

# Memorandum

---

**Von** Dr. Andreas Manak  
**An** Ing. Wolfgang Axamit  
**Datum** 18. 5. 2017  
**Betreff** GoB-konforme Buchhaltung mit EasyFirma

---

## 1. Rechtsfrage

Zu prüfen ist allgemein, unter welchen Voraussetzungen eine Warenwirtschafts-Software, mit der Rechnungen erstellt werden, den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Buchführung entspricht.

Des Weiteren ist zu prüfen, ob die Aussage, dass eine bestimmte Buchführungssoftware den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, zulässig ist.

## 2. Rechtliche Beurteilung

### 2.1. Allgemeines

Der Begriff der „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ („GoB“) ist nach hA ein unbestimmter Rechtsbegriff, der im einzelnen Anwendungsfall der Ausfüllung und Konkretisierung bedarf.<sup>1</sup> Diese konkretisierungsbedürftige Generalklausel bildet den allgemeinen normativen und zentralen Maßstab, der sowohl für die Führung der Bücher in formeller und materieller Hinsicht gilt.<sup>2</sup>

### 2.2. Buchführungssoftware

Die GoB schreiben kein bestimmtes Buchführungsverfahren vor. Sie lassen jedes Verfahren –

---

<sup>1</sup> Auch nach deutscher Rechtslage wird der Begriff der GoB als unbestimmter Rechtsbegriff beurteilt, der insbesondere durch Rechtsnormen und Rechtsprechung geprägt ist und von der Rechtsprechung und Verwaltung jeweils im Einzelnen auszulegen und anzuwenden ist (siehe dazu auch: Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen an die Oberfinanzbehörden der Länder vom 14. 11. 2014, IV A 4 – S 0316/13/1003, Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff, Rz 17 – 19 (im Folgenden „Leitfaden GoBD“ genannt)).

<sup>2</sup> Pelutschnig in Zib/Dellinger (Hrsg), Großkommentar UGB, Band III – Teil 1, § 190 Rz 11.

auch auf Informationstechnik (in der Folge „IT“) gestützte Systeme – zu, wenn dieses die Anforderungen erfüllt, die durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung an das Verfahren gestellt werden.

In diesem Zusammenhang ist festhalten, dass es nicht auf die eingesetzte Technologie, sondern lediglich auf das Einhalten bestimmter Ordnungsmäßigkeitskriterien, nämlich insbesondere der GoB, für das Vorliegen einer ordnungsmäßigen Buchführung entscheidend sind.<sup>3</sup>

### *2.3. Nutzbarmachung unternehmensrechtlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für das Steuerrecht*

Nach § 140 der deutschen Abgabenordnung sind die außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, auch für das Steuerrecht zu erfüllen. Außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich dabei insbesondere aus den Vorschriften der §§ 238 ff dHGB und aus den dort bezeichneten handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung<sup>4</sup>, die weitgehend mit den österreichischen GoB übereinstimmen.

In der österreichischen BAO findet sich kein solcher Verweis. Auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wird jedoch sowohl im § 190 UGB als im § 131 ff BAO verwiesen bzw Bezug genommen. Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nach dem Unternehmensrecht, die sich auf die Führung von Büchern und Aufzeichnungen erstreckt, ist jedoch Grundvoraussetzung für die Einhaltung des Abgabenrechts, wobei sich durch das Abgabenrecht zusätzliche Spezialanforderungen ergeben können.<sup>5</sup>

### *2.4. Grundsätze ordnungsmäßiger IT-Buchführung*

In weitere Folge werden die GoB nach dem Unternehmensrecht für IT-Buchführungen erläutert. Sollten sich aus den anzuwendenden abgabenrechtlichen Bestimmungen Besonderheiten ergeben, werden diese unter den jeweils relevanten Stellen behandelt.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder konkretisiert in ihrem Fachgutachten vom 23. 3. 2011, mit dem Titel „Ordnungsmäßigkeit von IT-Buchführungen“ (KFS/DV 2011), die aus den GoB resultierenden Anforderungen an IT-gestützte Buchführungen.

