



INSTITUT FÜR  
DIGITALISIERUNG  
IM STEUERRECHT



**IDSt-White Paper**

**Fachausschuss IV**

„Belegwesen und Nachweise“

**Fachausschuss IV**  
**„Belegwesen und Nachweise“**  
**- White Paper -**

## **Inhaltsverzeichnis**

<b>1. Vorbemerkung .....</b>	<b>3</b>
<b>2. Beleg und Nachweis .....</b>	<b>3</b>
<b>3. Digitale Prozessketten .....</b>	<b>7</b>
<b>4. Standardisierung .....</b>	<b>11</b>
<b>5. Ordnungsmäßigkeit .....</b>	<b>13</b>
<b>6. Executive Summary .....</b>	<b>14</b>

## 1. Vorbemerkung

Das vorliegende White Paper gewährt einen Einblick in die geplanten Schwerpunkte der inhaltlichen Arbeit im Fachausschuss IV „Belegwesen und Nachweise“ des Instituts für Digitalisierung im Steuerrecht e.V. (IDSt).

Die Arbeit im Fachausschuss zielt darauf, notwendige steuerliche Nachweise und Belege zu digitalisieren und in Ende-zu-Ende-Prozessen von der Entstehung eines Belegs bis hin zu dessen Verwendung im Rahmen einer Betriebsprüfung und dessen ordnungsgemäßen Aufbewahrung digital zur Verfügung zu stellen. Der Einklang mit den Steuergesetzen und den Ordnungsmäßigkeits-Anforderungen bildet dabei ebenso wie die Beachtung technologischer Entwicklungen den zwingend zu berücksichtigenden Rahmen. Dieser Rahmen beinhaltet auch den Blick auf an das Steuerrecht angrenzende Bereiche wie beispielsweise das Sozialversicherungsrecht oder das Zollwesen, soweit dort ebenfalls Dokumenten/Unterlagen eine Beleg- oder Nachweisfunktion zukommt, sowie auf relevante Entwicklungen im europäischen bzw. internationalen Umfeld.

Der Fachausschuss will Möglichkeiten der Digitalisierung im Bereich der Belege und Nachweise vorausdenken, dafür konkrete Vorschläge ausarbeiten und für deren Umsetzung in der Normgebung bzw. im Standardsetting aktiv werben. So soll der oben angesprochene Rahmen aus Steuergesetzen, Ordnungsmäßigkeits-Anforderungen und technologischen Entwicklungen kontinuierlich weiterentwickelt werden.

Im vorliegenden White Paper werden folgende drei Schwerpunkte unterschieden:

- Digitale Prozessketten
- Standardisierung
- Ordnungsmäßigkeit

## 2. Beleg und Nachweis

Zweck eines Belegs ist es, den sicheren und klaren Nachweis über den Zusammenhang zwischen den Vorgängen in der Realität einerseits und dem aufgezeichneten oder gebuchten Inhalt in Büchern oder sonst erforderlichen Aufzeichnungen und ihre Berechtigung andererseits zu erbringen (**Belegfunktion**); auf die Bezeichnung als „Beleg“ kommt es dabei nicht an.<sup>1</sup>

Einer Unterlage kommt damit unabhängig von ihrer Bezeichnung, ihrer Form und ihrem technischen Format dann eine Belegfunktion zu, wenn sie den nachvollziehbaren sachlichen und zeitlichen Nachweis über den Zusammenhang zwischen einem buchungs- bzw. aufzeichnungspflichtigen Vorgang in der Realität einerseits und dessen

---

<sup>1</sup> Vgl. GoBD, Rz. 61.

Abbildung in der Buchführung oder in den sonst erforderlichen Aufzeichnungen andererseits erbringt.<sup>2</sup> Insoweit ist grundsätzlich jedes Dokument/jede Unterlage geeignet, die Belegfunktion zu erfüllen.

Belege haben oft zugleich eine steuerliche **Nachweisfunktion** für verschiedene Steuerarten. Eine zusammengefasste, elektronisch gesteuerte Nachweismöglichkeit für z.B. die Lohnsteuer und Umsatzsteuer, Verbrauchsteuern, Zolltarife und Verrechnungspreise würde die Nachweiskette „verkürzen“ und Belege für mehrere Zwecke ermöglichen. Der Fachausschuss evaluiert hierfür,

- welche Belegtypen
- in welcher Form (strukturiert vs. unstrukturiert)
- für unterschiedliche Besteuerungsverfahren

vorgehalten und zur Verfügung gestellt werden müssen. Dabei gilt: Belege in unstrukturierter Form, die oftmals noch als bildhafte Dokumente im Verkehr sind, behindern digitale Lösungen und erschweren Prozessautomatisierung und Auswertbarkeit. Daher liegt ein Hauptaugenmerk der Fachausschuss-Arbeit auch darauf, **Vorschläge zur Ablösung unstrukturierter Belege** zu entwickeln und damit den Weg hin zu einem digitalen Belegwesen zu beschleunigen (vgl. Kapitel 3 „Digitale Prozessketten“). Die Vorschläge für strukturierte Beleg-Formen fußen auf einer abstrakten Klassifizierung verschiedener Daten und Dokumente (vgl. Abbildung).

