



Die GoBD in der Praxis

**- Ein Leitfadens für die Unternehmenspraxis -
Version 1.3**

11. Juni 2015



Herausgeber:

Peters, Schönberger & Partner mbB

Schackstraße 2, 80539 München

Tel.: +49 89 38172-0

Internet: www.psp.eu

Autoreninformationen

- *Stefan Groß, Peters, Schönberger & Partner mbB*
- *Wolfgang Heinrich, EASY SOFTWARE AG*
- *Thorsten Brand, Zöller & Partner GmbH*
- *Christoph Möslein, Peters, Schönberger & Partner mbB*

Der Leitfaden gibt die persönliche Meinung der Autoren zur derzeitigen Rechtslage wieder und enthält lediglich einen Überblick über einzelne Themenkomplexe. Spezielle Umstände einzelner Fallkonstellationen wurden nicht berücksichtigt; diese können durchaus zu abweichenden Betrachtungsweisen und/oder Ergebnissen führen. Der Leitfaden kann daher keine rechtliche oder steuerliche Beratung ersetzen; bitte holen Sie eine auf Ihre Umstände zugeschnittene, weitere Entwicklungen berücksichtigende Empfehlung Ihres Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers ein, bevor Sie Entscheidungen über die in diesem Leitfaden besprochenen Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.

GoBD-Leitfaden Versionierungsübersicht: Übersicht der wesentlichen Inhaltsänderungen/-ergänzungen

Version	Kapitel	Kommentierung
1.1.	8.3.	Ergänzung/Konkretisierung zur Einzelaufzeichnungspflicht
1.1.	8.5.	Präzisierende Ausführungen zur Zeitgerechtheit
1.1.	8.9.(1)	Belegfunktion und Historisierung von Stammdaten
1.1.	8.9.(5)	Weiterführende Ausführungen zur Zeitgerechtheit
1.1.	10.6.(3)	Ergänzung zum Kapitel Belegsicherung
1.1.	10.6.(6)	Ergänzung zur Rechnungsaufbewahrung im Ausland
1.1.	13.7.(5)	Ergänzung zur Vernichtung von Originalbelegen
1.1.	15.1.	Ergänzung/Konkretisierung zur Verfahrensdokumentation
1.1.	15.3.	Redaktionelle Anpassungen
1.2.	8.9.(5)	Präzisierung der Ausführungen zur Zeitgerechtheit
1.2.	11.6.(8)	Konkretisierung Zweitqualifikation beim Datenzugriff
1.2.	16.3.(1)	Elektronische Rechnung – Ergänzung Prozess-Architektur
1.2.	16.3.(3)	Präzisierung der Vorgaben zur Lesbarkeit von EDI-Daten
1.2.	16.3.(4)	Präzisierung zu inhaltlich identischen Mehrstücken
1.3.	8.5.	Präzisierende Ausführungen zur Zeitgerechtheit
1.3.	8.9.(5)	Präzisierende Ausführungen zur Zeitgerechtheit
1.3.	11.6.(13)	Präzisierende Ausführungen zur OCR-Verarbeitung

Inhaltsverzeichnis

Autoreninformationen	2
GoBD-Leitfaden Versionierungsübersicht: Übersicht der wesentlichen Inhaltsänderungen/-ergänzungen	3
1. Einleitung.....	8
2. Aufbau und Zielsetzung des Leitfadens	9
3. Betroffene Unterlagen, Systeme und Verantwortung.....	11
4. Technikneutralität und Analogieschluss	13
5. Konzept des „Vier-Säulen-Modells“	14
6. Internes Kontrollsystem (IKS).....	17
6.1. Grundsatz und Schutzmechanismen.....	17
6.2. Ausgewählte Prüfhinweise	19
6.3. Kommentierung und Hilfestellung.....	20
(1) Kontroll- und Protokollumfeld	20
(2) Zugriffskontrollen	21
(3) Outsourcing.....	22
7. Datensicherheit und Unveränderbarkeit	24
7.1. Kernaussagen der GoBD.....	24
7.2. Unveränderbarkeit.....	25
7.3. Ausgewählte Prüfhinweise.....	27
7.4. Kommentierung und Hilfestellung.....	28
8. Allgemeine Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit	30
8.1. Kernaussagen der GoBD.....	31
8.2. Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit.....	32
8.3. Vollständigkeit.....	34
8.4. Richtigkeit.....	36
8.5. Zeitgerechtheit.....	36
8.6. Ordnung.....	40
8.7. Unveränderbarkeit.....	41
8.8. Ausgewählte Prüfhinweise	41
8.9. Kommentierung und Hilfestellung.....	42
(1) Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit.....	42
(2) Progressive und retrograde Prüfbarkeit	43
(3) Vollständigkeit.....	44
(4) Vollständigkeit und Reproduzierbarkeit.....	44
(5) Zeitgerechtheit.....	45
(6) Unveränderbarkeit.....	47
9. Anforderung an die Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen.....	52
9.1. Kernaussagen der GoBD.....	52
9.2. Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen	53
9.3. Verbuchung im Journal (Journalfunktion).....	54

9.4.	Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in sachlicher Ordnung (Hauptbuch).....	55
9.5.	Ausgewählte Prüfhinweise.....	56
9.6.	Kommentierung und Hilfestellung.....	57
10.	Anforderungen an die Aufbewahrung.....	59
10.1.	Kernaussagen der GoBD.....	60
10.2.	Originär elektronische Unterlagen.....	60
10.3.	Ordnungssystem und Indexierung.....	63
10.4.	Belegsicherung.....	63
10.5.	Ausgewählte Prüfhinweise.....	64
10.6.	Kommentierung und Hilfestellung.....	65
(1)	Konvertierung.....	65
(2)	Ordnung und Indexierung.....	66
(3)	Belegsicherung.....	67
(4)	Sonderfälle der Aufbewahrung.....	67
(5)	Einsatz elektronischer Archivsysteme.....	68
(6)	Auslagerung ins Ausland.....	70
11.	Datenzugriff.....	72
11.1.	Kernaussagen der GoBD.....	72
11.2.	Zugriffarten und Mitwirkungspflichten.....	74
11.3.	Sachlicher Umfang.....	77
11.4.	Maschinelle Auswertbarkeit.....	78
11.5.	Ausgewählte Prüfhinweise.....	81
11.6.	PSP- Kommentierung und Hilfestellung.....	82
(1)	Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.....	82
(2)	Datenschutz beim Z3-Zugriff.....	82
(3)	Verzögerungsgeld.....	83
(4)	Steuerrelevante Daten.....	83
(5)	Strukturinformationen (Stammdaten und Verknüpfungen).....	87
(6)	Originär elektronische Unterlagen.....	88
(7)	Maschinelle Auswertbarkeit.....	89
(8)	Qualifizierung und IT-Übersetzung.....	90
(9)	Zeitliche Abgrenzung.....	93
(10)	Berechtigungskonzept.....	93
(11)	Zugriff auf E-Mails.....	94
(12)	Zwischenformate.....	94
(13)	OCR-Verarbeitung.....	95
(14)	Auswertungsmöglichkeiten.....	97
12.	Systemwechsel, Systemänderung und Auslagerung.....	98
12.1.	Kernaussagen der GoBD.....	98
12.2.	Migrationen und Auslagerungen.....	98
12.3.	Ausgewählte Prüfhinweise.....	99
12.4.	Kommentierung und Hilfestellung.....	100
(1)	Quantitativ und qualitativ gleiche Auswertungen.....	100

(2)	Maschinelle Auswertbarkeit durch das Folgesystem	101
(3)	Ansatz des „Auswertbaren Archivsystems“	102
(4)	Definition der Auswertungsmöglichkeiten	103
13.	Elektronische Erfassung von Papierdokumenten (Scan-Vorgang)	106
13.1.	Kernaussagen der GoBD	106
13.2.	Dokumentation	107
13.3.	„Frühes“ vs. „spätes“ Archivieren	107
13.4.	Lesbarmachung	108
13.5.	Vernichtung von Originalbelegen	109
13.6.	Ausgewählte Prüfhinweise	109
13.7.	Kommentierung und Hilfestellung	110
(1)	Einsichtnahme bei Außenprüfung	110
(2)	Archivierungsvarianten	110
(3)	Archivierungs-Formate	112
(4)	OCR und Volltext im Scan-Prozess	113
(5)	Vernichtung von Originalbelegen	113
14.	Sonderfall E-Mail	114
15.	Verfahrensdokumentation	119
15.1.	Kernaussagen der GoBD	120
15.2.	Ausgewählte Prüfhinweise	122
15.3.	Kommentierung und Hilfestellung	122
(1)	Zielsetzung und Bedeutung	122
(2)	Aufbewahrung und Versionierung	124
(3)	Mustergliederung und Inhalte	124
16.	Exkurs: elektronische Rechnungen und ZUGFeRD-Format	127
16.1.	Spezifische Ausführungen in den GoBD	127
16.2.	ZUGFeRD-Format	128
16.3.	Kommentierung und Hilfestellung	129
(1)	Prozess-Architektur	129
(2)	E-Mail als Transportmittel	130
(3)	EDI-Daten	130
(4)	Inhaltlich identische Mehrstücke	131
17.	Exkurs: Zertifikate und Testate	133
17.1.	Kernaussagen der GoBD	133
17.2.	Spezifische Ausführungen GoBD	133
17.3.	Kommentierung und Hilfestellung	134
18.	Fazit	136
	Quellen- und Literaturverzeichnis	138
	Autorenprofile	146
	IMPRESSUM	148

Vorwort

Paukenschlag oder doch alter Wein in neuen Schläuchen? Die Meinungen über die Auswirkungen der GoBD reichen von Gelassenheit bis hin zu Aktionismus und Aufschrei. Auslöser dafür ist das BMF-Schreiben vom 14. November 2014, mit welchem die Finanzverwaltung die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ veröffentlicht hat. Ausgehend von den Anforderungen der GoBD stellt der vorliegende Leitfaden „Die GoBD in der Praxis“ die sich daraus konkret für die betroffenen Unternehmen ergebenden Änderungen im Zusammenhang dar und gibt zahlreiche Hilfestellungen, wie sich diese sinnvoll innerhalb der Unternehmens-IT abbilden lassen. Dabei wagen die Autoren auch einen Blick über den Tellerrand der GoBD hinaus, um dem Leser einen ganzheitlichen Blick zu den aus steuerlicher Sicht bestehenden Anforderungen an IT-gestützte Geschäftsprozesse zu ermöglichen.

1. Einleitung

Mit dem Schreiben vom 14. November 2014, den „Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (**GoBD**)“, hat das BMF dargelegt, welche Vorgaben aus Sicht der Finanzverwaltung an IT-gestützte Prozesse zu stellen sind.¹ Die GoBD treten an die Stelle der GoBS (Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme)² sowie der GDPdU (Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen)³. Dabei kommt das BMF letztlich auch den Forderungen der Wirtschaft nach einer dringend erforderlichen Modernisierung der genannten Vorgaben nach und bringt ergänzend in der Zwischenzeit stattgefundenene Entwicklungen⁴ mit ein. Die GoBD sind für Veranlagungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen und betreffen grundsätzlich alle Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften i. S. d. § 5 EStG, § 4 Abs. 1 EStG sowie Einnahmen-Überschuss-Rechner⁵, soweit diese ihre unternehmerischen Prozesse IT-gestützt abbilden und ihren Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten in elektronischer Form nachkommen.⁶ Im Ergebnis dürfte damit die gesamte deutsche Unternehmenslandschaft betroffen sein. Als Verwaltungsanweisung stellen die GoBD eine Meinungsäußerung des Ministeriums dar, die gegenüber den nachgeordneten Dienststellen Verbindlichkeitscharakter hat.

¹ BMF v. 14. November 2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, S. 1450.

² BMF-Schreiben vom 7. November 1995 – IV A 8 - S 0316 - 52/95, BStBl. I 1995, S. 738.

³ BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001 – IV S 2 – S. 0316 - 36/01, BStBl. I 2001, S. 415.

⁴ Im Rahmen der GDPdU insbesondere Inhalte aus dem sog. Fragen- und Antworten-Katalog zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, Stand: 22. Januar 2009, online abrufbar unter: <http://www.elektronische-steuerpruefung.de/bmf/bmf-faqs-2009.pdf>

⁵ Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach den Vorschriften des § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

⁶ Nach § 146 Abs. 6 AO gelten die Ordnungsvorschriften auch dann, wenn der Unternehmer elektronische Bücher und Aufzeichnungen führt, ohne dazu verpflichtet zu sein.

2. Aufbau und Zielsetzung des Leitfadens

Der GoBD-Leitfaden für die Unternehmenspraxis ordnet die GoBD wie folgt: Zunächst werden übergreifende Vorgaben wie das Interne Kontrollsystem, die Datensicherheit und das Kriterium der Unveränderbarkeit beleuchtet. Darauf aufbauend gilt es, die allgemeinen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit darzustellen sowie die Anforderungen an die Aufzeichnung und Aufbewahrung aufzuzeigen. Schließlich werden die Besonderheiten zum Datenzugriff, zur elektronischen Erfassung von Papierdokumenten und zu elektronischen Rechnungen behandelt. Ein besonderes Augenmerk soll dem Thema Verfahrensdokumentation gewidmet werden, welches sich wie ein roter Faden durch die GoBD zieht. Zuletzt sollen konkrete **Umsetzungsempfehlungen** dazu beitragen, die wesentlichen Anforderungen der GoBD in die Unternehmenspraxis umzusetzen. Um die Intention der Finanzverwaltung möglichst originalgetreu darzulegen, werden innerhalb der deskriptiven Abschnitte die Inhalte der GoBD bewusst auch wörtlich wiedergegeben, anschließend kommentiert sowie mit entsprechenden Prüfhinweisen versehen. Zum besseren Verständnis sowie zur ganzheitlichen Darstellung werden die deskriptiven Teile jeweils um Ausführungen ergänzt, welche sich aus weiteren Standards, Normen und ausgewählten Literaturquellen ergeben. Damit die jeweiligen Kapitel aus sich heraus verständlich sind und den Sacherhalt abschließend behandeln, wurden bewusst Redundanzen in Kauf genommen.

Auf Basis der wesentlichen Anforderungen der GoBD gibt der Leitfaden Empfehlungen, die eine Umsetzung in der Unternehmenspraxis unterstützen sollen. Diese können und sollen aufgrund der in den Unternehmen durchaus vorherrschenden Diversifikation nur eine **Orientierungshilfe** darstellen.

Zur ganzheitlichen Darstellung der GoBD wurden insbesondere folgende Standards⁷ als Interpretationshilfe in diesen Leitfaden einbezogen:

⁷ Quellen siehe Quellen- und Literaturverzeichnis.

- *IDW PS 330: Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie*
- *IDW PS 880: Die Prüfung von Softwareprodukten*
- *IDW PS 951: Die Prüfung des Internen Kontrollsystems bei Dienstleistungsunternehmen*
- *IDW PS 980: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen*
- *IDW RS FAIT 3: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren*
- *IDW ERS FAIT 5: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich Cloud Computing*
- *BMF, Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, Stand: 22. Januar 2009*
- *GoBIT: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz (Entwurf mit Stand 13. Oktober 2012)⁸*

Dieser Leitfaden soll mit Blick auf die Fortentwicklung des Rechts sowie unter Einbeziehung einschlägiger Literatur laufend fortgeschrieben werden. Die Autoren nehmen entsprechende Anregungen und Hinweise gerne entgegen.

Bitte beachten Sie den jeweiligen Versionsstand.

⁸ Die GoBIT waren ein Arbeitsvorhaben der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. (AWV). Nach Erscheinen der GoBD wurde die Arbeit an den GoBIT nicht weitergeführt. Der letzte veröffentlichte Entwurf enthält allerdings etliche wertvolle Aussagen, die zur Umsetzung der GoBD hilfreich sein können. GoBIT (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz) mit Stand 13. Oktober 2012, unter: http://www.awv-net.de/cms/Fachinformationen/GoBIT/_AktuellerEntwurfderGoBIT,cat267.html.

3. Betroffene Unterlagen, Systeme und Verantwortung

Neben den außersteuerlichen und steuerlichen Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen zu Geschäftsvorfällen sind alle Unterlagen aufzubewahren, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind.⁹ Dazu zählen nach den GoBD neben Unterlagen in Papierform auch alle Unterlagen in Form von **Daten, Datensätzen und elektronischen Dokumenten**, die dokumentieren, dass die Ordnungsvorschriften umgesetzt und deren Einhaltung überwacht wurde. Nicht aufbewahrungspflichtig sind z. B. reine Entwürfe von Handels- oder Geschäftsbriefen, sofern diese nicht tatsächlich abgesandt wurden.¹⁰

Form, Umfang und Inhalt der entsprechend aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (Daten, Datensätze sowie Dokumente in elektronischer oder Papierform) und der zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen werden durch den Steuerpflichtigen bestimmt. Die Finanzverwaltung kann diese Unterlagen nicht abstrakt im Vorfeld für alle Unternehmen abschließend definieren, weil die betrieblichen Abläufe, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Aufzeichnungen und Unterlagen sowie die eingesetzten Buchführungs- und Aufzeichnungssysteme in den Unternehmen zu unterschiedlich sind.¹¹

Die GoBD rekurren sowohl auf das **Haupt(buchführungs)system** als auch auf etwaige **Vor- und Nebensysteme**. Explizit aufgeführt sind Finanzbuchführungssystem, Anlagenbuchhaltung, Lohnbuchhaltungssystem, Kassensystem, Warenwirtschaftssystem, Zahlungsverkehrssystem, Taxameter, Geldspielgeräte, elektronische Waagen, Materialwirtschaft, Fakturierung, Zeiterfassung, Archivsystem, Dokumenten-Management-System einschließlich der Schnittstellen zwischen den Systemen. Dabei kommt es nicht auf die Bezeichnung des jeweiligen Systems an, sondern auf die Frage, ob in einem System buchführungs- oder aufzeichnungspflichtige Daten erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden.¹²

⁹ BFH-Urteil vom 24. Juni 2009, BStBl II 2010 S. 452.

¹⁰ GoBD (Fn. 1), Rn. 5.

¹¹ GoBD (Fn. 1), Rn. 6.

¹² GoBD (Fn. 1), Rn. 20.

Die **Verantwortung** für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen einschließlich der Verfahren trägt allein der Steuerpflichtige. Dies gilt auch bei einer teilweisen oder vollständigen organisatorischen und/oder technischen Auslagerung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten auf Dritte (**Outsourcing**).¹³ Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit rechtfertigt es dabei nicht, dass Grundprinzipien der Ordnungsmäßigkeit verletzt und die Zwecke der Buchführung erheblich gefährdet werden. Insbesondere muss der Steuerpflichtige die zur Vermeidung einer solchen Gefährdung erforderlichen Kosten aufbringen.¹⁴

Ergänzend führen die GoBD aus, dass **Zertifikate** oder **Testate** Dritter lediglich als Entscheidungshilfen zu werten sind und gegenüber der Finanzbehörde keinerlei Bindungswirkung bei der Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung entfalten.¹⁵ Auch werden seitens der Finanzverwaltung in diesem Kontext keine Positivtestate oder verbindliche Auskünfte nach § 89 Abs. 2 AO erteilt.¹⁶

¹³ GoBD (Fn. 1), Rn. 21.

¹⁴ BFH v. 26. März 1968, BStBl II 1968, S. 527.

¹⁵ GoBD (Fn. 1), Rn. 181, vgl. dazu ausführlich Kapitel 17.

¹⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 180.

4. Technikneutralität und Analogieschluss

Die GoBD konstatieren richtigerweise, dass technische Vorgaben und Standards insbesondere angesichts der geringen IT-Halbwertszeiten nicht festgeschrieben werden können, auch angesichts der sehr großen Unterschiede im organisatorischen Umfeld der verschiedenen Unternehmen. Es wird daher durchaus Fallkonstellationen geben, wo nicht allein aus den Ausführungen der GoBD entschieden werden kann, ob ein bestimmter Sachverhalt den Ordnungsmäßigkeitskriterien entspricht oder nicht. In solchen Situationen ist dann laut GoBD über einen **Analogieschluss** festzustellen, ob die Ordnungsvorschriften eingehalten wurden. Dabei lassen die GoBD auch explizit Vergleiche mit der herkömmlichen „Papierwelt“ zu. So kann z. B. beurteilt werden, ob ein elektronischer Zugriffsschutz die gleiche Sicherheit bietet wie die Aufbewahrung von Papierdokumenten in einem verschlossenen Schrank.¹⁷

An einigen Stellen wenden die GoBD dieses Prinzip selbst an. Die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und Aufzeichnungen ist nach den gleichen Prinzipien zu beurteilen wie die Ordnungsmäßigkeit bei manuell erstellten Büchern und Aufzeichnungen.¹⁸ Eine E-Mail, die allein zu Transportzwecken dient, wird mit einem Briefumschlag verglichen.¹⁹

Vor allem aber wird dieses Prinzip bei der Gestaltung und Bewertung konkreter IT-Systeme große Bedeutung erlangen. Daran wird auch die Finanzverwaltung zu messen sein, was insbesondere im Rahmen künftiger steuerlicher Außenprüfungen kritisch zu hinterfragen sein wird.

¹⁷ GoBD (Fn. 1), 10.

¹⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 22.

¹⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 121.

5. Konzept des „Vier-Säulen-Modells“

Die GoBD enthalten eine Vielzahl von Vorgaben, deren Erfüllung zunächst als wahre „Herkules-Aufgabe“ erscheint. Die Unternehmen sollten sich davon jedoch keinesfalls demotivieren lassen. Denn einerseits geben die GoBD die bereits bestehende Rechtslage wieder, andererseits stellen die Anforderungen eine logische Fortentwicklung bereits bestehender Regelungen dar. Dennoch enthalten die GoBD auch weitgehende Anforderungen, die sich zumindest bislang nicht in der unternehmerischen Wahrnehmung befanden. Die Unternehmen sollten die GoBD nutzen, um ihre Prozesse einer eingehenden Auditierung zu unterziehen und diese an den aktuellen Stand der Rechtslage anzupassen. Dabei sollte der Blick weniger dem künftigen Besuch des Betriebsprüfers gelten, als vielmehr einer Optimierung der Unternehmensprozesse und dem damit einhergehenden Mehrgewinn an Compliance.

In der Gesamtschau lassen die GoBD zentrale Anforderungen an die Ausgestaltung der Unternehmens-IT sowie der damit einhergehenden Prozesse und Abläufe erkennen, die wiederholt innerhalb verschiedener Abschnitte konstituiert werden. Diese Kern-Anforderungen betreffen das Vorhandensein eines entsprechenden **Kontroll- und Protokollumfeldes**, die **Dokumentation** der entsprechenden Geschäftsprozesse, die Gewährleistung der **Integrität von Daten** (Bewegungsdaten, Stammdaten, Metadaten) und dies alles unabhängig von jeglichen Veränderungen (**Migrationen**) der Fachprozesse und der IT-Technik. Dabei muss die geforderte Ordnungsmäßigkeit von der Einrichtung des DV-Systems bzw. der DV-gestützten Verfahren über unternehmensspezifische Anpassungen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweisbar erfüllt werden und erhalten bleiben.²⁰ Entsprechend ist bei elektronischen Unterlagen ihr Eingang, ihre Archivierung und ggf. Konvertierung sowie die weitere Verarbeitung zu protokollieren.²¹

Selbst wenn diese Vorgaben allesamt kein Novum darstellen, so stellen sie dennoch eine große Herausforderung für die Unternehmens-IT dar, gerade dann, wenn diese in Kombination zu erfüllen sind. Zur Umsetzung in die Unternehmenspraxis kann

²⁰ GoBD (Fn. 1), Rn. 23.

²¹ GoBD (Fn. 1), Rn. 117.

das von **PSP entwickelte „Vier-Säulen-Modell zur Umsetzung der GoBD“** (nachfolgend **„Vier-Säulen-Modell“**) einen wertvollen Beitrag leisten. Demnach sind bei der Umsetzung der GoBD stets vier zentrale Vorgaben zu berücksichtigen:

1. **Kontroll- und Protokollumfeld**
2. **Dokumentation**
3. **Datenintegrität**
4. **Migrationsbeständigkeit**

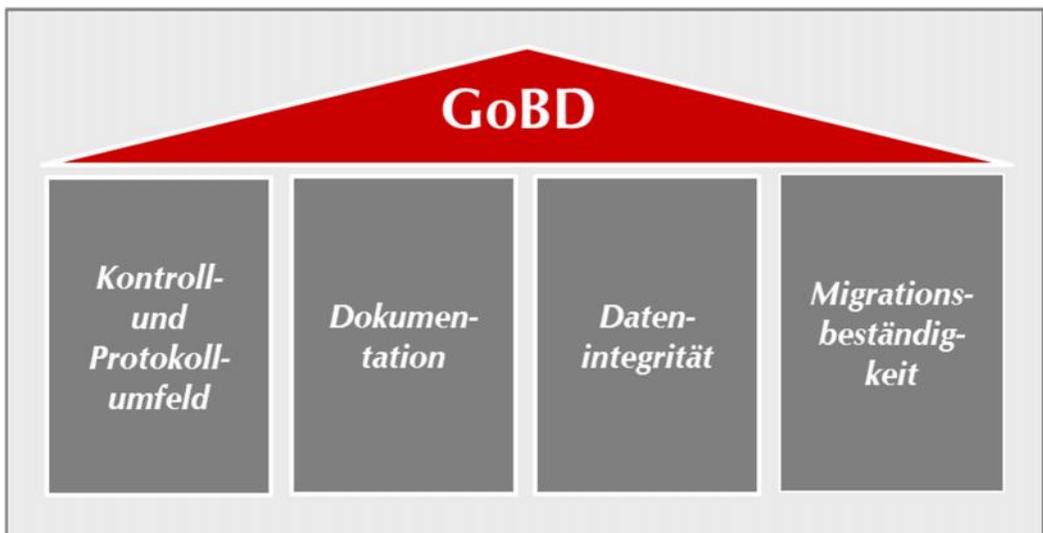


Abbildung 1: Vier-Säulen-Modell

Die vier Säulen fassen die durch die GoBD adressierten Themen zusammen. Inhaltlich können hier insbesondere die folgenden Aspekte zugeordnet werden:

Säule	Ausgewählte Aspekte innerhalb der GoBD
Kontroll- und Protokollumfeld	<ul style="list-style-type: none"> • Internes Kontrollsystem • Grundsätze der Nachvollziehbarkeit, Nachprüfbarkeit, Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung • Progressive und retrograde Prüfbarkeit • Anforderung an die Vollständigkeit • Anforderung an die Richtigkeit • Anforderung an die Zeitgerechtigkeit • Definition von Verantwortlichkeiten
Dokumentation	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsatz der Nachvollziehbarkeit für einen sachverständigen Dritten • Anforderung an die Erstellung einer Verfahrensdokumentation (bzw. an eine Organisationsanweisung) • Ordnung und Indexierung • Protokollierungsanforderungen
Datenintegrität	<ul style="list-style-type: none"> • Anforderung an die Unveränderbarkeit • Anforderungen an die Datensicherheit • Historisierungsanforderungen • Lesbarmachung • Verknüpfung von Buchung und Beleg
Migrationsbeständigkeit	<ul style="list-style-type: none"> • Beibehaltung der Auswertungsmöglichkeiten über den Zeitraum der Aufbewahrung • Migration von Daten beim Austausch von IT-Systemen • Auslagerung von Daten in Archivierungssysteme • Inhouse-Formate und Konvertierungsvorgaben • Entschlüsselung von verschlüsselten Daten • Strukturbeschreibungen von steuerrelevanten Daten

Die Erfüllung der entsprechenden Vorgaben sind Gegenstand des vorliegenden Leitfadens, insbesondere der Kommentierungen und Hilfestellungen innerhalb der jeweiligen Kapitel.

6. Internes Kontrollsystem (IKS)

6.1. Grundsatz und Schutzmechanismen

Die GoBD führen in einem eigens dafür vorgesehenen Abschnitt aus, welche Bedeutung dem **Internen Kontrollsystem („IKS“)** beizumessen ist. Mit Bezug auf § 146 AO hat der Steuerpflichtige bestimmte Kontrollen²² einzurichten, auszuüben und zu protokollieren. Insbesondere sind demnach folgende Schutzmechanismen²³ einzurichten:

- *Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen auf Basis entsprechender Zugangs- und Zugriffsberechtigungskonzepte*
- *Funktionstrennungen*
- *Erfassungskontrollen (Fehlerhinweise, Plausibilitätsprüfungen)*
- *Abstimmungskontrollen bei der Dateneingabe*
- *Verarbeitungskontrollen*
- *Schutzmaßnahmen gegen die beabsichtigte und unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten*

Die konkrete Ausgestaltung hängt – so die GoBD – von der Komplexität der Geschäftstätigkeit, der Organisationsstruktur und des eingesetzten DV-Systems ab. Dabei sind die aufgeführten Kontrollen durch das steuerpflichtige Unternehmen zu implementieren, auszuüben und zu protokollieren. Darüber hinaus sind anlassbezogene Prüfungen durchzuführen, um festzustellen, ob die dokumentierten Abläufe mit den tatsächlich eingesetzten Verfahren übereinstimmen.²⁴

²² Kontrollen lassen sich regelmäßig in Eingabe-, Verarbeitungs- und Ausgabekontrollen gliedern. Eingabekontrollen verfolgen den Zweck, bereits zum Zeitpunkt der Erfassung die Richtigkeit und Vollständigkeit der in IT-Anwendungen übernommenen Daten sicherzustellen. Verarbeitungskontrollen sollen gewährleisten, dass die Daten den Verarbeitungsprozess vollständig und richtig durchlaufen. Ausgabekontrollen stellen regelmäßig die vollständige und richtige Erstellung und Verteilung von Verarbeitungsergebnissen sicher. Vgl. dazu im Details GoBIT (Fn. 8), Kapitel 3.5., Rn. 5.

²³ GoBD (Fn. 1), Rn. 100.

²⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 101.

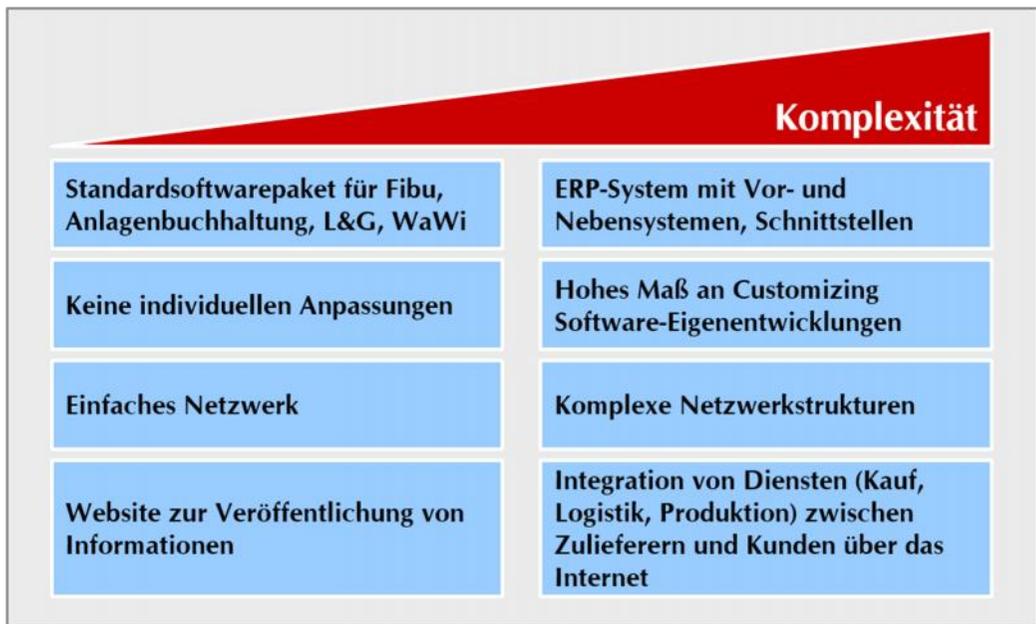


Abbildung 2: Komplexität des eingesetzten DV-Systems

Die Wirksamkeit eines IKS im Zusammenhang mit integrierten Systemen – insbesondere ERP-Systemen – fordert, dass bei der Ausgestaltung der internen Kontrollen die Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit der buchführungs- und aufzeichnungspflichtigen Daten und Unterlagen über den gesamten IT-gestützten und manuellen Geschäftsprozess hinweg gewährleistet werden kann und insbesondere keine Risiken aus dem geschäftsprozessbedingten Datenaustausch zwischen den Teilsystemen unberücksichtigt bleiben.²⁵ In der Regel wird die Einhaltung der GoBD dabei durch das Zusammenspiel von programmierten und manuellen Kontrollen sichergestellt. Für die Erfüllung der notwendigen Verarbeitungsfunktionen, insbesondere der **Beleg-, Journal- und Kontenfunktion**, bedeutet dies, dass die Ausgestaltung der manuellen Kontrollen mit der Art und dem Umfang der programmierten Kontrollen abzustimmen ist.²⁶

²⁵ Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 3.5., Rn. 8.

²⁶ Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 3.5., Rn. 6.

6.2. Ausgewählte Prüfhinweise

Aus den Vorgaben der GoBD lassen sich folgende ausgewählte Prüfhinweise ableiten:

- *Prüfung der Verfahren zur Beantragung, Genehmigung und Einrichtung von Benutzerberechtigungen innerhalb der IT-Systeme (gleichermaßen für Betriebssystem- und Anwendungsebene)*
- *Sieht die Benutzerverwaltung ein formales Antrags- und Genehmigungsverfahren vor?*
- *Prüfung der hinterlegten Benutzerberechtigungen insbesondere dahingehend, ob die eingerichteten Berechtigungen den beantragten Rechten und dem tatsächlichen Aufgabengebiet des Mitarbeiters entsprechen*
- *Existiert eine regelmäßige Benutzerkontenkontrolle?*
- *Werden Veränderungen im Benutzerbestand und bei den Berechtigungsumfängen zeitnah berücksichtigt (Neueinstellung und Ausscheiden von Mitarbeitern, interner Wechsel)?*
- *Prüfung der Grundsätze zur Funktionentrennung bzw. zur Einhaltung des „Vier-Augen-Prinzips“*
- *Prüfung der Verlässlichkeit von Plausibilitätskontrollen bei der Belegerfassung*
- *Welche anwendungs- und prozessbezogenen Kontrollen bestehen bei der Erfassung und Verarbeitung von Geschäftsvorfällen?*
- *Prüfung, wie und welche rechnungslegungsrelevanten Daten aus dem Geschäftsprozess in die Rechnungslegung übergeleitet werden (insbesondere Datenfluss, Belegfluss, Schnittstellen)*
- *Prüfung der zeitnahen Bearbeitung von Fehlermeldungen und –protokollen*
- *Soweit Outsourcing: Prüfung, ob Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanforderungen durch den Dienstleister eingehalten werden*
- *Soweit Outsourcing: Prüfung der zugrunde liegenden Verträge sowie insbesondere Service Level Agreements (SLA)*
- *Soweit Outsourcing: Beurteilung des Internen Kontrollsystems des Dienstleistungsunternehmens nebst Verfahrensdokumentation*

6.3. Kommentierung und Hilfestellung

(1) Kontroll- und Protokollumfeld

Für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften sind den Ausführungen der GoBD entsprechend Kontrollen durch das steuerpflichtige Unternehmen einzurichten, auszuüben und zu protokollieren.²⁷ Dazu fordern die GoBD an diversen Stellen das Vorhandensein von spezifischen Kontrollen. So ist etwa durch ein **Kontrollumfeld** sicherzustellen, dass die Aufzeichnungen und Daten über alle Geschäftsvorfälle vollständig erfasst oder übermittelt werden und danach nicht unbefugt und nicht ohne Nachweis des vorausgegangenen Zustandes verändert werden können.²⁸ Damit einher geht – etwa im Rahmen der Prüfbarkeit – die Anforderung, dass technische Protokollierungen einzurichten sind, damit letztlich jede ändernde Operation (insbesondere Einfügen, Ändern, Löschen) entsprechend nachvollziehbar bleibt.²⁹ Neben den Ausführungen zum IKS wird auch im Rahmen der allgemeinen Grundsätze stets ein entsprechendes Kontrollumfeld verlangt. Die Wirksamkeit eines IKS im Zusammenhang mit integrierten Systemen – insbesondere ERP-Systemen – fordert, dass bei der Ausgestaltung der internen Kontrollen die Sicherheit und Ordnungsmäßigkeit der buchführungs- und aufzeichnungspflichtigen Daten und Unterlagen über den gesamten IT-gestützten und manuellen Geschäftsprozess hinweg gewährleistet werden. Die Einrichtung entsprechender Kontrollen sollte dabei in erster Linie im Eigeninteresse der Unternehmen liegen. Dabei ist folgende Vorgehensweise zu empfehlen: Zunächst sollte das **Kontrollziel** (beispielsweise Vollständigkeit) definiert werden. Im Anschluss geht es um die Festlegung des sog. **Kontrolldesigns**, wobei die speziellen Kontrollmaßnahmen benannt werden. Dabei ist zu beachten, dass sich das geforderte Kontrollziel i. d. R. durch eine Kombination technischer und organisatorischer Kontrollen realisieren lässt. Ausgehend vom Kontrolldesign sind die Kontrollen zu **implementieren** und regelmäßig zu **testen**.

²⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 100.

²⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 88.

²⁹ Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöllner, Steuersicher archivieren, S. 48.

