

weitgehend von einer von der Handelsbilanz unabhängigen Ausübung steuerlicher Wahlrechte ausgeht (BStBl. I 2010, S. 239 ff. (insb. Rn. 13, 16); kritisch zum BMF-Schreiben *Kußmaul*, Steuerlehre, S. 29 (m. w. N.); im Grundsatz zustimmend *Prinz*, Maßgeblichkeit, S. 2071; beachte zu Rn. 8 des Schreibens vom 12. 3. 2010 das BMF-Schreiben vom 22. 6. 2010, BStBl. I 2010, S. 597). Bei der abweichenden Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist die Pflicht zur Führung von Verzeichnissen über die betroffenen Wirtschaftsgüter nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG zu beachten.

### 1.2.2.1 Dokumentation

Als wesentliche Zwecke von Buchführung und Abschluss gelten die **Dokumentation** der Geschäftsvorfälle und die **Rechenschaftslegung** des Kaufmanns im eigenen und fremden Interesse (*Baetge*, Grundsätze, Sp. 863 f.; *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre, S. 93 ff.). Beide zentralen Aufgaben sind zugleich Ausgangspunkt der Ableitung und Systematisierung der GoB in formelle und materielle Aspekte der Ordnungsmäßigkeit. Die Voraussetzungen für die **formelle** Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sind Klarheit und Übersichtlichkeit, die **materielle** Ordnungsmäßigkeit hat grundsätzlich Vollständigkeit und Richtigkeit zur Voraussetzung. Der Dokumentationsaufgabe dienen vorwiegend formelle Grundsätze („hinter der Entwicklung der doppelten Buchhaltung steht das Bemühen um formelle Ordnungsmäßigkeit“, *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre, S. 97), die sich auf die Eröffnungsbilanz, die laufenden Buchungen, die Aufstellung des Inventars und die Erstellung des Jahresabschlusses erstrecken. Solche **Dokumentationsgrundsätze** sind (*Leffson/Baetge*, Buchführungsvorschriften, Sp. 315 ff.):

(1) Das **Prinzip des systematischen Aufbaus der Buchführung**. Hierzu gehören die Organisation und das vorhandene System der Buchführung (Buchführungswerk), die Art der geführten Bücher und die Anwendung eines allgemeinen Kontenrahmens zur Aufstellung eines systematischen Kontenplans. Die Buchführung muss **insgesamt** gesehen ordnungsgemäß (übersichtlich) sein.

(2) Das **Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung**. Dazu gehören sowohl der Grundsatz der Einzelaufzeichnung aller Geschäftsvorfälle gemäß §§ 239 Abs. 2, 246 Abs. 1 HGB (BFH v. 12. 5. 1966, BStBl. III 1966, S. 372) und deren geordnete Verbuchung unmittelbar nach ihrem Anfall (zeitgerecht) und in ihrer zeitlichen Reihenfolge (chronologisch) als auch die Vorschriften formellen Inhalts zur Buchführung nach § 244 und § 239 Abs. 1 und 3 HGB, die die Aufstellung des Jahresabschlusses in deutscher Sprache und in Euro sowie die Buchführungsaufzeichnungen in einer lebenden Sprache fordern, die Unkenntlichmachungen und Rasuren ursprünglicher Eintragungen verbieten und Berichtigungen nur in Form von Stornobuchungen zulassen. Hinsichtlich des Geltungsbereiches erweitert das Steuerrecht in § 146 AO diese Formvorschriften noch bezüglich des Umfangs der Buchführungspflichtigen und der Aufzeichnungsform.

(3) Das **Belegprinzip**. Als grundlegendes Erfordernis für die formale und sachliche Richtigkeit der Buchführung bildet der Buchungsbeleg die Grundlage einer jeden Buchung. **Keine Buchung darf ohne Beleg erfolgen**, da nicht die

Bucheintragen als solche, sondern erst die Verbindung von buchmäßiger Aufzeichnung und zugrunde liegendem Beleg der geforderten Ordnungsmäßigkeit genügen. Die Zusammengehörigkeit von Buchung und Beleg muss überdies überprüfbar und jederzeit durch gegenseitige Verweisungen (z. B. bei der Vorkontierung durch Buchungsstempel oder Vordrucke mit Beleg- und Kontennummern) nachvollziehbar sein. Sofern keine **Originalbelege** (Urbelege, natürliche Belege) vorliegen, wie z. B. Rechnungen, Bankauszüge, Quittungen, Gutschrifts- und Belastungsanzeigen des Außenverkehrs oder Lohnlisten, Akkordzettel, Materialentnahme- und Materialrückgabebescheine des Innenverkehrs, sind **interne Belege** (Eigenbelege, künstliche Belege) zum Zwecke der erstmaligen Übernahme eines Vorgangs in der Buchführung anzufertigen; hierzu gehören z. B. Anweisungen über erforderliche Umbuchungen, Stornierungen (Rück- bzw. Ausbuchungen), Verrechnungsbuchungen, Abschlussbuchungen. Im Einzelnen haben die Belege folgenden formellen und materiellen Anforderungen der Ordnungsmäßigkeit zu genügen (vgl. IDW, WP-Handbuch 92 I, S. 1146, 1152 f., 1156 f.; IDW, WP-Handbuch 96 I, S. 1370):

- rechnerische Richtigkeit;
- unmissverständlicher Belegtext bei hinreichender Erklärung des Geschäftsvorfalles;
- Zeichnung zumindest der Kassen- und internen Buchungsbelege durch Anweisungsberechtigte (Inhaber, Buchhalter, verantwortlicher Sachbearbeiter). Bei behördlichen Verwaltungen gilt der Grundsatz der Belegabzeichnung in Form von Anweisungen für alle Belege;
- fortlaufende (durchgehende) Nummerierung und vollständige (lückenlose) Aufbewahrung (eine diesem Ordnungsprinzip Rechnung tragende Aufzeichnung bildet die Voraussetzung der Offene-Posten-Buchführung);
- Ausstellungs- oder Eingangsdatum;
- gegenseitiges (retrogrades, d. h. von der Buchung ausgehendes, und progressives, vom Beleg ausgehendes) Verweisprinzip.