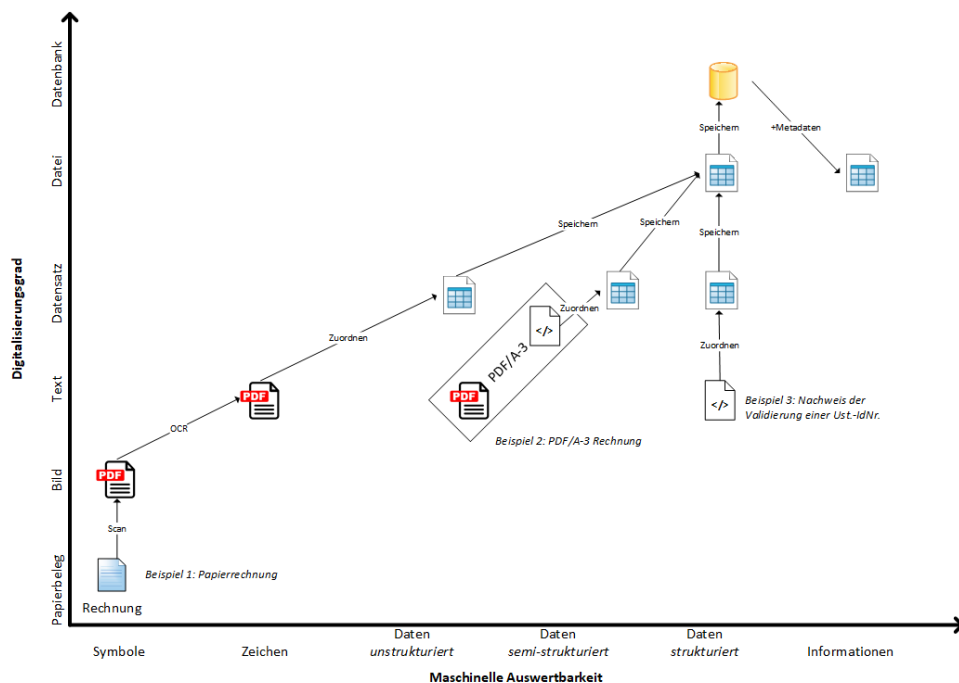


Abbildung: Klassifizierung von Daten/Dokumenten auf dem Weg zu strukturierten Belegtypen (eig. Darstellung)

Die dargestellte Klassifizierung verschiedener Artefakte in den Dimensionen „Digitalisierungsgrad“ und „Maschinelle Auswertbarkeit“ ermöglicht deren Sortierung.

<sup>2</sup> Vgl. AWW-Praxisleitfaden GoBD, S. 61.

Beispielsweise sind ein Papierbeleg und dessen gescanntes oder fotografiertes Abbild in Bezug auf die maschinelle Auswertbarkeit gleich: in dieser Dimension befinden sich beide im Status „Symbole“. In Bezug auf den Digitalisierungsgrad jedoch ist ein digitales Bild einem höheren Digitalisierungsstatus zuzuordnen. Diese Art von Bewertung ermöglicht eine Priorisierung bei der Belegfunktion bzw. der Nachweisfunktion mit der Notwendigkeit der Archivierung usw. Bei Reisekostenbelegen wird die Archivierung der Papierbelege nach der entsprechenden bildlichen Digitalisierung unter Beachtung der geltenden Voraussetzungen (insbes. der GoBD) obsolet. Ein anderes Beispiel bietet der Abschnitt 18e.1 UStAE mit der Definition, was als Nachweis der durchgeführten Validierung einer USt.-IdNr. zu führen ist. Neben dem Ausdruck des übermittelten Ergebnisses wird die Übernahme *„in einem allgemein üblichen Format oder als Screenshot“* zugelassen, und bei der Abfrage mehrerer USt.-IdNrn. kann die erhaltene Antwort (XML) *„in Form eines Datensatzes unmittelbar in das System des Unternehmens eingebunden und ausgewertet werden“*.

Diese Priorisierung der verschiedenen Stufen der Digitalisierung kann in den beiden oben beschriebenen Dimensionen auf jeder Stufe genutzt werden. Wenn ein Datensatz eine XML-Nachricht im Hinblick auf die Nachweisfunktion ersetzen kann, dann sollte es auch grundsätzlich möglich sein, dass ein Datensatz, der aus dem durch optical character recognition (OCR) gewonnenen Digitalisat einer Papierrechnung entsteht, die Nachweisfunktion dieser Rechnung *„übernimmt“* und in weiterer Folge an ihre Stelle tritt, somit z.B. deren Archivierung überflüssig macht.

Dass solche digitalen Lösungen dann auch verwaltungsseitig unter Ordnungsmäßigkeits-Gesichtspunkten anerkannt werden, ist eine notwendige Voraussetzung. Zuletzt ist das beispielsweise bei den Kontoauszügen gelungen. Seit Überarbeitung der GoBD im Jahr 2019 reicht es aus Sicht der Finanzverwaltung aus, nur die strukturierten Daten aufzubewahren, wenn dadurch keine Auswertungsmöglichkeit eingeschränkt wird. Unter dieser Voraussetzung brauchen inhaltsgleiche, *„bildhafte“* Dokumente (Kontoauszüge im Papier- oder PDF-Format) nicht mehr aufbewahrt werden.

Mit Blick auf menschen- und maschinenlesbare Formate werden sich Szenarien häufen, in denen Daten mit Belegfunktion in hybriden Formaten vorliegen. Die möglichen Einsatzgebiete hybrider Datenformate sind vielfältig. Aktuelle Beispiele sind das European Single Electronic Format (ESEF), das auch in der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) Verwendung findet, oder die elektronische Rechnung im ZUGFeRD-Format. ZUGFeRD ist ein branchenübergreifendes Datenformat für den elektronischen Rechnungsdatenaustausch, das vom Forum elektronische Rechnung Deutschland mit Unterstützung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Klimaschutz erarbeitet wurde und europäische wie internationale Standardisierungen berücksichtigt. Als hybrides Datenformat integriert ZUGFeRD in einem PDF-Dokument (PDF/A-3)

strukturierte Rechnungsdaten im XML-Format.<sup>3</sup> Der Rechnungsversand erfolgt grundsätzlich in Form eines PDF-Dokuments, das die Sichtkomponente der Rechnung darstellt (menschenslesbar). Gleichzeitig wird ein inhaltlich identisches Mehrstück derselben Rechnung (XML) innerhalb des PDF mitversandt, so dass die elektronische Verarbeitung der Rechnung über die strukturierten Rechnungsdaten möglich ist (maschinenlesbar). PDF und XML müssen die Vorgaben des § 14 Abs. 4 UStG berücksichtigen, um inhaltlich identische Mehrstücke derselben Rechnung darzustellen.

