

Vorgaben der GoBD hinsichtlich der Aufbewahrung elektronischer Unterlagen im Rahmen der Digitalisierung*

Handlungsempfehlungen aus Praktikersicht

von Steuerberater Stefan Heins, Kiel

Der elektronische Rechnungsaustausch nimmt immer stärker zu. Im Folgenden sollen die Konsequenzen im Hinblick auf die Anforderungen der GoBD untersucht werden. Daraus werden Handlungsempfehlungen für Steuerberater und Mandanten abgeleitet. Der Aufsatz basiert auf einem Vortrag bei der HLBS Hauptverbandstagung am 8. Mai 2018 in Konstanz.

Übersicht

1. Einführung
2. GoBD in der Praxis
 - 2.1. Vor- und Nebensysteme
 - 2.2. Papierbeleg vs. elektronischer Beleg
 - 2.3. Zeitgerecht aufzeichnen und verbuchen
 - 2.4. Verfahrensdokumentation erstellen
3. Schlussbetrachtung

1. Einführung

Der Umfang des elektronischen Rechnungsaustausches nimmt zu. In Deutschland werden jährlich 6,5 bis 10 Milliarden Rechnungen zwischen Unternehmen ausgetauscht. Nur 10 % der Unternehmen verschicken gegenwärtig elektronische Rechnungen, während 90 % der Unternehmen nach wie vor noch Papierrechnungen verschicken. Der Umfang der elektronischen Rechnungen wird kontinuierlich zunehmen und steigt mit der Digitalisierung der Wirtschaft sprunghaft an. Bei den Unternehmen, die in der Vergangenheit elektronische Rechnungen verschickten, handelte es sich fast ausschließlich um Großunternehmen, die ihren Geschäftspartnern die Art der Rechnungsstellung quasi vorschreiben konnten. Gegenwärtig gehen zunehmend kleinere und mittlere Unternehmen zum elektronischen Rechnungsaustausch über. Im Folgenden sollen die Konsequenzen des elektronischen Rechnungsaustausches im Hinblick auf die Anforderungen der GoBD untersucht werden. Handlungsempfehlungen für Steuerberater und Mandanten sollen daraus abgeleitet werden.

Die Übermittlung von elektronischen Rechnungen kann auf verschiedensten Wegen erfolgen:

- als E-Mail mit oder ohne PDF- oder Textanhang,
- über Faxserver,
- per Web-Download,
- via DE-Mail und
- via E-Post.

Das elektronische Abrechnungsverfahren besticht durch Effizienz und Schnelligkeit. Es bietet die Möglichkeit der elektronischen Belegverarbeitung.

Mit der fortschreitenden Digitalisierung der Unternehmen wird die elektronische Rechnung die Papierrechnung ablösen.

Der Gesetzgeber hat bereits vor einigen Jahren reagiert. Durch das Steuererleichterungsgesetz 2011 wurde der Umgang mit der elektronischen Rechnung wesentlich vereinfacht. Seitdem können sowohl kleine als auch große Unternehmen im Geschäftsleben mit elektronischen Rechnungen viel Zeit und Geld sparen, da

- der zeitaufwendige Weg der Papierdokumente über den Zustelldienst entfällt,
- das Kuvertieren und Frankieren von Papierrechnungen entfällt,
- die Ablage der Papierrechnung entfällt und somit weniger Archivierungsfläche verbraucht wird,
- die notwendigen Informationen schneller und zeitlich näher zur Warenlieferung übermittelt werden und,
- zudem ist seit dem 1.7.2011 für die Versendung elektronischer Rechnungen eine elektronische Signatur gleich welcher Art nicht mehr zwingend erforderlich.

Die Zustimmung des Rechnungsempfängers ist allerdings nach wie vor erforderlich, wenn mit elektronischen Rechnungen abgerechnet werden soll. Da der Empfänger elektronischer Rechnungen bezüglich des Vorsteuerabzugs die einschlägigen Voraussetzungen erfüllen muss, sollte dem elektronischen Abrechnungsverfahren zugestimmt werden müssen. Ebenso sollte eine Übereinkunft zwischen den Beteiligten darüber getroffen werden, ob ein Verschlüsselungsverfahren und gegebenenfalls, welches zum Einsatz kommt. Dies hat praktische Erwägungen hinsichtlich der Lesbarkeit und der Archivierung der elektronischen Belege beim Rechnungsempfänger zur Folge.

