

Elektronische Buchungsbelege

—
info'GemA 13 / 2016



ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

Service des communes SCom
Amt für Gemeinden GemA



—

Direction des institutions, de l'agriculture et des forêts **DIAF**
Direktion der Institutionen und der Land- und Forstwirtschaft **ILFD**

1. Einleitung

Auf Antrag der Gemeinden hat der Staatsrat den rechtlichen Rahmen der Gemeindebuchhaltung in dem Sinn geändert, dass es den Gemeinden, die dies wünschen, inskünftig gestattet ist, auf die Papierform bei den Buchungsbelegen und deren Visa zu verzichten. Diese Option bedingt jedoch, dass vorgängig ein System der Dokumentenverwaltung und elektronischen Archivierung gemäss den gesetzlichen Erfordernissen eingeführt ist.

2. Der neue rechtliche Rahmen

Damit diejenigen Gemeinden, die es wünschen, inskünftig gültig auf die Papierform der Buchungsbelege verzichten können, musste das Ausführungsreglement zum Gemeindegesetz ([ARGG](#), SGF 140.11) geändert werden, was mit Verordnung des Staatsrates vom 9. Mai 2016 zur Änderung des ARGG erfolgt ist ([ASF 2016_068](#)). Im Vernehmlassungsverfahren waren die Vorschläge gut aufgenommen worden.

Das revidierte ARGG tritt am 1. Januar 2017 in Kraft. Der Link zum ARGG wird vermutlich bereits die Möglichkeit bieten, noch vor dem 1. Januar 2017 eine Version des ARGG mit den Neuerungen per 1. Januar 2017 herunterzuladen (bei der Konsultation vor Ende 2016 des [ARGG](#) auf dem Internet die Schaltfläche „Zukünftige Version anzeigen“ wählen).

Die hauptsächliche Bestimmung ist Artikel 43b ARGG, der ab 2017 folgenden Wortlaut hat:

Art. 43b [Öffentliches Rechnungswesen (Art. 86c GG)]
b) Buchungsbelege

¹ Jedem Buchungsvorgang muss ein Buchungsbeleg mit dem Kontrollvisum der zuständigen Person zugrunde liegen.

² Die Buchungsbelege bedürfen der schriftlichen Form. Das Organisationsreglement kann jedoch die ausschliessliche Verwendung von elektronischen Dokumenten vorsehen.

³ Enthält das Organisationsreglement keine diesbezügliche Bestimmung, so müssen die Buchungsbelege vom Gemeinderatsmitglied, das für das betreffende Ressort zuständig ist, visiert werden.

⁴ Im Übrigen gelten die Artikel 2 Abs. 2 sowie 3–10 der eidgenössischen Verordnung vom 24. April 2002 über die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher (GeBüV; SR 221.431) sinngemäss.

Auf Gemeindeebene benötigt der Übergang zu den elektronischen Buchungsbelegen einen Entscheid des Gemeinderates, der in Form einer Änderung des Organisationsreglements des Gemeinderates erfolgt (vgl. Art. 24 Bst. i und j ARGG, Bst. j in der neuen Fassung gemäss der [Verordnung](#) vom 9. Mai 2016).

Dieser Entscheid setzt voraus, dass im Bereich der elektronischen Dokumentenverwaltung und Archivierung die entsprechenden Systeme vorliegen, damit die Dokumentenverwaltung und Archivierung gemäss dem Gesetz über die Archivierung und das Staatsarchiv ([ArchG](#), SGF 17.6) gewährleistet sind (vgl. zu diesem Thema Ziff. 5 hienach).

Schliesslich ist noch zu erwähnen, dass diese Regeln auch auf die anderen gemeinderechtlichen Körperschaften anwendbar sind, darunter insbesondere die Gemeindeverbände (vgl. Art. 69a Abs. 1 ARGG).

