

ERSETZENDES SCANNEN

DIGITALISIERUNG, ELEKTRONISCHE AUFBEWAHRUNG UND VERNICHTUNG VON PAPIERBELEGEN

MERKBLATT NR. 1703.3 | 02 | 2021

INHALT

1. Einleitung
2. Digitalisierung von Papierdokumenten
 - 2.1 Technische Rahmenbedingungen
 - 2.2 Rechtliche Rahmenbedingungen
3. Schutzbedarfsanalyse
 - 3.1 Rechtliche Regelungen
 - 3.2 Urkunden
 - 3.3 Reduzierung der Beweiskraft
 - 3.4 Erhöhter Schutzbedarf aufgrund der Bedeutung
4. Übersicht der einzelnen Verfahrensschritte
5. Festlegungen für die Verfahrensdokumentation
 - 5.1 Definition der relevanten Dokumente
 - 5.2 Digitalisierungszeitpunkt
 - 5.3 Digitalisierungsprozess
 - 5.4 Nachbearbeitung und Archivierung
 - 5.5 Weitere Behandlung des Papierbelegs
 - 5.6 Vernichtung der Papierbelege
 - 5.7 Kontrollsystem
6. Durchführung des ersetzenden Scannens
7. Mobiles Scannen
8. Resümee

1. EINLEITUNG

Das Arbeiten mit digitalisierten Belegen erlaubt, gerade in Zeiten des Social Distancing, die Orte der Bearbeitung flexibel zu bestimmen. Es kann daher vermutet werden, dass die Corona-Krise der Digitalisierung des Buchführungsprozesses einen weiteren Schub bringen wird. Gleichzeitig werden aber noch Papierbelege verwaltet und aufbewahrt.

Buchungsbelege sind nach den geltenden rechtlichen Bestimmungen zehn und Handelsbriefe sechs Jahre aufzubewahren. Der durchschnittliche jährliche Aufwand für die Erfüllung der Aufbewahrungspflichten nach Steuer-, Handels- und Sozialversicherungsrecht wird in einer Studie des Statistischen Bundesamts mit 6.400 € pro Unternehmen angegeben.

Wird das Verfahren der Archivierung nicht modernisiert, ist in den nächsten Jahren mit einer Erhöhung der Kosten zu rechnen. So sehen die GoBD¹ eine Verlängerung der Aufbewahrungsfristen für Belege zum Anlagevermögen vor. Hinzu kommt die Notwendigkeit, zusätzlich zu einem Papierarchiv ein elektronisches Archiv aufzubauen. Dieses wird nicht nur für originär elektronische Dokumente (eRechnungen, E-Mails etc.) benötigt, sondern auch für im Laufe des Geschäftsprozesses digitalisierte Unterlagen. Letztere sind nach Meinung der Finanzverwaltung, auch wenn das Papierdokument noch vorhanden ist, ebenfalls elektronisch aufzubewahren.

Eine Möglichkeit zur Begrenzung des Kostenanstiegs bzw. zur Reduzierung der Gesamtkosten besteht in der Abschaffung dieser „hybriden“ Archivierung. Ausgehend von der Tatsache, dass auch weiterhin elektronische Belege anfallen, ist die Abschaffung des elektronischen Archivs rechtlich nicht mög-

¹ *BMF-Schreiben vom 28.11.2019, BStBl. I S. 1269, vgl. auch DWS-Merkblatt Nr. 1715 „Regeln für die Finanzbuchführung? – Update GoBD“.*

lich. Somit kann dieses Ziel nur durch die Digitalisierung und anschließende Vernichtung der papiergebundenen Belege erreicht werden.

2. DIGITALISIERUNG VON PAPIERDOKUMENTEN

2.1 Technische Rahmenbedingungen

Der Wunsch, den Platzbedarf bei einer Archivierung von Papierdokumenten² zu reduzieren, wurde früher durch die Verfilmung der Dokumente realisiert. Die Speicherung der Informationen erfolgte dabei auf Mikrofiches. Diese können anschließend jedoch nur mit besonderen Geräten gelesen werden. Eine maschinelle Auswertbarkeit der Mikrofiches ist nicht möglich.

