GoBD

LEITFADEN

Die GoBD in der Praxis

– Ein Leitfaden für die Unternehmenspraxis –

Version 3.3

Berücksichtigt die wesentlichen Änderungen
durch das Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020)

Stand: 11.01.2021

PSP MÜNCHEN

Zöller & Partner

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*
- *Thorsten Brand, Zöller & Partner GmbH*
- *Wolfgang Heinrich*

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 betrachteten Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.

GoBD-Leitfaden Versionierungsübersicht: Wesentliche Inhaltsänderungen/-ergänzungen in Version 3.0

Diese Versionierungsübersicht berücksichtigt die wesentlichen Änderungen aufgrund der Neufassung der GoBD vom 28. November 2019.

Version	Kapitel	Kommentierung
3.0	**8.3.**	Vollständigkeit, Anpassung an Neufassung der GoBD
3.0	**8.5.**	Zeitgerechtheit, Anpassung an Neufassung der GoBD
3.0	**8.9.(4)**	Reproduzierbarkeit, Anpassung an Neufassung der GoBD
3.0	**8.9.(5)**	Zeitgerechtheit, Anpassung an Neufassung der GoBD
3.0	**10.2.**	Ergänzung „Ersetzendes Konvertieren“
3.0	**10.5.**	Neues Kapitel zur Belegaufbereitung
3.0	**10.7.(3)**	Ergänzung „Ersetzendes Konvertieren“
3.0	**10.7.(8)**	Auslagerung ins Ausland, Anpassung an Neufassung der GoBD
3.0	**11.2**	Anpassung Z3-Zugriff, Erleichterung durch Neufassung der GoBD
3.0	**12.4.(2)**	Anpassung Z3-Zugriff, Erleichterung durch Neufassung der GoBD
3.0	**13.**	Gesamtanpassung an Neufassung der GoBD
3.0	**13.7.(2)**	Komplette Überarbeitung „Mobiles Scannen“
3.0	**14.3.**	Anpassung zur Konvertierung von E-Mails
3.0	**15.3.(2)**	Anpassung zur Aufbewahrung und Versionierung
3.1		Diverse redaktionelle Anpassungen
3.2	**11**	Aktualisierung Datenzugriff
3.2	**15**	Aktualisierung Verfahrensdokumentation
3.2		Aktualisierung Literaturverzeichnis
3.2		Diverse redaktionelle Anpassungen
3.3	**10.7.(8)**	Anpassung an Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020)
3.3.	**11.2.**	Aktualisierung Zugriffsarten und Mitwirkungspflichten

Inhaltsverzeichnis

Autoreninformationen 2
GoBD-Leitfaden Versionierungsübersicht: Wesentliche Inhaltsänderungen/-ergänzungen in Version 3.0 3
0. Präambel 9
1. Einleitung 10
2. Aufbau und Zielsetzung des Leitfadens 11
3. Betroffene Unterlagen, Systeme und Verantwortung 13
4. Technikneutralität und Analogieschluss 15
5. Konzept des „Vier-Säulen-Modells“ 16
6. Internes Kontrollsystem (IKS) 19
6.1. Grundsatz und Schutzmechanismen 19
6.2. Ausgewählte Prüfhinweise 21
6.3. Kommentierung und Hilfestellung 22
(1) Kontroll- und Protokollumfeld 22
(2) GoBD-Kontrollen im Gesamtkontext 23
(3) Zugriffskontrollen 24
(4) Outsourcing 25
7. Datensicherheit und Unveränderbarkeit 27
7.1. Kernaussagen der GoBD 27
7.2. Unveränderbarkeit 28
7.3. Ausgewählte Prüfhinweise 30
7.4. Kommentierung und Hilfestellung 31
8. Allgemeine Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit 33
8.1. Kernaussagen der GoBD 34
8.2. Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit 35
8.3. Vollständigkeit 38
8.4. Richtigkeit 40
8.5. Zeitgerechtheit 41
8.6. Ordnung 45
8.7. Unveränderbarkeit 47
8.8. Ausgewählte Prüfhinweise 48
8.9. Kommentierung und Hilfestellung 49
(1) Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit 49
(2) Progressive und retrograde Prüfbarkeit 50
(3) Vollständigkeit 51
(4) Vollständigkeit und Reproduzierbarkeit 52
(5) Zeitgerechtheit 53
(6) Unveränderbarkeit 59
(7) Elektronische Aufzeichnungs- und Kassensysteme 70
9. Anforderung an die Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen 74
9.1. Kernaussagen der GoBD 74

9.2. Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen 75
9.3. Verbuchung im Journal (Journalfunktion) 76
9.4. Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in sachlicher Ordnung (Hauptbuch) 78
9.5. Ausgewählte Prüfhinweise 79
9.6. Kommentierung und Hilfestellung 80
10. Anforderungen an die Aufbewahrung 81
10.1. Kernaussagen der GoBD 82
10.2. Originär elektronische Unterlagen 83
10.3. Ordnungssystem und Indexierung 86
10.4. Belegsicherung 87
10.5. Belegaufbereitung 88
10.6. Ausgewählte Prüfhinweise 89
10.7. Kommentierung und Hilfestellung 90
(1) Aufbewahrungsfristen 90
(2) Originär elektronisch 91
(3) Konvertierung/Ersetzendes Konvertieren 91
(4) Ordnung und Indexierung 95
(5) Belegsicherung 96
(6) Sonderfälle der Aufbewahrung 96
(7) Einsatz elektronischer Archivsysteme 97
(8) Auslagerung ins Ausland 98
11. Datenzugriff 102
11.1. Kernaussagen der GoBD 102
11.2. Zugriffarten und Mitwirkungspflichten 104
11.3. Sachlicher Umfang 109
11.4. Maschinelle Auswertbarkeit 111
11.5. Ausgewählte Prüfhinweise 115
11.6. PSP-Kommentierung und Hilfestellung 116
(1) Grundsatz der Verhältnismäßigkeit 116
(2) Datenschutz beim Z3-Zugriff 117
(3) Verzögerungsgeld 118
(4) Steuerrelevante Daten 118
(5) Strukturinformationen (Stammdaten und Verknüpfungen) 123
(6) Originär elektronische Unterlagen 124
(7) Maschinelle Auswertbarkeit 125
(8) Prüfsoftware beim Z3-Zugriff 127
(9) Qualifizierung und IT-Übersetzung 128
(10) Zeitliche Abgrenzung 131
(11) Berechtigungskonzept und Prüferarbeitsplatz 132
(12) Zugriff auf E-Mails 133
(13) Zwischenformate 133
(14) OCR-Verarbeitung 134
(15) Auswertungsmöglichkeiten 136

12. Systemwechsel, Systemänderung und Auslagerung ... 138
12.1. Kernaussagen der GoBD ... 138
12.2. Migrationen und Auslagerungen ... 139
12.3. Ausgewählte Prüfhinweise ... 140
12.4. Kommentierung und Hilfestellung ... 141
(1) Quantitativ und qualitativ gleiche Auswertungen ... 141
(2) Maschinelle Auswertbarkeit durch das Folgesystem ... 142
(3) Ansatz des „Auswertbaren Archivsystems“ ... 144
(4) Definition der Auswertungsmöglichkeiten ... 145
13. Bildliche Erfassung von Papierdokumenten ... 147
13.1. Kernaussagen der GoBD ... 148
13.2. Dokumentation ... 149
13.3. „Frühes“ vs. „spätes“ Archivieren ... 150
13.4. Lesbarmachung ... 151
13.5. Vernichtung von Originalbelegen ... 151
13.6. Ausgewählte Prüfhinweise ... 153
13.7. Kommentierung und Hilfestellung ... 153
(1) Bildliche Wiedergabe ... 153
(2) Mobiles Scannen ... 154
(3) Einsichtnahme bei Außenprüfung ... 157
(4) Archivierungsvarianten ... 157
(5) Archivierungs-Formate ... 159
(6) OCR und Volltext im Erfassungsprozess ... 160
(7) Vernichtung von Originalbelegen ... 160
14. Sonderfall E-Mail ... 162
14.1. Varianten der Aufbewahrung von E-Mails ... 162
14.2. Ordnung und Indexierung von E-Mails ... 164
14.3. Konvertierung von E-Mails ... 167
15. Verfahrensdokumentation ... 172
15.1. Kernaussagen *der GoBD* ... 173
15.2. Ausgewählte Prüfhinweise ... 175
15.3. Kommentierung und Hilfestellung ... 176
(1) Zielsetzung und Bedeutung ... 176
(2) Aufbewahrung und Versionierung ... 179
(3) Inhalte ... 180
(4) Internes Kontrollsystem (IKS) ... 185
(5) GoBD-Bezug ... 186
(6) Anknüpfungspunkt Tax Compliance ... 187
16. Elektronische Rechnungen ... 189
16.1. Spezifische Ausführungen in den GoBD ... 189
16.2. ZUGFeRD-Format ... 190
16.3. XRechnung ... 192
16.4. Kommentierung und Hilfestellung ... 194
(1) Prozess-Architektur ... 194

(2) Datenzugriff und elektronische Rechnungen 195
(3) E-Mail als Transportmittel 195
(4) Sonderfall Telefax 196
(5) EDI-Daten 196
(6) Inhaltlich identische Mehrstücke 197
(7) Konvertierung von ZUGFeRD 200
17. Exkurs: Zertifikate und Testate 201
17.1. Kernaussagen der GoBD 201
17.2. Spezifische Ausführungen GoBD 201
17.3. Kommentierung und Hilfestellung 202
18. Fazit 204
Glossar 206
Quellen- und Literaturverzeichnis 209
Autorenprofile 225
IMPRESSUM 227

Vorwort zur Version 3.0

Nach etwas mehr als fünf Jahren wurde mit Datum vom 28. November 2019 eine Novellierung der GoBD auf der Internetseite des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) veröffentlicht. Mit den am digitalen Fortschritt ausgerichteten Änderungen stellt das Update einen deutlichen Zugewinn an Rechtssicherheit und Klarheit für die Unternehmenspraxis dar. Damit wird die Neufassung der GoBD sowohl der Unternehmensrealität als auch den IT-technischen Gegebenheiten gerecht. Die Unternehmen werden es dem Bundesministerium der Finanzen danken, gehen damit doch auch erhebliche Vereinfachungen sowie Möglichkeiten zur Prozessoptimierung einher. Die nun vorliegende Version 3.0 unseres GoBD-Leitfadens für die Unternehmenspraxis stellt vollumfänglich auf die Neufassung der GoBD ab und berücksichtigt entsprechend die wesentlichen Änderungen. Dabei zeigen die mehr als 20.000 Downloads des GoBD-Leitfadens sowie die über 1.000 Abonnenten des GoBD-Alerts den enormen Bedarf an praxistauglichem Wissen zu diesem Thema. Dieser Erfolg wird uns auch zukünftig motivieren, Ihnen regelmäßige Aktualisierungen des GoBD-Leitfadens zur Verfügung zu stellen.

Vorwort zur 1. Auflage

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.

Stefan Groß
Peters, Schönberger & Partner

0. Präambel

Mit Datum vom 28. November 2019 wurde eine Novellierung der GoBD veröffentlicht, in der gerade innovative Prozesse, wie etwa das Mobile Scannen sowie Vereinfachungen in Bezug auf Ersetzende Konvertierungen und im Zusammenhang mit Systemwechseln und Datenauslagerungen ihren Niederschlag gefunden haben. **Die Neufassung der GoBD ist auf Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 beginnen. Dabei wird es nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige die Grundsätze der Neufassung auf Besteuerungszeiträume anwendet, die vor dem 1. Januar 2020 enden.** Entsprechend wird mit dem Erscheinen der Version 3.0 des vorliegenden Leitfadens insgesamt auf die Fassung der GoBD vom 28. November 2019 abgestellt. Soweit es sich um Neuerungen von besonderer Relevanz handelt, wird dies über einen entsprechenden Verweis innerhalb der Fußnoten kenntlich gemacht. Es sei der Vollständigkeit halber darauf hingewiesen, dass eine abschließende kritische Würdigung aller Novellierungen künftigen Versionen des GoBD-Leitfadens vorbehalten ist. Dies ist nicht zuletzt dem Umstand geschuldet, dass diverse Neuerungen zunächst einen Diskurs in der Fachwelt fordern, um damit letztlich auch ein gefestigtes und valides Meinungsbild wiederzugeben.

1. Einleitung

Mit den „Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (***GoBD***)[1]“, hat die Finanzverwaltung dargelegt, welche Vorgaben aus ihrer Sicht an IT-gestützte Prozesse zu stellen sind. Dabei treten die GoBD in ihrer Erstfassung an die Stelle der GoBS (Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme)[2] sowie der GDPdU (Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen)[3]. Die Vorgaben der GoBD betreffen grundsätzlich alle Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften i. S. d. § 5 EStG, § 4 Abs. 1 EStG sowie Einnahmen-Überschuss-Rechner[4], soweit diese ihre unternehmerischen Prozesse IT-gestützt abbilden und ihren Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten in elektronischer Form nachkommen.[5] Im Ergebnis dürfte damit die gesamte deutsche Unternehmenslandschaft betroffen sein.[6] Als Verwaltungsanweisung stellen die GoBD eine Meinungsäußerung des Ministeriums dar, die gegenüber den nachgeordneten Dienststellen Verbindlichkeitscharakter hat.

[1] BMF v. 28. November 2019 – IV A 4 – S 0316/19/10003 :001, aktuell abrufbar unter: *https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/2019-11-28-GoBD.html*. Tritt an die Stelle des BMF-Schreibens vom 14. November 2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, S. 1450. Es ist auf Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 beginnen. Es wird nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige die Grundsätze dieses Schreibens auf Besteuerungszeiträume anwendet, die vor dem 1. Januar 2020 enden.

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

[3] BMF v. 16. Juli 2001 – IV S 2 – S. 0316 - 36/01, BStBl. I 2001, S. 415.

[4] Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach den Vorschriften des § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, beachte dazu auch GoBD (Fn. 1), Rn. 15, wonach bei Kleinstunternehmen, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln (bis EUR 17.500 Jahresumsatz), die Erfüllung der Anforderungen an die Aufzeichnung nach den GoBD regelmäßig auch mit Blick auf die Unternehmensgröße zu bewerten ist.

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

[6] Die Regelungen zum Datenzugriff gem. §§ 146, 147 und 200 AO sind grundsätzlich nur für inländische Unternehmen und Betriebsstätten ausländischer Unternehmen im Geltungsbereich der Abgabenordnung (AO) zu berücksichtigen, vgl. DSAG-Handlungsempfehlung – Empfehlung zur Anwendung des Datenzugriffs (GoBD/GDPdU) durch die Finanzverwaltung, S. 28.

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 (IKS), 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 Sachverhalt 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 Standards[7] als Interpretationshilfe in diesen Leitfaden einbezogen:

[7] Quellen siehe Quellen- und Literaturverzeichnis.

- *IDW PS 330: Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie*
- *IDW PS 331 n.F.: Abschlussprüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen*
- *IDW PS 880: Die Prüfung von Softwareprodukten*
- *IDW PS 951 n.F.: Die Prüfung des Internen Kontrollsystems (IKS) bei Dienstleistungsunternehmen*
- *IDW PS 980: Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Managementsystemen*
- *IDW RS FAIT 1: Grundsätze ordungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie*
- *IDW RS FAIT 3: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren*
- *IDW RS 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 rekurrieren 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, Dokumentenmanagementsystem 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] Weiter kommt es nicht darauf an, ob die betreffenden DV-Systeme als

[9] BFH v. 24. Juni 2009 – VIII R 80/06, BStBl II 2010, S. 452.
[10] GoBD (Fn. 1), Rn. 5.
[11] GoBD (Fn. 1), Rn. 6.
[12] GoBD (Fn. 1), Rn. 20.

eigene Hardware bzw. Software erworben und genutzt oder in einer Cloud bzw. als eine Kombination dieser Systeme betrieben werden.[13]

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***).[14] 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.[15]

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.[16] Auch werden seitens der Finanzverwaltung in diesem Kontext keine Positivtestate oder verbindlichen Auskünfte nach § 89 Abs. 2 AO erteilt.[17]

[13] GoBD (Fn. 1), Rn. 20, eingefügt durch die Neufassung der GoBD v. 28. November 2019; vgl. auch Henn, Die GoBD 2019 (GoBD 2.0) – ein sinnvolles Update?, DB 2019, S. 1816 (1816f.).
[14] GoBD (Fn. 1), Rn. 21.
[15] BFH v. 26. März 1968 – IV 63/63, BStBl II 1968, S. 527.
[16] GoBD (Fn. 1), Rn. 181, vgl. ausführlich Kapitel 17.
[17] 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, bei welchen 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. [18]

An einigen Stellen wenden die GoBD dieses Prinzip entsprechend an. Die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und Aufzeichnungen ist etwa nach den gleichen Prinzipien zu beurteilen wie die Ordnungsmäßigkeit bei manuell erstellten Büchern und Aufzeichnungen.[19] Eine E-Mail, die allein zu Transportzwecken dient, wird mit einem Briefumschlag verglichen.[20]

Dieses Prinzip wird künftig in erster Linie bei der konkreten Gestaltung und Bewertung von IT-Systemen eine große Bedeutung erlangen. Daran wird sich auch die Finanzverwaltung messen lassen müssen, was insbesondere im Rahmen künftiger steuerlicher Außenprüfungen kritisch zu hinterfragen sein wird.

[18] GoBD (Fn. 1), 10.
[19] GoBD (Fn. 1), Rn. 22.
[20] 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 uneingeschränkten 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.[21] Entsprechend ist bei elektronischen Unterlagen ihr Eingang, ihre Archivierung und ggf. Konvertierung sowie die weitere Verarbeitung zu protokollieren.[22]

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

[21] GoBD (Fn. 1), Rn. 23.
[22] 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***

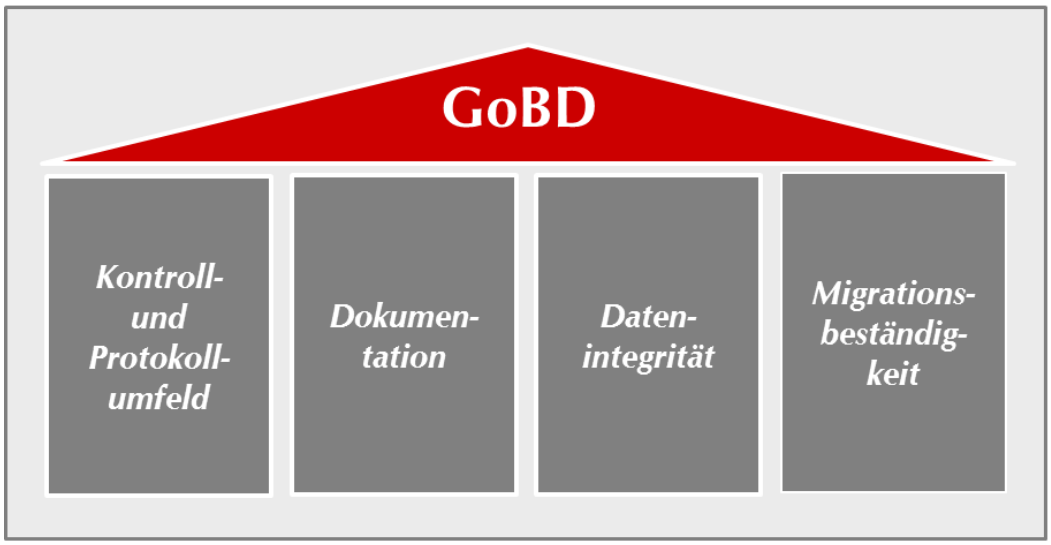


Abbildung 1: „Vier-Säulen-Modell“

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	• Internes Kontrollsystem (IKS) • Grundsätze der Nachvollziehbarkeit, Nachprüfbarkeit, Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung • Progressive und retrograde Prüfbarkeit • Anforderung an die Vollständigkeit • Anforderung an die Richtigkeit • Anforderung an die Zeitgerechtheit • Definition von Verantwortlichkeiten
Dokumentation	• Grundsatz der Nachvollziehbarkeit für einen sachverständigen Dritten • Anforderung an die Erstellung einer Verfahrensdokumentation (bzw. an eine Organisationsanweisung) • Ordnung und Indexierung • Protokollierungsanforderungen
Datenintegrität	• Anforderung an die Unveränderbarkeit • Anforderungen an die Datensicherheit • Historisierungsanforderungen • Lesbarmachung • Verknüpfung von Buchung und Beleg
Migrationsbeständigkeit	• Beibehaltung der Auswertungsmöglichkeiten über den Zeitraum der Aufbewahrung • Migration von Daten beim Austausch von IT-Systemen • Auslagerung von Daten in Archivsysteme • 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 Kontrollen[23] einzurichten, auszuüben und zu protokollieren. Insbesondere sind demnach folgende Schutzmechanismen[24] 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[25] hängt – so die GoBD – von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit, der Organisationsstruktur und dem eingesetzten DV-System ab. Jedenfalls sind anlassbezogene Prüfungen durchzuführen, um festzustellen, ob die dokumentierten Abläufe mit den tatsächlich eingesetzten Verfahren übereinstimmen.[26]

[23] 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. im Details GoBIT (Fn. 8), Kapitel 3.5., Rn. 5.

[24] GoBD (Fn. 1), Rn. 100.

[25] Vgl. ausführlich zu den entsprechenden Kontrollen und deren Ausgestaltung Goldshteyn/Thelen, Praxishandbuch digitale Betriebsprüfung, Stuttgart 2016, S. 112 ff.

[26] GoBD (Fn. 1), Rn. 101.

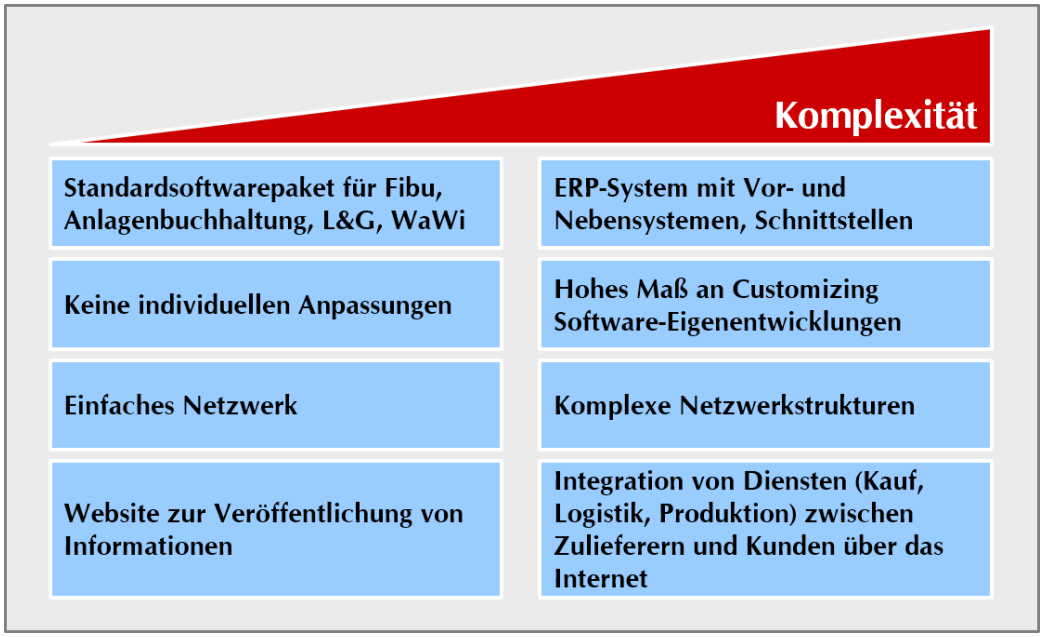


Abbildung 2: Komplexität des eingesetzten DV-Systems

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.[27] 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.[28]

[27] Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 3.5., Rn. 8.
[28] 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 (IKS) 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.[29] 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.[30] Damit einher geht – etwa im Rahmen der Prüfbarkeit – die Anforderung, dass technische Protokollierungen einzurichten sind, damit letztlich jede ändernde Operation[31] (insbesondere Einfügen, Ändern, Löschen) entsprechend nachvollziehbar bleibt.[32] 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. Zur Herstellung eines klaren ***GoBD-Bezugs*** bietet es sich an, eine Verknüpfung zwischen den Anforderungen der GoBD und den IKS-spezifischen Kontrollen herzustellen. Entsprechend sollte zunächst das GoBD-bezogene ***Kontrollziel*** (bspw. Vollständigkeit) definiert werden. Im Anschluss geht es um die Festlegung des sog. ***Kontrolldesigns***, wobei die speziellen Kontrollmaßnahmen festzulegen und zu beschreiben sind. In der Gesamtschau soll das IKS damit dazu beitragen, dass insbesondere auch die Einhaltung der GoBD-Vorgaben gewährleistet ist. [33] Dabei ist zu beachten, dass sich das geforderte Kontrollziel in der Regel durch eine Kombination technischer und organisatorischer

[29] GoBD (Fn. 1), Rn. 100.
[30] GoBD (Fn. 1), Rn. 88.
[31] Vgl. geeignete Maßnahmen zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit in Kapitel 8.9.(6).
[32] Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller, Steuersicher archivieren, S. 48.
[33] Zur Dokumentation sowie der Herstellung eines GoBD-Bezugs vgl. Kapitel 15.3.(4) und 15.3.(5).

Kontrollen realisieren lässt. Ausgehend vom Kontrolldesign sind die Kontrollen zu implementieren und regelmäßig zu testen.

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- und Eingabekontrollen	GoBD, Rn. 40, 88, 100
Übertragungskontrollen	GoBD, Rn. 88
Verarbeitungskontrollen	GoBD, Rn. 60, 88, 100
Abstimmungskontrollen	GoBD, Rn. 100
Plausibiliätskontrollen	GoBD, Rn. 40
Vollständigkeitskontrollen	GoBD, Rn. 77
Schutzmaßnahmen gegen die beabsichtigte und unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten	GoBD, Rn. 100

Die in den GoBD niedergelegten Kontroll- und Dokumentationsvorgaben stellen zugleich einen validen Ausgangspunkt für eine allgemeingültige ***Tax Compliance*** dar.[34]

(2) GoBD-Kontrollen im Gesamtkontext[35]

Im Kontext der GoBD sind insbesondere die Vorgaben an ein ***innerbetriebliches Kontrollverfahren*** nach dem UStG, als auch die Vorgaben an ein ***innerbetriebliches Kontrollsystem für Steuern*** auf der Grundlage des § 153 AO zu sehen.

Ausgehend von den Änderungen des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 müssen gem. § 14 UStG bei Rechnungen die Echtheit der Herkunft (Authentizität), die Unversehrtheit des Inhalts (Integrität) sowie die Lesbarkeit gewährleistet sein. Dabei

[34] Vgl. ausführlich Kowallik, DB 2015, S. 2774 ff.
[35] Vgl. Groß/Lindgens, Der Fiskus ist auf die Kontrolle gekommen.

legt das Unternehmen in eigener Verantwortung fest, in welcher Weise dies gewährleistet wird. Für den Regelfall sieht das Umsatzsteuergesetz hierfür ein ***innerbetriebliches Kontrollverfahren*** vor, welches einen verlässlichen Prüfpfad (Audit-Trail) zwischen der Rechnung und der Leistung herstellt. Dieses Kontrollverfahren – welches letztlich mit dem Prozess der Rechnungsprüfung gleichzusetzen ist – ist notwendig, um sicherzustellen, ob die zugrunde liegende Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Mit der Veröffentlichung des Anwendungserlasses zu § 153 AO[36] hat das BMF die Initialzündung zur Etablierung sog. Tax Compliance-Systeme gegeben. Das BMF beschäftigt sich dabei insbesondere mit der für die Praxis wichtigen Abgrenzung zwischen der Berichtigung nach § 153 AO und einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO. Dabei wird das Vorliegen eines ***innerbetrieblichen Kontrollsystems*** für Steuern als Indiz gesehen, welches gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder Leichtfertigkeit sprechen kann und damit zugunsten des Steuerpflichtigen wirkt. So bedarf es künftig der Etablierung entsprechender Tax Compliance-Systeme, die sicherstellen, dass steuerliche Entscheidungen regelkonform getroffen und die Entscheidungsfindung über die Dauer der Aufbewahrungsfrist ausreichend dokumentiert wird. Einen validen Ausgangspunkt zur Dokumentation eines derartigen Tax Compliance-Systems bilden dabei nicht zuletzt wiederum die GoBD.[37]

(3) Zugriffskontrollen

Unternehmen, die einer Jahresabschluss-Prüfungspflicht unterliegen, sehen sich bei den Ausführungen der GoBD zum IKS insbesondere an die korrespondierenden

[36] BMF v. 23. Mai 2016 – IV A 3 – S 0324/15/10001, *http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2016-05-23-anwendungserlass-zu-paragraf-153-AO.html*.

[37] Damas sieht das IKS i. S. d. GoBD als IT-bezogenen Teilausschnitt eines umfassenden Tax-CMS; Damas, Verfahrensdokumentation, IKS und Tax-Compliance-Management: Hintergünde, Missverständnisse, Folgerungen, DB 2020, S. 1536 (1538).

Vorgaben des IDW PS 330[38] erinnert.[39] 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 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.[40]

(4) 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.[41] Soweit rechnungslegungsrelevante Dienstleistungen ausgelagert werden, ist der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich ***Cloud Computing***“ (IDW RS FAIT 5) Beachtung zu schenken.[42] Hier wird korrespondierend zu den GoBD aus-

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

[39] Vgl. 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).

[40] Vgl. IDW PS 330 (Fn. 38), Rn. 57.

[41] GoBD (Fn. 1), Rn. 21, zur Verlagerung ins Ausland vgl. Kapitel 10.6.(8).

[42] Vgl. IDW RS FAIT 5, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich Cloud Computing, IDW Life in Heft 1/2016, S. 35.

geführt, 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 (IKS) des Unternehmens beachten.[43] Hierzu zählen auch die Risiken, die sich aus der Nichteinhaltung der steuerrechtlichen Anforderungen, insbesondere der Anforderungen der Abgabenordnung bzw. der mit den GoBD einhergehenden Anforderungen an die Verarbeitung, den Zugriff und die Aufbewahrung ergeben. Für das steuerpflichtige Unternehmen sind sowohl das in einem Dienstleistungsunternehmen eingerichtete Interne Kontrollsystem (IKS) als auch die dort erstellten 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[44] der Ordnungsmäßigkeit beim Dienstleistungsunternehmen sowie die sorgfältige Gestaltung des Auftragsverhältnisses selbst betreffen.[45] Liegt die Einrichtung und Durchführung einer Kontrolle beim Dienstleistungsunternehmen, hat sich das auslagernde Unternehmen grundsätzlich davon zu überzeugen, ob diese Kontrolle angemessen ausgestaltet und eingerichtet ist. Die Beurteilung des Internen Kontrollsystems (IKS) der auslagernden Unternehmen durch deren Abschlussprüfer muss daher auch das dienstleistungsbezogene Interne Kontrollsystem (IKS) der Dienstleistungsunternehmen umfassen.[46]

[43] Vgl. IDW RS FAIT 5, (Fn. 42), Rn. 1.
[44] Zur Verahrensdokumentation beim Outsourcing vgl. ausführlich Kapitel 15.3.(2) sowie zu den Inhalten bei Auslagerung an einen Dienstleister Kapitel 15.3.(3).
[45] Zur Ausgestaltung des Outsourcingvertrages vgl. ausführlich GoBIT (Fn. 8), Kapitel 6.2., Rn. 2.
[46] 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. 1, sowie im Detail: IDW PS 331 n.F.: Abschlussprüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen.

7. Datensicherheit und Unveränderbarkeit

Eng verwoben mit den Vorgaben des Internen Kontrollsystems (IKS) 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.[47] 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

[47] GoBD (Fn. 1), Rn. 103.

ordnungsgemäß.[48] 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.[49]

7.2. Unveränderbarkeit[50]

Nach § 146 Absatz 4 AO darf eine Buchung oder Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.[51] Dazu dürfen keine Veränderungen vorgenommen werden, die keinen Rückschluss darauf zulassen, ob sie ursprünglich oder erst später initiiert wurden.[52] 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.[53]

[48] GoBD (Fn. 1), Rn. 104.
[49] Vgl. IDW PS 330 (Fn. 38), Kapitel 3.4.3. und 3.4.5., zu logischen Zugriffskontrollen vgl. Kapitel 6.3.(2).
[50] Zur Unveränderbarkeit vgl. auch ausführlich Kapitel 8.7. und 8.9.(6).
[51] 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.
[52] GoBD (Fn. 1), Rn. 107.
[53] GoBD (Fn. 1), Rn. 108. In diesem Kontext werden folgende Beispiele angeführt: 1) Elektronische Grund(buch)aufzeichnungen aus einem Kassen- oder Warenwirtschaftssystem werden über eine Datenschnittstelle in ein Officeprogramm exportiert, dort unprotokolliert editiert und anschließend über eine Datenschnittstelle reimportiert. 2) Vorerfassungen, Stapelbuchungen werden bis zur Erstellung des Jahresabschlusses und darüber hinaus offen gehalten. Alle Eingaben können daher unprotokolliert geändert werden. Weitere Beispiele (vgl. Henn/Kuballa, Streitpunkt: Unveränderbarkeit von (elektronischen) Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen, DB 2016, S. 2749 (2751): 3) Mittels Customizing/Parametrisierung werden Protokollierungen von Stornierungen oder Änderungen an elektronischen Aufzeichnungen abgeschalten. 4) Die Finanzbuchhaltungsdaten des Vorjahres werden unwiderruflich mit den Daten des laufenden Jahres überschrieben.

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, Versionierungen) oder organisatorisch (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten) gewährleistet werden.[54] 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.[55]

Spätere Änderungen sind ausschließlich so vorzunehmen, dass sowohl der ursprüngliche Inhalt als auch die Tatsache, dass Veränderungen vorgenommen wurden, erkennbar bleiben. 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. Ggf. müssen Stammdatenänderungen ausgeschlossen oder Stammdaten mit Gültigkeitsangaben historisiert werden, um eindeutige und korrekte Verknüpfungen zu gewährleisten. Auch die Änderungshistorie darf nicht nachträglich veränderbar sein.[56] Werden Systemfunktionalitäten oder Manipulationsprogramme eingesetzt, die diesen Anforderungen entgegenwirken, führt dies zur Ordnungswidrigkeit der elektronischen Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen.[57]

[54] GoBD (Fn. 1), Rn. 110.
[55] GoBD (Fn. 1), Rn. 110.
[56] GoBD (Fn. 1), Rn. 111.
[57] GoBD (Fn. 1), Rn. 112. Als Beispiele genannt werden der Einsatz von Zappern, Phantomware Backofficeprodukten mit dem Ziel unprotokollierter Änderungen elektronischer Einnahmenaufzeichnungen. Vgl. dazu auch Groß, Fiskus bittet künftig mehr zur Kasse.

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 bspw. 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 zu 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.[58]

Hier ist zunächst klarzustellen, dass sich realistischerweise 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

[58] Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 2.3., Rn. 6.

werden. Durch zusätzliche ***interne Sicherheitsmaßnahmen*** (Prüfsummen, Plausibilitätskontrollen, Systemprotokolle, technische Berechtigungen etc.) können 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.[59]

Im Detail führen die GoBD aus, dass ***Stammdatenänderungen*** ausgeschlossen oder Stammdaten mit Gültigkeitsangaben historisiert[60] werden müssen, um fehlerhafte Verknüpfungen zu verhindern. Auch die Änderungshistorie darf nicht nachträglich veränderbar sein.[61] In Verbindung mit der Aufrechterhaltung der maschinellen Auswertbarkeit[62] kann ein sog. ***„Auswertbares Archivsystem"*** mit der entsprechenden Funktionalität diesen Anforderungen gerecht werden.[63] 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.

[59] Vgl. zu Details und den sich daraus ergebenden Anforderungen Kapitel 8.9.(6).
[60] Vgl. zur Erfüllung der Vorgaben im Rahmen des Datenzugriffs insbesondere Kapitel 11.4. und 11.6.(5).
[61] GoBD (Fn. 1), Rn. 111.
[62] Vgl. Kapitel 11.4. und 12.
[63] 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.[64]

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.[65] Weiter hat der Steuerpflichtige organisatorisch und technisch sicherzustellen, dass die elektronischen Buchungen und sonst erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen ***einzeln***, ***vollständig***, ***richtig***, ***zeitgerecht*** und ***geordnet*** vorgenommen werden.[66] Jede Buchung oder Aufzeichnung muss im Zusammenhang mit einem Beleg stehen.[67] Von besonderem Interesse für die steuerpflichtigen Unternehmen erscheinen dabei die Vorgaben an die Aufbewahrung, auf welche gesondert[68] 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***

[64] GoBD (Fn. 1), Rn. 22, vgl. Kapitel 4.
[65] GoBD (Fn. 1), Rn. 23.
[66] GoBD (Fn. 1), Rn. 82.
[67] BFH v. 24. Juni 1997 – VIII R 9/96, BStBl II 1998, S. 51.
[68] 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 Geschäftsvorfalls 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.[69] Nach dem Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit (§ 145 Abs. 1 AO) müssen Buchführungs- und Aufzeichnungsverfahren nachvollziehbar sein.

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.[70] 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.[71] Diese Verfahrensdokumentation muss dabei stets die aktuellen, wie auch die historischen Verfahrensinhalte nachweisen.[72]

[69] GoBD (Fn. 1), Rn. 30. Dabei ist unabhängig von dem zugrunde liegenden IT-technischen (Daten)-Format grundsätzlich jedes Dokument geeignet, die Belegfunktion zu erfüllen.
[70] Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 2.1., Rn. 16.
[71] Vgl. gesondert Kapitel 15.
[72] Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 2.1., Rn. 17.

Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung lückenlos verfolgen lassen (***progressive und retrograde Prüfbarkeit***).[73] Die progressive Prüfung beginnt beim Beleg und setzt sich über die Stufen Grundbuchaufzeichnung und Journale, Konten, (E-)Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung bis hin zur Steueranmeldung bzw. Steuererklärung fort.[74] Die retrograde Prüfung verläuft entsprechend umgekehrt.[75] Die progressive und retrograde Prüfung muss für die gesamte Dauer der Aufbewahrungsfrist und in jedem Verfahrensschritt möglich sein.[76]

Zur Erfüllung der damit einhergehenden ***Belegfunktion***[77] 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. Insbesondere müssen Korrektur- bzw. Stornobuchungen auf die ursprüngliche Buchung rückbeziehbar sein.[78]

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:

[73] GoBD (Fn. 1), Rn. 32, zum Ordnungskriterium vgl. Kapitel 10.3.
[74] 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. Andernfalls ist die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht gewährleistet, vgl. GoBD (Fn. 1), Rn. 42.
[75] Vgl. Kapitel 8.2.
[76] GoBD (Fn. 1), Rn. 33.
[77] 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.
[78] 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.*[79]

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

Bei Dauersachverhalten sind die Ursprungsbelege Basis für die folgenden Automatikbuchungen.[80] Aus der ***Verfahrensdokumentation*** und der ordnungsmäßigen Anwendung des Verfahrens muss der automatische Buchungsvorgang nachvollziehbar sein.