3. Die Referenzvorschriften des Bundes

Um die Sicherheit und die Zugänglichkeit der elektronischen Dokumente zu gewährleisten orientiert sich die Revision an den einschlägigen Bestimmungen des Bundesrechts, also insbesondere der Verordnung des Bundesrats vom 24. April 2002 über die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher (GeBüV, SR 221.431). In Erwartung einer neuen, umfassenden Gesetzgebung über die Gemeindefinanzen erscheint ein Verweis auf die einschlägigen Vorschriften der GeBüV sinnvoll, also der Artikel 2 Abs. 2 sowie 3 bis 10 GeBüV.

Die Artikel 2 Abs. 2 sowie 3 bis 10 GeBüV haben gegenwärtig folgenden Wortlaut:

Art. 2 ...

(...)

² Werden die Geschäftsbücher elektronisch oder auf vergleichbare Weise geführt und aufbewahrt und die Buchungsbelege elektronisch oder auf vergleichbare Weise erfasst und aufbewahrt, so sind die Grundsätze der ordnungsgemässen Datenverarbeitung einzuhalten.

(...)

Art. 3 Integrität (Echtheit und Unverfälschbarkeit)

Die Geschäftsbücher müssen so geführt und aufbewahrt und die Buchungsbelege müssen so erfasst und aufbewahrt werden, dass sie nicht geändert werden können, ohne dass sich dies feststellen lässt.

Art. 4 Dokumentation

¹ Je nach Art und Umfang des Geschäfts sind die Organisation, die Zuständigkeiten, die Abläufe und Verfahren und die Infrastruktur (Maschinen und Programme), die bei der Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher zur Anwendung gekommen sind, in Arbeitsanweisungen so zu dokumentieren, dass die Geschäftsbücher und die Buchungsbelege verstanden werden können.

² Arbeitsanweisungen sind zu aktualisieren und nach den gleichen Grundsätzen und gleich lang aufzubewahren wie die Geschäftsbücher, die danach geführt wurden.

3. Abschnitt: Grundsätze für die ordnungsgemässe Aufbewahrung

Art. 5 Allgemeine Sorgfaltspflicht

Die Geschäftsbücher und die Buchungsbelege sind sorgfältig, geordnet und vor schädlichen Einwirkungen geschützt aufzubewahren.

Art. 6 Verfügbarkeit

¹ Die Geschäftsbücher und die Buchungsbelege müssen so aufbewahrt werden, dass sie bis zum Ende der Aufbewahrungsfrist von einer berechtigten Person innert angemessener Frist eingesehen und geprüft werden können.

² Soweit es für die Einsicht und die Prüfung erforderlich ist, sind das entsprechende Personal sowie die Geräte oder Hilfsmittel verfügbar zu halten.

³ Im Rahmen des Einsichtsrechts muss die Möglichkeit bestehen, die Geschäftsbücher auf Begehren einer berechtigten Person auch ohne Hilfsmittel lesbar zu machen.

Art. 7 Organisation

¹ Archivierte Informationen sind von aktuellen Informationen zu trennen bzw. so zu kennzeichnen, dass eine Unterscheidung möglich ist. Die Verantwortung für die archivierten Informationen ist klar zu regeln und zu dokumentieren.

² Auf archivierte Daten muss innert nützlicher Frist zugegriffen werden können.

Art. 8 Archiv

Die Informationen sind systematisch zu inventarisieren und vor unbefugtem Zugriff zu schützen. Zugriffe und Zutritte sind aufzuzeichnen. Diese Aufzeichnungen unterliegen derselben Aufbewahrungspflicht wie die Datenträger.

4. Abschnitt: Informationsträger

Art. 9 Zulässige Informationsträger

¹ Zur Aufbewahrung von Unterlagen sind zulässig:

- a) unveränderbare Informationsträger, namentlich Papier, Bildträger und unveränderbare Datenträger;
- b) veränderbare Informationsträger, wenn:
 1. technische Verfahren zur Anwendung kommen, welche die Integrität der gespeicherten Informationen gewährleisten (z.B. digitale Signaturverfahren),
 2. der Zeitpunkt der Speicherung der Informationen unverfälschbar nachweisbar ist (z. B. durch «Zeitstempel»),
 3. die zum Zeitpunkt der Speicherung bestehenden weiteren Vorschriften über den Einsatz der betreffenden technischen Verfahren eingehalten werden, und
 4. die Abläufe und Verfahren zu deren Einsatz festgelegt und dokumentiert sowie die entsprechenden Hilfsinformationen (wie Protokolle und Log files) ebenfalls aufbewahrt werden.