Bezogen auf die GoBD sind insbesondere folgende Kontrollen ins Kalkül zu ziehen:

Kontrolle	Verweis
Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen	GoBD, Rn. 100, 103
Funktionstrennungen	GoBD, Rn. 100
Erfassungs-, Eingabekontrollen	GoBD, Rn. 40, 88, 100
Übertragungskontrollen	GoBD, Rn. 88
Verarbeitungskontrollen	GoBD, Rn. 60, 88, 100
Abstimmungskontrollen	GoBD, Rn. 100
Plausibilitätskontrollen	GoBD, Rn. 40
Vollständigkeitskontrollen	GoBD, Rn. 77
Schutzmaßnahmen gegen die beabsichtigte und unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten	GoBD, Rn. 100

(2) Zugriffskontrollen

Unternehmen, die einer Jahresabschluss-Prüfungspflicht unterliegen, sehen sich bei den Ausführungen der GoBD zum IKS insbesondere an die korrespondierenden *Vorgaben des IDW PS 330*³⁰ erinnert.³¹ So finden sich dort insbesondere Ausführungen zu **logischen Zugriffskontrollen** und IT-gestützten Anwendungen, die als Interpretationshilfe für die Vorgaben der GoBD herangezogen werden können. Zugriffskontrollen sind demnach als angemessen zu beurteilen, wenn sie geeignet sind

³⁰ Vgl. IDW PS 330: Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie, WPg 21/2002, S. 1167 ff., FN-IDW 11/2002, S. 604 ff.

³¹ Vgl. dazu auch IDW PS 980 (Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen), WPg Supplement 2/2011, S. 78 ff., FN-IDW 4/2011, S. 203 ff., Rn. 6: Unter einem Compliance Management System (CMS) sind die auf der Grundlage der von den gesetzlichen Vertretern festgelegten Ziele, eingeführten Grundsätze und Maßnahmen eines Unternehmens zu verstehen, die auf die Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens der gesetzlichen Vertreter und der Mitarbeiter des Unternehmens sowie ggf. von Dritten abzielen, d. h. auf die Einhaltung bestimmter Regeln und damit auf die Verhinderung von wesentlichen Verstößen. Ein CMS i. S. d. IDW Prüfungsstandards kann sich insbesondere auf Geschäftsbereiche, Unternehmensprozesse (z. B. Einkauf) oder bestimmte Rechtsgebiete (z. B. Kartellrecht) beziehen (abgegrenzte Teilbereiche).

sicherzustellen, dass die Berechtigungsverwaltung und die eingerichteten Systemrechte den Festlegungen im Sicherheitskonzept entsprechen und damit unberechtigte Zugriffe auf Daten sowie Programmabläufe zur Veränderung von Daten ausgeschlossen sind. Zudem müssen Zugriffskontrollen so ausgestaltet sein, dass sie die Identität des Benutzers eindeutig feststellen und nicht autorisierte Zugriffsversuche abgewiesen werden.³²

(3) Outsourcing

Die Verantwortung für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen einschließlich der Verfahren trägt – auch bei einer teilweisen oder vollständigen organisatorischen und/oder technischen Auslagerung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten auf Dritte (**Outsourcing**) – allein der Steuerpflichtige.³³ Soweit rechnungslegungsrelevante Dienstleistungen ausgelagert werden, ist dem Entwurf einer IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich Cloud Computing“ (IDW ERS FAIT 5) Beachtung zu schenken.³⁴ Hier wird korrespondierend zu den GoBD ausgeführt, dass die Einhaltung der Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanforderungen auch dann bei den gesetzlichen Vertretern des auslagernden Unternehmens verbleibt, wenn im Rahmen eines Outsourcings die Speicherung und Verarbeitung von rechnungslegungsrelevanten Daten von einem damit beauftragten Dienstleistungsunternehmen wahrgenommen wird. Insoweit müssen die gesetzlichen Vertreter eines Unternehmens auch die daraus entstehenden Risiken und damit verbundenen Auswirkungen auf das Interne Kontrollsystem des Unternehmens beachten.³⁵ Für das steuerpflichtige Unternehmen sind sowohl das in einem Dienstleistungsunternehmen eingerichtete Interne Kontrollsystem als auch die dort erstell-

³² Vgl. IDW PS 330 (Fn. 30), Rn. 57.

³³ GoBD (Fn. 1), Rn. 21.

³⁴ Vgl. IDW ERS FAIT 5, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich Cloud Computing, verabschiedet als Entwurf vom Fachausschuss für Informationstechnologie (FAIT) am 4. November 2014. Billigende Kenntnisnahme durch den Hauptfachausschuss (HFA) am 28. November 2014, http://www.idw.de/idw/download/IDW_ERS_FAIT_5.pdf?id=642166&property=Inhalt.

³⁵ Vgl. IDW ERS FAIT 5, (Fn. 34), Rn. 1.

ten und aufbewahrten Aufzeichnungen für die Einhaltung der GoB für den Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichtigen von Bedeutung. Insofern hat das Unternehmen entsprechende Vorkehrungen zu treffen, die die sorgfältige Auswahl des Dienstleistungsunternehmens, die Schnittstellen zum Dienstleistungsunternehmen, die Sicherung und Dokumentation der Ordnungsmäßigkeit beim Dienstleistungsunternehmen sowie die sorgfältige Gestaltung des Auftragsverhältnisses selbst betreffen.³⁶ Die Beurteilung des Internen Kontrollsystems der auslagernden Unternehmen durch deren Abschlussprüfer muss daher auch das dienstleistungsbezogene Interne Kontrollsystem der Dienstleistungsunternehmen umfassen.³⁷

³⁶ Zur Ausgestaltung des Outsourcingvertrages vgl. ausführlich GoBIT (Fn. 8), Kapitel 6.2., Rn. 2.

³⁷ Vgl. IDW PS 951, Die Prüfung des Internen Kontrollsystems bei Dienstleistungsunternehmen, WPg Supplement 4/2013, S. 1 ff., FN-IDW 11/2013, S. 468 ff., Rn. 7.

7. Datensicherheit und Unveränderbarkeit

Eng verwoben mit den Vorgaben des Internen Kontrollsystems sind die (übergreifenden) Ausführungen zur Datensicherheit und Unveränderbarkeit.

7.1. Kernaussagen der GoBD

Den GoBD lassen sich folgende Kernaussagen zur Datensicherheit und Unveränderbarkeit entnehmen:

- *Die steuerrelevanten DV-Systeme sind gegen Verlust zu sichern*
- *Werden die Daten, Datensätze und elektronischen Dokumente nicht ausreichend geschützt und können daher nicht mehr vorgelegt werden, so ist die Buchführung nicht mehr ordnungsgemäß*
- *Buchungen oder Aufzeichnungen dürfen nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist*
- *Die Unveränderbarkeit kann durch entsprechende Hardware, Software oder organisatorische Vorkehrungen gewährleistet werden*
- *Spätere Änderungen sind so vorzunehmen, dass sowohl der ursprüngliche Inhalt als auch die Tatsache, dass Veränderungen vorgenommen wurden, erkennbar bleiben*
- *Bei der Änderung von Stammdaten (z. B. Abkürzungen oder Schlüssel) muss die eindeutige Bedeutung in den entsprechenden Bewegungsdaten erhalten bleiben*

Die GoBD führen zur Datensicherheit aus, dass die vom Anwendungsbereich des BMF-Schreibens erfassten DV-Systeme gegen Verlust zu sichern sind. Dabei soll insbesondere Ereignissen entgegen gewirkt werden, welche zur Unauffindbarkeit, zur Vernichtung, zum Untergang oder zum Diebstahl der DV-Systeme führen. Ergänzend sind die Systeme gegen unberechtigte Eingaben und Veränderungen durch **Zugangs- und Zugriffskontrollen** zu schützen. Werden die Daten, Datensätze und elektronischen Dokumente nicht ausreichend geschützt und können daher nicht

mehr vorgelegt werden, so ist die Buchführung – so die GoBD – nicht mehr ordnungsgemäß.³⁸ Auch hier sind die Ausführungen des IDW PS 330 geeignet, eine entsprechende Interpretationshilfe zu leisten. Die entsprechenden Ausführungen zur Sicherung der Betriebsbereitschaft und insbesondere zu den Datensicherungsverfahren sowie zu logischen Zugriffskontrollen geben hier wertvolle Hinweise für die Anforderungen an die Unternehmenspraxis.³⁹

7.2. Unveränderbarkeit

Nach § 146 Absatz 4 AO darf eine Buchung oder Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.⁴⁰ Dazu dürfen keine Veränderungen vorgenommen werden, die keinen Rückschluss darauf zulassen, ob sie ursprünglich oder erst später initiiert wurden.⁴¹ Das zum Einsatz kommende DV-Verfahren muss Gewähr dafür bieten, dass alle Informationen (Programme und Datenbestände), die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden (Beleg, Grundaufzeichnung, Buchung), nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden können. Bereits in den Verarbeitungsprozess eingeführte Informationen (Beleg, Grundaufzeichnung, Buchung) dürfen nicht ohne Kenntlichmachung durch neue Daten ersetzt werden.⁴²

Die Unveränderbarkeit der Daten, Datensätze, elektronischer Dokumente und elektronischer Unterlagen kann sowohl hardwaremäßig (z. B. unveränderbare und fälschungssichere Datenträger) als auch softwaremäßig (z. B. Sicherungen, Sperren, Festschreibungen, Löschmerker, automatische Protokollierung, Historisierungen,

³⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 104.

³⁹ Vgl. IDW PS 330 (Fn. 30), Kapitel 3.4.3. und 3.4.5., zu logischen Zugriffskontrollen vgl. Kapitel 6.3.(2).

⁴⁰ Vgl. zum Datenzugriff Kapitel 11.2.: Eine Unveränderbarkeit des Datenbestandes und des DV-Systems durch die Finanzbehörde muss seitens des Steuerpflichtigen oder eines von ihm beauftragten Dritten gewährleistet werden.

⁴¹ GoBD (Fn. 1), Rn. 107.

⁴² GoBD (Fn. 1), Rn. 108.

Versionierungen) oder organisatorisch (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten) gewährleistet werden.⁴³ Die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem **Dateisystem** erfüllt die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten.⁴⁴

Bei programmgenerierten bzw. programmgesteuerten Aufzeichnungen sind Änderungen an den der Aufzeichnung zugrunde liegenden **Generierungs- und Steuerungsdaten** ebenfalls aufzuzeichnen. Dies betrifft insbesondere die Protokollierung von Änderungen in Einstellungen oder die **Parametrisierung** der Software. Bei der Änderung von **Stammdaten** (z. B. Abkürzungen oder Schlüssel) muss die eindeutige Bedeutung in den entsprechenden Bewegungsdaten erhalten bleiben. Gegebenenfalls müssen Stammdatenänderungen ausgeschlossen oder Stammdaten mit Gültigkeitsangaben historisiert werden, um eindeutige und korrekte Verknüpfungen zu gewährleisten. Auch die Änderungshistorie darf nicht nachträglich veränderbar sein.⁴⁵

⁴³ GoBD (Fn. 1), Rn. 110.

⁴⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 110.

⁴⁵ GoBD (Fn. 1), Rn. 111.

7.3. Ausgewählte Prüfhinweise

Aus den Vorgaben der GoBD zur Datensicherheit und Unveränderbarkeit lassen sich folgende ausgewählte Prüfhinweise ableiten:

- *Prüfung von Vorkehrungen gegen Unauffindbarkeit, Vernichtung, Untergang oder Diebstahl der DV-Systeme*
- *Prüfung des Vorhandenseins von Zugangs- und Zugriffskontrollen gegen unberechtigte Eingaben und Veränderungen*
- *Wurden für alle rechnungslegungsrelevanten Anwendungen Berechtigungskonzepte unter Beteiligung der Fachabteilungen oder der Geschäftsleitung erstellt und genehmigt?*
- *Existieren Regelungen zur Durchführung der Datensicherung, die eine regelmäßige physische Sicherung relevanter Daten sicherstellen (Datensicherungskonzept)?*
- *Existieren Regelungen zur Datensicherung (Intervalle, Aufbewahrung, Zuständigkeiten, Vertretungsregelungen, Dokumentation der Datensicherungen)?*
- *Erfolgen regelmäßige Rücksicherungs- bzw. Restore-Tests (Wiederherstellbarkeit von Programmen und Daten im Ernstfall)?*
- *Prüfung, ob alle Informationen, die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden, nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden können*
- *Bleiben bei späteren Änderungen der ursprüngliche Inhalt wie auch die Tatsache, dass Veränderungen vorgenommen wurden, erkennbar?*
- *Sind Belege unmittelbar gegen Veränderung oder Löschung geschützt?*
- *Bleibt bei der Änderung von Stammdaten die eindeutige Bedeutung in den entsprechenden Bewegungsdaten erhalten?*

7.4. Kommentierung und Hilfestellung

Gerade die Vorgaben an die **Unveränderbarkeit** – als eine der Kernanforderungen der GoBD – sind stets einer genauen Betrachtung zu unterziehen und auch Gegenstand der Umsetzung des „**Vier-Säulen-Modells**“. Diese sind dabei stets in Zusammenhang mit möglichen **Migrationsbestrebungen** zu sehen, was sich beispielsweise darin zeigt, dass alle Informationen, die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden, nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden dürfen. Dies betrifft auch die **Protokollierung** von Änderungen in Einstellungen oder die **Parametrisierung** der Software.

Insbesondere spätere Änderungen sind den Vorgaben der Unveränderbarkeit entsprechend ausschließlich so vorzunehmen, dass sowohl der ursprüngliche Inhalt als auch die Tatsache, dass Veränderungen vorgenommen wurden, erkennbar bleiben. Diese hat ausschließlich so erfolgen, dass der ursprüngliche Inhalt feststellbar bleibt. Die Tatsache, dass eine Änderung stattgefunden hat, ist zu kennzeichnen. Weiterhin muss die zeitliche Abfolge und Wirkung der Änderung erkennbar bleiben.⁴⁶

Hier ist zunächst klarzustellen, dass sich realistischere Weise eine absolute Unveränderbarkeit von Daten und Belegen in allen denkbaren Fällen weder in der Papierwelt noch in der heutigen IT-Welt sicherstellen lässt. Im beabsichtigten Soll-Betrieb können allerdings durch entsprechend gestaltete Systemfunktionen (Bearbeitungsschritte, Protokolle) sowie Zugriffskontrollen und Berechtigungssysteme nachträgliche Änderungen technisch wirksam verhindert werden. Sofern im Soll-Betrieb überhaupt Änderungen zugelassen sind, können geeignete IT-Systeme dann auch die Tatsache der Änderung, den Änderungszeitpunkt, die Person, die die Änderung vorgenommen hat, sowie den früheren Zustand der Daten und Belege nachvollziehbar darstellen. Bei mehrfachen Änderungen kann dies dann Schritt für Schritt über die gesamte Historie bis zum Original („Urzustand“) nachverfolgt werden.

Die Anforderungen der GoBD zur Unveränderbarkeit können damit durch Auswahl und Einsatz geeigneter Systeme und deren sachgerechte Parametrisierung umgesetzt

⁴⁶ Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 2.3., Rn. 6.

werden. Durch zusätzliche **interne Sicherheitsmaßnahmen** (Prüfsummen, Plausibilitätskontrollen, Systemprotokolle, technische Berechtigungen etc.) können auch Versuche der Datenmanipulation „am geplanten Prozess vorbei“ in den meisten Fällen verhindert oder zumindest entdeckt werden.

Die geforderte Unveränderbarkeit kann sowohl mittels geeigneter Hardware, Software wie auch organisatorisch gewährleistet werden. Für die Praxis relevant ist die Aussage der GoBD, dass die bloße Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem **Dateisystem** die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht erfüllt, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden. Damit erfüllt jedoch das gerade in der Unternehmenspraxis gängige Vorgehen, einzelne Dateien (z. B. **Office-Dokumente**) im Dateisystem abzulegen, nicht ohne weitere Maßnahmen die in den GoBD geforderten Ordnungsmäßigkeitsanforderungen.⁴⁷

Im Detail führen die GoBD aus, dass **Stammdatenänderungen** ausgeschlossen oder Stammdaten mit Gültigkeitsangaben historisiert⁴⁸ werden müssen, um fehlerhafte Verknüpfungen zu verhindern. Auch die Änderungshistorie darf nicht nachträglich veränderbar sein.⁴⁹ In Verbindung mit der Aufrechterhaltung der maschinellen Auswertbarkeit⁵⁰ kann ein sog. „**Auswertbares Archivsystem**“ mit der entsprechenden Funktionalität diesen Anforderungen gerecht werden.⁵¹ Prinzipiell empfehlen sich Lösungen, in denen die korrekte Reproduktion von Daten und Belegen eben nicht von den (potenziell der Änderung unterworfenen) Stammdaten abhängig ist. So kann z. B. beim Erstellen einer Ausgangsrechnung eine Kopie der kompletten Rechnung im elektronischen Archiv abgelegt werden, wo sie jederzeit ohne weiteren Zugriff auf Stammdaten lesbar gemacht werden kann.

⁴⁷ Vgl. zu Details und den sich daraus ergebenden Anforderungen Kapitel 8.9.(6).

⁴⁸ Vgl. zur Erfüllung der Vorgaben im Rahmen des Datenzugriffs insbesondere Kapitel 11.4. und 11.6.(5).

⁴⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 111.

⁵⁰ Vgl. Kapitel 11.4. und 12.

⁵¹ Vgl. Kapitel 12.4.(3). i. V. m. 12.4.(4).

8. Allgemeine Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit

Der Ausgangspunkt der allgemeinen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit ergibt sich aus § 146 Abs. 1 S. 1 AO, wonach Buchungen und sonst erforderliche Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen sind. Die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen ist grundsätzlich nach den gleichen Prinzipien zu beurteilen, wie die Ordnungsmäßigkeit bei manuell erstellten Büchern oder Aufzeichnungen.⁵²

Die GoBD schließen dabei vom allgemeinen Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit auf spezielle Anforderungen. Dabei erstreckt sich das Erfordernis der Ordnungsmäßigkeit – neben den elektronischen Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen – auch auf die damit im Zusammenhang stehenden Verfahren und Bereiche des DV-Systems. Die Ordnungsmäßigkeit muss dabei von der Einrichtung des DV-Systems bzw. der DV-gestützten Verfahren über unternehmensspezifische Anpassungen (**Customizing**) für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweisbar erfüllt und erhalten bleiben.⁵³ Weiter hat der Steuerpflichtige organisatorisch und technisch sicherzustellen, dass die elektronischen Buchungen und sonst erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen **vollständig, richtig, zeitgerecht** und **geordnet** vorgenommen werden.⁵⁴ Jede Buchung oder Aufzeichnung muss im Zusammenhang mit einem Beleg stehen.⁵⁵ Von besonderem Interesse für die steuerpflichtigen Unternehmen erscheinen dabei die Vorgaben an die Aufbewahrung, auf welche gesondert⁵⁶ eingegangen werden soll.

Im Einzelnen sind folgende Anforderungen zu beachten:

- Grundsatz der **Nachvollziehbarkeit** und **Nachprüfbarkeit**
- Grundsätze der **Wahrheit, Klarheit** und **fortlaufenden Aufzeichnung**, konkret **Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitgerechtheit, Ordnung** und **Unveränderbarkeit**

⁵² GoBD (Fn. 1), Rn. 22, vgl. Kapitel 4.

⁵³ GoBD (Fn. 1), Rn. 23.

⁵⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 82.

⁵⁵ BFH-Urteil vom 24. Juni 1997, BStBl II 1998, S. 51.

⁵⁶ Vgl. Kapitel 10.

8.1. Kernaussagen der GoBD

Den GoBD lassen sich folgende Kernaussagen zur Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit entnehmen:

- *Die Ordnungsmäßigkeit muss von der Einrichtung des DV-Systems über unternehmensspezifische Anpassungen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweisbar erfüllt und erhalten bleiben*
- *Jeder Geschäftsvorfall ist urschriftlich bzw. als Kopie der Urschrift zu belegen*
- *Die entsprechende Belegfunktion ist die Grundvoraussetzung für die Beweiskraft der Buchführung und sonst erforderlicher Aufzeichnungen*
- *Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann*
- *Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung lückenlos verfolgen lassen (progressive und retrograde Prüfbarkeit)*
- *Die Nachprüfbarkeit der Bücher und sonstiger erforderlicher Aufzeichnungen erfordert eine aussagekräftige und vollständige Verfahrensdokumentation*
- *Die Erfüllung der Belegfunktion ist bei DV-gestützten Prozessen durch die ordnungsgemäße Anwendung des jeweiligen Verfahrens nachzuweisen*
- *Geschäftsvorfälle sind vollzählig und lückenlos aufzuzeichnen*
- *Geschäftsvorfälle sind in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen und im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften inhaltlich zutreffend durch Belege abzubilden, der Wahrheit entsprechend aufzuzeichnen und bei kontenmäßiger Abbildung zutreffend zu kontieren*
- *Geschäftsvorfälle sind zeitnah nach ihrer Entstehung zu erfassen*
- *Bei zeitlichen Abständen zwischen der Entstehung eines Geschäftsvorfalles und seiner Erfassung sind geeignete Maßnahmen zur Sicherung der Vollständigkeit zu treffen*
- *Buchungen müssen einzeln und sachlich geordnet nach Konten dargestellt und unverzüglich lesbar gemacht werden können*

- *Die gespeicherten Geschäftsvorfälle und/oder Teile müssen in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens ermöglichen*
- *Eine Buchung oder Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist*

8.2. Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Die Verarbeitung der einzelnen Geschäftsvorfälle sowie das dabei angewandte Buchführungs- oder Aufzeichnungsverfahren bedürfen der **Nachvollziehbarkeit**. Dabei müssen die Buchungen sowie die sonst erforderlichen Aufzeichnungen durch einen **Beleg** nachweisbar sein oder nachgewiesen werden können.⁵⁷

Der Grundsatz der Nachvollziehbarkeit verlangt insbesondere, dass bei Einsatz eines IT-gestützten Buchführungssystems ein sachverständiger Dritter in die Lage versetzt sein muss, sich in angemessener Zeit einen Überblick über das vorliegende Buchführungssystem, die Buchführungsprozesse, die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens zu verschaffen.⁵⁸ Ohne eine aussagefähige und der Komplexität angemessene Dokumentation des IT-gestützten Buchführungssystems ist die Beurteilung der damit einhergehenden Ordnungsmäßigkeit nicht möglich. Damit sind der Aufbau und die kontinuierliche Pflege und Aktualisierung der zum Verständnis des IT-gestützten Buchführungssystems erforderlichen **Verfahrensdokumentation** Voraussetzung für die Erfüllung der Ordnungsmäßigkeitsanforderungen.⁵⁹ Diese Verfahrensdokumentation muss dabei stets die aktuellen, wie auch die historischen Verfahrensinhalte nachweisen.⁶⁰

⁵⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 30. Dabei ist unabhängig von dem zugrunde liegenden IT-technischen (Daten-)Format grundsätzlich jedes Dokument geeignet, die Belegfunktion zu erfüllen.

⁵⁸ Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 2.1., Rn. 16.

⁵⁹ Vgl. gesondert Kapitel 15.

⁶⁰ Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 2.1., Rn. 17.

Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung lückenlos verfolgen lassen (**progressive und retrograde Prüfbarkeit**).⁶¹ Die progressive Prüfung beginnt beim Beleg und setzt sich über die Stufen Grundbuchaufzeichnung und Journale, Konten, Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung bis hin zur Steueranmeldung bzw. Steuererklärung fort.⁶² Die retrograde Prüfung verläuft entsprechend umgekehrt.⁶³ Die progressive und retrograde Prüfung muss für die gesamte Dauer der Aufbewahrungsfrist und in jedem Verfahrensschritt möglich sein.⁶⁴

Zur Erfüllung der damit einhergehenden **Belegfunktion**⁶⁵ sind Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum auf dem Papierbeleg erforderlich. Bei einem elektronischen Beleg kann dies auch durch die Verbindung mit einem Datensatz mit Angaben zur Kontierung oder durch eine elektronische Verknüpfung (z. B. eindeutiger Index, Barcode) erfolgen. Ein Steuerpflichtiger hat andernfalls durch organisatorische Maßnahmen sicherzustellen, dass die Geschäftsvorfälle auch ohne Angaben auf den Belegen in angemessener Zeit progressiv und retrograd nachprüfbar sind.⁶⁶

Bei DV-gestützten Prozessen wird der Nachweis der zutreffenden Abbildung von Geschäftsvorfällen oft nicht (ausschließlich) durch konventionelle Belege erbracht. Die Erfüllung der **Belegfunktion** ist dabei durch die ordnungsgemäße Anwendung des jeweiligen Verfahrens wie folgt nachzuweisen:

⁶¹ GoBD (Fn. 1), Rn. 32, zum Ordnungskriterium vgl. Kapitel 10.3.

⁶² Zusammengefasste oder verdichtete Aufzeichnungen im Hauptbuch (Konto) sind zulässig, sofern sie nachvollziehbar in ihre Einzelpositionen in den Grund(buch)aufzeichnungen oder des Journals aufgliedert werden können. Andernfalls ist die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht gewährleistet, vgl. GoBD (Fn. 1), Rn. 42.

⁶³ Vgl. Kapitel 8.2.

⁶⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 33.

⁶⁵ Die Belegfunktion ist die Grundvoraussetzung für die Beweiskraft der Buchführung und sonst erforderlicher Aufzeichnungen und gilt auch bei Einsatz eines DV-Systems, GoBD (Fn. 1), Rn. 61.

⁶⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 64.

- *Dokumentation der programminternen Vorschriften zur Generierung der Buchungen,*
- *Nachweis oder Bestätigung, dass die in der Dokumentation enthaltenen Vorschriften einem autorisierten Änderungsverfahren unterlegen haben (u. a. Zugriffsschutz, Versionsführung, Test- und Freigabeverfahren),*
- *Nachweis der Anwendung des genehmigten Verfahrens sowie*
- *Nachweis der tatsächlichen Durchführung der einzelnen Buchungen.*⁶⁷

Damit kann der Dokumentation des Verarbeitungsprozesses eine entsprechende Belegfunktion zukommen, insbesondere im Zusammenhang mit den programmgesteuerten Verarbeitungsregeln zur automatischen Generierung von Buchungen.

8.3. Vollständigkeit

Geschäftsvorfälle sind vollzählig und lückenlos aufzuzeichnen (Grundsatz der **Einzelaufzeichnungspflicht**).⁶⁸ Dies erfordert eine vollzählige und lückenlose Erfassung sämtlicher Sachverhalte. Dabei kommt insbesondere einer Transaktionskontrolle und Konsistenzprüfung eine besondere Bedeutung zu.⁶⁹ Die geforderte Vollständigkeit lässt sich grundsätzlich durch eine Kombination technischer und organisatorischer Kontrollen realisieren.⁷⁰

Die Einzelaufzeichnungspflicht gilt grundsätzlich auch für Bargeschäfte.⁷¹ Für den Einzelhandel und vergleichbare Berufsgruppen (wie z. B. das Taxigewerbe) hat die Rechtsprechung in der Vergangenheit aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität eine Pflicht zur Einzelaufzeichnung verneint, soweit der Steuerpflichtige eine Vielzahl von einzelnen Geschäften mit geringem Wert mit namentlich nicht bekannten Kunden gegen Barzahlung abgewickelt hat.⁷² Die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität stellt sich aber nicht, sofern vom Steuerpflichtigen zur Erfüllung

⁶⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 80.

⁶⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 36.

⁶⁹ Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller, (Fn. 29), S. 46.

⁷⁰ Im Hinblick auf eine lückenlose Verbuchung der Geschäftsvorfälle listet das BMF-Schreiben detailliert die in einem Beleg abzubildenden Informationen auf, vgl. GoBD (Fn. 1), Rn. 77.

⁷¹ GoBD (Fn. 1), Rn. 38; vgl. BFH v. 26. Februar 2004, BStBl. II S. 599.

⁷² GoBD (Fn. 1), Rn. 39; vgl. BFH v. 12. Mai 1966, BStBl. III S. 372.

der Einzelaufzeichnungspflicht tatsächlich technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch elektronische Grund(buch)aufzeichnungen geführt werden. In diesem Fall sind die entsprechend einzeln aufgezeichneten Daten auch aufzubewahren und in maschinell auswertbarer Form vorzulegen.⁷³

Aktuell hat der BFH drei Urteile zu diesem Themenbereich gefällt. Diese sind alleamt zu Fällen von Apotheken ergangen, in denen PC-gestützte Erlöserfassungssysteme mit integrierter Warenwirtschaftsverwaltung genutzt wurden. Ein Steuerpflichtiger kann sich demnach nicht (mehr) auf die Unzumutbarkeit der Einzelaufzeichnungsverpflichtung berufen, wenn er sich dazu entschieden hat, ein modernes PC-Kassensystem zu nutzen, das zum einen sämtliche Kassenvorgänge einzeln und detailliert aufzeichnet und zum anderen auch eine langfristige Aufbewahrung (Speicherung) der getätigten Einzelaufzeichnungen ermöglicht. Die vom Kassensystem separat aufgezeichneten Daten zu den einzelnen Warenverkäufen unterliegen demzufolge auch einer Einzelaufbewahrungspflicht sowie dem Datenzugriffsrecht der steuerlichen Außenprüfung.⁷⁴

Bezogen auf die **Aufbewahrung** betrifft der Grundsatz der Vollständigkeit die lückenlose Erfassung aller rechnungslegungsrelevanten Dokumente und Daten. Jedes aufbewahrungspflichtige Dokument ist grundsätzlich einzeln und mit allen Bestandteilen zu erfassen.⁷⁵

⁷³ GoBD (Fn. 1), Rn. 39.

⁷⁴ BFH v. 16. Dezember 2014, BeckRS 2015, 94644, 94652 und 94660.

⁷⁵ Vgl. IDW RS FAIT 3, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren, WPg 22/2006, S. 1465 ff., FN-IDW 11/2006, S. 768 ff., Rn. 40. Dazu wird ausgeführt, dass auf den Rückseiten wiedergegebene Allgemeine Geschäftsbedingungen (AGB) ebenfalls zu scannen sind, sofern nicht durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt wird, dass die jeweils gültigen AGB den einzelnen Dokumenten zugeordnet werden können.

8.4. Richtigkeit

Geschäftsvorfälle sind in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen und im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften inhaltlich zutreffend durch Belege abzubilden, der Wahrheit entsprechend aufzuzeichnen und bei kontenmäßiger Abbildung zutreffend zu kontieren.⁷⁶ Demnach haben die Belege, Bücher und Aufzeichnungen die Geschäftsvorfälle inhaltlich zutreffend abzubilden.

Archivierte Dokumente müssen eine Übereinstimmung mit dem Originalbeleg besitzen. Grundlage dieser Übereinstimmung ist die gesetzlich geforderte bildliche oder inhaltliche Übereinstimmung.⁷⁷ Dem Grundsatz der Richtigkeit folgend hat das Archivierungsverfahren sicherzustellen, dass die zu archivierenden Dokumente und Daten den geforderten Grad der Übereinstimmung mit dem Original aufweisen. Ist nach § 257 HGB die bildliche Übereinstimmung der Wiedergabe mit der Originalunterlage gefordert, muss das Archivierungsverfahren daher eine originalgetreue, bildliche Wiedergabe sicherstellen. Die Anforderung an die bildliche Wiedergabe ist erfüllt, wenn alle auf der Originalunterlage enthaltenen Angaben zur Aussage- und Beweiskraft des Geschäftsvorfalles originalgetreu bildlich wiedergegeben werden. Eine vollständige Farbwiedergabe ist erforderlich, wenn der Farbe Beweisfunktion zukommt (z. B. im Original Minusbeträge in roter Schrift).⁷⁸

8.5. Zeitgerechtheit

Die zeitgerechte Erfassung und Verbuchung trägt dazu bei, die Richtigkeit der Buchungen und der Bilanz zu gewährleisten und so als sachgerechte Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung zu dienen.⁷⁹ Für die Zeitnähe der Verbuchung ist dabei entscheidend, wann der Geschäftsvorfall in den Grundbüchern aufgezeichnet

⁷⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 44.

⁷⁷ Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöllner, (Fn. 29), S. 46.

⁷⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 137, dazu auch IDW RS FAIT 3 (Fn. 75), Rn. 41: Ist die auf den Originaldokumenten verwendete Farbe aus Sicht der Rechnungslegung von Bedeutung (z. B. Minusbeträge in rot), so sind diese mit Farbscannern zu erfassen und farbig zu archivieren.

⁷⁹ BFH v. 19. Oktober 2005, BStBl II 2006, S. 509.

ist.⁸⁰ Das Erfordernis der Zeitgerechtheit verlangt, dass ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Vorgängen und ihrer buchmäßigen Erfassung besteht.⁸¹ Die Zeitgerechtheit der Buchführung umfasst sowohl die Zuordnung der Geschäftsvorfälle zu Buchungsperioden (**Periodengerechtheit**), als auch die Zeitnähe der Buchungen an sich. Nach den GoBD ist jeder Geschäftsvorfall zeitnah nach seiner Entstehung in einer Gundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen. Dabei müssen die Geschäftsvorfälle grundsätzlich laufend gebucht werden.⁸² Dabei widerspricht es nach der Rechtsprechung des BFH dem Wesen der kaufmännischen Buchführung, sich zunächst auf die Sammlung von Belegen zu beschränken und erst nach Ablauf eines langen Zeitraums die entsprechenden Geschäftsvorfälle zu erfassen.⁸³ Die Funktion der Grund(buch)aufzeichnungen kann auf Dauer durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage erfolgen.⁸⁴ Dabei soll vom Grundsatz gelten, dass jede nicht durch die Verhältnisse des Betriebs oder des Geschäftsvorfalles zwingend bedingte Zeitspanne zwischen dem Eintritt des Vorgangs und seiner laufenden Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen als bedenklich anzusehen ist.⁸⁵

Bei der Frage der zeitgerechten Erfassung von Geschäftsvorfällen unterscheiden die GoBD grundsätzlich zwischen **baren und unbaren** Geschäftsvorfällen. In Bezug auf **unbare** Geschäftsvorfälle führen die GoBD aus, dass eine Erfassung innerhalb von 10 Tagen als unbedenklich anzusehen ist.⁸⁶ Insbesondere gilt es wegen der Forderung nach zeitnaher chronologischer Erfassung der Geschäftsvorfälle zu verhindern, dass die Geschäftsvorfälle buchmäßig für längere Zeit in der Schwebe gehalten werden und sich hierdurch die grundsätzliche Möglichkeit einer anderweitigen Darstellung eröffnet. Bei zeitlichen Abständen zwischen der Entstehung eines Geschäftsvorfalles und seiner Erfassung sind daher geeignete Maßnahmen zur Sicherung der

⁸⁰ BFH v. 26. März 1968, BStBl II 1968, S. 527.

⁸¹ BFH v. 25. März 1992, BStBl II 1992, S. 1010, BFH v. 5. März 1965, BStBl III 1965, S. 285.

⁸² GoBD (Fn. 1), Rn. 46.

⁸³ BFH v. 10. Juni 1954, BStBl III 1954, S. 298.

⁸⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 46.

⁸⁵ GoBD (Fn. 1), Rn. 47.

⁸⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 47 unter Verweis auf die BFH-Urteile vom 2. Oktober 1968, BStBl 1969 II S. 157; und vom 26. März 1968, BStBl II, S. 527 zu Verbindlichkeiten und zu Debitoren.

Vollständigkeit zu treffen.⁸⁷ Nach den GoBD ist es nicht zu beanstanden, wenn Waren- und Kostenrechnungen, die innerhalb von acht Tagen nach Rechnungseingang oder innerhalb der ihrem gewöhnlichen Durchlauf durch den Betrieb entsprechenden Zeit beglichen werden, kontokorrentmäßig nicht erfasst werden.⁸⁸

Betreffend **bare** Geschäftsvorfälle wurde die gesetzliche Soll-Vorgabe einer taggenauen Aufzeichnung (§ 146 Abs. 1 Satz 2 AO) in den Wortlaut der GoBD übernommen. Demnach sollen Kasseneinnahmen und Kassenausgaben täglich festgehalten werden.⁸⁹

Werden bei der Erstellung der Bücher Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur **periodenweise** (insbesondere monatlich) gebucht bzw. den Büchern vergleichbare Aufzeichnungen der Nichtbuchführungspflichtigen nicht laufend, sondern nur periodenweise erstellt, bedarf es einer gesonderten Würdigung. Nach den GoBD ist das zugrunde liegende Prozedere nicht zu beanstanden, wenn die Erfassung⁹⁰ der unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats bis zum Ablauf des folgenden Monats in den Büchern bzw. in den Büchern vergleichbaren Aufzeichnungen der Nichtbuchführungspflichtigen erfolgt⁹¹ und durch organisatorische Vorkehrung sichergestellt ist, dass die Unterlagen bis zu ihrer Erfassung⁹² nicht verloren gehen, z. B. durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Rechnungen, durch Ablage in besonderen Mappen und Ordnern oder durch elektronische Grund(buch)-

⁸⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 47.

⁸⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 49, vgl. auch R 5.2 Absatz 1 EStR.

⁸⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 48. Im BMF-Schreiben vom 26. November 2010 - IV A 4 - S 0316/08/10004-07, BStBl. I 2010, S. 1342 wurden die Aufbewahrungsvorgaben für Bargeschäfte konkretisiert. Die darin aufgeführten Vorgaben gelten nicht nur für elektronische Registrierkassen, sondern auch für Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter und Wegstreckenzähler. Insoweit ist allerdings darauf hinzuweisen, dass die in diesem Schreiben im Rahmen einer Nichtbeanstandungsregelung enthaltene Übergangsfrist für die Verwendung von Geräten, die den Anforderungen im Hinblick auf die Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht und der entsprechenden Aufbewahrungspflichten nicht (vollständig) genügen, zum 31. Dezember 2016 abläuft.

⁹⁰ Nach Ansicht der Verfasser als „Buchung“ zu interpretieren, vgl. Kapitel 8.9.(5).