[79] GoBD (Fn. 1), Rn. 80.
[80] GoBD (Fn. 1), Rn. 81. Bei (monatlichen) AfA-Buchungen nach Anschaffung eines abnutzbaren Wirtschaftsguts ist der Anschaffungsbeleg mit der AfA-Bemessungsgrundlage und weiteren Parametern (z. B. Nutzungsdauer) aufbewahrungspflichtig.

8.3. Vollständigkeit

Geschäftsvorfälle sind vollzählig und lückenlos aufzuzeichnen (Grundsatz der ***Einzelaufzeichnungspflicht***).[81] Dies erfordert eine vollzählige und lückenlose Erfassung sämtlicher Sachverhalte (vgl. auch § 146 Abs. 1 AO). Demnach ist jeder Geschäftsvorfall in einem Umfang aufzuzeichnen, der dessen Überprüfung nach Grundlage, Inhalt und Bedeutung für den Betrieb ermöglicht.[82] Dabei kommt insbesondere einer Transaktionskontrolle und Konsistenzprüfung eine besondere Bedeutung zu.[83] Die vollständige und lückenlose Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle ist bei DV-Systemen durch ein Zusammenspiel von technischen (einschließlich programmierten) und organisatorischen Kontrollen sicherzustellen (z. B. Erfassungskontrollen, Plausibilitätskontrollen bei Dateneingaben, inhaltliche Plausibilitätskontrollen, automatisierte Vergabe von Datensatznummern, Lückenanalyse oder Mehrfachbelegungsanalyse bei Belegnummern).[84] Die geforderte Vollständigkeit lässt sich damit grundsätzlich durch eine Kombination technischer und organisatorischer Kontrollen realisieren.[85]

Die Einzelaufzeichnungspflicht gilt grundsätzlich auch für Bargeschäfte.[86] Die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalls ist nur dann nicht zumutbar, wenn es technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich ist, die einzelnen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen.[87] Dabei ist das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen.

[81] GoBD (Fn. 1), Rn. 36.
[82] Greulich/Riepolt, Digitalisierung von Geschäftsprozessen im Rechnungswesen, Nürnberg 2018, S. 44.
[83] Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller, (Fn. 32), S. 46.
[84] GoBD (Fn. 1), Rn. 40.
[85] Im Hinblick auf eine lückenlose Verbuchung der Geschäftsvorfälle listen die GoBD detailliert die in einem Beleg abzubildenden Informationen auf, vgl. GoBD (Fn. 1), Rn. 77.
[86] GoBD (Fn. 1), Rn. 38; vgl. BFH v. 26. Februar 2004 – XI R 25/02, BStBl. II 2004, S. 599.
[87] GoBD (Fn. 1), Rn. 39; vgl. BFH v. 12. Mai 1966 – IV 472/60, BStBl. III 1966, S. 371.

Der BFH hat drei Urteile zu diesem Themenbereich gefällt, die allesamt zu Fällen von Apotheken ergangen sind, 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.[88]

Hingegen beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung gilt die Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen nicht, wenn eine offene Ladenkasse (und kein elektronisches Aufzeichnungssystem) verwendet wird.[89] Wird hingegen ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, greift die Pflicht zur Einzelaufzeichnung.[90]

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.[91]

[88] 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, OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung v. 28. Juli 2015 – S 0316 – 2015/0006 – St 432a: Verfügung betr. Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht der digitalen Grundaufzeichnungen (§ 238 HGB, §§ 140, 145-147 AO), BeckVerw 312689.

[89] Vgl. § 146 Abs. 1 Satz 3 und 4 AO, AEAO zu § 146, Nr. 2.1.4.

[90] Zu elektronischen Aufzeichnungs- und Kassensystemen vgl. im Detail Kapitel 8.9.7., vgl. Henn (Fn. 13), S. 1816 (1817).

[91] 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

Nach dem Grundsatz der Richtigkeit (§ 146 Abs. 1 AO) sind Geschäftsvorfälle 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.[92] 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.[93] 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 Geschäftsvorfalls originalgetreu bildlich wiedergegeben werden. Eine vollständige Farbwiedergabe ist erforderlich, wenn der Farbe Beweisfunktion zukommt (z. B. im Original Minusbeträge in roter Schrift).[94]

[92] GoBD (Fn. 1), Rn. 44.
[93] Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller, (Fn. 32), S. 46.
[94] GoBD (Fn. 1), Rn. 137, dazu auch IDW RS FAIT 3 (Fn. 91), 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.

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.[95] Für die Zeitnähe der Verbuchung ist dabei entscheidend, wann der Geschäftsvorfall in den Grundbüchern aufgezeichnet ist.[96] Das Erfordernis der Zeitgerechtheit verlangt, dass ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Vorgängen und ihrer buchmäßigen Erfassung besteht.[97] 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.[98] 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.[99] Die Funktion der Grund(buch)aufzeichnungen kann auf Dauer durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage erfolgen.[100] Dabei soll vom Grundsatz gelten, dass jede nicht durch die Verhältnisse des Betriebs oder des Geschäftsvorfalls zwingend bedingte Zeitspanne zwischen dem Eintritt des Vorgangs und seiner laufenden Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen als bedenklich anzusehen ist.[101]

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 zehn Tagen als unbedenklich anzusehen ist.[102] Insbesondere gilt es wegen der For-

[95] BFH v. 19. Oktober 2005 – XI R 4/04, BStBl II 2006, S. 509.
[96] BFH v. 26. März 1968, (Fn. 15).
[97] BFH v. 25. März 1992 – I R 69/91, BStBl II 1992, S. 1010, BFH v. 5. März 1965 – VI 154/63 U, BStBl III 1965, S. 285.
[98] GoBD (Fn. 1), Rn. 46.
[99] BFH v. 10. Juni 1954 – IV 68/53 U, BStBl III 1954, S. 298.
[100] GoBD (Fn. 1), Rn. 46.
[101] GoBD (Fn. 1), Rn. 47.
[102] GoBD (Fn. 1), Rn. 47.

derung 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 Geschäftsvorfalls und seiner Erfassung sind daher geeignete Maßnahmen zur Sicherung der Vollständigkeit zu treffen.[103] 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.[104]

Betreffend ***bare*** Geschäftsvorfälle wurde die gesetzliche Vorgabe einer taggenauen Aufzeichnung (§ 146 Abs. 1 Satz 2 AO) in den Wortlaut der GoBD übernommen. Demnach sind Kasseneinnahmen und Kassenausgaben täglich festzuhalten.[105] Besondere Vorgaben ergeben sich dabei aus dem Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen.[106]

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 unter folgenden Voraussetzungen[107] nicht zu beanstanden:

[103] GoBD (Fn. 1), Rn. 47.
[104] GoBD (Fn. 1), Rn. 49, vgl. auch R 5.2 Absatz 1 EStR.
[105] GoBD (Fn. 1), Rn. 48.
[106] Vgl. Kapitel 8.9.(7); zu den Einzelheiten sowie den Anwendungsregelungen vgl. ausführlich Groß, (Fn. 57).
[107] GoBD (Fn. 1), Rn. 50, grundlegend angepasst über die Neufassung der GoBD v. 28. November 2019.

- *Die Geschäftsvorfälle werden vorher zeitnah (bare Geschäftsvorfälle täglich, unbare Geschäftsvorfälle innerhalb von zehn Tagen)[108] in Grund(buch)aufzeichnungen oder Grundbüchern festgehalten und durch organisatorische Vorkehrung ist sichergestellt, dass die Unterlagen bis zu ihrer Erfassung[109] 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)aufzeichnungen in Kassensystemen, Warenwirtschaftssystemen, Fakturierungssystemen etc.[110]*
- *Die Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle wird im Einzelfall gewährleistet*
- *Es wurde zeitnah eine Zuordnung (Kontierung, mindestens aber die Zuordnung betrieblich/privat, Ordnungskriterium für die Ablage) vorgenommen*

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.[111] In diesem Zusammenhang führen die GoBD ergänzend aus, dass soweit die Anforderungen an die Zeitgerechtheit bereits mit fortlaufender Verbuchung im Journal erfüllt werden, eine zusätzliche Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen nicht erforderlich ist.[112] Eine laufende Aufzeichnung unmittelbar im Journal genügt dabei den Erfordernissen der zeitgerechten Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen.[113]

[108] 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.
[109] Nach Ansicht der Verfasser als „Buchung“ zu verstehen, vgl. ausführlich Kapitel 8.9.(5).
[110] GoBD (Fn. 1), Rn. 50.
[111] GoBD (Fn. 1), Rn. 52.
[112] GoBD (Fn. 1), Rn. 91.
[113] Vgl. BFH v. 16. September 1964 – IV 42/61 U, BStBl III 1964, S. 654.

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.[114] 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.[115]

Sofern für die ***Aufbewahrung*** von Dokumenten und Daten ein eigenständiges Archivsystem verwendet wird, legt die Anforderung der Zeitgerechtheit 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.[116]

[114] GoBD (Fn. 1), Rn. 52 mit Verweis auf Rn. 46 zur Erfüllung der Funktion der Grund(buch)aufzeichnung.
[115] GoBD (Fn. 1), Rn. 87, vgl. ausführlich Kapitel 9.2.
[116] Vgl. IDW RS FAIT 3 (Fn. 91), Rn. 42.

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

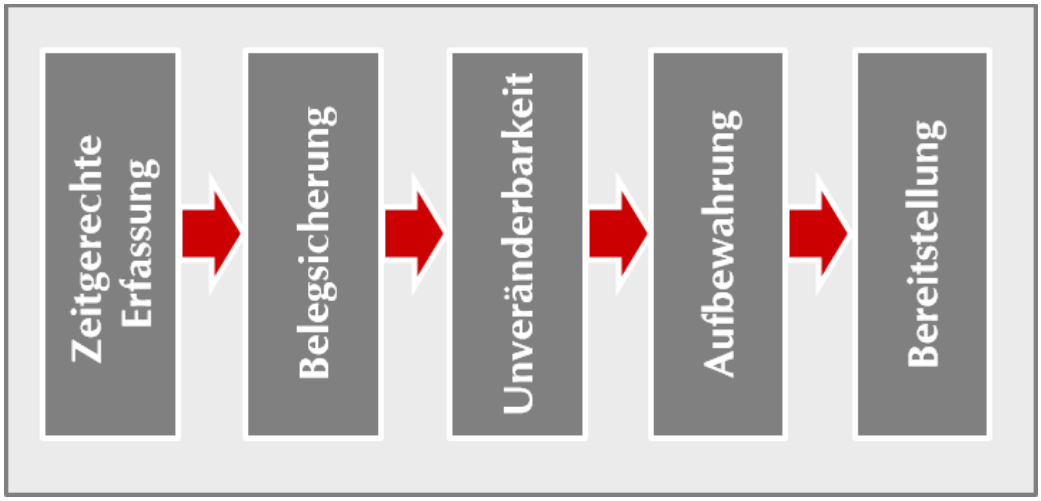


Abbildung 3: Von der zeitgerechten Erfassung bis zur Bereitstellung für den Datenzugriff

8.6. Ordnung

Der Grundsatz der Klarheit verlangt u. a. eine systematische Erfassung und übersichtliche, eindeutige und nachvollziehbare Buchungen.[117] Insbesondere dürfen die geschäftlichen Unterlagen nicht planlos gesammelt und aufbewahrt werden.[118] 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 fortzuschreiben.[119] Bei IT-gestützten Buchführungssystemen muss auf die gespeicherten Geschäftsvorfälle und/oder Teile von diesen so zugegriffen werden können, dass in angemessener

[117] GoBD (Fn. 1), Rn. 53.
[118] GoBD (Fn. 1), Rn. 54.
[119] GoBD (Fn. 1), Rn. 57.

Zeit ein Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens möglich ist.[120]

Nach dem Grundsatz der Geordnetheit (§ 146 Abs. 1 AO) sind die Geschäftsvorfälle systematisch, übersichtlich, eindeutig und nachvollziehbar festzuhalten. Die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen müssen entsprechend geordnet aufbewahrt werden. Eine planlose Sammlung geschäftlicher Unterlagen ist demnach unzulässig.[121]

Eine kurzzeitige gemeinsame Erfassung von baren und unbaren Tagesgeschäften im Kassenbuch ist regelmäßig nicht zu beanstanden, wenn die ursprünglich im Kassenbuch erfassten unbaren Tagesumsätze (z. B. EC-Kartenumsätze) gesondert kenntlich gemacht sind und nachvollziehbar unmittelbar nachfolgend wieder aus dem Kassenbuch auf ein gesondertes Konto aus- bzw. umgetragen werden, soweit die Kassensturzfähigkeit der Kasse weiterhin gegeben ist.[122]

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.[123]

[120] Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 2.1., Rn. 14.
[121] Greulich/Riepolt, (Fn. 82), S. 49.
[122] GoBD (Fn.1), Rn. 55.
[123] Vgl. IDW RS FAIT 3 (Fn. 91), Rn. 39.

8.7. Unveränderbarkeit

Eine Buchung oder Aufzeichnung darf nach dem Grundsatz der Unveränderbarkeit (§ 146 Abs. 4 AO) nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist oder es ungewiss lässt, ob Eintragungen oder Aufzeichnungen ursprünglich oder später gemacht wurden.[124] Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind. [125] Vor diesem Hintergrund fordern die GoBD, dass das eingesetzte DV-Verfahren so auszugestalten 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.[126]

[124] Greulich/Riepolt, (Fn. 82), S. 50.
[125] GoBD (Fn. 1), Rn. 58. Vgl. auch § 146 Absatz 4 AO, § 239 Absatz 3 HGB.
[126] GoBD (Fn. 1), Rn. 59.

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?*
- *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. [127] 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 Buchungsstoffes aus betrieblichen Standardprozessen einschließlich zugehöriger 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.[128] Die GoBD führen als Beispiel Fakturierungssätze an, die sich durch Multiplikation von Preisen und entnommenen Mengen ergeben.[129] Bezogen auf die Stammdaten sind sowohl die historischen Preise zu archivieren, als auch stattgefundene Änderungen (Anpassungen) zu kontrollieren und zu dokumentieren. Soweit Änderungen an den

[127] Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller (Fn. 32), S. 48.
[128] Vgl. Burlein/Odenthal, Die neuen GoBD zur IT-gestützten Buchführung und zum Datenzugriff, BBK Nr. 3, Beilage 1/2015, S. 19.
[129] GoBD (Fn. 1), Rn. 80.

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.[130] Andernfalls ist die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht gewährleistet.[131] 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.[132]

(2) Progressive und retrograde Prüfbarkeit[133]

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 den einzelnen Geschäftsvorfällen (retrograd) ermitteln lassen.[134] 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.[135] Nach den GoBD ist progressive und retrograde Prüfbarkeit für die Dauer der Aufbewahrungsfrist für jeden Verfahrensschritt zu gewährleisten.[136] Dabei ist diese Vorgabe wiederum unabhängig von möglichen Migrationsvorhaben zu sehen. Damit einher geht

[130] Vgl. zum Datenzugriff Kapitel 11.4.
[131] GoBD (Fn. 1), Rn. 42.
[132] Vgl. GoBIT (Fn. 8), R. 2.5.
[133] Vgl. ausführlich Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen, Experten erläutern die GoBD – Was bedeutet „progressive und retrograde Prüfbarkeit“?
[134] Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 2.1., Rn. 16.
[135] GoBD (Fn. 1), Rn. 64.
[136] GoBD (Fn. 1), Rn. 33.

auch die Anforderung, dass technische Protokollierungen einzurichten sind, damit letztlich jede ändernde Operation (insbesondere Einfügen, Ändern, Löschen) entsprechend nachvollziehbar bleibt.

Insbesondere die Vorgaben im Zusammenhang mit Formatkonvertierungen[137] stellen letztlich einen Ausfluss des progressiven und retrograden Prüfungserfordernisses dar. Soweit eine Umwandlung (***Konvertierung***) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen vorgenommen wird, sind grundsätzlich beide Versionen zu archivieren und bei Prüfung auf Anforderung zur Verfügung zu stellen. Auch nach einer Konvertierung in ein sog. 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.

(3) Vollständigkeit

Zur Gewährleistung der Vollständigkeit fordern die GoBD insbesondere eine Lücken- und Mehrfachbelegungsanalyse bei Belegnummern.[138] 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 Nebensystemen[139] entspringen. Die geforderte Vollständigkeit lässt sich grundsätzlich durch eine Kombination technischer und organisatorischer Kontrollen (***Kontrollumfeld***) realisieren.

[137] Vgl. ausführlich Kapitel 10.6.(3). Zu den Besonderheiten bei E-Mails vgl. Kapitel 14.3.
[138] GoBD (Fn. 1), Rn. 40.
[139] Entsprechend GoBD (Fn. 1), Rn. 132 sind im DV-System erzeugte Daten im Ursprungsformat aufzubewahren.

(4) Vollständigkeit und Reproduzierbarkeit

Der Gesetzgeber unterscheidet in § 147 AO zwischen bildlicher und inhaltlicher Übereinstimmung. Soweit eine inhaltliche Übereinstimmung gefordert wird, ist grundsätzlich auf eine ***Reproduzierbarkeit*** der aufbewahrungspflichtigen Inhalte abzustellen. Mit Blick auf die Vorgaben zur Belegaufbereitung[140] muss bei Einsatz eines Fakturierungsprogramms keine bildhafte Kopie der Ausgangsrechnung (z. B. in Form einer PDF-Datei) aufbewahrt werden, wenn jederzeit auf Anforderung ein entsprechendes Doppel der Ausgangsrechnung erstellt werden kann. Hier sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen[141]:

- *Entsprechende Stammdaten[142] werden fortlaufend historisiert*
- *AGB werden historisiert und aus der Verfahrensdokumentation ist ersichtlich, welche AGB bei Erstellung der jeweiligen Originalrechnung verwendet wurden*
- *Originallayout des verwendeten Geschäftsbogens wird als Muster („Layer") gespeichert und bei Änderung historisiert[143] und*
- *Daten des Fakturierungsprogramms sind in maschinell auswertbarer Form und unveränderbar aufzubewahren*

Da insbesondere jedoch die Nutzung historisierter Stammdaten wie auch historischer Layouts nicht trivial ist, empfiehlt es sich in der Praxis, ggf. 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.[144]

[140] Vgl. Kapitel 10.5.
[141] GoBD (Fn. 1), Rn. 76, eingefügt durch die Neufassung der GoBD v. 28. November 2019.
[142] Debitoren, Warenwirtschaft etc.
[143] Zudem ist es aus Vereinfachungsgründen ersichtlich, welches Format bei Erstellung der Originalrechnung verwendet wurde (idealerweise kann bei Ausdruck oder Lesbarmachung des Rechnungsdoppels dieses Originallayout verwendet werden).
[144] Vgl auch Kapitel 8.9 (6).

(5) Zeitgerechtheit[145]

Bei den Anforderungen zur Zeitgerechtheit 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“[146] eines Geschäftsvorfalls zu differenzieren.

Mittels der ***Grund(buch)aufzeichnungen*** soll verhindert werden, dass Geschäftsvorfälle für längere Zeit in der Schwebe gehalten werden und sich hierdurch die Möglichkeit einer steuerlich inkorrekten Darstellung eröffnet.[147] Hieraus ist zu folgern, dass Bücher und Aufzeichnungen nach bestimmten Ordnungsprinzipien zu führen sind und insbesondere eine Sammlung und Aufbewahrung von Belegen notwendig ist, durch die gewährleistet wird, dass die Geschäftsvorfälle leicht identifizierbar und feststellbar und für einen die Lage des Vermögens darstellenden Abschluss unverlierbar sind.[148] Im Ergebnis soll die ***Grundbuchaufzeichnungsfunktion*** damit eine ***Belegsicherung*** sowie die Garantie der ***Unverlierbarkeit*** von Geschäftsvorfällen sicherstellen. Dabei ist es unzulässig, dass entsprechenden Grund(buch)aufzeichnungen aus Wirtschaftlichkeitsgründen nicht nachgekommen wird und damit die Belegsicherung und Unverlierbarkeit nicht gewährleistet sind. Der Umfang der damit einhergehenden betrieblichen Vorkehrungen hat sich regelmäßig an der Beleganzahl, der Verlustgefahr der ungesicherten Belege sowie dem Risiko einer Umwidmung oder Unterdrückung von Geschäftsvorfällen zu orientieren. Sofern die Gewähr für die Vollständigkeit der Ablage besteht, kann im Einzelfall auch eine übersichtliche Rechnungsablage die Funktion einer Grund(buch)aufzeichnung übernehmen. Dies gilt ausnahmslos jedoch nur dann, wenn die Ablage der Rechnungen derart ausgestaltet ist, dass sie alle Voraussetzungen erfüllt, die in sachlicher

[145] Vgl. Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen, Experten erläutern die GoBD – Was bedeutet „Zeitgerechtheit“?

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

[147] GoBD (Fn. 1), Rn. 47.

[148] Die bloße Aufbewahrung einer großen Zahl bereits längere Zeit offener Rechnungen in Sammelmappen, aus denen laufend die bezahlten Rechnungen entnommen werden, garantiert weder die Belegsicherung noch die Unverlierbarkeit der Geschäftsvorfälle in dem zu fordernden weitmöglichsten Umfang, vgl. BFH v. 26. März 1968 (Fn. 15).

Hinsicht an Grund(buch)aufzeichnungen zu stellen sind.[149] Diesem Prinzip einer adäquaten Belegsicherung sollen Grundbuchaufzeichnungen dienen, die auch gewährleisten sollen, dass von der späteren Buchung bis zum Beleg zurück der Geschäftsvorfall identifizierbar bleibt.[150]

Die Belege müssen unmittelbar nach Eingang oder Entstehung gegen Verlust gesichert werden. Dabei bieten sich dem Steuerpflichtigen[151] – in Abhängigkeit der zugrunde liegenden Unternehmensprozesse – grundsätzlich folgende Möglichkeiten:

Grund(buch)aufzeichnungen in ***Papierform***:

- *Rechnungseingangsbuch*[152]*/Wareneingangsbuch*[153]
- *Rechnungsausgangsbuch*[154]*/Warenausgangsbuch*[155]
- *Kassenbuch (ggf. auch in Form aneinander gereihter Kassenberichte) oder vergleichbarer Kassenaufzeichnungen*[156]
- *Bankbuch (unter bestimmten Voraussetzungen ggf. in Form der Kontoauszüge)*[157]
- *Geschäftsfreundebuch*[158]

[149] BFH v. 26. März 1968 (Fn. 15), BFH v. 26. August 1975 – VIII R 109/70, BStBl II 1976, S. 210. Allerdings erfüllt nicht jede Belegablage die Anforderungen an eine geordnete und übersichtliche Belegablage. Zu Beispielen für eine unzureichende Belegablage vgl. Henn, DB 2015, S. 2660 (2663).
[150] Vgl. Henn, (Fn. 149), S. 2660 (2661).
[151] Zu Grundaufzeichnungen bei Nichtbuchführungspflichtigen vgl. Henn, DB 2015, S. 2660 (2661 f.).
[152] BFH v. 26. März 1968 (Fn. 15).
[153] BFH v. 16. September 1964 (Fn. 113), BFH v. 23. September 1966 – VI 117/65, BStBl III 1967, S. 23, BFH v. 18. Oktober 1967 – I 125/65, BStBl II 1968, S. 173, BFH v. 26. März 1968 (Fn. 15).
[154] BFH v. 26. März 1968 (Fn. 15), BFH v. 24. November 1971 – I R 141/68 , BStBl II 1972, S. 400.
[155] BFH v. 23. September 1966 (Fn. 153), BFH v. 18. Oktober 1967 (Fn. 153), BFH v. 26. März 1968 (Fn. 15).
[156] BFH v. 26. März 1968 (Fn. 15), BFH v. 20. Oktober 1971 – I R 63/70, BStBl II 1972, S. 273, BFH v. 20. Juni 1985, BFH/NV 1985, S. 12, BFH v. 30. November 1989, BFH/NV 1991, S. 356.
[157] BFH v. 26. März 1968 (Fn. 15).
[158] BFH v. 5. März 1953 – IV 174/52 U, BStBl III 1954, S. 106.

Grund(buch)aufzeichnungen in ***elektronischer*** Form:

Zu den Grund(buch)aufzeichnungen in elektronischer Form gehören die entsprechenden Einzelaufzeichnungen aus den Vor- und Nebensystemen.[159] Hierzu zählen bspw. PC-Kassen, elektronische Registrierkassen, Warenwirtschaftssysteme oder Fakturierungssysteme. Die im Haupt-, Vor- und Nebensystem erfassten aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten sind dabei vollständig zu speichern und in maschinell auswertbarer Form vorzuhalten. Soweit Vor- und Nebensysteme zum Einsatz kommen, hat sich die Prozessreihenfolge von Papierbeleg, Aufzeichnung, Buchung in elektronische Aufzeichnung, Beleg, Buchung geändert. Der gespeicherte Datensatz repräsentiert dann die Grundaufzeichnung und der Beleg eine zusätzliche Dokumentation des Geschäftsvorfalls.[160]

Neben der Konkretisierung des Begriffs der Grund(buch)aufzeichnung stellt sich insbesondere die Frage entsprechender ***Zeitvorgaben***, innerhalb derer die Belegsicherung sowie die Sicherstellung der Unverlierbarkeit zu erfolgen hat. Dabei ist strikt zwischen der Grund(buch)aufzeichnung im obigen Sinne sowie der Buchung an sich zu unterscheiden. Was die zeitliche Komponente angeht, so ist jede, nicht durch die Verhältnisse des Betriebs oder des Geschäftsvorfalls zwingend bedingte Zeitspanne zwischen Eintritt des Geschäftsvorfalls und seiner Belegsicherung zunächst als bedenklich anzusehen. Bei unbaren Geschäftsvorfällen gilt die Erfassung (***Belegsicherung***) innerhalb von **zehn Tagen** als unbedenklich.[161] Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind nach § 146 Abs. 1 S. 2 AO täglich festzuhalten.[162] Das beinhaltet neben der Höhe der Bareinnahmen auch den Inhalt des Geschäftsvorfalls. Die derart erfassten Daten sind vollständig zu speichern und in maschinell auswertbarer Form vorzuhalten.[163]

[159] BFH v. 16. Dezember 2014 (Fn. 88).
[160] Vgl. Henn, (Fn.149), S. 2660 (2662).
[161] GoBD (Fn. 1), Rn. 47.
[162] GoBD (Fn. 1), Rn. 48, geändert durch die Neufassung der GoBD v. 28. November 2019; vgl. auch BFH v. 21. Februar 1990, BFH/NV 1990, S. 683.
[163] Vgl. ausführlich Achilles, Kassenführung in bargeldintensiven Unternehmen, Norderstedt 2014, Achilles, Kassenführung - Bargeschäft sicher dokumentieren, Nürnberg 2016. Beachte dazu Vorgaben des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, vgl. im Detail Groß, (Fn. 57) sowie Kapitel 8.9.(7).

Eine Überschreitung der Zehntagesfrist führt nicht zwangsweise zu einem formellen Mangel mit sachlichem Gewicht. Vielmehr ist einzelfallbezogen zu prüfen, ob trotz einer durch die Verhältnisse des Betriebs oder des Geschäftsvorfalls zwingend bedingte Zeitspanne von mehr als zehn Tagen zwischen dem Eintritt des Vorgangs und seiner grundbuchmäßigen Erfassung die Belegsicherung und Unverlierbarkeit des Geschäftsvorfalls gewährleistet sind.[164]

Werden die Anforderungen an die Zeitgerechtheit bereits mit fortlaufender Verbuchung im Journal erfüllt, ist eine zusätzliche Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen nicht erforderlich.[165] Eine laufende Aufzeichnung unmittelbar im Journal genügt dabei den Erfordernissen der zeitgerechten Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen.[166]

Soweit Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur ***periodenweise*** (insbesondere monatlich) gebucht werden, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn die Geschäftsvorfälle vorher zeitnah festgehalten werden[167], durch organisatorische Vorkehrungen sichergestellt ist, dass die Unterlagen bis zu ihrer ***Erfassung*** nicht verloren gehen[168], die Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle im Einzelfall gewährleistet ist und eine zeitnahe Zuordnung vorgenommen wurde.[169] Hierfür ist eine Belegsicherung und Sicherstellung der Unverlierbarkeit **innerhalb von zehn Tagen bei unbaren und täglich bei baren** Geschäftsvorfällen erforderlich.

Soweit der Zeitraum zwischen Erfassung und Buchung über den Ablauf des folgenden Monats hinausgeht, setzen die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen voraus, dass die Geschäftsvorfälle vorher laufend richtig und vollständig grundbuchmäßig festgehalten wurden (***Belegsicherung und Sicherstellung der Unverlierbarkeit***).

---

[164] Henn, (Fn.149), S. 2660 (2664).
[165] GoBD (Fn. 1), Rn. 91.
[166] Vgl. BFH v. 16. September 1964, (Fn. 113).
[167] GoBD (Fn. 1), Rn. 50.
[168] Dies kann durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Rechnungen, durch Ablage in besonderen Mappen und Ordnern oder durch elektronische Grund(buch)aufzeichnungen in Kassensystemen, Warenwirtschaftssystemen, Fakturierungssystemen etc. erfolgen, vgl. GoBD (Fn. 1), Rn. 50, 67 bis 70.
[169] Entsprechend GoBD (Fn. 1), Rn. 50, durch Kontierung, mindestens aber Zuordnung betrieblich/privat.

Bei der Abgabe von **Umsatzsteuer-Voranmeldungen**, die nicht zum Zehnten des Folgemonats übermittelt werden müssen (vierteljährlicher Voranmeldungszeitraum oder nur Jahreserklärung) darf nicht verkannt werden, dass die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der §§ 145 bis 147 AO nicht mit den Fristen zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung (§ 18 UStG) verknüpft sind. Die Aufzeichnungspflichten gem. § 22 UStG und §§ 63 ff. UStDV gelten unabhängig von den Regelungen zum Besteuerungsverfahren und zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 18 UStG). Die Regelungen der GoBD sind jedoch nicht dahingehend zu verstehen, dass Kleinunternehmer[170] nun zwingend auf eine monatliche Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung umgestellt werden müssen oder umsatzsteuerliche Dauerfristverlängerungen[171] nicht mehr möglich sind. Entscheidend ist in diesen Fällen allerdings, dass:

- *Zeitgerechte Grund(buch)aufzeichnungen die Belegsicherung und die Unverlierbarkeit der baren und unbaren Geschäftsvorfälle sicherstellen müssen*
- *Die Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle im Einzelfall gewährleistet ist*
- *Zeitnah eine Zuordnung (Kontierung, mindestens aber die Zuordnung unternehmerisch/privat, Ordnungskriterium für die Ablage) vorgenommen wurde*[172]

Bei einer erheblichen Abweichung von der Verpflichtung, die unbaren Geschäftsvorfälle der Zeitfolge nach und so zeitnah wie möglich zu verbuchen (z. B. Buchung erst zum Jahresende), ist individuell zu prüfen, ob die ***Belegsicherung*** und ***Unverlierbarkeit*** der Geschäftsvorfälle dadurch nicht beeinträchtigt wird. Hierfür können unterschiedliche Kriterien maßgebend sein, z. B.:

- *Beleganzahl*
- *Verlustgefahr der ungesicherten Belege*
- *Risiko der Umwidmung oder Unterdrückung von Geschäftsvorfällen*

[170] Vgl. § 19 UStG.
[171] §§ 46 bis 48 UStDV.
[172] BFH v. 11. September 1969 – IV R 106/68, BStBl II 1970, S. 307.

So spielen auch die ***Wirtschaftlichkeit*** der notwendigen Maßnahmen und der Umfang des jeweiligen Buchungsrückstandes eine wichtige Rolle.[173] Je umfangreicher der Beleganfall ist, umso nachdrücklicher ist die Forderung nach einem zeitnahen Festhalten der Geschäftsvorfälle in den Büchern zu erheben. Dabei muss sichergestellt sein, dass mit Hilfe der Buchführung jederzeit ein zuverlässiger Überblick über die Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens möglich ist.[174] Durch die laufende und zeitnahe Verbuchung wird nachprüfbar, ob der einzelne Geschäftsvorfall – so wie er grundbuchmäßig erfasst wurde (***Belegsicherung***) – auch in das Rechenwerk eingegangen und weiter behandelt wurde. Somit wird zusätzlich sichergestellt, dass nachträgliche, nicht erkennbare Änderungen an den Grund(buch)aufzeichnungen nicht mehr möglich sind bzw. erschwert werden. Wird im Ergebnis sichergestellt, dass die geforderte Gewähr der Belegsicherung und Unverlierbarkeit des Geschäftsvorgangs auch bei buchmäßiger Erfassung in größeren Zeitabständen nicht beeinträchtigt wird, ist der Begriff der zeitgerechten Verbuchung nicht zu eng auszulegen.[175]

Im Ergebnis gilt unabhängig vom Zeitraum zwischen Belegsicherung und Buchung u. E. Folgendes: ***Ist eine entsprechende Belegsicherung sowie Sicherstellung der Unverlierbarkeit von Geschäftsvorfällen wirksam eingerichtet, kann die eigentliche Buchung grundsätzlich zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen.***[176]

[173] BFH v. 26. März 1968 (Fn. 15).
[174] GoBD (Fn. 1), Rn. 56.
[175] Vgl. BFH v. 11. September 1969 (Fn. 153). Beispielhaft sei hier der Fall einer reinen Komplementär-GmbH gennant, die nur wenige Buchungssätze im Jahr auslöst, vgl. Henn, (Fn.149), S. 2660 (2665).
[176] Vgl. BFH v. 11. September 1969 (Fn. 153). 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.

Die Vorgaben an die Zeitgerechtheit lassen sich u. E. grundsätzlich und unabhängig vom Einzelfall wie folgt systematisieren:



Abbildung 4: Systematische Übersicht zur Anforderung der Zeitgerechtheit

(6) Unveränderbarkeit

Als zentrale Anforderung stellen die GoBD wiederholt auf das Kriterium der Unveränderbarkeit ab. Diese lässt sich hardwaremäßig (z. B. unveränderbare und fälschungssichere Datenträger, wie etwa WORM-Medien), softwaremäßig (z. B. Sicherungen, Sperren, Festschreibung, Löschmerker, automatische Protokollierung, Historisierungen, Versionierungen, Zugriffsberechtigungssystem, FileLock-System, DMS/ECM) wie auch organisatorisch (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten, Protokollierung der Zugriffe insbesondere von Administratoren auf Verzeichnisse und Dateien) gewährleisten.[177] Zur Gewährleistung einer hinreichend großen Sicherheit und zum Erhalt der ***Beweiskraft*** von elektronischen Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen, sollte in der praktischen Umsetzung in Abhängigkeit von Unternehmensgröße, Komplexität und Verfahren stets eine sinnvolle Kombination geeigneter Maßnahmen geplant und umgesetzt werden.[178] Dazu stellen die GoBD fest, dass die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem ***Dateisystem***

[177] GoBD (Fn. 1), Rn. 110 sowie vgl. Henn/Kuballa (Fn. 53), S. 2749 (2753).
[178] Vgl. Henn/Kuballa (Fn. 53), S. 2749 (2753).

die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht erfüllt, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten.[179] Entsprechendes gilt für die reine Aufbewahrung von geschäftlicher ***E-Mail-*** Korrespondenz innerhalb des Mail-Systems ohne jegliche zusätzliche Sicherungsmaßnahmen.[180]

Eine detaillierte Auseinandersetzung mit den Vorgaben zur Unveränderbarkeit erfordert insbesondere die folgenden Aspekte in die Betrachtung einzubeziehen:[181]

- *Unveränderbarkeit vs. Nachvollziehbarkeit*
- *Technische Maßnahmen zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit*
- *Formate der Aufbewahrung*
- *Nachvollziehbarkeit von Stammdaten und Systemeinstellungen*
- *Unveränderbarkeit vs. Nachvollziehbarkeit:*

„Eine Buchung oder Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Zudem dürfen keine Veränderungen vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind".[182] Vor diesem Hintergrund fordern die GoBD, dass das eingesetzte DV-Verfahren so auszugestalten ist, dass alle Informationen, welche in den Verarbeitungsprozess Eingang gefunden haben (Beleg, Grundaufzeichnung, Buchung), nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden können.[183] 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 keine Buchungen oder Aufzeichnungen sind, gilt dies sinngemäß.[184]

[179] GoBD (Fn. 1), Rn. 110.
[180] Vgl. zur Aufbewahrung von E-Mails und den entsprechenden Varianten Kapitel 14.
[181] Vgl. Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen, Experten erläutern die GoBD – Was bedeutet „Unveränderbarkeit"?
[182] GoBD (Fn. 1), Rn. 58.
[183] GoBD (Fn. 1), Rn. 108.
[184] GoBD (Fn. 1), Rn. 59.

- ***Technische Maßnahmen zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit:***

Die geforderte Unveränderbarkeit und Nachvollziehbarkeit kann sowohl mittels geeigneter Hardware oder Software wie auch organisatorisch gewährleistet werden. Dabei darf sich die Sicherstellung der Unveränderbarkeit nicht isoliert auf den Speichervorgang beschränken. Vielmehr müssen an unterschiedlichen Komponenten und Prozessen Sicherheitsmechanismen zur Verfügung stehen, die eine unkontrollierte Veränderung von Informationen unterbinden[185] und die zeitliche Abfolge von Veränderungen nachweisen (z. B. durch Zeitstempel im Buchhaltungssystem oder der Warenwirtschaft). Im Kontext von Speichersystemen wird in den GoBD die zentrale Aussage getroffen, dass die bloße Ablage elektronischer Unterlagen in einem ***Dateisystem*** die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht erfüllt, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden.[186]

Damit erfüllt jedoch das gerade in der Unternehmenspraxis gängige Vorgehen, einzelne Dateien (z. B. ***PC-Dokumente mit steuerrelevanten Daten***) im Dateisystem abzulegen, nicht ohne weitere Maßnahmen die in den GoBD geforderten Ordnungsmäßigkeitsanforderungen. So kann etwa eine Tabellenkalkulation (z. B. MS Excel) für sich genommen die steuerlichen Ordnungsvorschriften systemseitig grundsätzlich nicht erfüllen. Bücher und Aufzeichnungen, die mit einer entsprechenden Anwendung erstellt wurden, haben demnach keine Beweiskraft (§ 158 AO).[187]

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 Datenträger, Entzug von Schreibrechten sowie insbesondere eine Verfahrensdokumentation mit Erläuterung der spezifischen Kontrollmechanismen.