Die Zustimmung kann allerdings auch durch eine sogenannte stillschweigende Willenserklärung, also durch Bezahlung der elektronischen Rechnung erfolgen. Besser ist es für alle Beteiligten, die Zustimmung vorab schriftlich einzuholen.

Wichtiger Hinweis: Mit dem sogenannten E-Rechnungsgesetz werden die Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU vom

16.4.2014 in nationales Recht umgesetzt. Das sogenannte E-Rechnungsgesetz schafft damit eine verbindliche Rechtsgrundlage für den Empfang und die Verarbeitung elektronischer Rechnungen durch öffentliche Auftraggeber. Was sich zunächst nur wie eine bürokratische Neuerung für die öffentliche Verwaltung anhört, lässt inzwischen auch viele kleine, mittelständische und große Unternehmen aufhorchen. Denn demnach darf der Aussteller einer elektronischen Rechnung künftig nur erwarten, dass diese von der öffentlichen Verwaltung (bzw. den sonstigen im Gesetz genannten Auftraggebern) akzeptiert wird, wenn seine Rechnung sämtliche relevanten Daten zumindest auch in strukturierter Form vorhält.

Mit BMF-Schreiben vom 4.11.2014 wurden durch das BMF Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) veröffentlicht. Das BMF fasst in diesem Schreiben die Anforderungen an die sogenannte IT-gestützte elektronische Buchführung und den Datenzugriff zusammen. Die GoBD gelten für alle Gewinnermittler, damit auch für Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG. Anzumerken ist, dass mit den GoBD an den damaligen Stand der Technik angeknüpft wurde. Bis heute hat sich der Stand der Technik weiterentwickelt. Eine Evaluation und Anpassung der GoBD an den Stand der heutigen Technik ist allerdings nicht zu erwarten. Bereits im Mai 2015 hat sich der HLBS auf der Hauptverbandstagung mit den GoBD in einem Vortrag beschäftigt. Die Zukunft wird zeigen, wohin sich die digitale Buchführung und damit auch die Anforderungen bewegen. Die Anweisungen der Finanzverwaltung werden mit dem fortschreitenden Digitalisierungsprozess der Wirtschaft und der Automatisierung der Buchführung Schritt halten müssen. In der Praxis muss man sich im Hinblick auf die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung mit den aktuell geltenden GoBD i.d.F. vom 14.11.2014 auseinandersetzen.

Im Folgenden sollen die Anforderungen der GoBD im Hinblick auf die Digitalisierung des Rechnungswesens untersucht werden.

2. GoBD in der Praxis

2.1. Vor- und Nebensysteme

Der steuerliche Berater hat mit seinem Mandanten zu prüfen, welche Systeme als Vor- und Nebensysteme gelten. Vor- und Nebensysteme unterliegen hinsichtlich der Beurteilung der ordnungsgemäßen Buchführung den gleichen Anforderungen, wie die Hauptsysteme, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind (vgl. Randziffer 20 und 23 der GoBD). Die Liste der Vor- und Nebensysteme ist auch in der Landwirtschaft lang.

Es lässt sich vereinfacht zusammenfassen: Was digital eingesetzt wird und in irgendeiner Weise mit dem Rechnungswesen im Zusammenhang steht, ist der Finanzverwaltung zugänglich zu machen und muss den Anforderungen der GoBD genügen. In der Landwirtschaft können folgende Systeme als Vorsysteme oder als Nebensysteme angesehen werden: Lohnbuchhaltung, Kassen, Warenwirtschaft, Ackerschlagkartei, Faktura-Systeme,

Zahlungsverkehr, Waagen, Zeiterfassungssysteme, Dokumentenmanagementsysteme usw.

Mit dem Mandanten ist zu klären, welche Vor- und Nebensysteme im Betrieb eingesetzt werden, weil nur dann entsprechend reagiert werden kann und den Anforderungen der GoBD oder möglichen Zugriffen der Finanzverwaltung vorgebeugt werden kann.