⁹¹ Sowohl beim Einsatz von Haupt- als auch von Vor- oder Nebensystemen ist eine Verbuchung im Journal des Hauptsystems (z. B. Finanzbuchhaltung) bis zum Ablauf des folgenden Monats nicht zu beanstanden, wenn die einzelnen Geschäftsvorfälle bereits in einem Vor- oder Nebensystem die Grundaufzeichnungsfunktion erfüllen und die Einzeldaten aufbewahrt werden, vgl. GoBD (Fn. 1), Rn. 87, weitere Ausführungen in Kapitel 9.2.

⁹² Nach Ansicht der Verfasser als „Buchung“ zu interpretieren, vgl. Kapitel 8.9.(5).

aufzeichnungen in Kassensystemen, Warenwirtschaftssystemen, Fakturierungssystemen etc.⁹³ Erfolgt die Belegsicherung oder die Erfassung von Geschäftsvorfällen unmittelbar nach Eingang oder Entstehung mittels DV-System, so stellt sich die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität hinsichtlich der zeitgerechten Erfassung/Belegsicherung und längerer Fristen nicht.⁹⁴

Bei zeitlichen Abständen zwischen Erfassung und Buchung, die über den Ablauf des folgenden Monats hinausgehen, gelten die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen nur dann als erfüllt, soweit die Geschäftsvorfälle zuvor fortlaufend richtig und vollständig in Grund(buch)aufzeichnungen oder in Grundbüchern erfasst wurden.⁹⁵ Eine Verbuchung im Journal des Hauptsystems (z. B. Finanzbuchhaltung) bis zum Ablauf des folgenden Monats ist nicht zu beanstanden, wenn die einzelnen Geschäftsvorfälle bereits in einem Vor- oder Nebensystem die Grundaufzeichnungsfunktion erfüllen und die Einzeldaten aufbewahrt werden.⁹⁶

Sofern für die **Aufbewahrung** von Dokumenten und Daten ein eigenständiges Archivierungssystem verwendet wird, legt die Anforderung der Zeitgerechtigkeit nahe, dass die Archivierung der Dokumente und Daten zum frühestmöglichen Zeitpunkt erfolgt, um mögliche Verluste und Manipulationen vor der Archivierung auszuschließen. Dies betrifft zum einen organisatorische Vorkehrungen, um zu archivierende Dokumente und Daten rechtzeitig dem Archivierungsprozess zuzuführen. Durch technische Maßnahmen ist zum anderen zu gewährleisten, dass die Archivdaten möglichst zeitnah auf das endgültige Archivierungsmedium übertragen werden.⁹⁷

Ausgehend von der Zeitgerechtigkeit stellen sich die nachgelagerten Anforderungen im Überblick wie folgt dar:

⁹³ GoBD (Fn. 1), Rn. 50.

⁹⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 52.

⁹⁵ GoBD (Fn. 1), Rn. 52 mit Verweis auf Rn. 46 zur Erfüllung der Funktion der Grund(buch)aufzeichnung.

⁹⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 87, vgl. ausführlich Kapitel 9.2.

⁹⁷ Vgl. IDW RS FAIT 3 (Fn. 75), Rn. 42.

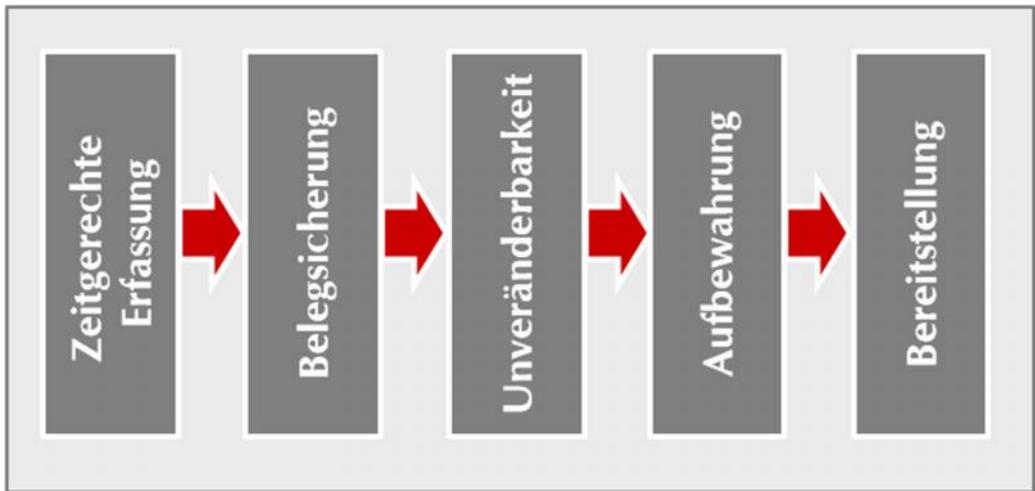


Abbildung 3: Von der zeitgerechten Erfassung bis zur Bereitstellung für den Datenzugriff

8.6. Ordnung

Der Grundsatz der Klarheit verlangt u. a. eine systematische Erfassung und übersichtliche, eindeutige und nachvollziehbare Buchungen.⁹⁸ Insbesondere dürfen die geschäftlichen Unterlagen nicht planlos gesammelt und aufbewahrt werden.⁹⁹ Dies setzt die Erfüllung der **Beleg-, Journal- und Kontenfunktion** voraus. Die Buchungen müssen einzeln und sachlich geordnet nach Konten dargestellt (Kontenfunktion) und unverzüglich lesbar gemacht werden können. Damit bei Bedarf für einen zurückliegenden Zeitpunkt ein Zwischenstatus oder eine Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt werden kann, sind die Konten nach Abschlusspositionen zu sammeln und nach Kontensummen oder Salden vorzuschreiben.¹⁰⁰ Bei IT-gestützten Buchführungssystemen muss auf die gespeicherten Geschäftsvorfälle und/oder Teile von diesen so zugegriffen werden können, dass in angemessener Zeit ein Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens möglich ist.¹⁰¹

⁹⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 53.

⁹⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 54.

¹⁰⁰ GoBD (Fn. 1), Rn. 57.

¹⁰¹ Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 2.1., Rn. 14.

Die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen müssen geordnet aufbewahrt werden. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren gelten dann als durchgehend erfüllt, wenn die Einhaltung der Ordnungsmäßigkeitskriterien während des gesamten Archivierungsprozesses sichergestellt werden kann.¹⁰²

8.7. Unveränderbarkeit

Eine Buchung oder Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.¹⁰³ Vor diesem Hintergrund fordern die GoBD, dass das eingesetzte DV-Verfahren so auszugestaltet ist, dass alle Informationen, welche in den Verarbeitungsprozess Eingang gefunden haben, nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden dürfen. Veränderungen und Löschungen von und an elektronischen Buchungen oder Aufzeichnungen müssen daher so protokolliert werden, dass die Voraussetzungen des § 146 Abs. 4 AO bzw. § 239 Abs. 3 HGB erfüllt sind. Für elektronische Dokumente und andere elektronische Unterlagen, die gemäß § 147 AO aufbewahrungspflichtig und nicht Buchungen oder Aufzeichnungen sind, gilt dies sinngemäß.¹⁰⁴

8.8. Ausgewählte Prüfhinweise

Aus den Vorgaben der GoBD lassen sich folgende ausgewählte Prüfhinweise zu den allgemeinen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit ableiten:

- *Sind alle relevanten Tätigkeiten durch Verfahrens- und Arbeitsanweisungen dokumentiert?*
- *Existiert eine aussagekräftige und vollständige Verfahrensdokumentation?*
- *Existiert zu den wesentlichen Geschäftsvorfällen eine Transaktionskontrolle und Konsistenzprüfung?*
- *Werden alle Geschäftsvorfälle vollzählig und lückenlos aufgezeichnet?*
- *Sind Buchungen ohne Beleg ausgeschlossen?*

¹⁰² Vgl. IDW RS FAIT 3 (Fn. 75), Rn. 39.

¹⁰³ GoBD (Fn. 1), Rn. 58.

¹⁰⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 59.

- *Beinhaltet die Belegfunktion alle notwendigen Informationen zum Geschäftsvorfall?*
- *Werden in Belegen, Büchern und Aufzeichnungen die Geschäftsvorfälle inhaltlich zutreffend abgebildet?*
- *Werden sämtliche Geschäftsvorfälle Buchungsperioden zugeordnet und zeitnah erfasst?*
- *Werden Buchungen einzeln und sachlich geordnet nach Konten dargestellt und können diese unverzüglich lesbar gemacht werden?*
- *Ist gewährleistet, dass Informationen, welche in den Verarbeitungsprozess Eingang gefunden haben, nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden können?*

8.9. Kommentierung und Hilfestellung

Den allgemeinen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit kann wiederum durch die Umsetzung des „**Vier-Säulen-Modells**“ Rechnung getragen werden. Dieses betont insbesondere die Anforderungen an eine **Verfahrensdokumentation**, eine **migrationsunabhängige** Prüfbarkeit, ein **Kontrollumfeld** sowie die **Unveränderbarkeit**.

(1) Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Die Nachvollziehbarkeit verlangt zunächst, dass ein sachverständiger Dritter (u.a. Betriebsprüfer) einen Überblick über die fachlichen und technischen Verarbeitungsregeln erhalten muss. Dazu sind technische Protokollierungen einzurichten, sodass jede ändernde Operation (insbesondere Einfügen, Ändern, Löschen) entsprechend nachvollziehbar bleibt.¹⁰⁵ Damit einher geht die Anforderung an den Aufbau und die kontinuierliche Pflege und Aktualisierung der zum Verständnis des IT-gestützten Buchführungssystems erforderlichen **Verfahrensdokumentation**.

Bei DV-gestützten Prozessen ist die Erfüllung der **Belegfunktion** durch die ordnungsgemäße Anwendung des jeweiligen Verfahrens nachzuweisen. Dies gründet darauf, dass bei integrierten sowie automatisierten Systemen ein hoher Anteil des Buchungstoffes aus betrieblichen Standardprozessen einschließlich zugehöriger

¹⁰⁵ Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöllner (Fn. 29), S. 48.

automatisierter Buchungen resultiert. Die entsprechenden Sachverhalte erfordern insbesondere korrekte Stammdaten, zutreffende Berechnungsvorgänge, ordnungsgemäß konfigurierte Programme und einen sachgerechten Systembetrieb. Diese Abläufe sind zu dokumentieren und regelmäßig einer Prüfung zu unterziehen.¹⁰⁶ Die GoBD führen als Beispiel Fakturierungssätze an, die sich durch Multiplikation von Preisen und entnommenen Mengen ergeben.¹⁰⁷ Bezogen auf die Stammdaten sind sowohl die historischen Preise zu archivieren, als auch stattgefundenen Änderungen (Anpassungen) zu kontrollieren und zu dokumentieren. Soweit Änderungen an den Stammdaten vorgenommen wurden (Umfirmierung von Kunden, Adressänderungen etc.), sind die historischen Daten so vorzuhalten, dass der ursprüngliche Beleg über die Dauer der Aufbewahrungsfristen jederzeit herstellbar und aufrufbar bleibt. Zusammengefasste oder verdichtete Aufzeichnungen im Hauptbuch (Konto) sind zulässig, sofern sie nachvollziehbar in ihre Einzelpositionen in den Grund(buch)aufzeichnungen oder des Journals aufgegliedert werden können.¹⁰⁸ Andernfalls ist die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht gewährleistet.¹⁰⁹ Im Fall der Verbuchung verdichteter Zahlen (Summen oder Salden) auf Sach- oder Personenkonten ist mithin der Nachweis der in den verdichteten Zahlen enthaltenen buchführungs- bzw. aufzeichnungspflichtigen Einzelposten stets zu gewährleisten. Ergänzend ist über ein Kontroll- und Abstimmungsverfahren die Identität der verdichteten Buchungen mit den vorhandenen Buchungen bzw. Einzelwerten sicherzustellen.¹¹⁰

(2) Progressive und retrograde Prüfbarkeit

Die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit stellt im Kern auf eine jederzeitige **progressive und retrograde Prüfbarkeit** ab. Damit muss sich jeder Geschäftsvorfall von seiner Entstehung über die Buchung bis zur Bilanz/Gewinn- und Verlustrechnung bzw. Steuerdeklaration (progressiv) nachverfolgen lassen und umgekehrt die Zusammensetzung der einzelnen dort enthaltenen aggregierten Werte bis hin zu

¹⁰⁶ Vgl. Burlein/Odenthal, Die neuen GoBD zur IT-gestützten Buchführung und zum Datenzugriff, BBK Nr. 3, Beilage 1/2015, S. 19.

¹⁰⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 80.

¹⁰⁸ Vgl. zum Datenzugriff Kapitel 11.4.

¹⁰⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 42.

¹¹⁰ Vgl. GoBIT (Fn. 8), R. 2.5.

den einzelnen Geschäftsvorfällen (retrograd) ermitteln lassen.¹¹¹ Bei einem elektronischen Beleg kann die mit der Prüfbarkeit einhergehende Belegfunktion auch durch die Verbindung des Datensatzes mit den korrespondierenden Angaben zur Kontierung bzw. durch eine elektronische Verknüpfung erfolgen.¹¹² Nach den GoBD ist progressive und retrograde Prüfbarkeit für die Dauer der Aufbewahrungsfrist für jeden Verfahrensschritt zu gewährleisten.¹¹³ Dabei ist diese Vorgabe wiederum unabhängig von möglichen Migrationsvorhaben zu sehen. Damit einher geht auch die Anforderung, dass technische Protokollierungen einzurichten sind, damit letztlich jede ändernde Operation (insbesondere Einfügen, Ändern, Löschen) entsprechend nachvollziehbar bleibt.

(3) Vollständigkeit

Zur Gewährleistung der Vollständigkeit fordern die GoBD insbesondere eine Lücken- und Mehrfachbelegungsanalyse bei Belegnummern. Allerdings ist die Umsetzung einer derartigen Anforderung in den ERP-Systemen nicht trivial und zumeist mit erheblichem Aufwand verbunden, insbesondere dann, wenn die zugrunde liegenden Daten aus diversen Vor- und Nebensystemen¹¹⁴ entspringen. Die geforderte Vollständigkeit lässt sich grundsätzlich durch eine Kombination technischer und organisatorischer Kontrollen (**Kontrollumfeld**) realisieren.

(4) Vollständigkeit und Reproduzierbarkeit

Der Gesetzgeber unterscheidet in § 147 AO zwischen bildlicher und inhaltlicher Übereinstimmung. Soweit lediglich eine inhaltliche Übereinstimmung gefordert wird, ist auf eine **Reproduzierbarkeit** der aufbewahrungspflichtigen Inhalte abzustellen. Von der Reproduzierbarkeit ausgenommen sind damit insbesondere¹¹⁵:

¹¹¹ Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 2.1., Rn. 16.

¹¹² GoBD (Fn. 1), Rn. 64.

¹¹³ GoBD (Fn. 1), Rn. 33.

¹¹⁴ Entsprechend GoBD (Fn. 1), Rn. 132 sind im DV-System erzeugte Daten im Ursprungsformat aufzubewahren.

¹¹⁵ Vgl. ausführlich Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller, (Fn. 29), S. 114 f.

- Formatierungsinformationen wie Layout, Zeichensätze, Schriftfarbe
- Hintergrundbilder und andere grafische Gestaltungselemente bei intern erstellten Dokumenten
- Firmenlogos, soweit bei der Reproduktion sichergestellt ist, dass der Handels- oder Geschäftsbrief der zum Zeitpunkt des Versands verantwortlichen natürlichen oder juristischen Person sicher zugeordnet werden kann.

(5) Zeitgerechtigkeit

Bei den Anforderungen zur Zeitgerechtigkeit ist zwischen baren und unbaren Geschäftsvorfällen einerseits, sowie zwischen laufender und periodischer Buchung andererseits zu unterscheiden. Als weitere Dimension ist zudem zwingend zwischen den Zeitpunkten der „Erfassung“ und der „Verbuchung“¹¹⁶ eines Geschäftsvorfalles zu differenzieren.

Die GoBD bringen allerdings nicht abschließend klar zum Ausdruck, was unter dem Terminus der „**Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen**“ zu verstehen ist. „Erfassen“ kann in diesem Zusammenhang als Belegidentifikation, -sichtung, -sicherung und geordnete Ablage interpretiert werden.¹¹⁷ Im Ergebnis ist nach Ansicht der Verfasser darunter eine **ordnungsgemäße Belegsicherung** (nachfolgend kurz **Belegsicherung**) zu verstehen. Die Belegsicherung setzt – sofern es sich um Papierbelege handelt – nicht zwingend eine IT-gestützte Erfassung voraus. Entsprechend führen die GoBD im Zusammenhang mit der periodenweisen Buchung aus, dass die Belegsicherungsmaßnahmen insbesondere durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Rechnungen, durch Ablage in besonderen Mappen und Ordern oder durch elektronische Grund(buch)aufzeichnungen vorzunehmen sind.¹¹⁸

¹¹⁶ Geschäftsvorfälle gelten grundsätzlich als gebucht, sobald sie zeitgerecht, vollständig, richtig und verbreitungsfähig erfasst, autorisiert und gespeichert sind.

¹¹⁷ Vgl. auch DATEV-Muster-Präsentation zu den GoBD, <http://www.datev.de/portal/ShowContent.do?pid=dpi&cid=236302>, S. 4.

¹¹⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 67 bis 70.

Die obige Interpretation zugrunde gelegt ist jeder Geschäftsvorfall grundsätzlich zeitnah einer Belegsicherung zuzuführen. Dies lässt sich auf Dauer durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage erfüllen.¹¹⁹ Dabei ist jede nicht durch die Verhältnisse des Betriebs oder des Geschäftsvorfalles zwingend bedingte Zeitspanne zwischen Eintritt des Geschäftsvorfalles und seiner Belegsicherung zunächst als bedenklich anzusehen. Bei unbaren Geschäftsvorfällen gilt die Erfassung (**Belegsicherung**) innerhalb von **zehn Tagen** als unbedenklich.¹²⁰ Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen im Regelfall **täglich** festgehalten werden.¹²¹ Dabei ist neben der Höhe der Bareinnahmen auch der Inhalt des Geschäftsvorfalles zu erfassen. Die derart erfassten Daten sind vollständig zu speichern und in maschinell auswertbarer Form vorzuhalten.

Soweit Geschäftsvorfälle nur **periodenweise** (insbesondere monatlich) gebucht werden, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn die **Buchung**¹²² der unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats bis zum Ablauf des folgenden Monats in den Büchern vorgenommen wird¹²³ und insbesondere durch organisatorische Vorkehrungen sichergestellt ist, dass die Unterlagen bis zu ihrer **Buchung**¹²⁴ nicht verloren¹²⁵ gehen. Hierfür ist eine Belegsicherung innerhalb von 10 Tagen bei unbaren und innerhalb eines Tages bei baren Geschäftsvorfällen erforderlich.

Soweit der Zeitraum zwischen Erfassung und Buchung über den Ablauf des folgenden Monats hinausgeht, setzen die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen voraus, dass

¹¹⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 46.

¹²⁰ GoBD (Fn. 1), Rn. 47.

¹²¹ GoBD (Fn. 1), Rn. 48; vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 21. Februar 1990, BFH/NV 1990, S. 683.

¹²² Die GoBD (Fn. 1), Rn. 50 sprechen hier von „Erfassung“, was nach Ansicht der Verfasser als „Buchung“ zu interpretieren ist.

¹²³ GoBD (Fn. 1), Rn. 50. Damit erfolgt faktisch eine Synchronisierung mit der Umsatzsteuer-Voranmeldung und insofern mit dem Zeitpunkt, in welchem die entsprechenden Daten erstmalig für Deklarationszwecke an die Finanzverwaltung übermittelt werden.

¹²⁴ Die GoBD (Fn. 1), Rn. 50 sprechen hier von „Erfassung“, was nach Ansicht der Verfasser als „Buchung“ zu interpretieren ist.

¹²⁵ Dies kann durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Rechnungen, durch Ablage in besonderen Mappen und Ordnern oder durch elektronische Grund(buch)aufzeichnungen erfolgen, vgl. GoBD (Fn. 1), Rn. 50, 67 bis 70).

die Geschäftsvorfälle vorher laufend richtig und vollständig grundbuchmäßig festgehalten wurden (**Belegsicherung**), was sich auf Dauer durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage erfüllen lässt.

Im Ergebnis gilt unabhängig vom Zeitraum zwischen Belegsicherung und Buchung u. E. folgendes: Ist eine entsprechende Belegsicherung wirksam eingerichtet, kann die eigentliche Buchung grundsätzlich zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen.¹²⁶ Die Vorgaben an die Zeitgerechtigkeit lassen sich nach Ansicht der Verfasser grundsätzlich und unabhängig vom Einzelfall wie folgt systematisieren:



Abbildung 4: Systematische Übersicht zur Anforderung der Zeitgerechtigkeit

(6) Unveränderbarkeit

Als zentrale Anforderung stellen die GoBD wiederholt auf die Unveränderbarkeit ab. Diese lässt sich hardwaremäßig (z. B. unveränderbare und fälschungssichere Datenträger), softwaremäßig (z. B. Sicherungen, Sperrungen, Festschreibung, Löscher, automatische Protokollierung, Historisierungen, Versionierungen) wie auch

¹²⁶ Vgl. dazu BFH-Urteil v. 11. September 1969, BStBl II 1970, S. 307. Wird demnach die geforderte Gewähr der Belegsicherung und Unverlierbarkeit des Geschäftsvorgangs auch bei buchmäßiger Erfassung in größeren Zeitabständen nicht beeinträchtigt, so ist der Begriff der zeitgerechten Verbuchung nicht zu eng auszulegen.

organisatorisch (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten) gewährleisten.¹²⁷ Dabei darf sich die Gewährleistung der Unveränderbarkeit nicht isoliert auf den Speichervorgang als solches beschränken, vielmehr müssen an unterschiedlichen Komponenten und Prozessen Sicherheitsmechanismen zur Verfügung stehen, die eine unkontrollierte Veränderung von Informationen unterbinden.¹²⁸ Dazu stellen die GoBD fest, dass die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem **Dateisystem** die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht erfüllt, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten.¹²⁹

Die Ablage in einem Dateisystem kann grundsätzlich zwar beibehalten werden, erfordert jedoch ergänzende Maßnahmen, wie z. B. eine Kombination aus regelmäßigen Sicherungen, Zugriffsschutzmechanismen, Kopien auf nur einmal beschreibbare Datenträgern, Entzug von Schreibrechten sowie insbesondere eine Verfahrensdokumentation mit Erläuterung der spezifischen Kontrollmechanismen. Entsprechendes gilt für die reine Aufbewahrung von geschäftlicher **E-Mail**-Korrespondenz innerhalb des Mail-Systems ohne jegliche zusätzliche Sicherungsmaßnahmen.¹³⁰

Hier bietet sich in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße und Komplexität der Einsatz dedizierter Aufbewahrungs- bzw. Archivsysteme (z. B. **Dokumentenmanagementsysteme**) an, mit denen der Nachweis der Unveränderbarkeit bzw. der Nachvollzug von Änderungen deutlich einfacher geleistet werden kann.

¹²⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 110.

¹²⁸ Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller, (Fn. 29), S. 52 f.

¹²⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 110.

¹³⁰ Vgl. zur Aufbewahrung von E-Mails und den entsprechenden Varianten Kapitel 14.

<u>File-System</u>	<u>DMS</u>
<ul style="list-style-type: none"> ■ Ordnungssystem <ul style="list-style-type: none"> ▪ Nur Ablagestruktur ▪ Nur eine Sicht: Baumstruktur ▪ Keine Akten ▪ Keine Dokumentarten ■ Attribute <ul style="list-style-type: none"> ▪ Dateiname ▪ Systemattribute ▪ Keine Fachattribute ■ Berechtigungen <ul style="list-style-type: none"> ▪ Administrativ ▪ Fest vergeben ▪ An Ordner gebunden ■ Schutz <ul style="list-style-type: none"> ▪ Wenig Zugriffsschutz ▪ Keine Protokollierung ▪ Kein Löschsatz ■ Versionierung <ul style="list-style-type: none"> ▪ Nur manuell: Dateikopie 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Ordnung über Akten und Attribute <ul style="list-style-type: none"> ▪ Dokumentarten ▪ Aktenarten ▪ Unterschiedliche Sichten (Benutzerkontext) ▪ Attribute: Systemattribute und Fachattribute (unterschiedliche Feldtypen) ■ Suche <ul style="list-style-type: none"> ▪ Gezielt und kombinierbar nach Attributen, Dokumentarten, Volltextinhalten, ... ■ Berechtigungen <ul style="list-style-type: none"> ▪ Löschrufenverwaltung ▪ Abhängig von Ablage-/Aktenstruktur ▪ Abhängig von Attributen, Dokumentarten, ... ■ Versionierung <ul style="list-style-type: none"> ▪ Protokollierung und Benachrichtigung ▪ Wiedervorlagen und Workflows ▪ Nur ein Dateieintrag für n Versionen ▪ Mehrstufige Versionierung mit Berechtigungssteuerung

Abbildung 5: Vergleich Dateisystem („File-System“) vs. Dokumentenmanagementsystem („DMS“)

Dies kann z. B. durch eine Kombination aus regelmäßigen Sicherungen, Zugriffsschutzmechanismen sowie insbesondere eine Verfahrensdokumentation mit Erläuterung der entsprechenden Kontrollmechanismen erreicht werden. Entsprechendes gilt insbesondere für die reine Aufbewahrung von geschäftlicher **E-Mail**-Korrespondenz innerhalb des Mail-Systems ohne jegliche zusätzliche Sicherungsmaßnahmen.¹³¹

Die Unveränderbarkeit ist stets im Zusammenhang mit der **Historisierung** von **Meta- und Stammdaten** zu sehen. So sind Änderungen an Stammdaten auszuschließen oder Stammdaten mit Gültigkeitsangaben zu historisieren, um die Verknüpfungen

¹³¹ Vgl. zur Aufbewahrung von E-Mails und den entsprechenden Varianten Kapitel 14.

mit der jeweils korrekten Version der Stammdaten zu gewährleisten.¹³² Insbesondere dann, wenn rückwirkend bestimmte Ausgangsbelege reproduziert werden sollen¹³³, bedarf es zwingend der historischen Stammdaten. Da die Nutzung historisierter Stammdaten jedoch nicht trivial ist, empfiehlt es sich in der Praxis, die entsprechenden Ausgangsbelege zum Zeitpunkt der Erstellung in einem Bildformat (z. B. PDF- oder TIFF) der Aufbewahrung zuzuführen und insoweit auch eine Migrationsunabhängigkeit zu schaffen.

Weiter verlangt die Unveränderbarkeit eine **Protokollierung** sämtlicher Veränderungen und Löschungen von Daten und Datensätzen. Vor dem Hintergrund, dass hiervon auch sämtliche Vor- und Nebensysteme betroffen werden, geht damit im Ergebnis eine Protokollierung sämtlicher Datenveränderungen einher, was zu einem unverhältnismäßig hohen Aufwand auf Unternehmensseite führen kann. Jedenfalls empfiehlt sich zumindest ein „Logging“, mit dem die Identität der zugreifenden Person und die Änderungen aufgezeichnet werden.

Am Beispiel eines Archivsystems für steuerrelevante Daten und Dokumente werden hier einige mögliche Maßnahmen zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit aufgeführt¹³⁴:

¹³² Die GoBD sprechen davon, mehrdeutige Verknüpfungen zu verhindern; GoBD (Fn. 1), Rn. 111.

¹³³ Gem. § 147 Abs. 2 Nr. 1 AO bedürfen Ausgangsbelege einer inhaltlichen Übereinstimmung mit dem Original, wenn sie lesbar gemacht werden.

¹³⁴ Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöllner, (Fn. 29), S. 53 f.

Komponente	Hintergrund	Sicherstellung der Unveränderbarkeit/Kontrollumgebung
Scan-Arbeitsplatz	Beim Scannen werden die Dokumente lokal zwischengespeichert	<ul style="list-style-type: none"> • Berechtigungssystem des Client-Betriebssystems • Arbeitsanweisungen für die Client-Administratoren • Protokollierungen
Import oder Verarbeitungsprozesse	z. B. Druck-Output, Import Verzeichnisse, OCR-Prozesse	<ul style="list-style-type: none"> • Berechtigungssystem des Server-Betriebssystems • Arbeitsanweisungen für die Server-Administratoren • Protokollierungen
Eingangs-Cache des Archivservers	Zwischenspeicherung von Dokumenten, bis die Langzeitarchivierung vorgenommen wird	<ul style="list-style-type: none"> • Berechtigungssystem des Archivsystems • Berechtigungssystem des Betriebssystems • Arbeitsanweisungen für die Administration • Protokollierungen
Langzeitarchiv des Archivservers	Im Langzeitarchiv darf keine Änderung von archivierten Dokumenten vorgenommen werden	<ul style="list-style-type: none"> • Speicherung auf unveränderbaren Speichersystemen oder in technisch-organisatorisch gesicherten Umgebungen • Berechtigungssystem des elektronischen Archivsystems • Berechtigungssystem des Betriebssystems • Arbeitsanweisungen für die Administration • Protokollierungen

Analog lassen sich ähnliche Maßnahmen für die ERP- und Fachsysteme definieren, wobei diese im Detail sehr stark mit der fachlichen Aufgabe sowie den verwendeten IT-Produkten divergieren.

9. Anforderung an die Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen

Die vorgenannten Vorgaben zur Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitgerechtheit, Ordnung und Unveränderbarkeit konkretisieren sich in den Anforderungen an die Aufzeichnung und Aufbewahrung der Geschäftsvorfälle. Im Rahmen der doppelten Buchführung müssen alle Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge (Grund(buch)-aufzeichnung, **Journalfunktion**) und in sachlicher Gliederung (Hauptbuch, **Kontenfunktion**) darstellbar sein.¹³⁵

9.1. Kernaussagen der GoBD

Den GoBD lassen sich folgende Kernaussagen zu den Anforderungen an die Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen entnehmen:

- *Durch Erfassungs-, Übertragungs- und Verarbeitungskontrollen muss sichergestellt sein, dass alle Geschäftsvorfälle vollständig erfasst oder übermittelt werden und danach nicht unbefugt und nicht ohne Nachweis des vorausgegangenen Zustandes verändert werden können*
- *Alle für die Verarbeitung erforderlichen Tabellendaten, deren Historisierung und Programme sind zu speichern*
- *Sämtliche Geschäftsvorfälle müssen der zeitlichen Reihenfolge nach und materiell mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden*
- *Die gebuchten Geschäftsvorfälle müssen in übersichtlicher und verständlicher Form vollständig und in ihrer zeitlichen Reihenfolge sowie in Auszügen dargestellt werden können*
- *Die Journalfunktion erfordert eine vollständige, zeitgerechte und formal richtige Erfassung, Verarbeitung und Wiedergabe der eingegebenen Geschäftsvorfälle*
- *Vorgelagerte (IT-)Systeme und Nebensysteme können zur Erfüllung der Journalfunktion eingesetzt werden*
- *Die Geschäftsvorfälle sind so zu verarbeiten, dass sie geordnet darstellbar sind und damit die Grundlage für einen Überblick über die Vermögens- und Ertragslage darstellen*

¹³⁵ GoBD (Fn. 1), Rn. 83.

- *Die Kontenfunktion verlangt, dass die im Journal in zeitlicher Reihenfolge einzeln aufgezeichneten Geschäftsvorfälle in sachlicher Ordnung auf Konten dargestellt werden*
- *Bei Verwendung unterschiedlicher Ordnungskriterien müssen ggf. entsprechende Zuordnungstabellen vorgehalten werden*

9.2. Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen

Die fortlaufende Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle erfolgt in Papierform oder in elektronischen Grund(buch)aufzeichnungen (**Grundaufzeichnungsfunktion**). Damit soll die Belegsicherung und die Garantie der Unverlierbarkeit des Geschäftsvorfalles gewährleistet werden. Sämtliche Geschäftsvorfälle müssen der zeitlichen Reihenfolge nach und materiell mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden.¹³⁶

Sowohl beim Einsatz von Haupt- als auch von Vor- oder Nebensystemen ist eine Verbuchung im Journal des Hauptsystems (z. B. Finanzbuchhaltung) bis zum Ablauf des folgenden Monats nicht zu beanstanden¹³⁷, wenn die einzelnen Geschäftsvorfälle bereits in einem Vor- oder Nebensystem die Grundaufzeichnungsfunktion erfüllen und die Einzeldaten aufbewahrt werden.¹³⁸ Dabei ist durch entsprechende Erfassungs-, Übertragungs- und Verarbeitungskontrollen sicherzustellen, dass alle Geschäftsvorfälle vollständig erfasst oder übermittelt werden und danach nicht unbefugt und nicht ohne Nachweis des vorausgegangenen Zustandes verändert werden können. Die Durchführung der Kontrollen ist zu protokollieren. Die konkrete Ausgestaltung der Protokollierung ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.¹³⁹

¹³⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 85.

¹³⁷ Vgl. zur Zeitgerechtheit ausführlich Kapitel 8.5.

¹³⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 87.

¹³⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 88.

Neben den eigentlichen Daten zum Geschäftsvorfall selbst müssen auch alle für die Verarbeitung erforderlichen **Tabellendaten** (Stammdaten, Bewegungsdaten, Metadaten wie z. B. Grund- oder Systemeinstellungen, geänderte Parameter), deren **Historisierung** und Programme gespeichert sein.¹⁴⁰ Dazu gehören auch Informationen zu Kriterien, die eine Abgrenzung zwischen den steuerrechtlichen, den handelsrechtlichen und anderen Buchungen (z. B. nachrichtliche Datensätze zu Fremdwährungen, alternative Bewertungsmethoden, statistische Buchungen, GuV-Kontennullstellungen, Summenkonten) ermöglichen.¹⁴¹

9.3. Verbuchung im Journal (Journalfunktion)

Die **Journalfunktion** besteht im Nachweis über die vollständige, zeitgerechte und formal richtige Erfassung, tatsächliche Verarbeitung und verlustfreie sowie zeitlich geordnete Wiedergabe der Geschäftsvorfälle (Journal). Die gebuchten Geschäftsvorfälle müssen dabei in übersichtlicher und verständlicher Form vollständig und in ihrer zeitlichen Reihenfolge sowie in Auszügen dargestellt werden können.¹⁴²

Die Journalfunktion erfordert eine vollständige, zeitgerechte und formal richtige Erfassung, Verarbeitung und Wiedergabe der eingegebenen Geschäftsvorfälle. Sie dient dabei dem Nachweis der tatsächlichen und zeitgerechten Verarbeitung der Geschäftsvorfälle.¹⁴³ Die Journalfunktion ist nur erfüllt, wenn die gespeicherten Aufzeichnungen gegen Veränderung oder Löschung geschützt sind.¹⁴⁴ Das Journal muss während der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist innerhalb eines angemessenen Zeitraumes bzw. gemäß § 146 Abs. 5 Satz 2, § 147 Abs. 5 AO unverzüglich lesbar sein.

Vorgelagerte (IT-)Systeme und Nebensysteme können zur Erfüllung der Journalfunktion eingesetzt werden. Dafür ist neben der Dokumentation des Verfahrens ein Kontroll- und Abstimmverfahren erforderlich, mit dem die Identität der im vorgelagerten

¹⁴⁰ Vgl. dazu auch Kapitel 11.4. zu den Vorgaben der maschinellen Auswertbarkeit im Rahmen des Datenzugriffs.

¹⁴¹ GoBD (Fn. 1), Rn. 89.

¹⁴² Vgl. GoBIT (Fn. 8), 2.4., Rn. 1.

¹⁴³ GoBD (Fn. 1), Rn. 90.

¹⁴⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 92, zu den erforderlichen Angaben zur Erfüllung der Journalfunktion und zur Ermöglichung der Kontenfunktion vgl. ausführlich GoBD (Fn. 1), Rn. 94.

(IT-)System oder Nebensystem gespeicherten Buchungen mit den in Haupt- oder Nebenbüchern vorhandenen Buchungen gewährleistet und nachgewiesen werden kann. Werden vorgelagerte (IT-)Systeme oder Nebensysteme in dieser Art und Weise in die Erfüllung der Journalfunktion einbezogen, ist darauf zu achten, dass sich die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen an diese Systeme nicht nur auf die Journalfunktion, sondern auch auf alle sonstigen Anforderungen der Ordnungsmäßigkeit erstrecken, die für diesen Teilausschnitt des Buchführungsprozesses gelten.¹⁴⁵

9.4. Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in sachlicher Ordnung (Hauptbuch)

Die Geschäftsvorfälle sind grundsätzlich so zu verarbeiten, dass sie geordnet darstellbar sind (**Kontenfunktion**) und damit die Grundlage für einen Überblick über die Vermögens- und Ertragslage darstellen. Zur Erfüllung der Kontenfunktion bei Bilanzierenden müssen Geschäftsvorfälle nach Sach- und Personenkonten geordnet dargestellt werden.¹⁴⁶ Die Kontenfunktion muss während der gesamten gesetzlichen Aufbewahrungsfrist darstellbar sein.¹⁴⁷

Die Kontenfunktion verlangt, dass die im Journal in zeitlicher Reihenfolge einzeln aufgezeichneten Geschäftsvorfälle in sachlicher Ordnung auf Konten dargestellt werden. Damit bei Bedarf für einen zurückliegenden Zeitpunkt ein Zwischenstatus oder eine Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt werden kann, müssen Eröffnungsbilanzbuchungen und alle Abschlussbuchungen in den Konten enthalten sein. Die Konten sind nach Abschlussposition zu sammeln und nach Kontensummen oder Salden fortzuschreiben.¹⁴⁸

Werden innerhalb verschiedener Bereiche des DV-Systems oder zwischen unterschiedlichen DV-Systemen unterschiedliche Ordnungskriterien verwendet, so müssen entsprechende Zuordnungstabellen (z. B. elektronische **Mappingtabellen**) vorgehalten werden (z. B. Wechsel des Kontenrahmens, unterschiedliche Nummern-

¹⁴⁵ Vgl. GoBIT (Fn. 8), 2.4, Rn. 5.