Bezogen auf Speichersysteme existieren Lösungen, welche die Unveränderbarkeit auf ***technischer Ebene*** sicherstellen. In der Vergangenheit basierten diese Systeme im Regelfall auf optischen WORM-Medien (z. B. UDO, CD, DVD etc.). Mittlerweile

[185] Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller, Steuersicher archivieren, S. 52 f.
[186] GoBD (Fn. 1), Rn. 110.
[187] Vgl. Henn/Kuballa (Fn. 53), S. 2749 (2754).

werden hierzu festplattenbasierte Systeme mit Softwareschutz eingesetzt (z. B. EMC Centera, Netapp Snaplock, FAST LTA etc.). Der Einsatz dieser Produkte ist zwar nicht gesetzlich vorgeschrieben, kann jedoch dazu beitragen, die Umsetzung der Vorgaben an die Unveränderbarkeit bei sachgerechter Anwendung zu unterstützen.

Auf der Ebene von ***Software*** bietet sich in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße und Komplexität (als Alternative zum reinen Dateisystem) der Einsatz dedizierter Aufbewahrungs- bzw. Archivsysteme (z. B. ***Dokumentenmanagement-Systeme***) an[188], mit denen der Nachweis der Unveränderbarkeit bzw. der Nachvollzug von Änderungen entsprechend geleistet werden kann.[189]

File-System

- **Ordnungssystem**
  - Nur Ablagestruktur
  - Nur eine Sicht: Baumstruktur
  - Keine Akten
  - Keine Dokumentarten
- **Attribute**
  - Dateiname
  - Systemattribute
  - Keine Fachattribute
- **Berechtigungen**
  - Administrativ
  - Fest vergeben
  - An Ordner gebunden
- **Schutz**
  - Wenig Zugriffsschutz
  - Keine Protokollierung
  - Kein Löschschutz
- **Versionierung**
  - Nur manuell: Dateikopie

DMS

- **Ordnung über Akten und Attribute**
  - Dokumentarten
  - Aktenarten
  - Unterschiedliche Sichten (Benutzerkontext)
  - Attribute: Systemattribute und Fachattribute (unterschiedliche Feldtypen)
- **Suche**
  - Gezielt und kombinierbar nach Attributen, Dokumentarten, Volltextinhalten, …
- **Berechtigungen**
  - Löschfristenverwaltung
  - Abhängig von Ablage-/Aktenstruktur
  - Abhängig von Attributen, Dokumentarten, …
- **Versionierung**
  - Protokollierung und Benachrichtigung
  - Wiedervorlagen und Workflows
  - Nur ein Dateieintrag für n Versionen
  - Mehrstufige Versionierung mit Berechtigungssteuerung

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

[188] So auch Henn/Kuballa (Fn. 53), S. 2749 (2754).
[189] Häufig findet sich auch eine Kombination aus WORM-Archivspeicher und weitergehenden Schutzfunktionen im DMS.

Derartige Dokumentenmanagement-Systeme unterstützen entweder die beschriebenen Archivspeicher oder sie besitzen eigene ***Sicherheitsmechanismen***, die die Unveränderbarkeit und Nachvollziehbarkeit unterstützen. Diese sind bspw.:

- *Berechtigungskonzepte und Änderungsschutz im Produkt (zusätzlich zum Betriebssystem), sodass keine unberechtigten Änderungen durchgeführt werden können*
- *Versionierungsfunktionen, sodass Dokumente nicht überschrieben, sondern als neue Version abgelegt werden*
- *Protokollierung von Änderungsaktionen an Dokumenten, Daten und Systemeinstellungen*
- *Zusatzfunktionen zur Nachvollziehbarkeit von Änderungen (z. B. Hashwerte, Zeitstempel) oder*
- *Anbindungsmöglichkeiten von unveränderbaren Speichersystemen*

Die softwarebasierten Schutzfunktionen sind dabei stets durch ***organisatorische Regelungen*** (z. B. Vier-Augen-Prinzip, regelmäßige Audits, Zugangskontrollen, Arbeitsanweisungen Systembetrieb etc.) zu ergänzen. Nur so kann im Rahmen der unternehmensindividuellen Implementierung sichergestellt werden, dass die getroffenen hard- und softwaretechnischen Maßnahmen auch umgesetzt werden.

Zusammenfassend bestehen folgende Maßnahmen, die für sich genommen geeignet bzw. zweifelhaft erscheinen, um die Unveränderbarkeit sicherzustellen: [190]

[190] Entnommen: Henn/Kuballa (Fn. 53), S. 2753.

Beispiele für geeignete Maßnahmen zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit[191]	Beispiele für zweifelhafte Maßnahmen zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit
• Zugangsschutz und Zugriffsschutz sowie Schreibschutz.	• Zugriffsschutz und Schreibschutz bei einem Ein-Mann-Unternehmen erscheint wirkungslos.
• Einsatz eines elektronischen Archivs, das eine technisch unumgängliche und dokumentierbare Unveränderbarkeit sicherstellt – z. B. Dokumentenmanagement-System (DMS) oder	• „Regelmäßige" Sicherungen auf nur einmal beschreibbaren Datenträgern erscheint in Abhängigkeit von den Sicherungsintervallen (täglich, stündlich?) unpraktikabel.
• Enterprise-Content-Management (ECM) mit integrierter elektronischer Archivierung.	• Bloßer Einsatz von Signaturen als Schutz vor Löschungen oder als Nachweis der Änderungsarten.
• Einsatz einer Versionsverwaltung, d. h. eines Systems, das zur Erfassung von Änderungen an Dokumenten oder Dateien verwendet wird.	
• Protokollierung von Zugriffen und späteren Eintragungen in – für sachverständige Dritte – lesbaren (Log-)Dateien.	

Am Beispiel eines ***Archivsystems*** für steuerrelevante Daten und Dokumente werden hier einige mögliche Maßnahmen zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit aufgeführt:[192]

Komponente	Hintergrund	Sicherstellung der Unveränderbarkeit/ Kontrollumgebung
Scan-Arbeitsplatz	Beim Scannen werden die Dokumente lokal zwischengespeichert	• Berechtigungssystem des Client-Betriebssystems • Arbeitsanweisungen für die Client-Administratoren • Protokollierungen
Import oder Verarbeitungsprozesse	z. B. Druck-Output, Import-Verzeichnisse, OCR-Prozesse	• Berechtigungssystem des Server-Betriebssystems • Arbeitsanweisungen für die Server-Administratoren • Protokollierungen

[191] Entsprechende Maßnahmen sind stets im Kontext mit einem etablierten und funktionierenden IKS zu sehen, vgl. Kapitel 6 sowie 15.3.(4).
[192] Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller, (Fn. 32), S. 53 f.

Komponente	Hintergrund	Sicherstellung der Unveränderbarkeit/ Kontrollumgebung
Eingangs-Cache des Archiv-servers	Zwischenspeicherung von Dokumenten, bis die Langzeitarchivierung vorgenommen wird	• Berechtigungssystem des Archivsystems • Berechtigungssystem des Betriebssystems • Arbeitsanweisungen für die Administration • Protokollierungen
Langzeitarchiv des Archiv-servers	Im Langzeitarchiv darf keine Änderung von archivierten Dokumenten vorgenommen werden	• Speicherung auf unveränderbaren Speichersystemen oder in technisch-organisatorisch gesicherten Umgebungen • Berechtigungssystem des elektronischen Archivsystems • Berechtigungssystem des Betriebssystems • Arbeitsanweisungen für die Administration • Protokollierungen

- ***Formate der Aufbewahrung:***

Die Anforderung der Unveränderbarkeit betrifft sowohl Daten als auch Dokumente, die originär elektronisch, inhaltlich oder bildlich identisch aufbewahrt werden müssen. Werden originär elektronische Dokumente als MS Word- oder MS Excel-Dokument ausschließlich im Dateisystem abgelegt, könnte bereits eine Unachtsamkeit dazu führen, dass unzulässige Änderungen vorgenommen werden. Insbesondere Excel-Formeln oder Word-Datumsfelder aktualisieren sich in der Regel bereits beim Öffnen dieser Dateien. In Bezug auf ***Office-Dokumente*** (z. B. MS Word oder MS Excel) im Allgemeinen ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn diese in einem Archivsystem (DMS oder ECM) unter Einhaltung der einschlägigen Ordnungsvorschriften so gespeichert werden, dass Löschungen nicht ohne Weiteres zuglassen sind, alle Änderungen an den Dokumenten versioniert gespeichert werden und eine weitere Bearbeitung der Dokumente stets über die Funktionalität und innerhalb der Umgebung des Archivsystems erfolgt.[193] Zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit bzw. Nachprüfbarkeit empfiehlt sich ggf. eine zusätzliche Speicherung in einem Bildformat (z. B. als PDF-Datei).[194] Zur Erreichung der entsprechen-

[193] Vgl. Henn/Kuballa (Fn. 53), S. 2749 (2754).
[194] Vgl. Henn/Kuballa (Fn. 53), S. 2749 (2754).

den GoBD-Konformität ist dabei stets auch der Einsatz eines Dokumentenmanagement-Systems ins Kalkül zu ziehen.[195] Wurden die elektronischen Unterlagen in eine PDF- oder TIFF-Datei umgewandelt, sind zwar ebenfalls „Manipulationen" möglich – hierzu genügen Bordmittel eines normalen PCs – allerdings muss eine inhaltliche Manipulation absichtlich erfolgen. Damit wird letztlich auch deutlich, dass die Umwandlung in vermeintliche „***Langzeitformate***" zwar der versehentlichen oder fahrlässigen Manipulation vorzubeugen vermag, nicht jedoch Veränderungen grundsätzlich ausschließt. Auch ist sicherzustellen, dass bei der ***Konvertierung*** in solche Formate nicht steuerrelevante, aufbewahrungspflichtige Informationen verloren gehen. Wird bspw. eine Reisekostenabrechnung mit der Formel für die Verpflegungspauschale in PDF konvertiert, geht die Prüfbarkeit der Formel verloren und nur die Ergebnisse sind dauerhaft lesbar, jedoch nicht mehr deren Herleitung. Vorab sollte daher stets geprüft werden, ob einer Formatwandlung keine steuerrechtlichen Vorgaben – insbesondere im Kontext der digitalen Betriebsprüfung – entgegenstehen. Ist dies nicht der Fall, sind Formatumwandlungen grundsätzlich zulässig und in der Praxis – etwa beim Produktwechsel eines DMS-Produktes – sogar erforderlich. Beispiele für zulässige Formatumwandlungen in diesem Zusammenhang sind:

[195] Herold/Volkenborn, Die wichtigsten Regeln zur Umsetzung der GoBD in der Praxis, NWB 2017, S. 922 (927).

- *Konvertierung von Single-Page TIFF in Multi-Page TIFF*
- *Konvertierung von TIFF- oder JPEG-Dateien in PDF*
- *Konvertierung von PDF-Dateien in PDF/A*
- *Änderung des Kompressionsverfahrens innerhalb eines Formates*

Bei der Sicherstellung der Unveränderbarkeit geht es damit u. E. nicht um die Unveränderbarkeit der binären Daten. Diese dürfen sich durchaus ändern, wenn es hierbei zu keinem Verlust an Informationen kommt (Lesbarkeit, maschinelle Auswertbarkeit etc.). Um dabei den Anforderungen an die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit zu entsprechen, sollte der Umwandlungsprozess zwingend in der Verfahrensdokumentation beschrieben sein.[196]

- ***Nachvollziehbarkeit von Stammdaten und Systemeinstellungen:***

Die GoBD adressieren auch die Nachvollziehbarkeit von Änderungen an ***Stammdaten***, ***Einstellungen*** oder der ***Parametrisierung*** der Software.[197] Entsprechend ist die Anforderung der Unveränderbarkeit stets im Zusammenhang mit der ***Historisierung*** von ***Meta- und Stammdaten*** zu sehen.[198] So sind Änderungen an Stammdaten auszuschließen oder Stammdaten mit Gültigkeitsangaben zu historisieren, um die Verknüpfungen mit der jeweils korrekten Version der Stammdaten zu gewährleisten.[199] Bei der Änderung von Stammdaten (z. B. Abkürzungen oder Schlüssel) muss die eindeutige Bedeutung in den entsprechenden Bewegungsdaten erhalten bleiben.[200] Beispiele hierfür sind:

[196] Zu den ergänzenden Anforderungen der GoBD an die Konvertierung, insbesondere an die Aufbewahrung im Konvertierungsfall, wird auf Kapitel 10.6.(3) verwiesen.
[197] GoBD (Fn. 1), Rn. 111.
[198] Vgl auch folgendes Beispiel, GoBD (Fn. 1), Rn. 59: Der Steuerpflichtige erstellt über ein Fakturierungssystem Ausgangsrechnungen und bewahrt die inhaltlichen Informationen elektronisch auf (z. B. in seinem Fakturierungssystem). Die Lesbarmachung der abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe aus dem Fakturierungssystem erfolgt jeweils unter Berücksichtigung der in den aktuellen Stamm- und Bewegungsdaten enthaltenen Informationen. In den Stammdaten ist im Jahr 01 der Steuersatz 16 % und der Firmenname des Kunden A hinterlegt. Durch Umfirmierung des Kunden A zu B und Änderung des Steuersatzes auf 19 % werden die Stammdaten im Jahr 02 geändert. Eine Historisierung der Stammdaten erfolgt nicht. Der Steuerpflichtige ist im Jahr 02 nicht mehr in der Lage, die inhaltliche Übereinstimmung der abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe mit den ursprünglichen Inhalten bei Lesbarmachung sicherzustellen.
[199] Die GoBD sprechen davon, mehrdeutige Verknüpfungen zu verhindern; GoBD (Fn. 1), Rn. 111.
[200] GoBD (Fn. 1), Rn. 111.

- *Änderungen an Kunden- oder Lieferantenstammdaten führen auch zu Änderungen an den Daten, die nicht mehr verändert werden dürfen*
- *Änderungen an Basisdaten im ERP-System, wie Steuersätze, Geschäftsführer etc. schlagen auf die alten Belege durch*

Ggf. müssen ***Stammdatenänderungen*** in bereits archivierten Unterlagen daher ausgeschlossen oder Stammdaten mit Gültigkeitsangaben historisiert werden, um eindeutige und korrekte Verknüpfungen zu gewährleisten. Auch die Änderungshistorie darf nicht nachträglich veränderbar sein.[201]

Dieser Vorgabe ist insbesondere dann Rechnung zu tragen, wenn rückwirkend bestimmte Ausgangsbelege ***reproduziert*** werden sollen.[202] Hier bedarf es zwingend der historischen Stammdaten.[203] 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.[204]

Weiter verlangt die Unveränderbarkeit eine ***Protokollierung*** sämtlicher Veränderungen und Löschungen von Daten und Datensätzen, sofern sich die Löschung/ Änderung auf aufbewahrungspflichtige Inhalte bezieht. 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 sollte bei Änderungen zumindest erkennbar bleiben, durch wen (Benutzer, Prozess) eine Änderung vorgenommen wurde.

[201] GoBD (Fn. 1), Rn. 111.
[202] Gem. § 147 Abs. 2 Nr. 1 AO bedürfen Ausgangsbelege einer inhaltlichen Übereinstimmung mit dem Original, wenn sie lesbar gemacht werden.
[203] Vgl. Kapitel 8.9.(4) und 11.6.(5).
[204] In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass allein die Aufbewahrung einer Archivierungs-CD, die anhand der Daten der Lieferanten erstellt wurde, den gesetzlichen Aufbewahrungspflichten nicht genügt. Dies wird damit begründet, dass die Archivierungs-CD nicht die Originale des aufbewahrungspflichtigen Steuerpflichtigen selbst, sondern Unterlagen eines Dritten wiedergibt. Vgl. BayLfSt, Vfg. v. 20. Januar 2017 – S 0317.1.1-4/3 St42.

In Bezug auf die Nachvollziehbarkeit von Systemeinstellungen sind insbesondere die administrativen Bereiche und Berechtigungen ins Kalkül zu ziehen. Die entsprechenden Einstellungen und Parametrisierungen unterliegen dabei zumeist den entsprechenden ***Administratoren***, die stets mit besonderen Rechten ausgestattet sind. Dies können bspw. Administratoren für Datenbanken, Anwendungen, Filesysteme oder zentrale Berechtigungssysteme sein. Die Sicherstellung der Unveränderbarkeit und Nachvollziehbarkeit ist in diesem Bereich grundsätzlich nur beschränkt mit hard- und/oder softwaretechnischen Mechanismen möglich. Die typischen Risiken sind insbesondere:

- *Löschen von Dateien unter Umgehung des Berechtigungssystems und der Schutzmechanismen der verwaltenden Anwendung*
- *Änderung von Datenbankeinträgen direkt im Datenbanksystem oder*
- *Änderung von Protokollen, die die Nachvollziehbarkeit sicherstellen*

Dabei gilt es zu beachten, dass Administratoren hier stets einen besonderen Vertrauensschutz besitzen. Dennoch sollten entsprechende Arbeitsanweisungen und Prozesse etabliert sein, welche dazu beitragen, die Vertrauenswürdigkeit des Prozesses zu gewährleisten. So kann etwa durch ein ***„Vier-Augen-Prinzip“*** eine unkontrollierte Änderung durch eine Person vermieden werden. Auch reduziert die Aufteilung von administrativen Tätigkeiten auf mehrere Personen das Risiko. Zuletzt kann über entsprechende Protokollierungen sowie deren regelmäßige Einsichtnahme und Überwachung im Rahmen des IKS eine kompensierende Kontrolle die Prozess-Sicherheit verbessern. Fehlen hierfür die personellen Kapazitäten (Kleinunternehmen), so sollte der Mangel durch technische Komponenten, die die Unveränderbarkeit sicherstellen können, kompensiert werden (***kompensatorische Kontrollmaßnahmen***).

(7) Elektronische Aufzeichnungs- und Kassensysteme[205]

Soweit elektronische Kassen (Registrier- oder PC-Kassen) zum Einsatz kommen, müssen spätestens seit dem 01.01.2017[206] grundsätzlich alle Einzeldaten (Einzelaufzeichnungspflicht), die durch die Nutzung der Kasse entstehen, über die Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufbewahrt werden, was letztlich den Vorgaben der GoBD entspricht. Zudem müssen alle zum Verständnis der Einzeldaten erforderlichen Organisationsunterlagen (z. B. Handbücher, Bedienungs- und Programmieranleitungen etc.) vorgehalten werden.[207]

Auf Grundlage des ***Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen*** (sog. „***Kassengesetz***“) wird der Steuerpflichtige zukünftig (grundsätzlich ab dem Jahr 2020) verpflichtet sein, digitale Grundaufzeichnungen nach vordefinierten technischen Vorgaben zu machen und auf einem Speichermedium ***unveränderbar*** zu sichern.[208] Mittels einer ***technischen Sicherheitseinrichtung*** sind dem Gesetz entsprechend elektronische Grundaufzeichnungen vor Verlust und nicht nachverfolgbaren Veränderungen zu schützen und auf spezifischen Speichermedien zu sichern. Den Kernpunkt des Gesetzes bildet entsprechend eine Ergänzung der Abgabenordnung, durch die u. a. gewährleistet wird, dass spezifische elektronische Aufzeichnungssysteme alle Handlungen unmittelbar zum Zeitpunkt des Vorgangsbeginns aufzeichnen und zugleich protokollieren.

[205] Vgl. ausführlich Burghardt/Groß, Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, WPg 2018, S. 796ff. sowie Achilles/Danielmeyer, Die Kassenführung im Spannungsfeld von TSE, Corona und Mehrwertsteuersenkung, Rethinking Tax 4/2020, S. 18.

[206] BMF v. 26. November 2010 - IV A 4 - S 0316/08/10004-07, BStBl. I 2010, S. 1342. Zur sog. „Härtefallregelung“ bis zum 31.12.2016 vgl. OFD Niedersachsen, Merkblatt für Unternehmen zum Thema „Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung“, Stand: Dezember 2016.

[207] Vgl. u. a. BayLfSt, Elektronische Kassen – Informationen für Unternehmer, Stand: Januar 2017.

[208] Das BMF hat mit Schreiben vom 6. November 2019 eine zeitlich befristete Nichtbeanstandungsregelung zu dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (sog. Kassengesetz) bis zum 30. September 2020 veröffentlicht. Beachte je Bundesland ggf. weitere Nichtbeanstandungsregel bis 31.03.2021.

Als ***elektronische Aufzeichnungssysteme*** im Sinne der Neuregelung gelten ausschließlich elektronische oder computergestützte Kassensysteme und elektronische Registrierkassen. Fahrscheinautomaten, Fahrscheindrucker und elektronische Buchhaltungsprogramme gehören z. B. nicht zu den elektronischen Aufzeichnungssystemen. Auch Waren- und Dienstleistungsautomaten sowie Geldautomaten werden nicht in den Anwendungsbereich einbezogen. Konkret müssen alle elektronischen Aufzeichnungen über sämtliche nachfolgenden Prozesse in ihrer ***Integrität*** und ***Authentizität***, einschließlich der zur maschinellen Auswertung erforderlichen Strukturinformationen[209] bzw. der Anforderungen der digitalen Schnittstelle, vollständig erhalten bleiben. Um dies zu gewährleisten, sind elektronische Aufzeichnungssysteme nach § 146a Abs. 1 AO künftig durch eine zertifizierte ***technische Sicherheitseinrichtung*** zu schützen, um damit die vorgenannten Manipulationen zu verhindern. Die wesentlichen Komponenten der technischen Sicherheitseinrichtung bestehen aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium sowie einer einheitlichen digitalen Schnittstelle. Die damit einhergehenden technischen Anforderungen werden durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) bestimmt[210] und die technische Sicherheitseinrichtung entsprechend vom BSI zertifiziert. Dabei sind – wie bereits aus den GoBD bekannt – die elektronischen ***Grundaufzeichnungen*** einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzuzeichnen (Einzelaufzeichnungspflicht). Schließlich sind die Grundaufzeichnungen auf einem Speichermedium zu sichern und über die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist verfügbar zu halten. Der Finanzverwaltung wird damit im Ergebnis die ***progressive und retrograde Prüfbarkeit***[211] jedes einzelnen Geschäftsvorfalls ermöglicht.

Flankierend zur Gesetzesnovellierung werden über eine sog. ***„Kassensicherungsverordnung"***[212] weitere Details geregelt, welche sich inhaltlich der Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr annimmt. Darin wird konkretisiert, welche elektronischen Aufzeichnungssysteme von der Regelung des § 146a AO erfasst werden,

[209] Vgl. Kapitel 11.6.(5).
[210] Vgl. Technische Richtlinien BSI TR-03153 sowie BSI TR-03151 jeweils v. 6. Juni 2018.
[211] Vgl. Kapitel 8.9.(2).
[212] Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr (Kassensicherungsverordnung – KassenSichV).

wann und in welcher Form eine Protokollierung der digitalen Grundaufzeichnungen zu erfolgen hat, wie diese digitalen Grundaufzeichnungen zu speichern sind sowie welche Anforderungen an eine einheitliche digitale Schnittstelle und an die technische Sicherheitseinrichtung bestehen.[213]

Entsprechend der Kassensicherungsverordnung müssen folgende Informationen je Transaktion gespeichert werden:

- *Der Zeitpunkt des Vorgangbeginns*
- *Eine eindeutige und fortlaufende Transaktionsnummer*
- *Die Art des Vorgangs*
- *Die Daten des Vorgangs*
- *Die Zahlungsart*
- *Der Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung oder des Vorgangsabbruchs*
- *Ein Prüfwert sowie*
- *Die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder*
- *Die Seriennummer des Sicherheitsmoduls*

Für die Speicherung von digitalen Grundaufzeichnungen gelten der Kassensicherungsverordnung folgend im Grundsatz die Anforderungen der GoBD, wonach die Aufbewahrung über die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist dem Postulat der Unveränderbarkeit obliegt. Auch darf keine Verdichtung oder Komprimierung stattfinden, welche insbesondere dazu führt, dass die maschinelle Auswertbarkeit eingeschränkt wird. Entsprechend muss die Speicherung der vorgenannten Informationen zu den laufenden Geschäftsvorfällen manipulationssicher auf einem nichtflüchtigen, stets lesbaren Speichermedium erfolgen. Die Verfügbarkeit der gespeicherten digitalen Grundaufzeichnungen ist entsprechend durch technische und organisatorische Maßnahmen sicherzustellen. Unter einem nichtflüchtigen Speichermedium werden Datenspeicher verstanden, deren gespeicherte Informationen auf Dauer erhalten bleiben; also auch während der Zeit, in der das elektronische Auf-

[213] Vgl. im Detail Groß/Sturm, Kassengesetz geht in die nächste Runde: Entwurf einer Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) vorgelegt.

zeichnungssystem nicht in Betrieb ist oder nicht mit Strom versorgt wird. Die Speicherung an sich hat in erster Linie sicherzustellen, dass die protokollierten laufenden Geschäftsvorfälle oder sonstigen Vorfälle fortlaufend abgelegt und abrufbar sind. Werden die elektronischen Grundaufzeichnungen in ein externes elektronisches Aufbewahrungssystem übertragen, ist die Einhaltung dieser Anforderungen entsprechend nachhaltig sicherzustellen.

Unter der sog. einheitlichen digitalen Schnittstelle wird auf Grundlage der Kassensicherungsverordnung eine Datensatzbeschreibung für den standardisierten Datenexport aus dem Speichermedium sowie dem ggf. vorhandenen elektronischen Aufbewahrungssystem zur Übergabe an die Finanzverwaltung verstanden. Dabei ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung auf vorgefertigte Prüfungsmakros, wie sie bereits im Rahmen der bundeseinheitlichen Prüfsoftware IDEA[214] zum Einsatz kommen, zurückgreifen wird.

[214] Vgl. Kapitel 11.6.(8).

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.[215]

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*

[215] 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.[216] Sämtliche Geschäftsvorfälle müssen der zeitlichen Reihenfolge nach und materiell mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden.[217]

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[218], wenn die einzelnen Geschäftsvorfälle bereits in einem Vor- oder Nebensystem die Grundaufzeichnungsfunktion erfüllen und die Einzeldaten aufbewahrt werden.[219] 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.[220]

[216] Vgl. ausführlich Kapitel 8.5. und 8.9.(5).
[217] GoBD (Fn. 1), Rn. 85.
[218] Vgl. ausführlich Kapitel 8.5. und 8.9.(5).
[219] GoBD (Fn. 1), Rn. 87.
[220] 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.[221] 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.[222]

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.[223]

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.[224] Die Journalfunktion ist nur erfüllt, wenn die gespeicherten Aufzeichnungen gegen Veränderung oder Löschung geschützt sind.[225] Fehlerhafte Buchungen können wirksam und nachvollziehbar durch Stornierungen oder Neubuchungen geändert werden. Es besteht deshalb weder ein Bedarf, noch die Notwendigkeit für weitere nachträgliche Veränderungen einer einmal erfolgten Buchung. Bei der doppelten Buchführung kann die Journalfunktion zusammen mit der Kontenfunktion erfüllt werden, indem bereits bei der erstmaligen Erfassung des Geschäftsvorfalls alle für die sachliche Zuordnung notwendigen Informationen erfasst

[221] Vgl. auch Kapitel 11.4. zu den Vorgaben der maschinellen Auswertbarkeit im Rahmen des Datenzugriffs.
[222] GoBD (Fn. 1), Rn. 89.
[223] Vgl. GoBIT (Fn. 8), 2.4., Rn. 1.
[224] GoBD (Fn. 1), Rn. 90.
[225] 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.

werden.[226] Dabei muss über die einheitliche und je Wirtschaftsjahr eindeutige Identifikationsnummer des Geschäftsvorfalls die Identifizierung und Zuordnung aller Teilbuchungen einschließlich Steuer-, Sammel-, Verrechnungs- und Interimskontenbuchungen eines Geschäftsvorfalls gewährleistet sein.[227] 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 (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.[228]

[226] GoBD (Fn. 1), Rn. 93.
[227] GoBD (Fn. 1), Rn. 94.
[228] Vgl. GoBIT (Fn. 8), 2.4, Rn. 5.

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.[229] Die Kontenfunktion muss während der gesamten gesetzlichen Aufbewahrungsfrist darstellbar sein.[230]

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.[231]

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 Nummernkreise 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.[232]

[229] GoBD (Fn. 1), Rn. 95.
[230] Vgl. GoBIT (Fn. 8), 2.5, Rn. 3.
[231] GoBD (Fn. 1), Rn. 96.
[232] GoBD (Fn. 1), Rn. 97.

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*
- *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 wider, 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

Ausgehend von § 147 Abs. 2 AO können aufbewahrungspflichtige Unterlagen – abgesehen von bestimmten Ausnahmen – auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden.[233] Dabei muss sichergestellt sein, dass die Wiedergabe oder die Daten bei Lesbarmachung mit den Originaldokumenten entweder bildlich (im Falle empfangener Handels- oder Geschäftsbriefe sowie Buchungsbelege) oder inhaltlich (andere Unterlagen) übereinstimmen, während der Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können.[234]

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.[235] Entsprechend ist bei elektronischen Unterlagen ihr Eingang, ihre Archivierung und ggf. Konvertierung sowie die weitere Verarbeitung zu protokollieren.[236] Sie dürfen daher nicht mehr ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden und müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar erhalten bleiben.[237] Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufbewahrung im Produktivsystem oder durch Auslagerung in ein anderes DV-System erfolgt.[238] Losgelöst davon können Papierdokumente digitalisiert und elektronisch aufbewahrt werden.[239]

---

[233] Zu den Möglichkeiten der elektronischen Aufbewahrung vgl. ausführlich Wargowske, Datenzugriff in der steuerlichen Außenprüfung (Teil 1), beck.digitax 2020, S. 272 (273ff.).
[234] Damit wird implizit vorausgesetzt, dass die erforderliche Hard- und Software zur Verfügung steht.
[235] GoBD (Fn. 1), Rn. 119.
[236] GoBD (Fn. 1), Rn. 117.
[237] 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.
[238] GoBD (Fn. 1), Rn. 119.
[239] Vgl. Kapitel 13.

Beim Einsatz elektronischer Archivsysteme sollte stets ***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.[240]

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 Kryptografietechniken zu beachten*

[240] Vgl. IDW RS FAIT 3 (Fn. 91), insbesondere Rn. 36 ff., 49 ff.

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.[241] Im DV-System erzeugte Dokumente sind im Ursprungsformat aufzubewahren.[242]

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.[243] 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.[244] 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.[245]

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 keine sonstigen steuerrelevanten Inhalte enthält. In diesem Fall muss lediglich das transportierte Dokument, nicht aber die E-Mail selbst aufbewahrt werden.[246]

Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen grundsätzlich in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden

[241] Vgl. zu den Besonderheiten bei elektronischen Rechnungen Kapitel 16.
[242] GoBD (Fn. 1), Rn. 133.
[243] GoBD (Fn. 1), Rn. 119, 120.
[244] Vgl. bereits Groß/Lamm/Georgius in Recht im Internet (Hrsg. Schwarz/Peschel-Mehner), Steuerrecht, 18-G3, Rn. 125.
[245] GoBD (Fn. 1), Rn. 120.
[246] GoBD (Fn. 1), Rn. 121.

(z. B. Rechnungen oder Kontoauszüge[247] 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.[248] In diesem Kontext sei auch auf die Neufassung der GoBD vom 28. November 2019 verwiesen: Werden neben bildhaften Urschriften auch elektronische Meldungen bzw. Datensätze ausgestellt (identische Mehrstücke derselben Belegart), ist die Aufbewahrung der tatsächlich weiterverarbeitenden Formate ausreichend, sofern diese über die höchste maschinelle Auswertbarkeit verfügen. Dies gilt auch für elektronische Meldungen (strukturierte Daten, wie z. B. ein monatlicher Kontoauszug im CSV-Format oder als XML-File), für die inhaltsgleiche bildhafte Dokumente zusätzlich bereitgestellt werden. Eine zusätzliche Archivierung der inhaltsgleichen Kontoauszüge in PDF oder Papier kann bei Erfüllung der Belegfunktion durch die strukturierten Kontoumsatzdaten entfallen.[249]

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.[250] Die konvertierte Version ist dabei als solche zu kennzeichnen.[251]

Mit Novellierung der GoBD vom 28. November 2019 wird ausgeführt, dass die Aufbewahrung beider Versionen bei Vorliegen bestimmter Anforderungen nicht erforderlich ist[252] und mithin die Aufbewahrung der konvertierten Fassung unter Beachtung der nachfolgenden Voraussetzungen ausreicht:

[247] Zu elektronischen Kontauszügen vgl. BayLfSt, S-0317 1.1-3/5 St42, Verfügung v. 20. Januar 2017: Abgabenordnung – Aufbewahrung und Archivierung von elektronischen Kontoauszügen. Da an elektronische Kontoauszüge keine höheren Anforderungen als an elektronische Rechnungen zu stellen sind, werden diese grundsätzlich steuerlich anerkannt. In elektronisch übermittelter Form eingegangene Kontoauszüge sind auch in dieser Form aufzubewahren. Die alleinige Aufbewahrung eines Papierausdrucks genügt somit nicht den Aufbewahrungspflichten des § 147 AO.
[248] GoBD (Fn. 1), Rn. 131.
[249] GoBD (Fn. 1), Rn. 76, vgl. ausführlich Kapitel 10.5.
[250] GoBD (Fn. 1), Rn. 135.
[251] Vgl. zu EDI-Nachrichten Kapitel 16.1. und 16.4.(5).
[252] GoBD (Fn. 1), Rn. 135, eingefügt durch die Neufassung der GoBD v. 28. November 2019.

- *Es wird keine bildliche oder inhaltliche Änderung vorgenommen*
- *Bei der Konvertierung gehen keine sonstigen aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren*
- *Die ordnungsgemäße und verlustfreie Konvertierung wird dokumentiert (Verfahrensdokumentation)*
- *Die maschinelle Auswertbarkeit und der Datenzugriff durch die Finanzbehörde werden nicht eingeschränkt; dabei ist es zulässig, wenn bei der Konvertierung Zwischenaggregationsstufen nicht gespeichert, aber in der Verfahrensdokumentation so dargestellt werden, dass die retrograde und progressive Prüfbarkeit[253] sichergestellt ist*

Grundsätzlich 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.[254]

Soweit ***Kryptografietechniken*** eingesetzt werden, ist sicherzustellen, dass die verschlüsselten Unterlagen im DV-System in entschlüsselter Form zur Verfügung stehen. Werden Signaturprüfschlüssel verwendet, sind die eingesetzten Schlüssel aufzubewahren.[255]

[253] Vgl. Kapitel 8.9.(2).
[254] GoBD (Fn. 1), Rn. 135.
[255] GoBD (Fn. 1), Rn. 134.

10.3. Ordnungssystem und Indexierung

Ein bestimmtes Ordnungssystem ist nicht vorgeschrieben.[256] Die Ablage kann z. B. nach Zeitfolge, Sachgruppen, Kontenklassen, Belegnummern oder alphabetisch erfolgen. Bei elektronischen Unterlagen ist ihr Eingang, ihre Archivierung und ggf. 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.[257]

Der Erhalt der ***Verknüpfung*** zwischen Geschäftsvorfall und Dokument muss während der gesamten Aufbewahrungsfrist gewährleistet sein.[258] 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.[259] Notwendige technische Änderungen an diesem Index (z. B. im Rahmen von Fehlerkorrekturen oder Migrationen) sind zu protokollieren und unter Beachtung der Aufbewahrungsfristen zu dokumentieren.[260] Ein Verzicht hierauf setzt voraus, dass organisatorische Maßnahmen eine Nachprüfbarkeit sicherstellen.[261]

[256] GoBD (Fn. 1), Rn. 117.
[257] GoBD (Fn. 1), Rn. 117.
[258] Vgl. IDW RS FAIT 3 (Fn. 91), Rn. 44.
[259] GoBD (Fn. 1), Rn. 122.
[260] Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 5.3., Rn. 3.
[261] GoBD (Fn. 1), Rn. 122.

10.4. Belegsicherung

Die Belege in Papierform oder in elektronischer Form sind ***zeitnah***[262], d. h. möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung, gegen Verlust zu sichern.[263] 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 anschließende bildliche Erfassung der Papierbelege.[264] [265] Die erforderliche laufende Nummerierung kann dabei bei elektronischen Belegen automatisch vergeben werden.[266] Die Belegsicherung kann organisatorisch und technisch mit der Zuordnung zwischen Beleg und Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung verbunden werden.[267] 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.[268] Die Ablage der Belege sowie die Zuordnung zwischen Beleg und Aufzeichnung müssen in angemessener Zeit nachprüfbar sein.[269] 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***[270] zu ermöglichen.[271]

[262] Vgl. ausführlich Kapitel 8.5. und 8.9.(5).
[263] GoBD (Fn. 1), Rn. 67.
[264] Vgl. zur bildlichen Erfassung ausführlich Kapitel 13.
[265] GoBD (Fn. 1), Rn. 68.
[266] GoBD (Fn. 1), Rn. 69.
[267] GoBD (Fn. 1), Rn. 70.
[268] GoBD (Fn. 1), Rn. 71.
[269] 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).
[270] Vgl. Kapitel 8.2.
[271] GoBD (Fn. 1), Rn. 72.

10.5. Belegaufbereitung

Grundsätzlich ist eine erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchungsbelege in Papierform bzw. die entsprechende Übernahme von Beleginformationen aus elektronischen Belegen sicherzustellen.[272] Werden neben bildhaften Urschriften ergänzend auch elektronische Meldungen bzw. Datensätze ausgestellt (identische Mehrstücke derselben Belegart), ist die Aufbewahrung der tatsächlich weiterverarbeiteten Formate (sog. „buchungsbegründende Belege“) ausreichend, sofern diese über die höchste maschinelle Auswertbarkeit verfügen.[273] In diesem Falle erfüllt das Format mit der höchsten maschinellen Auswertbarkeit mit dessen vollständigem Dateninhalt die Belegfunktion und muss mit dessen vollständigem Inhalt gespeichert werden.[274] Kann dies nicht sichergestellt werden, sind stets beide Formate aufzubewahren.[275]

[272] GoBD (Fn. 1), Rn. 75, eingefügt durch die Neufassung der GoBD v. 28. November 2019.
[273] Zur Problematik von inhaltlich identischen Mehrstücken bei hybrigen Rechnungsformaten vgl. Kapitel 16.4.(6).
[274] Dies gilt entsprechend GoBD (Fn. 1), Rn. 76 auch für elektronische Meldungen (z. B. monatlicher Kontoauszug im CSV-Format oder als XML-Datei), für die inhaltsgleiche bildhafte Dokumente zusätzlich bereitgestellt werden. Eine zusätzliche Archivierung der inhaltsgleichen Kontoauszüge in PDF oder Papier kann bei Erfüllung der Belegfunktion durch die strukturierten Kontoumsatzdaten entfallen.
[275] Vgl. Schütte/Götz, GoBD 2019 – Eine Übersicht über wesentliche Neuerungen, DStR 2020, S. 90 (91).

