgaben im Prozess durch das GoBD-Kontrollumfeld gewährleistet werden.

**Abbildung 2: Herangehensweise zur Identifikation und Dokumentation des GoBD-Kontrollumfelds**

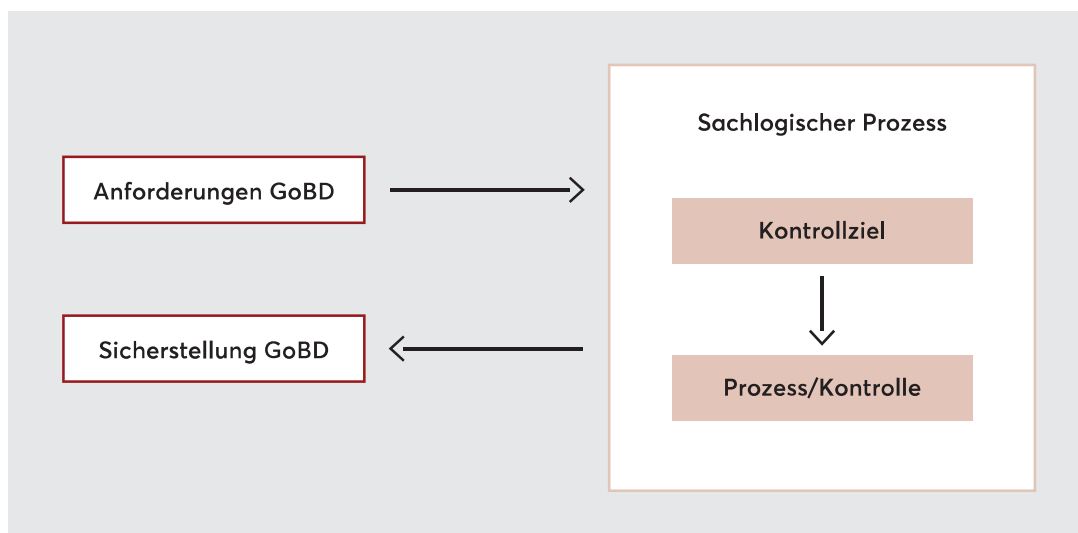
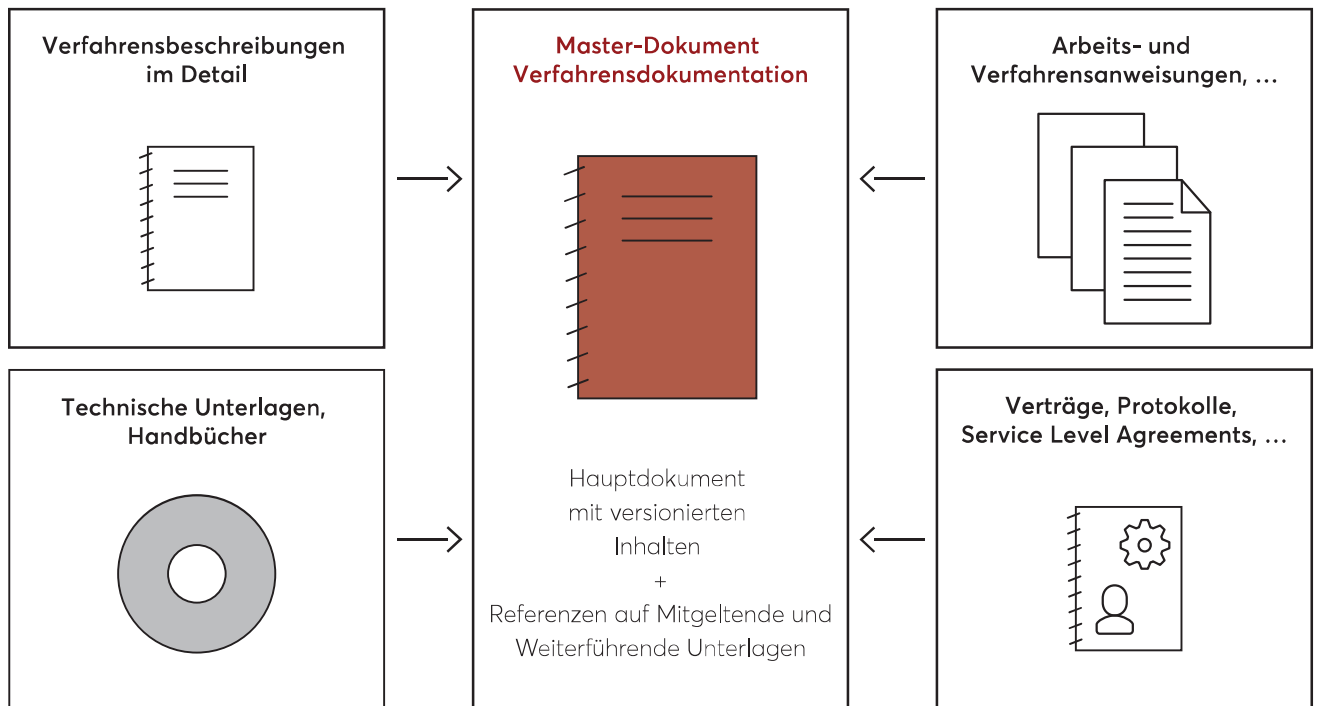