¹⁴⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 95.

¹⁴⁷ Vgl. GoBIT (Fn. 8), 2.5, Rn. 3.

¹⁴⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 96.

kreise in Vor- und Hauptsystem). Dies gilt auch bei einer elektronischen Übermittlung von Daten an die Finanzbehörde (z. B. unterschiedliche Ordnungskriterien in Bilanz/GuV und EÜR einerseits und USt-Voranmeldung, LSt-Anmeldung, Anlage EÜR und E-Bilanz andererseits). Sollte die Zuordnung mit elektronischen Verlinkungen oder Schlüsselfeldern erfolgen, sind die Verlinkungen in dieser Form vorzuhalten.¹⁴⁹

9.5. Ausgewählte Prüfhinweise

Aus den Vorgaben der GoBD lassen sich folgende ausgewählte Prüfhinweise zu den Anforderungen an die Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen ableiten:

- *Ist durch entsprechende Erfassungs-, Übertragungs- und Verarbeitungskontrollen sichergestellt, dass alle Geschäftsvorfälle vollständig erfasst oder übermittelt werden und danach nicht unbefugt und nicht ohne Nachweis des vorausgegangenen Zustandes verändert werden können?*
- *Sind alle für die Verarbeitung erforderlichen Tabellendaten, deren Historisierung und Programme gespeichert?*
- *Prüfung, wie das elektronische Buchführungsverfahren die zeitliche Ordnung (Journalfunktion) als auch die sachliche Ordnung (Kontenfunktion) gewährleistet*
- *Ist eine vollständige, zeitgerechte und formal richtige Erfassung, Verarbeitung und Wiedergabe der eingegebenen Geschäftsvorfälle gegeben?*
- *Prüfung, ob die Journalfunktion in vorgelagerten IT-Anwendungen mit Übertragung von Summenbuchungen übernommen wird und Kontroll- und Abstimmungsverfahren zu vorhandenen Haupt- und Nebenbüchern implementiert sind (Funktionalität von Schnittstellen)*
- *Prüfung, ob die im Journal in zeitlicher Reihenfolge einzeln aufgezeichneten Geschäftsvorfälle in sachlicher Ordnung auf Konten dargestellt werden*

¹⁴⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 97.

- *Sind alle notwendigen Angaben zu Sach- und Personenkonten enthalten: Kontenbezeichnung; Kennzeichnung der Buchungen; Summen und Salden nach Soll und Haben; Buchungsdatum; Belegdatum; Gegenkonto; Belegverweis; Buchungstext bzw. dessen Verschlüsselung?*

9.6. Kommentierung und Hilfestellung

Auch in den Anforderungen an die Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen spiegeln sich wiederum die Kernanforderungen der GoBD wieder, denen durch die Umsetzung des „**Vier-Säulen-Modells**“ Rechnung getragen werden kann. So ist durch ein **Kontrollumfeld** sicherzustellen, dass alle Geschäftsvorfälle vollständig erfasst oder übermittelt werden und danach nicht unbefugt und nicht ohne Nachweis des vorausgegangenen Zustandes verändert werden können. Die Durchführung der Kontrollen ist zu protokollieren. Neben den eigentlichen Daten zum Geschäftsvorfall selbst müssen auch alle für die Verarbeitung erforderlichen Tabellendaten, deren Historisierung und Programme gespeichert sein. Diese Vorgaben stellen gleichermaßen auf ein wirksames **Kontroll- und Protokollumfeld, Datenintegrität** und **Migrationsbeständigkeit** ab.

Von Relevanz für die Praxis ist der Hinweis, dass bei Einbeziehung vorgelagerter (IT-)Systeme oder Nebensysteme in die Journalfunktion darauf zu achten ist, dass sich die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen an diese Systeme nicht nur auf die Journalfunktion sondern auch auf alle sonstigen Anforderungen der Ordnungsmäßigkeit erstrecken, die für diesen Teilausschnitt des Buchführungsprozesses gelten. Damit sind entsprechende **Vor- und Nebensysteme** stets GoBD-konform auszugestalten und aufrechtzuerhalten. Dazu fordern die GoBD ein Kontroll- und Abstimmverfahren, mit dem die Identität der im vorgelagerten (IT-)System oder Nebensystem gespeicherten Buchungen mit den in Haupt- oder Nebenbüchern vorhandenen Buchungen gewährleistet und nachgewiesen werden kann. Diese Vorgabe zielt insbesondere auf die Funktionalität und Integrität von Schnittstellen ab. Eine entsprechende Validierung verlangt, dass die übergebenen Daten jeweils vollständig und richtig von den Vor- oder Nebensystemen an das Hauptsystem übergeben werden.

Soweit innerhalb verschiedener Bereiche des DV-Systems oder zwischen unterschiedlichen DV-Systemen unterschiedliche Ordnungskriterien verwendet werden, so müssen entsprechende Zuordnungstabellen vorgehalten werden. In der Praxis bedeutet dies, dass entsprechende **Mapping-Tabellen** – wie etwa im Rahmen der E-Bilanz typisch – aufzubewahren sind und reproduzierbar bleiben müssen.

10. Anforderungen an die Aufbewahrung

Sind aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten, Datensätze, elektronische Dokumente und elektronische Unterlagen im Unternehmen entstanden oder dort eingegangen, sind sie auch in dieser Form aufzubewahren und dürfen vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht werden.¹⁵⁰ Entsprechend ist bei elektronischen Unterlagen ihr Eingang, ihre Archivierung und ggf. Konvertierung sowie die weitere Verarbeitung zu protokollieren.¹⁵¹ Sie dürfen daher nicht mehr ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden und müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar erhalten bleiben.¹⁵² Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufbewahrung im Produktivsystem oder durch Auslagerung in ein anderes DV-System erfolgt.¹⁵³ Losgelöst davon können Papierdokumente digitalisiert und elektronisch aufbewahrt werden.¹⁵⁴

Beim Einsatz elektronischer Archivsysteme sollte IDW RS FAIT 3 Beachtung finden. Dieser Prüfungsstandard präzisiert spezielle Anforderungen an die Ablauforganisation, die Mindestanforderungen an die Funktionalität, die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen sowie die anzuwendenden Sicherheitskriterien und Ordnungsmäßigkeitskriterien für elektronische Archivierungsverfahren.¹⁵⁵

¹⁵⁰ GoBD (Fn. 1), Rn. 119.

¹⁵¹ GoBD (Fn. 1), Rn. 117.

¹⁵² GoBD (Fn. 1), Rn. 119. Unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe nur in Papierform aufbewahrt. Verletzt der Unternehmer seine Aufbewahrungspflichten nach § 14b UStG, kann dies als eine Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 26a Absatz 1 Nr. 2 UStG geahndet werden. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1 UStG bleibt hiervon zwar unberührt, der Unternehmer trägt jedoch die objektive Feststellungslast für alle Tatsachen, die den Anspruch begründen; vgl. BMF v. 2. Juli 2012 - IV D 2 - S 7287-a/09/10004 :003, BStBl. I 2012, S. 726.

¹⁵³ GoBD (Fn. 1), Rn. 119.

¹⁵⁴ Vgl. Kapitel 13.

¹⁵⁵ Vgl. IDW RS FAIT 3 (Fn. 75), insbesondere Rn. 36 ff., 49 ff.

10.1. Kernaussagen der GoBD

Den GoBD lassen sich folgende Kernaussagen zu den Anforderungen an die Aufbewahrung von Geschäftsvorfällen entnehmen:

- *Alle Unterlagen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind, sind aufzubewahren*
- *Im DV-System erzeugte Dokumente sind im Ursprungsformat aufzubewahren*
- *Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden*
- *Der Erhalt der Verknüpfung zwischen Geschäftsvorfall und Dokument muss während der gesamten Aufbewahrungsfrist gewährleistet sein*
- *Ein elektronisches Dokument ist mit einem nachvollziehbaren und eindeutigen Index zu versehen*
- *Unabhängig vom Ordnungssystem muss sichergestellt sein, dass ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit prüfen kann*
- *Die Belege in Papierform oder in elektronischer Form sind zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung, gegen Verlust zu sichern*
- *Besonderheiten sind bei der Konvertierung (in ein Inhouse-Format) sowie beim Einsatz von Kryptografiertechniken zu beachten*

10.2. Originär elektronische Unterlagen

Betreffend die Anforderungen zur Aufbewahrung knüpfen die GoBD an die bisherige Grundregel an, dass originär elektronische Unterlagen auch originär elektronisch aufzubewahren sind.¹⁵⁶

Bei originär elektronischen Unterlagen handelt es sich in erster Linie um Daten, die in IT-Systemen selbst durch Erfassungs- und Verarbeitungsschritte entstanden sind. Bei der Entstehung dieser Daten sind unterschiedliche Quellen zu berücksichtigen.

¹⁵⁶ Vgl. zu den Besonderheiten bei elektronischen Rechnungen Kapitel 16.

Sie können aus anderen Datenverarbeitungssystemen importiert, von Dritten durch Datenübertragung übermittelt oder aber durch manuelle Eingaben erfasst worden sein. Durch die Verarbeitung, d. h. im Wesentlichen durch die Zuweisung von Vorgängen, Konten, Lieferanten oder Kunden, durch Berechnung von abgeleiteten Werten, Zuordnung von Stammdaten und andere Operationen der Programmlogik, entstehen ggf. weitere originär elektronische steuerrelevante Daten. Die Rohdaten vor der Verarbeitung haben daher eher einen Belegcharakter, der die Nachvollziehbarkeit der durchgeführten Operationen der Software sicherstellen muss.¹⁵⁷ Im DV-System erzeugte Daten (z. B. Grund(buch)aufzeichnungen in Vor- und Nebensystemen, Buchungen, generierte Datensätze zur Erstellung von Ausgangsrechnungen) oder darin empfangene Daten (z. B. EDI-Verfahren) müssen im **Ursprungsformat** aufbewahrt werden.¹⁵⁸ Im DV-System erzeugte Dokumente sind im Ursprungsformat aufzubewahren.¹⁵⁹ Eine Erleichterung – die insbesondere kleinere Unternehmen begünstigt – sehen die GoBD dann vor, wenn Programme als reine Schreibprogramme (vergleichbar zur Schreibmaschine) genutzt werden. Werden in diesem Kontext Dokumente nach ihrer (elektronischen) Erstellung lediglich ausgedruckt und in Papierform versandt, so muss keine Speicherung und Aufbewahrung der elektronischen Dokumente erfolgen.¹⁶⁰ Im Ergebnis ist eine Aufbewahrung in Papierform u. E. immer dann ausreichend, wenn die EDV ausschließlich als eine Art Schreibmaschine zur Erstellung der entsprechenden Dokumente genutzt wurde.¹⁶¹ Allerdings wird darauf hingewiesen, dass sobald die abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe jedoch tatsächlich in elektronischer Form (z. B. im File-System oder einem DMS-System) aufbewahrt werden, eine ausschließliche Aufbewahrung in Papierform nicht mehr zulässig ist.¹⁶²

Eine weitere Ausnahme bildet der Fall, dass eine **E-Mail** als reines Transportmittel für ein elektronisches Dokument (z. B. eine Rechnung im PDF-Format) dient und

¹⁵⁷ Vgl. Kampffmeyer/Groß, CW 46/2003.

¹⁵⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 132.

¹⁵⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 133.

¹⁶⁰ GoBD (Fn. 1), Rn. 119, 120.

¹⁶¹ Vgl. bereits Groß/Lamm/Georgius in Recht im Internet (Hrsg. Schwarz/Peschel-Mehner), Steuerrecht, 18-G3, Rn. 125.

¹⁶² GoBD (Fn. 1), Rn. 120.

keine sonstigen steuerrelevanten Inhalte enthält. In diesem Fall muss lediglich das transportierte Dokument, nicht aber die E-Mail selbst aufbewahrt werden.¹⁶³

Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden (z. B. Rechnungen oder Kontoauszüge im PDF- oder Bildformat). Eine **Umwandlung** in ein anderes Format (z. B. MSG in PDF) ist dann zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltlichen Veränderungen vorgenommen werden.¹⁶⁴

Soweit generell eine Umwandlung (**Konvertierung**) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) erfolgt, sind stets beide Versionen aufzubewahren, derselben Aufzeichnung zuzuordnen und mit demselben Index zu verwalten. Die konvertierte Version ist als solche zu kennzeichnen.¹⁶⁵ Nicht aufbewahrungspflichtig hingegen sind die während der maschinellen Verarbeitung durch das Buchführungssystem erzeugten Dateien, sofern diese ausschließlich einer temporären Zwischenspeicherung von Verarbeitungsergebnissen dienen und deren Inhalte im Laufe des weiteren Verarbeitungsprozesses vollständig Eingang in die Buchführungsdaten finden. Dies setzt allerdings voraus, dass bei der weiteren Verarbeitung keinerlei „Verdichtung“ aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtiger Daten vorgenommen wird.¹⁶⁶

Soweit **Kryptografiertechniken** eingesetzt werden, ist sicherzustellen, dass die verschlüsselten Unterlagen im DV-System in entschlüsselter Form zur Verfügung stehen. Werden Signaturprüf Schlüssel verwendet, sind die eingesetzten Schlüssel aufzubewahren.¹⁶⁷

¹⁶³ GoBD (Fn. 1), Rn. 121.

¹⁶⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 131.

¹⁶⁵ Vgl. zu EDI-Nachrichten Kapitel 16.1. und 16.3.(2).

¹⁶⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 135.

¹⁶⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 134.

10.3. Ordnungssystem und Indexierung

Ein bestimmtes **Ordnungssystem** ist nicht vorgeschrieben.¹⁶⁸ Die Ablage kann z. B. nach Zeitfolge, Sachgruppen, Kontenklassen, Belegnummern oder alphabetisch erfolgen. Bei elektronischen Unterlagen ist ihr Eingang, ihre Archivierung und gegebenenfalls Konvertierung sowie die Verarbeitung zu protokollieren. Es muss jedoch sichergestellt sein, dass ein sachverständiger Dritter jederzeit in die Lage versetzt ist, innerhalb angemessener Zeit zu prüfen.¹⁶⁹

Der Erhalt der **Verknüpfung** zwischen Geschäftsvorfall und Dokument muss während der gesamten Aufbewahrungsfrist gewährleistet sein.¹⁷⁰ Das elektronische Dokument ist – wie bereits in den GoBS gefordert – mit einem nachvollziehbaren und eindeutigen Index zu versehen. Dabei ist sicherzustellen, dass das elektronische Dokument unter dem zugeteilten Index verwaltet wird.¹⁷¹ Notwendige technische Änderungen an diesem Index (z. B. im Rahmen von Fehlerkorrekturen oder Migrationen) sind zu protokollieren und unter Beachtung der Aufbewahrungsfristen zu dokumentieren.¹⁷²

10.4. Belegsicherung

Die Belege in Papierform oder in elektronischer Form sind zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung, gegen Verlust zu sichern.¹⁷³ Bei Papierbelegen erfolgt eine Sicherung z. B. durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Lieferscheine und Rechnungen, durch laufende Ablage in besonderen Mappen und Ordnern, durch zeitgerechte Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen oder durch laufende Vergabe eines Barcodes und anschließendes

¹⁶⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 117.

¹⁶⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 117.

¹⁷⁰ Vgl. IDW RS FAIT 3 (Fn. 75), Rn. 44.

¹⁷¹ GoBD (Fn. 1), Rn. 122.

¹⁷² Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 5.3., Rn. 3.

¹⁷³ GoBD (Fn. 1), Rn. 67.

Scannen.^{174 175} Die erforderliche laufende Nummerierung kann dabei bei elektronischen Belegen automatisch vergeben werden.¹⁷⁶ Die Belegsicherung kann organisatorisch und technisch mit der Zuordnung zwischen Beleg und Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung verbunden werden.¹⁷⁷ Die Zuordnung zwischen dem Einzelbeleg und der dazugehörigen Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung kann anhand von eindeutigen Zuordnungsmerkmalen (z. B. Index, Paginiernummer, Dokumenten-ID) und zusätzlichen Identifikationsmerkmalen für die Papierbelege oder für die Such- und Filtermöglichkeiten bei elektronischer Belegablage gewährleistet werden.¹⁷⁸ Die Ablage der Belege sowie die Zuordnung zwischen Beleg und Aufzeichnung müssen in angemessener Zeit nachprüfbar sein.¹⁷⁹ Diese Zuordnungs- und Identifizierungsmerkmale aus dem Beleg müssen bei der Aufzeichnung oder Verbuchung in die Bücher oder Aufzeichnungen übernommen werden, um eine **progressive und retrograde Prüfbarkeit**¹⁸⁰ zu ermöglichen.¹⁸¹

10.5. Ausgewählte Prüfhinweise

Aus den Vorgaben der GoBD lassen sich folgende ausgewählte Prüfhinweise zu den Anforderungen an die Aufbewahrung ableiten:

- *Existiert eine aussagekräftige und vollständige Verfahrensdokumentation?*
- *Identifikation und Organisation des Belegeingangs*
- *Prüfung der organisatorischen Festlegungen und Verfahrensanweisungen des Archivierungsverfahrens*
- *Prüfung der korrekten und vollständigen Übernahme und Erfassung der Daten und Dokumente*
- *Prüfung der Vollständigkeit der eingehenden Belege*

¹⁷⁴ Vgl. zum Scannen ausführlich Kapitel 13.

¹⁷⁵ GoBD (Fn. 1), Rn. 68.

¹⁷⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 69.

¹⁷⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 70.

¹⁷⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 71.

¹⁷⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 73, mangels Eindeutigkeit kein geeignetes Zuordnungskriterium zwischen Beleg und Aufzeichnung stellen insbesondere das Beleg- oder Buchungsdatum, die Kontoauszugsnummer oder der Name (bei umfangreichem Beleganfall) dar. Bei Kontoauszügen bedarf es zusätzlich einer Blatt- und Positionsnummer (vgl. Beispiel GoBD (Fn. 1), Rn. 74).

¹⁸⁰ Vgl. Kapitel 8.2.

¹⁸¹ GoBD (Fn. 1), Rn. 72.

- *Prüfung der Zugriffskontrollen innerhalb des Archivierungssystems*
- *Prüfung der Kriterien Integrität, Verfügbarkeit, Autorisierung und Authentizität*
- *Prüfung der Ordnungskriterien und Indexierung von archivierten Dokumenten*
- *Prüfung der korrekten elektronischen Aufbewahrung von E-Mails*
- *Prüfung anstehender/stattgefunder Migrationen (Altdatenbestände) insbesondere im Hinblick auf eine korrekte Datenübernahme*

10.6. Kommentierung und Hilfestellung

(1) Konvertierung

Die GoBD wiederholen eine schon lange geltende Anforderung der GDPdU, wonach bei einer Umwandlung (Konvertierung) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein **Inhouse-Format** beide Versionen zu archivieren sind, unter demselben Index zu verwalten sind und die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen ist. Auch nach einer Konvertierung in ein sogenanntes Inhouse-Format, bei dem das Ergebnis der Umwandlung inhaltlich identisch (verlustfrei) und für die maschinelle Auswertbarkeit verfügbar ist, ist die ursprünglich in das Unternehmen eingegangene Datei in der Originalversion aufzubewahren und darf damit nicht gelöscht werden. Nicht aufbewahrungspflichtig hingegen sind die während der maschinellen Verarbeitung durch das Buchführungssystem erzeugten Dateien, sofern diese ausschließlich einer temporären Zwischenspeicherung von Verarbeitungsergebnissen dienen und deren Inhalte im Laufe des weiteren Verarbeitungsprozesses vollständig Eingang in die Buchführungsdaten finden. Damit ist eine Umwandlung in ein alternatives Datenformat soweit zulässig, als hierdurch die maschinelle Auswertbarkeit weder eingeschränkt wird noch inhaltliche Veränderungen vorgenommen werden.¹⁸² Von temporären Zwischenspeicherungen abgesehen – wie auch immer diese trennscharf zu ermitteln sind – hat diese Vorgabe streng genommen zur Folge, dass jedes im Verlauf eines Verarbeitungsprozesses erzeugte Inhouse-Format zusätzlich zu weiteren aufbewahrungspflichtigen Formatzuständen zu archivieren ist. Unabhängig von der

¹⁸² Vgl. Burlein/Odenthal (Fn. 106), S. 34.

Frage nach der gesetzlichen Grundlage, die zur Aufbewahrung von Zwischenformaten verpflichtet, darf die Sinnhaftigkeit dieser Vorgabe in Zweifel gezogen werden. Ein entsprechender Identitätsnachweis lässt sich u. E. auch über eine Verfahrensdokumentation führen – die eigentlichen Zwischenformate wird die steuerliche Außenprüfung in der Praxis wohl ohnehin nicht anfordern.

(2) Ordnung und Indexierung

Das Kriterium der Ordnung fordert, dass Verknüpfungen zwischen dem Geschäftsvorfall und dem Dokument bzw. zwischen einem Dokument und seinem Index während der gesamten Aufbewahrungsfrist erhalten bleiben müssen.

SAP Business Objekt	Business Dokument (DMS)
Buchungsbeleg	Eingangsrechnung
Materialstamm	CAD-Zeichnung
Personalstamm	Arbeitsvertrag
Auswertung: Kompaktjournal	Druckliste
Bestellung	Bestellschreiben



Abbildung 6: Technische Verknüpfung am Beispiel SAP

Damit wird zugleich auf die Vorgaben zum Datenzugriff abgestellt, wonach sich das Einsichtsrecht der Finanzverwaltung neben den Bewegungsdaten auch auf Stammdaten und deren Verknüpfungen bezieht, die vollständig und in unverdichteter, maschinell auswertbarer Form aufzubewahren sind.¹⁸³ Letztlich spiegeln sich hier wiederum die aus dem „**Vier-Säulen-Modell**“ bekannten Vorgaben der „Unveränderbarkeit“ und der „Migrationsbeständigkeit“ wider.

¹⁸³ Vgl. im Detail Kapitel 11.2. bis 11.4.

(3) Belegsicherung

Die Belege müssen unmittelbar nach Eingang oder Entstehung gegen Verlust gesichert werden. Dabei bieten sich dem Steuerpflichtigen – in Abhängigkeit der zugrunde liegenden Unternehmensprozesse – grundsätzlich folgende Möglichkeiten¹⁸⁴:

- *Fortlaufende Nummerierung ein- und ausgehender Belege/Rechnungen sowie Übernahme dieser eindeutigen Belegnummer in die Aufzeichnungen*
- *Laufende Grund(buch)aufzeichnungen*
- *Ablage in besonderen Mappen und Ordnern*
- *Elektronische Erfassung von Papierbelegen (Scannen)*¹⁸⁵

(4) Sonderfälle der Aufbewahrung

Nach den GoBD sind „originär elektronische“ (also in DV-Anlagen entstandene) Dokumente stets auch elektronisch aufzubewahren. In zwei Sonderfällen gestehen die GoBD jedoch eine Ausnahme zu, was aus Sicht der Praxis sehr zu begrüßen ist.

Wenn erstens eine **E-Mail** als reines Transportmittel für eine andere elektronische Datei dient, also selbst keine weiteren steuerrelevanten Daten enthält, so muss diese E-Mail nicht aufbewahrt werden. Eine Speicherung der transportierten Datei reicht dann aus.¹⁸⁶

Wenn zweitens Dokumente in einem **Textverarbeitungssystem** erstellt und die Inhalte der Dokumentenvorlage bei der Rechnungserstellung überschrieben werden, ist es nicht zu beanstanden, wenn in diesem Fall das Doppel des versendeten Dokumentes lediglich in Papierform aufbewahrt wird.¹⁸⁷

¹⁸⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 50.

¹⁸⁵ Vgl. Kapitel 13.

¹⁸⁶ Nicht anwendbar auf elektronische Gelangensbestätigungen im innergemeinschaftlichen Warenverkehr.

¹⁸⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 120.

(5) Einsatz elektronischer Archivsysteme

Sofern zum Zweck der Aufbewahrung ein eigenes **Archivierungssystem** eingesetzt wird, so kann auf Grundlage des IDW RS FAIT 3¹⁸⁸ der Archivierungsprozess als Abfolge dieser Teilaktivitäten beschrieben werden:

- Erfassung bzw. Scannen der Dokumente und Daten
- Indexierung und Verschlagwortung mittels der IT-Anwendung
- Speicherung und Verwaltung der Daten und Dokumente im Archivierungssystem

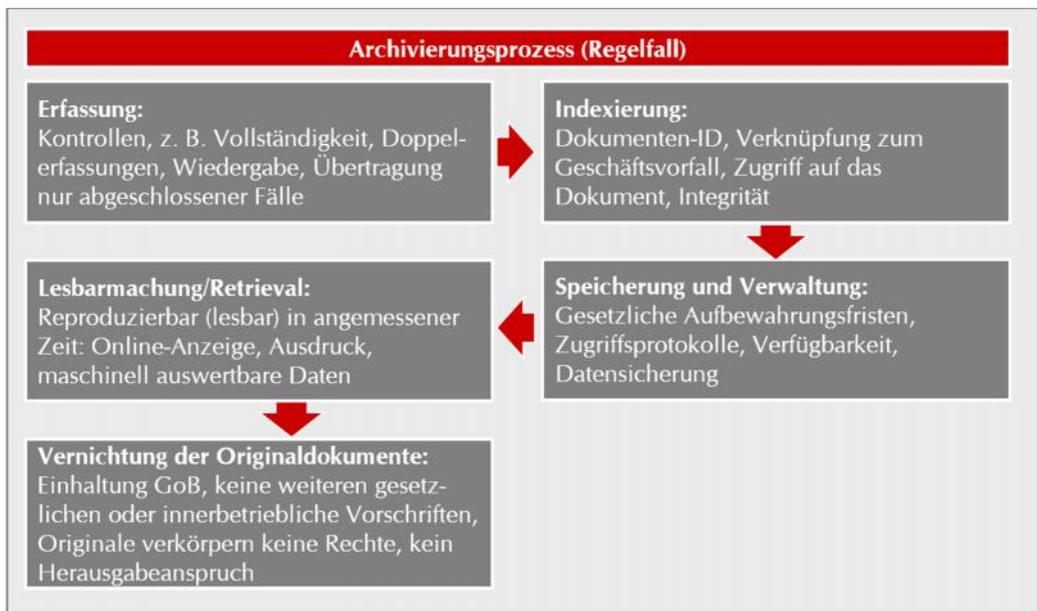


Abbildung 7: Archivierungsprozess im Überblick

Die Speicherung des einzelnen Geschäftsvorfalles sowie das angewandte Archivierungsverfahren müssen über die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachvollziehbar bleiben. Zum Verständnis soll eine Verfahrensdokumentation dienen, welche entsprechend selbst aufbewahrungspflichtig ist.¹⁸⁹

¹⁸⁸ Vgl. IDW RS FAIT 3 (Fn. 75), Rn. 64.

¹⁸⁹ IDW RS FAIT 3 (Fn. 75), Rn. 50.

Die dabei anzuwendenden Sicherheitskriterien für elektronische Archivierungsverfahren sind in Anlehnung an den IDW FAIT 3¹⁹⁰ wie folgt zu präzisieren:

Die **Integrität** eines elektronischen Archivierungssystems ist gegeben, wenn die aufzubewahrenden Dokumente und Daten gespeichert und fehlerfrei (eindeutig) indiziert werden und vor Manipulation und ungewollten bzw. fehlerhaften Änderungen geschützt sind.

Verfügbarkeit setzt voraus, dass neben den aufzubewahrenden Dokumenten und Daten auch die für das elektronische Archivierungsverfahren eingesetzte IT-Anwendung und IT-Infrastruktur so zur Verfügung stehen, dass die Lesbarmachung während der gesamten Aufbewahrungsfrist möglich ist.

Das Kriterium der **Autorisierung** verlangt, dass nur im Voraus festgelegte Personen die ihnen zugewiesenen Rechte wahrnehmen können und ausschließlich autorisierte Personen die archivierten Dokumente und Daten bearbeiten können.

Über das Kriterium der **Vertraulichkeit** soll sichergestellt werden, dass Daten nicht unberechtigt eingesehen, weitergegeben oder veröffentlicht werden. Dieser Anforderung ist auch beim Einsatz von Archivierungssystemen durch IT-Kontrollen Rechnung zu tragen, indem beispielsweise Speichermedien und Sicherheitskopien mittels physischer und logischer Zugriffskontrollen vor unberechtigter Kenntnisnahme geschützt werden.

¹⁹⁰ Vgl. im Detail IDW RS FAIT 3 (Fn. 75), Rn. 38 ff.

(6) Auslagerung ins Ausland

Besonderheiten aus steuerlicher Sicht gilt es bei einer Auslagerung ins Ausland zu beachten. Gemäß § 146 Abs. 2 S. 1 AO sind Bücher und sonstige erforderliche Aufzeichnungen im Inland zu führen und aufzubewahren. Elektronische Bücher, Aufzeichnungen und Rechnungen dürfen jedoch nach § 146 Abs. 2a AO auch ins Ausland verlagert werden. Der Unternehmer kann dazu beim zuständigen Finanzamt einen schriftlichen **Antrag** stellen. Dabei muss jedoch insbesondere sichergestellt sein, dass die GoB (einschließlich der GoBD¹⁹¹) in vollem Umfang eingehalten werden.¹⁹² Die Genehmigung ist insbesondere daran geknüpft, dass die Besteuerung im Inland nicht beeinträchtigt wird.

Die Besteuerung ist dann nicht beeinträchtigt, wenn eine lückenlose Prüfung der Gewinnermittlung vom Inland aus in gleicher Art und Weise möglich ist wie bei Steuerpflichtigen mit IT-gestützter Buchführung im Inland. Die angeforderten Unterlagen müssen unverzüglich zur Verfügung gestellt werden, die angeforderten Auskünfte zeitnah erteilt werden und Datenzugriffsmöglichkeiten in vollem Umfang gewährleistet werden. Der Steuerpflichtige kann die Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten im Inland nicht dadurch einschränken, dass er sich auf ausländische Bestimmungen beruft, die diesen entgegenstehen könnten (z. B. datenschutzrechtliche Bestimmungen zum Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen).

Für umsatzsteuerliche Zwecke enthält § 14b UStG Sonderregelungen für die Aufbewahrung von Rechnungen, die die allgemeinen Aufbewahrungspflichten in der AO zum Teil verdrängen. Demnach sind Rechnungen, die ein inländischer Unternehmer ausgestellt bzw. empfangen hat, grundsätzlich im Inland aufzubewahren. Eine elektronische Aufbewahrung dieser Rechnungen¹⁹³ insbesondere im übrigen Gemeinschaftsgebiet setzt voraus, dass eine vollständige Fernabfrage (Online-Zu-

¹⁹¹ Die GoBD an sich treffen keine Aussagen zu den Möglichkeiten und der Vorgehensweise der Verlagerung ins Ausland.

¹⁹² Vgl. zu Details Finanzministerium Schleswig Holstein, Erlass vom 1. März 2012, VI 328-S0316-032, DB 2012, S. 1839.

¹⁹³ Hierbei muss es sich jedoch nicht zwingend um elektronisch übermittelte Rechnungen handeln, vgl. UStAE 14 b.1 Abs. 8.

griff) der betreffenden Daten und deren Herunterladen und Verwendung gewährleistet ist. Dabei hat der Unternehmer dem Finanzamt den jeweiligen Aufbewahrungsort mitzuteilen. Ein Antrag des Unternehmers nach § 146 Abs. 2a AO und dessen Bewilligung durch das Finanzamt sind insoweit nicht erforderlich. Die Voraussetzungen des § 146 Abs. 2a AO sind nach § 14b Abs. 5 UStG lediglich für den Fall zu beachten, dass der inländische Unternehmer die Rechnungen außerhalb des Gemeinschaftsgebietes aufbewahren will.

Soweit der Unternehmer nicht im Inland ansässig ist, besteht die Verpflichtung, dem Finanzamt den Aufbewahrungsort der Rechnungen (der sich im Gemeinschaftsgebiet befinden muss) mitzuteilen und dem Finanzamt auf dessen Verlangen alle aufzubewahrenden Rechnungen und Daten oder die an deren Stelle tretenden Bild- und Datenträger unverzüglich zur Verfügung zu stellen.

11. Datenzugriff

Sind die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das DV-System zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen.¹⁹⁴ Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr gespeicherte Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Dieses Recht auf Datenzugriff bezieht sich dabei sowohl auf die Einsichtnahme der im Unternehmen gespeicherten Daten als auch auf die Berechtigung, die zugrunde liegenden Datenverarbeitungssysteme zur Prüfung und Auswertung dieses Datenmaterials zu nutzen. Bei Anwendung der Regelungen zum Datenzugriff hat die Finanzverwaltung den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten.¹⁹⁵

11.1. Kernaussagen der GoBD

Den GoBD lassen sich folgende Kernaussagen zur den Anforderungen an den Datenzugriff im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen entnehmen:

- *Gegenstand sind die nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften aufzeichnungspflichtigen und die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen, d. h. bezogen auf den EDV-Einblick, Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind*
- *Bereitzustellen sind insbesondere Daten der Finanzbuchhaltung, der Anlagenbuchhaltung, der Lohnbuchhaltung sowie aller Vor- und Nebensysteme*
- *Das Einsichtsrecht der Finanzverwaltung bezieht sich neben den Bewegungsdaten auch auf Stammdaten und deren Verknüpfungen*

¹⁹⁴ Das Recht auf Datenzugriff besteht ergänzend bei der sog. Umsatzsteuer-Nachschaue nach § 27b UStG. Auf Grundlage von § 27b Abs. 2 UStG können die mit der Umsatzsteuer-Nachschaue beauftragten Amtsträger auf Verlangen die gespeicherten Daten über die der Umsatzsteuer-Nachschaue unterliegenden Sachverhalte einsehen und soweit erforderlich hierfür das Datenverarbeitungssystem nutzen. Dies gilt auch für elektronische Rechnungen nach § 14 Absatz 1 Satz 8 UStG.

¹⁹⁵ GoBD (Fn. 1), Rn. 170.

- *Neben den eigentlichen Daten sind auch die Teile der Verfahrensdokumentation auf Verlangen zur Verfügung zu stellen, die einen vollständigen Systemüberblick ermöglichen und die für das Verständnis des DV-Systems erforderlich sind*
- *Die Erstqualifizierung steuerlich relevanter Daten obliegt dem Steuerpflichtigen*
- *Bei der Ausübung des Rechts auf Datenzugriff stehen der Finanzbehörde drei gleichberechtigte Möglichkeiten (unmittelbarer Datenzugriff (Z1), mittelbarer Datenzugriff (Z2), Datenträgerüberlassung (Z3)) zur Verfügung*
- *Art und Umfang der maschinellen Auswertbarkeit sind nach den tatsächlichen Informations- und Dokumentationsmöglichkeiten zu beurteilen*
- *Eine maschinelle Auswertbarkeit ist bei aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen u. a. gegeben, die (a) mathematisch-technische Auswertungen ermöglichen, (b) eine Volltextsuche ermöglichen, (c) auch ohne mathematisch-technische Auswertungen eine Prüfung im weitesten Sinne ermöglichen (z. B. Bildschirmabfragen, die Nachverfolgung von Verknüpfungen und Verlinkungen oder die Textsuche nach bestimmten Eingabekriterien)*
- *Daneben sind auch alle zur maschinellen Auswertung der Daten erforderlichen Strukturinformationen in maschinell auswertbarer Form sowie die internen und externen Verknüpfungen vollständig und in unverdichteter, maschinell auswertbarer Form aufzubewahren*
- *Im Fall eines Systemwechsels, einer Systemänderung oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produkivsystem müssen die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten quantitativ und qualitativ gleichwertig in ein neues System überführt werden*
- *Die Finanzbehörde hat bei Anwendung der Regelungen zum Datenzugriff den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten*

11.2. Zugriffarten und Mitwirkungspflichten

Dadurch, dass die GoBD an die Stelle der Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) treten, führt das BMF-Schreiben die entsprechenden Vorgaben – insbesondere die der Finanzverwaltung im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen zur Verfügung stehenden Zugriffarten – entsprechend auf. In Anlehnung an die gesetzliche Regelung unterscheiden die GoBD – wie bislang die GDPdU – bei der Ausübung der Datenzugriffsberechtigung zwischen der Möglichkeit eines **unmittelbaren (Z1)** und eines **mittelbaren (Z2)** Datenzugriffsrechts sowie der **Überlassung von Daten auf Datenträgern (Z3)**. Der Gebrauch der drei Varianten steht – ohne festgeschriebene Rangfolge – im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde, wobei sie auch mehrere Möglichkeiten nebeneinander in Anspruch nehmen kann.