Das Beispiel der elektronischen Rechnung im ZUGFeRD-Format zeigt die Möglichkeiten auf, die hybride Datenformate insbesondere für digitale Belegketten (Rechnungserstellung, Rechnungsversand, Rechnungseingang, Rechnungsprüfung, Zahlungsanweisung bzw. -auslösung, Aufbewahrung) bieten. Indem der deutsche Gesetzgeber beispielsweise im Rahmen der ESEF-Umsetzung bereits darauf hingewiesen hat, dass „auch die Vorschriften zur Aufbewahrung [des Jahresabschlusses] nicht zwingend ein Papierdokument“<sup>4</sup> voraussetzen, wird der Anwendungsbereich hybrider Formate auch auf das Szenario der Jahresabschluss-Erstellung und -Aufbewahrung ausgedehnt. Der Fachausschuss wird auf Basis der oben angesprochenen Evaluation der Belegtypen gezielt auch **Dokumente/Unterlagen mit Beleg- oder Nachweisfunktion auf den Einsatz hybrider Datenformate hin untersuchen**. Dabei werden sowohl die steuerrechtlichen Voraussetzungen als auch die damit verbundenen steuerrechtlichen Folgen (bspw. im Bereich der Aufbewahrung) sondiert und auf Anpassungsbedarf geprüft.

Der Fachausschuss wird sich außerdem nicht nur mit bestehenden Belegtypen beschäftigen, sondern auch den Blick nach vorne werfen. Ein Schwerpunkt werden dabei die Entwicklungen im Kontext einer nachhaltigkeitsbezogenen, integrierten und zukunftsgerichteten Unternehmensberichterstattung sein, die zusätzlich zu den finanziellen künftig auch nichtfinanzielle (nachhaltigkeitsbezogene) Informationen abgreift. Unternehmen stehen damit vor der Herausforderung, nichtfinanzielle Informationen zu sammeln und in neuen Formaten aufzubereiten. In einzelnen Branchen wie bspw. der Landwirtschaft ist das für Teilnehmer am sog. Testbetriebsnetz bereits geübte Praxis. Hier dienen im Rahmen der Buchführung erfasste nichtfinanzielle Daten der Vorbereitung und Bewertung agrarpolitischer Maßnahmen. **Können aus heutigen Unterlagen und Daten mit Beleg- und Nachweisfunktion bereits nichtfinanzielle Informationen extrahiert werden, die künftig einer Berichtspflicht unterliegen?** Braucht es dazu in Zukunft neue Beleg-Informationen? Ergeben sich aus zu erwartenden steuerlichen Lenkungsmaßnahmen mit Nachhaltigkeitsbezug Auswirkungen auf Belege und Nachweise? Zuletzt hat die Global Reporting Initiative

---

<sup>3</sup> Vgl. bei ESEF: Die Bestandteile des Jahresfinanzberichts müssen im xHTML-Format (menschenslesbar) offengelegt werden. Außerdem muss der IFRS-Konzernabschluss mittels der iXBRL-Technologie (inline Extensible Business Reporting Language) ausgezeichnet werden, was insbesondere der maschinellen Verarbeitung dient.

<sup>4</sup> Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie im Hinblick auf ein einheitliches elektronisches Format für Jahresfinanzberichte (Referentenentwurf), S. 15.

(GRI) erstmals auch Steuerthemen für nachhaltigkeitsrelevant erklärt. Welche Dokumente/Unterlagen mit Beleg- oder Nachweisfunktion sind für solche Aufzeichnungen relevant? Auch solchen Fragen wird sich der Fachausschuss widmen.

### 3. Digitale Prozessketten

Die Arbeit im Fachausschuss zielt darauf, notwendige steuerliche Nachweise und Belege in Ende-zu-Ende-Prozessen von der Entstehung eines Belegs bis hin zu dessen Verwendung im Rahmen einer Außenprüfung und dessen ordnungsgemäßen Aufbewahrung digital zur Verfügung zu stellen. Dadurch lassen sich Medienbrüche vermeiden, Beleg-abhängige Prozesse weiter automatisieren und – soweit die digitalen Prozessketten rechtlich abgesichert sind – Rechtsunsicherheiten in der Anwendung, wie sie heute vor allem in Außenprüfungen regelmäßig zu Folgefragen führen, umgehen.