#### *2.4.1. Nachvollziehbarkeit*

Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb

---

<sup>3</sup> Lattner (BMF), Ordnungsmäßigkeit von Büchern und Aufzeichnungen, AstN 2002 H 17, 1f.

<sup>4</sup> Leitfaden GoBD, Rz 3.

<sup>5</sup> Fachgutachten des Fachsenats für Datenverarbeitung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KFS/DV1 2011), Ordnungsmäßigkeit von IT-Buchführungen (im Folgenden „KFS/DV1 2011“ genannt), Rz 3.

angemessener Zeit einen Überblick über die erfassten Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann (wortgleich in § 190 Abs 1 UGB und § 131 Abs 1 BAO). Die einzelnen Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.

Bei Verwendung einer IT-Buchführung ist für die Nachvollziehbarkeit der Entstehung und Abwicklung der Geschäftsvorfälle und das Verständnis der Buchführung eine geeignete Dokumentation in übersichtlicher Form erforderlich.<sup>6</sup>

#### *2.4.2. Vollständigkeit*

Der Grundsatz der Vollständigkeit der IT-Buchführung bedeutet, dass alle buchführungsrelevanten Geschäftsvorfälle lückenlos erfasst und dokumentiert werden müssen. Der Grundsatz der Vollständigkeit umfasst auch, dass ein und derselbe Geschäftsvorfall nicht mehrfach gebucht wird, z.B. dass an einer Schnittstelle zwischen Kassasystem und Hauptbuch Dateien nicht doppelt verarbeitet werden.<sup>7</sup>

#### *2.4.3. Richtigkeit*

Der Grundsatz der Richtigkeit besagt, dass die Geschäftsvorfälle in den Büchern den Tatsachen entsprechend und in Übereinstimmung mit den rechtlichen Vorschriften abgebildet werden müssen. Die IT-Buchführung muss daher in der Lage sein, Geschäftsvorfälle richtig zu verarbeiten. Dazu zählen bspw die automatisierte Kontenfindung, Summenbildung oder Bewertungen.<sup>8</sup>

#### *2.4.4. Zeitgerechtheit*

Der Grundsatz der Zeitgerechtheit bedeutet, dass gesetzliche Buchungsfristen auch bei Nutzung einer IT-Buchführung eingehalten werden müssen und die zeitliche Reihenfolge der Buchungen nachvollziehbar ist. Geschäftsvorfälle sind zeitnah zu buchen. Das bedeutet, dass die tatsächliche Buchung in der IT-Buchführung jedenfalls innerhalb einer angemessenen Frist nach der Erfassung erfolgt. Diese Anforderung kann insbesondere bei der Verwendung von Schnittstellen zwischen IT-Systemen eine Rolle spielen. Die Zeitgerechtheit des technischen Buchungszeitpunktes richtet sich nach den betrieblichen Anforderungen; die Rahmenbedingungen werden durch das Unternehmens- und Abgabenrecht<sup>9</sup> definiert. Durch das Buchführungssystem muss jedenfalls sichergestellt werden, dass die Buchungen der richtigen Periode zugewiesen wer-

---

<sup>6</sup> KFS/DV 2011, Rz 13-15.

<sup>7</sup> KFS/DV 2011, Rz 16.

<sup>8</sup> KFS/DV 2011, Rz 17.