Kommt der Steuerpflichtige seinen Pflichten zur Einräumung des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO oder zur Vorlage angeforderter Unterlagen im Sinne des § 200 Abs. 1 AO im Rahmen einer Außenprüfung innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist nach Bekanntgabe durch die zuständige Finanzbehörde nicht nach, kann ein Verzögerungsgeld von 2.500 Euro bis 250.000 Euro festgesetzt werden.¹⁹⁶

Beim **unmittelbaren Datenzugriff (Z1)** steht der Finanzbehörde das Recht zu, selbst unmittelbar auf das DV-System dergestalt zuzugreifen, dass sie in Form eines **Nur-Lesezugriffes** Einsicht in die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten nimmt und die vom Steuerpflichtigen oder einem beauftragten Dritten eingesetzte Hard- und Software zur Prüfung der gespeicherten Daten einschließlich der jeweiligen Meta-, Stamm- und Bewegungsdaten sowie der entsprechenden Verknüpfun-

¹⁹⁶ Diese Rechtsauffassung wurde vom Bundesfinanzhof im Urteil vom 16. Juni 2011 – IV B 120/10, BStBl II 2011, S. 855 bestätigt. Allerdings stellten die Finanzrichter klar, dass die Finanzbehörden wegen derselben Unterlagen nicht nochmals ein Verzögerungsgeld festsetzen dürfen. Ergänzend ist auf den vom Bundesministerium der Finanzen als Orientierungshilfe veröffentlichten Fragen- und Antworten-Katalog zum Verzögerungsgeld (aktuelle Fassung vom 28. September 2011) hinzuweisen, welcher die Kriterien für die Bemessung des Verzögerungsgeldes genauer benennt (BMF IV A 4, StEK AO § 146 Nr. 15).

gen nutzt. Dabei darf sie nur mit Hilfe dieser Hard- und Software auf die elektronisch gespeicherten Daten zugreifen.¹⁹⁷ Der Nur-Lesezugriff umfasst das Lesen und Analysieren der Daten und die Nutzung der im DV-System vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten (z. B. Filtern und Sortieren).¹⁹⁸

Beim unmittelbaren Datenzugriff hat der Steuerpflichtige dem Prüfer die für den Datenzugriff erforderlichen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen und ihn für den Nur-Lesezugriff in das DV-System einzuweisen. Die Zugangsberechtigung muss dabei so ausgestaltet sein, dass dem Prüfer dieser Zugriff auf alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten eingeräumt wird. Sie umfasst die im DV-System genutzten Auswertungsmöglichkeiten für Prüfungszwecke (z. B. Revisions-Tools, Standard-Software, Backoffice-Produkte). In Abhängigkeit vom konkreten Sachverhalt kann auch eine vom Steuerpflichtigen nicht genutzte, aber im DV-System vorhandene Auswertungsmöglichkeit genutzt werden. Eine Volltextsuche, eine Ansichtsfunktion oder ein selbsttragendes System, das in einer Datenbank nur die für archivierte Dateien vergebenen Schlagworte als Indexwerte nachweist, reicht regelmäßig nicht aus. Eine Unveränderbarkeit des Datenbestandes und des DV-Systems durch die Finanzbehörde muss seitens des Steuerpflichtigen oder eines von ihm beauftragten Dritten gewährleistet werden.¹⁹⁹

Entscheidet sich die Finanzbehörde für den **mittelbaren Datenzugriff (Z2)**, kann sie vom Steuerpflichtigen verlangen, dass er an ihrer Stelle die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten nach ihren Vorgaben maschinell auswertet oder von einem beauftragten Dritten maschinell auswerten lässt. Es kann nur eine maschinelle Auswertung unter Verwendung der im DV-System des Steuerpflichtigen oder des beauftragten Dritten vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten verlangt werden.²⁰⁰ Neben der Zurverfügungstellung von Hard- und Software verlangen die GoBD eine Unterstützung durch mit dem DV-System vertraute Personen. Der

¹⁹⁷ Eine Fernabfrage (Online-Zugriff) der Finanzbehörde auf das DV-System des Steuerpflichtigen ist ausgeschlossen.

¹⁹⁸ GoBD (Fn.1), Rn. 165.

¹⁹⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 174.

²⁰⁰ GoBD (Fn. 1), Rn. 166.

Umfang der zumutbaren Mithilfe richtet sich nach den betrieblichen Gegebenheiten²⁰¹ des Unternehmens.²⁰²

Die Finanzbehörde kann ferner verlangen, dass ihr die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, einschließlich der jeweiligen Meta-, Stamm- und Bewegungsdaten sowie der internen und externen Verknüpfungen (z. B. zwischen den Tabellen einer relationalen Datenbank) und elektronische Dokumente und Unterlagen auf einen maschinell lesbaren und auswertbaren Datenträger zur Auswertung überlassen²⁰³ werden (**Datenträgerüberlassung (Z3)**).²⁰⁴ Die Datenträgerüberlassung umfasst auch die Mitnahme der Daten aus der Sphäre des Steuerpflichtigen. Diese sollte im Regelfall nur in Abstimmung mit dem Steuerpflichtigen erfolgen.²⁰⁵ Der zur Auswertung überlassene Datenträger ist spätestens nach Bestandskraft der aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide an den Steuerpflichtigen zurückzugeben und die Daten sind zu löschen.²⁰⁶ Insbesondere sind im Rahmen der Datenträgerüberlassung der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen (z. B. über die Dateierkunft, die Dateistruktur, die Datenfelder, verwendete Zeichensatztabellen sowie interne und externe Verknüpfungen) in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen sich die Daten bei einem Dritten befinden. Auch die zur Auswertung der Daten notwendigen **Strukturinformationen** müssen in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung gestellt werden. Das Einlesen der Daten muss ohne Installation von Fremdsoftware auf den Rechnern der Finanzbehörde möglich sein.²⁰⁷

²⁰¹ Hierfür können z. B. seine Größe oder Mitarbeiterzahl Anhaltspunkte bilden.

²⁰² GoBD (Fn. 1), Rn. 175.

²⁰³ Die Finanzbehörde ist nicht berechtigt, selbst Daten aus dem DV-System herunterzuladen oder Kopien vorhandener Datensicherungen vorzunehmen.

²⁰⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 167.

²⁰⁵ GoBD (Fn. 1), Rn. 168.

²⁰⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 169. Das Bayerische Landesamt für Steuern hat zur IDEA-Datensicherung in der BP/BNV, LSt-Außen- und USt-Sonderprüfung Stellung genommen (BayLfSt, Verfügung v. 27. Februar 2015 – S 0317.1.1-2/4 St42). Die datenschutzrechtlichen Regelungen bedingen, dass die Erhebung und Weiterverarbeitung personenbezogener Daten nur zulässig ist, soweit dies der ordnungsmäßigen Durchführung des Verfahrens dient. Mit seiner Verfügung bestimmt das BayLfSt, wie die vom Steuerpflichtigen gemäß § 147 Abs. 6 AO überlassenen elektronischen Daten künftig zu behandeln sind.

²⁰⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 176.

11.3. Sachlicher Umfang

Von besonderer praktischer Relevanz beim Datenzugriff ist der sachliche Umfang der Außenprüfung. Der sachliche Umfang der Außenprüfung (§ 194 AO) wird durch die Prüfungsanordnung (§ 196 AO, § 5 BpO) bestimmt und erfährt durch die Regelungen zum Datenzugriff keine Erweiterung. Dazu ist festzustellen, dass die GoBD den bisherigen – aus den GDPdU bekannten – Begriff der „**steuerlich relevanten Daten**“ nicht enthalten. Stattdessen wird von Unterlagen gesprochen, die nach steuerlichen Vorschriften und außersteuerlichen Vorschriften aufbewahrungspflichtig sind. Unabhängig davon ist davon auszugehen, dass Gegenstand unverändert nur die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen sind, d. h. bezogen auf den EDV-Einblick, Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind.²⁰⁸

Hierfür sind insbesondere die Daten der **Finanzbuchhaltung, der Anlagenbuchhaltung, der Lohnbuchhaltung** und aller **Vor- und Nebensysteme**, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen enthalten, für den Datenzugriff bereitzustellen.²⁰⁹ Neben den Daten müssen insbesondere auch die Teile der Verfahrensdokumentation auf Verlangen zur Verfügung gestellt werden können, die einen vollständigen Systemüberblick ermöglichen und für das Verständnis des DV-Systems erforderlich sind. Insoweit fordern die GoBD einen Überblick über alle im DV-System vorhandenen Informationen, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen betreffen, z. B. Beschreibungen zu Tabellen, Feldern, Verknüpfungen und Auswertungen.²¹⁰

Soweit in Bereichen des Unternehmens betriebliche Abläufe mit Hilfe eines DV-Systems abgebildet werden, sind die betroffenen DV-Systeme durch den Steuerpflichtigen zu identifizieren, die darin enthaltenen Daten nach Maßgabe der außersteuerlichen und steuerlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten zu

²⁰⁸ Vgl. Groß/Lamm/Georgius (Fn. 161), Rn. 40.

²⁰⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 159.

²¹⁰ GoBD (Fn. 1), Rn. 160.

qualifizieren (Erstqualifizierung) und für den Datenzugriff in geeigneter Weise vorzuhalten.²¹¹ Bei unzutreffender Qualifizierung von Daten kann die Finanzbehörde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens verlangen, dass der Steuerpflichtige den Datenzugriff auf diese nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften tatsächlich aufgezeichneten und aufbewahrten Daten nachträglich ermöglicht.²¹²

11.4. Maschinelle Auswertbarkeit

Ausgehend von § 147 Abs. 2 AO ist sicherzustellen, dass aufbewahrungspflichtige Unterlagen während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können. Unter dem Begriff der maschinellen Auswertbarkeit versteht die Finanzverwaltung grundsätzlich den **wahlfreien Zugriff** auf alle gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und Verknüpfungen mit Sortier- und Filterfunktion unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit. Mangels wahlfreier Zugriffsmöglichkeit akzeptiert die Finanzverwaltung daher keine Reports oder Druckdateien, die vom Unternehmen ausgewählte bzw. vorgefilterte Datenfelder und -sätze aufführen, jedoch nicht mehr alle steuerlich relevanten Daten enthalten. Gleiches gilt für archivierte Daten, bei denen während des Archivierungsvorgangs eine „**Verdichtung**“ unter Verlust vorgeblich steuerlich nicht relevanter, originär aber vorhanden gewesener Daten stattgefunden hat.²¹³ Jeder Datensatz repräsentiert demnach eine steuerrelevante Transaktion und beinhaltet alle notwendigen Informationen, die für eine steuerliche Veranlagung im Sinne von Entstehen, Entfallen, Erhöhung oder Minderung einer Steuerlast relevant sind. Er setzt sich hierfür aus den identifizierten Attributen und Stammdaten wie Konto, Adressat, Steuersatz etc., Zweck oder Objekt und den Werten wie Betrag, Währung und Datum zusammen. Die Vollständigkeit und der Zusammenhang dieser Attribute sichern die Auswertbarkeit des Datensatzes im Kontext.²¹⁴

²¹¹ Auch Textverarbeitungs-, Tabellenkalkulations- oder Datenbanksysteme können, sofern sie Daten enthalten, welche im weiteren Sinne mit Buchführungssystemen oder -vorsystemen in Verbindung stehen, Bestandteil der steuerlichen Außenprüfung sein, vgl. Groß/Matheis/Lingens, DStR 2013, S. 921, 923.

²¹² GoBD (Fn. 1), Rn. 161.

²¹³ So ursprünglich ausgeführt im Fragen- und Antworten-Katalog zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, (Fn. 4), Frage 11.

²¹⁴ Vgl. Groß/Lamm/Georgius (Fn. 161), Rn. 124.

Eine maschinelle Auswertbarkeit ist nach den GoBD bei aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen gegeben, die:

- eine **mathematisch-technische** Auswertung ermöglichen,
- eine **Volltextsuche** ermöglichen,
- auch ohne mathematisch-technische Auswertungen eine Prüfung im weitesten Sinne ermöglichen (z. B. Bildschirmabfragen, die Nachverfolgung von Verknüpfungen und Verlinkungen oder die Textsuche nach bestimmten Eingabekriterien)²¹⁵.

Mathematisch-technische Auswertung bedeutet, dass alle in den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten bzw. Datensätzen enthaltenen Informationen automatisiert (DV-gestützt) interpretiert, dargestellt, verarbeitet sowie für andere Datenbankanwendungen und eingesetzte Prüfsoftware direkt, ohne weitere Konvertierungs- und Bearbeitungsschritte und ohne Informationsverlust nutzbar gemacht werden können (z. B. für wahlfreie Sortier-, Summier-, Verbindungs- und Filterungsmöglichkeiten).²¹⁶

Mathematisch-technische Auswertungen sind z. B. möglich bei:

- Elektronischen Grund(buch)aufzeichnungen (z. B. Kassendaten, Daten aus Warenwirtschaftssystemen, Inventurlisten),
- Journaldaten aus Finanzbuchhaltung oder Lohnbuchhaltung,
- Textdateien oder Dateien aus Tabellenkalkulationen mit strukturierten Daten in tabellarischer Form (z. B. Reisekostenabrechnungen, Überstundennachweise).²¹⁷

²¹⁵ GoBD (Fn. 1), Rn. 126.

²¹⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 127.

²¹⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 127.

Die Frage der maschinellen Auswertbarkeit bezieht sich neben den Bewegungsdaten stets auch auf die dazugehörigen **Stammdaten** und **Verknüpfungen**. Insoweit sind neben den Daten in Form von Datensätzen und den elektronischen Dokumenten auch alle zur maschinellen Auswertung der Daten im Rahmen des Datenzugriffs notwendigen Strukturinformationen (z. B. über die Dateierkunft, die Dateistruktur, die Datenfelder, verwendete Zeichensatztabellen) in maschinell auswertbarer Form sowie die internen und externen Verknüpfungen vollständig und in unverdichteter, maschinell auswertbarer Form aufzubewahren. Im Rahmen einer Datenträgerüberlassung ist der Erhalt technischer Verlinkungen auf dem Datenträger nicht erforderlich, sofern dies nicht möglich ist.²¹⁸ Erst in Kombination mit den korrespondierenden Stammdaten wie Kreditoren und Debitoren, Kontonummer und -bezeichnung, Preistabellen etc. lassen sich die steuerrelevanten Daten sinnvoll und vollständig auswerten.²¹⁹

Zu beachten gilt, dass eine Reduzierung einer bereits bestehenden maschinellen Auswertbarkeit, etwa durch **Umwandlung** des Dateiformats oder durch Auswahl bestimmter Aufbewahrungsformen, nicht zulässig ist.²²⁰ Die GoBD führen hierzu diverse Beispiele auf:

- *Umwandlung von maschinell auswertbaren Buchhaltungsdaten in eine nur Volltext-auswertbare PDF-Textdatei*
- *Es werden nur Papierbelege aufbewahrt, obwohl elektronische Dokumente vorhanden sind*
- *Bearbeitungsvermerke führen zu einer Einschränkung der Auskunftsfähigkeit*
- *OCR-Informationen werden nicht zugänglich gemacht, obwohl diese vorhanden sind*
- *E-Mails werden derart in ein anderweitiges Format umgewandelt, so dass auswertbare Attribute nicht mehr verfügbar sind und die Recherchierbarkeit damit verloren geht*

²¹⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 128.

²¹⁹ Vgl. ausführlich dazu Groß/Lamm/Georgius (Fn. 161), Rn. 61.

²²⁰ GoBD (Fn. 1), Rn. 129.

- *Rechnungen im ZUGFeRD-Format werden in andere Formate umwandelt, so dass die XML-Informationen zur Rechnung nicht mehr verfügbar sind*
- *Bei verschlüsselten Dokumenten wird nur die unverschlüsselte Variante aufbewahrt*

11.5. Ausgewählte Prüfhinweise

Aus den Vorgaben der GoBD lassen sich folgende ausgewählte Prüfhinweise zum Datenzugriff der Finanzverwaltung ableiten:

- *Lassen sich alle drei Zugriffsarten nebeneinander gewährleisten?*
- *Prüfung der Sicherstellung eines Berechtigungskonzepts mit Prüferrolle*
- *Prüfung der Bereitstellung aller Daten/Dokumente mit steuerlicher Relevanz*
- *Liegt eine plausible Erstqualifizierung der steuerlich relevanten Daten vor?*
- *Können steuerrelevante Daten aus Vor- und Nebensystemen über die Dauer der Aufbewahrungsfrist uneingeschränkt zur Verfügung gestellt werden?*
- *Können alle zur Auswertung der Daten notwendigen Strukturinformationen in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung gestellt werden?*
- *Kann eine ausreichende und vollständige Verfahrensdokumentation auf Verlangen zur Verfügung gestellt werden?*
- *Kann eine Daten- und Systemtrennung nach steuerlicher Relevanz vorgenommen werden?*
- *Kann eine Daten- und Systemtrennung nach Zeiträumen (Prüfungszeitraum) vorgenommen werden?*
- *Sind die Art der Aufbewahrungsmedien (Original, Datenträger) sowie die technischen Voraussetzungen für die Gewährleistung der jederzeitigen Lesbarmachung definiert?*
- *Kann die maschinelle Auswertbarkeit über die Dauer der Aufbewahrungsfrist gewährleistet werden?*
- *Können unternehmensspezifische Einstellungen, Anpassungen, Parametrisierungen und Änderungen in Tabellen vorgehalten werden?*

11.6. PSP- Kommentierung und Hilfestellung

Gerade die altbekannten Vorgaben der GDPdU entsprechen jenen des „**Vier-Säulen-Modells**“, welches auch auf die dem Datenzugriff immanenten Anforderungen „**Unveränderbarkeit**“, „**Datenkonsistenz**“ und „**Migrationsbeständigkeit**“ abstellt. Im Detail ist Folgendes anzumerken:

(1) Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

Zunächst ist festzustellen, dass die Finanzverwaltung bei Anwendung der Regelungen zum Datenzugriff den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten hat.²²¹ Dabei stellt sich stets die Grundsatzfrage, was dem Steuerpflichtigen zumutbar ist und was eben gerade nicht. Die erforderliche Grenzziehung ist dabei keinesfalls „schwarz-weiß“ möglich, sondern stellt sich vielmehr als „Graukeil“ mit vielen Schattierungen dar. Die nachfolgende Betrachtung stellt auf Unternehmen ab, welche die Vorgaben abschließend erfüllen müssen, ohne insbesondere von Erleichterungen i. S. d. § 148 AO Gebrauch zu machen.

(2) Datenschutz beim Z3-Zugriff

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat zur IDEA-Datensicherung in der BP/BNV, LSt-Außen- und USt-Sonderprüfung Stellung genommen.²²² Die **datenschutzrechtlichen** Regelungen bedingen, dass die Erhebung und Weiterverarbeitung personenbezogener Daten nur zulässig ist, soweit dies der ordnungsmäßigen Durchführung des Verfahrens dient. Mit seiner Verfügung bestimmt das BayLfSt, wie die vom Steuerpflichtigen gemäß § 147 Abs. 6 AO überlassenen elektronischen Daten künftig zu behandeln sind.

Die Verfügung stellt klar, dass Daten aus Buchführungssystemen und anderen EDV-Systemen mit steuerlich relevanten Daten eines Steuerpflichtigen für Zwecke der Außenprüfung auf das Prüfernotebook kopiert und dort für erforderliche Prüfungshandlungen weiter verarbeitet werden dürfen. Weiter wird ausgeführt, dass die vom

²²¹ GoBD (Fn. 1), Rn. 170.

²²² BayLfSt, Verfügung v. 27. Februar 2015 (Fn. 206).

Steuerpflichtigen erhaltenen Daten und weiterverarbeitete Daten spätestens nach Bestandskraft der Änderungsbescheide zu löschen sind. Es wird klargestellt, dass ein systematischer und routinemäßiger Abgleich der Daten verschiedener Steuerpflichtiger zu unterbleiben hat. Dies schränkt jedoch die Möglichkeit zur Fertigung von Kontrollmitteilungen nicht ein.

(3) Verzögerungsgeld

Soweit der Steuerpflichtige seinen Pflichten zur Einräumung des Datenzugriffs oder zur Vorlage angeforderter Unterlagen im Rahmen einer Außenprüfung innerhalb einer ihm bestimmten **angemessenen Frist** nach Bekanntgabe durch die zuständige Finanzbehörde nicht nachkommt, kann ein Verzögerungsgeld von 2.500 Euro bis 250.000 Euro festgesetzt werden. Das Risiko der Festsetzung eines möglichen Verzögerungsgeldes ist dabei insbesondere in Verbindung mit den durch die GoBD erweiterten Anforderungen zu sehen.²²³

(4) Steuerrelevante Daten

Im Mittelpunkt des steuerlichen Interesses stehen – unabhängig davon, dass die GoBD diesen Begriff nicht weiter gebrauchen – unverändert die steuerrelevanten Daten, die über die Dauer der Aufbewahrungsfrist maschinell auswertbar vorzuhalten sind. Geht man von den Vorstellungen der Finanzverwaltung aus, so ist zunächst zu fragen, was mit steuerlich relevanten Daten gemeint ist und wie hier eine sinnvolle Abgrenzung steuerlich nicht relevanter Daten erfolgen kann. Der Begriff der steuerrelevanten Daten ist dabei grundsätzlich unter zwei Gesichtspunkten zu betrachten: inhaltlich und technisch. Inhaltlich geht es darum, auf welche Informationen der Steuerprüfer im Rahmen einer Außenprüfung zugreifen darf. Die inhaltliche Frage muss der steuerpflichtige Unternehmer in Abhängigkeit von seiner Geschäftstätigkeit zusammen mit seinem Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer

²²³ Vgl. zu Sanktionsmaßnahmen bei Nichtbefolgung; Goldshteyn/Thelen, Extra fiscum recta doctrina non est? – Kritische Anmerkungen zu den GoBD und ihrer Rechtsqualität, DStR 2015, S. 326, 332, sowie zu Haftungsrisiken bei Verstößen gegen die GoBD: Goldshteyn/Thelen, Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung und Haftungsrisiken bei Verstößen gegen die GoBD, DB 2015, S. 1126ff., vgl. weiter H.-Michael Korth, GoBD – Antworten des Steuerberaters auf negative Prüfungsfeststellungen, Stbg 2015, S. 24ff.

beantworten. Technisch geht es darum, wie diese Informationen für eine Auswertung bereitgestellt werden. Steuerrelevante Daten können in einem Unternehmen in unterschiedlichen Systemen entstehen und gespeichert werden. Hier ist die Aufgabe, nach der fachlichen Qualifizierung der steuerrelevanten Daten die entsprechenden Systeme, Speicherorte und Formate zu ermitteln, um die Daten anhaltend auswertbar bereit zu stellen.²²⁴

Beim Datenzugriff durch die Finanzverwaltung ist – je nach Ausgestaltung der EDV-Struktur des Unternehmens – die Einsichtnahme in datenschutzrechtlich sensible Bereiche wie Personalakten oder auch unternehmensinternes Kernwissen prinzipiell nicht auszuschließen. Soweit durch den Steuerpflichtigen keine Trennung zwischen steuerlich relevanten Daten und solchen ohne steuerliche Relevanz erfolgt, kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass die Möglichkeit der Einsichtnahme inhaltlich weiter geht als gefordert. Eine isolierte Einsichtnahme erfordert insoweit, dass der Steuerpflichtige seine elektronische Daten- und Dokumentenablage dahingehend reorganisiert, dass eine entsprechende Trennung systemseitig sichergestellt ist.²²⁵ Entscheidend dabei ist, dass die Erstqualifizierung dem Steuerpflichtigen obliegt²²⁶, was bedeutet, dass dieser – ggf. unter Zuhilfenahme seines steuerlichen Beraters – die Entscheidung trifft, was der steuerlichen Außenprüfung obliegt und was hiervon auszunehmen ist. Nützliche Hinweise, welche **Dokumentarten** – neben den primär vorzuhaltenden strukturierten Daten aus den IT-Haupt- und Nebensystemen – im Einzelfall als steuerrelevant betrachtet werden könnten, ergeben sich aus folgender Übersicht.²²⁷ Wichtig: Dabei ist stets auf den Einzelfall abzustellen.

<ul style="list-style-type: none">• Änderungsnachweis der EDV-Buchführung• Änderungsprotokollierung EDV-Parameter• Aktennotizen• Akkordzettel	<ul style="list-style-type: none">• Depotauszüge (betrieblich)• Effektenkassenquittungen, Effektenempfangsbescheinigung, Effektenbuch• Eigenbelege für Stornobuchungen• Einfuhrunterlagen
--	--

²²⁴ Vgl. Kampffmeyer/Groß, CW 46/2003, Groß/Lamm/Georgius (Fn. 161), Rn. 78.

²²⁵ Vgl. Groß/Lamm/Georgius (Fn. 161), Rn. 42.

²²⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 161.

²²⁷ Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller, (Fn. 29), S. 29 f.

<ul style="list-style-type: none">• Angebote• Angestelltenversicherung• Anlagevermögensbücher und -karteien• An-, Ab-, Ummeldungen der Krankenkassen• Anträge Arbeitnehmersparzulage• Anweisungen zur Kassenprogrammierung• Anwesenheitsliste• Arbeitsanweisung der EDV-Buchführung• Aufnahmelisten• Auftrags- und Bestellunterlagen• Auftragszettel• Aufzeichnungen über Sonderaktionen und Werbeaktionen• Ausfuhrnachweise• Ausgangsrechnungen• Bankauszüge (betrieblich)• Bankbürgschaften• Belastungs- und Gutschriftsnoten• Bescheide über Steuern, Gebühren und Beiträge• Betriebsabrechnungsbögen mit Belegen als Bewertungsunterlagen• Betriebskostenrechnungen• Bewirtungsunterlagen• Buchungsanweisungen• CpD-Konto (Konto pro Diverses)• Darlehensunterlagen	<ul style="list-style-type: none">• Einkaufsbücher/Wareneinkaufsbücher• E-Mails• Eröffnungsanträge für Bankkonten und Depots• Essensmarkenabrechnungen• Exportunterlagen• Faxe• Fernschreiben• Frachtbriefe• Freistempler-Unterlagen• Gehaltslisten• Genehmigungen – nach Gültigkeitsablauf• Geschenknachweise• Gesellschafterbeschlüsse• Gründungsakten der Gesellschaft• Grundbuch• Grundbuchauszüge• Grundstücksverzeichnis• Hauptbuch• HR-Auszüge• Inkassounterlagen• Intern erstellte Kostenstellenpläne• Inventuranweisungen/Reinschriften• Investitionszulage (Unterlagen)• Jahresabschlusslisten oder -bögen• Kassenstreifen und Kassenzettel
--	---

<ul style="list-style-type: none">• Dauerauftragsunterlagen• Kalkulation zur Vorratsbewertung• Kassenberichte• Kassenbücher • Kommissionsabrechnungsunterlagen• Kommissionslisten• Konnossemente• Kontenpläne/Kontenregister/ Historie der Kontenplanänderungen• Kontrolluhr- oder Stechuhrkarten• Kostenberichte• Kostenträgerrechnungen• Kostenvoranschläge• Kreditunterlagen, soweit Buchungsbelege• Kurzarbeitergeldlisten• Lagerbücher• Lagerkartei• Lagerzugangs- und Abgangsbelege• Lieferscheine• Lizenzunterlagen• Lohnabrechnungen• Lohnberechnungsunterlagen• Lohnkonto• Lohnlisten• Mahnvorgänge• Mietunterlagen	<ul style="list-style-type: none">• Prozessakten• Provisionsabrechnungen• Quittungen• Reisekostenabrechnungen• Repräsentationsaufwendungen • Saldenlisten und –bestätigungen• Schadensunterlagen (soweit Bilanzunterlagen)• Schecks oder die dazu gehörenden Unterlagen und Scheckbücher• Skontolisten, soweit Buchungsunterlagen• Sozialversicherungsunterlagen• Spendenbescheinigungen• Steuererklärungen/-bescheide• Stundenlohnzettel• Tagessummenbons von Registerkassen• Teilzahlungsunterlagen• Telefonkostennachweise• Telegramme• Überstundenlisten• Umsatzsteuerunterlagen• Unterlagen über Zessionen• Ursprungsbelege (wie Preislisten und Kontrollzettel)• Ursprungszeugnisse• Verfahrensdokumentationen• Vermögenswirksame Leistungen
--	---

<ul style="list-style-type: none">• Nachnahmebelege• Nebenbücher• OP-Buchhaltung• Organisationsunterlagen insbesondere bei Verwendung von EDV• Pachtunterlagen• Patentunterlagen• Pensionskassenunterlagen• Pfändungsunterlagen• Preisverzeichnisse• Programm- und Systemdokumentationen• Protokolle der Gesellschafterversammlung	<ul style="list-style-type: none">• Versicherungspolicen• Vertragsurkunden (Gesellschaftsverträge, Arbeitsverträge)• Verträge (sonstige), soweit relevant• Warenzeichenunterlagen• Wechsel und Wechselbücher• Werkstattabrechnungen• Zahlungsanweisungen• Zinsrechnungen• Zollbelege
--	--

(5) Strukturinformationen (Stammdaten und Verknüpfungen)

Die GoBD verlangen, dass im Rahmen der Datenträgerüberlassung der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen (**Struktur-) Informationen** in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung gestellt werden. Insoweit sind neben den Daten in Form von Datensätzen und den elektronischen Dokumenten auch alle zur maschinellen Auswertung der Daten im Rahmen des Datenzugriffs notwendigen Strukturinformationen in maschinell auswertbarer Form aufzubewahren. Damit einher geht die Forderung nach einer vollständigen Beschreibung der Dateierkunft, der Dateistruktur, der Datenfelder, der verwendeten Zeichensatztabellen sowie der internen und externen Verknüpfungen des zugrunde liegenden DV-Systems.²²⁸ Das Einsichtsrecht der Finanzverwaltung bezieht sich neben den Bewegungsdaten auch auf **Stammdaten**²²⁹ und deren **Verknüpfungen**. Zu Buchungssätzen in kaufmännischen Systeme-

²²⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 160.

²²⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 59, Beispiel.

men rechnen immer auch Stammdaten, wie beispielsweise Kreditoren- und Debitorendaten, Kontorahmen, etc. Nur durch differenzierte Stammdaten lassen sich die dazugehörigen Buchungen richtig und vollständig auswerten. Problem hierbei ist, dass die Stammdaten meist einem anhaltenden Änderungsprozess unterliegen.²³⁰ Gerade dann, wenn exakte Dokumentationen über Speicherort oder Dateistruktur fehlen bzw. mangelhaft sind, kann dies vor allem bei Unternehmen, die über keinen eigenen Systemverwalter verfügen, zu erheblichen Mehraufwendungen und damit Kosten führen. Bei modernen Systemen können sich Stammdaten, die in Abhängigkeit von Daten aufkommen, permanent ändern und sind letztlich zeitpunktbezogen. Hier stellt sich die Frage, ob und in welchem Umfang zu den dazugehörigen Daten der jeweilige Stand der Stammdaten festzuhalten ist, um ausgewählte Einzelsachverhalte später noch reproduzieren zu können.²³¹ Dazu lässt sich diese Forderung regelmäßig nur dann erfüllen, wenn die Hersteller einzelner Produkte die entsprechenden Informationen auch öffentlich zugänglich machen. Als Handlungsempfehlung bleibt festzuhalten, dass neben den originären Daten zusätzlich maschinell auswertbare Strukturinformationen im XML-Format mitgeliefert werden sollten.²³²

(6) Originär elektronische Unterlagen

Der Datenzugriff bezieht sich im Grundsatz auf originär elektronische Unterlagen. Der Fragen- und Antworten-Katalog zum Datenzugriff²³³ zählt ebenso eingescannte aufbewahrungspflichtige Unterlagen, die durch eine Überführung in die elektronische Form an die Stelle der Papieroriginale treten, zu den originär elektronischen Unterlagen. Ausgehend von einer Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf²³⁴ hat der Bundesfinanzhof entschieden²³⁵, dass sich der Steuerpflichtige mit dem **Ein-scannen** der Belege für die Form der Aufbewahrung auf einem Bildträger oder auf einem anderen Datenträger festgelegt hat. Im Fall der elektronischen Belegarchie-

²³⁰ Vgl. Kampffmeyer/Zöllner, BIT 6/2003, S. 60, 63.

²³¹ Vgl. Groß, Consultant, 4/2002, 34, 35, Groß/Lamm/Georgius (Fn. 161), Rn. 61.

²³² Vgl. Burlein/Odenthal, (Fn. 106), S. 32.

²³³ Fragen und Antworten-Katalog zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung (Fn. 4), Frage 9.

²³⁴ FG Düsseldorf Beschluss v. 5. Februar 2007, 16 V 3454/06 A (AO), EFG 2007, S. 892.

²³⁵ BFH v. 26. September 2007, I B 53, 54/07, BStBl. II 2008, S. 415.

zung muss der Steuerpflichtige im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung auf dieser elektronischen Grundlage über die betriebsinterne Hard- und Software die Einsicht in die elektronischen Belege unmittelbar am Bildschirm gestatten.²³⁶

(7) Maschinelle Auswertbarkeit

Eine neue oder zumindest modifizierte Sichtweise hält das BMF in Bezug auf die Interpretation der maschinellen Auswertbarkeit für Zwecke des Datenzugriffs bereit. Im Ergebnis werden damit die Begrifflichkeiten „originär elektronisch“ und „maschinell auswertbar“ faktisch gleichgesetzt. Während bereits bislang eine maschinelle Auswertbarkeit bei Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen gegeben war, die mathematisch-technische Auswertungen ermöglichen, soll dies – als neue Interpretation der GoBD – nun auch der Fall sein, wenn bloß die Möglichkeit einer **Volltextsuche** besteht.

Mittels „Volltextsuche“ ergibt sich für die Finanzverwaltung die Möglichkeit einer unspezifizierten dateiübergreifenden Auswertung. Über frei wählbare Stichworte können jegliche Textdokumente wie E-Mails, Briefe, Buchungstexte oder Reisekostenabrechnungen durchsucht werden.²³⁷

Volltextsuchen / Nachverfolgung von Verknüpfungen und Verlinkungen sind z. B. möglich bei:

- *Dokumenten in Dokumenten-Management-Umgebungen*
- *E-Mails in Dokumenten-Management-Umgebungen oder E-Mail-Systemen*
- *Dateien im Dateisystem*
- *Nachverfolgung von Verknüpfungen zwischen einer Buchung und einem dazu verknüpften Dokument*
- *Direktsprung von Stammdaten (bsp. vom Kreditor oder Debitor) einer ERP-Umgebung in eine damit verknüpfte elektronische Akte*

²³⁶ Vgl. dazu ausführlich Groß/Lamm/Georgius (Fn. 161), Rn. 123.

²³⁷ Vgl. Burlein/Odenthal, (Fn. 106), S. 30.

Die maschinelle Auswertbarkeit wurde damit bislang zumeist mit einer **IDEA-Auswertbarkeit** gleichgesetzt (IDEA = von der Finanzverwaltung eingesetzte Prüfsoftware).²³⁸ Diese Sichtweise steht zumindest nicht im Einklang zu den bisherigen Ausführungen der Finanzverwaltung und dürfte in der fachlichen Diskussion durchaus kontrovers gesehen werden. Ausgehend vom Fragen- und Antwortenkatalog zu den GDPdU verstand die Finanzverwaltung unter dem Begriff der **maschinellen Auswertbarkeit** bislang den wahlfreien Zugriff auf alle gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und Verknüpfungen mit Sortier- und Filterfunktion unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit.²³⁹ Handelt es sich insoweit um ein **Textdokument** oder ein anderes **Individualdokument**, welches sich aufgrund seiner Struktur nicht zur Weiterverarbeitung in einem nachgelagerten IT-System eignet, musste das Dokument zwar digital, aber nicht maschinell auswertbar vorgehalten werden.²⁴⁰ Die Neuinterpretation der GoBD und die damit sehr weit gefasste Definition der maschinellen Auswertbarkeit dürfte im Ergebnis dazu führen, dass die Ansichten zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung über den Umfang und die Folgen der Auswertbarkeitserfordernisse künftig eher noch stärker divergieren als konvergieren.

(8) Qualifizierung und IT-Übersetzung

Nach den GoBD werden Form, Umfang und Inhalt der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (Daten, Datensätze sowie Dokumente in elektronischer oder Papierform) durch den Steuerpflichtigen bestimmt. Die Finanzverwaltung kann die dem Datenzugriff unterworfenen Unterlagen nicht abstrakt im Vorfeld für alle Unternehmen abschließend definieren, weil die betrieblichen Abläufe, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Aufzeichnungen und Unterlagen sowie die eingesetzten Buchführungs- und Aufzeichnungssysteme in den Unternehmen zu unterschiedlich sind.²⁴¹

²³⁸ Vgl. Groß, Die Anpassung der Unternehmens-EDV an die Vorgaben zum Datenzugriff der Finanzverwaltung, DStR 2002, S. 1121, 1124.

²³⁹ Fragen und Antworten-Katalog zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung (Fn. 4), Frage 11.

²⁴⁰ Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöllner, (Fn. 29), S. 78 f.

²⁴¹ GoBD (Fn. 1), Rn. 6.