Abbildung 3: Zusammenspiel Haupt- und Sekundärdokumente



Sobald die Kontrollziele definiert und die GoBD-Kontrollen identifiziert sind, gilt es diese schriftlich in der Verfahrensdokumentation niederzulegen. So kann der sachverständige Dritte seinerseits beurteilen, ob der Prozess steuerlich anzuerkennen ist. Den Lackmestest für jeden Teilprozess bildet die Frage, ob für jede sich aus den GoBD ergebende Anforderung auch eine korrespondierende Kontrolle etabliert und dokumentiert wurde. Auf diese Weise sollte Teilprozess für Teilprozess beschrieben und schließlich die Verfahrensdokumentation über den Gesamtprozess erstellt werden.

Änderungen einer Verfahrensdokumentation (bedingt durch Änderungen im gelebten Prozess) müssen historisch nachvollziehbar sein (Historienführung). Dem wird genügt, wenn sie versioniert sind und eine nachvollziehbare Änderungshistorie vorgehalten wird. Die Verfahrensdokumentation ist entsprechend bei der Erstellung, Einführung, Änderung und Ergänzung des IT-Systems fortzuschreiben, sodass im Prüfungsfall die jeweils gültige „Zeitscheibe“ der Gesamtdokumentation zur Verfügung gestellt werden kann.

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass eine Verfahrensdokumentation durchaus aus mehreren Dokumenten bestehen kann. So bietet es sich an, bereits vorhandene Dokumentationen wie insbesondere technische Handbücher oder

externe Zertifizierungen als sogenannte Mitgeltende Unterlagen (Sekundärdokumente) der Verfahrensdokumentation beizufügen bzw. an geeigneter Stelle darauf zu verweisen.

Abschließend sei angeführt, dass das mobile Scannen zumeist nur eine Eingangstypologie im Unternehmen darstellt. Daneben finden sich regelmäßig weitere Eingangskanäle wie etwa die bereits etablierte stationäre Belegerfassung oder der zunehmende Eingang originär elektronischer Belege in unstrukturierter Form (z.B. PDF-Belege) wie auch in strukturierter Form (etwa EDI-Belege oder E-Receipts). Im Zuge einer ganzheitlichen Betrachtung sollten daher stets alle Eingangskanäle ins Kalkül gezogen, deren GoBD-Kontrollen-Umfeld hinterfragt sowie das gesamte Verfahren dokumentiert werden.

### Fazit

Spätestens mit der Neufassung der GoBD steht dem mobilen Scannen aus steuerlicher Sicht nichts mehr entgegen. Dennoch sind gewisse Hausaufgaben zu erledigen. Diese betreffen insbesondere die Etablierung eines erforderlichen GoBD-Kontrollumfelds sowie die Erstellung einer steuerlichen Verfahrensdokumentation. Dies vorausgesetzt, eröffnen sich den Unternehmen zahlreiche Anwendungsmöglichkeiten von der Erfassung von Reisekosten bis hin zur Digitalisierung des Auslagenprozesses. ■