² Informationsträger gelten als veränderbar, wenn die auf ihnen gespeicherten Informationen geändert oder gelöscht werden können, ohne dass die Änderung oder Löschung auf dem Datenträger nachweisbar ist (wie Magnetbänder, magnetische oder magnetooptische Disketten, Fest- oder Wechselplatten, solid state-Speicher).

Art. 10 Überprüfung und Datenmigration

¹ Die Informationsträger sind regelmässig auf ihre Integrität und Lesbarkeit zu prüfen.

² Die Daten können in andere Formate oder auf andere Informationsträger übertragen werden (Datenmigration), wenn sichergestellt wird, dass:

- a) die Vollständigkeit und die Richtigkeit der Informationen gewährleistet bleiben; und
- b) die Verfügbarkeit und die Lesbarkeit den gesetzlichen Anforderungen weiterhin genügen.

³ Die Übertragung von Daten von einem Informationsträger auf einen anderen ist zu protokollieren. Das Protokoll ist zusammen mit den Informationen aufzubewahren.

4. Die Anpassung des Organisationsreglements des Gemeinderats

Das Organisationsreglement enthält die Massnahmen der Arbeitsorganisation und die vorbeugenden Massnahmen für die Sicherheit von Finanztransaktionen sowie die Regeln zur Visierung vor (Art. 24a Bst. i und j ARGG).

Um die Gemeindeautonomie in diesem Bereich zu wahren, hat der Staatsrat Buchstabe j in Artikel 24 ARGG in dem Sinn ergänzt, dass das Organisationsreglement die zulässigen Informationsträger und wesentlichen Verfahren für die Buchungsbelege regelt, einschliesslich der Zuständigkeiten zur Visierung.

Um zu verhindern, dass alle Gemeinden ihr Organisationsreglement in diesen Punkten revidieren müssen, auch wenn sie keine Änderung vorsehen, enthält Artikel 43b zwei subsidiäre Regeln, die der geltenden Situation entsprechen, und zwar die Schriftform der Buchungsbelege und die Visierung durch das Gemeinderatsmitglied, das für das betreffende Ressort zuständig ist.

Hingegen müssen Gemeinden, die zu den papierlosen Buchungsbelegen wechseln wollen, dies in ihrem Organisationsreglement vorsehen.

5. Die Verwaltung und Aufbewahrung der Dokumente

Die Revision des ARGG vom 9. Mai 2016 betrifft einzig die Erlaubnis, auf die Papierform der Buchungsbelege zu verzichten. Die Regeln der Verwaltung und Aufbewahrung der Dokumente wurden nicht geändert.

In diesem Zusammenhang sind die Artikel 5-8 GeBüV zu erwähnen (siehe Wortlaut in Ziff. 3 hievor). Ausserdem werden diese Aspekte subsidiär vom [ArchG](#) behandelt und von den diesbezüglichen ergänzenden Bestimmungen (z.B. Art. 64 Bst. e ARGG, siehe dazu unten).

Vorgängig sind gewisse Begriffe hervorzuheben, die das ArchG insbesondere für die Archivierung und für das Dokument definiert. Gemäss Art. 3 ArchG werden diese Begriffe wie folgt definiert:

- > Die **Archivierung** ist der Prozess, durch den die erstellten oder empfangenen Dokumente zum Zwecke ihrer Wert- und Sinnerhaltung verwaltet werden, von ihrer Schaffung oder Entgegennahme bis zu ihrer Vernichtung oder endgültigen Aufbewahrung.
 - Daraus folgt, dass der Begriff „Archivierung“ laut dem ArchG sehr viel weiter gefasst ist als es dem gängigen Sprachgebrauch entspricht, der unter „Archiv“ das „Historische Archiv“ gemäss Art. 3 Bst. d ArchG versteht; laut dieser Bestimmung umfasst das **Historische Archiv** sämtliche Dokumente, die nicht mehr benötigt werden, um die Geschäfte abzuwickeln oder die Abwicklung zu belegen, und die aufgrund ihrer Archivwürdigkeit endgültig aufbewahrt werden;
 - Die Buchungsbelege gehören jedoch ins **Laufende Archiv** und ins **Zwischenarchiv**, die von Art. 3 Bst. c ArchG wie folgt definiert werden: sämtliche Dokumente, die zur Abwicklung der Geschäfte benötigt und danach aufbewahrt werden, um diese Abwicklung zu belegen, solange dies rechtlich oder administrativ erforderlich ist;
- > Unter **Dokument** versteht man alle Informationen, die sich auf Trägern jeder Art, auch elektronischen Datenträgern, befinden sowie alle ergänzenden Daten, die nötig sind, um die Informationen aufzufinden, zu verstehen und zu benutzen (Art. 3 Bst. b ArchG).

Die allgemeine Regel ist in Artikel 6 Abs. 2 ArchG wie folgt formuliert:

Für die Verwaltung, Ordnung und Aufbewahrung der Dokumente setzen die öffentlichen Organe Verfahren und Systeme ein, welche die Integrität, die Authentizität, die Zugänglichkeit und die Sicherheit der Dokumente gewährleisten.

Im Hinblick auf den Übergang zu papierlosen Buchungsbelegen ist sodann Artikel 9 ArchG zu beachten, der folgenden Wortlaut hat:

Art. 9 Elektronische Dokumente

Bei der Konzeption oder Auswahl ihrer Informationssysteme berücksichtigen die öffentlichen Organe die Anforderungen der Archivierung, um die Lesbarkeit der elektronischen Daten langfristig zu gewährleisten.

Schliesslich ist zu erwähnen, dass die Arbeiten zu den Ausführungsbestimmungen des ArchG noch im Gang sind. Eine Arbeitsgruppe erarbeitet Texte, die dazu bestimmt sind, zu gegebener Zeit Gegenstand eines Vernehmlassungsverfahrens zu sein.

6. Die Aufbewahrungsfristen

Die Aufbewahrungsfristen der Buchungsbelege wurden inhaltlich nicht geändert. Artikel 64 Bst. e ARGG sagt nach wie vor, dass die Buchungsbelege während **zehn Jahren** aufzubewahren sind, aber in der neuen Fassung wird die Spezialgesetzgebung vorbehalten, die in gewissen Fällen eine längere Aufbewahrungsfrist erforderlich machen kann, zum Beispiel im Steuerwesen, wo gewisse Verjährungsfristen zehn Jahre überschreiten. Ausserdem muss man sich vergewissern, ab wann die Frist zu laufen beginnt.

Was die **Gemeindesteuern** anbetrifft, entspricht die Aufbewahrungsfrist der sogenannten absoluten Verjährungsfrist gemäss der Steuergesetzgebung. Die absolute Verjährung einer Steuerforderung ist dann eingetreten, wenn sie auch durch einen Stillstand oder eine Unterbrechung der Verjährung (z.B. durch eine Mahnung oder eine andere auf das Eintreiben der Forderung ausgerichtete Handlung) nicht mehr geltend gemacht werden kann.

Diese Frist ist im Gesetz festgelegt. Sie beträgt **zehn Jahre ab dem Ende des Jahres, in dem die Steuer rechtskräftig festgesetzt** wurde (Art. 152 Abs. 3 des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern, DStG, SGF 631.1, der auf die Gemeindesteuern gemäss dem Verweis in Art. 1 Abs. 4 des Gesetzes über die Gemeindesteuern, GStG, SGF 632.1, anwendbar ist).

Der Ausdruck „Veranlagung“ ist hier so zu verstehen, dass es sich um die Steuerrechnung der Gemeinde handelt. Für diejenigen Gemeindesteuern, die sich auf eine kantonale Veranlagung stützen, bedeutet der Ausdruck „Veranlagung“ die Schlussabrechnung der Gemeindesteuern, die sich auf die definitive kantonale Veranlagung stützt.