Damit hat der Steuerpflichtige im Rahmen einer **Erstqualifikation** zu beurteilen, welche Unterlagen nach den außensteuerlichen und steuerlichen Vorschriften aufbewahrungspflichtig sind.²⁴² Dies gilt umso mehr, als bei unzutreffender Erstqualifizierung von Daten die Finanzbehörde verlangen kann, dass der Steuerpflichtige den Datenzugriff entsprechend korrigiert (Zweitqualifikation). Allerdings lässt sich eine mögliche Daten-Nachforderung der Finanzverwaltung vielfach nicht mehr erfüllen, da in der Zwischenzeit Veränderungen im DV-System stattgefunden haben,²⁴³ oder Daten in der Vergangenheit nicht archiviert wurden. Für den Steuerpflichtigen stellt sich die Frage, wie einerseits der Forderung der Finanzverwaltung an einen adäquaten Datenzugriff Rechnung getragen werden soll und andererseits, wie unternehmensinterne Daten, welche nicht dem Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung unterliegen, hierbei vom Lesezugriff und Auswertungsprozess ausgenommen werden können. Der Steuerpflichtige hat entsprechend durch IT- und prozess-technische Vorkehrungen den ausschließlichen Zugriff auf steuerrelevante Daten zu begrenzen. Ergänzend ist der Zugriff zeitlich derart zu begrenzen, dass dem Prüfer im Rahmen der unmittelbaren Zugriffsvariante ausschließlich die Daten des maßgeblichen Prüfungszeitraum (entsprechend der Prüfungsanordnung) zugänglich gemacht werden.²⁴⁴

Bei der Qualifizierung steuerrelevanter Daten und Dokumente vermag die Unterscheidung zwischen **inhaltlicher** und **technischer** Sichtweise eine Hilfestellung zu leisten. Losgelöst von EDV- und datenbasierten Fragestellungen sollte zunächst darauf abgestellt werden, den sachlichen Umfang der Außenprüfung anhand der unternehmensspezifischen Besonderheiten auszuloten (inhaltliche Sichtweise).²⁴⁵ Über eine Art „**IT-Übersetzung**“ sind daran anschließend die betroffenen Systeme und Formate zu identifizieren, die den innerhalb der inhaltlichen Abgrenzung identifizierten Umfang in der EDV repräsentieren.²⁴⁶ Neben dem Hauptsystem sind dabei insbesondere vorgelagerte Systeme, Nebensysteme und Archivsysteme in Betracht zu ziehen. Dabei kann im Grundsatz davon ausgegangen werden, dass sofern Daten anfallen, die einzeln oder in Summe Niederschlag in der Buchführung

²⁴² Vgl. Burlein/Odenthal (Fn. 106), S. 5.

²⁴³ Vgl. Burlein/Odenthal (Fn. 106), S. 42.

²⁴⁴ Vgl. Groß/Lamm/Georgius (Fn. 161), Rn. 23.

²⁴⁵ Vgl. ausführlich dazu Groß/Lamm/Georgius (Fn. 161), Rn. 48.

²⁴⁶ Vgl. ausführlich dazu Groß/Lamm/Georgius (Fn. 161), Rn. 66 ff.

finden, von einer entsprechenden GoBD-bedingten Aufbewahrungspflicht für dieses System und die dazugehörigen Daten und Dokumente ausgegangen werden kann.



Abbildung 8: Unterscheidung inhaltliche und technische Sicht

Zunächst sind die steuerlich relevanten Unterlagen im Unternehmen in Abstimmung mit dem steuerlichen Berater zu ermitteln (**Beleganalyse**) und anschließend die Daten und Prozesse zu identifizieren, welche diese Unterlagen in der EDV-Welt repräsentieren (**Prozessanalyse**). Das Unternehmen muss dabei klären, in welchen DV-Anwendungen steuerlich relevante Daten erzeugt bzw. verarbeitet werden und die betroffenen Systeme ermitteln. Hierzu rechnet auch die Identifikation der betroffenen Geschäftsprozesse und Unternehmenseinheiten. Erst im Anschluss an diese Bestandsaufnahme kann eine Ausgrenzung steuerlich nicht relevanter Datenbereiche und ggf. deren Auslagerung in ein Archiv (**Archivdesign**) erfolgen. Diese IT-Übersetzung ist frühzeitig vorzunehmen, da unter Umständen Probleme mit der vorhandenen Softwareausstattung auftreten können.²⁴⁷ Eine Aufbewahrung in Form von Datenextrakten, Reports oder Druckdateien ist unzulässig, soweit nicht alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten übernommen werden.

²⁴⁷ Vgl. Groß/Lamm/Georgius (Fn. 161), Rn. 68.



Abbildung 9: Projektierung „Digitale Betriebsprüfung“

(9) Zeitliche Abgrenzung

Im Rahmen der Bereitstellung der unmittelbaren Zugriffsvariante ist neben der sachlichen stets auch die zeitliche Abgrenzung zu berücksichtigen, um nicht einen über den **Prüfungszeitraum** hinaus geforderten Einblick zu geben. Damit müssen die EDV-Systeme Funktionen vorsehen, die systemseitig gewährleisten, steuerlich relevante Daten getrennt über die gesetzlichen Aufbewahrungsfristen vorzuhalten (sei es durch die physische Datenorganisation oder durch eine Beschränkung der Zugriffsrechte), um nicht faktisch einen uneingeschränkten Zugriff zu gewähren.²⁴⁸

(10) Berechtigungskonzept

Eine Möglichkeit der faktischen Umsetzung einer Eingrenzung steuerlich relevanter Datenbestände stellt die frühzeitige Erarbeitung eines umfassenden Berechtigungskonzeptes dar. Auf Basis einer eigens definierten Ordnungswelt für steuerrelevante Daten kann durch benutzerabhängige Zugriffsberechtigungen oder individuelle Log-Ins ein separater „**Betriebsprüfer-Log-In**“ initiiert werden, welcher sowohl die

²⁴⁸ Vgl. Groß/Lamm/Georgius (Fn. 161), Rn. 65.

sachliche, wie auch die zeitliche Abgrenzung sicherstellt. In Unternehmen, in denen bereits funktionierende Zugriffsschutzprogramme vorhanden sind, kann möglicherweise die Überprüfung und Modifizierung bestehender Systeme ausreichen.²⁴⁹

(11) Zugriff auf E-Mails

Zu beachten gilt es, dass die Außenprüfung grundsätzlich auch auf E-Mails des täglichen Geschäftsverkehrs (Handels- und Geschäftsbriefe) mit steuerrelevanten Inhalten zugreifen darf. Rechtswirksame elektronische Nachrichten sind nach § 257 HGB als empfangene Handelsbriefe (§ 257 Abs. 1 Nr. HGB), als Wiedergabe abge- sandter Handelsbriefe (§ 257 Abs. 1 Nr. 3 HGB) und als Buchungsbelege (§ 257 Abs. 1 Nr. 4 HGB) aufzubewahren.²⁵⁰ Daher sind diese originär elektronischen Unterlagen im Rahmen der Aufbewahrungspflicht getrennt von nicht steuerrelevanten oder gar privaten E-Mails zu konservieren.²⁵¹ Eine vernachlässigte Trennung steuerlich relevanter E-Mails könnte hingegen dazu führen, dass der gesamte Mailverkehr inklusive sensiblem oder datenschutzrechtlich bedenklichem elektronischem Schriftverkehr einer Prüfung mit Einsatz moderner Suchfunktionen unterzogen wird.²⁵²

(12) Zwischenformate

Den GoBD folgend sind die in dem DV-System erzeugten Daten und die durch das Verbuchen von eingegangenen Datensätzen generierten Daten zu Auswertungszwecken aufzubewahren. Dies würde streng genommen auch die Archivierung sogenannter Zwischenformate einschließen. Dabei wird jedoch übersehen, dass die

²⁴⁹ Vgl. Groß/Matheis/Lindgens, (Fn. 211), S. 921, 923.

²⁵⁰ Vgl. zur Aufbewahrung von E-Mails ausführlich Kapitel 14.

²⁵¹ Zur Aufbewahrungsform stellt sich regelmäßig die Frage der maschinellen Auswertbarkeit. Hierzu ist festzustellen, dass eine E-Mail grundsätzlich nicht auswertbar ist. Die maschinelle Auswertbarkeit kann sich insoweit nur auf einen Dateianhang beziehen, auf den sich die Vorgabe der maschinellen Auswertbarkeit dann alleine bezieht. Vgl. dazu ausführlich: Groß/Kampffmeyer/Eller, DStR2005, S. 1214, 1216.

²⁵² Vgl. Groß/Matheis/Lindgens, (Fn. 211), S. 921, 923.

²⁵² GoBD (Fn. 1), Rn. 161.

zugrunde liegenden Buchführungsdaten einem ständigen Wandel in den Systemen unterliegen und insbesondere weiterverarbeitet und zu Datensätzen und Dokumenten zusammengeführt werden. Vor diesem Hintergrund sind wohl auch die Ausführungen der GoBD zu verstehen, dass die während der maschinellen Verarbeitung durch das Buchführungssystem erzeugten Dateien nicht aufbewahrungspflichtig sind, sofern diese ausschließlich einer **temporären** Zwischenspeicherung von Verarbeitungsergebnissen dienen und deren Inhalte im Laufe des weiteren Bearbeitungsprozesses vollständig Eingang in die Buchführungsdaten finden.²⁵³

(13) OCR-Verarbeitung

Anzumerken ist, dass – soweit ergänzend eine OCR-Verarbeitung (Optical-Character-Recognition) erfolgt – die GoBD fordern, dass auch die im Rahmen einer derartigen Verarbeitung gewonnenen Volltextinformationen nach Verifikation und Korrektur über die Dauer der Aufbewahrungsfrist aufzubewahren und für Prüfungszwecke verfügbar zu machen sind.²⁵⁴ Werden im Scan-Prozess die Dokumente um entsprechende Volltext-Informationen ergänzt, so ist etwa eine gezielte Suche nach Textstellen (z. B. Positionstexten von Rechnungen) möglich, was bei gescannten Dokumente ohne OCR ausscheidet. Nach Auffassung der Verfasser ist ein per OCR-Verfahren generierter Volltext nur dann aufzubewahren, wenn er dem Dokument auch beigelegt wird und dem Anwender für Recherchezwecke zur Verfügung steht. Dies ist u. E. nicht gegeben, wenn der mittels OCR gewonnene Volltext ausschließlich der Klassifikation bzw. Datenextraktion dient. Ergänzend führen die GoBD-Vorgaben zum Datenzugriff aus, dass eine Reorganisation von OCR-/Volltext-Datenbanken zulässig ist, soweit die zugrunde liegenden elektronischen Dokumente und Unterlagen durch diesen Vorgang unverändert bleiben und die durch das OCR-Verfahren gewonnenen Informationen mindestens in quantitativer und qualitativer Hinsicht erhalten bleiben.²⁵⁵

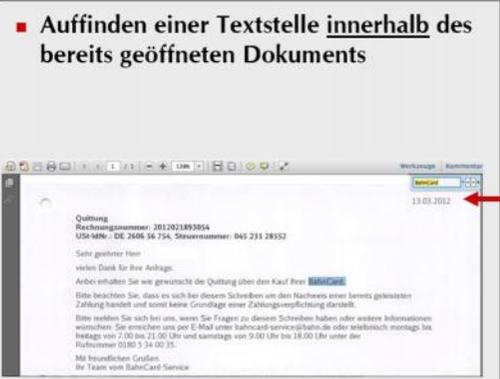
²⁵³ Vgl. Kapitel 10.2. und 10.6.(1)., Voraussetzung hierfür ist entsprechend der GoBD (Fn. 1), Rn. 135 allerdings, dass bei der weiteren Verarbeitung keinerlei „Verdichtung“ aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtiger Daten vorgenommen wird.

²⁵⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 130.

²⁵⁵ GoBD (Fn. 1), Rn. 142.

Bei einer **Volltext-Suche** lassen sich zwei grundlegenden Varianten unterscheiden. Entweder erfolgt diese – je nach Format – innerhalb eines Dokuments, oder es wird bei Einsatz einer Volltext-Datenbank dokumentübergreifend über alle Textinhalte aller Dokumente recherchiert. Dadurch lassen sich z. B. in einem DMS-System gescannte Dokumente selbst dann finden, wenn die strukturierten Indexdaten (wie z. B. Rechnungsnummer) nicht bekannt sind (z. B. Suche nach Rechnungen mit bestimmten Rechnungspositionen).

■ Auffinden einer Textstelle innerhalb des bereits geöffneten Dokuments



→ Einfache Variante – kann fast jedes CMS im Standard (soweit Volltext vorhanden)

■ Auffinden des Dokuments mittels enthaltener Textstelle



→ Erheblich komplexere Variante – bedingt zusätzliche Volltextdatenbank

Abbildung 10: Varianten der Volltext-Suche

Soweit diese Informationen im OCR-Verfahren gewonnen werden, gehen diese zumeist als Datensätze im Rahmen von Buchungsvorgängen ohnehin in die Finanzbuchhaltung ein. Insoweit ist auch ihre korrekte Verarbeitung anhand der Ursprungsbelege nachvollziehbar. Daher erscheint es mehr als fraglich, ob derartige Informationen überhaupt vonseiten der steuerlichen Außenprüfung benötigt oder jemals angefordert werden, was die Sinnhaftigkeit dieser Anforderungen in Frage stellt.

Allerdings ist wiederum davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige i. d. R. die OCR-Volltextinformationen bereits im eigenen Interesse aufbewahren wird. Gängige Praxis ist es beispielsweise, gescannte Dokumente im PDF-Format automatisch mit einem Volltext-Layer zu ergänzen. Insofern legen die Anforderungen der GoBD dem Steuerpflichtigen hier nur im Ausnahmefall tatsächlich erweiterte Pflichten auf.

(14) Auswertungsmöglichkeiten

Der Auswertungsumfang der Zugriffsvarianten „unmittelbar“ und „mittelbar“ umfassen grundsätzlich die im DV-System genutzten Auswertungsmöglichkeiten. Damit muss keine zusätzliche Hard- oder Software beschafft werden, die das originäre System des Steuerpflichtigen nicht vorsieht.²⁵⁶ Im Rahmen der unmittelbaren Zugriffsvariante führen die GoBD allerdings aus, dass in Abhängigkeit vom konkreten Sachverhalt auch eine vom Steuerpflichtigen nicht genutzte, aber im DV-System vorhandene Auswertungsmöglichkeit von der Finanzverwaltung genutzt werden kann.²⁵⁷ Das heißt der Steuerpflichtige muss in diesem Fall die entsprechenden Auswertungsfunktionen ggf. nachträglich installieren und bereitstellen. Dabei reicht eine Volltextsuche, eine Ansichtsfunktion oder ein selbsttragendes System, das in einer Datenbank nur die für archivierte Dateien vergebenen Schlagworte als Indexwerte nachweist, nach den GoBD regelmäßig nicht aus.²⁵⁸

Wird bei einer Prüfung gefordert, nur zum Zweck dieser Prüfung bestimmte Komponenten nachzuinstallieren, muss jedoch nach Ansicht der Verfasser die Verhältnismäßigkeit in besonderem Maße beachtet werden. Dazu erscheint diese Anforderung wenig praktikabel, da die entsprechenden Techniken weder auf das spezielle Buchführungssystem abgestimmt sind noch auf Mitarbeiterseite praktiziert oder deren Ergebnisse verantwortet werden können.²⁵⁹

²⁵⁶ Vgl. Groß/Lamm/Georgius (Fn. 161), Rn. 70.

²⁵⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 174.

²⁵⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 174.

²⁵⁹ Vgl. Burlein/Odenthal (Fn. 106), S. 45.

12. Systemwechsel, Systemänderung und Auslagerung

12.1. Kernaussagen der GoBD

Aus den GoBD lassen sich die folgenden Kernaussagen zu den Anforderungen an einen Systemwechsel, Systemänderungen oder der Auslagerung von Daten aus dem Produktivsystem entnehmen:

- *Im Fall eines Systemwechsels, einer Systemänderung oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem müssen die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten quantitativ und qualitativ gleichwertig in ein neues System überführt werden*
- *Soweit Daten etwa in ein Archivsystem ausgelagert werden oder ein Systemwechsel (Migration) stattfindet, sind auch weiterhin quantitativ und qualitativ die gleichen Auswertungen in der Art zu ermöglichen, als wären die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten noch im Produktivsystem enthalten*

12.2. Migrationen und Auslagerungen

In Bezug auf den Datenzugriff der Finanzverwaltung ergänzen die GoBD einzelne Aspekte, die sich seit der ursprünglichen Fassung der GDPdU fortentwickelt haben. Die u. E. wichtigste Ergänzung betrifft die Unterscheidung zwischen Produktiv- und Archivsystem.

Nach den GoBD darf im Fall eines **Systemwechsels**, einer **Systemänderung** oder einer **Auslagerung** von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem von einer Aufbewahrung bislang verwendeter Hard- und Software nur dann abgesehen werden, wenn eine maschinelle Auswertbarkeit der Daten durch das neue oder ein anderes System gewährleistet ist. Andernfalls ist die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems – neben den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten – für die Dauer der Aufbewahrungsfrist

vorzuhalten.²⁶⁰ Im Ergebnis ist sicherzustellen, dass das neue System, das Archivsystem oder das andere System in **quantitativer und qualitativer** Hinsicht die gleichen Auswertungen der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten ermöglichen, als wären die Daten noch im Produktivsystem.²⁶¹ Andernfalls ist die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems – neben den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten – für die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten. Dabei wird auf die Möglichkeit der Bewilligung von Erleichterungen nach § 148 AO hingewiesen.²⁶²

Im Detail wird weiter ausgeführt, dass die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten (einschließlich Metadaten, Stammdaten, Bewegungsdaten und der erforderlichen Verknüpfungen) quantitativ und qualitativ gleichwertig²⁶³ in ein neues System, in eine neue Datenbank, in ein Archivsystem oder in ein anderes System zu überführen sind. Die vorgenommenen Änderungen sind entsprechend zu dokumentieren.²⁶⁴ Eine Aufbewahrung in Form von Datenextrakten, Reports oder Druckdateien ist unzulässig, soweit nicht mehr alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten übernommen werden.²⁶⁵

12.3. Ausgewählte Prüfhinweise

Aus den Vorgaben der GoBD lassen sich folgende ausgewählte Prüfhinweise zum Datenzugriff der Finanzverwaltung ableiten:

- *Können im Fall von Migrationen quantitativ und qualitativ adäquate Auswertungsmöglichkeiten aufrechterhalten werden?*
- *Sind bei Archivierung unverändert quantitativ und qualitativ die gleichen Auswertungen in der Art gegeben, als wären die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten noch im Produktivsystem?*

²⁶⁰ GoBD (Fn. 1), Rn. 142, 143.

²⁶¹ GoBD (Fn. 1), Rn. 142.

²⁶² GoBD (Fn. 1), Rn. 143.

²⁶³ Die GoBD führen hierzu aus, dass bei einer erforderlichen Datenumwandlung (Migration) ausschließlich das Format der Daten (z. B. Datums- und Währungsformat) umgesetzt, nicht aber eine inhaltliche Änderung der Daten vorgenommen werden darf, GoBD (Fn. 1), Rn. 142.

²⁶⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 142.

²⁶⁵ GoBD (Fn. 1), Rn. 144.

12.4. Kommentierung und Hilfestellung

(1) Quantitativ und qualitativ gleiche Auswertungen

Die GoBD stellen – wie bereits die GDPdU – hohe Anforderungen an die Bereithaltung maschinell auswertbarer Datenbestände. Die Schwierigkeit besteht in erster Linie darin, dass entsprechend dem zunehmenden technischen Fortschritt zugleich die durchschnittliche Halbwertszeit²⁶⁶ von elektronischen DV-Systemen abnimmt. Immer häufiger kommt es daher zu Systemwechseln der Anwendungssoftware und -hardware. Nach den GoBD darf im Fall eines **Systemwechsels**, einer **Systemänderung** oder einer **Auslagerung** von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem von einer Aufbewahrung bislang verwendeter Hard- und Software nur dann abgesehen werden, wenn eine maschinelle Auswertbarkeit der Daten nebst Stammdaten und Verknüpfungen durch das neue oder ein anderes System gewährleistet ist.²⁶⁷ Im Ergebnis sind auch weiterhin **quantitativ und qualitativ die gleichen Auswertungen** in der Art zu ermöglichen, als wären die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten noch im Produktivsystem enthalten. Andernfalls ist die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems – neben den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten – für die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten.²⁶⁸

Damit stehen dem Steuerpflichtigen grundsätzlich zwei Alternativen²⁶⁹ offen:

- *Maschinelle Auswertbarkeit durch das Folgesystem*
- *Maschinelle Auswertbarkeit durch ein Archivsystem*

²⁶⁶ Die durchschnittliche Nutzungsdauer von Buchführungssystemen nimmt stetig ab. Gründe hierfür sind insbesondere konzernweite Umstellungen oder die Vereinheitlichung von Hard- und Software, Kauf oder Verkauf von Betrieben oder Teilbetrieben, Verschmelzungen und Abspaltungen, eine vorgegebene Lizenz- und Vertragspolitik oder auch gesetzliche Erfordernisse, vgl. Burlein/Odenthal, (Fn. 106), S. 38.

²⁶⁷ In nicht seltenen Fällen sind Unternehmer bei der Auswahl von Software im Falle von Systemwechseln zudem teilweise fremdbestimmt und müssen mit ihrer IT-Strategie auf Veränderungen von Seiten der Softwarehersteller oder auf Bedürfnisse wirtschaftlicher Partner reagieren. So werden Systemwechsel in neue Softwareprodukte, die keine unveränderte Auswertbarkeit von Altdaten erlauben, teilweise nicht vermeidbar sein, vgl. u. a. Groß/Matheis/Lindgens, (Fn. 211), S. 921, 925.

²⁶⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 142, 143.

²⁶⁹ Vgl. im Detail Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöllner, (Fn. 29), S. 130 ff.

(2) Maschinelle Auswertbarkeit durch das Folgesystem

Hier hat der Steuerpflichtige zu gewährleisten, dass die Auswertungen des neuen oder geänderten Systems in **qualitativer und quantitativer** Hinsicht denen des bisherigen Systems entsprechen. Bei künftigen Migrationen, Systemablösungen oder Systemabschaltungen ist insoweit ins Kalkül zu ziehen, dass die jeweils aktuelle Hard- und Software-Umgebung die Auswertung der Altdaten unverändert gewährleistet. Damit sind die Vorgaben der GoBD – wie bislang die der GDPdU – in zukünftige Umstellungsszenarien zwingend einzubeziehen. Dabei gilt es zu beachten, dass sich die geforderte maschinelle Auswertbarkeit neben den Bewegungsdaten stets auch auf die dazugehörigen **Stammdaten** und **Verknüpfungen** bezieht. So fordert das Kriterium der Ordnung, dass z. B. Verknüpfungen zwischen einem Geschäftsvorfall und zugehörigem Dokument ebenso erhalten bleiben müssen wie die Verknüpfung zwischen Index und elektronischem Dokument.²⁷⁰

Durchaus problematisch stellt sich diese Vorgabe dar, wenn sich der Unternehmer für ein Nachfolgesystem entscheidet, welches nicht mehr über den bisherigen Auswertungsumfang verfügt. Die Gründe hierfür können im Eigeninteresse des Unternehmens liegen (Merger, Konsolidierung der IT-Landschaft etc.) oder aber auch fremdbestimmt sein (Insolvenz des Lieferanten des Systems, technische Vorgaben von Kunden etc.). So werden Systemwechsel in neue Softwareprodukte, die keine unveränderte Auswertbarkeit von Altdaten erlauben, nicht immer vermeidbar sein.²⁷¹ Gerade in derartigen Fallkonstellationen wirkt die Forderung zur Beibehaltung der bisherigen Auswertungsmöglichkeiten regelrecht kontraproduktiv und steht im Zweifel dem informationstechnischen Bedarf im betroffenen Unternehmen entgegen.²⁷² Das Vorhalten eines für betriebliche Zwecke nicht mehr erforderlichen IT-Systems erscheint dazu auch wenig zielführend: Fehlen Hardware-Ersatzteile, Software-Updates oder das Knowhow ausgeschiedener Mitarbeiter für den Umgang mit dem veralteten Buchführungssystem, so sind vernünftige Auswertungen oder Datenbereitstellungen nicht mehr möglich.²⁷³

²⁷⁰ GoBD (Fn. 1), Rn. 122.

²⁷¹ Vgl. u. a. Groß/Matheis/Lindgens, (Fn. 211), S. 921, 925.

²⁷² Vgl. Tom Suden, GoBD – ein Alleingang der Finanzverwaltung mit Folgen für die Unternehmen, BC 2013, S. 259, 264.

²⁷³ Vgl. Burlein/Odenthal, (Fn. 106), S. 38.

Aber selbst wenn das Produktivsystem beibehalten oder durch einen funktional identischen Nachfolger ersetzt wird, so muss das System im Zeitverlauf eine ständig wachsende Datenmenge verkraften und kann dadurch in manchen Fällen praktisch unbenutzbar werden (Performanceeinbrüche, Aufwand der Datensicherung etc.). Nicht zuletzt deshalb lagern viele DV-Systeme ältere Daten regelmäßig in ein Archivsystem aus, welches das Produktivsystem entlastet. Befinden sich die geforderten Auswertungsmöglichkeiten jedoch ausschließlich im Live-System, so müssten die archivierten Daten bei einer Prüfung dorthin zurückgespielt werden, um eine Verarbeitung zu ermöglichen.²⁷⁴ Hier können massive technische Probleme entstehen, da es beim Zurückladen dieser alten Daten zu Unverträglichkeiten mit inzwischen upgedateten Systemen kommen kann.²⁷⁵

(3) Ansatz des „Auswertbaren Archivsystems“

Vor dem Hintergrund der dargestellten Schwierigkeiten bei der Aufrechterhaltung der Auswertungsmöglichkeiten durch das Folgesystem ist es sehr zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung mit ihrer Zustimmung zur Auslagerung von steuerrelevanten Daten in eine Archivumgebung einem zentralen Anliegen aus der Praxis folgt und so entsprechende Rechtssicherheit bei den Steuerpflichtigen schafft. Im Grundsatz stellen die GoBD darauf ab, dass über die Dauer der Aufbewahrungsfrist die gleichen Auswertungen in der Art ermöglicht werden, als wären die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten noch im (ursprünglichen) Produktivsystem verhaftet. Dies lässt sich bei entsprechender Ausgestaltung durch ein sog. „**Auswertbares Archivsystem**“ mit der entsprechenden Funktionalität erreichen. Die Lösung

²⁷⁴ In Abhängigkeit des Einzelfalles könnte es sich anbieten, das Altsystem nebst den vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten über sog. „virtuelle Maschinen“ aufrechtzuerhalten.

²⁷⁵ Vgl. Groß/Matheis/Lindgens, (Fn. 211), S. 921, 923, selbst bei nicht upgedateten Systemen kann im Fall der Archivierung eine maschinelle Auswertung der Daten mit den nach wie vor vorgehaltenen Auswertungsprogrammen unmöglich sein. Dazu folgendes Beispiel: Das UStG fordert bei Ausgangsrechnungen Angaben zu Menge und handelsüblicher Bezeichnung der gelieferten Gegenstände. Vielfach werden diese Informationen dem Fakturierungsprogramm von der Materialwirtschaft bei Rechnungserstellung automatisiert beigestellt; eine Speicherung der so zusammengeführten Daten der Ausgangsrechnung erfolgt im Hinblick auf die Redundanz der Daten nur in Ausnahmefällen. Während die Fakturierungsdaten vielfach über längere Zeiträume im Produktivsystem vorgehalten werden, verbietet sich dies bei den Daten der Materialwirtschaft, insbesondere auf Grund ständiger Änderungen in der Stammdatenverwaltung. Ein Rückspielen archivierter Altdaten der Materialwirtschaft in das Produktivsystem würde nur für einen begrenzten Zeitraum korrekte Auswertungen erlauben und zudem zu einer nachhaltigen Beeinträchtigung des Geschäftsbetriebs führen (entnommen Groß/Matheis/Lindgens, (Fn. 211), S. 921, 924.

besteht mithin in einem vom Quellsystem unabhängigen auswertbaren Archivsystem, welches auch weiterhin quantitativ und qualitativ die gleichen Auswertungen in der Art ermöglicht, als wären die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten noch im Produktivsystem. Mit einer derartigen Lösung lassen sich sowohl die Vorgaben an die gesetzlichen Aufbewahrungsfristen, als auch migrationsbedingte System- und Prozessänderungen in den Griff bekommen, mehr noch, eine derartige Lösung entkoppelt die restriktiven Vorgaben der GoBD von betriebswirtschaftlich und IT-technisch gebotenen Migrationsüberlegungen. Im Überblick lassen sich folgende Vorteile erzielen bzw. Nachteile ausräumen:

- *Kein Vorhalten alter Hard- und Software erforderlich*
- *Entlastung des Produktivsystems*
- *Kein Zurückladen erforderlich*
- *(Weitgehende) Entscheidungsfreiheit für Migrationen*

(4) Definition der Auswertungsmöglichkeiten

Im Zusammenhang mit der geforderten Aufrechterhaltung oder Bereitstellung quantitativ und qualitativ gleichwertiger Auswertungsmöglichkeiten stellt sich – auch bei Verwendung eines „Auswertbaren Archivsystems“ – die Frage der konkreten Ausgestaltung, auch bleibt dahingestellt, welche Mindestauswertungsmöglichkeiten²⁷⁶ vorzuhalten sind. Als Interpretationsansatz bietet sich aus Sicht der Verfasser eine Unterscheidung in folgende **Auswertungstypologien** an:

²⁷⁶ Zur Frage, welche Mindestauswertungen ein Archivsystem vorweisen muss, um auch den Anforderungen der GoBD gerecht zu werden, könnte eine Anknüpfung an die Funktionalität bekannter Prüfsoftware die erforderliche Hilfestellung geben, vgl. dazu im Einzelnen Groß/Matheis/Lindgens, (Fn. 211), S. 921, 924.

- **Einfache generische Datenauswertungen ohne Fachbezug:**
Dabei handelt es sich um Grundfunktionen ohne speziellen steuerfachlichen Bezug. Hierunter sind Funktionen wie z.B. Anzeigen, Suchen (auch Volltext), Filtern, Sortieren, Verfolgen von Verknüpfungen einzuordnen.
- **Auswertungen mit steuerfachlichem Bezug:**
Hierbei geht es primär um die Prüfung spezieller Sachverhalte. Der Unterschied zu den einfachen generischen Datenauswertungen wird z. B. unter Zugrundelegung der von den Steuerbehörden offiziell verwendeten Prüfsoftware „IDEA“ deutlich: Während das Grundmodul „IDEA“ überwiegend die generischen Auswertungen abdeckt, ermöglicht das Zusatzmodul „AIS Tax-Audit“ vielfache steuerspezifische Sonderauswertungen.
- **Beliebige komplexe Auswertungen ohne steuerfachlichen Bezug:**
Diese Auswertungen nimmt ein Unternehmen grundsätzlich zu eigenen (internen) Zwecken vor; die Ergebnisse besitzen dabei keinerlei steuerliche Relevanz, auch wenn die zugrundeliegenden Daten als steuerrelevant zu klassifizieren sind.

Was die „einfachen generischen Datenauswertungen“ angeht, so dürfte in der Praxis Einvernehmen darüber bestehen, dass diese der Finanzverwaltung auch nach einem Systemwechsel oder einer Systemabschaltung zur Verfügung stehen müssen. Im Hinblick auf „komplexe Auswertungen ohne steuerfachlichen Bezug“ ist die Finanzverwaltung allerdings aufgefordert klarzustellen, dass diese – nicht zuletzt aufgrund des Prinzips der Verhältnismäßigkeit – unberücksichtigt bleiben dürfen. Die häufigsten Fragestellungen in der praktischen Umsetzung treten jedoch bei „Auswertungen mit steuerfachlichem Bezug“ zu Tage. Hier erscheint aus Sicht der Verfasser die Forderung plausibel, dass die „typischen“ Auswertungen des Originalsystems über die Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sein müssen, ebenso wie branchenübliche Auswertungen. Spezielle (insbesondere rein unternehmensspezifisch erstellte) Auswertungen wären im Einzelfall danach zu beurteilen, inwiefern ein „berechtigtes Interesse“ der Finanzverwaltung erkennbar ist, d.h. die künftige Nutzung einer Auswertung sollte aus den Prüfungszielen begründbar sein.

Die obigen Ausführungen zugrunde gelegt, wäre bei der Planung von Migrationen oder Datenauslagerungen eine Art von „Vorqualifizierung“ der vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten vorzunehmen. Die Gestaltung der Auswertungsmöglichkeiten im Zielsystem könnte dann nach den genannten Gesichtspunkten erfolgen. Die Zielsetzung muss darin bestehen, dass die Finanzverwaltung bei Verwendung der Auswertungsmöglichkeiten im neuen oder geänderten System ihre Prüfungsziele in derselben Weise erreichen kann, als wäre das Originalsystem noch in Betrieb, und dies bei einem möglichst vertretbaren Aufwand für den Steuerpflichtigen.

13. Elektronische Erfassung von Papierdokumenten (Scan-Vorgang)

Steuerrecht und Handelsrecht gestatten über § 147 Abs. 2 AO, § 257 Abs. 3 HGB im Grundsatz die Aufbewahrung von Unterlagen auf einem Bild- oder anderen Datenträger, wenn dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.²⁷⁷ Werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch erfasst (Scannen), ist das Scanergebnis so aufzubewahren, dass die Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird.²⁷⁸ Der Verzicht auf Papierbelege darf die Möglichkeit der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigen.²⁷⁹

13.1. Kernaussagen der GoBD

Den GoBD lassen sich folgende Kernaussagen zur den Anforderungen im Rahmen der elektronischen Erfassung von Papierdokumenten entnehmen:

- *Das Scanergebnis ist so aufzubewahren, dass die Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird*
- *Das Verfahren muss dokumentiert werden und der Steuerpflichtige sollte eine Organisationsanweisung erstellen*
- *Im Anschluss an den Scanvorgang darf die weitere Bearbeitung nur mit dem elektronischen Dokument erfolgen bzw. muss nach Abschluss der Bearbeitung der bearbeitete Papierbeleg erneut eingescannt und ein Bezug zum ersten Scanobjekt hergestellt werden*
- *Für Besteuerungszwecke ist eine elektronische Signatur oder ein Zeitstempel nicht erforderlich*
- *Soweit Unterlagen mittels Scanprozess einer Digitalisierung zugeführt wurden, muss der Steuerpflichtige diese über sein DV-System lesbar machen*
- *Im Anschluss an den Scanvorgang dürfen Papierdokumente unter bestimmten Voraussetzungen vernichtet werden*

²⁷⁷ Vgl. zu Eingangsrechnungen im Speziellen Groß/Lamm, UR 9/2008, S. 331 ff.

²⁷⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 130.

²⁷⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 141.

13.2. Dokumentation

Papierdokumente werden durch den Scanvorgang in elektronische Dokumente umgewandelt. Das Verfahren muss dabei entsprechend den GoBD dokumentiert werden. Der Steuerpflichtige sollte daher eine Organisationsanweisung erstellen, die unter anderem regelt:

- *Wer scannen darf*
- *Zu welchem Zeitpunkt gescannt wird (z. B. beim Posteingang, während oder nach Abschluss der Vorgangsbearbeitung)*
- *Welches Schriftgut gescannt wird*
- *Ob eine bildliche oder inhaltliche Übereinstimmung mit dem Original erforderlich ist²⁸⁰*
- *Wie die Qualitätskontrolle auf Lesbarkeit und Vollständigkeit*
- *Wie die Protokollierung von Fehlern zu erfolgen hat*

Die konkrete Ausgestaltung dieser Verfahrensdokumentation ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.²⁸¹

13.3. „Frühes“ vs. „spätes“ Archivieren

Bei der Transformation von physischen Dokumenten in ein elektronisches Format sind üblicherweise die Varianten „**frühes Archivieren**“ und „**spätes Archivieren**“ zu unterscheiden.²⁸²

Beim Prozess „frühes Archivieren“ dient das erzeugte Image als Buchungsgrundlage. Unter Referenzierung auf das archivierte Image werden im IT-gestützten Buch-

²⁸⁰ Eine vollständige Farbwiedergabe ist erforderlich, wenn der Farbe Beweisfunktion zukommt (z. B. Minusbeträge in roter Schrift, Sicht-, Bearbeitungs- und Zeichnungsvermerke in unterschiedlichen Farben), GoBD (Fn. 1), Rn. 137.

²⁸¹ GoBD (Fn. 1), Rn. 136.

²⁸² Vgl. zu Details IDW RS FAIT 3 (Fn. 75), Rn. 26 ff.

führungssystem die relevanten Informationen zur Buchung erfasst. Beim Archivierungsprozess „spätes Archivieren“ erfolgt die Buchung auf Basis des Papierdokuments, das erst anschließend gescannt wird.

Im Anschluss an den Scanvorgang – so die GoBD – darf die weitere Bearbeitung nur mit dem elektronischen Dokument erfolgen. Die Papierbelege sind dem weiteren Bearbeitungsgang zu entziehen, damit auf diesen keine Bemerkungen, Ergänzungen usw. vorgenommen werden können, die auf dem elektronischen Dokument nicht enthalten sind. Sofern aus organisatorischen Gründen nach dem Scanvorgang eine weitere Vorgangsbearbeitung des Papierbelegs erfolgt, muss nach Abschluss der Bearbeitung der bearbeitete Papierbeleg erneut eingescannt und ein Bezug zum ersten Scanobjekt hergestellt werden (gemeinsamer Index).²⁸³

13.4. Lesbarmachung

Wer aufzubewahrende Unterlagen in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern vorlegt, ist nach § 147 Absatz 5 AO verpflichtet, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen. Auf Verlangen der Finanzbehörde hat der Steuerpflichtige auf seine Kosten die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beizubringen.²⁸⁴

Soweit Unterlagen mittels Scanprozess einer Digitalisierung zugeführt wurden, muss der Steuerpflichtige diese über sein DV-System lesbar machen. Der reine Ausdruck auf Papier ist nicht ausreichend. Die elektronischen Dokumente müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit lesbar sein.²⁸⁵

²⁸³ GoBD (Fn. 1), Rn. 139.

²⁸⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 156.

²⁸⁵ BFH v. 26. September 2007, BStBl II 2008, S. 415.

13.5. Vernichtung von Originalbelegen

Nach dem Einscannen dürfen Papierdokumente unter bestimmten Voraussetzungen **vernichtet** werden, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind.²⁸⁶ Solche Ausnahmen sind z. B. Zollbelege, Notarurkunden oder Wertpapiere. Der Steuerpflichtige muss entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form möglicherweise gemindert wird, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen.²⁸⁷ Im Zusammenhang mit der Vernichtung von Originalbelegen bedarf es insbesondere einer Organisationsanweisung.