Heute erfolgt der Prozess der digitalen Archivierung i. d. R. durch Digitalisierung mittels bildlicher Erfassung (Scannen, oder Fotografieren). Diese wandelt das Papierdokument in eine Bilddatei (z. B. PDF) um. Das Ergebnis wird als **Digitalisat** bezeichnet. Die Technik ist weniger aufwendig und kostenintensiv als die Verfilmung; es können z. B. auch marktübliche Kopierer oder Smartphones als Scanner eingesetzt werden. Im Folgenden wird der Begriff „Scannen“ als Synonym für jede Form der Digitalisierung benutzt.

Das Digitalisat kann im Anschluss direkt in den weiteren (digitalen) Geschäftsprozess einbezogen und mit weiteren Informationen (OCR-Erkennung) angereichert werden. Daher findet diese Umwandlung häufig nicht – wie bei den Mikrofiches – erst nach Abschluss der Buchführung oder Aufzeichnung, sondern bereits zu einem frühen Zeitpunkt (z. B. unmittelbar nach Eingang des Papierdokuments) statt.

2.2 Rechtliche Rahmenbedingungen

Nach dem Handelsgesetzbuch können, mit einigen Ausnahmen (vgl. 3.1), die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen auch digital, d. h. „als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern“³, aufbewahrt werden.

Mit dem vom Bundesamt für die Sicherheit in der Informationstechnik publizierten Dokument: „Technische Richtlinie 03138 – Ersetzendes Scannen (RESISCAN)“ wurde eine Richtlinie veröffentlicht, die die Rechtsicherheit im Bereich des ersetzenden Scannens erhöhen soll.⁴ Unter „ersetzen dem Scannen“ wird „der Vorgang des elektronischen Erfassens von Papierdokumenten mit dem Ziel der elektronischen Weiterverarbeitung und Aufbewahrung des hierbei entstehenden elektronischen Abbildes (Scanprodukt) und der späteren Vernichtung des papiergebundenen Originals verstanden“.⁵

2 Auch wenn hier, wie im Folgenden, von „Dokumenten“ gesprochen wird, beziehen sich die Ausführungen ausschließlich auf Buchführungsbelege. Somit bleiben insb. nicht handels- oder steuerrechtliche Fragen ausgeklammert.

3 § 257 Abs. 3 HGB.

4 Die erstmalige Veröffentlichung erfolgte am 20.03.2013. Die aktuelle Version (1.4.1, datiert vom 23.04.2020).

5 BSI TR RESISCAN, Version 1.4.1, S. 5.

Die Bundessteuerberaterkammer und der Deutsche Steuerberaterverband haben im März 2014 gemeinsam eine Muster-Verfahrensdokumentation zur „Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung von Belegen inkl. Vernichtung der Papierbelege“ veröffentlicht. Diese wurde zwischenzeitlich aktualisiert und ist Teil des Berufsrechtlichen Handbuchs (II. Kapitel 2.3.1).⁶ Sie bezieht sich auf die mit der Buchführung verbundenen Belege und steht im Einklang mit dem Sinn und Zweck der BSI TR RESISCAN.

In den von der Finanzverwaltung veröffentlichten GoBD von 2014 wurde bereits ausdrücklich zum Prozess des ersetzenden Scannens Stellung genommen. In der Neufassung vom 28.11.2019 wurde diese Stellungnahme durch Ausführungen zum „mobilen Scannen“ ergänzt.⁷

3. SCHUTZBEDARFSANALYSE

Entsprechend der TR RESISCAN ist für die Digitalisierung vorgesehene Dokumente eine Schutzbedarfsanalyse durchzuführen. Kriterium ist, zusätzlich zu den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften, die Bedeutung des Dokuments für die Weiterexistenz des Unternehmens. Die folgenden allgemeinen Aussagen müssen daher um unternehmensspezifische Anforderungen ergänzt werden.

3.1 Rechtliche Regelungen

Steuer- und handelsrechtlich ist die Digitalisierung prinzipiell erlaubt. Ausnahmen bestehen jedoch für Eröffnungsbilanzen und Abschlüsse (Handels- und Steuerrecht) und bestimmte Unterlagen im Zusammenhang mit dem Zollkodex der Union⁸ (Steuerrecht). Diese müssen im Original aufbewahrt werden.

3.2 Urkunden

Bestimmte Dokumente, z. B. Notarverträge, haben Urkundencharakter. Dieser wird beim Digitalisieren i. d. R. nicht auf das Digitalisat übertragen. Daher muss geprüft werden, ob diese Dokumente nicht im Original aufbewahrt werden sollten. Eine zusätzliche digitale Aufbewahrung ist selbstverständlich möglich.