Solche **digitalen Prozessketten** müssen bereits **bei der Beleg-Entstehung** ansetzen. Dieser Bedarf zeigt sich in der täglichen Praxis exemplarisch neben dem Bereich der Reisekostenabrechnung auch sehr anschaulich am Beispiel der Sachzuwendungen. Viele Unternehmen lassen ihren Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern oder Dritten (z. B. Geschäftspartnern oder Kunden) Sachzuwendungen zukommen. Dabei kann es sich z. B. um Aufmerksamkeiten zu einem persönlichen Anlass (z. B. Geburtstag), um Sachzuwendungen im Rahmen einer Veranstaltung oder Betriebsveranstaltung (z. B. Weihnachtsfeier) oder um Bewirtungen aus geschäftlichem oder betrieblichem Anlass handeln. Belege und Nachweise sind dabei für die korrekte Versteuerung von zentraler Bedeutung. Die steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Regelungen und Aufzeichnungspflichten zu den genannten alltäglichen Vorgängen mit Sachzuwendungen sind so vielfältig und komplex, dass sie sich regelmäßig nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand in einen digitalen Prozess übersetzen lassen. So können z. B. Sachzuwendungen an Dritte und an eigene Arbeitnehmer unter bestimmten Voraussetzungen durch den Zuwendenden pauschal besteuert werden (§ 37b EStG). Dabei sind jedoch empfänger- und jahresbezogene betragliche Grenzen zu beachten, die in der Praxis einen automatisierten Abrechnungsprozess erschweren. Auch die Zusätzlichkeitsvoraussetzung des § 37b EStG macht eine praktische Anwendung teilweise schwierig. Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer können alternativ bis zu 50 Euro pro Monat komplett steuer- und beitragsfrei erfolgen (Freigrenze, § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG). Für Betriebsveranstaltungen gilt eine eigene Freibetragsregelung von 110 Euro je Teilnehmer für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen pro Jahr (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG) – mit abweichenden umsatzsteuerlichen Regelungen. Die Fülle an unterschiedlichen Vorschriften führt dazu, dass die Besteuerung von Sachzuwendungen in der Unternehmenspraxis viel manuellen Aufwand verursacht. Dies gilt umso mehr, da die verschiedenen steuerrechtlichen Regelungen von unterschiedlichen sozialversicherungsrechtlichen Regelungen begleitet werden. So müssen z. B. nach § 37b EStG pauschalbesteuerte Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer und Arbeitnehmer eines verbundenen Unternehmens



(Konzernstrukturen) dahingehend geprüft werden, ob und in welcher Höhe sie der sozialversicherungsrechtlichen Beitragspflicht unterliegen. Durch diesen händischen und nicht digitalisierbaren Aufwand geht die Vereinfachung der steuerrechtlichen Pauschalierung weitgehend verloren.

Um hier digitale Prozessketten zu ermöglichen, setzt sich der Fachausschuss dafür ein, materiell-rechtliche Regelungen zu überdenken und zu reformieren, die den betrieblichen Prozessen mit digitalen Belegen und Nachweisen im Wege stehen. Unternehmen sollten die Möglichkeit erhalten, für eine grundlegend vereinfachte und digital abbildbare steuer- und sozialversicherungsrechtliche Abrechnung von Bewirtungen, Sachzuwendungen und Veranstaltungen bzw. Betriebsveranstaltungen mit festen Pauschalsteuersätzen zu optieren. Ziel kann sein, dass jede Eingangsrechnung bzw. jeder Beleg in einem automatischen und digitalen Prozess zu einer Buchung führen kann. Eine optionale Ausgestaltung erlaubt es Unternehmen (z. B. KMU), die z. B. eine geringere Komplexität der innerbetrieblichen Abläufe aufweisen, weiterhin die bestehenden Regelungen anzuwenden.

**Digitale Prozessketten** werden künftig auch mitunter „voraussetzen“, dass Informationen mit Beleg- bzw. Nachweisfunktion **im Bedarfszeitpunkt** über Dritte bereitgestellt werden. Einen möglichen Anwendungsfall eröffnet die steuerbilanzielle Bewertung von Anteilen an Mitunternehmenschaften. Die Finanzverwaltung schreibt hierfür den spiegelbildlichen Wertansatz vor, der im Rahmen der E-Bilanz zwingend zu berücksichtigen ist. Problematisch ist in diesem Zusammenhang, dass die Daten, die die Ermittlung des spiegelbildlichen Wertansatzes notwendig belegen, dem Mitunternehmer bzw. dessen Steuerberater in bestimmten Konstellationen nicht vorliegen. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn mehrere Steuerberater bei der Erstellung der Gesamthandsbilanz, der Sonder- und Ergänzungsbilanzen sowie der Steuerbilanz des Mitunternehmers involviert sind. Die Daten zum anteiligen Eigenkapital des Mitunternehmers, das sich aus der Steuerbilanz der Gesamthand ergibt, haben konkret Beleg-Funktion für die Erstellung der Steuerbilanz des Mitunternehmers. Diese Daten liegen der Finanzverwaltung mit Eingang des E-Bilanz-Datensatzes der Gesamthand vor. Daher ist in diesen Fällen ein „Feststellungsverfahren mit elektronischer Mitteilungspflicht“ denkbar – d.h. eine elektronische Rückübermittlung der benötigten Werte aus der Mitunternehmenschaft an den Mitunternehmer bzw. dessen Steuerberater, indem die Finanzverwaltung Angaben aus der ESt4B-Mitteilung dem Mitunternehmer bzw. dessen Empfangsbefugten elektronisch bereitstellt und damit im Bedarfszeitpunkt verfügbar macht. Eine solche digitale Bereitstellung von Informationen mit Belegfunktion wäre im Sinne einer digitalen Prozesskette immer der Alternative vorzuziehen, als Finanzverwaltung nachrichtlich die Werte zur Spiegelbildmethode in den Feststellungsbescheid aufzunehmen, da diese Alternative wieder zu einer manuellen Erfassung in der Finanzbuchführung des Mitunternehmers führt.