Im Zusammenhang mit der elektronischen Erfassung von Papierdokumenten enthalten die GoBD die explizite Klarstellung, dass für Besteuerungszwecke eine elektronische Signatur oder ein Zeitstempel nicht erforderlich sind.²⁸⁸ Es wird auch nicht die Einhaltung sonstiger organisatorischer und technischer Verfahren, wie der BSI TR 03138 RESISCAN,²⁸⁹ im Rahmen des Scan-Prozesses gefordert. Die Erfüllung der Ordnungsmäßigkeits-Grundsätze und deren Dokumentation sind hier ausreichend.

13.6. Ausgewählte Prüfhinweise

Aus den Vorgaben der GoBD lassen sich folgende ausgewählte Prüfhinweise zur elektronischen Erfassung von Papierdokumenten ableiten:

- *Prüfung, inwieweit das Verfahren mit entsprechenden Kontrollen ausgestattet ist?*
- *Ist das Verfahren ausreichend und vollständig dokumentiert (Verfahrensdokumentation)?*
- *Können mittels Scanprozess einer Digitalisierung zugeführte Unterlagen lesbar gemacht werden?*

²⁸⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 140.

²⁸⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 140.

²⁸⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 138.

²⁸⁹ Siehe auch: https://www.bsi.bund.de/DE/Publikationen/TechnischeRichtlinien/tr03138/index_htm.html.

- Prüfung außersteuerlicher Vorschriften im Hinblick auf die Vernichtung der Originalbelege?
- Prüfung der Interessen des Steuerpflichtigen, die einer Vernichtung der Originalbelege entgegenstehen könnten?

13.7. Kommentierung und Hilfestellung

(1) Einsichtnahme bei Außenprüfung

Zunächst ist festzuhalten, dass im Fall der elektronischen Belegarchivierung der Steuerpflichtige dem Außenprüfer über die betriebsinterne Hard- und Software die Einsicht der elektronischen Belege unmittelbar am Bildschirm gestatten muss, auch wenn die Belege noch als Papieroriginale verfügbar sind.²⁹⁰ Dies gründet letztlich auf einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs²⁹¹, der feststellt, dass sich der Steuerpflichtigen mit dem Einscannen der Belege für die Form als Aufbewahrung auf einem Bildträger oder auf einem anderen Datenträger entschieden hat.²⁹² Damit unterliegen diese Belege dann dem „unmittelbaren Datenzugriff (Z1)“ und sind dem Prüfer direkt am Bildschirm verfügbar zu machen.

(2) Archivierungsvarianten

Hinzuweisen ist auf die Vorgabe, im Anschluss an den Scanvorgang die weitere Bearbeitung ausschließlich auf das elektronische Dokument zu beschränken. Sind steuerrelevante spätere Bearbeitungsvermerke und Ergänzungen auf dem Papierbeleg angebracht worden, ist dieser erneut einzuscannen und ein entsprechender Bezug (Index) zu dem Originalbeleg herzustellen. In diesem Zusammenhang sind die grundsätzlichen Unterschiede der Varianten „**frühes Archivieren**“ und „**spätes Archivieren**“ zu beachten:

²⁹⁰ Vgl. dazu ausführlich Groß/Lamm/Georgius (Fn. 161), Rn. 123.

²⁹¹ BFH v. 26. September 2007 (Fn. 203).

²⁹² Vgl. dazu Kapitel 11.6.(6).

Merkmal		Späte Archivierung		Frühe Archivierung, Postkorb
Projektaufwand/-kosten	+	Moderat, überschaubar	-	Signifikant höher durch Mehraufwendungen für Detailanalyse, Implementierung und Integration
Änderungsaufwand Organisation und Abläufe	+	Kaum Änderungen mit Ausnahme Scanstelle/Archiv	-	Hoch. Alle Abläufe von der Registratur über die Arbeitsverteilung bis hin zur Sachbearbeitung sind betroffen
Wirkbreite bei Systemausfall	+	Niedrig	-	Hoch. Arbeit erheblich eingeschränkt
Projektrisiko	+	Überschaubar	∅	Detailthemen in Funktionalität und Postkorb-GUI werden häufig unterschätzt
Papierlose Sachbearbeitung	-	Nur Recherche auf Altdokumente ist papierlos	+	Kernmotivation für Postkorb-Lösung: Unmittelbare Zustellung ohne Zeitverlust
Auskunftsfähigkeit	∅	Erst nach der Sachbearbeitung	+	Maximal
Paralleles Bearbeiten von unterschiedlichen Standorten	-	Nicht möglich für in Bearbeitung befindliche Dokumente	+	Einfach
Lastverteilung der Arbeit	-	Nur in Papierform	+	Automatisch oder durch Abteilungsleiter
Vorgangspriorisierung	-	Nicht möglich	+	Einfach möglich
Dunkelverarbeitung	-	Nicht möglich	+	Möglich (für geeignete Vorgänge)

Abbildung 11: Unterschiede „späte“ vs. „frühe“ Archivierung

(3) Archivierungs-Formate

Aus Sicht der GoBD hat der Anwender die freie Wahl unter den technischen Bild- und Archivierungsformaten, solange die Lesbarkeit und ggf. maschinelle Auswertbarkeit sichergestellt ist (Formatfreiheit).

Im diesem Zusammenfang wird häufig das Format PDF/A genannt, welches auch in den GoBD Erwähnung findet. PDF/A ist ein ISO-Standard und ist für archivische Zeiträume - also mehrere Jahrzehnte – konzipiert. PDF/A schränkt die im PDF-Format verfügbaren Möglichkeiten ein. Es dürfen keine "gefährlichen" Merkmale verwendet werden, die einer stets identischen Darstellung zu jedem Zeitpunkt und auf jedem IT-System entgegenstehen. Insbesondere werden alle zur Darstellung benötigten Komponenten wie z. B. Schriftarten eingebettet. Die Anzeige erfolgt damit unabhängig von den Schriftarten, die auf den jeweiligen IT-Systemen hinterlegt sind. Geeignete Scan-Komponenten sind auch in der Lage, aus dem gescannten Bild per OCR den Volltext zu extrahieren und in dieselbe PDF/A-Datei einzubetten.

PDF/A ist daher insgesamt für die Umsetzung der GoBD-Anforderungen sehr gut geeignet und gewinnt in der Praxis zunehmend an Bedeutung. Daneben existieren jedoch auch weiterhin andere geeignete Grafikformate für gescannte Bilder.

Ein weiteres Thema beim Scannen ist die Kompression der Bilddateien zwecks Reduzierung des Datenvolumens. Verlustfreie Verfahren sind stets unproblematisch. Verlustbehaftete Kompressionsverfahren müssen so parametrisiert werden, dass die Lesbarkeit (besonders bei kleinen Schriften) nicht beeinträchtigt ist. Sehr kritisch ist aus Sicht der Verfasser das sog. „Pattern Matching & Substitution“-Verfahren zu sehen. Hierbei werden Teile der Bildinformation durch die (vermeintlich) erkannten Zeichen ersetzt, was jedoch nicht immer fehlerfrei funktioniert. Im schlimmsten Fall sieht der Betrachter bei der Lesbarmachung dann Inhalte (Buchstaben, Ziffern etc.), die nicht mit dem Original übereinstimmen.

(4) OCR und Volltext im Scan-Prozess

Werden gescannte Dokumente per Optical-Character-Recognition-Verfahren (**OCR-Verfahren**) um Volltextinformationen angereichert, so ist dieser Volltext nach Verifikation und Korrektur über die Dauer der Aufbewahrungsfrist aufzubewahren und für Prüfzwecke verfügbar zu machen.²⁹³

(5) Vernichtung von Originalbelegen

Nach den GoBD dürfen Papierdokumente nach dem Einscannen unter bestimmten Voraussetzungen vernichtet werden.²⁹⁴ Eine besondere Bedeutung kommt dabei der Erstellung einer **Verfahrensdokumentation**²⁹⁵ zu. Diese sollte insbesondere Ausführungen zum Prozess, zu den personellen sowie den technischen Anforderungen enthalten. Bezogen auf die elektronische Erfassung von Papierdokumenten hat die Beschreibung des maßgeblichen Prozesses vom Eingang des Schriftgutes in Papierform über die Digitalisierung bis hin zur elektronischer Ablage sämtliche Prozessschritte hinreichend zu erläutern. Bei den personellen Anforderungen ist insbesondere darzulegen, welche Personen welchen Prozessschritt verantworten und welche Kontrollen zur Absicherung des Prozesses eingerichtet sind. Aus technischer Sicht ist etwa zu beschreiben, welche Hard- und Software, insbesondere zur Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung, zum Einsatz kommt. Eine entsprechende **Muster-Verfahrensbeschreibung** zur Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung von Belegen inkl. Vernichtung der Papierbelege wurde von der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) und dem Deutschen Steuerberaterverband (DStV) entwickelt.²⁹⁶

²⁹³ Vgl. zu Details Kapitel 11.6.(13).

²⁹⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 140.

²⁹⁵ Vgl. dazu ausführlich Kapitel 15.

²⁹⁶ Diese Muster-Verfahrensbeschreibung ist insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen („KMU“) umsetzbar und praktikabel. Die Muster-Verfahrensbeschreibung ist unter <http://www.dstv.de/download/gemeinsame-verfahrensbeschreibung> abrufbar. Die hier empfohlene Muster-Verfahrensbeschreibung deckt isoliert den Prozess der Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung von Belegen inkl. Vernichtung der Papierbelege ab und erhebt damit keinen Anspruch auf die Vollständigkeit einer ganzheitlichen Verfahrensdokumentation.

14. Sonderfall E-Mail

E-Mails mit der Funktion eines Handels- oder Geschäftsbriefs oder eines Buchungsbelegs sind entsprechend den GoBD in elektronischer Form aufbewahrungspflichtig.²⁹⁷ Dabei sind die rechtlichen Anforderungen zur Aufbewahrung von E-Mails grundsätzlich **technikneutral**. Hardware, Software und Organisation müssen die Vollständigkeit, Integrität und Wiederauffindbarkeit von steuerrelevanten E-Mails sicherstellen. Dies lässt sich grundsätzlich durch unterschiedliche Ansätze erreichen, die sich – unabhängig von deren GoBD-Konformität – grundsätzlich zunächst wie folgt darstellen.²⁹⁸

Variante	Umfang der Archivierung	Entscheidungsinstanz	Beispiele
1	Alles archivieren	Globale Einstellung: ALLES	Archivierung des E-Mail-Journals des E-Mail-Servers
2	Regelbasierte Untermenge im Archivsystem	Vordefinierte Regeln	Alle Objekte der E-Mail-Adressen der Buchhaltungs-Mitarbeiter
3	Selektive Ablage im Archivsystem	Endanwender	Manuelles Indexieren und Ablegen von steuerrelevanten E-Mails in elektronische Aktenstrukturen
4	Ablage im E-Mail-system/Datenbank/Dateisystem	Endanwender	Manuelles Umsortieren im E-Mail-System/Dateisystem

Bei **Variante 1** bezieht sich der Archivierungsfokus auf die gesamte elektronische Post und bezieht sich nicht isoliert auf steuerrelevanten E-Mails oder auf bestimmten Projekten, Vertragsabschlüssen oder Mitarbeitern. Sollen nur Teile der gesamten E-Mail-Kommunikation archiviert werden (**Variante 2**), kann dies über die Definition von serverbasierten Archivierungsregeln erfolgen. Diese können etwa inhaltlicher Natur sein, um z. B. über die Empfängeradresse nur alle eingehenden E-Mails für die Steuer- oder Finanzabteilung per Default automatisch zu archivieren. Die wichtigsten Unterschiede zwischen Variante 1 und 2 sind in der folgenden Tabelle dargestellt:

²⁹⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 121, entsprechend Rn. 129 müssen die E-Mail-Attribute erhalten bleiben.

²⁹⁸ Vgl. dazu ausführlich Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöllner, (Fn. 29), S. 67 ff.

Bewertungskriterium	Journal-Archivierung	Regelbasierte Archivierung
Sicherstellung der vollständigen Archivierung	Ja	Nein
Möglichkeit zur Manipulation der E-Mail vor der Archivierung	Nein	Regelabhängig
Begrenzung auf bestimmte Benutzer/-gruppen	Nein	Ja, möglich
Archivierungsobjekt	Kopie der E-Mail (mit eigener Objekt-ID)	Original und/oder Kopie der E-Mail, regelabhängig
Ersetzung in E-Mail-System durch Verweiseintrag	Typischerweise: Nein	Typischerweise: Ja
Zeitpunkt der Archivierung	Versand/bei Empfang	Regelabhängig, sofort oder zeitlich verzögert nach Versand/Empfang
Automatische Zuordnung der E-Mails zu einzelnen Vorgängen oder Buchungen	nein	nein
Automatische Zuordnung der E-Mails zu einzelnen Kreditoren/Debitoren	nein	In vielen Fällen möglich

Im Rahmen der **Variante 3** entscheidet der Anwender nach einer Sichtung der E-Mails individuell aufgrund fachlicher oder insbesondere steuerlicher Zusammenhänge, ob eine E-Mail vollständig oder nur einzelne relevante Anhänge in einem E-Mail-Archiv abgelegt werden sollen. Es besteht die Anforderung, diese E-Mails in den jeweiligen fachlichen Kontext einer elektronischen Akte zu setzen (z. B. Zuordnung zur Buchung oder zum Kreditor). Die Ablage im Rahmen der Varianten 1 bis 3 lassen sich in Abhängigkeit von der Ausgestaltung (Kontrollumfeld) auch in öffentlichen Ordnern, E-Mail-Datenbanken oder durch das Abspeichern in Dateisystemen realisieren (**Variante 4**). Dazu ist festzustellen, dass die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem **Dateisystem** die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht erfüllt, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten.²⁹⁹ Hierfür sind insbesondere organisatorische Maßnahmen (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten) in Betracht zu ziehen. Vor diesem Hintergrund bedarf es einer detaillierten Betrachtung der Erfüllung der Anforderungen, welche die GoBD an die Aufbewahrung stellen.

²⁹⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 110.

Von besonderer Bedeutung im E-Mail-Kontext ist das Kriterium der **Ordnung**, dessen Erfüllung zumeist größerer Anstrengungen bedarf, als dies beispielsweise bei gescannten Papierdokumenten oder automatisiert erzeugten Ausgangsrechnungen der Fall ist. Für E-Mails bedeutet dies, dass diese mittels einer Indexstruktur identifizierbar und klassifizierbar sein müssen sowie insbesondere eine eindeutige Zuordnung zum jeweiligen Geschäftsvorfall möglich sein muss. Dazu sind auch die weiteren innerhalb der GoBD benannten Anforderungen (Vollständigkeit, Unveränderbarkeit, keine Einschränkung der maschinellen Auswertbarkeit) zu gewährleisten.

Um sich der Anforderung an die Ordnung von E-Mails zu nähern, sind die folgenden Rahmenbedingungen von Bedeutung:

- *Eine E-Mail besteht aus den E-Mail-Eigenschaften (von, an, Betreff, technische Eigenschaften etc.), einem E-Mail-Body als Text oder HTML (mit oder ohne Verlinkungen) und ggf. einem oder mehreren Attachements.*
- *E-Mails können als eingehende oder ausgehende Handels- und Geschäftsbriefe, interne steuerrelevante Unterlagen oder auch Buchungsbelege zu qualifizieren sein. Die Anforderung an eine Verknüpfung von der Buchung zum Beleg ergibt sich nur dann, wenn die E-Mail einen Buchungsbeleg darstellt. Ist die E-Mail als Handels- oder Geschäftsbrief zu interpretieren, kann zwar keine Verknüpfung zu einer Buchung hergestellt werden, sehr wohl ist aber eine Zuordnung zu einem Kreditor/Debitor/Geschäftsvorfall möglich.*

In der folgenden Tabelle werden die unterschiedlichen Szenarien zur Aufbewahrung von E-Mails den Anforderungen an die Ordnung gegenübergestellt. Dabei wird ausschließlich auf die Erfüllung der Vorgaben der GoBD rekuriert.³⁰⁰

³⁰⁰ In der praktischen Umsetzung bedarf es zusätzlich der Beachtung weiterer Vorgaben, die sich insbesondere aus datenschutzrechtlichen Vorgaben ergeben.

Szenario		Erfüllung der Ordnungs-Anforderung		Erfüllung der anderen GoBD-Anforderungen		Risiko
Ausdruck der relevanten E-Mails	+	E-Mails als Handelsbriefe können Kunden- oder Lieferantenakten zugeordnet werden. E-Mails als Buchungsbelege können über Buchungsnummer sortiert abgelegt werden.	-	Anforderung an die maschinelle Auswertbarkeit werden nicht erfüllt (Mail-Eigenschaften, Originalformat, Anhänge, Volltext). Sicherstellung der Vollständigkeit kritisch, da dies „nur“ durch den Anwender erfolgt.	-	Hoch, da die Anforderung an die Auswertbarkeit i. S. d. GoBD nicht erfüllt wird. Risiko mangelnder Vollständigkeit. Risiko: Mails können nicht elektronisch gesucht werden und sind ggf. nicht auffindbar.
Anwendergetriebene Ablage im E-Mail-System	Ø	Ordnungsstruktur im Mailsystem für Handelsbriefe ausreichend, allerdings ggfs. nur anwenderspezifisch.	-	Anforderungen an die Unveränderbarkeit/Nachvollziehbarkeit werden grundsätzlich nicht erfüllt.	-	Hoch, da GoBD-Kriterien ggf. nicht erfüllt werden.
Anwendergetriebene E-Mail-Archivierung in einem DMS	+	Sowohl Handelsbriefe als auch Buchungsbelege können bei entsprechenden Strukturen geordnet abgelegt und mit Buchungen verknüpft werden.	Ø	Sicherstellung der Vollständigkeit, vergleichbar mit der „Papierwelt“, setzt kompetente und gewillte Anwender voraus.	Ø	Risiko mangelnder Vollständigkeit.
Journal- oder regelbasierte Mail-Archivierung in einem DMS	Ø	Begrenzte Ordnung bei Handelsbriefen (nur E-Mail-Eigenschaften und Volltext). Keine Verknüpfung im Sinne der GoBD bei E-Mails als Buchungsbelege.	+	Können in Abhängigkeit von der Ausgestaltung grundsätzlich erfüllt werden.	Ø	Risiko, dass wegen fehlender Verknüpfungen bestimmte E-Mails nicht gefunden werden können. Achtung: Datenschutz hier besonders kritisch!

Aus der Darstellung wird deutlich, dass sich mit einem Verfahren isoliert nicht alle Anforderungen zuverlässig erfüllen lassen, weshalb ggf. eine Kombination in Betracht zu ziehen ist.

Hinweis: Die dargestellten Ausführungen in Kapitel 14. behandeln E-Mails isoliert unter steuerrechtlichen bzw. handelsrechtlichen Aspekten. E-Mails und ihre Archivierung unterliegen dabei stets weiteren gesetzlichen Regelungen, wie insbesondere Vorschriften aus dem Zivilrecht, Arbeitsrecht oder Datenschutzrecht. In der Praxis ist eine einzelfallbezogene Auflösung der dadurch generierten Zielkonflikte geboten.

15. Verfahrensdokumentation

Die IT-gestützte Buchführung muss von einem sachverständigen Dritten hinsichtlich ihrer formellen und sachlichen Richtigkeit in angemessener Zeit prüfbar sein.³⁰¹ Voraussetzung für die Nachvollziehbarkeit des Soll-Verfahrens ist stets eine ordnungsgemäße Verfahrensdokumentation³⁰², welche die Beschreibung aller zum Verständnis der Buchführung erforderlichen Verfahrensbestandteile, Daten und Dokumentbestände enthalten muss.³⁰³ Unter einer Verfahrensdokumentation versteht die Finanzverwaltung die Beschreibung des organisatorisch und technisch gewollten Verfahrens bei der Verarbeitung steuerlich relevanter Informationen. Dabei hat die Dokumentation stets den in der Praxis eingesetzten Komponenten und Prozessen des DV-Systems zu entsprechen, umgekehrt müssen die Inhalte einer Verfahrensdokumentation auch so „gelebt werden“.

Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, liegt kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann.³⁰⁴ Die Anforderungen an eine Verfahrensdokumentation ziehen sich wie ein roter Faden durch die GoBD. Bei vielen Einzelthemen wird wiederholt auf die Notwendigkeit einer Dokumentation verwiesen.

³⁰¹ Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 4., Rn. 1.

³⁰² Vgl. auch IDW PS 330 (Fn. 30), Rn. 73: Die Prüfung der angemessenen und richtigen Umsetzung der von den gesetzlichen Vertretern an die IT-Anwendung gestellten Anforderungen an Funktionalität, Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit im Rahmen der Aufbauprüfung setzt das Vorliegen einer vollständigen und aktuellen Verfahrensdokumentation voraus. Dazu müssen eine Anwenderdokumentation und eine technische Systemdokumentation vorliegen, die sämtliche Bestandteile enthalten, die für die Nachvollziehbarkeit der IT-Anwendung erforderlich sind.

³⁰³ Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 4., Rn. 1.

³⁰⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 155.

15.1. Kernaussagen *der GoBD*

Den GoBD lassen sich – über verschiedene Abschnitte hinweg – folgende Kernaussagen zur den Anforderungen an eine Verfahrensdokumentation entnehmen:

- *Für jedes DV-System muss eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation vorhanden sein, aus der Inhalt, Aufbau und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind*
- *Aus der Verfahrensdokumentation muss sich ergeben, wie die in den GoBD enthaltenen Anforderungen und Ordnungsvorschriften Beachtung finden*
- *Für die Prüfung der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit ist eine aussagekräftige und aktuelle Verfahrensdokumentation notwendig, die alle System- bzw. Verfahrensänderungen inhaltlich und zeitlich lückenlos dokumentiert*
- *Die Verfahrensdokumentation muss verständlich und damit für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachprüfbar sein*
- *Die Verfahrensdokumentation beschreibt den organisatorisch und technisch gewollten Prozess, z. B. bei elektronischen Dokumenten von der Entstehung der Informationen über die Indizierung, Verarbeitung und Speicherung, dem eindeutigen Wiederfinden und der maschinellen Auswertbarkeit, der Absicherung gegen Verlust und Verfälschung und der Reproduktion*
- *Die Verfahrensdokumentation besteht in der Regel aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation*
- *Die konkrete Ausgestaltung der Beschreibung ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems*
- *Das Verfahren der elektronischen Erfassung von Papierdokumenten (Scan-Vorgang) muss in der Verfahrensdokumentation niedergelegt werden*
- *Aus der Verfahrensdokumentation muss ersichtlich sein, wie die elektronischen Belege erfasst, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt werden (Belegfunktion)*
- *Aus der Verfahrensdokumentation und der ordnungsmäßigen Anwendung des Verfahrens muss der automatische Buchungsvorgang nachvollziehbar sein*

- *Die Beschreibung der Vorgehensweise zur Datensicherung ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation*
- *Die Beschreibung des Internen Kontrollsystems (IKS) ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation*
- *Die Verfahrensdokumentation ist bei Änderungen zu versionieren und eine nachvollziehbare Änderungshistorie vorzuhalten*
- *Die Aufbewahrungsfrist für die Verfahrensdokumentation läuft nicht ab, soweit und solange die Aufbewahrungsfrist für die Unterlagen noch nicht abgelaufen ist, zu deren Verständnis sie erforderlich ist*

Für die Prüfung der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit ist nach den GoBD eine aussagefähige und aktuelle Verfahrensdokumentation notwendig, die alle System- bzw. Verfahrensänderungen inhaltlich und zeitlich lückenlos dokumentiert.³⁰⁵ Insbesondere muss sich daraus ergeben, wie die in den GoBD dokumentierten Ordnungsvorschriften Beachtung finden.³⁰⁶ Der Umfang wird dadurch bestimmt, was zum Verständnis des DV-Verfahrens, der Bücher und Aufzeichnungen sowie der aufbewahrten Unterlagen notwendig ist.³⁰⁷ Letztlich muss die Verfahrensdokumentation verständlich und damit für einen sachverständigen Dritten³⁰⁸ in angemessener Zeit nachprüfbar sein.³⁰⁹ Für den Zeitraum der Aufbewahrungsfrist muss gewährleistet und nachgewiesen sein, dass das in der Dokumentation beschriebene Verfahren dem in der Praxis eingesetzten Verfahren voll entspricht. Dies gilt insbesondere für die eingesetzten Versionen der Programme (Programmidentität).³¹⁰ Die Aufbewahrungsfrist für die Verfahrensdokumentation läuft nicht ab, soweit und solange die Aufbewahrungsfrist für die Unterlagen noch nicht abgelaufen ist, zu deren Verständnis sie erforderlich ist.³¹¹

³⁰⁵ GoBD (Fn. 1), Rn. 150.

³⁰⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 154.

³⁰⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 150.

³⁰⁸ Von einem sachverständigen Dritten kann zwar Sachverstand hinsichtlich der Ordnungsvorschriften der §§ 145 bis 147 AO und allgemeiner DV-Sachverstand erwartet werden, nicht jedoch spezielle, produktabhängige System- oder Programmierkenntnisse, vgl. GoBD (Fn. 1), Rn. 148. Nach § 146 Absatz 3 Satz 3 AO muss im Einzelfall die Bedeutung von Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben und Symbolen eindeutig festliegen und sich aus der Verfahrensdokumentation, vgl. GoBD (Fn. 1), Rn. 149, ergeben.

³⁰⁹ GoBD (Fn. 1), Rn. 151.

³¹⁰ GoBD (Fn. 1), Rn. 151.

³¹¹ GoBD (Fn. 1), Rn. 154.

15.2. Ausgewählte Prüfhinweise

Aus den Vorgaben der GoBD lassen sich folgende ausgewählte Prüfhinweise zur Verfahrensdokumentation ableiten:

- *Sind alle relevanten Tätigkeiten durch Verfahrens- und Arbeitsanweisungen dokumentiert?*
- *Sind alle relevanten automatischen Bearbeitungsschritte dokumentiert?*
- *Prüfung, ob aktuelle interne Verfahrensübersichten bzw. ein Verfahrensverzeichnis vorliegen und ob diese bei Veränderungen zeitnah gepflegt werden*
- *Liegt eine Anwenderdokumentation und technische Systemdokumentation für sämtliche IT-Systeme im Unternehmen (Benutzerhandbuch, Administrationshandbuch usw.) vor?*
- *Prüfung, ob die vom Hersteller gelieferten Dokumentationen durch die Darstellung der individuellen Anpassungen ergänzt wurden*

15.3. Kommentierung und Hilfestellung

(1) Zielsetzung und Bedeutung

Die Zielsetzung einer Verfahrensdokumentation besteht im Nachweis der Erfüllung der in den GoBD definierten Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze. Die IT-gestützte Buchführung muss von einem sachverständigen Dritten hinsichtlich ihrer formellen und sachlichen Richtigkeit in angemessener Zeit prüfbar sein. Voraussetzung für die Nachvollziehbarkeit des Soll-Verfahrens ist eine Dokumentation, die die Gesamtheit aller einzelnen buchführungsrelevanten Verfahren abbildet.

Die Verfahrensdokumentation begleitet den gesamten Lebenszyklus des IT-gestützten Geschäftsvorfalles von der Aufzeichnung über die Bearbeitung bis hin zur Aufbewahrung von Unterlagen, jeweils unter Berücksichtigung der Datensicherheit und Unveränderbarkeit. Im Wechselspiel mit den Vorgaben zum Internen Kontrollsystem (IKS), welches entsprechende Kontrollvorgaben zu erfüllen hat und seiner-

seits wiederum in einer Verfahrensdokumentation niederzulegen ist, soll die Verfahrensdokumentation insbesondere den Kriterien der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit Rechnung tragen.³¹²

Die Pflicht zur Erstellung einer Verfahrensdokumentation existiert grundsätzlich unabhängig von der Größe oder Komplexität des Unternehmens, seines IT-gestützten Buchführungssystems sowie der dabei verwendeten Hard- und Software.³¹³ Auch die GoBD bringen unmissverständlich zum Ausdruck, dass eine Verfahrensdokumentation essenziell ist. Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, liegt – so die GoBD im Originaltext – kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann. Eliminiert man die doppelte Verneinung, so ergibt sich: Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit beeinträchtigt, liegt ein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann. Allerdings darf dies u. E. nicht dazu führen, dass aufgrund einer nicht lückenlosen Verfahrensdokumentation die Buchführung an sich verworfen wird. Davon unabhängig kommt dem Vorhandensein einer Verfahrensdokumentation insbesondere dann eine erhebliche Bedeutung zu, wenn es um die Frage des **Vertrauensschutzes** in der Umsatzsteuer geht.

Losgelöst von den Vorgaben der GoBD empfiehlt es sich jedoch, die Verfahrensdokumentation primär im eigenbetrieblichen Interesse zu erstellen. Insbesondere dann, wenn sich Prozesse ändern, Migrationen vorgenommen werden oder Mitarbeiter das Unternehmen verlassen, zeigt sich der Mehrwert einer Verfahrensdokumentation, ebenso wie bei den Themen „Governance“ und „Compliance“. Die Verfahrensdokumentation vervollständigt nach dem Kontroll- und Protokollumfeld, der Datenintegrität und der Migrationsbeständigkeit das „**Vier-Säulen-Modell**“.

³¹² Vgl. IDW PS 330 (Fn. 30), 73: Die Prüfung der angemessenen und richtigen Umsetzung der von den gesetzlichen Vertretern an die IT-Anwendung gestellten Anforderungen an Funktionalität, Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit im Rahmen der Aufbauprüfung setzt das Vorliegen einer vollständigen und aktuellen Verfahrensdokumentation voraus.

³¹³ Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 4., Rn. 4.

(2) Aufbewahrung und Versionierung

Die Verfahrensdokumentation gehört zu den Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen i. S. d. § 257 Abs. 1 HGB bzw. § 147 Abs. 1 AO und ist über die gesetzliche Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren aufzubewahren. Dies schließt nicht nur den aktuellsten Stand ein, sondern auch alle vorangegangenen Versionen innerhalb des Aufbewahrungszeitraums. Somit ist es erforderlich, dass Änderungen von Prozessbestandteilen – etwa der Austausch von Hardwarekomponenten, die Umstrukturierung des Berechtigungs- oder Datensicherungskonzepts oder wesentliche Prozessänderungen – berücksichtigt und lückenlos eingepflegt werden.³¹⁴ Für jeden Zeitpunkt in der Vergangenheit sollte das damals gültige Soll-Verfahren aus der Dokumentation einfach ersichtlich sein (insbesondere soweit damals Unterlagen betroffen waren, die aktuell noch aufbewahrungspflichtig sind).

(3) Mustergliederung und Inhalte

Über die formale Gestaltung und technische Ausführung kann der Buchführungspflichtige individuell entscheiden.³¹⁵ Eine konkrete Definition der Inhalte einer Verfahrensdokumentation wird auch in den GoBD nicht gegeben. Es existiert lediglich der Hinweis, dass eine Verfahrensdokumentation in der Regel aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation besteht.³¹⁶ Dabei kann die Verfahrensdokumentation aus mehreren Dokumenten bestehen oder auf andere Dokumente verweisen, beispielsweise auf die Anwenderdokumentation, auf Testdokumentationen oder grundsätzliche Steuerungs- und Kontrollkonzepte (IT-Risikomanagement und allgemeines Sicherheitskonzept, Bedrohungen und Maßnahmen, IT-Strategie, IT-Sicherheitsrichtlinie etc.).³¹⁷ Die Verfahrensdokumentation hat dabei stets den in der Praxis eingesetzten Versionen des DV-Systems zu entsprechen, umgekehrt müssen die Inhalte einer Verfahrensdokumentation – insbesondere die **Kontrollumgebung**³¹⁸ – auch so „gelebt werden“.

³¹⁴ Vgl. Groß/Lamm, UR 2008, S. 331 (333).

³¹⁵ Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 4., Rn. 5.

³¹⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 153.

³¹⁷ Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 4., Rn. 3.

³¹⁸ Vgl. Kapitel 6.3.(1).

Folgende **Mustergliederung** hat sich dabei in der Praxis etabliert:

Einsatzgebiet und Aufgabenstellung
<ul style="list-style-type: none">• Aufbau- und Ablauf-Organisation der beteiligten Bereiche• Fachliche Aufgabenstellung• Mitarbeiterqualifikation
Fachliche Beschreibung der Lösung
<ul style="list-style-type: none">• Relevante weitere Rechtsgrundlagen (außer HGB/AO/UStG)• Aktenpläne, Dokumentenarten, Verarbeitungsregeln, Aufbewahrungsfristen, Vernichtungsregelungen• Belegbearbeitung, Belegfluss• Prozessdokumentationen
Technische Beschreibung der Lösung
<ul style="list-style-type: none">• Standorte des IT-Systems• Hard- und Softwarekomponenten• Datenbankmodelle• Parameter-Einstellungen der Programme• Technische Verarbeitungsregeln (Datenflüsse, Protokollierungen, Ablaufpläne etc.)• Vorgehensweise Datensicherung• Benutzerverwaltung, Berechtigungskonzept• Technischer Betrieb (Betriebsvoraussetzungen, Betriebsbedingungen, Wartung)• Vorbereitung Datenzugriff der Finanzverwaltung
Organisations- und Arbeitsanweisungen
<ul style="list-style-type: none">• Fachliche Prozesse/Standardbetrieb• Administrative Prozesse• Prozesse für Notfallszenarien (Restart, Recovery)• Change-Management, Test und Abnahme inkl. Aktualisierung der Verfahrensdokumentation

Kontrollmechanismen/IKS

- Übergreifende Konzeption des Internen Kontrollsystems
- Verantwortlichkeiten, Eskalationswege
- Verfahren zur Sicherstellung der Identität von Verfahrensdokumentation und gelebter Praxis
- Verweise auf einzelne organisatorische und technische Kontrollen

Anhänge

- Steuerrelevante IT-Anwendungen
- Steuerrelevante Daten und elektronische Dokumente

Im Rahmen der Erstellung und Pflege einer Verfahrensdokumentation hat es sich in der Praxis bewährt, die wesentlichen Prozesse in einem sog. „**Masterdokument**“ niederzulegen. Die den Prozessen zugehörigen Sekundärinformationen (Arbeitsanweisungen, technischen Dokumentationen, IKS) sollten als Anlagen (Sekundärdokumente) dem Masterdokument beigelegt sein. Hierdurch lassen sich Pflege- und Aktualisierungsaufwand sowohl effizient gestalten als auch die zu aktualisierenden Dokumentationsteile mit klaren Verantwortlichkeiten – was etwa die Pflege angeht – versehen.

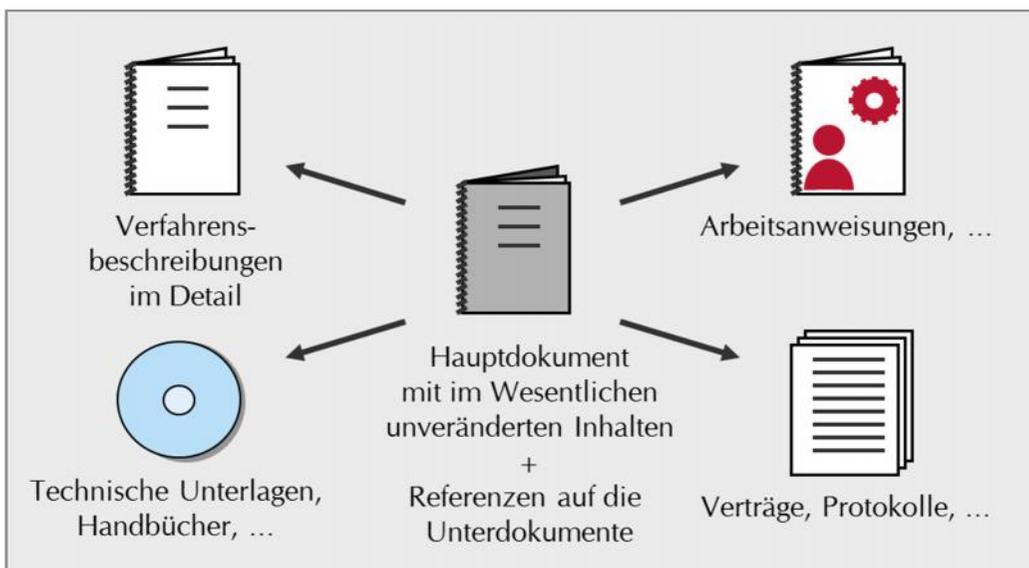


Abbildung 12: Verfahrensdokumentation mit Master- und Sekundärdokumenten

16. Exkurs: elektronische Rechnungen und ZUGFeRD-Format

16.1. Spezifische Ausführungen in den GoBD³¹⁹

In Bezug auf den elektronischen Rechnungsaustausch³²⁰, welchem die Finanzverwaltung mit Datum vom 2. Juli 2012 ein gesondertes BMF-Schreiben³²¹ gewidmet hat, findet sich ein für die Praxis wichtiger Hinweis in den GoBD. So war es bislang strittig, ob etwa im Fall von PDF-Rechnungen, die als „Attachement“ lediglich an eine **E-Mail** angehängt und mittels dieser transportiert wurden, neben dem PDF-Dokument (Beleg) auch die E-Mail selbst originär elektronisch aufzubewahren ist. Dazu wird ausgeführt, dass es bei Daten und Dokumenten grundsätzlich auf deren Inhalt und auf deren Funktion, nicht jedoch auf deren Bezeichnung ankommt.³²² Dient die E-Mail demnach lediglich als Transportmittel und enthält insoweit auch keine weitergehenden aufbewahrungspflichtigen Informationen, so fällt die E-Mail selbst – in Analogie zum Briefumschlag – auch nicht unter die Aufbewahrungspflicht (wohl aber die transportierte Datei).