<sup>9</sup> Gemäß § 131 Abs 1 Z 2 lit a BAO ist Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag zu führenden Bücher und Aufzeichnungen zeitgerecht, wenn sie spätestens ienen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt.

den.<sup>10</sup>

#### 2.4.5. *Ordnung*

Die IT-Buchführung muss sicherstellen, dass Buchungen sowohl in zeitlicher (Journalfunktion) als auch in sachlicher Ordnung (Kontenfunktion) dargestellt werden können. Die logische Speicherung der Buchungssätze in der IT-Buchführung muss nicht nach einem bestimmten Ordnungskriterium erfolgen, sofern die IT-Buchführung Sortierfunktionen zur Verfügung stellt, mit deren Hilfe die erforderliche Ordnung jederzeit hergestellt werden kann.<sup>11</sup>

#### 2.4.6. *Unveränderbarkeit*

Eine Buchung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Daher sind spätere Veränderungen ausschließlich so vorzunehmen, dass sowohl der ursprüngliche Inhalt als auch die Tatsache, dass Veränderungen vorgenommen wurden, für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachvollziehbar sind. Ab dem technischen Buchungszeitpunkt darf eine Buchung bei der Verwendung der regulären Anwendungsfunktionalität nur mehr über eine Stornobuchung rückgängig gemacht werden.

Bei der Verwendung von IT-Buchführungen ist zu berücksichtigen, dass die Unveränderbarkeit und die Nachvollziehbarkeit allfälliger Änderungen nicht nur auf Ebene der IT-Anwendung, sondern auch auf anderen Ebenen (zB Datenbank) sichzustellen sind. Rein mit technischen Mitteln ist das Kriterium der Unveränderbarkeit typischerweise nicht umzusetzen, daher bedarf es zusätzlicher organisatorischer Maßnahmen.<sup>12</sup>

Ferner hat dieser Grundsatz u.a. zur Folge, dass Änderungen in buchführungsrelevanten Einstellungen oder die Parametrisierung der Software und Änderungen von Stammdaten zu protokollieren sind.<sup>13</sup>

#### 2.4.7. *Inhaltsgleich, vollständige und geordnete Wiedergabe*

Die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle muss bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht gewährleistet sein. Da regelmäßig Datenbestände im Rahmen von Datensicherungs- und Archivsystemen und nicht in den IT-Buchführungssystemen selbst aufbewahrt werden, erstrecken sich die Ordnungsmäßigkeitskri-

---

<sup>10</sup> KFS/DV 2011, Rz 18.

<sup>11</sup> KFS/DV 2011, Rz 19.

<sup>12</sup> Welche genauen organisatorischen Maßnahmen zu setzen sind führt KFS/DV 2011 nicht aus. Es ist aber naheliegend, dass parallel zum IT-System eine physische Dokumentation zu führen ist, die wiederum den GoB entspricht.

<sup>13</sup> KFS/DV 2011, Rz 20-22.

terien auch auf diese Datenbestände bzw Systeme.<sup>14</sup>

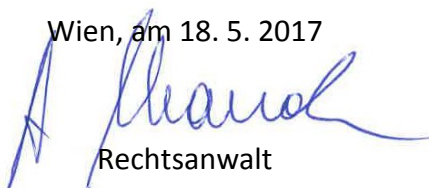
### 3. Schlussfolgerungen

Ob die konkrete Buchführungssoftware die unternehmensrechtlichen bzw die steuerrechtlichen Vorgaben erfüllt und damit nicht gegen die GoB verstößt, ist jeweils anhand der konkreten Software zu prüfen.

Es ist jedoch festzuhalten, dass eine IT-Buchführung für sich alleine den GoB, insbesondere dem Grundsatz der Unveränderbarkeit, nicht entsprechen kann. Vielmehr ist ein „paralleles“ System der Buchführung notwendig, um auch die Unveränderlichkeit der einzelnen Buchungssätze zu gewährleisten.

Die Aussage, wonach eine bestimmte IT-Buchführung GoB-konform sei, erscheint daher im Rahmen des oben Ausgeführten nicht zulässig. Eine solche Aussage müsste sich darauf beschränken, dass die konkrete IT-Buchführungssoftware nicht gegen die GoB verstößt.

Wien, am 18. 5. 2017



Rechtsanwalt  
Dr. Andreas Manak

---

<sup>14</sup> KFS/DV 2011, Rz 23.