



GoBD

Ein Praxisleitfaden für Unternehmen

Version 2.2 (Stand Dezember 2023)

Herausgeber

AWV – Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V.
www.awv-net.de | info@awv-net.de

Die AWV – Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. ist die neutrale Plattform zur Entwicklung zukunftswirksamer Regeln und Verfahren durch Kommunikation und Kooperation zwischen öffentlicher Verwaltung, Wirtschaft und Drittem Sektor unter Beteiligung der Wissenschaft.

Verfasser

AWV-Arbeitskreis 3.4 „GoB beim IT-Einsatz“, mit folgenden Autoren:

Gerd Bichler, Duisburg
Thorsten Brand, Sulzbach/Ts.
Alfred Braun, Frankfurt am Main
Henning Burlein, München
Heike Daufenbach-Kösters, Bonn
Stefan Groß, München
Katharina Henschel, Frankfurt am Main
Dr. Alexander Höhn, München
Vicky Johrden, Berlin
Daniela Jope, Berlin
Horst Kreisel, Düsseldorf
Christoph Kromer, Frankfurt am Main
Dr. Lars Meyer-Pries, Nürnberg (Leiter des AWV-Arbeitskreises 3.4)
Wolf D. Oberhauser, Alzenau
Peter tom Suden, Göttingen
Annekathrin Wernsdorf, Berlin

Im Mittelpunkt der Tätigkeit des Arbeitskreises 3.4 steht das Ziel, Unternehmen, Behörden und sonstige Organisationen beim Einsatz neuer Organisationstechnologien in der Weise zu unterstützen, dass neue Technologieformen hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) untersucht und bewertet werden.

Haftungshinweise

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 im Einzelfall 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, Wirtschaftsprüfers oder Rechtsanwalts ein, bevor Sie Entscheidungen über die in diesem Leitfaden besprochenen Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln. Zudem ist zu beachten, dass sich die Rechtslage seit Erscheinen dieses Leitfadens möglicherweise geändert hat.

Genderhinweis

Aus Gründen der leichteren Lesbarkeit wird in dieser Publikation nicht ausdrücklich in geschlechtsspezifischen Personenbezeichnungen differenziert. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung in der Regel für alle Geschlechter.

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Redaktion: Silke Schröder, AWV e.V., Eschborn; Nicole Wingender, AWV e.V., Eschborn



Dezember 2023

Quelle Titelfoto: Fotolia, Bluedesign/AWV e.V.

AWV-Best.-Nr.: 34231-w

Abrufbar über www.awv-net.de/gobd-leitfaden

Vorwort und Hinweise zur Version 2.2

Liebe GoBD-Betroffene oder GoBD-Interessierte,

die neue Version 2.2 unseres Leitfadens berücksichtigt aktuelle Änderungen von AO und EGAO aufgrund des sog. DAC 7-Umsetzungsgesetzes. Durch das aktuelle EGAO wurde erstmals eine gesetzliche Grundlage für die Berücksichtigung von Steuerkontrollsystemen im Besteuerungsverfahren geschaffen. Damit können Prüfungserleichterungen bei Vorhandensein eines wirksamen Steuerkontrollsystems von der Finanzverwaltung zugesagt werden.

Diese und weitere für die Praxis wichtige Änderungen haben wir mit dem Leitfaden in der aktuellen Version 2.2 umgesetzt. Insbesondere wurde das Kapitel 5 mit Blick auf die Berücksichtigung von Steuerkontrollsystemen (Tax CMS) überarbeitet und erweitert.

Änderungen gegenüber der Vorversion 2.1 unseres Leitfadens haben wir – zur besseren Übersichtlichkeit – in blauer Schriftfarbe kenntlich gemacht.

Wir freuen uns, mit der Version 2.2 des Leitfadens bereits die fünfte Aktualisierung unserer erfolgreichen Hilfestellung zu den GoBD seit 2018 zur Verfügung stellen zu können.

Ferner freuen wir uns über Hinweise, wie wir den vorliegenden Leitfaden für die Nutzung in der Praxis verbessern können!