Folgende Beispiele machen die Komplexität der Beurteilung deutlich:

Zeiterfassung bei Mitarbeitern

Wird die Zeiterfassung nur zur Kontrolle der Mitarbeiter eingesetzt, fließt sie nicht in ein Rechnungswesen ein; es liegt kein Vor- oder Nebensystem vor.

Wird auf Grundlage der Zeiterfassung der Arbeitslohn der Mitarbeiter abgerechnet, liegt zweifelsfrei ein Vor- oder Nebensystem vor.

Wird auf Basis der Zeiterfassung nur die Kontrolle des Mindestlohngesetzes gewährleistet, fließt sie nicht in die Lohnabrechnung ein. Dann ist fraglich, ob das Zeiterfassungssystem als Vor- oder Nebensystem anzusehen ist.

Waage im Betrieb

Eine Waage z. B. an einer Biogasanlage, die zur Abrechnung des angelieferten Substrats verwendet wird und Daten elektronisch speichert, ist zweifelsfrei als Vor- oder Nebensystem anzusehen.

Ist ein System Vor- oder Nebensystem, muss Revisionsicherheit nach den GoBD gegeben sein. Der Steuerpflichtige sollte ein sogenanntes GoBD-Testat von seinem IT-Dienstleister anfordern. Es gibt zwar keine amtlich vorgeschriebenen GoBD-Testate, jedoch dürften Anwender zumindest ein Stück weit beruhigt und sicher sein, wenn der Anbieter der eingesetzten Software die GoBD-Sicherheit garantiert.

Fazit, Aufgabe und Beratungshinweis

Aufgabe des Steuerberaters ist es damit künftig, mit seinen Mandanten im Rahmen eines Beratungsgesprächs zu klären, welche Systeme als Vor- oder Nebensystem gelten können. Nur so kann er im Rahmen von Betriebsprüfungen gegebenenfalls rechtzeitig einen unzulässigen Zugriff unterbinden.

2.2. Papierbeleg vs. elektronischer Beleg

Das typische Belegwesen eines Mandanten besteht aus einer Mischung, also sowohl aus Papierbelegen als auch aus elektronischen Belegen. Aufgrund der zunehmenden Digitalisierung der Wirtschaft kommen nur noch wenige Steuerpflichtige, so auch Landwirte, ohne digitale Eingangsbelege aus. Das können Kontoauszüge sein, die im PDF-Format vorliegen, Rechnungen, Lieferscheine usw. aber auch Excel-Dateien über Stundenaufzeichnungen, die als Rechnungsgrundlage dienen, sind digitale Belege.

Laut Randziffer 119 der GoBD würde es zu einem formellen Fehler der Buchführung führen, wenn die elektronischen Belege ausgedruckt und der Papierausdruck gemeinsam mit den anderen noch vorhandenen Papierbelegen ab gelegt werden würden. Selbst wenn alles chronologisch einwandfrei und richtig bezeichnet erfolgt, würde der Papierausdruck keine steuerliche Wirkung entfalten. Vielmehr ist ein elektronisch erstelltes Dokument auch digital vorzuhalten (abzuspeichern) und das wiederum revisionssicher. Dass die Bank selbst die GoBD-Sicherheit eines elektronischen Kontoauszugs zusichert, hilft da dem Mandanten nicht weiter. Daraus ergibt sich im Übrigen, dass der digitale Beleg auch digital vorzukontieren ist (z. B. durch eine elektronische Verknüpfung wie einem Index oder einem Barcode), da der ausgedruckte elektronische Beleg eben nicht als Papierbeleg gilt (Randziffer 64 der GoBD). Näheres kann man hierzu auch der Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 20.1.2017 entnehmen. Gerade für kleinere Betriebe dürfte diese Anforderung eine unüberwindbare Hürde sein, da zunächst ein entsprechendes Programm vorhanden sein muss, welches die Anforderungen nach einem digitalen revisionssicheren Speichern der digital eingegangenen Rechnungen ermöglicht. In der Praxis wird der Beratung nichts anderes übrig bleiben, als die Mandanten auf die Notwendigkeit der unveränderlichen Speicherung der Belege, die z. B. bereits jetzt in PDF-Format vorliegen, hinzuweisen. Die Einrichtung eines Dokumentenmanagementsystems wird unerlässlich zu fordern sein.