3.3 Reduzierung der Beweiskraft

Kommt den physischen Dokumenteigenschaften, wie z. B. Oberflächenbeschaffenheit des Papiers, Wasserzeichen oder Zustand der Drucktinte, Beweiskraft zu, sollte (ggf. zusätzlich) eine Aufbewahrung des Originals erfolgen, da diese Eigenschaften, ebenso wie die Nachprüfbarkeit, ob das

6 Diese Muster-Verfahrensdokumentation steht auch als Arbeitshilfe auf der Internetseite des DStV (www.dstv.de) zum Download zur Verfügung. Des Weiteren haben die BStBK und der DStV einen ergänzenden FAQ-Katalog zu dieser Muster-Verfahrensdokumentation auf ihren Internetseiten veröffentlicht.

7 BMF-Schreiben vom 28.11.2019, BStBl. I S. 1269, vgl. Rz. 130 und Rz. 136 bis 141. Die Muster-Verfahrensdokumentation wurde anschließend ebenfalls angepasst.

8 § 147 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 1 Nr 4a AO.

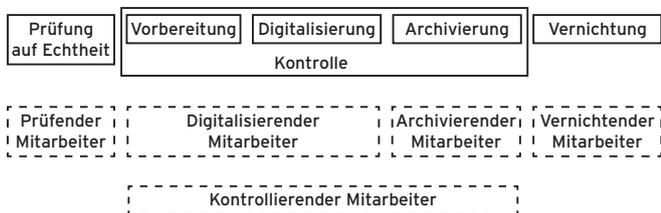
Original unterschrieben wurde, mit dem Scannen verloren gehen. Auch fordert die Finanzverwaltung, dass die Vernichtung der Papierbelege nicht zu einer Beeinträchtigung der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit der Buchführung bzw. Aufzeichnungen führen darf.

3.4 Erhöhter Schutzbedarf aufgrund der Bedeutung

Kommt dem Dokument für das Unternehmen oder für den Unternehmer eine besondere Bedeutung zu (z. B. Kontonachweis der Einzahlung des Stammkapitals), sollte dieses im Zweifel ebenfalls im Original aufbewahrt werden.

4. ÜBERSICHT DER EINZELNEN VERFAHRENS-SCHRITTE

Die einzelnen Schritte der Digitalisierung lassen sich schematisch wie folgt darstellen:



Quelle: Muster-Verfahrensdokumentation

Zur Verbesserung des Beweiswerts ist es zweckmäßig, Aufgaben- und Funktionstrennungen bzgl. der eingesetzten Mitarbeiter vorzusehen. Dabei können einzelne Aufgaben (z. B. bestimmte Kontrollschritte) auch auf Externe (z. B. Steuerberater) übertragen werden.

5. FESTLEGUNGEN FÜR DIE VERFAHRENS-DOKUMENTATION

Für den Prozess der Digitalisierung und der Vernichtung der Papierbelege muss eine Organisationsanweisung erstellt werden. Die Finanzverwaltung hat in dem Erlass zu den GoBD Mindestanforderungen für diese Verfahrensdokumentation formuliert. Die Muster-Verfahrensdokumentation der Bundessteuerberaterkammer und des Deutschen Steuerberaterverbandes entspricht diesen Vorgaben und kann für die Erstellung der individuellen Verfahrensdokumentation verwendet werden. Dabei sollten die nachfolgend dargestellten Punkte geklärt werden.

5.1 Definition der relevanten Dokumente

In einem Unternehmen fällt eine Vielzahl von (aufbewahrungspflichtigen) papiergebundenen Dokumenten (Rechnungen, Lieferscheine, Handelsbriefe, allgemeine Korrespondenz, Aktennotizen etc.) an. Es muss zunächst festgelegt werden, für welche Dokumente die Verfahrensdokumentation gilt. Anschließend müssen diese einer Schutzbedarfsanalyse unterzogen und es muss abstrakt formuliert werden, welche Dokumente trotz Digitalisierung nicht vernichtet werden dürfen oder sollen.

Soweit zivilrechtliche Belange berücksichtigt werden müssen, ist ggf. zusätzlich rechtlicher Rat einzuholen.