10.6. 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*
- *Prüfung der Zugriffskontrollen innerhalb des Archivsystems*
- *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/stattgefundener Migrationen (Altdatenbestände) insbesondere im Hinblick auf eine korrekte Datenübernahme*

10.7. Kommentierung und Hilfestellung

(1) Aufbewahrungsfristen

Die Aufbewahrungsfristen nach § 147 AO stellen sich im Überblick wie folgt dar:

Aufbewahrungsfrist von 6 Jahren	Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren
• Empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe • Wiedergabe abgesandter Handels- oder Geschäftsbriefe	• Bücher und Aufzeichnungen • Inventare • Jahresabschlüsse • Lageberichte • Eröffnungsbilanzen • Zum Verständnis der Buchhaltung erforderliche Arbeitsanweisungen • Sonstige Organisationsunterlagen • Buchungsbelege

Die Aufbewahrungsfrist aus steuerlicher Sicht beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung in die Bücher vorgenommen wurde, der letzte Beleg entstanden ist oder beim Empfang oder Versand des letzten Handels- oder Geschäftsbriefs.[276] Regelmäßig handelt es sich dabei um das Jahr der Bilanzaufstellung (§ 147 Abs. 4 AO). Steuerlich maßgebend für den Beginn des Fristablaufs ist demgemäß der Zeitpunkt, in dem die letzte Buchung vorgenommen wurde. Es wird nicht auf den Geschäftsvorfall, sondern auf den Buchungsvorgang selbst bzw. die Schaffung des Belegs abgestellt. Die letzten Buchungen sind grundsätzlich die Abschlussbuchungen, die in Periode 13 bzw. regelmäßig in dem Geschäftsjahr folgenden Kalenderjahr vorgenommen werden. ***Rechnungen*** sind auf der Grundlage von § 14b Abs. 1 UStG zehn Jahre aufzubewahren.[277] Die Aufbewahrungsfrist beginnt dabei nach § 14b Abs. 1 S. 3 UStG mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt wurde. Die AWV hat ein umfangreiches ***Verzeichnis***[278] erstellt,

[276] Zur Verfahrensdokumentation vgl. Kapitel 15.3.(2).
[277] Bei einem Verstoß sieht § 26a UStG entsprechende Bußgeldvorschriften vor.
[278] AWV, Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht, Berlin 2016, S. 67 ff.

welches zu in der Praxis häufig vorkommenden Dokumententypen einen tabellarischen Überblick zur Erfüllung der handels- und steuerrechtlichen Aufbewahrungsanforderungen gibt.

(2) Originär elektronisch

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. 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 Unterlagen. Die Rohdaten vor der Verarbeitung weisen daher eher einen Belegcharakter auf, der die Nachvollziehbarkeit der durchgeführten Operationen der Software sicherstellen muss.[279] 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.[280]

(3) Konvertierung[281]/Ersetzendes Konvertieren

Eine grundsätzliche Frage, welche die Unternehmen beschäftigt, ist die Zulässigkeit von sog. ***Formatkonvertierungen*** für empfangene oder intern ursprünglich in einem anderen Format erzeugte Unterlagen sowie die sich daraus ergebenden Anforderungen. Solche Konvertierungen können beispielhaft aus folgenden Gründen notwendig oder geboten sein:

[279] Vgl. Kampffmeyer/Groß, CW 46/2003.
[280] GoBD (Fn. 1), Rn. 132.
[281] Vgl. Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen, Experten erläutern die GoBD – Was bedeutet „Konvertierung – insbesondere für den Fall der E-Mail-Kommunikation“? Zu den Konvertierungsvorgaben bei E-Mails vgl. ausführlich Kapitel 14.3.

- *Die erhaltenen Unterlagen sind mit den vorhandenen Werkzeugen auf den Arbeitsplätzen ohne Formatkonvertierung nicht lesbar*
- *Das Unternehmen möchte proprietäre, herstellerspezifische Formate auf ein standardisiertes Format vereinheitlichen, um diese – ohne die Notwendigkeit, spezielle Softwarekomponenten vorhalten zu müssen – dauerhaft lesbar zu machen*
- *Bei einer anstehenden Archivmigration will das Unternehmen alte Formate (z. B. TIFF G3 aus den 80er Jahren) in moderne Formate (z. B. PDF oder PDF/A) konvertieren*

Die GoBD wiederholen dabei eine ursprüngliche 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.[282] Im Grundsatz gilt damit, dass stets auch die ursprünglich in das Unternehmen eingegangene Datei in der Originalversion aufzubewahren ist und damit nicht gelöscht werden darf.

Mit Novellierung der GoBD vom 28. November 2019 gilt erleichternd, dass die Aufbewahrung beider Versionen bei Vorliegen bestimmter Anforderungen nicht weiter erforderlich ist und mithin die Aufbewahrung der konvertierten Fassung unter Beachtung der nachfolgenden Voraussetzungen ausreicht:[283]

[282] GoBD (Fn. 1), Rn. 135.
[283] GoBD (Fn. 1), Rn. 135, eingefügt durch die Neufassung der GoBD v. 28. November 2019.

- *Es wird keine bildliche oder inhaltliche Änderung vorgenommen*
- *Bei der Konvertierung gehen keine sonstigen aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren*
- *Die ordnungsgemäße und verlustfreie Konvertierung wird dokumentiert (Verfahrensdokumentation)*
- *Die maschinelle Auswertbarkeit und der Datenzugriff durch die Finanzbehörde werden nicht eingeschränkt; dabei ist es zulässig, wenn bei der Konvertierung Zwischenaggregationsstufen nicht gespeichert, aber in der Verfahrensdokumentation so dargestellt werden, dass die retrograde und progressive Prüfbarkeit[284] sichergestellt ist*

Diese Novellierung der GoBD, welche auch als „***Ersetzendes Konvertieren***" bezeichnet wird, verdeutlicht, dass die Vorgaben zur Zulässigkeit von Formatkonvertierung stets mit den Anforderungen zur Aufrechterhaltung der ***maschinellen Auswertbarkeit***[285] einhergehen. Entsprechend ist eine Reduzierung einer bereits bestehenden maschinellen Auswertbarkeit nicht zulässig.[286] Im Ergebnis sollen über den Vorgang des Ersetzenden Konvertierens die GoBD-Anforderungen dauerhaft über die konvertierte Fassung sichergestellt werden, ohne dass es der zusätzlichen Aufbewahrung der ursprünglichen Fassung bedarf.

Eine besondere Fallkonstellation des Ersetzenden Konvertierens stellt seit jeher die Umwandlung von Bilddateien wie TIFF oder JPEG in das PDF-Format dar.[287] Hierbei ist eine doppelte Aufbewahrung entsprechend der Neufassung der GoBD dann entbehrlich, wenn mit dieser Art der Formatumwandlung gerade ***keine*** bildliche oder inhaltliche Änderung einhergeht und damit insbesondere die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird. Diese Argumentation beruht unabhängig von der Neufassung der GoBD auch auf der Überlegung, dass aus technischer Sichtweise die Überführung einer TIFF- bzw. JPEG-Datei in ein PDF-Format im Regelfall gerade nicht als Konvertierung i. S. d. GoBD zu werten ist. Vielmehr handelt es sich um

[284] Vgl. Kapitel 8.9.(2).
[285] Vgl. ausführlich Kapitel 11.4. und 11.6.(7).
[286] GoBD (Fn. 1), Rn. 135. Vgl. dazu auch die in der entsprechenden Randnummer aufgeführten Negativbeispiele einer nicht zulässigen Umwandlung von Datenformaten in Bildformate.
[287] Vgl. ausführlich Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen, Experten erläutern die GoBD – Was bedeutet „Ersetzendes Konvertieren"?

ein reines „***Umverpacken***“ in ein anderes technisches Kuvert, worüber die dauerhafte Erfüllung der GoBD-Anforderungen sichergestellt ist. Insbesondere wird damit die maschinelle Auswertbarbeit nicht eingeschränkt und keine inhaltliche Veränderung vorgenommen. Zudem wird sichergestellt, dass das Recht auf Datenzugriff über die Konvertierung keinerlei Einschränkungen erfährt und die konvertierten Dokumente für alle drei Zugriffsarten über die Dauer der Aufbewahrungsfrist uneingeschränkt zur Verfügung gestellt werden können. Im Ergebnis darf auch entsprechend dieser Argumentation u. E. bereits von einer zusätzlichen Aufbewahrung der TIFF- bzw. JPEG-Datei abgesehen werden.[288]

Grundsätzlich nicht aufbewahrungspflichtig hingegen sind die während der maschinellen Verarbeitung durch das Buchführungssystem erzeugten Dateien, sofern diese ausschließlich einer ***temporären Zwischenspeicherung*** von Verarbeitungsergebnissen dienen[289], und deren Inhalte im Laufe des weiteren Verarbeitungsprozesses vollständig Eingang in die Buchführungsdaten finden.[290] Dabei wird vorausgesetzt, dass bei der weiteren Verarbeitung keinerlei „Verdichtung“ vorgenommen wird. Zudem konstatieren die GoBD, dass eine Umwandlung in ein alternatives Datenformat nur soweit zulässig ist, als hierdurch die maschinelle Auswertbarkeit weder eingeschränkt wird, noch inhaltliche Veränderungen vorgenommen werden.[291]

[288] Vgl. auch Henn/Kuballa, Aufbewahrung elektronischer Unterlagen, NWB 2017, S. 2649 (2658).
[289] Soweit es sich aus Sicht des Unternehmens ausschließlich um temporäre Zwischenformate handelt, ist dies entsprechend in der Verfahrensdokumentation auszuführen.
[290] GoBD (Fn. 1), Rn. 135.
[291] GoBD (Fn. 1), Rn. 133, zur Konvertierung von ZUGFeRD-Rechnungen vgl. Kapitel 16.4.(7).

(4) 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.

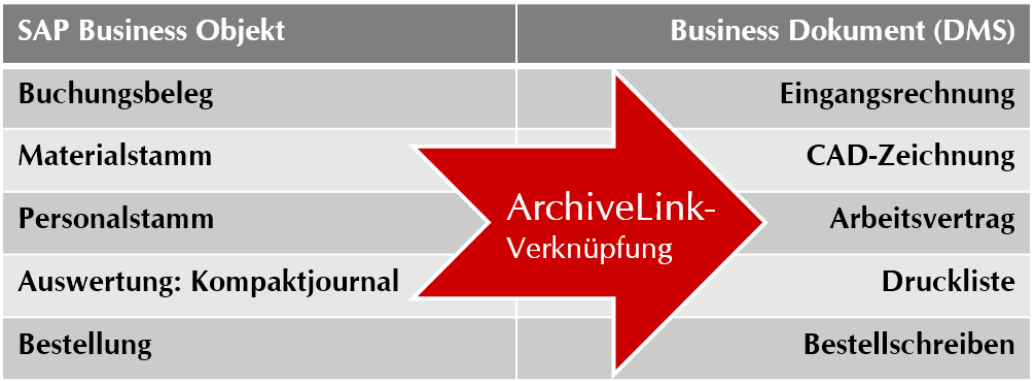


Abbildung 6: Technische Verknüpfung am Beispiel SAP

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.[292] Letztlich spiegeln sich hier wiederum die aus dem „***Vier-Säulen-Modell***“ bekannten Vorgaben der „Unveränderbarkeit“ und der „Migrationsbeständigkeit“ wider.

[292] Vgl. im Detail Kapitel 11.2. bis 11.4.

(5) Belegsicherung

Die Belege müssen unmittelbar nach Eingang oder Entstehung gegen Verlust gesichert werden. [293] Dabei bieten sich dem Steuerpflichtigen – in Abhängigkeit der zugrunde liegenden Unternehmensprozesse – grundsätzlich folgende Möglichkeiten:[294]

- *Laufende Nummerierung ein- und ausgehender Belege/Rechnungen sowie Übernahme dieser eindeutigen Belegnummer in die Aufzeichnungen*
- *Ablage in besonderen Mappen und Ordnern*
- *Elektronische* Grund(buch)aufzeichnungen
- *Bildliche Erfassung von Papierbelegen*[295]

(6) Sonderfälle der Aufbewahrung

Nach den GoBD sind „originär elektronische" 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.[296]

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.[297]

[293] Vgl. ausführlich die Anforderungen zur Zeitgerechtheit in den Kapiteln 8.5. und 8.9.(5).
[294] Vgl. GoBD (Fn. 1), Rn. 50.
[295] Vgl. Kapitel 13.
[296] Nicht anwendbar auf elektronische Gelangensbestätigungen (§ 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV) im innergemeinschaftlichen Warenverkehr.
[297] GoBD (Fn. 1), Rn. 120.

(7) Einsatz elektronischer Archivsysteme

Sofern zum Zweck der Aufbewahrung ein eigenes ***Archivsystem*** eingesetzt wird, so kann auf Grundlage des IDW RS FAIT 3[298] der Archivierungsprozess als Abfolge spezifischer 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 Archivsystem*

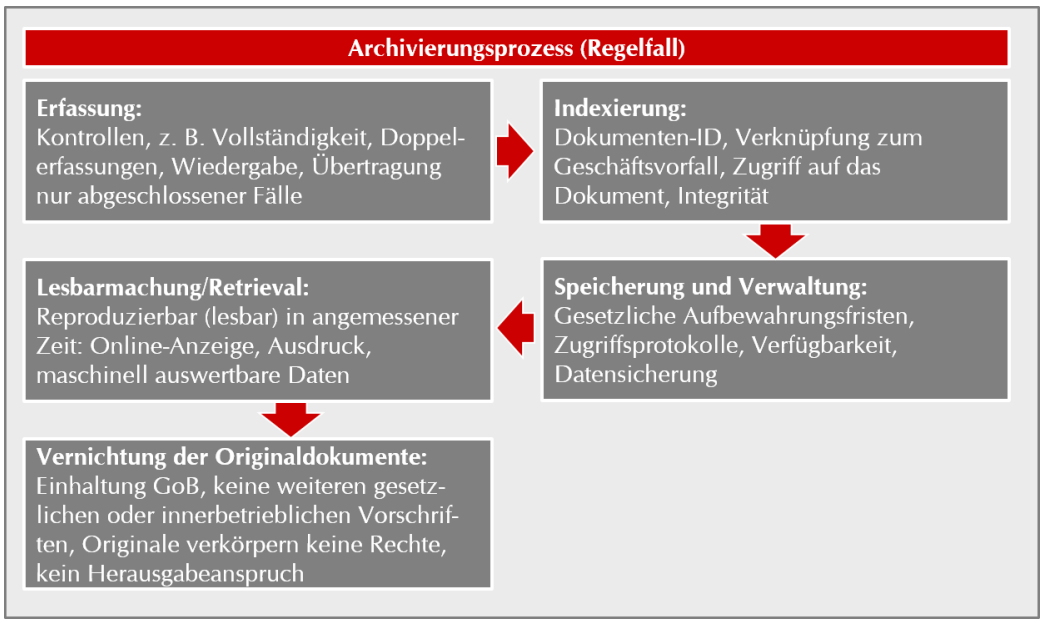


Abbildung 7: Archivierungsprozess im Überblick

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 für sich aufbewahrungspflichtig ist.[299]

[298] Vgl. IDW RS FAIT 3 (Fn. 91), Rn. 64.
[299] Vgl. IDW RS FAIT 3 (Fn. 91), Rn. 50.

Die dabei anzuwendenden Sicherheitskriterien für elektronische Archivierungsverfahren sind in Anlehnung an den IDW FAIT 3[300] wie folgt zu präzisieren:

Die ***Integrität*** eines elektronischen Archivsystems 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 Archivsystemen durch IT-Kontrollen Rechnung zu tragen, indem bspw. Speichermedien und Sicherheitskopien mittels physischer und logischer Zugriffskontrollen vor unberechtigter Kenntnisnahme geschützt werden.

(8) 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. Entsprechend müssen Buchhaltungsunterlagen, die ausschließlich in ***Papierform*** vorliegen, weiterhin im Geltungsbereich der AO (Deutschland) verbleiben bzw. aufbewahrt werden.[301] Elektronische Bücher und sonst erforderliche elektronische Aufzeichnungen dürfen jedoch nach § 146 Abs. 2a AO auch im Ausland geführt und aufbewahrt werden.

[300] Vgl. im Detail IDW RS FAIT 3 (Fn. 91), Rn. 38 ff.
[301] Vgl. DSAG-Handlungsempfehlung (Fn. 6), S. 29.

Dabei ist die Möglichkeit der Verlagerung nicht ausschließlich auf Staaten der EU und des Europäischen Wirtschaftsraums beschränkt, sondern auch in anderen Staaten möglich. Auf der Bais einer Änderung der Abgabenordnung durch das Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) ist dabei zwischen einer Verlagerung in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union und einer Verlagerung in einen Drittstaat zu unterscheiden. Soweit die elektronischen Bücher oder sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen in einem anderen **Mitgliedstaat der Europäischen Union** geführt und aufbewahrt werden, ist auf Grundlage von § 146 Abs. 2a AO sicherzustellen, dass der Datenzugriff der Finanzverwaltung nach § 147 Abs. 6 AO in vollem Umfang möglich ist. Dies gilt gleichfalls für die erst kürzlich eingeführte Kassen-Nachschau nach § 146b Abs. 2 AO. Eines Antrags, wie vor der Novellierung durch das JStG gefordert, bedarf es in diesen Fällen nicht weiter. Die Antragspflicht besteht jedoch fort, soweit die Verlagerung in einen **Drittstaat** erfolgt. In diesen Fällen bedarf es auch weiterhin eines schriftlichen oder elektronischen Antrags beim zuständigen Finanzamt[302], so der durch das JStG 2020 neu gefasste § 147 Abs. 2b AO. Insbesondere muss sichergestellt sein, dass die GoBD[303] in vollem Umfang eingehalten werden.[304] Die Abgabenordnung nennt folgende Voraussetzungen:

- *Der Steuerpflichtige teilt der zuständigen Finanzbehörde den Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines **Dritten**[305] dessen Namen und Anschrift mit*
- *Der Steuerpflichtige kommt seinen sich aus den §§ 90, 93, 97, 140 bis 147 und 200 Abs. 1 und 2 AO ergebenden Pflichten ordnungsgemäß nach*
- *Der Datenzugriff nach § 146b Abs. 2 AO, § 147 Abs. 6 AO und § 27b Abs. 2 S. 2 und 3 UstG ist in vollem Umfang möglich*
- *Die Besteuerung wird hierdurch nicht beeinträchtigt*

Gerade im Zusammenhang mit Cloud-Diensten kann sich die konkrete Benennung des Standorts als schwierig erweisen, insbesondere dann, wenn es sich um keine

[302] Dabei ist bei Vorliegen von Unternehmensgruppen oder Konzerngesellschaften für jedes steuerpflichtige Unternehmen ein gesonderter Antrag erforderlich.
[303] Vgl. BayLfSt, Verfügung v. 20.01.2017 – S 0316.1.1-3/5 St42.
[304] Vgl. zu Details Finanzministerium Schleswig-Holstein, Erlass v. 1. März 2012, VI 328-S0316-032, DB 2012, S. 1839.
[305] Zum Outsourcing vgl. Kapitel 6.3.(3).

private Cloud handelt.[306] In diesem Fall sollten mit dem Dienstanbieter entsprechende Vereinbarungen zum Speicherort getroffen werden, um den Antragspflichten des § 146 Abs. 2b nachkommen zu können.[307]

Der schriftliche Antrag muss insbesondere eine detaillierte Beschreibung der für die Verlagerung vorgesehenen elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen enthalten. Dies beinhaltet zugleich eine Beschreibung des geplanten Verfahrens. Soweit die elektronische Buchführung ohne Bewilligung ins Ausland verlagert wird, kann ein Verzögerungsgeld von 2.500 Euro bis 250.000 Euro festgesetzt werden.[308]

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.[309] Die angeforderten Unterlagen müssen unverzüglich zur Verfügung gestellt werden, die angeforderten Auskünfte zeitnah erteilt werden und die Datenzugriffsmöglichkeiten nach § 147 Abs. 6 AO in vollem Umfang möglich sein. Der Steuerpflichtige kann die Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten im Inland etwa nicht dadurch einschränken, dass er sich auf ausländische Bestimmungen beruft, die diesen entgegenstehen könnten (z. B. datenschutzrechtliche Bestimmungen zum Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen). Werden der Finanzbehörde Umstände bekannt, die zu einer Beeinträchtigung der Besteuerung führen, kann sie die Bewilligung widerrufen und die unverzügliche ***Rückverlagerung*** verlangen. Kommt das Unternehmen der Aufforderung zur Rückverlagerung innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist nicht nach, kann wiederum ein Verzögerungsgeld[310] festgesetzt werden.

[306] Vgl. hierzu ausführlich Benno L'habitant, Cloudbasierte Dokumenten-Management-Systeme (Cloud Computing) unter verfahrensrechtlichen Aspekten, Teil 1, Ubg 2019, S. 626 und Teil 2, Ubg 2019, S. 690.
[307] Vgl. auch Henn/Kuballa, (Fn. 288), S. 2649 (2654).
[308] Zum Verzögerungsgeld vgl. Kapitel 11.6.(3).
[309] Vgl. auch BayLfSt, Verfügung v. 20.01.2017 - S 0316.1.1-3/5 St42.
[310] Vgl. Kapitel 11.6.(3).

Ergänzend wird es nicht beanstandet, wenn papierbasierte Ursprungsbelege im Rahmen einer bereits genehmigten Verlagerung der Buchführung ins Ausland an den Ort der elektronischen Buchführung verbracht und dort zeitnah bildlich erfasst werden.[311]

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 Rechnungen[312], insbesondere im übrigen Gemeinschaftsgebiet setzt voraus, dass eine vollständige Fernabfrage (***Online-Zugriff***) 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. 2b AO auf Verlagerung der elektronischen Buchführung und dessen Bewilligung durch das Finanzamt sind insoweit nicht erforderlich. Die Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b 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.

[311] GoBD (Fn. 1), Rn. 136, eingefügt durch die Neufassung der GoBD v. 28. November 2019, vgl. ausführlich Kapitel 13.
[312] Hierbei muss es sich jedoch nicht zwingend um elektronisch übermittelte Rechnungen handeln, vgl. UStAE 14 b.1 Abs. 8.

11. Datenzugriff

Sind die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzverwaltung im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung sowie Kassen-Nachschau das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das DV-System zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen.[313] 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.[314]

11.1. Kernaussagen der GoBD

Den GoBD lassen sich folgende Kernaussagen zu 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*
- *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*

[313] Das Recht auf Datenzugriff besteht ergänzend bei der sog. Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG. Auf Grundlage von § 27b Abs. 2 UStG können die mit der Umsatzsteuer-Nachschau betrauten Amtsträger auf Verlangen die gespeicherten Daten über die der Umsatzsteuer-Nachschau unterliegenden Sachverhalte einsehen und soweit erforderlich hierfür das Datenverarbeitungssystem nutzen. Dies gilt auch für elektronische Rechnungen nach § 14 Absatz 1 Satz 8 UStG. Zum Recht auf Datenzugriff im Rahmen der Lohnsteuer-Nachschau, vgl. BMF v. 16. Oktober 2014, - IV C 5 - S S 2386/09/10002:001, BStBl. I 2014, S. 1408.

[314] GoBD (Fn. 1), Rn. 170.

- *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*
- *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*
- *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)*
- *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*
- *Sofern noch nicht mit der Außenprüfung begonnen wurde, ist es im Falle eines Systemwechsels oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem ausreichend, wenn nach Ablauf des 5. Kalenderjahres, das auf die Umstellung folgt, nur noch der Z3-Zugriff zur Verfügung gestellt wird*
- *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 Zugriffsarten – 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 (kumulativ) in Anspruch nehmen kann.[315] Hier findet sich jedoch eine mit der Neufassung der GoBD vom 28. November 2019 einhergehende wichtige Erleichterung für den Steuerpflichtigen, welche auf einer Änderung von § 147 Abs. 6 AO durch das sog. dritte Bürokratieentlasungsgesetz (BEG III) zurückgeht. Sofern noch nicht mit der Außenprüfung begonnen wurde, ist es im Falle eines Systemwechsels oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem ausreichend, wenn nach Ablauf des 5. Kalenderjahres, das auf die Umstellung folgt, nur noch der Z3-Zugriff[316] zur Verfügung gestellt wird.[317] Wurde hingegen bereits mit einer Außenprüfung begonnen, greift eine Ablaufhemmung, die faktisch zu einer Verlängerung der Vorhaltefrist für den Z1- und Z2-Zugriff führt.[318]

[315] GoBD (Fn. 1), Rn. 164.
[316] Das BEG III stellt entsprechend darauf ab, dass nach Ablauf des fünften Kalenderjahrs, das auf die Umstellung oder Auslagerung folgt, diese Daten ausschließlich auf einem maschinell lesbaren und maschinell auswertbaren Datenträger vorgehalten werden müssen.
[317] GoBD (Fn. 1), Rn. 164, eingefügt durch die Neufassung der GoBD v. 28. November 2019.
[318] Schütte/Götz, (Fn. 275), S. 90 (92).

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.[319]

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 Verknüpfungen nutzt. Dabei darf sie nur mit Hilfe dieser Hard- und Software auf die elektronisch gespeicherten Daten zugreifen.[320] Der Nur-Lesezugriff umfasst das Lesen und Analysieren der Daten sowie die Nutzung der im DV-System vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten (z. B. Filtern und Sortieren).[321]

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 und umfasst die im DV-System genutzten Auswertungsmöglichkeiten für Prüfungszwecke (z. B. Revisions-Tools, Standard-Software, Backoffice-Produkte). Im Grundsatz hängt die Funktionalität und

[319] Diese Rechtsauffassung wurde vom Bundesfinanzhof im Urteil v. 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 v. 28. September 2011) hinzuweisen, welcher die Kriterien für die Bemessung des Verzögerungsgeldes genauer benennt (BMF IV A 4, StEK AO § 146 Nr. 15).

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

[321] GoBD (Fn.1), Rn. 165.

die Rechweite des Z1-Zugriffs im Wesentlichen vom EDV-System des Steuerpflichtigen ab. Eine reine Systemprüfung ist damit allenfalls nur eingeschränkt möglich.[322] 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.[323]

Entscheidet sich die Finanzbehörde für den ***mittelbaren Datenzugriff (Z2)***, kann sie vom Steuerpflichtigem verlangen, dass er an ihrer Stelle die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten nach ihren Vorgaben – im Sinne einer rein technischen Mithilfe – maschinell auswertet oder von einem beauftragten Dritten maschinell auswerten lässt. Aus Unternehmenssicht hat dies den Vorteil, dass der Zugriff durch den Steuerpflichtigen überwacht werden kann und ihm so der Prüfungsumfang bekannt ist. Es kann nur eine maschinelle Auswertung unter Verwendung der im DV-System des Steuerpflichtigen oder des beauftragten Dritten vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten verlangt werden.[324] Neben der Zurverfügungstellung von Hard- und Software verlangen die GoBD eine Unterstützung durch mit dem DV-System vertrauten Personen. Der Umfang der zumutbaren Mithilfe richtet sich nach den betrieblichen Gegebenheiten[325] des Unternehmens.[326] Die Wahl der mittelbaren Zugriffsvariante entbindet die Behörde jedoch nicht von ihrer Verpflichtung zur **Sachverhaltsaufklärung**. So hat das geprüfte Unternehmen insbesondere keine eigenen Auswertungsvorschläge zu entwickeln oder Überlegungen anzustellen, wie Daten sinnvoll oder aussagekräftig miteinander verknüpft werden können.[327]

[322] Wargowske, Datenzugriff in der steuerlichen Außenprüfung (Teil 2), beck.digitax 2020, S. 344 (347).
[323] GoBD (Fn. 1), Rn. 174.
[324] GoBD (Fn. 1), Rn. 166.
[325] Hierfür können z. B. seine Größe oder Mitarbeiterzahl Anhaltspunkte bilden.
[326] GoBD (Fn. 1), Rn. 175.
[327] Vgl. Carlé, KÖSDI 2001, 13106 (13111); Höreth/Schiegl, BB 2001, 2509 (2511); Schaumburg, DStR 2002, 829 (834).

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[328] zur Auswertung überlassen[329] werden (***Datenträgerüberlassung (Z3)***).[330] Dies schließt auch Konstellationen ein, bei denen sich die Daten bei Dritten (z. B. Rechenzentrum) befinden. Die Datenträgerüberlassung umfasst auch die Mitnahme der Daten aus der Sphäre des Steuerpflichtigen. Diese sollte im Regelfall nur in Abstimmung mit dem Steuerpflichtigen erfolgen.[331] Der überlassene Datenträger darf dabei nur beim Steuerpflichtigen, bei dessen steuerlichem Berater, bei einem von ihm beauftragten Dritten oder an Amtstelle aufbewahrt werden.[332] 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.[333] Dabei empfiehlt es sich, die Übergabe an den Außenprüfer einschließlich der übergebenen Datenträger und Inhalte zu dokumentieren.[334]

Insbesondere sind im Rahmen der Datenträgerüberlassung der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen[335] (z. B. über die Dateiherkunft, die Dateistruktur, die Datenfelder, verwendete Zeichensatztabellen sowie interne und externe Verknüpfungen) in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Die steuerrelevanten IT-Systeme müssen insoweit über geeignete **Exportroutinen** verfügen, die

[328] Die Entscheidung über das Medium der Datenträgerüberlassung (DVD, USB-Stick, externe Festplatte etc.) obliegt dem Steuerpflichtigen, vgl. DSAG-Handlungsempfehlung (Fn. 6), S.50.
[329] Die Finanzbehörde ist nicht berechtigt, selbst Daten aus dem DV-System herunterzuladen oder Kopien vorhandener Datensicherungen vorzunehmen.
[330] GoBD (Fn. 1), Rn. 167.
[331] GoBD (Fn. 1), Rn. 168.
[332] Wargowske, (Fn. 322), S. 344 (352).
[333] 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 Verwaltungsverfahrens dient. Mit seiner Verfügung bestimmt das BayLfSt, wie die vom Steuerpflichtigen gemäß § 147 Abs. 6 AO überlassenen elektronischen Daten künftig zu behandeln sind.
[334] Vgl. DSAG-Handlungsempfehlung (Fn. 6), S. 51.
[335] Datensatzbeschreibung.

neben den Daten auch die Formate und deren Beschreibung auf ein Übergabemedium ausgeben.[336]

Im Rahmen des Z3-Zugriffs erfolgt die Auswertung der überlassenen Datenbestände mit der **Prüfsoftware der Finanzverwaltung**, welche vorgefertigte Analysefunktionen wie Altersstrukturanalysen, Mehrfach- und Lückenbelegungsanalysen oder Dateischichtungen ermöglicht.[337] Die deutsche Finanzverwaltung hat sich bei der Software bundeseinheitlich für die Lösung **IDEA** entschieden – ein System, das weltweit bei Wirtschaftsprüfern, Revisoren und Controllern im Einsatz ist. IDEA eröffnet die Möglichkeit, Listen zu verknüpfen oder Relationen zwischen Dateien zu bilden, um damit Erkenntnisse über Auffälligkeiten zu gewinnen. Denkbare Prüffelder sind dabei das Auffinden von Mehrfachbuchungen, Vollständigkeitsprüfungen bei Belegen, Altersstrukturanalysen im Vorratsvermögen oder das automatische Durchsuchen des Datenmaterials auf Auffälligkeiten mit Hilfe von Ziffernanalysen.[338] Darüber hinaus verwendet die Finanzverwaltung vorgefertigte automatisierte Prüfungsroutinen, sog. Prüfmakros, um die EDV-gestützte Prüfung weiter zu standardisieren und zusätzliche Effizienzpotenziale zu realisieren.[339]

Vorgehen und die korrespondierenden Schritte, welche die Finanzverwaltung im Rahmen des Z3-Zugriffs vornimmt, sind für den Steuerpflichtigen oder dessen steuerlichen Berater regelmäßig nicht ersichtlich. Entsprechend sind dem geprüften Unternehmen die einzelnen Prüfungsfeststellungen hinreichend transparent zu machen.[340] Zugleich muss sich das Unternehmen bzw. dessen steuerlicher Berater mit der Prüfsoftware bzw. der entsprechenden Funktionsweise vertraut machen, um Prüfungsfeststellungen zu validieren.

[336] Vgl. Schmitz, StBP 2002, 221 (223).
[337] Vgl. ausführlich Burchert, Einführung eines Zugriffrechts der Finanzverwaltung auf DV-gestützte Buchführungssysteme – Teil I, INF 2001, S. 230 (232 f.).
[338] Vgl. ausführlich Groß/Georgius, Datenzugriff unter Einsatz von Prüfsoftware, Die Steuerberatung 2006, S. 157 ff.
[339] Vgl. ausführlich Groß/Georgius, Weitere Intensivierung der digitalen Betriebsprüfung durch den Einsatz von Prüfmakros, DStR 2006, S. 2067 (2067 ff.).
[340] Wargowske, (Fn. 322), S. 344 (352).

Das Recht auf Datenträgerüberlassung gilt auch in den Fällen, in denen sich die Daten außerhalb der Einrichtung des Steuerpflichtigen bei einem Dritten oder auf einem System eines Rechenzentrumbetreibers befinden.[341] 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.[342] Ergeben sich aufgrund der Erkenntnisse entsprechender Datenanalysen Anhaltspunkte, die eine vertiefte Untersuchung anzeigen, ist der Außenprüfer berechtigt, zusätzlich die Zugriffsvarianten Z1 und Z2 in Anspruch zu nehmen bzw. weitere Daten im Rahmen des Z3-Zugriffs zu verlangen.[343]

In der Gesamtschau der Zugriffsarten kann die Finanzverwaltung sowohl mehrere Zugriffsvarianten kumulativ wählen, als auch von einer Zugriffsart auf eine andere wechseln, ohne dass ein Rangverhältnis besteht.[344]

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. Allerdings hat sich die Prüfungsintensität sowohl durch die grundsätzliche Möglichkeit einer Vollprüfung des Datenbestandes als auch durch die dem Außenprüfer im Rahmen des Z1- bzw. Z2-Zugriffs zur Verfügung stehenden Auswertungsmöglichkeiten deutlich erhöht. Der Außenprüfer verfügt damit über technische Möglichkeiten, große Datenmengen innerhalb kurzer Zeit zu analysieren.[345] Dazu ist festzustellen, dass die GoBD den bisherigen

[341] Vgl. FG Niedersachsen v. 30. Juni 2015 – 9K 343/14, ZD 2015, S. 595. Das Niedersächsische Finanzgericht hat – soweit ersichtlich als erstes Finanzgericht – entschieden, dass das Finanzamt auch einen Anspruch auf die Nutzerdaten von Internethandelsplattformen hat. Das FG Schleswig-Holstein hat entschieden, dass ein Steuerberater zur Überlassung eines Datensticks mit der Buchführung seines Mandanten an die Finanzverwaltung verpflichtet ist. Dieser Verpflichtung gegenüber dem Mandanten steht insbesondere kein zivilrechtliches Zurückbehaltungsrecht entgegen, vgl. FG Schleswig-Holstein v. 12. Oktober 2015 – 2 V 95/15, BeckRS 2015, 95821.
[342] GoBD (Fn. 1), Rn. 176.
[343] Vgl. DSAG-Handlungsempfehlung (Fn. 6), S. 27.
[344] Wargowske, (Fn. 322), S. 344 (353).
[345] Vgl. DSAG-Handlungsempfehlung (Fn. 6), S. 47.

– aus den GDPdU bekannten – Begriff der ***„steuerlich relevanten Daten"*** nicht enthalten. Stattdessen wird von Unterlagen gesprochen, die nach steuerlichen und außersteuerlichen Vorschriften ***aufbewahrungspflichtig*** sind. Unabhängig davon ist davon auszugehen, dass wesentlicher Gegenstand grundsätzlich die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen sind, d. h. bezogen auf den EDV-Einblick, Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind.[346]

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.[347] Dabei stellt sich in der Praxis ggf. die Frage, ob letztlich alle elektronischen Unterlagen innerhalb der Buchführung selbst von Relevanz sind.[348] 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. Dies stellt zugleich einen validen Ausgangspunkt für eine Systemprüfung dar, über die festgestellt werden kann, ob und inwieweit eine zuverlässige, sichere, nachvollziehbare, ordnungsgemäße und vollständige Verarbeitung der steuerlich relevanten Daten gewährleistet ist.[349] Dazu 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.[350] Diese Angaben erlauben der Finanzverwaltung insbesondere das durch den Steuerpflichtigen ausgeübte Erstqualifizierungsrecht[351] zu prüfen.

[346] Vgl. Groß/Lamm/Georgius (Fn. 244), Rn. 40.
[347] GoBD (Fn. 1), Rn. 159. Der BFH hat mit weitgehend inhaltsgleichen Urteilen die Verwaltungsauffassung bestätigt, dass die zu den einzelnen Geschäftsvorfällen bei Einsatz eines PC-Kassensystems (Warenwirtschaftssystem mit integrierten PC-Kassen) erfassten und gespeicherten Einzeldaten aufbewahrungspflichtige digitale Grundaufzeichnungen im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO darstellen, vgl. BFH v. 16. Dezember 2014 (Fn. 88), vgl. weiter OFD Nordrhein-Westfalen (Fn. 88).
[348] Z. B. Daten aus parallelen Rechnungslegungswerken wie US-GAAP oder IFRS, vgl. DSAG-Handlungsempfehlung (Fn. 6), S. 31.
[349] Zur Systemprüfung vgl. Wargowske/Werner, Fortentwicklung des Datenzugriffs gemäß § 147 Abs. 6 AO (Teil 1), beck.digitax 2020, S. 66 (68f.).
[350] GoBD (Fn. 1), Rn. 160.
[351] Vgl. ausführlich Kapitel 11.6.(9).

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 qualifizieren (***Erstqualifizierung***) und für den Datenzugriff in geeigneter Weise vorzuhalten.[352] 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 (***Zweitqualifizierung***) ermöglicht.[353]

Enthalten elektronisch gespeicherte Datenbestände z. B. nicht aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige, personenbezogene oder dem Berufsgeheimnis (§ 102 AO) unterliegende Daten, so obliegt es dem steuerpflichtigen Unternehmen oder dem von ihm beauftragten Dritten (etwa Dienstleister), die Datenbestände so zu organisieren, dass der Prüfer nur auf die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten des Steuerpflichtigen zugreifen kann.[354] Dies kann z. B. durch geeignete Zugriffsbeschränkungen oder „digitales Schwärzen" der zu schützenden Informationen erfolgen. Für versehentlich überlassene Daten besteht kein ***Verwertungsverbot***.[355]

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 grundsätz-

[352] 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/Lindgens, DStR 2003, S. 921, 923.
[353] GoBD (Fn. 1), Rn. 161.
[354] Vgl. auch BFH v. 16. Dezember 2014 – VIII R 52/12, DStR 2015, S. 1920.
[355] GoBD (Fn. 1), Rn. 172. Vgl. auch FG Saarland v. 30. Juni 2005 – 1 K 141/01 zur Vorlage privater Kontounterlagen im Rahmen einer Außenprüfung, BeckRS 2005, 26018309.

lich 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.[356] 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.[357]

Die GoBD unterscheiden drei Arten der maschinellen Auswertbarkeit, um die Nachprüfbarkeit sowie das Recht auf Datenzugriff zu gewährleisten. 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)*[358]

[356] So ursprünglich ausgeführt im Fragen- und Antworten-Katalog zum Datenzugiffsrecht der Finanzverwaltung, Frage 11, Stand: 22. Januar 2009, online abrufbar unter: *http://www.elektronische-steuerpruefung.de/bmf/bmf-faqs-2009.pdf*.
[357] Vgl. Groß/Lamm/Georgius (Fn. 244), Rn. 124.
[358] GoBD (Fn. 1), Rn. 126.