*Ihr AWV-Arbeitskreis 3.4 „GoB beim IT-Einsatz“
im Dezember 2023*

Vorwort und Hinweise zu Vorversion 2.1

Liebe GoBD-Betroffene oder -Interessierte,

die neue Version 2.1 unseres Leitfadens berücksichtigt aktuelle Änderungen aufgrund des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020). Hierüber wurde unter anderem die AO dahingehend angepasst, dass die Führung und Aufbewahrung elektronischer Bücher und sonstiger erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen durch den Wegfall des Antragserfordernisses für EU-Mitgliedstaaten erheblich erleichtert wird.

Diese für die Praxis wichtige Änderung haben wir mit dem Leitfaden in der neuen Version 2.1 umgesetzt und in die relevanten Kapitel integriert. Insbesondere im Kapitel 4.4 „Wo ist aufzubewahren“ wird die Neuerung nun dargestellt.

Wir freuen uns, mit unserem Leitfaden 2.1 seit 2018 bereits die vierte Aktualisierung unserer erfolgreichen Hilfestellung zu den GoBD zur Verfügung stellen zu können.

Weiterhin freuen wir uns über jeden Hinweis, wie wir den vorliegenden Leitfaden für die Nutzung in der Praxis verbessern können!

*Ihr AWW-Arbeitskreis 3.4
im März 2021*

Änderungshistorie

Beschreibung	Kapitel, Hinweise zu Änderungen
<p>12/2023, Version 2.2</p> <p>Einarbeitung von Änderungen von AO und EGAO aufgrund des sog. DAC 7-Umsetzungsgesetzes</p>	<p>Kapitel „Überblick“ Darstellung zu den wesentlichen Änderungen durch die aktualisierten GoBD entfällt in dieser Fassung</p> <p>Kapitel 1.1 „Einleitung und rechtliche Grundlagen“ Einführung der relevanten Änderungen aufgrund des DAC 7-Umsetzungsgesetzes</p> <p>Kapitel 4.4 „Wo ist aufzubewahren“ Einarbeitung Änderungen zum Ort der Aufbewahrung</p> <p>Kapitel 5 „Verfahrensdoku und IKS einschließlich SKS“ Einarbeitung der Änderungen zu Steuerkontrollsystem / Tax CMS</p> <p>Kapitel 6.1 „Datenzugriff“ Einarbeitung Änderungen zum Z 3-Zugriff und zur Datenübertragung / Datenüberlassung</p> <p>Kapitel 6.2 „Maschinelle Auswertbarkeit“ Einarbeitung der Themen zur Datenübertragung / Datenüberlassung</p> <p>Glossar Ergänzung Steuerkontrollsystem / Tax CMS</p>
<p>03/2021, Version 2.1</p> <p>Einarbeitung AO-Änderung aufgrund JStG 2020 (§ 146 Abs. 2a, 2b, 2c AO)</p>	<p>Kapitel 1.4.2 „Steuerrechtliche GoB“</p> <p>Kapitel 4.4 „Wo ist aufzubewahren“</p> <p>Kapitel 7 „Bildliche Erfassung“</p> <p>Kapitel 8 „Outsourcing“</p> <p>Redaktionelle Anpassung der AO-Zitate in allen Kapiteln</p>
<p>07/2020, Version 2.0</p> <p>Vollständige Überarbeitung nach den GoBD vom 28.11.2019</p> <p>(Themen: siehe Kapitel „Überblick“), Hinweise zu neuen Anforderungen zur</p>	<p>Kapitel „Überblick“ Überblick über die wesentlichen Änderungen durch GoBD vom 28.11.2019</p> <p>Kapitel 1 „Einleitung“ Beschreibung geänderte GoBD, zeitliche Geltung, Cloud, Kleinstunternehmer, Einzelaufzeichnungspflicht, bar und unbar, periodenweise Buchung, Stornobuchungen, Inhouse-Formate, „identische Mehrstücke“, Reduktion auf Z 3 bei Migration</p>

Kassenführung, Anpassung Begrifflichkeiten, GoBD-Randziffern, Update Literaturhinweise

Kapitel 2 „Anwendungsbereich“

Kleinstunternehmer, Cloud, „identische Mehrstücke“ (Kontoauszüge)

Kapitel 3 „Grundaufzeichnungen, Buchführung/Verarbeitung“

Einzelaufzeichnungspflicht, periodenweise Buchung, „identische Mehrstücke“, Zeitnähe, Belegausgabepflicht