5.2 Digitalisierungszeitpunkt

Prinzipiell kann die Digitalisierung zu jedem Zeitpunkt vorgenommen werden. Bei der Wahl des Zeitpunkts ist auf den Zweck des Prozesses abzustellen. Erfolgt das Scannen im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit dem Eingang oder dem Entstehen des Beleges, können mit diesem Vorgehen die Anforderungen der Finanzverwaltung zur Belegsicherung erfüllt werden. Erfolgt die Digitalisierung erst zu einem späteren Zeitpunkt (z. B. beim und durch den Steuerberater), so sind vorher Maßnahmen zur Sicherstellung der Vollständigkeit der Dokumente zu ergreifen.

5.3 Digitalisierungsprozess

Zunächst sind die für die Umwandlung des Papierdokuments verantwortlichen Personen, das Dateiformat, die eingesetzte Hard- und Software und der physische Ort der Digitalisierung⁹ zu bestimmen.

*Wird der Prozess des Digitalisierens (zumindest teilweise) nicht von und in einer gesondert eingerichteten organisatorischen Einheit des Unternehmens durchgeführt, sondern werden die papierbasierten Belege dezentral mit einem Smartphone, Tablet o. ä. sowie ggf. unter Verwendung einer speziellen App fotografiert, wird dieses Verfahren als **mobiles Scannen** bezeichnet. Durch die Aktualisierung der GoBD wurde seitens der Finanzverwaltung auch das **mobile Scannen** als gesetzeskonforme Option anerkannt. Die Besonderheiten, die bei Anwendung dieses Verfahrens beachtet werden müssen, werden in 7. dargestellt.*

Folgende weitere Festlegungen sind bei der Beschreibung des Digitalisierungsprozesses erforderlich:

Ein farbiges Scannen wird bei Belegen regelmäßig nicht erforderlich sein. So verlangt die Finanzverwaltung dieses nur, wenn der Farbe eine Beweisfunktion (z. B. Minusbeträge in roter Schrift, Sicht-, Bearbeitungs- und Zeichnungsvermerke in unterschiedlichen Farben) zukommt.

Des Weiteren werden von der Finanzverwaltung keine Signatur und auch kein Zeitstempel verlangt. Für die Praxis sollte jedoch nicht auf die automatische Speicherung des Datums des Scanvorgangs bzw. der Archivierung verzichtet werden, da dieses, insb. beim frühzeitigen Scannen, den Beweiswert erhöht.

Da im Anschluss an den Scanprozess vor der Speicherung geprüft werden muss, ob die Belege vollständig, lesbar und jeder Beleg genau einmal digitalisiert wurde, sind die für

⁹ Außer beim mobilen Scannen (vgl. 7.) ist eine bildliche Erfassung im Drittland ebenso wie die Aufbewahrung der Digitalisate im Drittland nur zulässig, wenn eine Genehmigung nach § 146 Abs. 2b AO vorliegt.

diese Prüfung notwendigen Schritte ebenfalls in die Verfahrensdokumentation aufzunehmen.

5.4 Nachbearbeitung und Archivierung

Bei der Festlegung des Archivierungssystems muss der allgemeine Grundsatz der Unveränderbarkeit

Aufzeichnungen, Buchungen und (digitale) Belege dürfen nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.

beachtet werden. Eine Ablage im Dateisystem erfüllt diesen Grundsatz ohne weitere Sicherungsmaßnahmen nicht und dürfte i. d. R. für die notwendige langfristige Archivierung ungeeignet sein.

Auch müssen das Archivsystem und das benutzte Speicherformat gewährleisten, dass das Digitalisat während des gesamten Aufbewahrungszeitraums lesbar ist.

Des Weiteren ist festzulegen, wie die Verknüpfung zwischen Digitalisat und Buchungssatz erfolgt. Prinzipiell sind hier zwei Verfahren möglich:

- Einerseits kann die Verknüpfung, wie bei Papierbelegen, mittels eines eindeutigen Identifikationsmerkmals erfolgen. Bei der Wahl des Identifikationsmerkmals ist das gewählte Ablagesystem zu berücksichtigen.
- Andererseits besteht in vielen Buchführungsprogrammen die Möglichkeit, eine technische Verknüpfung (d. h. eine Verlinkung) zwischen Buchungssatz und Beleg herzustellen. Diese Verbindung muss – nach der Festschreibung der Buchführung – unveränderbar sein.

5.5 Weitere Behandlung des Papierbelegs

Die Verfahrensdokumentation muss auch Festlegungen enthalten, wie sichergestellt wird, dass der Papierbeleg bis zur Entscheidung über seine Vernichtung nicht verloren geht.