Mathematisch-technische Auswertung bedeutet, dass alle in den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen 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).[359]

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)*[360]

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 Dateiherkunft, 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.[361] Erst in Kombination mit den korrespon-

[359] GoBD (Fn. 1), Rn. 127.
[360] GoBD (Fn. 1), Rn. 127.
[361] GoBD (Fn. 1), Rn. 128.

dierenden Stammdaten wie Kreditoren und Debitoren, Kontonummer und -bezeichnung, Preistabellen etc. lassen sich die steuerrelevanten Daten sinnvoll und vollständig auswerten.[362]

Zu beachten gilt, dass eine Reduzierung einer bereits bestehenden maschinellen Auswertbarkeit, etwa durch ***Umwandlung*** des Dateiformats oder durch Auswahl bestimmter Aufbewahrungsformen, nicht zulässig ist.[363] Die GoBD führen hierzu diverse Beispiele für unzulässige Formatkonvertierungen 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, sodass auswertbare, aber aufbewahrungspflichtige Attribute nicht mehr verfügbar sind und die Recherchierbarkeit somit verloren geht*
- *Rechnungen im ZUGFeRD-Format werden in andere Formate umgewandelt, sodass die XML-Informationen zur Rechnung nicht mehr verfügbar sind*
- *Bei verschlüsselten Dokumenten wird nur die unverschlüsselte Variante aufbewahrt*

[362] Vgl. ausführlich Groß/Lamm/Georgius (Fn. 244), Rn. 61.
[363] GoBD (Fn. 1), Rn. 129.

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 Sicherstellung eines Nur-Lesezugriffs*
- *Prüfung der Bereitstellung aller Daten/Dokumente mit steuerlicher Relevanz*
- *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?*
- *Liegt eine plausible Erstqualifizierung der steuerlich relevanten Daten vor?*
- *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.[364] Das bedeutet insbesondere, dass die Finanzverwaltung die Zugriffsart im Rahmen ihres ***Auswahlermessens*** so zu wählen hat, dass diese im Sinne der objektiven Notwendig-, Zulässig- und Zweckmäßigkeit im Einklang steht.[365] 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.

[364] GoBD (Fn. 1), Rn. 170, beachte dazu auch GoBD (Fn. 1), Rn. 15, wonach bei Kleinstunternehmen, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln (bis EUR 17.500 Jahresumsatz), die Erfüllung der Anforderungen an die Aufzeichnung nach den GoBD regelmäßig auch mit Blick auf die Unternehmensgröße zu bewerten ist.

[365] Vgl. DSAG-Handlungsempfehlung (Fn. 6), S. 25.

(2) Datenschutz beim Z3-Zugriff

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat zur IDEA[366]-Datensicherung in der BP/BNV, LSt-Außen- und USt-Sonderprüfung Stellung genommen.[367] Die ***datenschutzrechtlichen*** Regelungen bedingen, dass die Erhebung und Weiterverarbeitung personenbezogener Daten nur zulässig ist, soweit dies der ordnungsmäßigen Durchführung des Verwaltungsverfahrens 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 Steuerpflichtigen erhaltenen Daten und weiterverarbeitete Daten spätestens nach Bestandskraft der Änderungsbescheide zu löschen sind. Dazu 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. Ergänzend stellt der BFH fest, dass im Rahmen einer Außenprüfung die Finanzverwaltung die Herausgabe digitalisierter Steuerdaten zur Speicherung und Auswertung auf mobilen Rechnern der Prüfer nur verlangen kann, wenn Datenzugriff und Auswertung in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen oder in den Diensträumen der Finanzverwaltung stattfinden. Weiter stellt der BFH fest, dass eine Speicherung von Daten über den tatsächlichen Abschluss der Prüfung hinaus durch § 147 Abs. 6 S. 2 AO nur gedeckt ist, soweit und solange die Daten noch für Zwecke des Besteuerungsverfahrens (z. B. bis zum Abschluss etwaiger Rechtsbehelfsverfahren) benötigt werden. [368] Unabhängig davon empfiehlt es sich, die im Rahmen des Z3-Zugriffs zur Verfügung zu stellenden Datenträger zu ***verschlüsseln***.[369]

[366] Prüfsoftware der Finanzverwaltung.
[367] BayLfSt, Verfügung v. 27. Februar 2015 (Fn. 333).
[368] BFH v. 16. Dezember 2014 (Fn. 354).
[369] Vgl. ausführlich DSAG-Handlungsempfehlung (Fn. 6), S. 58.

(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.[370] Das Risiko der Festsetzung eines möglichen Verzögerungsgeldes ist dabei insbesondere in Verbindung mit den durch die GoBD erweiterten Anforderungen zu sehen.[371]

(4) Steuerrelevante Daten

Im Mittelpunkt des steuerlichen Interesses stehen – unabhängig davon, dass die GoBD diesen Begriff nicht weiter gebrauchen – u. E. 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 zu steuerlich nicht relevanten Daten erfolgen kann. Eine grundsätzliche Relevanz[372] kann ausgehen von Daten, die:

- *Eine direkte steuerliche Auswirkung haben oder haben könnten*
- *Der steuerlichen Sachverhaltsaufklärung dienen*
- *Abhängig von der Verwendung des erzeugenden IT-Systems eine steuerliche Relevanz entwickeln oder entwickeln könnten*
- *Zwar keine direkte steuerliche Auswirkung haben, in den materiellen Einzelsteuergesetzen jedoch gefordert sind*

[370] Nicht rechtens ist nach BFH v. 16. Juni 2011 (Fn. 319), wenn wegen derselben Unterlagen erneut ein Verzögerungsgeld festgesetzt wird.

[371] 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. 1126 ff., vgl. weiter H.-Michael Korth, GoBD – Antworten des Steuerberaters auf negative Prüfungsfeststellungen, Stbg 2015, S. 24 ff.

[372] Vgl. AWV (Fn. 278), S. 48.

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 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.[373]

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.[374] Entscheidend dabei ist, dass die ***Erstqualifizierung*** dem Steuerpflichtigen obliegt[375], 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-, Vor- und Nebensystemen – im Einzelfall als steuerrelevant betrachtet werden könnten, ergeben sich aus folgender Übersicht.[376] Wichtig: Dabei ist stets auf den ***Einzelfall*** abzustellen.

[373] Vgl. Kampffmeyer/Groß, CW 46/2003, Groß/Lamm/Georgius (Fn. 244), Rn. 78.
[374] Vgl. Groß/Lamm/Georgius (Fn. 244), Rn. 42.
[375] GoBD (Fn. 1), Rn. 161.
[376] Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller, (Fn. 32), S. 29 f.

- Änderungsnachweis der EDV-Buchführung
- Änderungsprotokollierung EDV-Parameter
- Aktennotizen
- Akkordzettel
- Angebote[377]
- 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
- Depotauszüge (betrieblich)
- Effektenkassenquittungen, Effektenempfangsbescheinigung, Effektenbuch
- Eigenbelege für Stornobuchungen
- Einfuhrunterlagen
- 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

[377] Zu Angeboten vgl. ausführlich Polka, GoBD – Praxisbeispiele aus Beratersicht, BC 2016, S. 277 (280): Demnach sind alle versendeten Angebote aufzubewahren.

- Bescheide über Steuern, Gebühren und Beiträge
- Betriebsabrechnungsbögen mit Belegen als Bewertungsunterlagen
- Betriebskostenrechnungen
- Bewirtungsunterlagen
- Buchungsanweisungen
- CpD-Konto (Konto pro Diverses)
- Darlehensunterlagen
- 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
- Inkassounterlagen
- Intern erstellte Kostenstellenpläne
- Inventuranweisungen/Reinschriften
- Investitionszulage (Unterlagen)
- Jahresabschlusslisten oder -bögen
- Kassenstreifen und Kassenzettel
- 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

• Lieferscheine • Lizenzunterlagen • Lohnabrechnungen • Lohnberechnungsunterlagen • Lohnkonto • Lohnlisten • Mahnvorgänge • Mietunterlagen • Nachnahmebelege • Nebenbücher • OP-Buchhaltung • Organisationsunterlagen, insbesondere bei Verwendung von EDV • Pachtunterlagen • Patentunterlagen • Pensionskassenunterlagen • Pfändungsunterlagen • Preisverzeichnisse • Programm- und Systemdokumentationen • Protokolle der Gesellschafterversammlung	• Überstundenlisten • Umsatzsteuerunterlagen • Unterlagen über Zessionen • Ursprungsbelege (wie Preislisten und Kontrollzettel) • Ursprungszeugnisse • Verfahrensdokumentationen • Vermögenswirksame Leistungen • Versicherungspolicen • Vertragsurkunden (Gesellschaftsverträge, Arbeitsverträge) • Verträge (sonstige), soweit relevant • Warenzeichenunterlagen • Wechsel und Wechselbücher • Werkstattabrechnungen • Zahlungsanweisungen • Zinsrechnungen • Zollbelege

(5) Strukturinformationen (Stammdaten und Verknüpfungen)

Das Einsichtsrecht der Finanzverwaltung bezieht sich neben den Bewegungsdaten grundsätzlich auch auf ***Stammdaten***[378] und deren ***Verknüpfungen***. Zu Buchungssätzen in kaufmännischen Systemen rechnen immer auch Stammdaten, wie bspw. 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.[379] 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.[380]

Im Rahmen der Datenträgerüberlassung konstatieren die GoBD ergänzend, dass der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen ***(Struktur-)Informationen*** in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung gestellt werden müssen. 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 Dateiherkunft, der Dateistruktur, der Datenfelder, der verwendeten Zeichensatztabellen sowie der internen und externen Verknüpfungen des zugrunde liegenden DV-Systems.[381] In

[378] GoBD (Fn. 1), Rn. 59, Beispiel.
[379] Vgl. Kampffmeyer/Zöller, BIT 6/2003, S. 60 (63).
[380] Vgl. Groß, Consultant, 4/2002, 34, 35, Groß/Lamm/Georgius (Fn. 244), Rn. 61.
[381] GoBD (Fn. 1), Rn. 160.

diesem Zusammenhang wurde der Aufbau der liefernden Daten technisch definiert.[382] Über diesen sog. ***Beschreibungsstandard*** soll eine standardisierte Datenextraktion aufseiten der Quellsysteme sowie ein problemloser Datenimport auf Empfängerseite ggf. mit anschließender Datenaufbereitung unterstützt bzw. ermöglicht werden.[383] Als Handlungsempfehlung bleibt festzuhalten, dass neben den originären Daten zusätzlich maschinell auswertbare Strukturinformationen im XML-Format mitgeliefert werden sollten.[384]

(6) Originär elektronische Unterlagen

Der Datenzugriff bezieht sich im Grundsatz auf originär elektronische[385] Unterlagen. Dabei sind als originär elektronische Unterlagen grundsätzlich Unterlagen bzw. Daten zu klassifizieren, die:

- *In das DV-System in elektronischer Form eingehen oder*
- *im DV-System erzeugt werden*

Der Fragen- und Antworten-Katalog zum Datenzugriff[386] 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 Düsseldorf[387] hat der Bundesfinanzhof entschieden[388], dass sich der Steuerpflichtige mit dem ***Einscannen*** der Belege für die Form der Aufbewahrung auf einem Bildträger oder auf einem anderen Datenträger festgelegt hat. Im Falle der elektronischen Belegarchivierung muss der Steuerpflichtige im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung auf dieser elektronischen Grundlage über die betriebsinterne Hard- und Software die

[382] Für ergänzende Infomationen zur Datenträgerüberlassung, siehe: *https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/Abgabeordnung/2019-11-28-GoBD-Ergaenzende-Informationen-zur-Datentraegerueberlassung.html*.
[383] Vgl. ausführlich zum Beschreibungsstandard: Schäperclaus/Hanke, Datenträgerüberlassung: Z3-Datenzugriff im Rahmen der Betriebsprüfung, DB Beilage 04 zu Heft 47/2016, S. 17 (19).
[384] Vgl. Burlein/Odenthal, (Fn. 128), S. 32.
[385] Vgl. auch Kapitel 10.2. und 10.6.(2).
[386] Fragen- und Antworten-Katalog zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, Frage 9,(Fn. 356).
[387] FG Düsseldorf Beschluss v. 5. Februar 2007, 16 V 3454/06 A, EFG 2007, S. 892.
[388] BFH v. 26. September 2007 – I B 53, 54/07, BStBl. II 2008, S. 415.

Einsicht in die elektronischen Belege unmittelbar am ***Bildschirm*** gestatten.[389] Dazu sind im Rahmen der Datenträgerüberlassung auch Dokumente und Unterlagen elektronischen Ursprungs zur Verfügung zu stellen.[390] Hiervon wären insbesondere auch elektronische Rechnungen betroffen.

(7) Maschinelle Auswertbarkeit

Eine neue oder zumindest modifizierte Sichtweise halten die GoBD 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 Stich- oder Schlagworte wie Namen oder Kontoverbindungen können jegliche Textdokumente wie E-Mails, Briefe, Buchungstexte oder Reisekostenabrechnungen durchsucht werden.[391]

[389] Vgl. ausführlich Groß/Lamm/Georgius (Fn. 244), Rn. 123, gilt auch für den Fall des sog. „ergänzenden Scannen"), vgl. Kapitel 13.7.6.
[390] GoBD (Fn. 1), Rn. 167.
[391] Vgl. Burlein/Odenthal, (Fn. 128), S. 30, vgl. DSAG-Handlungsempfehlung (Fn. 6), S. 23.

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

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

Diese Sichtweise steht zumindest nicht durchwegs im Einklang zu den bisherigen Ausführungen der Finanzverwaltung und dürfte in der fachlichen Diskussion durchaus kontrovers gesehen werden. Ausgehend vom seinerzeitigen 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. Die maschinelle Auswertbarkeit wurde damit bislang zumeist mit einer ***IDEA-Auswertbarkeit*** gleichgesetzt (IDEA = von der Finanzverwaltung eingesetzte Prüfsoftware).[392] 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.[393] Diese in der Vergangenheit bestehende Fokussierung auf strukturierte Daten (z. B. tabellarische Datenformate) entfällt damit künftig als Abgrenzungskriterium.[394] Die Neuinterpretation der GoBD und die damit sehr weit gefasste Definition der maschinellen Auswertbarkeit dürfte im Ergebnis

[392] Vgl. Groß, Die Anpassung der Unternehmens-EDV an die Vorgaben zum Datenzugriff der Finanzverwaltung, DStR 2002, S. 1121 (1124).
[393] Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller, (Fn. 32), S. 78 f.
[394] Vgl. Meyer-Pries in GoBD und Big Data, Deggendorfer Forum zur digitalen Datenanalyse e.V. (Hrsg.), Berlin 2016, S. 144.

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) Prüfsoftware beim Z3-Zugriff

Im Rahmen der Datenträgerüberlassung erfolgt die Auswertung der vom steuerpflichtigen Unternehmen überlassenen Informationen mittels der bundeseinheitlichen Prüfsoftware ***IDEA*** mit der Schnittstelle SmartX, welche über vordefinierte Analysefunktionen wie Altersstrukturanalysen oder Mehrfach- und Lückenbelegungsanalysen verfügt.[395] Denkbare Prüffelder sind bspw. die Identifikation von Mehrfachbuchungen, Vollständigkeitsprüfungen bei Belegen oder Altersstrukturanalysen im Vorratsvermögen. Dazu lässt sich das vorhandene Datenmaterial über Ziffernanalysen – wie bspw. die Benford-Analyse oder der Chi-Quadrat-Test[396] – auf Auffälligkeiten hin untersuchen.[397] Zur weiteren Prüfungsstandardisierung setzt die Finanzverwaltung ergänzend die Software-Komponente ***AIS TaxAudit*** ein, welche über vorkonfigurierte Prüfungsroutinen, sog. Prüfmakros, verfügt.[398] Ergänzend sowie in Abhängigkeit vom Einzelfall setzt die Finanzverwaltung auf weitere Prüfungstechniken, wie etwa die sog. Schnittstellen-Verprobung (SSV), um insbesondere Manipulationsspuren oder Missstände im IKS aufzudecken.[399] Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass das jeweilige Prüfergebnis zunächst lediglich ein Indiz für mögliche Auffälligkeiten und damit den Ausgangspunkt weiterer Untersuchungen darstellen

[395] Vgl. ausführlich Burchert, (Fn. 337), S. 230 (232 f.).
[396] Zur Zulässigkeit des Chi-Quadrat-Tests vgl. FG Münster v. 10. November 2013 – 6 V 4562/03, EFG 2004, S. 236. Allerdings rechtfertigen durch einen Chi-Quadrat-Test ersichtlich gewordene Unstimmigkeiten alleine keine Zuschätzung der Erlöse, vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 24. August 2011 – 2 K 1277/10, DSTRE 2012, S. 960.
[397] Vgl. ausführlich Freitag, Chi-Quadrat-Anpassungstest und Benford's Law: Statistische Testverfahren im Rahmen steuerlicher Prüfungen, BB 2014, S. 1693, Groß/Georgius, (Fn. 338), S. 157 ff.
[398] Vgl. ausführlich Groß/Georgius, (Fn. 339), S. 2067 ff.
[399] Vgl. Becker/Neubert, „Digital Offensive" der Finanzverwaltung: Die Schnittstellen-Verprobung (SSV), DStR 2016, S. 2983 ff.

kann.[400] Es wäre nach Ansicht der Verfasser daher verfehlt, hieraus unmittelbar Anhaltspunkte für eine mögliche Steuerschätzung abzuleiten.[401] Unabhängig davon bedarf es stets dann einer Validierung der entsprechenden Ergebnisse durch den Steuerpflichtigen oder dessen steuerlichen Berater, wenn es darum geht, die Argumentation des Prüfers zu entkräften oder zu widerlegen.

(9) 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.[402]

Damit hat der Steuerpflichtige im Rahmen einer ***Erstqualifizierung*** zu beurteilen, welche Unterlagen nach den außensteuerlichen und steuerlichen Vorschriften aufbewahrungspflichtig sind.[403] Dies gilt umso mehr, als bei unzutreffender Erstqualifizierung von Daten die Finanzbehörde verlangen kann, dass der Steuerpflichtige den Datenzugriff auf die tatsächlich aufgezeichneten und aufbewahrten Daten nachträglich gewährt und insoweit entsprechend korrigiert (***Zweitqualifizierung***). Allerdings lässt sich eine mögliche Daten-Nachforderung der Finanzverwaltung vielfach nicht mehr erfüllen, da in der Zwischenzeit Veränderungen im DV-System stattgefunden haben[404] oder Daten in der Vergangenheit nicht archiviert wurden. Für den Steuerpflichtigen stellt sich die Frage, wie einerseits der Forderung der Finanzverwaltung

[400] Dies gilt insbesondere auch für Prüfmethoden, wie die Benford-Analyse oder den Chi-Quadrat-Test.
[401] Vgl. insbesondere BFH v. 25. März 2015 – X R 20/13, DStR 2015, S. 1739, wonach bei einer formell (weitestgehend) ordnungsmäßigen Buchführung der Nachweis ihrer materiellen Unrichtigkeit nicht allein aufgrund der Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs geführt werden kann. Ausführlich zum Zeitreihenvergleich: Kulosa, Mathematisch-statistische Schätzungsmethoden in der Betriebsprüfung, DB 2015, S. 1797 ff.
[402] GoBD (Fn. 1), Rn. 6.
[403] Vgl. Burlein/Odenthal (Fn. 128), S. 5.
[404] Vgl. Burlein/Odenthal (Fn. 128), S. 42.

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 Prüfungszeitraums (entsprechend der Prüfungsanordnung) zugänglich gemacht werden.[405]

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).[406] 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.[407] Als weitere Ebene bedarf es dabei ggf. auch einer Abgrenzung in Bezug auf die rechtliche Einheit bzw. eine Trennung nach verschiedenen Buchungskreisen. Neben dem Hauptsystem sind dabei insbesondere vorgelagerte Systeme (Vorsysteme), 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 finden, von einer entsprechenden GoBD-bedingten Aufbewahrungspflicht für dieses System und die dazugehörigen Daten und Dokumente ausgegangen werden kann.[408] Ergänzend gilt auch für Vor- und Nebensysteme, dass die korrespondierenden Daten den GoBD-Anforderungen der Unveränderbarkeit obliegen.[409]

[405] Vgl. Groß/Lamm/Georgius (Fn. 244), Rn. 23.
[406] Vgl. ausführlich Groß/Lamm/Georgius (Fn. 244), Rn. 48.
[407] Vgl. ausführlich Groß/Lamm/Georgius (Fn. 244), Rn. 66 ff.
[408] Zu SAP-Daten: Datenanforderungen für die Datenträgerüberlassung aus einem SAP-System bei Nutzung des Data Retention Tools (DART), *http://elektronische-steuerpruefung.de/bmf/sap-z3-daten-bundeseinheitlich-agegestimmt.pdf*.
[409] Herold/Volkenborn (Fn. 195), S. 922 (926).

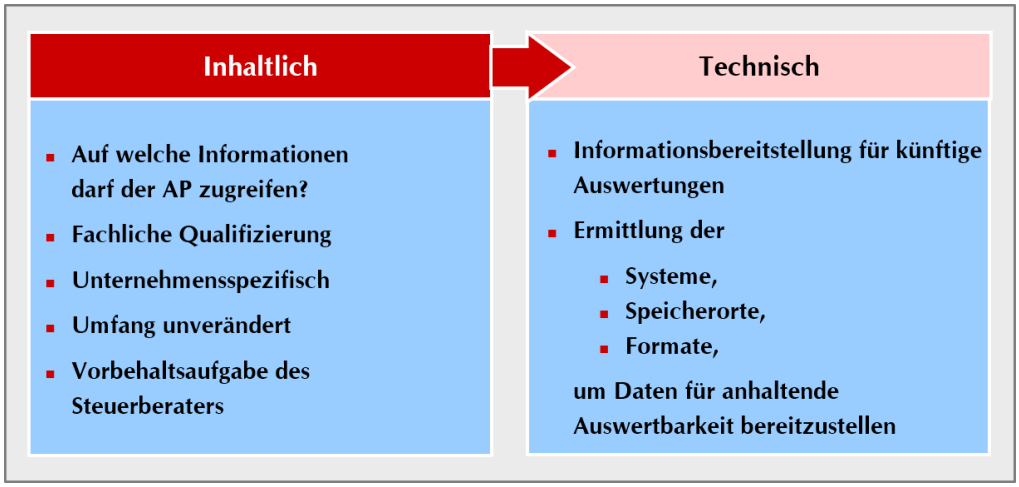


Abbildung 8: Unterscheidung inhaltliche und technische Sicht

Hierbei sind zunächst 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.[410] Eine Aufbewahrung in Form von Datenextrakten, Reports oder Druckdateien ist unzulässig, soweit nicht alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten übernommen werden.

[410] Vgl. Groß/Lamm/Georgius (Fn. 244), Rn. 68.

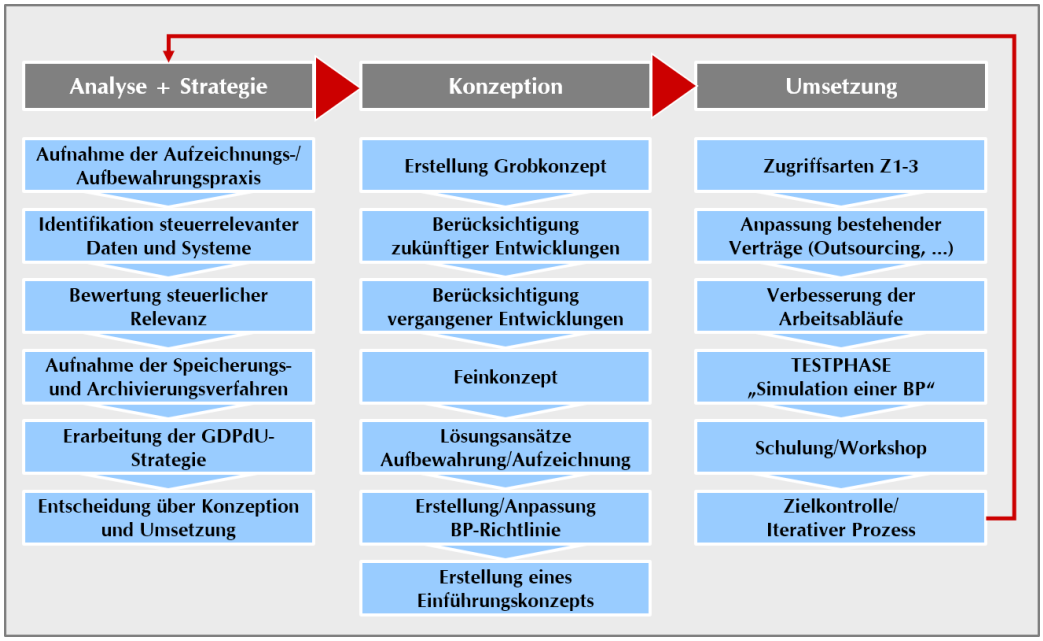


Abbildung 9: Projektierung „Digitale Betriebsprüfung“

(10) 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.[411] Allerdings stellen sich diese zeitlichen Beschränkungen nicht selten als problematisch dar, weil dies häufig in den eingesetzten Softwaresystemen nicht vorgesehen ist.[412]

[411] Vgl. Groß/Lamm/Georgius (Fn. 244), Rn. 65.
[412] Vgl. DSAG-Handlungsempfehlung (Fn. 6), S. 48.

(11) Berechtigungskonzept und Prüferarbeitsplatz

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"***[413] initiiert werden, welcher sowohl die sachliche, wie auch die zeitliche Abgrenzung sicherstellt. Dabei betrifft dies insbesondere den unmittelbaren Datenzugriff, bei welchem der Betriebsprüfer unmittelbar das System des steuerpflichtigen Unternehmens nutzt. In Unternehmen, in denen bereits funktionierende Zugriffsschutzprogramme vorhanden sind, kann möglicherweise die Überprüfung und Modifizierung bestehender Systeme ausreichen.[414] Die Prüferrolle sollte dabei sowohl die zeitliche als auch die sachliche Abgrenzung berücksichtigen, als auch den Zugriff auf die jeweilige rechtliche Einheit beschränken. Neben einem Nur-Lese-Zugriff sollte der Prüferzugriff ggf. protokolliert werden.[415] Soweit der Zugriff über ein ***Archivsystem*** erfolgen soll, gilt es zu beachten, dass auch hier die entsprechenden Berechtigungseinstellungen wirksam eingerichtet sind.[416]

Was den Prüferarbeitsplatz selbst angeht, so sollte dieser weder über einen Internetzugang, noch über offene USB-Schnittstellen oder sonstige Laufwerke (CD, DVD, Diskette etc.) verfügen bzw. sollten diese entsprechend deaktiviert sein.[417]

[413] SAP (bspw.) stellt hierfür grundsätzlich spezifische Nutzerrollen zur Verfügung.
[414] Vgl. Groß/Matheis/Lindgens, (Fn. 352), S. 921 (923).
[415] Vgl. DSAG-Handlungsempfehlung (Fn. 6), S. 47f.
[416] Vgl. ausführlich DSAG-Handlungsempfehlung (Fn. 6), S. 53.
[417] Vgl. ausführlich DSAG-Handlungsempfehlung (Fn. 6), S. 57.

(12) 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.[418] Rechtswirksame elektronische Nachrichten sind nach § 257 HGB als empfangene Handelsbriefe (§ 257 Abs. 1 Nr. 2 HGB), als Wiedergabe abgesandter Handelsbriefe (§ 257 Abs. 1 Nr. 3 HGB) und als Buchungsbelege (§ 257 Abs. 1 Nr. 4 HGB) aufzubewahren.[419] Daher sind diese originär elektronischen Unterlagen im Rahmen der Aufbewahrungspflicht getrennt von nicht steuerrelevanten oder gar privaten E-Mails zu konservieren.[420] 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.[421]

(13) 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 sog. Zwischenformate einschließen. Dabei wird jedoch übersehen, dass die 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

[418] Zur Frage des Zugriffs auf Handels- und Geschäftsbriefe, insbesondere E-Mails, vgl. ausführlich Wargowske/Werner, Fortentwicklung des Datenzugriffs gemäß § 147 Abs. 6 AO (Teil 2), beck.digitax 2020, S. 133 (134ff.), sowie a. A. Braun/Peters, Fortentwicklung des Datenzugriffs – Reaktion auf Wargowske/Werner, beck.digitax 2020, S. 139.

[419] Vgl. zur Aufbewahrung von E-Mails ausführlich Kapitel 14.

[420] 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. ausführlich Groß/Kampffmeyer/Eller, DStR 2005, S. 1214 (1216). Zur Frage der Konvertierung von E-Mails vgl. Kapitel 14.3.

[421] Vgl. Groß/Matheis/Lindgens, (Fn. 352), S. 921 (923).

[421] GoBD (Fn. 1), Rn. 161.

sind, sofern diese ausschließlich einer ***temporären*** Zwischenspeicherung von Verarbeitungsergebnissen dienen und deren Inhalte im Laufe des weiteren Verarbeitungsprozesses vollständig Eingang in die Buchführungsdaten finden.[422]

(14) 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*** vorzuhalten sind. Werden bildlich erfasste Dokumente per OCR-Verfahren um Volltextinformationen angereichert (z. B. volltextrecherchierbare PDFs), so ist dieser Volltext nach Verifikation und Korrektur über die Dauer der Aufbewahrungsfrist aufzubewahren und auch für Prüfzwecke verfügbar zu machen.[423] Werden im Erfassungs- bzw. Scanprozess[424] die Dokumente um entsprechende Volltextinformationen ergänzt, so ist etwa eine gezielte Suche nach Textstellen (z. B. Positionstexten von Rechnungen) möglich, was bei bildlich erfassten Dokumente ohne OCR ausscheidet. Nach Auffassung der Verfasser ist ein per OCR-Verfahren generierter Volltext nur dann aufzubewahren, wenn er dem Dokument auch beigefügt 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.[425]

[422] Vgl. Kapitel 10.2. und 10.6.(3)., Voraussetzung hierfür ist entsprechend der GoBD (Fn. 1), Rn. 135 allerdings, dass bei der weiteren Verarbeitung keinerlei „Verdichtung“ aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtiger Daten vorgenommen wird.
[423] GoBD (Fn. 1), Rn. 130.
[424] Vgl. ausführlich Kapitel 13.
[425] GoBD (Fn. 1), Rn. 142.

Bei einer ***Volltext-Suche*** lassen sich zwei grundlegende 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 bildlich erfasste Dokumente selbst dann finden, wenn die strukturierten Indexdaten (wie z. B. Rechnungsnummer) nicht bekannt sind (z. B. Suche nach Rechnungen mit bestimmten Rechnungspositionen).

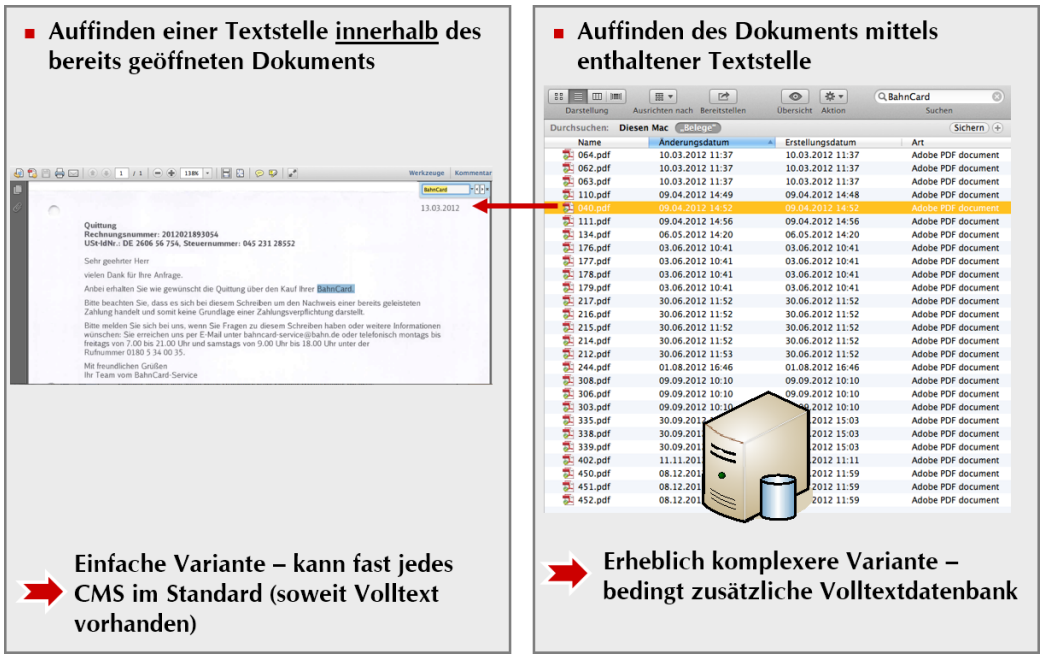


Abbildung 10: Varianten der Volltext-Suche

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 in der Regel die OCR-Volltextinformationen bereits im eigenen Interesse aufbewahren wird. Gängige Praxis ist es bspw., bildlich erfasste 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.

(15) Auswertungsmöglichkeiten

Der Auswertungsumfang der Zugriffsvarianten „unmittelbar“ und „mittelbar“ umfassen grundsätzlich die im DV-System genutzten Auswertungsmöglichkeiten. Darunter fallen auch ***Eigenentwicklungen*** zur Auswertung steuerlicher Daten, die dem Außenprüfer zugänglich zu machen sind.[426] Damit muss jedoch keine zusätzliche Hard- oder Software beschafft werden, die das originäre System des Steuerpflichtigen nicht vorsieht.[427] 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.[428] Das heißt, der Steuerpflichtige muss in diesem Falle grundsätzlich auch die im System vorhandenen Auswertungsfunktionen bereitstellen, unabhängig davon, ob er diese selbst in seinem Unternehmen nutzt. Dabei reicht eine Volltextsuche, eine Ansichtsfunktion oder ein selbsttragendes System, das in einer Datenbank nur die für archivierte Da-

[426] Vgl. DSAG-Handlungsempfehlung (Fn. 6), S. 26.
[427] Vgl. Groß/Lamm/Georgius (Fn. 244), Rn. 70.
[428] GoBD (Fn. 1), Rn. 174.

teien vergebenen Schlagworte als Indexwerte nachweist, nach den GoBD regelmäßig nicht aus.[429] Soweit vom Außenprüfer Auswertungen verlangt werden, mit denen ein hohes Daten- oder Belegvolumen einhergeht, sollte eine Verschiebung auf lastarme Tages- oder Nachtzeiten zulässig sein, damit Störungen im Tagesgeschäft möglichst vermieden werden.[430]

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. Grundsätzlich müssen dem vorhandenen EDV-System keine Programme, die „exklusiv" für Zwecke der Außenprüfung zum Einsatz kommen sollen, beigefügt werden.[431] 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.[432]

[429] GoBD (Fn. 1), Rn. 174.
[430] Vgl. DSAG-Handlungsempfehlung (Fn. 6), S. 48.
[431] Höreth/Schiegl, Zugriff der Finanzverwaltung auf die EDV-Systeme – Zweifelfsfragen, BB 2001, S. 2509 (2511).
[432] Vgl. Burlein/Odenthal (Fn. 128), 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 eine Auslagerung von Daten aus dem Produktivsystem entnehmen:

- *Im Falle 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*
- *Sofern noch nicht mit der Außenprüfung begonnen wurde, ist es im Falle eines Systemwechsels oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem ausreichend, wenn nach Ablauf des 5. Kalenderjahres, das auf die Umstellung folgt, nur noch der Z3-Zugriff zur Verfügung gestellt wird*

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 Falle eines ***Systemwechsels***, einer ***Systemänderung*** oder einer ***Auslagerung*** von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem von einer Aufbewahrung bislang verwendeter Hard- und Software 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.[433] 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.[434] 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.[435] Hier findet sich jedoch eine mit der Neufassung der GoBD vom 28. November 2019 einhergehende wichtige Erleichterung für den Steuerpflichtigen. Sofern noch nicht mit der Außenprüfung begonnen wurde, ist es im Falle eines Systemwechsels oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem ausreichend, wenn nach Ablauf des 5. Kalenderjahres, das auf die Umstellung folgt, nur noch der Z3-Zugriff zur Verfügung gestellt wird.[436]

[433] GoBD (Fn. 1), Rn. 142, 143.
[434] GoBD (Fn. 1), Rn. 142.
[435] GoBD (Fn. 1), Rn. 143.
[436] GoBD (Fn. 1), Rn. 164, eingefügt durch die Neufassung der GoBD v. 28. November 2019.