Die angestrebte **digitale Verfügbarkeit von Belegen im Bedarfszeitpunkt** wird auch durch die Forderung nach einer Rückübertragung der Prüferbilanzen am Ende einer

steuerlichen Außenprüfung aufgegriffen. Mit der Pflicht des Steuerpflichtigen zur elektronischen Übermittlung der standardisierten E-Bilanz ist ein digitaler Informationskanal in Richtung Finanzverwaltung etabliert worden. Verwaltungsintern arbeiten inzwischen Veranlagung und Betriebsprüfer mit den E-Bilanz-Datensätzen. Wenn es aber am Ende der steuerlichen Außenprüfung darum geht, die Ergebnisse der Außenprüfung dem Steuerpflichtigen bekannt zu machen, findet der etablierte Papierbasierte Prüfungsbericht Anwendung. Die Chance, die im Rahmen der Außenprüfung geänderten steuerlichen Wertansätze inklusive der zu Grunde liegenden Feststellungen digital auf Basis der E-Bilanz-Taxonomie dem Steuerpflichtigen bereitzustellen (= Daten mit Belegfunktion), wird verwaltungsseitig bislang nicht genutzt, obwohl die E-Bilanz-Taxonomie als Datensatzbeschreibung diese Möglichkeit bereits unterstützt. Mittlerweile hat die Finanzverwaltung einen ersten Schritt (Bereitstellung der Prüferbilanz auf Basis der E-Bilanz-Taxonomie) für 2024 angekündigt. Eine solche digitale Bereitstellung wäre sowohl der Einstieg in eine automatisierte Verarbeitung steuerbilanzieller Korrektur-Buchungen aus der Betriebsprüfung in den Finanzbuchführungssystemen des Steuerpflichtigen, als auch der Einstieg in einen digital verfügbaren und maschinenlesbaren Prüfungsbericht. Vergleichbaren Vorschlägen, die spätestens im Bedarfszeitpunkt die Verfügbarkeit von Belegen bzw. Nachweisen über digitale Lösungen sicherstellt, wird sich der Fachausschuss widmen.

Auch im Fokus der Ausschussarbeit steht das Konzipieren digitaler Lösungen für **Belege und Nachweise in Ende-zu-Ende-Prozessen**. Daher umfasst der Betrachtungshorizont bewusst auch das Anfordern von Belegen im Rahmen der Veranlagung bzw. einer steuerlichen **Außenprüfung**. Seit Einführung der Belegvorhaltepflcht im Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens ist eine Einreichung von Belegen im Rahmen der Steuererklärung weder erforderlich noch verwaltungsseitig erwünscht. Aus Sicht des Steuerpflichtigen bzw. des Steuerberaters kann der Steuerfall damit aber nicht in einem Schritt abgeschlossen werden, da unter Umständen Belege auf Anforderung des Finanzamts nachzureichen sind. Dafür will die Finanzverwaltung mit dem Projekt „Referenzierung auf Belege (RABE)“ einen medienbruchfreien Prozess aufsetzen, der die Arbeitsabläufe sowohl auf Seiten des Steuerpflichtigen bzw. dessen Steuerberaters als auch auf Seiten des Finanzamts optimiert. Belegeinheiten sollen dabei digital in einem Belegspeicher des jeweiligen Anbieters abgelegt werden und in der Steuererklärung referenziert werden, indem betroffene Formularfelder mit anbieterseitig generierten Referenzen versehen werden. Belegeinheiten werden erst bei Bedarf vom Bearbeiter im Finanzamt angefordert und gelangen dadurch in die Hoheit der Finanzverwaltung. Der Fachausschuss befürwortet solche digitalen Zugriffsmöglichkeiten. Aus seiner Sicht ist es von zentraler Bedeutung, diese Lösungen künftig auch in vergleichbaren Prozessen (konkret bspw. in der Betriebsprüfung nach § 28p SGB IV) zu integrieren und damit verwaltungsseitig einheitliche Lösungen zu schaffen.

Großes Entbürokratisierungs- und Digitalisierungspotenzial in **Ende-zu-Ende-Prozessen** bergen zudem die **Übertragung und Verarbeitung von Steuerbescheiden**. Das Ziel lautet, dass Steuerpflichtige und Finanzverwaltung in einem digitalen Prozess – ohne

Medienbrüche – miteinander kommunizieren. Bestehende „digitale Einbahnstraßen“ müssen konsequent beseitigt werden. Der Fachausschuss setzt sich daher dafür ein, dass auf eine elektronische Steuererklärung auch ein digitaler Steuerbescheid in strukturierter Form folgt, dessen rechtliche Grundlage bereits 2017 geschaffen wurde (§ 122a Abs. 1 AO). Soweit heute überhaupt eine Bescheidbekanntgabe in elektronischer Form erfolgt, wird der Bescheid durch die Finanzverwaltung im PDF-Format zum Abruf bereitgestellt, was lediglich den papierhaften Bescheid ersetzt. Eine eindeutige Maschinen-Lesbarkeit auf Seiten des Steuerpflichtigen ist dabei mangels Bescheidbereitstellung in strukturierter Form nicht gegeben. Nutzt der Steuerpflichtige dafür den Service „Abholung von Bescheiddaten“, erlauben ihm die als XML-Datei bereitgestellten Kennzahlen und Werte zwar einen automatischen Vergleich mit seinen erklärten Daten – die abgeholten Bescheiddaten haben allerdings keine rechtliche Bindungswirkung. Der papiergebundene Steuerbescheid ist weiterhin die Regel. Dies verursacht erhebliche Bürokratie, insbesondere für Unternehmen. Gerade bei der Gewerbesteuer führen papiergebundene Steuerbescheide, die sich zudem in Struktur und Aufbau oftmals von Kommune zu Kommune unterscheiden, zu einem erheblichen Aufwand. Ein weiteres Beispiel ist die Grundsteuer. Bedauerlicherweise wurden auch hier – trotz jüngster grundlegender Reform – wieder „digitale Einbahnstraßen“ etabliert. Während die Betroffenen elektronische Steuererklärungen und Anzeigen (Änderung tatsächlicher Verhältnisse) „nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung“ (§ 228 Abs. 6 BewG) vorzunehmen haben, ist eine digitale Bereitstellung strukturierter Bescheide sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch auf kommunaler Seite nicht absehbar. Dies ist nicht zeitgemäß.