Wird der Papierbeleg nach dem Scanprozess nicht der Bearbeitung entzogen, so ist zu bestimmen, wann und ob dieser nochmals zu digitalisieren ist und wie die Verbindung zum ursprünglichen Digitalisat hergestellt wird.

Dies ist dann erforderlich, wenn auf dem Papierbeleg relevante Vermerke nach dem ersten Scannen angebracht werden. Ist dies überwiegend der Fall, sollte, zur Reduzierung des Aufwands, die erstmalige Digitalisierung ggf. zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen.

5.6 Vernichtung der Papierbelege

In der Verfahrensdokumentation ist festzulegen, in welchem periodischen Rhythmus (z. B. quartalsweise) die Papierbelege vernichtet werden. Bei der Wahl des Zeitpunkts sollte der Abgabezeitpunkt der Umsatzsteuervoranmeldung berücksichtigt werden (Empfehlung: Vernichtung erst nach diesem Zeitpunkt). Auf keinen Fall darf diese Vernichtung vor einer erfolgten Datensicherung (Back-up) vorgenommen werden.

Auch ist zu überlegen, ob nicht vor der endgültigen Vernichtung eine (zusätzliche) stichprobenhafte Überprüfung der Digitalisate und der dazugehörigen Papierdokumente erfolgt.

Des Weiteren muss vor der Vernichtung sichergestellt sein, dass die als im Original aufzubewahrenden klassifizierten Belege (vgl. 3) ausgesondert sind.

5.7 Kontrollsystem

Zur Gewährleistung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bzw. Aufzeichnungen sowie des Verfahrens der Digitalisierung und Vernichtung der Belege ist eine regelmäßige Überprüfung der Einhaltung der Verfahrensbestimmungen notwendig. Diese Kontrollen sind sowohl fallweise (z. B. beim Wechsel der eingesetzten Systeme) als auch regelmäßig (z. B. im Rahmen der Prüfungen vor der Vernichtung der Belege) durchzuführen. Dabei festgestellte Probleme und Abweichungen sind zu protokollieren. Im Anschluss sind entsprechende Anpassungen (der Arbeitsweise und/oder der Verfahrensdokumentation) vorzunehmen.

In die Kontrolle sind auch die eingesetzten IT-Systeme und die Funktionsfähigkeit der Datensicherung einzubeziehen. Soweit für den Prozess der Digitalisierung externe Dienstleister (Rechenzentren etc.) eingesetzt werden, kann die Prüfung auch ohne persönliche Inaugenscheinnahme erfolgen, sofern die Überzeugung über die ordnungsmäßige Verarbeitung auch auf andere Weise gebildet werden kann, z. B. durch Vorlage von Auditierungstestaten des Dienstleisters. Die Festlegungen zum Kontrollsystem sind Teil der Verfahrensdokumentation.

6. DURCHFÜHRUNG DES ERSETZENDEN SCANNENS

Nach dem Erstellen der Verfahrensdokumentation bzw. Organisationsanweisung kann der Prozess in die Praxis umgesetzt werden. Im Folgenden werden beispielhaft einzelne Schritte aufgeführt:

Beim **Posteingang** werden die eingehenden Dokumente – wie bisher – auf ihre Echtheit geprüft und die zum Scannen vorgesehenen Belege entweder entsprechend gekennzeichnet (bei späterem Scannen) oder direkt dem Prozess der bildlichen Erfassung zugeführt. Dokumente, die entsprechend den Vorgaben nach dem Scannen nicht vernichtet werden dürfen, werden markiert.

Die Dokumente werden zum Scannen **vorbereitet**. Dabei sind Klammern und Notizzettel zu entfernen. Letztere sind ggf. zusätzlich zu digitalisieren. Des Weiteren muss sichergestellt werden, dass alle Seiten (z. B. auch die Rückseite) in der richtigen Reihenfolge im Digitalisat enthalten sind.

Beim **Einsatz des Scanners** ist darauf zu achten, dass die festgelegten Dateiformate erzeugt werden.

Zur **Kontrolle des Scanergebnisses** sind die erzeugten Digitalisate zumindest zwischenspeichern. Diese Dateien werden anschließend auf Vollständigkeit, Lesbarkeit und Plausibilität geprüft.

Werden dabei **Fehler** festgestellt, sind die betroffenen Dokumente regelmäßig erneut zu scannen.