Bei IT-gestützten Prozessen wird anstelle des Einzelbelegs „klassischer Prägung“ ein verfahrensmäßiger Nachweis des Zusammenhangs zwischen Geschäftsvorfall und Buchung gefordert (vgl. IDW, WP-Handbuch 06 I, S. 2018 f.).

(4) **Aufbewahrungsfristen** der buchhalterischen Unterlagen. Die Einhaltung bestimmter gesetzlicher Aufbewahrungsfristen verlangen § 257 HGB und § 147 Abs. 3 AO: **6 Jahre** für empfangene und Wiedergaben abgesandter Handelsbriefe; **10 Jahre** für Buchungsbelege (in Papier- oder elektronischer Form), wie z. B. Abschreibungsunterlagen, Auftragszettel, Auftragsbücher, Ausfuhrunterlagen, Bankbelege, Bestandsaufnahmezettel, Betriebskostenrechnungen, Debitoren- und Kreditorenlisten, Gehaltslisten, Versicherungsunterlagen, Hauptabschlussübersichten, Kassenberichte und Kassenzettel, Lohnabrechnungsunterlagen, Nachnahmekarten, Provisionsabrechnungen, Quittungen, Rechnungen, Teilzahlungsbelege (sind solche Belege in E-Mails enthalten, müssen diese als Original archiviert werden – Ausdrucke sind dagegen nicht ausreichend, vgl. dazu Teil A, Abschn. 15.5.5.4.1, S. 694 ff.); 10 Jahre auch für Handelsbücher, insbesondere Hauptbücher, Journale, Memoriale, Verkaufs- und Einkaufsbücher,



Kontokorrentbücher, Wareneingangs- und sonstige Nebenbücher sowie den Jahresabschluss zuzüglich Inventar und Lagebericht. Steuerlich gelten analoge Aufbewahrungsfristen, wobei sonstige für die Besteuerung relevante Unterlagen 6 Jahre aufzubewahren sind, sofern nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist; ferner ist zu beachten, dass die Aufbewahrungsfristen nicht enden, bevor die Festsetzungsfrist für die Steuern abgelaufen ist, für die die Unterlagen von Bedeutung sind (§ 147 Abs. 3 Satz 3 AO). Steuerpflichtige, die Überschusseinkünfte nach § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG erzielen, haben Aufzeichnungen und Unterlagen, die für die den Überschusseinkünften zugrunde liegenden Einnahmen und Werbungskosten von Bedeutung sind, 6 Jahre aufzubewahren, sofern die Überschusseinkünfte insgesamt den Betrag von 500.000 € übersteigen (vgl. § 147a AO; *Dißlers*, Aufbewahrungspflichten, S. 2085 ff.).

Einer ebenfalls 10-jährigen Aufbewahrungsfrist unterliegen auch die zum Verständnis der Unterlagen erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsbeschreibungen. Bei der Buchführung mittels elektronischer Datenverarbeitung sind demzufolge Programmierungs- und Kodierungsunterlagen (Ablauf-, Block-, Maschinendiagramme) als wesentliche Bestandteile der Buchführung ebenfalls 10 Jahre aufzubewahren (s. auch Teil A, Abschn. 15.5.4.2.7, S. 714f.). Der Aufbewahrungszeitraum beginnt jeweils am Schluss des Kalenderjahres, in dem der Beleg existent war, das Inventar aufgestellt, die Eröffnungsbilanz oder der Jahresabschluss festgestellt oder der Handelsbrief empfangen bzw. abgesandt wurde (§ 257 Abs. 5 HGB, § 147 Abs. 4 AO). Wie bereits erwähnt, ist mit Ausnahme der Eröffnungsbilanz und der Einzel- bzw. Konzernabschlüsse die Aufbewahrung sämtlicher übrigen Buchführungsunterlagen auch als Wiedergaben auf einem Bildträger (nicht Tonträger!) oder auf einem anderen Datenträger zulässig, wenn dies den GoB entspricht und sichergestellt ist, dass die Wiedergabe der Daten nach ihrer innerhalb angemessener Frist zu bewerkstellenden Lesbarmachung (Ausdruck, Reproduktion) mit den Unterlagen bildlich bzw. inhaltlich übereinstimmt. Die bildliche Wiederherstellung der Urschrift wird wegen ihrer Beweisfunktion nur bei den empfangenen Handelsbriefen und den Buchungsbelegen gefordert; in allen anderen Fällen genügt die inhaltlich richtige und vollständige Wiedergabe der Unterlagen während der Dauer ihrer Aufbewahrungsfrist. Demgemäß können Unterlagen, die bereits in Urschrift auf Datenträgern geführt werden, in dieser Form aufbewahrt werden; sie dürfen darüber hinaus auf einen anderen Datenträger übertragen werden und müssen dann nicht auf ihrem ursprünglichen Datenträger erhalten bleiben. Ausdrücklich lässt das Gesetz in § 257 Abs. 3 Satz 2 HGB im Falle der originären Datenspeicherung auf Datenträgern handelsrechtlich auch die ersatzweise Aufbewahrung entsprechender Datenausdrucke zu. Die Nutzung der jeweils zweckmäßigsten Aufbewahrungsform wird somit zur Disposition gestellt (vgl. zu Aufbewahrungsvorschriften insgesamt *Bieg/Waschbusch*, Rechnungslegung, A 110).