Fazit, Aufgabe und Beratungshinweis

Aufgabe des Steuerberaters ist es, den Mandanten über die Vorschriften zur Aufbewahrung elektronischer Eingangrechnungen aufzuklären. Er hat die Chancen, aber auch die Risiken des elektronischen Rechnungverkehrs aufzuzeigen. Die Nutzung GoBD-konformer Buchhaltungssoftware im Hinblick auf die Erfordernisse zur Belegaufbewahrung ist Grundvoraussetzung für die zukunftsorientierte Zusammenarbeit mit dem Mandanten.

2.3. Zeitgerecht aufzeichnen und verbuchen

Wie die analoge, muss auch die digitale Buchführung so beschaffen sein, dass ein Betriebsprüfer sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die verbuchten Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens verschaffen kann. Die Verarbeitungskette vom eingehenden Beleg über die Grundaufzeichnung, Journale und Konten bis hin zur Steuererklärung muss lückenlos nachvollziehbar sein. Das gilt auch dann, wenn relevante Daten in unterschiedlichen Formaten erstellt wurden.

Für jeden Geschäftsvorfall sind alle relevanten Informationen aufzuzeichnen. E-Mails, die keine aufbewahrungspflichtigen Daten enthalten, sondern nur Trägermedium für Anhänge sind, müssen selbst nicht archiviert werden. Sofern der Anhang alle relevanten Informationen erhält, muss auch nur dieser archiviert werden. Es ist allerdings darauf zu achten, dass gemäß

§ 147 Abs. 2 Nr. 1 AO bei empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefen und Buchungsbelegen die Wiedergabe oder die Daten mit dem Original bildlich übereinstimmen müssen, wenn sie lesbar gemacht werden. § 14b UStG regelt die Aufbewahrungsfrist und die Lesbarkeit des revisionssicher gespeicherten elektronischen Belegs für Zwecke des Vorsteuerabzugs.

Die E-Mail, die nur als Transportmittel verwendet wird, ist selbst nicht aufbewahrungspflichtig. Sie ist mit dem Papierbriefumschlag zu vergleichen. Aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten, die das Unternehmen empfängt, müssen im Format des Empfangs aufbewahrt werden (Randziffer 132 GoBD). Die Lesbarkeit dieser Daten muss durch ein entsprechendes Anzeigeprogramm für die gesamte Dauer der Aufbewahrungsfrist ermöglicht werden.

Nun zur Verbuchung. Die GoBD fordern richtige und zeitgerechte Buchungen sowie Aufzeichnungen.

Richtigkeit bedeutet in diesem Fall, dass die Aufzeichnungen mit den tatsächlichen Vorgängen übereinstimmen müssen. Deshalb ist es auch wichtig, dass ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen einem Geschäftsvorfall und seiner Erfassung in der elektronischen Buchhaltung bestehen muss.

Nach den Vorstellungen der Finanzverwaltung zum geforderten zeitlichen Zusammenhang sollen unbare Vorgänge (Randziffer 47 GoBD) innerhalb von zehn Tagen in der Buchführung erfasst werden. Erfassen i.S.d. GoBD bedeutet nicht zwingend schon die EDV-gestützte Erfassung im Buchhaltungsprogramm oder die Festschreibung, zumindest aber eine geordnete Identifikation und Ablage der Belege als sogenannte Belegsicherung. Bei Kasseneinnahmen gilt die Regel der täglichen Erfassung zumindest in einem elektronischen Kassensbuch. Nach der zeitnahen Belegsicherung durch Erfassung und Sicherung der Vollständigkeit sowie der Kontierung erfolgt die Verbuchung, die monatlich erfolgen kann.