Solange digitale Steuerbescheide nach § 122a Abs. 1 AO nicht in strukturierter Form dem Steuerpflichtigen bereitgestellt werden, sind diese weiterhin gezwungen, die Steuerbescheide manuell zu erfassen und in teilweise sehr aufwendigen Prozessen zu digitalisieren (z. B. mittels Scan-Straßen), um beispielsweise einen automatisierten Bescheidabgleich vornehmen oder Einspruchs- und Zahlungsfristen mit Hilfe eines digitalen Fristenkontrollbuchs überwachen zu können. Der Fachausschuss setzt sich daher für den flächendeckenden Einsatz digitaler Steuerbescheide verbunden mit deren verpflichtenden Bereitstellung in strukturierter Form ein. Dies wäre für die Praxis eine erhebliche Erleichterung. Das aktuelle Projekt „Digitaler Gewerbesteuerbescheid“ zeichnet hier den Weg in zweifacher Hinsicht vor – zum einen soll ein maschinenlesbarer Gewerbesteuerbescheid bereitgestellt werden, zum anderen sollen auch die Kommunen an den Datenaustausch angeschlossen werden. So werden digitale Ende-zu-Ende-Prozessketten ermöglicht. Diese Chance hat die Verwaltung bei der Grundsteuer (noch?) nicht aufgegriffen.

Die Fachausschuss-Arbeit betrachtet neben der Finanz- auch die **Zollverwaltung** und deren aktuelle Vorhaben. In der Zollverwaltung ist das IT-Fachverfahren MoeVe (Modernisierung des Verbrauch- und Verkehrsteuervollzugs der Zollverwaltung) für den Bereich der Energiesteuer in Betrieb gegangen. Mit MoeVe findet bei der Zollverwaltung erstmalig eine elektronische Bearbeitung von Anträgen, Anzeigen und Anmeldungen

über die Internet-Verbrauch- und Verkehrsteuer-Anwendung (IWA) online statt. In einer weiteren Ausbaustufe soll das Verfahren um weitere energie- und stromsteuerrechtliche Tatbestände erweitert werden. Bis zum 31.12.2024 ist es aus Sicht der Zollverwaltung nicht zu beanstanden, weiterhin Papieranmeldungen/-anträge einzureichen. Grundsätzlich sind die Maßnahmen ein Schritt in die richtige Richtung. Dennoch drohen auch hier „digitale Einbahnstraßen“, solange beispielsweise keine elektronische Rückübermittlung von Bescheiden und anderem Schriftverkehr durch die Zollverwaltung erfolgt. Darüber hinaus verweisen die lokalen Hauptzollämter inklusive der Zollprüfer regelmäßig auf die Verpflichtung, verbrauchsteuerrelevante Unterlagen wie das Belegheft in Papierform vorzuhalten. Fraglich ist, ob sich dies nach Ablauf der Übergangsfrist ändern wird. Der Fachausschuss wird sich für durchgängig digitale Prozessketten mit der Zollverwaltung einsetzen.

#### 4. Standardisierung

Digitale Geschäftsmodelle basieren auf einer digitalen Geschäftsumgebung. In klassischen Geschäftsmodellen werden vermehrt prozessübergreifende DV-Systeme eingesetzt. Sowohl in digitalen wie in klassischen Geschäftsmodellen werden steuerlich relevante Vorfälle immer häufiger digital erfasst und abgewickelt, so dass auch immer mehr Daten mit Beleg- bzw. Nachweisfunktion ausschließlich in elektronischer Form entstehen und in vollständig digitalen Prozessketten verarbeitet werden. Die Strukturierung bzw. maschinelle Verarbeitbarkeit dieser Daten ist Voraussetzung für die Implementierung digitaler Prozessketten (vgl. Kapitel 3 „Digitale Prozessketten“). Sie setzt ausdrücklich die **inhaltliche Standardisierung** dieser Daten voraus, um deren semantische Eindeutigkeit sicherzustellen.<sup>5</sup>

Diese Entwicklung greift nicht nur Verdichtetes (bspw. Steuererklärung, Jahresabschluss (E-Bilanz), Entgeltabrechnung), sondern auch zu Verdichtendes auf. Letzteres umfasst auch immer häufiger Daten, die einem Kernprozess (bspw. „Buchungssatz“ oder „Entgeltabrechnung“) vorgelagert sind (bspw. Kassenbewegungen, Bankbewegungen, Aufträge, geleistete Arbeitsstunden, Fehltag). Soweit diese Daten Beleg- und Nachweisfunktion haben, unterstützt der Fachausschuss deren Standardisierung. Der Fachausschuss denkt insbesondere auf Basis seiner Vorschläge zur Ablösung unstrukturierter Belege (vgl. Kapitel 2) deren Standardisierung vor und initiiert und begleitet entsprechende Pilotprojekte.