Elektronische Rechnungen sind nach § 14b UStG zehn Jahre **aufzubewahren**.³²³ Während des gesamten Aufbewahrungszeitraums müssen die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden.³²⁴ Als originär elektronische Unterlagen sind elektronische Rechnungen auch elektronisch aufzubewahren. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG voraus, dass der Unternehmer eine nach §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Nicht Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist jedoch, dass der Unternehmer hinsichtlich der Rechnung auch die Anforderungen an die Aufbewahrung nach § 14b UStG, § 147 AO einschließlich GoBD erfüllt³²⁵. Verletzt der Unternehmer seine Aufbewahrungspflichten nach

³¹⁹ Vgl. dazu ausführlich Groß/Heinrichshofen/Lindgens, Der elektronische Rechnungsaustausch im Lichte der GoBD, verfügbar unter: http://www.psp.eu/media/in-public/PSP-Beitrag_E-Rechnungsaustausch_im_Lichte_der_GoBD_130515.pdf.

³²⁰ Nach § 14 Abs. 1 S. 8 UStG ist eine elektronische Rechnung eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird.

³²¹ BMF v. 2. Juli 2012 (Fn. 152), S. 726.

³²² GoBD (Fn. 1), Rn. 121.

³²³ Zur Aufbewahrung im Ausland vgl. Kapitel 10.6.(6).

³²⁴ § 14b Abs. 1 Satz 2 UStG n. F.

³²⁵ Vgl. Abschn. 14b.1 Abs. 10 Satz 3 UStAE i. d. Fassung vom 5. Mai 2015.

§ 14b UStG, kann dies als eine Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 26a Abs. 1 Nr. 2 UStG geahndet werden. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bleibt hiervon grundsätzlich unberührt, allerdings trägt der Unternehmer nach allgemeinen Grundsätzen die objektive Feststellungslast für alle Tatsachen, die den Anspruch begründen.³²⁶ Sind die Daten zu einem gewissen Zeitpunkt nicht mehr vorhanden, kann es für den Unternehmer gegebenenfalls schwer werden nachzuweisen, dass er das Recht auf Vorsteuerabzug jemals besaß.

An anderer Stelle der GoBD finden sich Ausführungen zum beleglosen Austausch von Geschäftsvorfällen. Im Fall belegloser Meldungen – Beispiel **EDI** (Electronic Data Interchange) – knüpft die Belegfunktion der entsprechenden Meldungen an die korrespondierenden Dateninhalte an, die entsprechend vollumfänglich aufzubewahren sind.³²⁷ An anderer Stelle wird klargestellt, dass im DV-System empfangene EDI-Daten im Ursprungsformat aufzubewahren sind.³²⁸ Neben EDI dürfte dies insbesondere für den XML-basierten Rechnungsaustausch von Bedeutung sein, der – Beispiel ZUGFeRD-Standard – ein immer breiteres Anwendungsspektrum in der Praxis einnimmt.

16.2. ZUGFeRD-Format

Das Forum elektronische Rechnung Deutschland (FeRD) hat unter dem Namen ZUGFeRD³²⁹ ein gemeinsames übergreifendes Format für elektronische Rechnungen erarbeitet, das für den Rechnungsaustausch zwischen Unternehmen, Behörden und Verbrauchern genutzt werden kann und den Austausch strukturierter Daten zwischen Rechnungssteller und Rechnungsempfänger ermöglicht.³³⁰ ZUGFeRD stellt den technisch logischen Schritt in Richtung für einen standardisierten Austausch strukturierter Rechnungsdaten dar.

³²⁶ BMF (Fn. 278), S. 3 f.

³²⁷ GoBD (Fn. 1), Rn. 76.

³²⁸ GoBD (Fn. 1), Rn. 132.

³²⁹ ZUGFeRD steht für „Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland“.

³³⁰ Die finale Version 1.0 des Datenmodells wurde am 25. Juni 2014 veröffentlicht. Die vollständigen Infopakete zur Version 1.0 bzw. zu den Vorgängerversionen des Datenmodells sind unter: http://www.ferd-net.de/front_content.php?idcat=255 abrufbar.

Eine ZUGFeRD-Rechnung stellt ein hybrides Rechnungsobjekt mit zwei inhaltlich identischen Repräsentationen der Rechnung, erstens einem bildhaften Dokumentformat (PDF) und zweitens einem strukturierten Datenformat (XML³³¹), dar. Über die XML-Komponente lassen sich spezifische Nutzdaten einer Rechnung dabei in das PDF-Dokument einbetten, beim Rechnungsempfänger direkt extrahieren und in die Folgeprozesse (Rechnungsprüfung, Kontierung, Zahlwesen) einspeisen. Insbesondere sind die umsatzsteuerlichen Pflichtangaben als Pflichtfelder definiert, die – im Gegensatz zu einer reinen Papier- oder PDF-Rechnung – automatisiert Eingang in den Rechnungsprozess finden bzw. als XML-File importiert werden können. Auf diese Weise werden Medienbrüche vermieden, und der gesamte Rechnungsstellungs- und Rechnungsprüfungsprozess lässt sich nahezu vollständig automatisieren.

Für den Rechnungsaussteller besteht der Vorteil von ZUGFeRD darin, dass er nur ein einziges Rechnungsobjekt erzeugt, ohne sich mit dem Empfänger darüber ins Einvernehmen setzen zu müssen, wie dieser die Rechnung verarbeitet.

16.3. Kommentierung und Hilfestellung

(1) Prozess-Architektur

Aus Sicht des Rechnungsempfängers muss sich zunächst die Frage stellen, wie der Prozess „Elektronischer Rechnungseingang“ grundsätzlich, d. h. losgelöst von steuerlichen Überlegungen zu gestalten ist. Dabei gilt es zwei Grundsatzempfehlungen ins Kalkül zu ziehen. Zunächst ist für den elektronischen Rechnungseingang – soweit dieser per E-Mail erfolgt³³² – eine zentrale E-Mail-Adresse (z. B. rechnungen@unternehmenxy.de) einzurichten, schon alleine deshalb, um zu vermeiden, dass Rechnungen quer durch das Unternehmen laufen bzw. nicht ihren richtigen Empfänger erreichen. Als weiteres sind elektronische Rechnungen und Papierrechnungen – die sich in nahezu keinem Unternehmen vollständig vermeiden lassen werden – über eine generische Architektur zusammenzuführen und dem weiteren Bearbeitungsprozess zugrunde zulegen. Dies erfolgt bei elektronischen Rechnungen über eine zentrale E-Mail-Adresse bzw. einen mit dem Lieferanten definierten

³³¹ Extensible Markup Language.

³³² Vgl. zur Aufbewahrung der E-Mail als Transportmittel Kapitel 16.3.(2).

Kanal (z. B. EDI) und bei Papierrechnungen über einen definierten Digitalisierungsprozess.³³³ Anschließend lassen sich die auf diese Weise konsolidierten Rechnungen medienbruchfrei in den weiteren digitalen Prozess – insbesondere das innerbetriebliche Kontrollverfahren in Form der Rechnungseingangsprüfung – einschleusen. Zusammenfassend sollte die Zielsetzung in einer größtmöglichen Flexibilität bestehen, damit alle derzeitigen und künftigen Rechnungseingangsvarianten Berücksichtigung finden und jederzeit Anpassungen vorgenommen werden können.³³⁴

(2) E-Mail als Transportmittel

Für die Praxis hilfreich sind die Ausführungen der GoBD, dass soweit eine **E-Mail** als reines Transportmittel (analog dem Briefumschlag) dient, diese grundsätzlich nicht aufbewahrt werden muss. Die Aufbewahrungspflicht bezieht sich damit ausschließlich auf den transportierten Inhalt (z. B. eine PDF-Datei). Allerdings kann sich das Unternehmen dennoch freiwillig im Eigeninteresse zur Aufbewahrung der gesamten E-Mail entscheiden, um z. B. dokumentieren zu können, von welchem Absender die E-Mail stammt und wann sie versendet und empfangen wurde (Audit-Trail)³³⁵

(3) EDI-Daten

An anderer Stelle wird klargestellt, dass im DV-System empfangene EDI-Daten im Ursprungsformat aufzubewahren sind.³³⁶ Dies entspricht der gelebten Praxis, nach welcher es sich bei EDI-Belegen um originär elektronische Unterlagen handelt, die entsprechend originär elektronisch vorzuhalten sind. Soweit – wie in der Praxis häufig – eine Konvertierung in ein „Inhouse-Format“ erfolgt, sind beide Versionen zu archivieren und die konvertierte Version ist als solche zu kennzeichnen.³³⁷ Mit Blick

³³³ Vgl. ausführlich dazu Kapitel 13.

³³⁴ Vgl. dazu ausführlich Berndt, Rechnungsprozesse optimieren, S. 109ff.

³³⁵ Immer dann, wenn es auf den genauen Zeitpunkt der Zustellung ankommt (insbesondere bei Frist-sachen), sollte ergänzend die Träger-E-Mail aufbewahrt werden.

³³⁶ GoBD (Fn. 1), Rn. 132.

³³⁷ Vgl. zu den Konvertierungsvorgaben im Speziellen Kapitel 10.2. und 10.6.(1).

auf das Kriterium der Lesbarkeit³³⁸ ist in Bezug auf EDI-Nachrichten stets die Möglichkeit einer **Visualisierung** – sowohl für den Steuerpflichtigen, als auch für den Betriebsprüfer – vorzusehen.³³⁹ Zieht man dabei ins Kalkül, dass es dem Gesetzgeber wohl primär um eine Lesbarkeit während des gesetzlichen Aufbewahrungszeitraums geht, ist sicherzustellen, dass Rechnungen in Formaten wie beispielsweise XML oder EDIFACT für das prüferische Auge lesbar dargestellt werden können und damit auch prüfbar im Rahmen einer Sichtprüfung sind. Dem steuerpflichtigen Unternehmen ist insoweit zu empfehlen, zusammen mit der Rechnung auch ein geeignetes Anzeigeprogramm (XML-Viewer, Texteditor usw.) vorzuhalten.³⁴⁰

(4) Inhaltlich identische Mehrstücke

Eine zentrale Frage lassen die GoBD jedoch unbeantwortet, nämlich die Frage, wie mit inhaltlich identischen Mehrstücken umzugehen ist. Beim ZUGFeRD-Format stellt sich diese, wenn – sei es durch (technische) Fehler bei der Erzeugung oder durch absichtliche Manipulation – das PDF-File oder XML-File inhaltlich divergieren. Dabei ist dies kein Sonderfall der Hybridformate, auch eine vorab als PDF und im Nachgang als Papier übermittelte Rechnung können – sei es durch (technische) Fehler oder absichtliche Manipulation – inhaltlich auseinanderfallen. Das BMF-Schreiben vom 2. Juli 2012³⁴¹, welches im Zusammenhang mit der Vereinfachung der elektronischen Rechnungsstellung ergangen ist, führt hierzu aus, dass sobald über ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen ausgestellt worden, ohne dass sie als Duplikat oder Kopie gekennzeichnet wurden, der leistende Unternehmer den

³³⁸ Vgl. insbesondere § 14 Abs. 1 UStG bei elektronischen Rechnungen.

³³⁹ Vgl. zu den verschiedenen Möglichkeiten Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller, (Fn. 29), S. 125 f.

³⁴⁰ Vgl. Groß/Lamm, Elektronische Rechnungen – Praktische Hinweise zur Neuregelung ab dem 1.7.2011, BC 2011, S. 244 (248).

³⁴¹ BMF (Fn.152).

hierin gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag (zusätzlich) schuldet.³⁴² Beim Versender tritt damit unweigerlich die Problematik des § 14c UStG³⁴³ zu Tage, beim Empfänger stellt sich die Frage, was als Beleg den Besitz der Rechnung nachweist und damit zum Vorsteuerabzug berechtigt. Diese Problematik der doppelten Steuerschuld wegen doppelten Rechnungsausweises soll – so die Finanzverwaltung – jedoch dann nicht gelten, wenn nur inhaltlich identische Mehrstücke derselben Rechnung übersandt werden.³⁴⁴ Abzustellen ist dabei auf die inhaltlichen Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG. Soweit beispielsweise das Rechnungsdatum oder die Rechnungsnummer variieren, liegen eben gerade keine Mehrstücke in diesem Sinne vor. Allerdings hat es die Finanzverwaltung bislang offen gelassen, welche Prüfpflichten bzw. Kontrollmaßnahmen konkret damit einhergehen. Dazu folgende Überlegung: Dem Rechnungsaussteller ist im Hinblick auf § 14c UStG bei der Verwendung von Hybridformaten zu empfehlen, die entsprechende Implementierung vorab zu prüfen. Der Rechnungsempfänger seinerseits hat über das innerbetriebliche Kontrollverfahren i. S. d. § 14 Abs. 3 UStG, welches letztlich als Rechnungseingangsprüfung interpretiert werden kann, sicherzustellen, dass die inhaltlichen Bestandteile des Belegs geprüft und – bei festgestellter Ordnungsmäßigkeit – auch verbucht werden. Soweit dabei Abweichungen zu Tage treten, sind diese vom Rechnungsempfänger gegenüber dem Rechnungsaussteller zu monieren. Flankierend sollte die jeweilige – und nach den GoBD ohnehin geforderte – Verfahrensdokumentation zweifelfrei klarstellen, was vom Unternehmen als Beleg interpretiert wird. Unabhängig davon wäre eine Klarstellung der Finanzverwaltung wünschenswert, die den Rechnungsaussteller nicht weiter der Gefahr einer „doppelten“ Besteuerung aussetzt und zugleich dem Rechnungsempfänger keine „Doppelprüfung“ abverlangt.

³⁴² BFH v. 27. April 1994, XI R 54/93, BStBl II 1994, S. 718, BMF (Fn.152), Abschn. I, Nr. 6, S. 2; Abschn. 14c.1. Abs. 4 S. 4 UStAE. Die von der Finanzverwaltung zitierte Entscheidung ließ aber die Frage ausdrücklich offen. Außerdem ist sie u. E. durch die im Nachgang zu der Thematik ergangene Rechtsprechung des EuGH überholt.

³⁴³ Da es sich bei § 14c UStG um eine Gefährdungsvorschrift handelt, setzt u. E. eine Inanspruchnahme des Rechnungsausstellers voraus, dass bei mehrfacher Abrechnung über dieselbe Leistung das „Doppel“ zumindest eine andere Rechnungsnummer und -datum, als das erste Abrechnungsdokument aufweist.

³⁴⁴ BMF v. 2. Juli 2012 (Fn.152), Abschn. I, Nr. 6, S. 3; vgl. ebenso Abschn. 14c.1. Abs. 4 S. 5 UStAE.

17. Exkurs: Zertifikate und Testate

17.1. Kernaussagen der GoBD

Den GoBD lassen sich folgende Kernaussagen zur Zertifizierung und Software-Testaten zu entnehmen:

- *Keine allgemein gültigen Aussagen der Finanzbehörde zur Konformität der verwendeten oder geplanten Hard- und Software*
- *Keine Positivtestate zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung oder einer verbindlichen Auskunft*
- *Keine Bindungswirkung von „Zertifikaten“ oder „Testaten“ Dritter*

17.2. Spezifische Ausführungen GoBD

Die GoBD nehmen auch zu den Möglichkeiten der Zertifizierung von Verfahren, der Verfahrensdokumentation und der Systemumgebung Stellung.

So lässt die Vielzahl und unterschiedliche Ausgestaltung und Kombination der DV-Systeme für die Erfüllung außersteuerlicher oder steuerlicher Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten keine allgemein gültigen Aussagen der Finanzbehörde zur Konformität der verwendeten oder geplanten Hard- und Software zu. Dies gilt umso mehr, als weitere Rahmenbedingungen (z. B. Releasewechsel, Updates, die Vergabe von Zugriffsrechten oder Parametrisierungen, die Vollständigkeit und Richtigkeit der eingegebenen Daten) erheblichen Einfluss auf die Ordnungsmäßigkeit eines DV-Systems und damit auf Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen haben können.³⁴⁵ Auch werden weder Positivtestate zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung - und damit zur Ordnungsmäßigkeit DV-gestützter Buchführungssysteme – im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung noch im Rahmen einer verbindlichen Auskunft erteilt.³⁴⁶ „Zertifikate“ oder „Testate“ Dritter können bei der Auswahl eines Softwareprodukts dem Unternehmen als Entscheidungskriterium dienen, entfalten jedoch gegenüber der Finanzbehörde keine Bindungswirkung.³⁴⁷

³⁴⁵ BMF (Fn.1), Rn. 179.

³⁴⁶ BMF (Fn.1), Rn. 180.

³⁴⁷ BMF (Fn.1), Rn. 181.

17.3. Kommentierung und Hilfestellung

Hersteller von buchungsrelevanten IT-Systemen werben oft mit Bescheinigungen, Zertifikaten und Testaten, die die Konformität ihrer Produkte mit dem deutschen Steuer- und Handelsrecht nachweisen sollen. Dies betrifft in der Mehrzahl Standardsoftware-Produkte, vereinzelt jedoch auch Hardware, speziell im Bereich der Speichersysteme für den Einsatz in DMS-Systemen.

Laut GoBD entfalten derartige Zertifikate für die Finanzverwaltung keinerlei Bindungswirkung, allerdings könnten sie für Unternehmen als Entscheidungshilfe bei der Produktbeschaffung dienen. Dennoch ist davon auszugehen, dass in der Praxis ein seriöses Zertifikat einer anerkannten Prüforganisation auch gegenüber der Finanzverwaltung als vertrauensbildende Maßnahme zumindest eine informelle Wirksamkeit entfaltet.

Eine relativ große Bedeutung kommt in der Praxis dem IDW Prüfungsstandard IDW PS 880³⁴⁸ zu. Dieser dient zur Produktprüfung und Testierung von rechnungslegungsrelevanten Softwareprodukten im Hinblick auf die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Prüfungsgegenstand können die Softwareprodukte insgesamt, einzelne Module oder einzelne Funktionen sein.³⁴⁹ Softwareprüfungen nach IDW PS 880 umfassen die Beurteilung der fachlichen Programmfunktionen, sowohl der Verarbeitungsfunktionen als auch des programminternen Kontrollsystems (d. h. der Eingabe-, Verarbeitungs- und Ausgabekontrollen, der programmierten Ablaufsteuerung sowie des programminternen Zugriffsschutzsystems).³⁵⁰

³⁴⁸ Vgl. IDW PS 880, Die Prüfung von Softwareprodukten, WPg Supplement 2/2010, S. 6 ff., FN-IDW 5/2010, S. 186 ff.

³⁴⁹ Vgl. IDW PS 880 (Fn. 348), Rn. 8.

³⁵⁰ Vgl. IDW PS 880 (Fn. 348), Rn. 9.

Daneben gibt es zahlreiche andere Angebote für eine Begutachtung und Zertifizierung. Zur Beurteilung des Werts der diversen Testate bzw. Zertifikate lassen sich die folgenden Kriterien definieren:

- *Besitzt das Zertifikat eine haftungsrechtlich bindende Wirkung?*
- *Reduziert das Zertifikat die Risiken im Unternehmen?*
- *Besitzt das Zertifikat eine ausreichende Öffentlichkeitswirkung?*
- *Besitzt der Zertifizierer einen ausreichenden Bekanntheitsgrad?*
- *Besitzt der Zertifizierer eine entsprechende Qualifikation?*

18. Fazit

Mit der Veröffentlichung der GoBD kommt die Finanzverwaltung dem Ruf nach einer Modernisierung der GoBS auf ihre Weise nach. Dazu wächst mit der Zusammenführung von GoBS und GDPdU zusammen, was zusammen gehört. Viele Ausführungen der GoBD sind nichts Neues, jedoch bewirken die GoBD, dass diese wieder oder erstmals ins Gedächtnis der steuerpflichtigen Unternehmen gerufen werden. Viele Aspekte führen gar zu einer Renaissance längst vergessener oder verdrängter Themen, wie etwa den Vorgaben zur Erstellung einer Verfahrensdokumentation. Dabei wird auch deutlich, dass sich die Vielzahl der Vorgaben bereits in anderen Nomenklaturen findet und schlicht die Anforderungen an einen ordnungsgemäßen IT-Betrieb wiedergeben.

Im Detail sind die GoBD damit deutlich detaillierter und differenzierter als ihre Vorgänger, die GoBS sowie die GDPdU. Dazu sind die GoBD durch diverse Einzelaussagen und Beispiele jetzt „näher an der Technik“, als dies in der Vergangenheit der Fall war, und damit auch hilfreicher für die Einrichtung bzw. Anpassung entsprechender DV-Systeme. Während der Duktus der alten GoBS aus dem Jahre 1995 doch sehr oft an die früheren „zentralistischen Closed-Shop-Rechenzentren“ erinnert, sind die GoBD konzeptionell eher in der Welt der „dialogorientierten Datenverarbeitung am Arbeitsplatz mit Servern im Rechenzentrum“ angesiedelt. Die aktuellen technischen IT-Trends (Cloud Computing und Mobile Computing) werden bald neue Fragen bezüglich der Ordnungsmäßigkeit aufwerfen, auf die dann eine aktualisierte Fassung der GoBD – die „GoBD 2.0“ – eine Antworten geben muss.

In der Gesamtschau lassen die GoBD feste Anforderungen an die Ausgestaltung der Unternehmens-IT sowie den damit einhergehenden Prozessen und Abläufen erkennen, die wiederholt innerhalb verschiedener Abschnitte konstituiert werden. Diese betreffen das Vorhandensein eines entsprechenden Kontroll- und Protokollumfeldes, die Dokumentation der entsprechenden Geschäftsprozesse, die Gewährleistung der Integrität von Daten und dies jeweils unabhängig von Migrationsprozessen innerhalb der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen. Zur Umsetzung in die Unternehmenspraxis kann das von PSP entwickelte „Vier-Säulen-Modell zur Umsetzung der GoBD“ einen wertvollen Beitrag leisten.

Dieser Leitfaden soll mit Blick auf die Fortentwicklung des Rechts sowie unter Einbeziehung einschlägiger Literatur fortgeschrieben werden. Die Autoren nehmen entsprechende Anregungen und Hinweise gerne entgegen.

Quellen- und Literaturverzeichnis

Verwaltungsanweisungen

BMF-Schreiben: Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD), BMF v. 14. November 2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, S. 1450, online abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/Datenzugriff_GDPdU/2014-11-14-GoBD.html

BMF-Schreiben: Umsatzsteuer; Vereinfachung der elektronischen Rechnungsstellung zum 1. Juli 2011 durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011, BMF v. 2. Juli 2012 - IV D 2 - S 7287-a/09/10004 :003, BStBl. I 2012, S. 726, online abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2012-07-02-Vereinfachung-der-elektronischen-Rechnungsstellung.html

BMF-Schreiben: Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften, BMF v. 26. November 2010 - IV A 4 - S 0316/08/10004-07, BStBl. I 2010, S. 1342, online abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Betriebspruefung/008.html

BMF, Fragen und Antworten-Katalog zum Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO, BMF v. 28. September 2011 – IV A 4, StEK AO § 146 Nr. 15, online abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/Betriebspruefung/BMF_Schreiben_Allgemeines/001.html

BMF, Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, Stand: 22. Januar 2009, online abrufbar unter: <http://www.elektronische-steuerpruefung.de/bmf/bmf-faqs-2009.pdf>

BMF-Schreiben: Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU), BMF v. 16. Juli 2001 – IV S 2 - S 0316 - 36/01, BStBl. I 2001, S. 415, online abrufbar unter: <http://www.elektronische-steuerpruefung.de/gdpdu.htm>

BMF-Schreiben: Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), BMF v. 7. November 1995 – IV A 8 - S 0316 - 52/95, BStBl. I 1995, S. 738, online abrufbar unter: <http://www.elektronische-steuerpruefung.de/rechtsgrund/gobs.htm>

BayLfSt, Verfügung v. 27. Februar 2015 - S 0317.1.1-2/4 St42: Verfügung zur IDEA-Datensicherung in der BP/BNV, LSt-Außen- und USt-Sonderprüfung, DB 2015, S. 526

Erlass, Finanzministerium Schleswig-Holstein: Verlagerung der elektronischen Buchführung und von elektronischen Aufzeichnungen ins Ausland, FinMin Schleswig Holstein, Erlass vom 1. März 2012, VI 328-S0316-032, DB 2012, S. 1839

Ausgewählte Rechtsprechung

BFH-Urteile: Pflicht zur Einzelaufzeichnung von Bargeschäften im Einzelhandel und zur Aufbewahrung der entsprechenden Daten bei Verwendung von PC-Kassensystemen, Zugriff auf elektronische Kassendaten im Rahmen einer Außenprüfung, BFH v. 16. Dezember 2014 – X R 29/13, BeckRS 2015, 94652; X R 42/13, BeckRS 2015, 94644; X R 47/13, BeckRS 2015, 94660

BFH-Urteil: Festsetzung von Verzögerungsgeld im Rahmen einer Außenprüfung, BFH v. 16. Juni 2011 – IV B 120/10, BStBl. II 2011, S. 855-858

BFH-Urteil: Lesbarmachung von gescannten Belegen gegenüber Außenprüfung; Datenzugriff des FA auf Konten der Finanzbuchhaltung, BFH v. 26. September 2007 - I B 53, 54/07, BStBl. II 2008, S. 415

BFH-Urteil: Richtigkeit der Buchungen und der Bilanz als sachgerechte Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung, BFH v. 19. Oktober 2005 - XI R 4/04, BStBl. II 2006, S. 509

BFH-Urteil: Aufzeichnungspflicht und Aufbewahrungspflicht von Schichtzetteln im Taxigewerbe, BFH v. 26. Februar 2004 – XI R 25/02, BStBl. II 2004, S. 599

BFH-Urteil: Vorrangige Ermittlung (ggf. Schätzung) der Höhe der Betriebsausgaben, wenn sowohl strittig ist, ob Betriebsausgaben vorliegen, als auch, ob die fehlende Benennung des Zahlungsempfängers (§ 160 AO) dem Betriebsausgabenabzug entgegensteht, BFH v. 24. Juni 1997 - VIII R 9/96, BStBl. II 1998, S. 51

BFH-Urteil: Mehrere Rechnungen über ein und dieselbe Leistung führen nicht zu einer Steuerschuld nach § 14 Abs. 3 UStG, BFH v. 27. April 1994 - XI R 54/93, BStBl II 1994, S. 718

BFH-Urteil: Die Verpflichtung zur Buchung laufender Geschäftsvorfälle des Vorjahres berechtigt zur Bildung einer eigenständigen Rückstellung in der Steuerbilanz, BFH v. 25. März 1992 - I R 69/91, BStBl. II 1992, S. 1010

BFH-Urteil: Tägliches Festhalten der Kasseneinnahmen und –ausgaben gem. § 146 Abs. 1 Satz AO, BFH v. 21. Februar 1990 - X R 54/87, BFH/NV 1990, S. 683

BFH-Urteil: Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bei monatlicher Aufzeichnung von Forderungen, BFH v. 11. September 1969 – IV R 106/68, BStBl II 1970, S. 307

BFH-Urteil: Voraussetzungen für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (in Bezug auf Debitoren), BFH v. 26. März 1968 – IV 63/63, BStBl. II 1968, S. 527

BFH-Urteil: Voraussetzungen für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (in Bezug auf Verbindlichkeiten), BFH v. 2. Oktober 1968 – I R 8/66, BStBl. II 1969, S. 157

BFH-Urteil: Unzumutbarkeit der Einzelaufzeichnungspflicht bei Barverkäufen im Einzelhandel, BFH v. 12. Mai 1966 – IV 472/60, BStBl. III 1966, S. 372

BFH-Urteil: Aufstellung der Buchführung in angemessener Zeit nach Ablauf des Wirtschaftsjahres als Anforderung an eine ordnungsgemäße Buchführung, BFH v. 5. März 1965 - VI 154/63 U, BStBl. III 1965, S. 285

BFH-Urteil: Vorliegen einer ordnungsgemäßen kaufmännischen Buchführung bei einem Biergroßhandel - Einhaltung des Grundsatzes der laufenden Verbuchung der Geschäftsvorfälle - Entscheidend ist für die Anerkennung einer Buchführung ist die ordnungsmäßige Führung des Kassenbuches, BFH v. 10. Juni 1954 – IV 68/53 U, BStBl. III 1954, S. 298

FG Düsseldorf, Beschluss: Differenzierung zwischen ursprünglich in Papierform angefallenen Eingangsrechnungen und originär elektronisch eingegangenen Eingangsrechnungen, FG Düsseldorf v. 5. Februar 200716 – V 3457/06 A(AO), EFG 2007, S. 892

Ausgewählte Standards und Ausarbeitungen

IDW PS 330: Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie, WPg 21/2002, S. 1167 ff., FN-IDW 11/2002, S. 604 ff.

IDW PS 880: Die Prüfung von Softwareprodukten, WPg Supplement 2/2010, S. 6 ff., FN-IDW 5/2010, S. 186 ff.

IDW PS 951, Die Prüfung des Internen Kontrollsystems bei Dienstleistungsunternehmen, WPg Supplement 4/2013, S. 1 ff., FN-IDW 11/2013, S. 468 ff.

IDW PS 980, Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen, WPg Supplement 2/2011, S. 78 ff., FN-IDW 4/2011, S. 203 ff.

IDW RS FAIT 3, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren, WPg 22/2006, S. 1465 ff., FN-IDW 11/2006, S. 768 ff.

IDW ERS FAIT 5, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich Cloud Computing, verabschiedet als Entwurf vom Fachausschuss für Informationstechnologie (FAIT) am 4. November 2014. Billigende Kenntnisnahme durch den Hauptfachausschuss (HFA) am 28. November 2014, http://www.idw.de/idw/download/IDW__ERS__FAIT__5.pdf?id=642166&property=Inhalt

GoBIT, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz mit Stand 13. Oktober 2012, http://www.awv-net.de/cms/Fachinformationen/GoBIT/_AktuellerEntwurfderGoBIT,cat267.html

Bundessteuerberaterkammer/Deutscher Steuerberaterverband, Musterverfahren zur Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung von Belegen inkl. Vernichtung der Papierbelege mit Stand 03/2014, <http://www.dstv.de/download/gemeinsame-verfahrensbeschreibung>

DATEV: Musterfoliensatz – Wesentliche Änderungen durch die GoBD,
<http://www.datev.de/portal/ShowContent.do?pid=dpi&cid=236302>

Ausgewählte Literatur

Groß/Heinrichshofen/Lindgens, Der elektronische Rechnungsaustausch im Lichte der GoBD, http://www.psp.eu/media/in-public/PSP-Beitrag_E-Rechnungsaustausch_im_Lichte_der_GoBD_130515.pdf

Groß/Lamm/Georgius in Recht im Internet (Hrsg. Schwarz/Peschel-Mehner), Steuerrecht, 18-G3

Goldshteyn/Thelen, Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung und Haftungsrisiken bei Verstößen gegen die GoBD, DB 2015, S. 1126

H.-Michael Korth, GoBD – Antworten des Steuerberaters auf negative Prüfungsfeststellungen, Stbg 2015, S. 24

Goldshteyn/Thelen, Extra fiscum recta doctrina non est? – Kritische Anmerkungen zu den GoBD und ihrer Rechtsqualität, DStR 2015, S. 326

Burlein/Odenthal, Die neuen GoBD zur IT-gestützten Buchführung und zum Datenzugriff, BBK Nr. 3, Beilage 1/2015

Berndt, Rechnungsprozesse optimieren, 2013

Tom Suden, GoBD – ein Alleingang der Finanzverwaltung mit Folgen für die Unternehmen, BC 2013, S. 259

Groß/Lamm/Lindgens, Neuanfang für den elektronischen Rechnungsaustausch - Chancen und Risiken aus der Änderung durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011, DStR, Heft 29/2012, S. 1413 ff.

Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöllner, Steuersicher archivieren, Wiesbaden 2012

Groß/Lamm, Elektronische Rechnungen – Praktische Hinweise zur Neuregelung ab dem 1.7.2011, BC 2011, S. 244

Zoeller & Partner, GoBS-Checkliste: Verfahrensdokumentation mit Stand 07/2010, <http://www.elektronische-steuerpruefung.de/verfahrensdokumentation/zoeller-gobs-checkliste-verfahrensdokumentation.pdf>

Groß/Lamm, Sicherung des Vorsteuerabzugs bei digitalisierten Eingangsrechnungen, UR 9/2008, S. 331

Groß/Matheis/Lindgens, Rückstellung für Kosten des Datenzugriffs der Finanzverwaltung, DStR, Heft 23/2003, S. 921

Kampffmeyer/Groß, IDEA-Client erleichtert digitale Steuerprüfung, Computerwoche 46/2003

Kampffmeyer/Zöller, GDPdU in der Praxis: Was Unternehmen beachten müssen, Teil IV, BIT 6/2003, 60, 63

Groß, Die Anpassung der Unternehmens-EDV an die Vorgaben zum Datenzugriff der Finanzverwaltung, DStR 2002, S. 1121

Groß, GDPdU – Umsetzungsprobleme in der Praxis, Consultant, 4/2002, 34, 35

Autorenprofile

Stefan Groß



Stefan Groß ist als Steuerberater und Certified Information Systems Auditor (CISA) an der Schnittstelle zwischen IT und Steuerrecht tätig. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in den Bereichen:

- Steuerrecht und Neue Medien
- IT-Revision und EDV-Sonderprüfungen
- **GoBD-Audits und GoBD-Beratung**
- Fragen zum Datenzugriff der Finanzverwaltung (GDPdU)
- Electronic Invoicing
- Prüfungen nach IDW PS 330, PS 951, SAS 70, FAIT 3
- Datenanalysesoftware in der Jahresabschlussprüfung
- Umsatzsteuer-Risikomanagement

Stefan Groß ist Partner der Kanzlei Peters, Schönberger & Partner mbB in München.

Weitere Funktionen: Vorstandsvorsitzender der VeR (Verband elektronische Rechnung e. V.), Leiter des Arbeitskreises Qualität des VeR, Leiter des Arbeitskreises „ECM-Compliance“ des BITKOM e.V.

Wolfgang Heinrich



Wolfgang Heinrich ist Diplominformatiker und als Produktmanager an der Schnittstelle zwischen technischen und rechtlichen Aspekten des Enterprise Content Managements tätig. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in den Bereichen:

- Rechtliche Rahmenbedingungen des Dokumentenmanagements
- Elektronische Signaturen
- Prozess- und Organisationsberatung
- E-Mail-Management und E-Mail-Archivierung
- Erstellung von Verfahrensdokumentationen
- Gestaltung und Einsatz von DMS-Softwareprodukten
- Prüfkriterien für Dokumentenmanagementsysteme
- Begleitung von Systemprüfungen und Audits

Er ist langjährig aktives Mitglied der Arbeitskreise „ECM-Compliance“, „ECM-Standards“ und „Anwendung elektronischer Vertrauensdienste“ des BITKOM e.V.

Seit 1995 ist Wolfgang Heinrich als Mitarbeiter bei der EASY SOFTWARE AG tätig.

Thorsten Brand



Thorsten Brand ist seit 1992 als produktneutraler Berater im Bereich ECM tätig. Seine Tätigkeitsschwerpunkte umfassen:

- Prozess- und Organisationsberatung
- Erstellung von Vor-/Machbarkeitsstudien
- Begutachtung bestehender Systemumgebungen/-konzepte
- Anforderungsanalysen
- Erstellen von Lösungskonzepten
- Unterstützung bei der Systemauswahl
- Begleitung/Qualitätssicherung bei der Systemeinführung
- Unterstützung bei Abnahmetests/Systemabnahme
- Erstellung von Verfahrensbeschreibungen
- Durchführung von Projekt-Reviews
- Projektbegleitung-/Projektmanagement

Er ist stlv. Leiter des Arbeitskreises „ECM-Compliance“ des BITKOM e.V.

Seit 2000 ist Thorsten Brand Senior-Berater der Zöller & Partner GmbH.

Christoph Möslein



Christoph Möslein ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in den Bereichen:

- Steuerliche Gestaltungsberatung mittelständischer Unternehmen
 - Beratung im nationalen und internationalen Konzern- und Unternehmenssteuerrecht
 - Beratung im Bereich der digitalen Steuerkommunikation (z. B. im Zusammenhang mit der E-Bilanz und den GoBD)
- Betreuung von Steuerstrafverfahren

Christoph Möslein ist Partner der Kanzlei Peters, Schönberger & Partner mbB in München.

IMPRESSUM

Herausgeber:

Peters, Schönberger & Partner mbB

Schackstraße 2, 80539 München

Tel.: +49 89 38172-0, Internet: www.psp.eu

Verantwortlich für den Inhalt:

- Stefan Groß, Steuerberater und CISA (s.gross@psp.eu)
- Christoph Möslein, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater (c.moeslein@psp.eu)

Der Leitfaden gibt die persönliche Meinung der Autoren zur derzeitigen Rechtslage wieder und enthält lediglich einen Überblick über einzelne Themenkomplexe. Spezielle Umstände einzelner Fallkonstellationen wurden nicht berücksichtigt; diese können durchaus zu abweichenden Betrachtungsweisen und/oder Ergebnissen führen. Der Leitfaden kann daher keine rechtliche oder steuerliche Beratung ersetzen; bitte holen Sie eine auf Ihre Umstände zugeschnittene, weitere Entwicklungen berücksichtigende Empfehlung Ihres Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers ein, bevor Sie Entscheidungen über die in diesem Leitfaden besprochenen Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.



Herausgeber:

Peters, Schönberger & Partner mbB

Schackstraße 2, 80539 München

Tel.: +49 89 38172-0

Internet: www.psp.eu