Fazit, Aufgabe und Beratungshinweis

In der Praxis werden besondere Herausforderungen festgestellt, da es zurzeit zu einem „Durcheinander“ von Papier- und elektronischen Rechnungen in den Betrieben kommt. Auch das Erfordernis nach einem Dokumentenmanagementsystem zur revisionssicheren Aufbewahrung der digitalen Belege wird in der Praxis nicht erfüllt sein. Der Steuerberater wird darauf hinwirken müssen, dass solche Systeme auch beim Mandanten zum Einsatz kommen.

Der steuerliche Berater ist gefordert, den Mandanten im Hinblick auf die GoBD gestützten Begriffe „Richtigkeit“ und „zeitlicher Zusammenhang“ aufzuklären. Im Zeitalter der Volldigitalisierung aller Abläufe wird es der Finanzverwaltung nämlich ermöglicht, sich entsprechend der digitalen Datensicherungen einen Überblick über die beiden vorgenannten Forderungen zu verschaffen.

2.4. Verfahrensdokumentation erstellen

Laut Randziffer 151 ff. der GoBD benötigen buchführungspflichtige und aufzeichnungspflichtige Steuerpflichtige eine Verfahrensdokumentation. Aus der Verfahrensdokumentation muss sich Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnis des Datenverarbeitungsverfahrens vollständig und schlüssig ergeben. Die Verfahrensdokumentation besteht nach Vorstellung der Finanzverwaltung aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation. Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, liegt zwar kein formeller Mangel der Buchhaltung mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchhaltung führen kann. Dennoch darf keinem Mandanten geraten werden, auf eine Verfahrensdokumentation zu verzichten.

Bei Erstellung der Verfahrensdokumentation muss die Größe des Betriebs berücksichtigt werden, sodass der Aufwand überschaubar bleibt. Folgende Musterverfahrensdokumentationen, die allgemein zugänglich sind, liegen vor:

- Musterverfahrensdokumentation zur Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung von Belegen inklusive Vernichtung der Papierbelege (gemeinsam erarbeitet durch die Bundessteuerberaterkammer und den Deutschen Steuerberaterverband),
- Musterverfahrensdokumentation zur Belegablage, erarbeitet durch die Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung – AWW – im Arbeitskreis „Auslegung der GoBD zum Einsatz neuer Organisationstechnologien“.

Ob diese Standards in der Praxis weiterhelfen, wird von Art und Größe der jeweiligen betrieblichen Verhältnisse abhängig gemacht.

Weiterhin hängt der konkrete Inhalt der Verfahrensdokumentation stark von den Prozessen im jeweiligen Unternehmen ab. Hier kann kein allgemeingültiges Muster gegeben werden. Allerdings nimmt die Finanzverwaltung in dem GoBD-Erlass Stellung zum Aufbau und zu bestimmten Aspekten, die in jedem Fall in einer Verfahrensdokumentation enthalten sein müssen. Hiernach muss die Verfahrensdokumentation insbesondere folgende Punkte beinhalten:

- Eine allgemeine Beschreibung der Prozesse der elektronischen Buchführung sowie der vorgelagerten Systeme. Dies sollte in einem kurzen kommentierten Ablaufdiagramm dargestellt werden, damit sich der Prüfer einen Gesamtüberblick verschaffen kann.
- Eine Anwenderdokumentation: Hierunter ist eine umfassende Gebrauchsanweisung für den jeweiligen Anwender zu verstehen, die detailliert und verständlich durch die einzelnen Prozessschritte führt.
- In einer technischen Systemdokumentation sind insbesondere Details zu der verwendeten Hard- und Software zu erfassen.
- Eine Betriebsdokumentation, also eine Darstellung des betrieblichen Umfelds, der Branche und relevanter Kenn-

zahlen des Betriebs aus technischer und organisatorischer Sicht.

- Ausführungen zum Datensicherungskonzept mit Informationen zu den verwendeten Datenträgern und Backup-Systemen.
- Eine Übersicht zur Historie der eingesetzten IT-Programme sowie
- eine nachvollziehbare Historie der Änderungen innerhalb der Dokumentation.