Im Detail wird weiter ausgeführt, dass die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten (einschließlich Metadaten, Stammdaten, Bewegungsdaten und der erforderlichen Verknüpfungen) quantitativ und qualitativ gleichwertig[437] 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.[438] Eine Aufbewahrung in Form von Datenextrakten, Reports oder Druckdateien ist unzulässig, soweit nicht mehr alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten übernommen werden.[439]

12.3. Ausgewählte Prüfhinweise

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

- *Können im Falle 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?*
- *Können bei Migrationen die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten quantitativ und qualitativ gleichwertig in das Folge- oder Alternativsystem überführt werden?*

[437] 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.
[438] GoBD (Fn. 1), Rn. 142.
[439] 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. Dabei stellt insbesondere die elektronische Archivierung mit gleichwertigen Auswertungsmöglichkeiten als auch die Sicherstellung einer vollständigen Datenübernahme in ein neues Produktivsystem eine große Herausforderung dar.[440] Die Schwierigkeit besteht in erster Linie darin, dass entsprechend dem zunehmenden technischen Fortschritt zugleich die durchschnittliche Halbwertszeit[441] von elektronischen DV-Systemen abnimmt. Immer häufiger kommt es daher zu Systemwechseln der Anwendungssoftware und -hardware. Nach den GoBD darf im Falle 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. Im Ergebnis sind dabei 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.[442]

Damit stehen dem Steuerpflichtigen grundsätzlich zwei Alternativen[443] offen:

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

[440] Greulich/Riepolt, (Fn. 82), S. 182.
[441] 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. 128), S. 38.
[442] GoBD (Fn. 1), Rn. 142, 143.
[443] Vgl. im Detail Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller, (Fn. 32), 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. Sofern noch nicht mit der Außenprüfung begonnen wurde, ist es im Falle eines Systemwechsels oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem ausreichend, wenn nach Ablauf des 5. Kalenderjahres, das auf die Umstellung folgt, nur noch der Z3-Zugriff zur Verfügung gestellt wird.[444]

Abgesehen von der durch die Neufassung der GoBD geschaffenen zeitlichen Erleichterung sind die Vorgaben der GoBD 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.[445]

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[446] (Insolvenz des Systemlieferanten, technische Vorgaben von Kunden etc.). So werden Systemwechsel in neue Softwareprodukte, die keine unveränderte Auswertbarkeit von Altdaten erlauben, teilweise nicht vermeidbar

[444] GoBD (Fn. 1), Rn. 164, eingefügt durch die Neufassung der GoBD v. 28. November 2019.
[445] GoBD (Fn. 1), Rn. 122.
[446] 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 vonseiten der Softwarehersteller oder auf Bedürfnisse wirtschaftlicher Partner reagieren. Vgl. u. a. Groß/Matheis/Lindgens, (Fn. 352), S. 921 (925).

sein.[447] 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.[448] Das Vorhalten eines für betriebliche Zwecke nicht mehr erforderlichen IT-Systems erscheint dazu auch wenig zielführend: Fehlen Hardware-Ersatzteile, Software-Updates oder das Know-how ausgeschiedener Mitarbeiter für den Umgang mit dem veralteten Buchführungssystem, so sind vernünftige Auswertungen oder Datenbereitstellungen nicht mehr möglich. [449]

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 in der Praxis dadurch „unbenutzbar" werden (Performanceeinbrüche, Aufwand der Datensicherung etc.). Nicht zuletzt deshalb lagern viele DV-Systeme ältere Daten regelmäßig in ein ***Archivsystem*** aus, welches das Produktivsystem entlasten soll. 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.[450] Hier können jedoch massive technische Probleme entstehen, da es beim Zurückladen dieser alten Daten zu Unverträglichkeiten mit inzwischen upgedateten Systemen kommen kann. [451]

[447] Vgl. u. a. Groß/Matheis/Lindgens, (Fn. 352), S. 921 (925).
[448] Vgl. Tom Suden, GoBD – ein Alleingang der Finanzverwaltung mit Folgen für die Unternehmen, BC 2013, S. 259 (264).
[449] Vgl. Burlein/Odenthal, (Fn. 128), S. 38.
[450] In Abhängigkeit des Einzelfalles könnte es sich anbieten, das Altsystem nebst den vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten über sog. „virtuelle Maschinen" aufrechtzuerhalten.
[451] Vgl. Groß/Matheis/Lindgens, (Fn. 352), S. 921 (923), selbst bei nicht upgedateten Systemen kann im Falle 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 aufgrund 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. 352), S. 921 (924).

(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 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, welche spezifische Auswertungswerkzeuge an das Archivsystem anbindet, lassen sich sowohl die Vorgaben an die gesetzlichen Aufbewahrungsfristen, als auch migrationsbedingte System- und Prozessänderungen in den Griff bekommen. Dazu entkoppelt eine derartige Lösung 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 Mindestauswertungsmöglichkeiten[452] vorzuhalten sind. Als Interpretationsansatz bietet sich aus Sicht der Verfasser eine Unterscheidung in folgende ***Auswertungstypologien*** an:

- ***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 der Finanzverwaltung 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 grundsätzlich keinerlei steuerliche Relevanz, auch wenn die zugrunde liegenden Daten als steuerrelevant zu klassifizieren sind

[452] 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. im Einzelnen Groß/Matheis/Lindgens, (Fn. 352), S. 921 (924).

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. Bildliche Erfassung von Papierdokumenten

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.[453] Werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch bildlich erfasst[454] (z. B. ***gescannt oder fotografiert***), ist das hierdurch entstandene elektronische Dokument so aufzubewahren, dass die Wiedergabe mit dem Original ***bildlich*** übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird. Eine bildliche Erfassung kann hierbei mit den verschiedensten Arten von Geräten (z. B. Smartphones, Multifunktionsgeräten oder Scan-Straßen) erfolgen.[455] Zudem wird es nicht beanstandet, wenn papierbasierte Ursprungsbelege im Rahmen einer bereits genehmigten Verlagerung der Buchführung ins Ausland (vgl. § 146 Abs. 2b AO)[456] an den Ort der elektronischen Buchführung verbracht und dort zeitnah bildlich erfasst werden.[457] Soweit die Verlagerung in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union erfolgt, ist über eine Neufassung des § 146 Abs. 2a AO (durch das JStG 2020) die Antragspflicht entfallen. Dabei ersetzen die digitalisierten Unterlagen nach ordnungsgemäßer Erfassung die Papieroriginale.[458] Der Verzicht auf Papierbelege darf die Möglichkeit der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigen.[459] Entsprechend muss der Steuerpflichtige die Lesbarkeit bildlich erfasster Belege über die Dauer der Aufbewahrungsfrist sicherstellen.[460] Ergänzend sieht § 14b UStG in Bezug auf Ein- und Ausgangsrechnungen die Möglichkeit der elektronischen Aufbewahrung vor.

[453] Vgl. zu Eingangsrechnungen im Speziellen Groß/Lamm, UR 9/2008, S. 331 ff.
[454] Die Erstfassung der GoBD sprach hier noch von der rein „elektronischen" Erfassung, während die Neufassung der GoBD v. 28. November 2019 von der „elektronisch bildlichen" Erfassung spricht und damit auch den fotografisch festgehaltenen Beleg einbezieht.
[455] GoBD (Fn. 1), Rn. 130, klarstellend durch die Neufassung der GoBD v. 28. November 2019.
[456] Vgl. ausführlich Kapitel 10.6.(8).
[457] GoBD (Fn. 1), Rn. 136, eingefügt durch die Neufassung der GoBD v. 28. November 2019.
[458] BFH v. 26. September 2007 (Fn. 388).
[459] GoBD (Fn. 1), Rn. 141.
[460] GoBD (Fn. 1), Rn. 157.

13.1. Kernaussagen der GoBD

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

- *Die bildliche Erfassung (z. B. gescannt oder fotografiert) kann mit den verschiedensten Arten von Geräten (z. B. Smartphones, Multifunktionsgeräten oder Scan-Straßen) erfolgen*
- *Das mittels Scan- oder Fotografiervorgang entstandene elektronische Dokument 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 Erfassungsvorgang darf die weitere Bearbeitung nur mit dem elektronischen Dokument erfolgen bzw. muss nach Abschluss der Bearbeitung der bearbeitete Papierbeleg erneut erfasst und ein Bezug zur ersten elektronischen Fassung des Dokuments hergestellt werden*
- *Es wird nicht beanstandet, wenn papierbasierte Ursprungsbelege im Rahmen einer bereits genehmigten Verlagerung der Buchführung ins Ausland an den Ort der elektronischen Buchführung verbracht und dort zeitnah bildlich erfasst werden*
- *Der bildlichen Erfassung durch mobile Geräte im Ausland steht nichts entgegen, wenn die Belege im Ausland entstanden sind bzw. empfangen wurden und dort direkt erfasst werden*
- *Für Besteuerungszwecke ist eine elektronische Signatur oder ein Zeitstempel nicht erforderlich*
- *Soweit Unterlagen mittels Erfassungsprozess einer Digitalisierung zugeführt wurden, muss der Steuerpflichtige diese über sein DV-System lesbar machen*
- *Im Anschluss an den Erfassungsvorgang dürfen Papierdokumente unter bestimmten Voraussetzungen vernichtet werden*

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 u. a regelt:

- *Wer erfassen darf*
- *Zu welchem Zeitpunkt erfasst wird oder erfasst werden soll (z. B. beim Posteingang, während oder nach Abschluss der Vorgangsbearbeitung)*
- *Welches Schriftgut erfasst wird*
- *Ob eine bildliche oder inhaltliche Übereinstimmung mit dem Original erforderlich ist*[461]
- *Wie die Qualitätskontrolle auf Lesbarkeit und Vollständigkeit zu erfolgen hat*
- *Wie die Protokollierung von Fehlern zu erfolgen hat*

Die konkrete Ausgestaltung dieser Verfahrensdokumentation[462] ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.[463]

[461] 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.

[462] Eine Muster-Verfahrensdokumentation (Version 2.0; Stand: 29. November 2019) ist unter *https://www.bstbk.de/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/publikationen/02_steuerrecht_rechnungslegung/BStBK_Muster-VerfD_ersetzendes_Scannen_x2.0x_v_29.11.19.pdf* abrufbar.

[463] GoBD (Fn. 1), Rn. 136.

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.[464]

Beim Prozess „***frühes Archivieren***“ dient das erzeugte Image als Buchungsgrundlage. Unter Referenzierung auf das archivierte Image werden im IT-gestützten Buchführungssystem die relevanten Informationen zur Buchung erfasst. Beim Archivierungsprozess „***spätes Archivieren***“ erfolgt die Buchung auf Basis des Papierdokuments, das erst anschließend bildlich erfasst wird.

Im Anschluss an den Erfassungsvorgang – 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 Erfassungsvorgang eine weitere Vorgangsbearbeitung des Papierbelegs erfolgt, muss nach Abschluss der Bearbeitung der bearbeitete Papierbeleg erneut erfasst und ein Bezug zur ersten elektronischen Fassung des Dokuments hergestellt werden (gemeinsamer Index).[465]

[464] Vgl. zu Details IDW RS FAIT 3 (Fn. 91), Rn. 26 ff.
[465] GoBD (Fn. 1), Rn. 139.

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. Elektronische Dokumente müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit lesbar sein.[466] Dabei ergibt sich die Vorgabe an die Lesbarkeit ergänzend aus § 14 Abs. 1 UStG, wonach diese – neben Authentizität und Integrität – über ein innerbetriebliches Kontrollverfahren mit Prüfpfad sicherzustellen ist. Auf Verlangen der Finanzbehörde hat der Steuerpflichtige auf seine Kosten die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beizubringen.[467] Soweit Unterlagen mittels ***bildlicher Erfassung*** einer Digitalisierung zugeführt wurden, muss der Steuerpflichtige diese über sein DV-System lesbar machen. Der reine Ausdruck auf Papier ist nicht ausreichend.

13.5. Vernichtung von Originalbelegen

Nach dem bildlichen Erfassen dürfen Papierdokumente unter bestimmten Voraussetzungen (insbesondere Einhaltung der Vorgaben entsprechend §§ 145 bis 147 AO) vernichtet werden, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind. Dabei muss der Steuerpflichtige entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleibt, zusätzlich in der ***Originalform*** aufbewahrt werden sollten.[468] Solche Ausnahmen sind z. B. Zollbelege, Notarurkunden oder Wertpapiere. Letztlich darf der Verzicht auf einen Papierbeleg die Möglichkeit der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigen.[469] Für den gängigen Fall von Ein- und Ausgangsrechnungen eröffnet § 14b UStG ergänzend die Möglichkeit der elektronischen Aufbewahrung. Sofern das angewandte Verfahren insbesondere den Vorgaben der GoBD entspricht, gestattet die Finanzverwaltung auch aus um-

[466] BFH v. 26. September 2007 (Fn. 388).
[467] GoBD (Fn. 1), Rn. 156.
[468] GoBD (Fn. 1), Rn. 140.
[469] GoBD (Fn. 1), Rn. 141.

satzsteuerlicher Sicht grundsätzlich die Vernichtung der Originale der Geschäftsunterlagen, weshalb auch der Vorsteuerabzug nach § 15 UStG dadurch nicht gefährdet ist.[470] 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.[471] Hierzu ist anzumerken, dass eine elektronische Signatur letztlich keine Schutzfunktion übernehmen oder die Unveränderbarkeit sicherstellen kann. Sie bietet lediglich die nachträgliche Möglichkeit nachzuweisen, von wem die Signatur stammt und ob die signierte Datei verändert wurde (sofern sie nicht gelöscht wurde, weil sie nicht in einem entsprechenden Schutzsystem aufbewahrt wurde). Art und Inhalt der Änderung kann durch eine Signatur jedoch nicht nachvollzogen werden. Dazu bietet die Signatur für sich genommen auch keinen Schutz vor Löschung von Dateien oder Dokumenten. Dies gilt auch für einen elektronisch ermittelten Fingerabdruck (engl. „Hashwert"), bei dem eine Prüfsumme für eine Datei erstellt wird, der sich bei einer Änderung der Datei verändert.[472] Es wird auch nicht die Einhaltung sonstiger organisatorischer und technischer Verfahren, wie der BSI TR 03138 RESISCAN[473], im Rahmen des Scanprozesses gefordert. Die Erfüllung der Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze und deren Dokumentation sind hier grundsätzlich ausreichend.

[470] Vgl. Abschn. 22.1 Abs. 2 S. 2 bis 4 UStAE. Demnach bedürfen diese Aufbewahrungsformen auch keiner besonderen Genehmigung.
[471] GoBD (Fn. 1), Rn. 138.
[472] Vgl. Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen, (Fn.181).
[473] Siehe auch: *https://www.bsi.bund.de/DE/Publikationen/TechnischeRichtlinien/tr03138/index_htm.html*.

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 Erfassungsprozess einer Digitalisierung zugeführte Unterlagen über die Dauer der Aufbewahrungsfrist lesbar gemacht werden?*
- *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) Bildliche Wiedergabe

Nach den GoBD ist das mittels Scan- oder Fotografiervorgang entstandene elektronische Dokument so aufzubewahren, dass die Wiedergabe mit dem Original ***bildlich*** übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird.[474] Ein Archivierungsverfahren hat entsprechend folgende Anforderungen[475] zu erfüllen:

- *Digitalisierung der Papierdokumente mit geeigneten Erfassungseinstellungen*
- *Originalgetreue Übertragung des Abbilds auf das Speichersystem*
- *Gesicherter Betrieb des elektronischen Archivsystems und*
- *Lesbare bildliche Wiedergabe*

Soweit entsprechend analoge Dokumente in ein digitales Format überführt werden, bedarf es insbesondere entsprechender Organisationsanweisungen, die festlegen,

[474] GoBD (Fn. 1), Rn. 130.
[475] Vgl. AWV (Fn.278), S. 34.

welche Dokumente erfasst werden und wie eine Kontrolle auf Vollständigkeit, Qualität und Lesbarkeit erfolgt. Konkret bedarf es entsprechender Vorgaben zum Umgang mit mehr- und doppelseitigen Dokumenten, Dokumenten, die in unterschiedlichen Formaten vorliegen, gehefteten Dokumenten oder Dokumenten, welche mit Klebezetteln versehen sind.[476] Dabei darf das Anbringen von Buchungsvermerken, Kontierungen, Indexierungen, Barcodes, farblichen Hervorhebungen etc. keinen Einfluss auf die Lesbarmachung eines Originalzustandes in Papierform haben.[477] Weitere Kontrollmaßnahmen betreffen die Sicherstellung der Vollständigkeit, der Wiedergabequalität und der korrekten Indexierung. Über eine entsprechende Vollständigkeitskontrolle ist sicherzustellen, dass alle bildlich zu erfassenden Dokumente Eingang in den Digitalisierungsprozess gefunden haben. Die Kontrolle der Wiedergabequalität und der korrekten Indexierung sollen die korrekte und vollständige Wiedergabe der Digitalisate und deren späteres Auffinden sicherstellen.[478]

(2) Mobiles Scannen[479]

Im Zeitalter von Smartphones und diversen mobilen Endgeräten mit Fotofunktion stellt sich die Frage, inwieweit der fotografisch festgehaltene Beleg („***Mobiles Scannen***“) steuerrechtlich anerkannt wird. Aus Prozesssicht besteht die Zielsetzung der Unternehmen dabei stets darin, den Papierbeleg vom weiteren Prozess auszunehmen, mithin zu vernichten. Obgleich die herrschende Meinung bereits bislang davon ausgegangen war, dass die Vorgaben der GoBD zur elektronischen Erfassung von Papierbelegen auch für den Fall des Mobilen Scannens anwendbar sind[480] („***Analogieschluss***“), so war dies der Erstfassung der GoBD nicht zweifelsfrei zu entnehmen. Mit der Neufassung der GoBD vom 28. November 2019 wurde erfreuli-

[476] Vgl. auch AWV (Fn.278), S. 35.
[477] GoBD (Fn. 1), Rn. 123.
[478] Vgl. ausführlich AWV (Fn.278), S. 35 ff.; speziell zur Zulässigkeit des sog. Netto-Imaging, vgl. S. 38.
[479] Vgl. ausführlich Groß/Lindgens/Heinrichshofen, Mobiles Scannen: GoBD- und umsatzsteuerkonform? Groß, Mobiles Scannen und Tax Compliance, in: Erfolgsfaktor Information Management (Hrsg. Leger/Berndt), Fachbuch der B&L Management Consulting GmbH, 2016, Groß, Mobiles Scannen und Tax Compliance, BB 2017, S. 930.
[480] Auch nach Henn/Kuballa, (Fn. 288), S. 2649 (2653) lassen sich die Ausführungen der GoBD zum Scanvorgang auf Verfahren anwenden, bei welchen die Ablichtung der Belege mit mobilen Endgeräten erfolgt.

cherweise klargestellt, dass eine Erfassung von Handels- oder Geschäftsbriefen sowie Buchungsbelegen, welche in Papierform empfangen wurden, mit den verschiedensten Arten von Geräten wie Smartphones, Multifunktionsgeräten oder Scan-Straßen erfolgen kann.[481] Damit erkennen die GoBD in ihrer Novellierung klarstellend die bildliche Erfassung von Papierbelegen an, unabhängig davon, ob der Scan- bzw. Fotografiervorgang stationär, mobil, zentral oder dezentral erfolgt. Dabei steht auch der bildlichen Erfassung durch mobile Geräte im Ausland nichts entgegen, wenn die Belege im Ausland entstanden sind bzw. empfangen wurden und dort direkt erfasst werden, wie dies etwa bei Dienstreisen regelmäßig vorkommt.[482]

Losgelöst von der jeweiligen Typologie (stationär, mobil, zentral, dezentral) fordert die steuerliche Anerkennung, dass die weiteren Anforderungen der GoBD durchwegs erfüllt werden. Dies beinhaltet insbesondere die Vorgabe zur Erstellung und Pflege einer aussagekräftigen Verfahrensdokumentation, die für den End-to-End Prozess (vom Belegeingang über die Belegverarbeitung, Aufbewahrung bis zur Bereitstellung für den Datenzugriff) dezidiert darlegt, wie die Anforderungen der GoBD eingehalten werden.[483] Dies vorausgesetzt dürfen die Papierbelege nach dem Erfassungsvorgang vernichtet werden, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind.[484]

Bei der Umsetzung im Realbetrieb ist insbesondere den Vorgaben an die ***Lesbarkeit*** und vollständige Erfassung des „Scan-Gutes“ beim mobilen Ablichten von Belegen ein besonderes Augenmerk zu widmen. So bedarf es – analog zum herkömmlichen Scanprozess – etwa einer visuellen Qualitätskontrolle sowie einer Vollständigkeitsprüfung einschließlich Rückseitenerfassung, die zugleich ihren Niederschlag in entsprechenden Arbeitsanweisungen finden müssen.

Dazu treten im Falle des Ablichtens durch mobile Endgeräte weitere Aspekte hinzu, die dem Einsatz außerhalb der eigentlichen Unternehmens-EDV geschuldet sind.

[481] GoBD (Fn. 1), Rn. 130, klarstellend durch die Neufassung der GoBD v. 28. November 2019.
[482] GoBD (Fn. 1), Rn. 130, 136, eingefügt durch die Neufassung der GoBD v. 28. November 2019.
[483] Zu den Anforderungen an eine steuerliche Verfahrensdokumentation vgl. ausführlich Kapitel 15.
[484] GoBD (Fn. 1), Rn. 140.

Entsprechend sind bei der GoBD-konformen ***Verfahrensausgestaltung*** u. E. insbesondere folgende Aspekte ergänzend ins Kalkül zu ziehen:

- *Wie wird sichergestellt, dass nur befugte Mitarbeiter Dokumente (etwa via App) an die dafür vorgesehene Abteilung/Person/Ablage des Unternehmens übermitteln können?*
- *Wie wird sichergestellt, dass die bildlich erfassten Belege vollständig, unverändert und sicher an das Unternehmen übermittelt werden?*
- *Wie wird sichergestellt, dass die mobil erfassten Belege einer ordnungsgemäßen und zeitgerechten Belegsicherung zugeführt werden?*
- *Wie wird die Unverlierbarkeit entsprechend mobil erfasster Belege sichergestellt?*

Nach Ansicht der Verfasser bedarf es im Rahmen des Mobilen Scannens dezidierter Vorgaben und spezifischer ***IKS-bezogener Prozessausgestaltungen***, insbesondere ist zwingend ein „***Vier-Augen-Prinzip***" zu gewährleisten. Dies gelingt etwa dadurch, dass zwischen der Person, die den Beleg mobil erfasst und der Person, welche den Beleg prüft und zur Zahlung freigibt, zwingend eine ***Funktionentrennung*** besteht. Dies sollte auch eine dokumentierte Überprüfung vorsehen, ob dem betreffenden Beleg tatsächlich eine Leistung für das Unternehmen zugrunde liegt. Dies geht zugleich mit den Vorgaben des Umsatzsteuergesetzes einher, welches zur Sicherstellung von Authentizität und Integrität ein ***innerbetriebliches Kontrollverfahren mit Prüfpfad*** postuliert. Dieses Kontrollverfahren – welches letztlich mit dem Prozess der Rechnungsprüfung gleichzusetzen ist – ist notwendig, um sicherzustellen, ob die zugrunde liegende Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt. Um eine hinreichende Belegprüfung zu ermöglichen, sollte dazu sichergestellt sein, dass der Papierbeleg bis zur Prüfung/Freigabe beim steuerpflichtigen Unternehmen nicht vernichtet wird und somit einer physischen Überprüfung zugänglich bleibt. Soweit der Beleg nicht eindeutig einer Firma oder einer Person zugeordnet werden kann – was insbesondere bei Barzahlungen der Fall sein kann – sind u. E. erhöhte Anforderungen an die Rechnungsprüfung zu stellen, nicht zuletzt deshalb, da das Inverkehrbringen von Belegen gegen Entgelt eine Steuergefährdung i. S. d. § 379 Abs. 1 Nr. 2 AO darstellt.

(3) Einsichtnahme bei Außenprüfung

Zunächst ist festzuhalten, dass im Falle 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.[485] Dies gründet letztlich auf einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs[486], der feststellt, dass sich der Steuerpflichtige mit dem Einscannen der Belege für die Form als Aufbewahrung auf einem Bildträger oder auf einem anderen Datenträger entschieden hat.[487] Damit unterliegen diese Belege dann dem „unmittelbaren Datenzugriff (Z1)" und sind dem Prüfer direkt am Bildschirm verfügbar zu machen. Dabei ist dem Prüfer ggf. auch die Möglichkeit einer Volltextsuche zu ermöglichen.[488] In diesem Zusammenhang ist die Vorgabe der GoBD zu kritisieren, nach welcher der Finanzbehörde auf deren Verlangen die Unterlagen ganz oder teilweise auszudrucken sind.[489]

(4) Archivierungsvarianten

Hinzuweisen ist auf die Vorgabe, im Anschluss an den Erfassungsvorgang die weitere Bearbeitung ausschließlich auf das elektronische Dokument zu beschränken. Sind steuerrelevante spätere Bearbeitungsvermerke und Ergänzungen auf dem Papierbeleg angebracht worden, ist dieser erneut zu erfassen 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:

[485] Vgl. ausführlich Groß/Lamm/Georgius (Fn. 244), Rn. 123.
[486] BFH v. 26. September 2007 (Fn. 388).
[487] Vgl. dazu Kapitel 11.6.(6).
[488] Vgl. Kapitel 11.6.(7).
[489] GoBD (Fn. 1), Rn. 156.

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	Ø	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	Ø	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

(5) 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, den Volltext aus dem erfassten Bild per OCR[490] zu extrahieren und in dieselbe PDF/A-Datei einzubetten.

Ein weiteres Thema beim bildlichen Erfassen (Fotografieren bzw. Scannen) betrifft die Kompression[491] der Bilddateien zwecks Reduzierung des Datenvolumens. Verlustfreie Verfahren sind dabei als grundsätzlich unproblematisch anzusehen. Verlustbehaftete Kompressionsverfahren müssen so parametriert werden, dass die Lesbarkeit (besonders bei kleinen Schriften) nicht beeinträchtigt wird. 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.

[490] Zu OCR vgl. ausführlich Kapitel 11.6.(3).
[491] Zur Konvertierung vgl. ausführlich Kapitel 10.6.(3).

(6) OCR und Volltext im Erfassungsprozess

Werden bildlich erfasste Dokumente per Optical-Character-Recognition-Verfahren (***OCR-Verfahren***) um Volltextinformationen angereichert (z. B. volltexrecherchierbare PDF's), so ist dieser Volltext nach Verifikation und Korrektur über die Dauer der Aufbewahrungsfrist ergänzend aufzubewahren und für Prüfzwecke verfügbar zu machen.[492]

(7) Vernichtung von Originalbelegen

Nach den GoBD dürfen Papierdokumente nach der bildlichen Erfassung unter bestimmten Voraussetzungen (insbesondere Einhaltung der Vorgaben entsprechend §§ 145 bis 147 AO) vernichtet werden.[493] Hieraus ergeben sich spezifische Vorgaben an den Erfassungsprozess.[494] Insbesondere ist über den gewählten Prozess sicherzustellen, dass das Erfassungsergebnis über die Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar, lesbar und unveränderbar vorgehalten wird. Dies gilt dabei unabhängig von Wechseln im Hardware- oder Softwarebereich. Dabei obliegt es dem Steuerpflichtigen, zu entscheiden, ob Dokumente ggf. zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollten. Soweit rechtlich eine Aufbewahrung in Papierform geboten ist, darf die Papiervariante zwar digitalisiert werden (digitale Arbeitskopie). Das Originaldokument stellt in diesen Fällen jedoch unverändert das Papierdokument dar. Eine besondere Bedeutung betreffend die steuerliche Anerkennung des Erfassungsvorgangs kommt dabei der Erstellung einer ***Verfahrensdokumentation***[495] 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 elektronischen Ablage sämtliche Prozessschritte hinreichend zu erläutern. Bei den personellen Anforderungen ist insbesondere darzulegen, welche Personen welchen Prozess-

[492] GoBD (Fn. 1), Rn. 130, vgl. zu Details Kapitel 11.6.(14).
[493] GoBD (Fn. 1), Rn. 140.
[494] Vgl. zum Scanprozess auch ausführlich Henn/Kuballa, Steuerrechtliche Anforderungen an die Aufbewahrung elektronischer Unterlagen, NWB 2017, S. 2779 ff.
[495] Vgl. ausführlich Kapitel 15.

schritt 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.

Soweit neben dem Digitalisat die Papierunterlagen (freiwillig) zusätzlich aufbewahrt werden (sog. „ergänzendes Scannen"), hat die Finanzverwaltung dennoch ein Recht auf Datenzugriff.[496]

Eine entsprechende ***Muster-Verfahrensdokumentation*** zum ersetzenden Scannen wurde von der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) und dem Deutschen Steuerberaterverband (DStV) entwickelt.[497] Dabei umfasst die aktualisierte Fassung auch den Anwendungsfall des mobilen Scannens.

[496] Vgl. Kapitel 11.6.6.

[497] Diese Muster-Verfahrensdokumentation ist insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen („KMU") umsetzbar und praktikabel. Die Muster-Verfahrensdokumentation (Version 2.0; Stand: 29. November 2019) ist unter *https://www.bstbk.de/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/publikationen/02_steuerrecht_rechnungslegung/BStBK_Muster-VerfD_ersetzendes_Scannen_x2.0x_v_29.11.19.pdf* abrufbar. Die hier empfohlene Muster-Verfahrensanweisung deckt isoliert den Prozess der Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung von Belegen inklusive 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.[498] Dabei sind die rechtlichen Anforderungen zur Aufbewahrung von E-Mails grundsätzlich ***technikneutral***. Unabhängig vom Vorliegen einer E-Mail sind ggf. auch weitere Kommunikationskanäle wie SMS, Chats oder Instant Messaging künftig in die Betrachtung einzubeziehen und entsprechend aufbewahrungspflichtig.[499]

14.1. Varianten der Aufbewahrung von E-Mails

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 – generisch zunächst wie folgt darstellen.[500]

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/Daten-bank/Dateisystem	Endanwender	Manuelles Umsortieren im E-Mail-System/Dateisystem

Bei ***Variante 1*** bezieht sich der Archivierungsfokus auf die gesamte elektronische Post und nicht isoliert auf steuerrelevante E-Mails oder bestimmte Projekte, Vertragsabschlüsse oder Mitarbeiter.

[498] GoBD (Fn. 1), Rn. 121, entsprechend Rn. 129 müssen die E-Mail-Attribute erhalten bleiben.
[499] Vgl. Henn/Kuballa, (Fn. 288), S. 2649 (2651).
[500] Vgl. ausführlich Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller, (Fn. 32), S. 67 ff.

Soll nur eine Teilmenge 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:

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 aufgrund fachlicher oder insbesondere steuerlicher Zusammenhänge individuell, 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 GoBD an die Unveränderbarkeit regelmäßig nicht erfüllt, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten.[501] Hierfür sind insbesondere organisatorische Maßnahmen (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten) in Betracht zu ziehen.[502] Vor diesem Hintergrund bedarf es einer detaillierten Betrachtung der Erfüllung der Anforderungen, welche die GoBD an die Aufbewahrung stellen.

14.2. Ordnung und Indexierung von E-Mails

Von besonderer Bedeutung im E-Mail-Kontext ist das Kriterium der ***Ordnung***, dessen Erfüllung zumeist größerer Anstrengungen bedarf, als dies bspw. bei bildlich erfassten 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.

[501] GoBD (Fn. 1), Rn. 110.
[502] Vgl. ausführlich Kapitel 7.2., 8.7. und 8.9.(6).

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 Attachments*
- *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 rekurriert.[503]

[503] 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.

14.3. Konvertierung von E-Mails[504]

E-Mails mit der Funktion eines Handels- bzw. eines Geschäftsbriefs oder eines Buchungsbelegs sind entsprechend den GoBD in elektronischer Form aufbewahrungspflichtig.[505] Dabei gilt, dass diese als im DV-System empfangene Daten im ***Ursprungsformat*** aufzubewahren sind.[506] Die mit den GoBD einhergehenden Anforderungen an die Konvertierung[507] bedürfen im Hinblick auf E-Mails einer gesonderten Würdigung. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die E-Mail faktisch zwei unterschiedliche Rollen einnehmen kann:

- *E-Mail als reines Transportsystem bzw. Transportmittel: Der E-Mail Body ist leer oder enthält nicht aufbewahrungspflichtige „Belanglosigkeiten". Die mit der E-Mail transportierten aufbewahrungspflichtigen Unterlagen finden sich in einem oder mehreren Anhängen (sog. „Attachments")*
- *E-Mail als inhaltlich relevantes Dokument: Der E-Mail Body enthält aufbewahrungspflichte Inhalte (eine Rechnung, Rabatt-Bedingungen etc.). Diese E-Mail kann, muss aber keine weiteren Anhänge haben*

In beiden Fällen geht dem empfangenden Unternehmen eine elektronische Nachricht zu, die vom Mail-Server entgegengenommen und in dem jeweiligen Mail-Client (MS Outlook, IBM Notes etc.) visualisiert wird. An dieser Stelle wird deutlich, dass das, was beim Endanwender visualisiert wird (z. B. eine E-Mail in Outlook), binär nicht dem entspricht, was der Mail-Server empfangen hat (eine nach RFC 2322 standardisiert codierte Nachricht). Eine kompromisslose Umsetzung der eingangs beschriebenen Aufbewahrungs- und Konvertierungsanforderungen der GoBD würde folgenden Widerspruch auslösen:

[504] Vgl. Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen, (Fn. 281).
[505] GoBD (Fn. 1), Rn. 121.
[506] GoBD (Fn. 1), Rn. 132.
[507] Grundsatz vgl. Kapitel 10.6.(3).

Einerseits wären damit Unmengen von RFC 2322-codierte Nachrichten (im Originalformat) zu speichern, andererseits sind für Zwecke der elektronischen Archivierung E-Mail-Systeme oder DMS-Lösungen eingerichtet, die jedoch andere Formate unterstützen. Vor diesem Hintergrund ist es u. E. nicht sachgerecht und auch nicht erforderlich, die empfangenen Urformate aufzubewahren (RFC 2322 Nachrichtensätze), solange sichergestellt ist, dass bei der Konvertierung in die Mail-Systeme keinerlei relevante ***Recherchefunktionen*** für aufbewahrungspflichtige Attribute verloren gehen. Diese Argumentation entspricht zugleich der Novellierung der GoBD vom 28. November 2019, die unter bestimmten Voraussetzungen die isolierte Aufbewahrung der konvertierten Fassung zulassen (sog. ***„Ersetzendes Konvertieren“***).[508]

Die entscheidende Frage in Bezug auf E-Mails bezieht sich u. E. allerdings darauf, ob die in MS Exchange, IBM Domino oder anderen Mail-Systemen organisierten E-Mails ***konvertiert***[509] werden dürfen, etwa um diese als PDF-Datei in einer DMS-Akte abzulegen. Neben den Ausführungen zum Ersetzenden Konvertieren[510] geben die GoBD hier einen klaren Hinweis: 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.[511] Mit anderen Worten: Wenn das Unternehmen festlegt, dass nicht nur der Inhalt der „Mail-Bodies“, sondern auch der Betreff und der Absendetag eine bewahrungspflichtige Information darstellt, dann muss auch sichergestellt werden, dass die abgelegte Mail nach Betreff und Sendedatum recherchierbar bleibt. Beide Informationen, die direkt aus den nach RFC 2322 standardisierten E-Mail Properties ausgelesen werden können, sind entsprechend in der DMS-Lösung zu erhalten. Dazu führen die GoBD ergänzend aus, dass entsprechende Einschränkungen zulasten des Steuerpflichtigen gehen können, wenn etwa die Informationen des Headers (z. B. zum Absender) verloren gehen.[512] In der Praxis gilt es nun zwei Fallkonstellationen zu unterscheiden, die Ablage einer Mail ohne sowie die Ablage einer E-Mail mit ***Attachments***.

[508] Vgl. dazu ausführlich Kapitel 10.6.(3).
[509] Zur Konvertierung grundsätzlich vgl. Kapitel 10.2. und 10.6.(3).
[510] Vgl. dazu Kapitel 10.7.(3).
[511] GoBD (Fn. 1), Rn. 131.
[512] GoBD (Fn. 1), Rn. 131.

(a) Variante: E-Mail ohne Attachment

Wenn die aufbewahrungspflichtige E-Mail keine Attachments besitzt, kann der Mail-Body u. E. konvertiert (z. B. in PDF) und ggf. mit Attributen aus dem Mail-Kuvert (z. B. Betreff, Sendedatum etc.) und fachlichen Attributen (z. B. Rechnungsnummer, Aktenzeichen etc.) attribuiert werden. Bei diesem Vorgang werden keinerlei Recherchemöglichkeiten im Vergleich zum Urformat eingeschränkt, auch die Volltextrecherchierbarkeit bleibt erhalten. Den GoBD entsprechend muss bei der Konvertierung einer volltextrecherchierbaren E-Mail damit stets darauf geachtet werden, dass auch das neue Format volltextrecherchierbar bleibt, was bei PDF grundsätzlich gegeben ist. Unabhängig davon sollte der Anwender hinreichend sicherstellen, dass keine PDF-Konverter zum Einsatz kommen, die ein Bildformat (z. B. TIFF oder JPEG) bei der Konvertierung erzeugen, welches anschließend in eine PDF-Datei eingebettet wird. Bei diesen sog. „Raster-Konvertierungen" für ein „JPEG-in-PDF" oder „TIFF-in-PDF" geht in der Regel die Volltextrecherchierbarkeit verloren.

(b) Variante: E-Mail mit Attachment, Attachment ist einfaches Text- oder Bilddokument

Bei einer E-Mail mit Attachments ergibt sich fallweise die Anforderung, ergänzend die Anhänge zu konvertieren. Dies gründet insbesondere auf der Überlegung, die Anhangsdokumente dauerhaft an allen Arbeitsplätzen – die ggf. über eine unterschiedliche Softwareausstattung verfügen – lesbar zu machen. Hier muss stets abgewogen werden, ob man für jedes exotische Format, welches sich potenziell im Anhang befindet, ein entsprechendes (spezifisches) Anzeigeprogramm (sog. „Viewer") zur Verfügung stellt, oder ob man bestimmte oder alle Dokumente alternativ in ein standardisiertes Format konvertiert. Soweit man sich für die Konvertierung entscheidet, dürfen die Recherchemöglichkeiten wiederum nicht einschränkt werden. Insoweit ist nach unterschiedlichen Formattypen zu unterscheiden. Dabei wird im Folgenden auf den typischen Fall der Umwandlung in das PDF-Format abgestellt: Soweit reine Bildformate (z. B. JPEG, TIFF etc.) in PDF oder Textdokumente (z. B. MS Word, OpenOffice Text etc.) in volltextrecherchierbare PDFs konvertiert werden, schränkt dies die Recherchefunktion in der Regel nicht ein. Enthält ein Text-

dokument jedoch strukturierte Informationen (coded information; insbesondere Tabellen bzw. eingebettete Tabellen aus Tabellenkalkulationen oder Datenbanken), so kann die Konvertierung in ein volltextrecherchierbares PDF die maschinelle Auswertbarkeit gleichwohl einschränken. So liegt bei einem volltextrecherchierbaren PDF eine andere – geringere – Qualität der maschinellen Auswertbarkeit zugrunde, als diese den eigentlichen Tabellen anhaftet. Dies wird deutlich, sobald ein Einlesen in IDEA erfolgen soll und z. B. typische Tabelleninformationen, wie z. B. Feldtrenner, im PDF nicht mitgeliefert werden. In diesen Fällen muss das Ursprungsformat verfügbar gehalten werden.

(c) Variante: E-Mail mit Attachment, Attachment ist Liste oder Excel-Datei mit Formeln

Nicht ganz so einfach fällt die Antwort in Bezug auf Microsoft Excel und andere Tabellenkalkulationen aus. Soweit das Excel-Dokument inhaltlich nur „formatierten Text" darstellt, gelten u. E. analog die Ausführungen zum reinen Textdokument. Handelt es sich hingegen um ein Dokument mit Formeln oder Zellenbezügen (die für die Erschließung des Inhalts notwendig sind) bzw. eine strukturierte Tabelle mit einer Vielzahl von sortierbaren Datensätzen, geht mit der Konvertierung in eine PDF-Datei die maschinelle Auswertbarkeit (also die Nutzung der Struktur- und Formelinformation) verloren. In derartigen Fällen empfiehlt sich u. E. die Aufbewahrung in der Urform, denn die reine Volltextrecherchierbarkeit reicht nicht aus, um den Vorgaben der GoBD gerecht zu werden. Ebenso sollten Urformate stets dann erhalten bleiben, wenn das Attachment Massendaten oder andere repetitive Datenstrukturen enthält. Dies liegt darin begründet, dass entsprechend vorhandene Formeln und/oder Auswertungsstrukturen beim „Drucken" in eine PDF-Datei verloren gehen. Beispielhaft aufgeführt seien hier Massendaten aus einer ERP-Datenbank, EDIFACT- und SWIFT-Nachrichten. Auch für Rechnungen, die im sog. ZUGFeRD-Format[513] übermittelt werden, sind spezifische Vorgaben an die Aufrechterhaltung der maschinellen Auswertbarkeit zu beachten.[514]

[513] ZUGFeRD steht für „Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland".
[514] Zur Konvertierung von ZUGFeRD-Rechnungen, vgl. Kapitel 16.4.(7).