Kapitel 4 „Aufbewahrung“

Cloud, Datenschutz, ersetzendes Konvertieren, Inhouse-Formate, Kassenführung, Erfassung, Scannen, mobiles Scannen, periodenweise Buchung, Zeitnähe, bar und unbar, Erfassen im Ausland

Kapitel 5 „Verfahrensdoku und IKS“

Versionierung / Historisierung, Kassenführung

Kapitel 6 „Datenzugriff/ m. Auswertbarkeit“

Cloud, Inhouse-Formate, „identische Mehrstücke“, Reduktion auf Z 3 bei Migration

Kapitel 7 „Bildliche Erfassung“

„Mobiles Scannen“, Erfassung im Ausland

Kapitel 8 „Outsourcing“

Hinweis Datenportabilität

Kapitel 9 „Elektronische Rechnung“

Aktualisierung elektronische Rechnungen, Inhouse-Formate, „identische Mehrstücke“

Kapitel 10 „Glossar“

Neue Begrifflichkeiten

12/2018, Version 1.1

Einfügen des Kapitels 5

Kapitel 5 „Verfahrensdokumentation und die Darstellung des GoBD-bezogenen Internen Kontrollsystems (IKS)“

Inhaltsverzeichnis

1.	EINLEITUNG UND RECHTLICHE GRUNDLAGEN	3
1.1.	Einleitung	3
1.2.	Geltungsbereich und Rechtsnatur der GoBD	4
1.2.1.	Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich	4
1.2.2.	Zeitlicher Geltungsbereich	5
1.3.	Verbindlichkeit der GoBD für den Buchführungs- oder Aufzeichnungspflichtigen	6
1.4.	GoB als Grundlagen der GoBD	7
1.4.1.	Handelsrechtliche GoB.....	8
1.4.2.	Steuerrechtliche GoB	13
1.4.3.	Nicht kodifizierte GoB	17
1.4.4.	Rechtsprechung zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung.....	17
1.4.5.	Sonstige relevante Gesetze.....	19
1.5.	Rechtsfolgen bei Verletzung der GoBD	22
1.5.1.	Rechtsfolgen bei Verletzung der Ordnungsmäßigkeitsanforderungen	22
1.5.2.	Rechtsfolgen bei Verletzung des Zugriffsrechts der Finanzverwaltung.....	27
2.	ANWENDUNGSBEREICH UND VERANTWORTLICHKEITEN	30
2.1.	Wer ist betroffen?	30
	Überblick	30
	Hinweise.....	31
	Praxisfragen	32
	Umsetzungsempfehlungen	32
	Kritische Würdigung.....	32
	Wesentliche GoBD-Passagen	33
	Weitere Quellen.....	34
2.2.	Wer trägt welche Verantwortung?	34
	Überblick	34
	Hinweise.....	34
	Praxisfragen	36
	Umsetzungsempfehlungen	36
	Kritische Würdigung.....	37
	Wesentliche GoBD-Passagen	37
	Weitere Quellen.....	38

2.3. Welche Teile des DV-Systems sind betroffen?	38
Überblick	38
Hinweise.....	38
Praxisfragen	40
Umsetzungsempfehlungen	40
Kritische Würdigung.....	41
Wesentliche GoBD-Passagen	41
Weitere Quellen.....	44
3. ANFORDERUNGEN AN (GRUND-)AUFZEICHNUNGEN, BUCHFÜHRUNG UND VERARBEITUNG.....	45
3.1. Allgemeine Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze	45
Überblick	45
Hinweise.....	47
Praxisfragen	50
Umsetzungsempfehlungen	52
Kritische Würdigung.....	53
Wesentliche GoBD-Passagen	54
Weitere Quellen.....	61
3.2. Belegfunktion.....	61
Überblick	61
Hinweise.....	62
Praxisfragen	63
Umsetzungsempfehlungen	64
Kritische Würdigung.....	65
Wesentliche GoBD-Passagen	66
Weitere Quellen.....	71
3.3. Buchung/Unveränderbarkeit.....	71
Überblick	71
Hinweise.....	73
Praxisfragen	74
Umsetzungsempfehlungen	75
Kritische Würdigung.....	75
Wesentliche GoBD-Passagen	76
Weitere Quellen.....	80
3.4. Journalfunktion/Zeitliche Ordnung	80
Überblick	80
Hinweise.....	81
Praxisfragen	81
Umsetzungsempfehlungen	81
Kritische Würdigung.....	82

