

Kontierung auf dem Beleg?

Von Dipl.-Finw. Frank M. Hartmann, Steuerberater und Fachberater für
Testamentsvollstreckung und Nachlaßverwaltung und
Dipl. Oec. Uwe Hübner, Steuerberater und Fachberater für Unternehmensnachfolge, Solingen

Finanzverwaltung contra ...

Die Betriebsprüfung macht auf „groben Klotz“: „Weder die Belege selbst noch die Kontoauszüge weisen eine Kontierung aus. Die Buchführung ist folglich nicht ordnungsmäßig“.

Mit diesem Hammer öffnet sich jeder Betriebsprüfer die Tür zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO. Die daraus resultierenden wirtschaftlichen Nachteile Ihrer Mandanten sind genauso offenkundig wie die damit einhergehende Belastung des Mandatsverhältnisses.

Die Erklärung des Betriebsprüfers ist simpel und erscheint auf den ersten Blick logisch: Entspricht die Buchführung nicht den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO, so darf geschätzt werden (§ 158 AO). Und ordnungsmäßig – so der Prüfer – ist die Buchführung nicht, wenn die Kontierung auf dem Beleg fehlt. Zur Begründung verweist er auf Tz. 2 der GoBS (Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme), die dem BMF-Schreiben vom 07.11.95 angehängt sind: „Zur Erfüllung der Belegfunktion sind deshalb Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum auf dem Beleg erforderlich“.

So geschehen auch in einem von uns gerichtlich zu begutachtenden Fall.

... GoB und ...

Die steuerliche Buchführungspflicht ist in den §§ 140 und 141 AO geregelt. Dabei sind die GoB (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung) zu beachten (§ 238 Abs. 1 S. 1 HGB). Die „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ sind ein unbestimmter Rechtsbegriff (BFH, Az. IV 63/63 vom 26.03.68). Die Ausfüllung dieser – teils geschriebenen, teils ungeschriebenen – Regeln zur Buchführung und Bilanzierung obliegt der Rechtsprechung und der Verkehrsauffassung, die sich aus Wissenschaft, Praxis und Empfehlungen von Fachinstituten sowie Wirtschaftsverbänden ergibt.

Die steuerrechtlichen GoB sind in den §§ 145 und 146 AO dargestellt. § 145 AO faßt die allgemeinen Grundsätze über die Anforderungen an die Buchführung zusammen. Die Formulierung des Abs. 1 wurde vom HGB übernommen (§ 238 Abs. 1 S. 2 + 3 HGB): „Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.“

Daß sich die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen müssen, gilt sowohl für die Verfolgung vom Beleg über die Grundaufzeichnungen zu den Konten und schließlich zur Bilanz sowie zur Steuererklärung (progressive Prüfung) als auch umgekehrt (retrograde Prüfung). Wesentlich ist daher die Organisation des Belegwesens, da das Zurückverfolgen eines Geschäftsvorfalles nur dann möglich ist, wenn auch eine systematische Ablage der Belege erfolgt.

§ 146 AO enthält Ordnungsvorschriften und fordert: „Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen“ (§ 146 Abs. 1 S. 1 AO). Schauen wir uns den Begriff „geordnet“ an: Die Verpflichtung zur geordneten Erfassung der Geschäftsvorfälle besagt, daß jede sinnvolle Ordnung genügt, die einen sachverständigen Dritten in den Stand versetzt, sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens zu verschaffen (Anwendungserlaß zur AO, § 146 Tz. 2.). Diese Forderung ist immer dann erfüllt, wenn die Buchung sämtlicher Geschäftsvorfälle in einem sinnvoll und planmäßig gegliederten Kontensystem sichergestellt ist.

In den GoBS wird auf die Belegfunktion abgestellt. Unter 2.2.4 der GoBS heißt es: „Bei einer DV-Buchführung kann die Belegfunktion auf verschiedene Arten erfüllt werden“. Die Forderung nach Kontierung auf dem Beleg findet sich in den GoBS nicht!

Im BMF-Schreiben vom 07.11.95, dem die GoBS angehängt sind, heißt es unter "II. Beleg-, Journal- und Kontenfunktionen" bei a): „Auch an die DV-gestützte Buchführung wird die Anforderung gestellt, daß Geschäftsvorfälle retrograd und progressiv prüfbar bleiben müssen. Die progressive Prüfung beginnt beim Beleg, geht über die Grundaufzeichnungen zu den Konten und schließlich zur Bilanz/Gewinn- und Verlustrechnung bzw. zur Steueranmeldung/Steuererklärung. Die retrograde Prüfung erfolgt umgekehrt. Zur Erfüllung der Belegfunktionen sind deshalb Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum auf dem Beleg erforderlich“.