Fazit für die Praxis

Selbst wenn bei fehlender Verfahrensdokumentation kein gravierender Mangel der Buchhaltung vorliegt, der zu einem Verwerfen der Buchführung führt, kann dem Mandanten nicht geraten werden, auf eine Verfahrensdokumentation zu verzichten. Die Verfahrensdokumentation dient zwar dazu, dass die betrieblichen Buchführungs- und Belegablageprozesse für außenstehende Dritte, nämlich den Betriebsprüfer, transparent und nachvollziehbar gemacht werden. Sie soll darüber hinaus allerdings auch zu einer Entlastung des Betriebsleiters führen, da die Verfahrensdokumentation ganz genau regelt, wer für welchen Prozess im Unternehmen zuständig ist. Die Verfahrensdokumentation kann unabhängig von steuerlichen Vorschriften hilfreich sein, damit Wissen im Hinblick auf die Abläufe im Büro nicht verloren geht. Somit ist sie nicht nur aus steuerlichen Gründen sinnvoll, sondern auch für das Risiko- und Qualitätsmanagement im landwirtschaftlichen Betrieb.

Abschließend sei darauf verwiesen, dass der Ruf zur Erstellung einer Verfahrensdokumentation sicherlich bei den meisten Mandanten ungehört verhallt. Es ist jedoch für Betriebe, die mit Bargeld arbeiten, durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016 zu Änderungen kommen. Ab dem 1.1.2018 wird die Möglichkeit einer sogenannten Kassennachschau eröffnet (vgl. Aufsatz von Schmidt, AgrB 2-2018, S. 72 ff.).

Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben können Finanzbeamte im Rahmen einer Kassennachschau ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung während der üblichen Geschäfts- oder Arbeitszeit Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können. Die von der Kassennachschau betroffenen Steuerpflichtigen haben dem Prüfer auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher sowie für die Kassenerführung erhebliche Organisationunterlagen vorzulegen (§ 146b AO). Damit müssen Steuerpflichtige seit dem 1.1.2018 die Verfahrensdokumentation zum Einsatz der Registrierkassen sozusagen jederzeit griffbereit haben.

3. Schlussbetrachtung

Das Thema Digitalisierung und Verfahrensdokumentation ist für Berater und Mandanten ein lästiges Thema, das von vielen für verzichtbar gehalten wird. So ist es allerdings nicht. Denn Verstöße gegen einzelne GoBD-Regelungen führen nicht zu Konsequenzen, wenn keine materiellen Mängel bzw. weitere Fehler in der Buchführung und Datenspeicherung festgestellt werden (Randziffer 55 GoBD). Andererseits können eklatante GoBD-Verstöße zu einer Verwerfung der gesamten Buchführung als nicht ordnungsgemäß bis hin zur Androhung strafrechtlicher Maßnahmen führen. In dieser Bandbreite werden sich Verhandlungen im Rahmen von Betriebsprüfungsschlussbesprechungen bewegen. Praktische Erfahrungen mit Verstößen gegen mangelhafte oder nicht vorliegende Verfahrensdokumentationen sind nicht bekannt. Sicherlich werden sich früher oder später auch die Finanzgerichte mit der Frage von Hinzuschätzungen anlässlich von GoBD-Verstößen im Hin-

blick auf die Verfahrensdokumentation beschäftigen müssen. Bis dahin wird es aber wohl in der Vielzahl der Betriebsprüfungen auf Kompromisse hinauslaufen. Sinnvoll wäre es, wenn sich Berater und Mandant dem Thema nähern und zumindest beginnen, Vor- oder Nebensysteme im Unternehmen zu lokalisieren und festzustellen, welche Systeme überhaupt im Einsatz sind. Es muss des Weiteren ein vollständig hoch aufgehängtes Eigeninteresse des Steuerberaters sein bei der Erstellung von Verfahrensdokumentationen und der dem Einsatz von Dokumentenmanagementsystemen in den Betrieben der Mandanten tätig zu werden. Diese wichtigen zentralen Aufgaben im Rahmen einer Digitalisierung der Unternehmen dürfen nicht externen Dienstleistern überlassen werden.