Wesentliche GoBD-Passagen	82
Weitere Quellen.....	84
3.5. Kontenfunktion/Sachliche Ordnung	84
Überblick	84
Hinweise.....	84
Praxisfragen	85
Umsetzungsempfehlungen	85
Kritische Würdigung.....	85
Wesentliche GoBD-Passagen	86
Weitere Quellen.....	87
4. ANFORDERUNGEN AN DIE AUFBEWAHRUNG	88
4.1. Was ist aufzubewahren?	88
Überblick	88
Hinweise.....	90
Praxisfragen	91
Umsetzungsempfehlungen	92
Kritische Würdigung.....	94
Wesentliche GoBD-Passagen	96
Weitere Quellen.....	99
4.2. Wie ist aufzubewahren?	99
4.2.1. Kriterium „elektronische Daten und Dokumente“	99
Überblick	99
Hinweise.....	99
Praxisfragen	100
Umsetzungsempfehlungen	101
Kritische Würdigung.....	102
Wesentliche GoBD-Passagen	102
Weitere Quellen.....	104
4.2.2. Kriterium „Vollständigkeit“	104
Überblick	104
Hinweise.....	105
Praxisfragen	106
Umsetzungsempfehlungen	106
Kritische Würdigung.....	108
Wesentliche GoBD-Passagen	108
Weitere Quellen.....	109
4.2.3. Kriterium Richtigkeit	109
Überblick	109
Hinweise.....	110
Praxisfragen	110
Umsetzungsempfehlungen	110
Kritische Würdigung.....	111

Wesentliche GoBD-Passagen	111
Weitere Quellen.....	112
4.2.4. Kriterium Zeitgerecht/Belegsicherung.....	112
Überblick	112
Hinweise.....	112
Praxisfragen	112
Umsetzungsempfehlungen	114
Kritische Würdigung.....	114
Wesentliche GoBD-Passagen	115
Weitere Quellen.....	118
4.2.5. Kriterium Ordnung	118
Überblick	118
Hinweise.....	119
Praxisfragen	120
Umsetzungsempfehlungen	121
Kritische Würdigung.....	122
Wesentliche GoBD-Passagen	122
Weitere Quellen.....	125
4.2.6. Kriterium Unveränderbarkeit.....	125
Überblick	125
Hinweise.....	126
Praxisfragen	127
Umsetzungsempfehlungen	128
Kritische Würdigung.....	129
Wesentliche GoBD-Passagen	129
Weitere Quellen.....	131
4.3. Konvertierung, Erhalt der maschinellen Auswertbarkeit	131
Überblick	131
Hinweise.....	131
Praxisfragen	132
Umsetzungsempfehlungen	134
Kritische Würdigung.....	134
Wesentliche GoBD-Passagen	135
Weitere Quellen.....	138
4.4. Wo ist aufzubewahren?.....	138
Überblick	138
Hinweise.....	139
Praxisfragen	140
Umsetzungsempfehlungen	141
Kritische Würdigung.....	142
Wesentliche GoBD-Passagen	143
Weitere Quellen.....	143

4.5. Wie lange ist aufzubewahren?	144
Überblick	144
Hinweise.....	145
Praxisfragen	145
Umsetzungsempfehlungen	146
Kritische Würdigung.....	147
Wesentliche GoBD-Passagen	147
Weitere Quellen.....	147
5. VERFAHRENDOKUMENTATION UND DIE DARSTELLUNG DES GOBD- BEZOGENEN INTERNEN KONTROLLSYSTEMS EINSCHLIEßLICH DES STEUERKONTROLLSYSTEMS.....	148
Überblick	148
Hinweise.....	150
Praxisfragen	161
Umsetzungsempfehlungen	164
Kritische Würdigung.....	166
Wesentliche GoBD-Passagen	168
Weitere Quellen.....	174
6. DATENZUGRIFF UND MASCHINELLE AUSWERTBARKEIT SOWIE MIGRATION UND SYSTEMWECHSEL	177
6.1. Datenzugriff	177
Überblick	177
Hinweise.....	178
Praxisfragen	181
Umsetzungsempfehlungen	183
Kritische Würdigung.....	183
Wesentliche GoBD-Passagen	185
Weitere Quellen.....	189
6.2. Maschinelle Auswertbarkeit.....	189
Überblick	189
Hinweise.....	190
Praxisfragen	192
Umsetzungsempfehlungen	193
Kritische Würdigung.....	193
Wesentliche GoBD-Passagen	196
Weitere Quellen.....	200
6.3. Migration und Systemwechsel	201
Überblick	201
Hinweise.....	201
Praxisfragen	202
Umsetzungsempfehlungen	204
Kritische Würdigung.....	205