Dabei steht immer **das gemeinsame Standardsetting von Normgeber und Praxis** im Vordergrund. Die Bedeutung eines solchen kollaborativen Standardsettings wird sichtbar am Beispiel der Kassendaten. Nach dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen sind Daten, die mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfasst werden, mittels einer technischen Sicherheitseinrichtung

---

<sup>5</sup> Vgl. hierzu auch die Aufgabenbeschreibungen des Fachausschusses II und des Fachausschusses III sowie die aktuellen Entwicklungen rund um die elektronische Rechnung.

zu schützen und der Finanzverwaltung für eine Außenprüfung oder eine Nachschau zur Verfügung zu stellen. Dafür wurde aus der Praxis heraus eine Standardisierung des Tagesabschlusses und der Einzelaufzeichnung in Form einer Taxonomie<sup>6</sup> erarbeitet – u.a. mit dem Ziel, eine möglichst automatisierte Weiterverarbeitung strukturierter Kassendaten (Daten mit Belegfunktion) in der Finanzbuchführung zu ermöglichen und später eine einheitliche Datenbereitstellung im Prüfungsfall zu gewährleisten. Im Rahmen des Standardisierungsprozesses hat sich gezeigt, dass ohne eine frühzeitige kollaborative Zusammenarbeit zwischen Normgeber (Finanzverwaltung) und Praxisvertretern die Etablierung eines umsetzbaren Standards deutlich erschwert gewesen wäre. Im Miteinander gilt es, den Standard weiterzuentwickeln und an erkannte Anforderungen anzupassen. Der Fachausschuss unterstützt diese Art von Standardisierung von Daten mit Belegfunktion, indem er sich aktiv am kollaborativen Standardsetting beteiligt.<sup>7</sup>

Der Fachausschuss greift auch aktuelle **Entwicklungen im regulatorischen bzw. technischen Standardisierungs-Umfeld auf, soweit in deren Rahmen (neue) Beleg- oder Nachweis-relevante Fragen auftreten können**. Ein einprägsames Beispiel hierfür ist der sich aufgrund regulatorischer Vorgaben (Open Banking gemäß PSD2-Richtlinie, Open Finance Framework, Entwurf einer Instant Payment Verordnung, ...) disruptiv verändernde Payment-Markt. Eine in Echtzeit stattfindende Zahlungsaufforderung R2P (request to pay) des Verkäufers enthält beispielsweise bereits sämtliche für die Zahlung benötigten Informationen in einem standardisierten Format, so dass der Käufer diese Informationen direkt in seine Banking-Umgebung übernehmen und die Zahlung dort freigeben kann. Sollte der R2P-Standard auch Lieferscheine, Rechnungen oder Vertragsdokumente umfassen, stellen sich u.a. Fragen zur Weitergabe und Archivierung solcher Daten mit Belegfunktion. Auch Bezahlmodelle wie pay-per-use oder machine-to-machine-payment schaffen künftig neue Herausforderungen mit Blick auf die dazugehörigen Belege. So werden Zahlungen pro Transaktion (bspw. je gefahrenen km oder je Werkstück) voraussichtlich eine neue Größenordnung an abzurechnenden Transaktionen und damit an Beleg-Volumen auslösen, soweit eine „Rechnungsstellung“ überhaupt vorgesehen ist. Auf Distributed Ledger Technologie basierende Smart Contracts erlauben ein machine-to-machine-payment, bei dem Belege, Zahlungen und weitere Informationen so miteinander verknüpft sein werden, dass deren buchhalterische Abbildung und die Abführung der Umsatzsteuer grundsätzlich automatisiert erfolgen können und die steuerliche Aufbewahrungspflicht dezentral erfüllt wird. Der Fachausschuss verfolgt solche

---

<sup>6</sup> Der Einsatz der Taxonomie dient zur Vereinfachung bei der Führung digitaler Grundaufzeichnungen sowie der weiterverarbeitenden Systeme. Er gewährleistet damit einen reibungslosen Ablauf zwischen Grund(buch)aufzeichnung und anschließender Buchung.

<sup>7</sup> Zu wünschen wäre, dass die Finanzverwaltung ein gemeinsames Standardsetting von Normgeber und Praxis insbesondere bei der Entwicklung einheitlicher Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen für den standardisierten Export nach § 147b AO anstrebt – und damit bewusst über eine „bloße“ Verbändeanhörung hinausgeht. Das IDSt und insbes. der Fachausschuss IV stünden hierzu bereit.

Standardisierungs-Initiativen aus dem Blickwinkel der (bestehenden) Beleg- und Nachweispflichten, antizipiert möglichen Gestaltungs- oder Anpassungsbedarf an den Standards und ggf. an anzupassenden Beleg- und Nachweispflichten und begleitet deren nationale Umsetzung aus Sicht des Steuerpflichtigen.

## 5. Ordnungsmäßigkeit

Auch bei Ordnungsmäßigkeitsfragen im Zusammenhang mit Belegen und Nachweisen übernimmt der Fachausschuss eine fachliche Klammerfunktion. Durch sein Engagement will er in enger Abstimmung mit weiteren von der Wirtschaft getragenen Institutionen sowohl den Steuerpflichtigen als auch die Verwaltung dabei unterstützen, **die Möglichkeiten digitaler Lösungen für Belege und Nachweise im Kontext der Ordnungsmäßigkeit auf einer gesicherten Basis** in vollem Umfang auszuschöpfen.