Stefan Heins, Steuerberater, Geschäftsführer der wetreu LBB Betriebs- und Steuerberatungsgesellschaft KG in Kiel

Rechtsprechung*

Zinshöhe bei fälliger, aber nicht entrichteter Milchabgabe

Leitsatz

Werden auf fällige, aber nicht gezahlte Milchabgabe Zinsen erhoben und erstreckt sich der Zinszeitraum über mehrere Jahre, ist der der Zinsberechnung zugrunde zu legende Zinssatz am 1. Oktober eines jeden Jahres des Zinszeitraums neu zu bestimmen.

*BFH, Urteil vom 28.11.2017 – VII R 10/17**

Der Sachverhalt

Die Klägerin ist eine Milcherzeugerin, gegen die wegen Überlieferung der sogenannten Anlieferungs-Referenzmenge im Zwölfmonatszeitraum 2007/2008 Milchabgabe festgesetzt wurde. Diese wurde teilweise von der Molkerei gezahlt und hinsichtlich des ausstehenden Betrags von der Beklagten und Revisionsbeklagten, dem Hauptzollamt (HZA), der Klägerin gegenüber geltend gemacht. Daraufhin begann die Klägerin, den Abgabebetrag in monatlichen Raten zu begleichen.

Mit Bescheid vom 16.12.2009 setzte das HZA der Klägerin gegenüber für die Zeit von Oktober 2008 bis zum erwarteten Ende der Zahlungen am 21.5.2022 Zinsen fest. Den Zinssatz setzte es dabei für die gesamte Laufzeit in Höhe des am 1.10.2008 geltenden und um einen Prozentpunkt erhöhten Bezugssatz EURIBOR fest. Aufgrund der mit einer Erhöhung der monatlichen Raten einhergehenden Verkürzung des Zahlungszeitraums berechnete das HZA die Zinsen mit Zinsänderungsbescheid vom 11.8.2011 neu, behielt den Zinssatz allerdings bei.

Auf die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hob das Finanzgericht den Zinsänderungsbescheid teilweise auf, wies die Klage im streitigen Punkt jedoch ab.

Mit der Revision macht die Klägerin unter anderem geltend, dass das HZA die Molkerei in Anspruch nehmen müsse, da diese Abgaben- und mithin Zinsschuldnerin gewesen sei. Darüber hinaus mache das HZA eine Zinsforderung der Europäischen Union geltend, die allerdings keinen Zinsschaden erlitten habe. Schließlich müsse der Zinssatz jeweils zum 1. Oktober eines jeden Jahres dem jeweils geltenden EURIBOR angepasst werden.

Das Urteil

Die zulässige Revision ist begründet und führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, soweit die Klage abgewiesen worden ist und zur Zurückweisung der Sache an das Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Der angefochtene Zinsänderungsbescheid ist hinsichtlich der Höhe der Zinsforderung rechtswidrig und verletzte die Klägerin in ihren Rechten.

1. Anders als die Klägerin meint, richtet sich der Zinsbescheid zu Recht an die Klägerin, da sie Schuldnerin der Milchabgabe und damit auch Schuldnerin der Zinsforderung ist. Der Senat verweist insofern auf die zutreffenden Ausführungen des Finanzgerichts. Danach sei die Milchabgabe nach Art. 4 Abs. 1 VO 1788/2003 vollständig auf die Milcherzeuger aufzuteilen, die zu der Überschreitung der einzelstaatlichen Quoten beigetragen haben. Wenn die Milchabgabe – wie im vorliegenden Fall – nicht von der Molkerei einbehalten worden sei, müsse das HZA die Milchabgabe gemäß Art. 4 VO 1788/2003 i.V.m. § 12 Abs. 1 MOG und § 85 AO von der Klägerin einfordern.
2. Das Finanzgericht hat ebenfalls zutreffend entschieden, dass die Festsetzung von Zinsen auf den geschuldeten Abgabebetrag nicht von einem Zinsschaden der Europäischen Union abhängt, da Verzugszinsen nach Art. 13 Abs. 4 VO Nr. 1788/2003 und Art. 15 Abs. 2 Unterabs. 2 VO Nr. 595/2004 dem Mitgliedstaat gutgeschrieben werden.

* Die exklusiv für HLBS-Mitglieder unter www.hlbs.de im Volltext verfügbaren Entscheidungen sind mit * gekennzeichnet.