Im Anschluss sind die **Papierdokumente** als digitalisiert zu **kennzeichnen**, damit ein erneutes Scannen – bei unverändertem Inhalt – vermieden werden kann. Nicht zur Vernichtung bestimmte Dokumente werden in Papierform gesondert archiviert.

Die Digitalisate werden – wenn dies nicht bereits unmittelbar beim Scannen erfolgt – in das **digitale Archiv** eingestellt. Sie können dort anhand eines Indexes oder der vorgegebenen Ablagestruktur jederzeit aufgefunden werden. Ab diesem dokumentierten Zeitpunkt ist die Unveränderbarkeit des Digitalisats sicherzustellen.

Bei der **Verbuchung** des Geschäftsvorfalles wird eine unveränderliche Zuordnung des Beleges zur Buchung oder Aufzeichnung hergestellt. Wird dabei die progressive und retrograde Prüfbarkeit der Buchführung sichergestellt, ist eine Kontierung auf dem Beleg (vor dem Scannen) nicht erforderlich.

Werden im Anschluss an die Digitalisierung **Bearbeitungswerke auf dem Digitalisat** (z. B. Kontierungen) angebracht, dürfen diese die Lesbarkeit des Originalzustandes nicht beeinträchtigen.

Vor der periodenmäßigen **Freigabe zur Vernichtung der Papierbelege** erfolgt nochmals eine stichprobenhafte Überprüfung der Digitalisate und der ihnen zugrunde liegenden Papierdokumente.

Erst nach dieser ausdrücklichen Freigabe erfolgt eine **Vernichtung der Papierbelege**.

Ferner werden regelmäßige **Kontrollen** bzgl. der Einhaltung der Verfahrensdokumentation und der eingesetzten IT-Systeme durchgeführt.

7. MOBILES SCANNEN

Der Prozess des mobilen Scannens wird in der Version 2.0 der Muster-Verfahrensdokumentation wie folgt charakterisiert: „Das mobile Scannen erfolgt dabei regelmäßig mit mobilen Endgeräten wie Smartphones oder Tablets, ggf. in Verbindung mit speziellen Apps, dezentral, d. h. nicht an gesondert eingerichteten organisatorischen Einheiten des Unternehmens und im direkten Kontext der Belegentstehung.“

Kommt dieses Verfahren, ggf. zusätzlich, zum Einsatz, sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Der Zugang zu dem für die Digitalisierung eingesetzten (mobilen) Endgerät und der App muss geschützt sein.
- Das Ergebnis des Scanprozesses und des Übertragungsvorgangs muss durch den Digitalisierer überprüft werden.
- Soweit die Digitalisate direkt in den Prozess der Rechnungslegung einfließen, muss die Person des Digitalisierenden eindeutig identifizierbar sein.
- Um eine spätere Nachprüfung zur gewährleisten, sollen die Belege nach dem Scannen an einen sicheren Ort gebracht werden.

Für den Umgang mit nicht personalisierten Belegen (z. B. Kleinbetragsrechnungen) und bei Barzahlung müssen, schon im eigenen Interesse des Unternehmens, Regelungen getroffen werden, die eine nachgelagerte Kontrolle gewährleisten. Daher dürfen insb. bei einer Ein-Personen-Dienstreise die ersetzend gescannten Papierdokumente nicht sofort (unterwegs) vernichtet werden.

WICHTIG In Abhängigkeit von der Bedeutung dieser mobil gescannten Geschäftsvorfälle für die Rechnungslegung des Unternehmens sollten im Voraus der Umfang der Kontrollen festgelegt, die Kontrollen auch durchgeführt und die Durchführung und deren Ergebnis dokumentiert werden. Hierbei kommt dem Vier-Augen-Prinzip große Bedeutung zu.

Wenn die Belege anlässlich eines Auslandsaufenthaltes (z. B. Dienstreise) entstanden sind bzw. empfangen wurden, dürfen sie auch im Kontext dieses Aufenthaltes direkt erfasst werden.¹⁰ Werden die Belege für ein Vorsteuervergütungsverfahren benötigt, sollte eine Vernichtung frühestens nach Abschluss dieses Verfahrens vorgenommen werden. Hierbei sind, ebenso wie in dem Fall, dass die Belege nach ausländischen Vorschriften aufbewahrt werden müssen, die ausländischen Vorschriften zu beachten. Gegebenenfalls sind diese gesondert aufzubewahren und einer individuellen Behandlung zuzuführen.