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.[515] Voraussetzung für die Nachvollziehbarkeit des Soll-Verfahrens ist stets eine ordnungsgemäße Verfahrensdokumentation[516], welche die Beschreibung aller zum Verständnis der Buchführung erforderlichen Verfahrensbestandteile, Daten und Dokumentbestände enthalten muss.[517] Unter einer Verfahrensdokumentation versteht die Finanzverwaltung die Beschreibung des organisatorisch und technisch gewollten Prozesses, 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.[518] 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". Die Verfahrensdokumentation hat sowohl die aktuellen als auch die historischen Verfahrensinhalte für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachzuweisen und den in der Praxis eingesetzten Versionen des DV-Systems zu entsprechen.[519]

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.[520] 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. Dazu ist auf den Anwendungserlass zu

[515] Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 4., Rn. 1.
[516] Vgl. auch IDW PS 330 (Fn. 38), 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.
[517] Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 4., Rn. 1.
[518] GoBD (Fn. 1), Rn. 152.
[519] GoBD (Fn. 1), Rn. 34.
[520] GoBD (Fn. 1), Rn. 155.

§ 153 AO[521] hinzuweisen, mit dessen Veröffentlichung das BMF die endgültige Initialzündung zur Etablierung sog. Tax Compliance-Systeme gegeben hat. Das BMF beschäftigt sich dabei insbesondere mit der für die Praxis wichtigen Abgrenzung zwischen der Berichtigung nach § 153 AO und einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO. Dabei wird das Vorliegen eines innbetrieblichen Kontrollsystems für Steuern als Indiz gesehen, welches gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann und damit zugunsten des Steuerpflichtigen wirkt. Die Darlegung des Internen Kontrollsystems (IKS) ist dabei wieder regelmäßig Bestandteil einer Verfahrensdokumentation, weshalb dieser somit auch aus dem Blickwinkel der ***Tax Compliance*** künftig eine gewichtige Rolle zukommen dürfte.[522]

15.1. Kernaussagen *der GoBD*

Den GoBD lassen sich – über verschiedene Abschnitte hinweg – folgende Kernaussagen zu 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*

[521] BMF v. 23. Mai 2016, (Fn. 36).
[522] Vgl. Polka, (Fn. 377), S. 277(278).

- *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 bildlichen Erfassung von Papierdokumenten muss in der Verfahrensdokumentation niedergelegt werden*
- *Aus der Verfahrensdokumentation muss ersichtlich sein, wie die elektronischen Belege erfasst, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt werden (Belegfunktion)*
- *Die Beschreibung der Vorgehensweise zur Datensicherung ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation*
- *Die Beschreibung des Internen Kontrollsystems (IKS) ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation*
- *Aus der Verfahrensdokumentation und der ordnungsmäßigen Anwendung des Verfahrens muss der automatische Buchungsvorgang nachvollziehbar sein*
- *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.[523] Insbesondere muss sich daraus ergeben, wie die in den GoBD dokumentierten Ordnungsvorschriften Beachtung finden.[524] Der Umfang wird dadurch bestimmt, was zum Verständnis des DV-Verfahrens, der Bücher und Aufzeichnungen sowie der

[523] GoBD (Fn. 1), Rn. 150.
[524] GoBD (Fn. 1), Rn. 154.

aufbewahrten Unterlagen notwendig ist.[525] Letztlich muss die Verfahrensdokumentation verständlich und damit für einen sachverständigen Dritten[526] in angemessener Zeit nachprüfbar sein.[527] 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***). Änderungen einer Verfahrensdokumentation müssen historisch nachvollziehbar sein. Dem wird genügt, wenn die Änderungen versioniert sind und eine nachvollziehbare Änderungshistorie vorgehalten wird. 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.[528]

15.2. Ausgewählte Prüfhinweise

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

- *Sind alle relevanten Prozesse und 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*

[525] GoBD (Fn. 1), Rn. 150.
[526] 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.
[527] GoBD (Fn. 1), Rn. 151.
[528] GoBD (Fn. 1), Rn. 154.

15.3. Kommentierung und Hilfestellung[529]

(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. Dies gilt umso mehr, als künftig davon auszugehen ist, dass die Finanzverwaltung ihr Augenmerk zunehmend auf das Erlangen eines Verständnisses der innerbetrieblichen Prozesse und Verfahren legen wird. Dies soll letztlich der Risikobeurteilung dienen, um auf diese Weise später Prüfungsschwerpunkte setzen zu können.[530] Voraussetzung für die Nachvollziehbarkeit des Soll-Verfahrens ist eine Dokumentation, die die Gesamtheit aller einzelnen buchführungsrelevanten Verfahren abbildet. Die Verfahrensdokumentation dient damit insbesondere als Nachweis, dass die Ordnungsvoschriften der AO für die Buchführung und Aufzeichnungen (§ 146 AO)[531] sowie die Aufbewahrung von Unterlagen (§ 147 AO) erfüllt werden.

Die Verfahrensdokumentation begleitet den gesamten Lebenszyklus des IT-gestützten Geschäftsvorfalls 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 seinerseits wiederum in einer Verfahrensdokumentation niederzulegen ist[532], soll die Verfahrensdokumentation insbesondere den Kriterien der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit Rechnung tragen.

[529] Vgl. auch Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen, Experten erläutern die GoBD – Was bedeutet „Verfahrensdokumentation“?
[530] Vgl. Polka, (Fn. 377), S. 277 (278).
[531] Künftig auch betreffend die Aufzeichnung mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme (§ 146a AO).
[532] Zu den inhaltlichen Aspekten des IKS, die im Rahmen der Verfahrensdokumentation Berücksichtigung finden sollten, vgl. DSAG-Handlungsempfehlung (Fn. 6), S. 24 f.

Im Überblick[533] sind an eine Verfahrensdokumentation folgende Anforderungen zu stellen:

- *Die Verfahrensdokumentation muss es dem Benutzer einer IT-Anwendung ermöglichen, diese sachgemäß zu handhaben*
- *Die Verfahrensdokumentation muss es dem IT-Administrator (sowie dem Systementwickler) ermöglichen, notwendige Änderungen bzw. Ergänzungen richtig vorzunehmen und*
- *Die Verfahrensdokumentation muss es einem sachverständigen Dritten (z. B. Betriebsprüfer oder Wirtschaftsprüfer) ermöglichen, das IT-System in angemessener Zeit nachzuvollziehen oder zu prüfen*

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.[534] 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.[535] Andererseits ist nicht auszuschließen, dass sich formelle Mängel mit sachlichem Gewicht gerade nicht mehr rückwirkend beheben lassen, was erhebliche Risiken für die betroffenen Unternehmen mit sich bringen kann. Dies gilt insbesondere

[533] Vgl. AWV (Fn. 278), S. 59.
[534] Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 4., Rn. 4.
[535] Davon unabhängig kommt dem Vorhandensein einer Verfahrensdokumentation insbesondere dann eine erhebliche Bedeutung zu, wenn es um die Frage des Vertrauensschutzes in der Umsatzsteuer geht. Zur Schätzungsbefugnis vgl. Damas, (Fn. 37), S. 1536 (1538).

dann, wenn gravierende Mängel zu Tage treten und die Nachprüfbarkeit der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Bücher, Aufzeichnungen und Unterlagen insoweit nicht gegeben ist. In derartigen Fällen drohen Schätzungen oder die Streichung von Betriebsausgaben.[536]

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“***[537]. Eine entsprechende Verfahrensdokumentation beinhaltet zudem wichtige Informationen für das Risiko- und Qualitätsmanagement und erleichtert neuen Mitarbeitern den Einstieg in bestehende Prozesse.[538] Die Verfahrensdokumentation vervollständigt nach dem Kontroll- und Protokollumfeld, der Datenintegrität und der Migrationsbeständigkeit das ***„Vier-Säulen-Modell“***.

[536] Vgl. Henn, Verfahrensdokumentation nach GoBD, DB 2016, S. 254 (260).
[537] Zu Tax Compliance vgl. Groß, Tax Compliance wird Pflicht – BMF veröffentlicht Anwendungserlass zu § 153 AO, zur konkreten Ausgestaltung vgl. Groß/Lindgens/Burghardt, Tax Compliance Management Systeme in der praktischen Umsetzung.
[538] Vgl. Henn (Fn. 536), S. 254 (255).

(2) Aufbewahrung und Versionierung

Die Verfahrensdokumentation gehört zu den Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen i. S. d. § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO bzw. § 257 Abs. 1 Nr. 1 HGB und ist entsprechend § 147 Abs. 3 S. 1 AO bzw. § 257 Abs. 4 HGB über die gesetzliche Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren aufzubewahren.[539] Dies schließt nicht nur den aktuellsten Stand ein, sondern auch alle vorangegangenen Versionen innerhalb des Aufbewahrungszeitraumes. Entsprechend müssen die Änderungen einer Verfahrensdokumentation historisch nachvollziehbar sein (***Historienführung***). Dem wird genügt, wenn die Änderungen versioniert sind und eine nachvollziehbare Änderungshistorie vorgehalten wird.[540] Entsprechend ist es erforderlich, dass Änderungen von Prozessbestandteilen – etwa der Austausch von Hardwarekomponenten, die Umstrukturierung des Berechtigungs- oder Datensicherungskonzeptes oder wesentliche Prozessänderungen – berücksichtigt und lückenlos eingepflegt werden.[541] 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). Die Verfahrensdokumentation ist entsprechend bei der Erstellung, Einführung, Änderung und Ergänzung des IT-Systems fortzuschreiben, sodass im Prüfungsfall die jeweils gültige „Zeitscheibe" der Gesamtdokumentation zur Verfügung gestellt werden kann. Die Aufbewahrungsfrist des jeweiligen Versionsstandes der Verfahrensdokumentation beginnt grundsätzlich mit Schluss des Kalenderjahres, in dem die Version der Verfahrensdokumentation das letzte Mal für die Buchführung verwendet wurde.[542] Auch für den Fall, dass ausgewählte Unternehmensprozesse an einen Dienstleister ausgelagert sind, muss das steuerpflichtige Unternehmen dafür Sorge tragen, dass im Falle einer steuerlichen Außenprüfung eine Verfahrensdokumentation vorgelegt werden kann. Entsprechend sollten auch (vertragliche) Vorkehrungen getroffen wer-

[539] Der Ablauf der Aufbewahrungsfrist ist letztlich abhängig von der Aufbewahrungsfrist der Unterlagen, zu deren Verständnis und Nachvollziehbarkeit diese erforderlich ist.
[540] GoBD (Fn. 1), Rn. 154.
[541] Vgl. Groß/Lamm, UR 2008, S. 331 (333).
[542] Vgl. auch AWV (Fn. 278), S. 63.

den, dass im Falle einer Beendigung des Vertragsverhältnisses neben etwaigen Datenbeständen auch die damit einhergehenden Dokumentationen herausgegeben werden.[543]

(3) Inhalte

Über die formale Gestaltung und technische Ausführung einer Verfahrensdokumentation kann der Buchführungspflichtige individuell entscheiden.[544] Dabei kann die Verfahrensdokumentation in Papierform, in elektronischer Form (z. B. innerhalb eines Intranets) oder auch in Kombination erfolgen und aufbewahrt werden.[545] 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.[546] Während die allgemeine Beschreibung auf die Organisation des Unternehmens (Aufbau- und Ablauforganisation) sowie das (steuer-)rechtliche Umfeld abzielt, sollte die Anwenderdokumentation vornehmlich alle Informationen enthalten, die für eine sachgerechte Bedienung des IT-Systems erforderlich sind. Die technische Systemdokumentation wiederum sollte sich mit der Erfüllung der Vorgaben an einen sicheren und geordneten IT-Betrieb sowie Maßnahmen zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft bzw. Maßnahmen für einen geordneten Notbetrieb befassen. Gegenstand der Betriebsdokumentation sind insbesondere Ausführungen zur ordnungsgemäßen Anwendung des Verfahrens.[547]

[543] Vgl. auch Henn (Fn. 536), S. 254 (255 f.).
[544] Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 4., Rn. 5.
[545] Vgl. auch Henn (Fn. 536), S. 254 (257).
[546] GoBD (Fn. 1), Rn. 153.
[547] Vgl. ausführlich Henn (Fn. 536), S. 254 (258 f.).

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***[548] – auch so „gelebt werden".[549]

Im Überblick stellen sich die Pflichtinhalte wie folgt dar:[550]

- ***Allgemeine Beschreibung:***

Zur allgemeinen Beschreibung rechnen Ausführungen zu Rahmenbedingungen, Aufgabenstellung und Einsatzgebiet. Dies umfasst insbesondere eine Beschreibung des Unternehmens, des Einsatzgebietes und des Zweckes der jeweiligen IT-Lösung. Daneben sollten in diesem Kapitel die Freigabedokumentation, die Autorisierung, die Fortschreibung und die Gültigkeit der Verfahrensdokumentation niedergelegt sein.

- ***Anwenderdokumentation:***

Die Anwenderdokumentation muss alle Informationen beinhalten, die für eine sachgerechte Bedienung einer IT-Anwendung erforderlich sind.[551] Gegenstand der Anwenderdokumentation sind eine Beschreibung der fachlichen Prozesse, wie insbesondere Datenerfassung, Prüfung, Abstimmung, Ausgabe sowie eine Liste der Daten- und Dokumentenbestände einschließlich der Aufbewahrungsregeln und -fristen. Weitere Inhalte bilden Schnittstellenbeschreibungen, Regeln für den Datenaustausch sowie Organisationsanweisungen und Benutzerhandbücher.

[548] Vgl. Kapitel 6.3.(1).
[549] Eine Muster-Verfahrensdokumentation zur Belegablage wurde von der AWV entwickelt: AWV – Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V., Muster-Verfahrensdokumentation zur Belegablage, *http://www.awv-net.de/themen/fachergebnisse/musterverfahrensdoku/index.html*.
[550] Im Wesentlichen entnommen aus AWV (Fn. 278), S. 59 ff.
[551] IDW RS FAIT 1, Grundsätze ordungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie, Rn. 55.

- ***Technische Systemdokumentation:***

Die technische Systemdokumentation enthält eine technische Darstellung der IT-Anwendung. Sie ist Grundlage für die Einrichtung eines sicheren und geordneten IT-Betriebs sowie für die Wartung der IT-Anwendungen durch den Programmersteller.[552] Gegenstand der technischen Systemdokumentation ist im Wesentlichen eine Systemdarstellung, welche alle Komponenten, deren Schnittstellen, die Interaktion zwischen einzelnen Systembestandteilen sowie eine Beschreibung der programminternen Verarbeitungsregeln aus technischer Sicht (z. B. Datenflussdiagramme, Ablaufpläne und Protokollierungen) beinhaltet. Weitere Inhalte bilden programminterne Fehlerbehandlungsverfahren, eine Beschreibung der eingesetzten Softwarekomponenten (einschließlich Customizing-Maßnahmen und Systemanpassungen), eine Beschreibung der zum Systemverständnis erforderlichen eingesetzten Hardwarekomponenten sowie eine Beschreibung der Datenorganisation und Datenstrukturen.

- ***Betriebsdokumentation:***

Die Betriebsdokumentation dient der Dokumentation der ordnungsgemäßen Anwendung des Verfahrens.[553] Die Betriebsdokumentation untergliedert sich typischerweise in die Bereiche (i) der Anweisungen und Dokumentationen zum IT-Betrieb und zur IT-Sicherheit sowie (ii) der Kontrollgrundsätze und Kontrollen zur Einrichtung und Änderung der eingesetzten Verfahren und Systeme. Teil (i) beinhaltet dabei insbesondere eine Beschreibung der technischen Betriebsprozesse im Regelbetrieb sowie eine Beschreibung zum Notbetrieb. Weitere Inhalte bilden Beschreibungen zur Datensicherheit, zum Datensicherungsverfahren, zum Berechtigungskonzept einschließlich Benutzerverwaltung, zum Zugriffs- und Zugangsschutz sowie zu künftigen Migrationen und zu Art und Umfang des Freigabeverfahrens bei Programmänderungen. Teil (ii) beinhaltet insbesondere eine Beschreibung des IKS und der Change-Management-Verfahren. Die Beschreibung des IKS sollte dabei auf Rollen, Kompetenzen und Verantwortlichkeiten eingehen. Weiter ist zu beschrei-

[552] IDW RS FAIT 1, (Fn. 551), Rn. 57.
[553] IDW RS FAIT 1, (Fn. 551), Rn. 59.

ben, wie die fehlerfreie Nutzung des IT-Systems erfogt. Dies beinhaltet etwa Ausführungen zur Einweisung der Mitarbeiter in die Software, zu entsprechenden Schulungsmaßnahmen oder zum Updateverfahren.[554]

Die Gliederung in die vorgenannten Bestandteile „Allgemeine Beschreibung", „Anwenderdokumentation", „Technische Systembeschreibung" sowie „Betriebsdokumentation" ist nicht zwingend vorgeschrieben. Häufig vereinfacht eine Gliederung entlang der sachlogischen Prozesse die Zuordnung von Bearbeitern und Verantwortlichkeiten sowie den korrespondierenden Kontrollzielen und Kontrollen je Teilprozess.

Unabhängig von der inhaltlichen Ausgestaltung hat es sich in der Praxis als hilfreich erwiesen, wenn eine Verfahrensdokumentation aus ***mehreren Dokumenten*** besteht und auf andere Dokumente verwiesen wird, bspw. auf Anwenderdokumentationen, Testdokumentationen oder grundsätzliche Steuerungs- und Kontrollkonzepte (IT-Risikomanagement und allgemeines Sicherheitskonzept, Bedrohungen und Maßnahmen, IT-Strategie, IT-Sicherheitsrichtlinie etc.).[555] Dazu hat es sich bei der Erstellung und Pflege einer Verfahrensdokumentation bewährt, die wesentlichen Prozesse in einem sog. „***Masterdokument***" niederzulegen. Die den Prozessen zugehörigen Sekundärinformationen (Arbeitsanweisungen, technische Dokumentationen, IKS) sollten als ***Anlagen*** (Sekundärdokumente oder mitgeltende Unterlagen) dem Masterdokument beigefügt sein. Die Gesamtheit aller erstellten und referenzierten Dokumente stellt die Verfahrensdokumentation i. S. d. GoBD dar. Hierdurch lassen sich Pflege- und Aktualisierungsaufwand sowohl effizient gestalten als auch die zu aktualisierenden Dokumentationsteile mit klaren Verantwortlichkeiten – was etwa die Pflege angeht – versehen.

[554] Vgl. Damas (Fn. 37), S. 1536 (1541).
[555] Vgl. GoBIT (Fn. 8), Kapitel 4., Rn. 3.

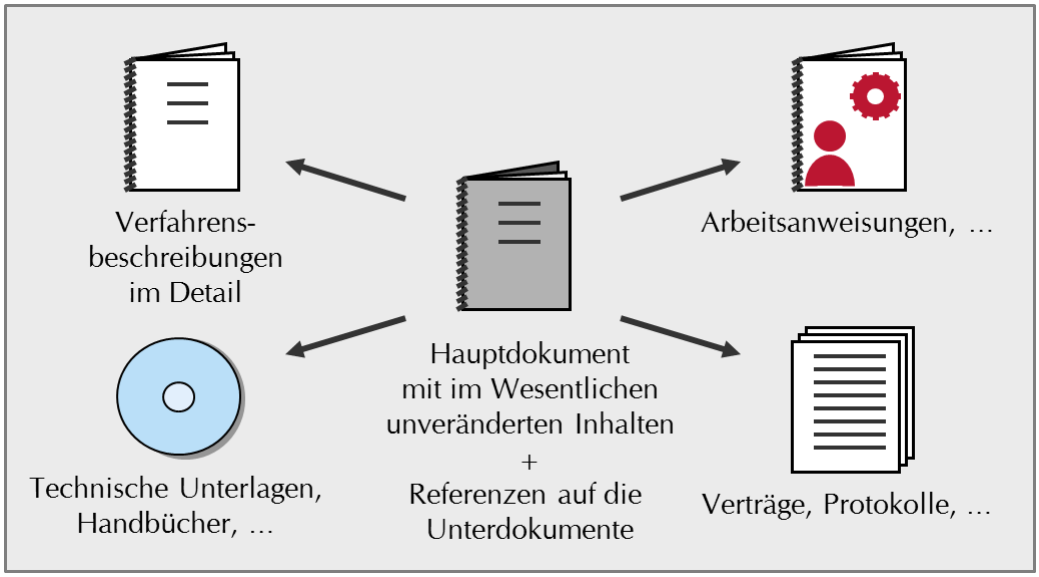


Abbildung 12: Verfahrensdokumentation mit Master- und Sekundärdokumenten

Soweit Prozessbestandteile an einen ***Dienstleister*** ausgelagert sind, der für mehrere Kunden tätig ist, so lassen sich die über alle Kunden identischen Kernprozesse[556] mittels einer einheitlichen Verfahrensdokumentation abbilden, welche dann wiederum den jeweiligen Kunden zur Verfügung gestellt wird. Das Gleiche gilt für Softwarehersteller (z. B. von ERP-Systemen oder Dokumentenmanagement-Systemen), die entsprechende Dokumentationen – basierend auf dem Auslieferungszustand der Software – vorhalten. Soweit jedoch unternehmensspezifische Anpassungen vorgenommen werden (sog. „***Customizing***“) bedarf es ergänzend einer unternehmensindividuellen Dokumentation, welche insbesondere auch das proprietäre Kontrollumfeld in die Beschreibung einbezieht.[557]

[556] Ggf. auf Grundlage einer Prüfung nach IDW PS 951 (Fn. 46).
[557] Vgl. auch Henn (Fn. 536), S. 254 (257).

(4) Internes Kontrollsystem (IKS)[558]

Für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften sind den Ausführungen der GoBD entsprechend Kontrollen durch das steuerpflichtige Unternehmen einzurichten, auszuüben und zu protokollieren.[559] Die konkrete Ausgestaltung hängt regelmäßig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit, der Organisationsstruktur und dem eingesetzten DV-System ab. Dabei ist die Beschreibung des IKS zugleich Bestandteil der Verfahrensdokumentation.[560] Den GoBD folgend sind folgende Kontrollen ins Kalkül zu ziehen[561]:

Kontrolle
Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen auf Basis entsprechender Zugangs- und Zugriffsberechtigungskonzepte
Funktionstrennungen
Erfassungs- und Eingabekontrollen
Übertragungskontrollen
Verarbeitungskontrollen
Abstimmungskontrollen bei der Dateneingabe
Plausibiliätskontrollen
Vollständigkeitskontrollen
Schutzmaßnahmen gegen die beabsichtigte und unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten

Zur Verknüpfung zwischen den Anforderungen der GoBD und den IKS-spezifischen Kontrollen, siehe nachfolgend.

[558] Zum IKS vgl. ausführlich Kapitel 6.
[559] GoBD (Fn. 1), Rn. 100.
[560] GoBD (Fn. 1), Rn. 102.
[561] Vgl. auch Kapitel 6.3.(1);GoBD (Fn. 1), Rn. 40, 60, 77, 88, 100, 103.

(5) GoBD-Bezug

Zur Herstellung eines klaren GoBD-Bezugs der Verfahrensdokumentation bietet es sich an, innerhalb der Kapitel Anwenderdokumentation und technische Systemdokumentation eine Verknüpfung zwischen den Anforderungen der GoBD und den IKS-spezifischen Kontrollen herzustellen. Entsprechend dem ***PSP-Ansatz*** sollten demnach je sachlogischem Prozess zunächst die damit einhergehenden GoBD-Anforderungen aufgeführt und spezifiziert werden. Innerhalb der einzelnen Prozessschritte sollten sich dann Ausführungen zu den Kontrollzielen nebst Kontrollen finden, welche dazu beitragen, dass insbesondere die Einhaltung der GoBD-Vorgaben vollumfänglich sichergestellt ist. Über eine abschließende ***Tabelle*** lassen sich schließlich die eingangs definierten GoBD-Anforderungen mit den hierzu korrespondierenden Kontrollen verbinden.

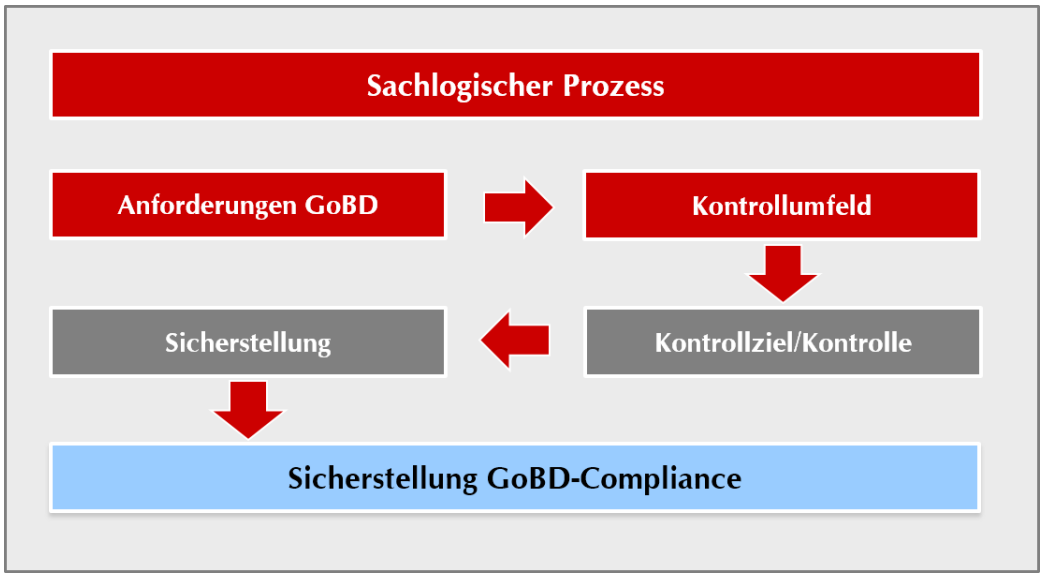


Abbildung 13: Verfahrensdokumentation nach GoBD

(6) Anknüpfungspunkt Tax Compliance[562]

Mit dem am 23. Mai 2016 veröffentlichten BMF-Schreiben[563] und der damit einhergehenden Änderung des Anwendungserlasses zur AO nimmt das BMF zu der für die Praxis wichtigen Abgrenzung zwischen der Berichtigung nach § 153 AO und einer strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO abschließend Stellung.[564] Dabei wird das Vorliegen eines innbetrieblichen Kontrollsystems für Steuern als Indiz gesehen, welches gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann und damit zugunsten des Steuerpflichtigen wirkt. Unabhängig von den Anforderungen im Detail, ist mithin davon auszugehen, dass im Inland zeitnah ein einheitlicher Standard für ein Internes Kontrollsystem (IKS) für Steuern definiert wird. Einen validen Ausgangspunkt für ein derartiges ***Tax Compliance-System*** bilden nicht zuletzt die GoBD. Diese halten spezielle Anforderungen an die Ausgestaltung IT-gestützter Rechnungslegungsprozesse fest, welche einer Verfahrensdokumentation zugrunde zu legen sind und welche es einem sachverständigen Dritten ermöglicht, sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick zu den Prozessen und Verfahren im Unternehmen zu bilden.

In einem entsprechenden Organisationshandbuch für Steuern (***Tax Manual***) sind die steuerlichen Kernprozesse nach einer bestimmten Nomenklatur zu beschreiben und insbesondere die vorhandenen Kontrollen entsprechend niederzulegen.[565] Die Zielsetzung des Tax Manual besteht mithin im Nachweis der Erfüllung der vorab für steuerliche Prozesse definierten Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze (insbesondere auch GoBD). Ein derartiges Tax Manual richtet sich sowohl an die Mitarbeiter der Steuer-, Umsatzsteuer-, Rechnungswesen- und Finanzabteilung als auch an Mitarbeiter weiterer Abteilungen (Vertrieb, Einkauf etc.), die mit steuerlichen (etwa umsatzsteuerlichen) Sachverhalten konfrontiert werden. Weitere Adressaten sind insbesondere die Finanzverwaltung sowie der Wirtschaftsprüfer des Unternehmens.

---

[562] Zur konkreten Ausgestaltung vgl. Groß/Lindgens/Burghardt, (Fn. 537), zu den Vorgaben bei der Umsatzsteuer vgl. Groß/Matheis/Lindgens, Vorgaben an ein Tax Compliance-System am Beispiel der Umsatzsteuer, UVR 2016, S. 172.

[563] BMF v. 23. Mai 2016, (Fn. 521).

[564] Zu den Inhalten vgl. ausführlich Groß/Mayer, BMF veröffentlicht endgültige Fassung des Anwendungserlasses zu § 153 AO.

[565] Vgl. ausführlich Groß/Lindgens/Burghardt, (Fn. 537).

In der Ausformulierung bietet es sich wiederum an, eine Verknüpfung zwischen den vorab definierten Anforderungen an ein Tax Compliance-System bzw. dem jeweiligen Prozess und den IKS-spezifischen Kontrollen herzustellen. Entsprechend dem bereits beschriebenen Ansatz sollten demnach je sachlogischem „Tax-Prozess“ zunächst die damit einhergehenden Compliance-Anforderungen aufgeführt und spezifiziert werden. Innerhalb der einzelnen Prozessschritte sollten sich dann Ausführungen zu den Kontrollzielen nebst Kontrollen finden, welche dazu beitragen, dass insbesondere die vorab definierten Vorgaben vollumfänglich sichergestellt sind. Über eine abschließende Tabelle lassen sich schließlich die eingangs definierten Tax Compliance-Anforderungen mit den hierzu korrespondierenden Kontrollen verbinden.

16. Elektronische Rechnungen

16.1. Spezifische Ausführungen in den GoBD[566]

In Bezug auf den elektronischen Rechnungsaustausch[567], welchem die Finanzverwaltung mit Datum vom 2. Juli 2012 ein gesondertes BMF-Schreiben[568] 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 „Attachment" 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.[569] 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[570] Jahre ***aufzubewahren***.[571] Während des gesamten Aufbewahrungszeitraums müssen die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden.[572] 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

[566] Vgl. ausführlich Groß/Heinrichshofen/Lindgens, Der elektronische Rechnungsaustausch im Lichte der GoBD, Der Konzern 2015, S. 251.
[567] Nach § 14 Abs. 1 S. 8 UStG ist eine elektronische Rechnung eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird.
[568] BMF v. 2. Juli 2012 (Fn. 237), S. 726.
[569] GoBD (Fn. 1), Rn. 121.
[570] Die Aufbewahrungsfrist läuft nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (sog. Ablaufhemmung). Vgl. auch Kapitel 10.6.(1).
[571] Zur Aufbewahrung im Ausland vgl. Kapitel 10.6.(8).
[572] § 14b Abs. 1 Satz 2 UStG n. F.

GoBD erfüllt[573]. Verletzt der Unternehmer seine Aufbewahrungspflichten nach § 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, allerding trägt der Unternehmer nach allgemeinen Grundsätzen die objektive Feststellungslast für alle Tatsachen, die den Anspruch begründen.[574] Sind die Daten zu einem gewissen Zeitpunkt nicht mehr vorhanden, kann es für den Unternehmer ggf. schwer bis unmöglich werden nachzuweisen, dass er das Recht auf Vorsteuerabzug jemals besaß.

An anderer Stelle der GoBD wird klargestellt, dass im DV-System empfangene EDI-Daten im Ursprungsformat aufzubewahren sind.[575] 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 ZUGFeRD[576] 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.[577] ZUGFeRD stellt den technisch logischen Schritt in Richtung eines standardisierten Austauschs strukturierter Rechnungsdaten dar.

[573] Vgl. Abschn. 14b.1 Abs. 10 Satz 3 UStAE i. d. Fassung v. 5. Mai 2015.
[574] BMF (Fn. 278), S. 3 f.
[575] GoBD (Fn. 1), Rn. 132.
[576] ZUGFeRD steht für „Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland".
[577] ZUGFeRD 2.0 wurde am 11. März 2019 veröffentlicht. Jeweils aktuelle Informationen zum Release-Stand und der jeweiligen Spezifikation finden sich unter *https://www.ferd-net.de*.

Eine ZUGFeRD-Rechnung stellt von der Grundidee ein ***hybrides*** Rechnungsobjekt mit zwei inhaltlich identischen Repräsentationen der Rechnung, erstens einem bildhaften Dokumentformat (PDF) und zweitens einem strukturierten Datenformat (XML[578]), dar. Technisch basiert ZUGFeRD in seiner ursprünglichen Form auf dem von ***UN/CEFACT*** entwickelten Standard zur Cross Industry Invoice sowie auf dem durch das europäische Standardisierungsgremium CEN entwickelten und den darauf aufbauenden Message User Guides (MUG).[579] ZUGFeRD 2.0 wird den Anforderungen der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung (Richtlinie 2014/55/EU)[580] gerecht. Über die XML-Komponente lassen sich dabei spezifische Nutzdaten einer Rechnung 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.[581] Auf diese Weise werden Medienbrüche vermieden, und der gesamte Rechnungsstellungs- und Rechnungsprüfungsprozess lässt sich nahezu vollständig automatisieren.[582] Die maschinelle Auswertbarkeit bezieht sich nach den GoBD stets auf sämtliche Inhalte der PDF/A-3-Datei.[583]

[578] Extensible Markup Language.
[579] Vgl. dazu sowie insbesondere zu den unterschiedlichen Profilen des ZUGFeRD-Formats: Engel-Flechsig, Elektronische Rechnungen mit „ZUGFeRD", DB Beilage 04 zu Heft 47/2016, S. 28, 29f.
[580] Richtlinie 2014/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 16. April 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen, ABl. L 133, S. 1.
[581] Zur steuerlichen Anerkennung von ZUGFeRD vgl. Groß/Kampffmeyer/Klas, ZUGFeRD aus dem Blickwinkel von Tax-Compliance und IT-Governance, BC 2015, S. 295.
[582] Zur Aufbewahrung von ZUGFeRD-Rechnungen vgl. Groß/Kampffmeyer/Klas, (Fn. 581), Kapitel 5, zur Aufbewahrung von elektronischen Eingangsrechnungen vgl. Tom Suden, GoBD: Anforderungen an die ordnungsgemäße Archivierung elektronischer Eingangsrechnungen, BC 2015, S. 285.
[583] GoBD (Fn. 1), Rn. 125.

16.3. XRechnung[584]

Das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2014/55/EU[585] über die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen (sog. ***„E-Rechnungsgesetz"***)[586] sieht eine Verpflichtung aller öffentlichen Auftraggeber des Bundes vor, elektronische Rechnungen, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen, ab einem bestimmten Zeitpunkt (siehe unten) anzunehmen und zu verarbeiten. Damit wurde für alle öffentlichen Auftraggeber des Bundes, für Sektorenauftraggeber sowie für Konzessionsgeber gleichermaßen eine verbindliche Rechtsgrundlage zum Empfang und zur Verarbeitung elektronischer Rechnungen geschaffen.

Flankierend zum E-Rechnungsgesetz wurde eine Verordnung über die elektronische Rechnungsstellung (sog. ***„E-Rechnungs-Verordnung"***)[587] beschlossen, die weitere Details regelt. Während laut EU-Richtlinie nur die Annahme und Weiterverarbeitung durch den Rechnungsempfänger (öffentlicher Auftraggeber) verbindlich vorgegeben wurde, ergibt sich aufgrund der E-Rechnungs-Verordnung auch für den an den Bund fakturierenden Rechnungsaussteller künftig die Verpflichtung, Rechnungen in elektronischer Form einzureichen. Von definierten Ausnahmen abgesehen, wird damit oberhalb einer „Bagatellgrenze" von EUR 1.000 die ***Verpflichtung zur Ausstellung und Übermittlung*** elektronischer Rechnungen in den vorgegebenen Formaten sowie über die vorgegebenen Übertragungswege festgelegt.

Wesentliches Element des E-Rechnungsgesetzes sowie der E-Rechnungs-Verordnung ist die Definition des Begriffs der elektronischen Rechnung. Eine elektronische Rechnung im Sinne der europarechtlichen Vorgaben stellt demnach eine Rechnung dar, die in einem ***strukturierten Datensatz*** erstellt, übermittelt und empfangen wird

[584] Vgl. ausführlich Groß/Lindgens/Burghardt/Hambug, PSP-Leitfaden: Die elektronische Rechnung in der öffentlichen Verwaltung; Groß/Hamburg, Verordnung über die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen beschlossen, Groß, Entwurf eines Gesetzes über die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen vom Bundestag verabschiedet.
[585] Richtlinie 2014/55/EU des europäischen Parlaments und des Rates v. 16. April 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen, ABl. L 133, S. 1.
[586] Richtlinie 2014/55/EU, (Fn. 580), S. 770.
[587] Verordnung über die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen des Bundes (E-RechV) v. 13. Oktober 2017, BGBl I 2017, S. 3555.

sowie in einem Format vorliegt, das die automatische und elektronische Verarbeitung ermöglicht. Im Rahmen der „technischen" Umsetzung wurde auf europäischer Ebene eine europäische Norm für die elektronische Rechnungsstellung entwickelt (Richtlinie 2014/55/EU). Diese umfasst ein syntaxneutrales semantisches Datenmodell für die Kernelemente einer elektronischen Rechnung. Als nationale Möglichkeit der Spezifizierung der europäischen Norm wurde der Rechnungsdatenaustausch-Standard ***XRechnung*** im Rahmen eines Steuerprojekts des IT-Planungsrats entwickelt. XRechnung stellt dabei eine im Rahmen des europäischen Normungsverfahrens erstellte „Core Invoice Usage Specification" dar, die für die öffentlichen Auftraggeber in Deutschland die europäische Norm eindeutig abbildet und für die Verwaltung relevante Regelungen präzisiert.

Der Aussteller einer elektronischen Rechnung darf entsprechend nur erwarten, dass diese von der öffentlichen Verwaltung akzeptiert wird, wenn seine Rechnung sämtliche relevante Daten zumindest auch in strukturierter Form enthält. Insoweit werden sog. ***hybride Rechnungsformate*** (Bild- und Datenkomponente) wie ZUGFeRD[588] nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Rechtlich zulässig sind damit Rechnungsformate, die ausschließlich aus strukturierten Daten bestehen sowie Rechnungsformate, die teilweise aus einem strukturierten Format sowie teilweise aus einer Bilddatei bestehen, vorausgesetzt, dass den Vorgaben an das Rechnungsdatenmodell (innerhalb der Datenrepräsentanz) vollumfänglich entsprochen wird. Reine ***Bilddateien*** wie PDF-Rechnungen hingegen, erfüllen die vorgenannte Begriffsdefinition nicht.