Den Vorsatz, unter Ordnungsmäßigkeitsaspekten rechtssichere digitale Lösungen für den Umgang mit Belegen und Nachweisen zu finden, versteht der Fachausschuss übergreifend und richtet dazu seinen Blick auch auf das – ans Steuerrecht angrenzende – Sozialversicherungsrecht. Mit der Verpflichtung des Arbeitgebers, Angaben und Unterlagen nach § 8 Beitragsverfahrensverordnung (BVV) künftig elektronisch vorzuhalten, möchte der Gesetzgeber bei den Entgeltunterlagen den Weg in die digitale Welt einschlagen – nachdem er aber keine bzw. keine ausreichenden Antworten auf die dabei zu beachtenden Ordnungsmäßigkeits-Fragen gibt, besteht aus Sicht der Betroffenen das Risiko, in eine Ordnungsmäßigkeits-Falle zu geraten. Konkret muss der Arbeitgeber künftig ihm elektronisch zur Verfügung zu stellende Unterlagen in elektronischer Form zu den Entgeltunterlagen nehmen (§ 8 BVV); außerdem hat er für jeden Abrechnungszeitraum ein Verzeichnis aller Beschäftigten in der Sortierfolge der Entgeltunterlagen mit den in § 9 BVV aufgeführten Angaben und nach Einzugsstellen getrennt elektronisch zu erfassen und lesbar zur Verfügung zu stellen. Um die dabei geltenden Rahmenbedingungen für die Arbeitgeber auszugestalten, sind gemeinsame Grundsätze erlassen worden. Deren erster Entwurf enthielt jedoch aus Praxisperspektive keine ausreichende Hilfestellung und Orientierung bezüglich der Ordnungsmäßigkeitsanforderungen. Damit drohte ein „rechtsfreier Raum“ bzw. die Gefahr konkurrierender Ordnungsmäßigkeitsanforderungen (bspw. hat der erste Entwurf der Grundsätze die Löschung der übermittelten Unterlagen abhängig gemacht von den für das jeweilige Fachverfahren maßgeblichen Rechtsgrundlagen und damit handels- und steuerrechtliche Aufbewahrungs- und (korrespondierende) Löschfristen aus dem Blick gelassen). Der Fachausschuss spricht sich in solchen Fällen für einen naheliegenden Abgleich mit den GoBD aus.<sup>8</sup> An vielen Stellen gibt es die Chance, die

---

<sup>8</sup> In die finale Fassung der Grundsätze ist die analoge Anwendung der GoBD als grundsätzlich zulässig aufgenommen worden. Das Zugeständnis erstreckt sich dabei nur auf Art und Umfang der Speicherung. Ob damit tatsächlich die Gefahr konkurrierender Ordnungsmäßigkeitsanforderungen (insbes. bei Entgeltunterlagen, denen aus steuerlicher Sicht eine Beleg- bzw. Nachweisfunktion zukommt) behoben ist, wird die Praxis zeigen.

Rahmenbedingungen für die elektronische Führung und Übermittlung der Angaben und Unterlagen nach § 8 f. BVV analog den Vorgaben zur elektronischen Aufbewahrung in den GoBD auszugestalten. Mit Blick auf das vorgeschriebene elektronische Vorhalten der Entgeltunterlagen könnte eine (ggf. erweiterte) steuerliche Verfahrensdokumentation<sup>9</sup> anerkannt werden – auch hinsichtlich der Vernichtung von Papier-Unterlagen nach deren vollständiger Übernahme in die vorgesehene elektronische Form. Ein solcher möglichst umfänglicher Rückgriff auf die GoBD bietet neben der angestrebten Rechtssicherheit und der Vermeidung von Ordnungsmäßigkeitsfallen gleichzeitig noch **Potential für Synergien und Entbürokratisierung**. Das sind die Beweggründe für den Fachausschuss, sich mit solchen Vorschlägen in die **Diskussion um zukunftsfähige digitale Lösungen im Bereich der Ordnungsmäßigkeitsanforderungen einzubringen**.

Der gemeinsame Austausch mit der Praxis ist für den Fachausschuss das Fundament, um mit den daraus gewonnenen Erkenntnissen gegenüber der Finanzverwaltung eine **praxisgerechte Umsetzung bestehender Ordnungsmäßigkeits-Anforderungen im Kontext Belege/Nachweise einzufordern bzw. deren Fortentwicklung aktiv zu begleiten**. Dazu erarbeitet der Fachausschuss proaktiv konkrete Änderungsvorschläge zu materiell-rechtlichen Vorschriften, die er bei den zuständigen Stellen vorbringt. Dabei steht – wie angesprochen – eine möglichst einheitliche Handhabung (insbesondere im Steuer- und Sozialversicherungsrecht) im Fokus, um auf Seiten der Betroffenen (Steuerpflichtige, Arbeitgeber, Arbeitnehmer, Steuerberater, ...) eine effiziente praktischen Anwendung zu gewährleisten.

## 6. Executive Summary

Das vorliegende White Paper gewährt einen Einblick in die geplanten Schwerpunkte der inhaltlichen Arbeit im Fachausschuss IV „Belegwesen und Nachweise“ des Instituts für Digitalisierung im Steuerrecht e.V. (IDSt). Die thematische Breite und Tiefe, die in den aufgezeigten Schwerpunkten

- Digitale Prozessketten
- Standardisierung
- Ordnungsmäßigkeit

aufgegriffen werden, belegt die praktische Relevanz von Belegen und Nachweisen.

Die Ausführungen im White Paper zeigen, dass die angesprochenen Themen nicht überschneidungsfrei sind – weder mit Blick auf die drei abgegrenzten Schwerpunkte

---

<sup>9</sup> Die Verfahrensdokumentation beschreibt den organisatorisch und technisch gewollten Prozess, z. B. bei elektronischen Dokumenten von der Entstehung der Informationen bis zur Speicherung, dem eindeutigen Wiederfinden, der Absicherung gegen Verlust und Verfälschung und der Reproduktion.

innerhalb des Fachausschusses IV, noch mit Blick auf die geplanten Arbeitsprogramme der anderen Fachausschüsse. Die Fachausschüsse werden sich daher bei der inhaltlichen Arbeit eng untereinander vernetzen.

Die Fachausschuss-Arbeit lebt vom Gestaltungswillen der Ausschussmitglieder und von deren aktivem Mitwirken. Der Fachausschuss freut sich darüber hinaus über jeden Hinweis, wie er seine Arbeit auch neben den hier aufgezeigten Themen für die Praxis Nutzen-stiftend auf- und ausbauen kann.