¹⁰ BMF-Schreiben vom 28.11.2019, Rz. 136: „§ 146 Absatz 2 AO [steht] einer bildlichen Erfassung durch mobile Geräte (z. B. Smartphones) im Ausland nicht entgegen, wenn die Belege im Ausland entstanden sind bzw. empfangen wurden und dort direkt erfasst werden.“

8. RESÜMEE

Der in der letzten Zeit zu beobachtende vermehrte Einsatz von mobilen und flexiblen Einsatzszenarien erfordert die Ablösung papiergebundener Dokumente durch deren digitale Varianten. Als Zwischenschritt ist in vielen Fällen die Digitalisierung von Papierdokumenten notwendig. Soweit es sich dabei um aufbewahrungspflichtige Unterlagen im Sinne des Steuerrechts handelt, müssen diese Digitalisate auch digital aufbewahrt werden. Zur Gewährleistung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist hier eine Verfahrensdokumentation unumgänglich.

Die Muster-Verfahrensdokumentation „ersetzendes Scannen“ bietet hierfür eine entsprechende Hilfestellung. Die Vernichtung der Papierbelege ist mit dieser bei ordnungsmäßiger Anwendung möglich, aber nicht zwingend. Sofern für originär digitale Belege keine eigene Verfahrensdokumentation besteht, kann dieses Muster an den passenden Stellen entsprechend ergänzt und somit ebenfalls verwendet werden.

Auch für den papiergebundenen Prozess ist eine Verfahrensdokumentation notwendig, insoweit entsteht kein Mehraufwand. Anders als bei nicht digitalen Prozessen kann die Einhaltung der Verfahrensdokumentation bei erfolgreicher Digitalisierung im laufenden Buchführungsprozess kontrolliert werden. Auch ermöglicht die Reduzierung der Archivierungssysteme auf ein digitales Archiv anstelle der sonst notwendigen „hybriden“ Archivführung eine Reduzierung der künftigen Aufbewahrungskosten.

Ersetzendes Scannen wird bereits heute praktiziert. Mit Unterstützung der im Berufsrechtlichen Handbuch veröffentlichten Muster-Verfahrensdokumentation kann dieser Prozess als Standardprozess auch in den kleinen und mittleren Unternehmen rechtssicher implementiert werden.

Die Finanzverwaltung lässt in den GoBD das ersetzende Scannen ausdrücklich zu. Eine verbindliche Auskunft ohne Konkretisierung auf den Einzelfall wird es jedoch nicht geben. Die Finanzverwaltung hat ein solches „Testat“ in den GoBD aus prinzipiellen Erwägungen ausgeschlossen.

Folgende DWS-Merkblätter bieten darüber hinaus Hilfestellung und sind unter www.dws-verlag.de erhältlich:

- Nr. 640 „Aufbewahrungspflichten, -fristen sowie Recht auf Datenzugriff“
- Nr. 1781 „Verfahrensdokumentation nach GoBD für kleine und mittlere Unternehmen – Hinweise für die Umsetzung in der Praxis“
- Nr. 1807 „Verfahrensdokumentation nach GoBD – Musterbeispiel für Kleinunternehmen“
- Nr. 1809 „Verfahrensdokumentation nach GoBD – Musterbeispiel für mittelgroße Unternehmen“
- Nr. 1810 „Einrichtung und Dokumentation des internen Kontrollsystems für kleine und mittelständische Unternehmen – Tax-Compliance-Management“
- Nr. 1831 „Internes Kontrollsystem – Organisation und Dokumentation – Hinweise und Musterbeispiele für kleinere Unternehmen“
- Nr. 1833 „Bedeutung von Vorsystemen für Finanzbuchhaltung und Besteuerungsverfahren“
- Nr. 1813 „Umsatzsteuer und innerbetriebliches Kontrollsystem – Tax Compliance und Tax-Risk-Management für kleine und mittelständische Unternehmen“
- Nr. 1865 „Umsatzsteuer und internes Kontrollsystem – Musterbeispiel für Kleinunternehmen“
- Nr. 1866 „Umsatzsteuer und internes Kontrollsystem – Musterbeispiel für mittelgroße Unternehmen“
- Nr. 1715 „Regeln für die Finanzbuchführung – Update GoBD“
- Nr. 1736 „GoBD in der Praxis – Problemfälle und Lösungsmöglichkeiten“