Wesentliche GoBD-Passagen	206
Weitere Quellen.....	207
7. BILDICHE ERFASSUNG VON PAPIERDOKUMENTEN	208
Überblick	208
Hinweise.....	208
Praxisfragen	210
Umsetzungsempfehlungen	213
Kritische Würdigung.....	215
Wesentliche GoBD-Passagen	215
Weitere Quellen.....	217
8. BESONDERHEITEN BEIM OUTSOURCING	219
Überblick	219
Hinweise.....	219
Praxisfragen	222
Umsetzungsempfehlungen	224
Kritische Würdigung.....	224
Wesentliche GoBD-Passagen	224
Weitere Quellen.....	225
9. ELEKTRONISCHE RECHNUNG	227
Überblick	227
Hinweise.....	227
Praxisfragen	230
Umsetzungsempfehlungen	234
Kritische Würdigung.....	234
Wesentliche GoBD-Passagen	235
Weitere Quellen.....	236
10. GLOSSAR	237

1. Einleitung und rechtliche Grundlagen

1.1. Einleitung

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat mit Schreiben vom 28. November 2019 die Neufassung der „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ veröffentlicht. Die zuvor am 11. Juli 2019 veröffentlichte Neufassung der GoBD wurde nach wenigen Wochen ohne Begründung zurückgezogen. In der aktuellen Fassung vom 28. November 2019 finden sich mit Ausnahme der präzisierten Anwendungsregelung keine bemerkenswerten Änderungen gegenüber der zuvor zurückgezogenen Version.

Daneben wurden mit selbem Datum vom BMF „Ergänzende Informationen zur Datenträgerüberlassung“ veröffentlicht, welche die GoBD vom 28. November 2019 ergänzen und aus Sicht der Finanzverwaltung als Hilfe zur Bereitstellung von Daten insbesondere bei kleineren und mittleren Unternehmen dienen soll.

Die GoBD und das Ergänzungsschreiben vom 28. November 2019 ersetzen die bisherigen „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ (GoBD) vom 14. November 2014.

Darüber hinaus wurde inzwischen mit dem sog. DAC 7-Umsetzungsgesetz eine Neufassung des § 147 Abs. 6 AO mit Wirkung seit dem 1.1.2023 eingeführt, die die Art der Datenbereitstellung im Falle des Datenzugriffs über die Datenträgerüberlassung hinaus auf eine Datenübertragung ausweitet. Dadurch sollen auf abgebender (Steuerpflichtiger) und annehmender Seite (Finanzverwaltung) insb. cloudbasierte Softwarelösungen und sog. „Webspaces“ für Prüfungszwecke berücksichtigt werden. Allerdings liegt die gem. § 147b AO per Rechtsverordnung zu erlassende „einheitliche digitale Schnittstelle“ mit Datensatzbeschreibungen für den standardisierten Export noch nicht vor.

Die in den überarbeiteten GoBD vorgenommenen Änderungen betreffen nur einzelne Punkte. Die Gliederung und Randbezifferung wurden gegenüber der Vorversion nicht geändert. Leider hat die Finanzverwaltung auf eine Kenntlichmachung der geänderten Passagen und der expliziten Nennung geänderter Randziffern verzichtet. Dies verlangt den Steuerpflichtigen erhebliche Sucharbeit ab und ist bei der hohen Anzahl betroffener Steuerpflichtiger schwer nachvollziehbar. Auch für die eigenen Mitarbeiter in der Außenprüfung der Finanzverwaltung wäre dies sicherlich hilfreich. Letztlich obliegt es der professionellen Kommentierung, die Synopse der alten und geänderten Version vorzunehmen.

Da die Anwendung der GoBD, insbesondere zur Verfahrensdokumentation, bei vielen Steuerpflichtigen erheblichen Aufwand aber auch Verständnisschwierigkeiten bereitet, wären begleitende Erläuterungen der Finanzverwaltung zu den vorgenommenen Änderungen wünschenswert gewesen.