Im Rahmen dieser Aussage nimmt das BMF-Schreiben bereits in der Überschrift Bezug auf "Tz. 2 der GoBS". Die GoBS verlangen jedoch keine Kontierung auf dem Beleg. Es handelt sich insoweit um eine Erfindung des BMF. Neben der Tatsache, daß die GoBS die Kontierung auf dem Beleg nicht fordern, gilt es zu erkennen, daß das Bundesministerium der Finanzen als Partei die Interessen der Finanzverwaltung vertritt. Die Gerichte sind daran nicht gebunden.

Und: Die Verwendung des Wortes "deshalb" in dem Satz „Zur Erfüllung der Belegfunktionen sind deshalb Angaben zur Kontierung [...] auf dem Beleg erforderlich“ suggeriert die Kontierung auf dem Beleg als einzig mögliche Konsequenz aus dem Satz zuvor über die retrograde und progressive Prüfbarkeit. Dies ist jedoch denklologisch nicht nachvollziehbar. Die retrograde und progressive Prüfbarkeit der Geschäftsvorfälle ist auch ohne Kontierung auf dem Beleg möglich.

Kontierung auf dem Beleg bedeutet die Aufbringung der Nummer sowohl des Buchführungs-Kontos als auch des Buchführungs-Gegenkontos. Diese Kontierungsinformationen sind für beide Bereiche der Buchführung (Sachkonten und Personenkonten) gleichermaßen unnötig. Bei den Kassen- und Bank-Belegen ist das Konto bekannt, nämlich das im jeweiligen Buchführungssystem für die Kassen-Belege und die Bank-Belege vorgegebene Buchführungskonto. Dieses Konto in Verbindung mit dem Datum und dem Betrag ist ausreichend, um die Buchung einfach und schnell sowohl retrograd als auch progressiv überprüfen zu können. Hier ist sogar eine zusätzliche Belegnummer entbehrlich, da die Recherchefunktionen der Buchhaltungsprogramme die Nachvollziehbarkeit sichern.

Bei den Personenkonten (Debitoren und Kreditoren) ist über das individuelle Buchführungskonto des Rechnungsempfängers/-ausstellers ebenfalls in Verbindung mit dem Datum und dem Betrag die entsprechende Buchung nachvollziehbar. Auch hier kann alternativ im Buchführungsprogramm zusätzlich nach Rechnungsnummern gefiltert werden.

Bei der Frage nach der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung kommt es nicht auf die formale Bedeutung eines Buchführungsmangels an, sondern auf dessen sachliches Gewicht. So der BFH in ständiger Rechtsprechung, zum Beispiel Az. IV R 205/72 vom 07.07.77 und Az. III R 82/97 vom 07.06.00 und Az. X B 19/10 vom 04.08.10.

Unser Berufsstand bedient sich u. a. der Genossenschaft DATEV zur EDV-mäßigen Abwicklung der Buchführung. Der seinerzeitige Vorstand Siegbert Rudolph hat im DATEV-Magazin 03/07 (S. 63) unter der Überschrift „Schikane oder ordnungsmäßige Buchführung?“ gemahnt, daß das Fehlen der Kontierung alleine kein Grund dafür sein kann, die Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung anzuzweifeln. Mit Schreiben vom 25.01.11 bestätigt die DATEV, daß diese Stellungnahme nach wie vor gültig ist.

Auch aus dem Jahr 2007 stammt die Veröffentlichung von Ruß/Jäger/Köllner in 'Der Steuerberater' (09/07, S. 342 ff.). Die Autoren kommen zu dem Ergebnis, daß die – unstreitig notwendige – Belegfunktion „auch unter Verzicht auf das Anbringen eines Kontierungsvermerks auf dem Originalbeleg erfüllt werden kann“.

... contra Rechtsprechung

Wiederum in 'Der Steuerberater' (01-02/11, S. 37 ff.) bespricht Wacker das rechtskräftige Urteil des Landgerichts (LG) Münster vom 24.09.09 (Az. 12 O 471/07). Mit dem LG Münster hat – laut Steuerberaterkammer Düsseldorf (Kammermitteilungen 4/10, Nr. 18) erstmals (!) – ein Gericht entschieden, daß die Kontierung nicht essentieller Bestandteil einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung ist. Wenn diesem Urteil auch eine Honorarstreitigkeit zu Grunde lag, so kommt das LG Münster zu dem Ergebnis, daß die Kontierung auf dem Beleg weder gesetzlich vorgeschrieben noch ein essentieller Bestandteil ordnungsmäßiger Rechnungslegung ist. In der Kommentierung dieses Urteils stimmt Wacker dem Ergebnis zu.

Fazit: Ordnungsmäßige Buchführung darf kein Selbstzweck sein. Dieser Gedanke zieht sich durch die Steuerrechts-Literatur, -Kommentierung sowie -Rechtsprechung gleichermaßen. Es ist unsere Aufgabe als Steuerberater, unsere Mandanten vor steuerlichen Nachteilen zu bewahren und deshalb die Finanzverwaltung in ihre Schranken zu verweisen. Wir schließen den Kreis mit Goethe: „Auf groben Klotz ein grober Keil!“