Da jedes Bundesland eingenständig für die Umsetzung der Richtlinie verantwortlich ist, kann es auf Länderebene durchaus zu Abweichungen im Vergleich zu den beschlossenen Vorgaben des Bundes kommen. Dies betrifft vor allem folgende Punkte: Beschränkung auf den oberschwelligen Bereich, Rechnungsformat, Pflicht zur Rechnungsstellung, Höhe der Bagatellgrenze und Übertragungswege.

[588] Vgl. Kapitel 16.2.

16.4. 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 erfolgt[589] – 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 zugrundezulegen. Dies erfolgt bei elektronischen Rechnungen über eine zentrale E-Mail-Adresse bzw. einen mit dem Lieferanten definierten Kanal (z. B. EDI) und bei Papierrechnungen über einen definierten Digitalisierungsprozess.[590] Anschließend lassen sich die auf diese Weise technisch 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.[591]

[589] Vgl. zur Aufbewahrung der E-Mail als Transportmittel Kapitel 16.4.(3).
[590] Vgl. ausführlich Kapitel 13.
[591] Vgl. ausführlich Berndt, Rechnungsprozesse optimieren, S. 109 ff.

(2) Datenzugriff und elektronische Rechnungen

Der Datenzugriff bezieht sich im Grundsatz auf originär elektronische[592] Unterlagen. Entsprechend unterliegen auch elektronische Rechnungen dem Datenzugriff. Soweit diese in Dokumenten in Dokumentenmanagement-Umgebungen vorgehalten werden, steht dem Betriebsprüfer im Rahmen der unmittelbaren Zugriffsvariante (Z1) das Recht zu, hierüber Einsicht zu nehmen und – soweit im System des Steuerpflichtigen vorhanden – eine entsprechende Volltextsuche zu nutzen.[593] Für den Fall der Datenträgerüberlassung (Z3) sehen die GoBD vor, dass auch elektronische Dokumente und Unterlagen zur Verfügung zu stellen sind.[594] Hiervon wären insbesondere auch elektronische Rechnungen betroffen.

(3) 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***).[595]

[592] Vgl. auch Kapitel 10.2. und 10.6.(2).
[593] Vgl. Kapitel 11.6.(7).
[594] GoBD (Fn. 1), Rn. 167.
[595] Vgl. auch Lamprecht, GoBD und das E-Invoicing, BC 2015, S. 403. Dazu ergänzend: Immer dann, wenn es auf den genauen Zeitpunkt der Zustellung ankommt (insbesondere bei Fristsachen), sollte ergänzend die Träger-E-Mail aufbewahrt werden.

(4) Sonderfall Telefax

Soweit Rechnungen per ***Telefax*** übermittelt werden, stellt sich im Hinblick auf die Art der Aufbewahrung regelmäßig die Frage, ob die Rechnung der Papierwelt oder elektronischen Welt zugrunde zu legen ist.[596] Hintergrund ist, dass elektronische Rechnungen auch per Computer-Fax oder Fax-Server übermittelt werden können.[597] Entscheidend für die Form der Aufbewahrung ist dabei jedoch die technische Ausstattung des Empfängers der Fax-Rechnung. Demnach gilt eine von Standard-Telefax an Standard-Telefax oder von Computer-Telefax/Fax-Server an Standard-Telefax übermittelte Rechnung als Papierrechnung und ist entsprechend als Papierrechnung aufzubewahren.[598]

(5) EDI-Daten

An anderer Stelle der GoBD wird klargestellt, dass im DV-System empfangene EDI-Daten im Ursprungsformat aufzubewahren sind.[599] Dies entspricht der gelebten Praxis, nach welcher es sich bei EDI-Belegen um originär elektronische Unterlagen handelt, die entsprechend originär elektronisch vorzuhalten sind. Dabei betrifft die Pflicht zur elektronischen Aufbewahrung den fachlichen Inhalt (z. B. Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG) der EDI-Nachricht. Hiervon ausgenommen sind u. E. rein technische Informationen (z. B. Informationen zum Datentransport), welchen ausschließlich eine Transportfunktion[600] zukommt (analog dem Briefumschlag). Für den Nachweis der vollständigen und richtigen Übernahme und Aufbewahrung der fachlichen Inhalte bedarf es dazu einer Dokumentation der maschinellen Verarbeitungsregeln.[601] 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.[602] Mit Blick auf das Kriterium der Lesbarkeit[603] ist in

[596] Vgl. Groß/Lindgens, Elektronische Rechnungen im Lichte der Umsatzsteuer, UVR 2008, S. 107 (110).
[597] BMF v. 2. Juli 2012 (Fn. 237); vgl. ebenso Abschn. 14.4 Abs. 2 Satz 3 UStAE.
[598] BMF v. 2. Juli 2012 (Fn. 237); vgl. ebenso Abschn. 14.4 Abs. 2 Satz 4 UStAE, zur elektronischen Erfassung vgl. Kapitel 13.
[599] GoBD (Fn. 1), Rn. 132.
[600] Vgl. Kapitel 16.4.(3).
[601] Vgl. AWV (Fn. 278), S. 40f.
[602] Vgl. zu den Konvertierungsvorgaben im speziellen Kapitel 10.2. und 10.6.(3).
[603] Vgl. insbesondere § 14 Abs. 1 UStG bei elektronischen Rechnungen.

Bezug auf EDI-Nachrichten stets die Möglichkeit einer ***Visualisierung*** – sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für den Betriebsprüfer – vorzusehen.[604] 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 bspw. 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.[605]

(6) Inhaltlich identische Mehrstücke[606]

Im Zusammenhang mit ***Hybridformaten*** wie ZUGFeRD stellt sich die Frage, welche der beiden Komponenten – PDF oder XML – den Beleg im steuerrechtlichen, insbesondere umsatzsteuerlichen Sinne darstellt. Dabei entspricht es gerade der Grundidee von ZUGFeRD, dem Rechnungsempfänger beide Möglichkeiten zu offerieren, je nachdem, welche EDV-technischen Gegebenheiten beim empfangenden Unternehmen vorhanden sind.[607] So gibt es Unternehmen, die das PDF-Dokument als Beleg und die XML-Datei als reine Buchungshilfe interpretieren oder dieses – ggf. in Unkenntnis – gar negieren und andere, die der XML-Datei eine Belegfunktion attestieren und dem PDF lediglich eine Visualisierungsfunktion zugestehen.

[604] Vgl. zu den verschiedenen Möglichkeiten Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller, (Fn. 32), S. 125 f.
[605] Vgl. Groß/Lamm, Elektronische Rechnungen – Praktische Hinweise zur Neuregelung ab dem 1. Juli 2011, BC 2011, S. 244 (248).
[606] Vgl. Groß/Kampffmeyer/Klas, (Fn. 581), Kapitel 4.
[607] Damit beide Komponenten isoliert für sich geeignet sind, den Vorsteuerabzug sicherzustellen, müssen jeweils die PDF- und die XML-Komponente die Vorgaben an eine Rechnung nach § 14 UStG uneingeschränkt gewährleisten und insbesondere die Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG enthalten.

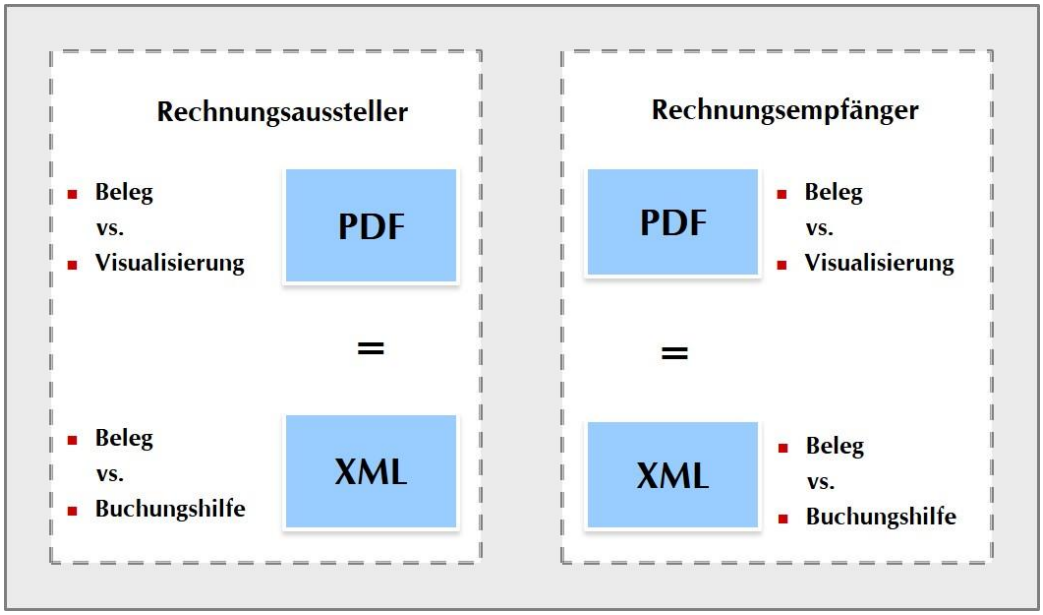


Abbildung 14: Fallkonstellationen der Interpretation der Belegfunktion

Zunächst ist festzuhalten, dass die grundsätzliche steuerrechtliche Anerkennung einer elektronisch übermittelten ZUGFeRD-Rechnung – soweit die Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG nachgewiesen werden können – außer Frage steht. Da allerdings beide Komponenten (PDF und XML) für sich gesehen als Beleg fungieren können, ist den Vorgaben des § 14c UStG eine besondere Aufmerksamkeit zu widmen. Demnach läuft der Rechnungsaussteller Gefahr, die Umsatzsteuer doppelt zu schulden, wenn die PDF- und die XML-Datei inhaltlich divergieren und damit als jeweils eigenständige Rechnungen zu werten sind. Unterscheiden sich mithin die Hybridbestandteile von ZUGFeRD in Bezug auf die umsatzsteuerlichen Pflichtangaben (bspw. Rechnungsdatum oder Rechnungsnummer), ist das Risiko einer Doppelbesteuerung gegeben.[608] Umgekehrt besteht bei sog. „inhaltlich identischen Mehrstücken" derselben Rechnung keine Gefahr einer umsatzsteuerlichen Mehrbelastung.[609]

[608] Die Finanzverwaltung bringt dazu klar zum Ausdruck, dass in Fällen, in welchen über ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen ausgestellt werden, ohne dass sie als Duplikat oder Kopie gekennzeichnet sind, auch die Umsatzsteuer aus beiden Rechnungen geschuldet wird; vgl. BMF v. 2. Juli 2012 (Fn. 237); vgl. ebenso Abschn. 14c.1. Abs. 4 Satz 4 UStAE.

[609] BMF v. 2. Juli 2012 (Fn. 237); vgl. ebenso Abschn. 14c.1. Abs. 4 Satz 5 UStAE.

Der Anwender von ZUGFeRD darf zunächst zurecht unterstellen, dass die Verantwortung für einen Gleichlauf von PDF- und XML-Inhalten dem Anbieter der ZUGFeRD-Lösung obliegt und von diesem entsprechend qualitätsgesichert ist. Selbst wenn demnach das Risiko einer Doppelbesteuerung zumeist theoretischer Natur sein dürfte, wird der Unternehmer bereits aufgrund der finanziellen Tragweite fehlerbehafteter Rechnungen (Mehrfachbesteuerung) ein erhöhtes Eigeninteresse haben, die inhaltliche Komponentenanalogie seinerseits abzusichern. Diese Sicherheit lässt sich durchaus mit „Bordmitteln" und zumeist ohne Mehraufwand erreichen. So ist dem Rechnungsaussteller bei der Verwendung von ZUGFeRD zu empfehlen, die entsprechende Implementierung vorab zu prüfen, insoweit altbekanntes Terrain, hat er doch auch bei der Einführung eines neuen ERP-Systems bzw. nach der Implementierung von Updates oder Upgrades ohnehin entsprechende Sorgfaltspflichten wahrzunehmen. Im Fortgang empfiehlt sich eine stichprobenweise Prüfung, insbesondere dann, wenn die ZUGFeRD-Versionierung fortgeschrieben wird. Auf diese Weise lässt sich für den Rechnungsaussteller der inhaltliche Gleichlauf zwischen PDF- und XML-Inhalten ressourcenschonend sicherstellen und das „14c-Risiko"minimieren. Der Rechnungsempfänger hat über die Rechnungseingangsprüfung – ebenfalls gängiges Prozedere – sicherzustellen, dass die inhaltlichen Bestandteile des Belegs (je nach Interpretation PDF oder XML) geprüft und bei festgestellter Ordnungsmäßigkeit auch entsprechend verbucht werden.[610] Dabei sollte die jeweilige – und nach den GoBD ohnehin geforderte – Verfahrensdokumentation[611] zweifelfrei klarstellen, was als Beleg und was lediglich als Buchungshilfe oder Visualisierung interpretiert wird. Angemerkt sei, dass im Hinblick auf die Fehlerwahrscheinlichkeit davon auszugehen ist, dass der Prozess der manuellen Erfassung von Rechnungen ein Vielfaches mehr an Gefahrenneigung in sich trägt, als ein standardisiertes Verfahren wie ZUGFeRD. Aus Governance-Erwägungen ist eine übergeordnete (Online-)Validierungsstelle zu fordern, über welche insbesondere kleinere Unternehmen ihre ZUGFeRD-Rechnung auf Konsistenz prüfen und einen entsprechenden Komponentenabgleich vornehmen könnten.

[610] Zur Rechnungseingangsprüfung im Detail vgl. Groß/Heinrichshofen/Lindgens (Fn. 566), Kapitel 4.
[611] Vgl. Groß/Heinrichshofen/Lindgens (Fn. 566), Kapitel 8.

(7) Konvertierung von ZUGFeRD

In Bezug auf Rechnungen, die im ZUGFeRD-Format übermittelt werden, führen die GoBD aus, dass nicht entscheidend ist, ob der Rechnungsempfänger nur das Rechnungsbild (Image) nutzt, sondern, dass auch noch tatsächlich die XML-Daten vorhanden sind, die auch nicht durch eine Formatumwandlung (z. B. in TIFF) gelöscht werden dürfen. Die maschinelle Auswertbarkeit bezieht sich damit auf sämtliche Inhalte der PDF/A-3-Datei.[612] Daher darf das ZUGFeRD-PDF auch nicht einfach in ein anderes Format (zum Beispiel in ein „normales“ PDF ohne XML-Objekt oder TIFF) konvertiert[613] werden, weil hierdurch die Auswertbarkeit des eingebetteten XML-Objektes verloren gehen würde.

[612] GoBD (Fn. 1), Rn. 125.
[613] Zur Konvertierung vgl. ausführlich Kapitel 10.2. und 10.6.(3).

17. Exkurs: Zertifikate und Testate

17.1. Kernaussagen der GoBD

Den GoBD lassen sich folgende Kernaussagen zur Zertifizierung und Software-Testaten 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.[614] 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.[615] „Zertifikate" oder „Testate" Dritter können bei der Auswahl eines Softwareprodukts dem Unternehmen als ***Entscheidungskriterium*** dienen, entfalten jedoch gegenüber der Finanzbehörde keine Bindungswirkung.[616]

[614] BMF (Fn.1), Rn. 179.
[615] BMF (Fn.1), Rn. 180.
[616] BMF (Fn.1), Rn. 181.

17.3. Kommentierung und Hilfestellung

Hersteller von buchungsrelevanten IT-Systemen werben häufig 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 Dokumentenmanagement-Systemen.

Laut GoBD entfalten derartige Zertifikate für die Finanzverwaltung keinerlei Bindungswirkung, allerdings können sie für Unternehmen als Entscheidungshilfe bei der Produktbeschaffung dienen. Entsprechend 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 880[617] 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.[618] 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).[619]

[617] Vgl. IDW PS 880, Die Prüfung von Softwareprodukten, WPg Supplement 2/2010, S. 6 ff., FN-IDW 5/2010, S. 186 ff.
[618] Vgl. IDW PS 880 (Fn. 617), Rn. 8.
[619] Vgl. IDW PS 880 (Fn. 617), Rn. 9.

Daneben gibt es zahlreiche weitere Angebote für eine Begutachtung und Zertifizierung. Zur Beurteilung des Wertes 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

Viele Ausführungen der Erstfassung der GoBD aus dem Jahr 2014 waren nichts Neues, bewirkten jedoch, dass viele Vorgaben an der Schnittstelle zwischen Steuerrecht und Informationstechnologie wieder oder erstmals ins Gedächtnis der steuerpflichtigen Unternehmen gerufen wurden. Viele Aspekte führten gar zu einer Renaissance längst vergessener oder verdrängter Themen, wie etwa den Vorgaben zur Erstellung einer Verfahrensdokumentation. Mit der Novellierung der GoBD vom 28. November 2019 kam die Finanzverwaltung schließlich dem Ruf nach einer Modernisierung nach. So wurden mit der Neufassung zahlreiche Erleichterungen sowie diverse Möglichkeiten zur Prozessverbesserung geschaffen. Entsprechend sollten die GoBD auch mehr denn je als Chance gesehen werden, betriebliche Prozesse kritisch zu hinterfragen und diese der aktuellen Rechtslage anzupassen.

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.

Glossar

AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
AO	Abgabenordnung
AWV	Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V.
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
BeckRS	Rechtsprechung Beck-Datenbank
BeckVerw	Verwaltungsanweisungen Beck-Datenbank
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BP/BNV	Betriebsprüfung/Bundesnebentätigkeitsverordnung
BSI	Bundesamt für Sicherheit der Informationstechnik
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BStBl	Bundessteuerblatt
CMS	Compliance Management-System
DART	Data Retention Tool
DMS	Dokumentenmanagement-System
DSAG	Deutschsprachige SAP-Anwendergruppe
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStV	Deutscher Steuerberaterverband
DV-System	Datenverarbeitungssystem
ECM	Enterprise-Content-Management
EDI	Electronic Data Interchange
EDIFACT	Electronic Data Interchange for Administration, Commerce and Transport
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
ERP	Enterprise Resource Planning
EStG	Einkommensteuergesetz
EÜR	Einnahmenüberschussrechnung
FAIT	Fachausschuss Informationstechnologie

FeRD	Forum elektronische Rechnung Deutschland
FG	Finanzgericht
Fibu	Finanzbuchhaltung
FN-IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer Fachnachrichten
GDPdU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBD	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Buchführung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff
GoBIT	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
IDEA	Prüfsoftware der Finanzverwaltung
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IDW PS	Institut der Wirtschaftsprüfer Prüfungsstandard
IDW RS	Institut der Wirtschaftsprüfer Stellungnahme zur Rechnungsregelung
IFRS	International Financial Reporting Standards
IKS	Internes Kontrollsystem (IKS)
IStR	Internationales Steuerrecht
KassenSichV	Kassensicherungsverordnung
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
LSt	Lohnsteuer
MUG	Message User Guides
OCR	Optical-Character-Recognition
OFD	Oberfinanzdirektion

Rn.	Randnummer
SLA	Service Level Agreements
SSV	Schnittstellen-Verprobung
StBP	Steuerliche Betriebsprüfung
SWIFT	Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer Anwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UVR	Umsatz- und Verkehrssteuer-Recht
WaWi	Warenwirtschaftssystem
WPg	Wirtschaftsprüfung
XRechnung	Im Rahmen des europäischen Normungsverfahrens erstellte „Core Invoice Usage Specification“
ZUGFeRD	Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland

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. 28. November 2019, – IV A 4 – S 0316/19/10003 :001, aktuell abrufbar unter: *https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/2019-11-28-GoBD.html*

BMF: Ergänzende Infomationen zur Datenträgerüberlassung: *https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/Abgabeordnung/2019-11-28-GoBD-Ergaenzende-Informationen-zur-Datentraegerueberlassung.html*

BMF-Schreiben: Anwendungserlass zu § 153 AO, BMF v. 23. Mai 2016 – IV A 3 – S 0324/15/10001, online abrufbar unter: *http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2016-05-23-anwendungserlass-zu-paragraf-153-AO.html*

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: Lohnsteuer-Nachschau, BMF v. 16. Oktober 2014 - IV C 5 - S S 2386/09/10002:001, BStBl. I 2014, S. 1408

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: *https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Betriebspruefung/2010-11-26-Aufbewahrung-digitaler-Unterlagen-bei-Bargeschaeften.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

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

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: Aufbewahrung und Archivierung von elektronischen Kontoauszügen, Verfügung v. 20. Januar 2017 – S-0317 1.1-3/5 St42

BayLfSt: Verfügung v. 20. Januar 2017 – S 0316.1.1-3/5 St42

BayLfSt: Elektronische Kassen – Informationen für Unternehmer, Stand: Januar 2017

OFD Niedersachsen: Merkblatt für Unternehmen zum Thema „Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung“, Stand: Dezember 2016

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

OFD Nordrhein-Westfalen: Verfügung v. 28. Juli 2015 – S 0316 – 2015/0006 – St 432a: Verfügung betr. Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht der digitalen Grundaufzeichnungen (§ 238 HGB, §§ 140, 145-147 AO), BeckVerw 312689

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, Gesetze, Verordnungen und EU-Richtlinien

Richtlinie 2014/55/EU des europäischen Parlaments und des Rates v. 16. April 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen, ABl. L 133, S. 1

E-RechG: Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2014/55/EU über die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen v. 4. April 2017, BGBl I 2017, S. 770

E-RechV: Verordnung über die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen des Bundes v. 13. Oktober 2017, BGBl I 2017, S. 3555

BFH v. 25. März 2015 – X R 20/13, DStR 2015, S. 1739

BFH v. 16. Dezember 2014 – VIII R 52/12, DStR 2015, S. 1920

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 v. 16. Juni 2011 – IV B 120/10, BStBl. II 2011, S. 855-858

BFH v. 24. Juni 2009 – VIII R 80/06, BStBl II 2010 S. 452

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

BFH v. 19. Oktober 2005 – XI R 4/04, BStBl. II 2006, S. 509

BFH v. 26. Februar 2004 – XI R 25/02, BStBl. II 2004, S. 599

BFH v. 24. Juni 1997 – VIII R 9/96, BStBl. II 1998, S. 51

BFH v. 27. April 1994 – XI R 54/93, BStBl II 1994, S. 718

BFH v. 25. März 1992 – I R 69/91, BStBl. II 1992, S. 1010

BFH v. 21. Februar 1990 – X R 54/87, BFH/NV 1990, S. 683

BFH v. 30. November 1989, BFH/NV 1991, S. 356

BFH v. 20. Juni 1985, BFH/NV 1985, S. 12

BFH v. 26. August 1975 – VIII R 109/70, BStBl II 1976, S. 210

BFH v. 24. November 1971 – I R 141/68 , BStBl II 1972, S. 400

BFH v. 20. Oktober 1971 – I R 63/70, BStBl II 1972, S. 273

BFH v. 11. September 1969 – IV R 106/68, BStBl II 1970, S. 307

BFH v. 18. Oktober 1967 – I 125/65, BStBl II 1968, S. 173

BFH v. 23. September 1966 – VI 117/65, BStBl III 1967, S. 23

BFH v. 12. Mai 1966 – IV 472/60, BStBl. III 1966, S. 372

BFH v. 5. März 1965 – VI 154/63 U, BStBl. III 1965, S. 285

BFH v. 16. September 1964 – IV 42/61 U, BStBl III 1964, S. 654

BFH v. 10. Juni 1954 – IV 68/53 U, BStBl. III 1954, S. 298

BFH v. 5. März 1953 – IV 174/52 U, BStBl III 1954, S. 106

FG Schleswig-Holstein v. 12. Oktober 2015 – 2 V 95/15, BeckRS 2015, 95821

FG Niedersachsen v. 30. Juni 2015 – 9K 343/14, ZD 2015, S. 595

FG Münster v. 10. November 2013 – 6 V 4562/03, EFG 2004, S. 236

FG Rheinland-Pfalz v. 24. August 2011 – 2 K 1277/10, DSTRE 2012, S. 960

FG Düsseldorf v. 5. Februar 2007 – 16 V 3454/06 A, EFG 2007, S. 892

FG Saarland v. 30. Juni 2005 – 1 K 141/01 zur Vorlage privater Kontounterlagen im Rahmen einer Außenprüfung, BeckRS 2005, 26018309

Ausgewählte Standards, Arbeitshilfen und Ausarbeitungen

AWV – Arbeitsgemeinschaft für wirtschafliche Verwaltung e. V., GoBD – Ein Praxisleitfaden für Unternehmen, Version 2.0, *https://www.awv-net.de/fachergebnisse/schriftenverzeichnis/steuer-und-handelsrecht/gobd-ein-praxisleitfaden-fuer-unternehmen-version-2.0.html*

AWV – Arbeitsgemeinschaft für wirtschafliche Verwaltung e. V., Muster-Verfahrensdokumentation zur Belegablage, *http://www.awv-net.de/themen/fachergebnisse/musterverfahrensdoku/index.html*

Bundessteuerberaterkammer/Deutscher Steuerberaterverband, Muster-Verfahrensdokumentation zum ersetzenden Scannen (Version 2.0; Stand: 29. November 2019), *https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/steuerrecht-und-rechnungslegung/fachinfos/BStBK_Muster-VerfD-ersetzendes-Scannen_v2.0-2019-11-29.pdf*

Bitkom, GoBD-Checkliste für Dokumentenmanagement-Systeme, *https://www.bitkom.org/Bitkom/Publikationen/GoBD-Checkliste*

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

IDW PS 331 n.F.: Abschlussprüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen

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

IDW PS 951 n.F.: 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 1, Grundsätze ordungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie

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 RS FAIT 5, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich Cloud Computing, IDW Life in Heft 1/2016, S. 35 ff.

Datenanforderungen für die Datenträgerüberlassung aus einem ***SAP-System*** bei Nutzung des Data Retention Tools (DART), *http://elektronische-steuerpruefung.de/bmf/sap-z3-daten-bundeseinheitlich-agegestimmt.pdf*

GoBIT, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz mit Stand 13. Oktober 2012

DATEV: Musterfoliensatz – Wesentliche Änderungen durch die GoBD

DSAG: DSAG-Handlungsempfehlung – Empfehlung zur Anwendung des Datenzugriffs (GoBD/GDPdU) durch die Finanzverwaltung

Ausgewählte Literatur

Wargowske, Datenzugriff in der steuerlichen Außenprüfung (Teil 2), beck.digitax 2020, S. 344.

Wargowske, Datenzugriff in der steuerlichen Außenprüfung (Teil 1), beck.digitax 2020, S. 272.

Achilles/Danielmeyer, Die Kassenführung im Spannungsfeld von TSE, Corona und Mehrwertsteuersenkung, Rethinking Tax 4/2020, S. 18

Damas, Verfahrensdokumentation, IKS und Tax-Compliance-Management: Hintergünde, Missverständnisse, Folgerungen, DB 2020, S. 1536

Braun/Peters, Fortentwicklung des Datenzugriffs – Reaktion auf Wargowske/Werner, beck.digitax 2020, S. 139

Wargowske/Werner, Fortentwicklung des Datenzugriffs gemäß § 147 Abs. 6 AO (Teil 1), beck.digitax 2020, S. 66

Wargowske/Werner, Fortentwicklung des Datenzugriffs gemäß § 147 Abs. 6 AO (Teil 2), beck.digitax 2020, S. 133

Schütte/Götz, GoBD 2019 – Eine Übersicht über wesentliche Neuerungen, DStR 2020, S. 90

Henn, Die GoBD 2019 (GoBD 2.0) – ein sinvolles Update?, DB 2019, S. 1816

Benno L'habitant, Cloudbasierte Dokumenten-Management-Systeme (Cloud Computing) unter verfahrensrechtlichen Aspekten, Teil 1, Ubg 2019, S. 626 und Teil 2, Ubg 2019, S. 690

Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen, Experten erläutern die GoBD – Was bedeutet „*Ersetzendes Konvertieren*“?, https://www.psp.eu/artikel/532/was-bedeutet-ersetzendes-konvertieren/

Groß, GoBD 2.0 – Kommentierung der geplanten Neufassung, https://www.psp.eu/artikel/496/gobd-2-0/

Burghardt/Groß, Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen, WPg 2018, S. 796

Greulich/Riepolt, Digitalisierung von Geschäftsprozessen im Rechnungswesen, Nürnberg 2018

Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen, Experten erläutern die GoBD – Was bedeutet „Konvertierung – von der Bilddatei zum PDF-Format“?, https://www.psp.eu/artikel/392/was-bedeutet-konvertierung-von-der-bilddatei-zum-pdf-format/

Groß/Lindgens/Burghardt/Hamburg, PSP-Leitfaden: Die elektronische Rechnung in der öffentlichen Verwaltung, https://www.psp.eu/artikel/354/die-elektronische-rechnung-in-der-oeffentlichen-verwaltung/

Groß/Hamburg, Verordnung über die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen beschlossen, https://www.psp.eu/artikel/298/verordnung-ueber-die-elektronische-rechnungsstellung-im-oeffentlichen-auftragswesen-beschlossen/

Henn/Kuballa, Steuerrechtliche Anforderungen an die Aufbewahrung elektronischer Unterlagen, NWB 2017, S. 2779

Groß, Entwurf eines Gesetzes über die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen vom Bundestag verabschiedet, https://www.psp.eu/artikel/82/entwurf-eines-gesetzes-ueber-die-elektronische-rechnungsstellung-im-oeffentlichen-auftragswesen-vom-bundestag-verabschiedet/

Henn/Kuballa, Aufbewahrung elektronischer Unterlagen, NWB 2017, S. 2649

Groß, Mobiles Scannen und Tax Compliance, BB 2017, S. 930

Groß/Sturm, Kassengesetz geht in die nächste Runde: Entwurf einer Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) vorgelegt, *https://www.psp.eu/artikel/154/kassengesetz-geht-in-die-naechste-runde/*

Groß/Lindgens/Burghardt, Tax Compliance Management-Systeme in der praktischen Umsetzung, *https://www.psp.eu/artikel/47/tax-compliance-management-systeme-in-der-praktischen-umsetzung/*

Herold/Volkenborn, Die wichtigsten Regeln zur Umsetzung der GoBD in der Praxis, NWB 2017, S. 922

Goldshteyn/Thelen, Praxishandbuch digitale Betriebsprüfung, Stuttgart 2016, S. 112 ff.

Becker/Neubert, „Digital Offensive" der Finanzverwaltung: Die Schnittstellen-Verprobung (SSV), DStR 2016, S. 2983 ff.

Groß, Fiskus bittet künftig mehr zur Kasse, *https://www.psp.eu/artikel/67/fiskus-bittet-kuenftig-mehr-zur-kasse-gesetz-zum-schutz-vor-manipulationen-an-digitalen-grundaufzeichnungen-verabschiedet/*

Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen, Experten erläutern die GoBD – Was bedeutet „Verfahrensdokumentation"?, *https://www.psp.eu/artikel/58/experten-erlaeutern-die-gobd-ausgabe-6-was-bedeutet-verfahrensdokumentation/*

Schäperclaus/Hanke, Datenträgerüberlassung: Z3-Datenzugriff im Rahmen der Betriebsprüfung, DB Beilage 04 zu Heft 47/2016, S. 17

Engel-Flechsig, Elektronische Rechnungen mit „ZUGFeRD“, DB Beilage 04 zu Heft 47/2016, S. 28

Henn/Kuballa, Streitpunkt: Unveränderbarbeit von (elektronischen) Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen, DB 2016, S. 2749

Groß, Mobiles Scannen und Tax Compliance, in: Erfolgsfaktor Information Management (Hrsg. Leger/Berndt), Fachbuch der B&L Management Consulting GmbH, 2016, *https://www.psp.eu/artikel/99/mobiles-scannen-tax-compliance/*

Groß/Lindgens, Der Fiskus ist auf die Kontrolle gekommen, *https://www.psp.eu/artikel/96/der-fiskus-ist-auf-die-kontrolle-gekommen/*

Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen, Experten erläutern die GoBD – Was bedeutet „progressive und retrograde Prüfbarkeit“?, *https://www.psp.eu/artikel/85/experten-erlaeutern-die-gobd-ausgabe-5-was-bedeutet-progressive-retrograde-pruefbarkeit/*

Polka, GoBD – Praxisbeispiele aus Beratersicht, BC 2016, S. 277

Groß/Matheis/Lindgens, Vorgaben an ein Tax Compliance-System am Beispiel der Umsatzsteuer, UVR 2016, S. 172, *https://www.psp.eu/artikel/34/vorgaben-an-ein-tax-compliancesystem-am-beispiel-der-umsatzsteuer/*

Groß/Mayer, BMF veröffentlicht endgültige Fassung des Anwendungserlasses zu § 153 AO, *https://www.psp.eu/artikel/51/bmf-veroeffentlicht-endgueltige-fassung-des-anwendungserlasses-zu-153-ao/*

Groß, Tax Compliance wird Pflicht – BMF veröffentlicht Anwendungserlass zu § 153 AO, *https://www.psp.eu/artikel/35/tax-compliance-wird-pflicht-bmf-veroeffentlicht-anwendungserlass-zu-153-ao/*

AWV, Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht, Berlin 2016

Henn, Verfahrensdokumentation nach GoBD, DB 2016, S. 254

Achilles, Kassenführung – Bargeschäft sicher dokumentieren, Nürnberg 2016

GoBD und Big Data, Deggendorfer Forum zur digitalen Datenanalyse e.V. (Hrsg.), Berlin 2016

Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen, Experten erläutern die GoBD – Was bedeutet „Unveränderbarkeit"?, *https://www.psp.eu/artikel/130/experten-erlaeutern-die-gobd-ausgabe-4-was-bedeutet-unveraenderbarkeit/*

Kulosa, Mathematisch-statistische Schätzungsmethoden in der Betriebsprüfung, DB 2015, S. 1797 ff.

Kowallik, Das Interne Kontrollsystem für Steuern, DB 2015, S. 2774

Henn, GoBD-Zweifelsfragen: Erfassung in Grundbüchern oder Grundaufzeichnungen sowie zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen, DB 2015, S. 2660

Groß/Heinrichshofen/Lindgens, E-Rechnung, GoBD und Tax-Compliance im Umfeld der Zentralregulierung, UVR 10/2015, S. 315-320, Online-Version unter: *https://www.psp.eu/artikel/62/e-rechnung-gobd-tax-compliance-im-umfeld-der-zentralregulierung/*

Lamprecht, GoBD und das E-Invoicing, BC 2015, S. 403

Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen, Experten erläutern die GoBD – Was bedeutet „Konvertierung – insbesondere für den Fall der E-Mail-Kommunikation"?, *https://www.psp.eu/artikel/91/experten-erlaeutern-die-gobd-ausgabe-2-was-bedeutet-konvertierung/*

Groß/Lindgens/Heinrichshofen, Mobiles Scannen: GoBD- und umsatzsteuerkonform, *https://www.psp.eu/artikel/89/mobiles-scannen-gobd-umsatzsteuerkonform-erfuellen-scanner-apps-die-voraussetzungen-fuer-den-vorsteuerabzug/*

Müller, Die GoBD – eine Fortschreibung der Grundsätze einer ordnungsmäßigen Buchführung manueller Art, SteuK 2015, S. 343

Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen, Experten erläutern die GoBD – Was bedeutet „Zeitgerechtheit"?, *https://www.psp.eu/artikel/49/experten-erlaeutern-die-gobd-ausgabe-1-was-bedeutet-zeitgerechtheit/*

Groß/Kampffmeyer/Klas, ZUGFeRD aus dem Blickwinkel von Tax-Compliance und IT-Governance, BC 2015, S. 295, Langfassung unter: *https://www.psp.eu/artikel/84/zugferd-aus-dem-blickwinkel-tax-compliance-it-governance-vom-digitalen-gluecksfall-zur-rechtskonformen-implementierung/*

Groß/Heinrichshofen/Lindgens, Der elektronische Rechnungsaustausch im Lichte der GoBD, Der Konzern 2015, S. 251, auch unter: *https://www.psp.eu/artikel/41/der-elektronische-rechnungsaustausch-im-lichte-der-gobd/*

Tom Suden, GoBD: Anforderungen an die ordnungsgemäße Archivierung elektronischer Eingangsrechnungen, BC 2015, S. 285

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

Achilles, Kassenführung in bargeldintensiven Unternehmen, Norderstedt 2014

Freitag, Chi-Quadrat-Anpassungstest und Benford's Law: Statistische Testverfahren im Rahmen steuerlicher Prüfungen, BB 2014, S. 1693

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/Zöller, Steuersicher archivieren, Wiesbaden 2012

Groß/Lamm, Elektronische Rechnungen – Praktische Hinweise zur Neuregelung ab dem 1. Juli 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/Lindgens, Elektronische Rechnungen im Lichte der Umsatzsteuer, UVR 2008, S. 107

Groß/Georgius, Datenzugriff unter Einsatz von Prüfsoftware, Stbg 2006, S. 157 ff.

Groß/Georgius, Weitere Intensivierung der digitalen Betriebsprüfung durch den Einsatz von Prüfmakros, DStR 2006, S. 2067 ff.

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

Schmitz, StBP 2002, 221, 223

Burchert, Einführung eines Zugriffrechts der Finanzverwaltung auf DV-gestützte Buchführungssysteme – Teil I, INF 2001, S. 230 (232 f.)

Höreth/Schiegl, Zugriff der Finanzverwaltung auf die EDV-Systeme – Zweifelfsfragen, BB 2001, S. 2509

Carlé, Thomas, Der Zugriff der Finanzverwaltung auf die Unternehmens-EDV, KÖSDI 2001, S. 13106-13115

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
- Tax Technology
- **GoBD-Audits und GoBD-Beratung**
- Umsatzsteuer-Risikomanagement/Tax Compliance
- Fragen zum Datenzugriff der Finanzverwaltung (GDPdU)
- Electronic Invoicing
- Prüfungen nach IDW PS 330, PS 880, PS 951, FAIT 3

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

Weitere Funktionen: Vorstandsvorsitzender des VeR (Verband elektronische Rechnung e.V.), Mitglied im Fachausschuss IT (FAIT) des Insituts der Wirtschaftsprüfer (IDW), Chefredakteur der Fachzeitschrift REthinking: Tax, Leiter des Arbeitskreises Qualität des VeR, Leiter des Arbeitskreises „ECM-Compliance“ des BITKOM e.V.

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 stellv. Leiter des Arbeitskreises „ECM-Compliance“ des BITKOM e.V.

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

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 Dokumentenmanagement-Systeme
- Begleitung von Systemprüfungen und Audits

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

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)*

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 betrachteten Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.

GoBD

LEITFADEN

Herausgeber:

Peters, Schönberger & Partner mbB

Schackstraße 2, 80539 München

Tel.: +49 89 38172-0

Internet: www.psp.eu