Der Ausdruck „rechtskräftig“ bedeutet, dass die Rechnung nicht mehr mit Einsprache oder Beschwerde angefochten werden kann weil die Rechtsmittelfristen entweder unbenützt abgelaufen sind oder die eingelegten Rechtsmittel behandelt wurden ohne dass eine Weiterzugsmöglichkeit besteht.

Ein Beispiel: wenn die Schlussabrechnung für die Gemeindesteuer 2014 im Juni 2016 zugestellt wird und ein daran anschliessendes Einsprache- und Beschwerdeverfahren im Jahr 2018 mit der Bestätigung der Steuerrechnung abgeschlossen wird, dann beginnt die absolute Verjährung erst am 1. Januar 2019 zu laufen und dauert bis zum 31. Dezember 2028. Wenn hingegen das Einsprache- oder Beschwerdeverfahren zu einer Änderung der Steuerrechnung führt, dann ist eine neue Schlussabrechnung notwendig, womit ab dem Jahresende, in dem diese rechtskräftig wird, eine neue 10jährige absolute Verjährungsfrist zu laufen beginnt.

Diese Regeln finden auf die folgenden **öffentlichen Abgaben** Anwendung (die von den Gemeinden erhoben werden):

- > Steuer der natürlichen Personen auf dem Einkommen und dem Vermögen (inklusive Kapitalleistungen);
- > Steuer der juristischen Personen auf dem Gewinn und Kapital;
- > Liegenschaftsgewinnsteuer;
- > Liegenschaftssteuer;
- > Erbschafts- und Schenkungssteuer (vgl. Art. 72 Abs. 2 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuern, SGF 635.2.1; die Verjährungsfrist beginnt direkt ab dem Eintritt der Rechtskraft der Steuerforderung zu laufen, also nicht erst ab Ende des laufenden Jahres);
- > Feuerwehersatzabgabe;
- > Hundesteuer;
- > Steuer auf Vorstellungen und Vergnügungsanlässen;
- > Steuer auf automatischen Warenverteilern;
- > Diverse Gebühren (die Verjährungsregeln des Steuerwesens finden gemäss Lehre und Rechtsprechung analog auf die Gebühren Anwendung).

Schliesslich haben die der **Mehrwertsteuer (MWSt)** unterstellten Körperschaften die Aufbewahrungsfristen für die Belege gemäss der Mehrwertsteuergesetzgebung zu beachten. Man kann in diesem Zusammenhang auf Artikel 70 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer ([MWStG](#), SR 641.20) hinweisen, welcher zuerst den allgemeinen Grundsatz festhält, dass vorsieht, dass die Unterlagen bis zum Eintritt der sogenannten absoluten Verjährung der Steuerforderung aufzubewahren sind. Der Vorbehalt von Art. 958f OR bedeutet insbesondere, dass die Aufbewahrungsfrist in jedem Fall mindestens zehn Jahre betragen muss. Die absolute Verjährungsfrist der Mehrwertsteuer beträgt laut Art. 42 Abs. 6 MWStG zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist.

Hingegen gilt laut Artikel 70 Abs. 3 MWStG eine Aufbewahrungsfrist von 20 Jahren für Geschäftsunterlagen, die im Zusammenhang mit der Berechnung der Einlageentsteuerung und des Eigenverbrauchs von unbeweglichen Gegenständen benötigt werden.

Zum Thema der Datenträger und deren Übermittlung sind im Bereich der Mehrwertsteuer auch Artikel 122-125 der Verordnung des Bundesrates über die Mehrwertsteuer, [MWStV](#), SR 641.201 relevant.

Auskünfte zu diesem Gebiet müssen jedoch direkt bei der zuständigen Behörde, d.h. der Eidgenössischen Steuerverwaltung eingeholt werden. Hier lediglich noch der Hinweis auf die Broschüre MWSt-Info Nr. 16 mit dem Titel [Buchführung und Rechnungsstellung](#).