Ähnlich wie bereits bei der vorausgegangenen und durch den digitalen Fortschritt bedingten Ablösung der früheren GoBS durch die GoBD vom 14. November 2014 wurden Änderungsvorschläge der letzten Jahre im Rahmen der modifizierten Version vom 28. November 2019 nur eingeschränkt berücksichtigt.

1.2. Geltungsbereich und Rechtsnatur der GoBD

1.2.1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

Bei den GoBD handelt es sich um eine Spezifizierung (im Sinne einer Auslegung) der allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) aus steuerlicher Sicht sowie zum Datenzugriff, sofern die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten unter Einsatz von Informations- und Kommunikationstechnologie erfüllt werden.

Unter einem Datenverarbeitungssystem versteht die Finanzverwaltung die im Unternehmen eingesetzte Hard- und Software zur elektronischen Datenverarbeitung, mit denen Daten und Dokumente erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden. Dazu gehören einerseits das Hauptsystem, insbesondere Finanzbuchführungssystem, andererseits die Vor- und Nebensysteme wie Anlagenbuchführung, Lohnbuchführung, Kassensystem, Warenwirtschaftssystem, Zahlungsverkehrssystem, Taxameter, Geldspielgeräte, elektronische Waagen, Materialwirtschaft, Fakturierung, Zeiterfassung, Archivsystem oder ein Dokumenten-Management-System einschließlich der Schnittstellen zwischen den einzelnen Systemen. Dabei ist es für die Anwendung der GoBD unerheblich, ob die betreffenden DV-Systeme mit eigener oder fremder Hard- und Software genutzt werden oder als Cloud-Lösung bzw. als eine Kombination dieser System-Komponenten betrieben werden (vgl. Rz. 20 der GoBD).

Die GoBD gelten für alle bilanzierenden Steuerpflichtigen nach § 5 und § 4 Abs. 1 EStG, für die sogenannten Einnahmen-Überschussrechner nach § 4 Abs. 3 EStG sowie für alle Unternehmer i. S. des UStG, sofern steuerrelevante Abläufe unter Einsatz von Informations- und Kommunikationstechnik abgebildet, Bücher und sonst erforderliche Aufzeichnungen in elektronischer Form geführt oder aufbewahrungspflichtige Unterlagen in elektronischer Form aufbewahrt werden (vgl. Rz. 1 der GoBD sowie im Einzelnen unten, Abschnitt 2.). Aus den modifizierten GoBD vom 28. November 2019 ergibt sich die Einschränkung, dass bei Kleinstunternehmen, die die Einnahmen-Überschussrechnung anwenden und deren Jahresumsatz 17.500 Euro¹ nicht übersteigt, die Erfüllung der Anforderungen nach den GoBD regelmäßig mit Blick auf die Unternehmensgröße fallweise zu beurteilen ist (vgl. Rz. 15 der GoBD).

¹ Die Regelung in Rz. 15 der GoBD vom 28.11.2019 steht nicht im Einklang mit dem aktuellen § 19 Abs. 1 UStG, welcher an 22.000 Euro Vorjahresumsatz anknüpft.

1.2.2. Zeitlicher Geltungsbereich

Die GoBD sind für Veranlagungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen. Die GoBD gelten somit regelmäßig ab dem Veranlagungszeitraum 2015. Die modifizierten GoBD vom 28. November 2019 treten mit Wirkung ab dem 1. Januar 2020 an die Stelle der GoBD vom 14. November 2014. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige die Grundsätze der GoBD vom 28. November 2019 auf Besteuerungszeiträume anwendet, die vor dem 1. Januar 2020 beginnen (z. B. Prüfung der Anwendbarkeit der GoBD für Kleinunternehmer nach Rz. 15 der modifizierten GoBD).

Hinweis zu abweichenden Wirtschaftsjahren im Erstanwendungszeitraum 2014/2015: Das Abstellen auf den Veranlagungszeitraum birgt Anwendungsprobleme im Erstanwendungszeitraum bei abweichendem Wirtschaftsjahr, z. B. vom 1. März 2014 bis 28. Februar 2015. Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr erfolgt die Besteuerung in dem Veranlagungszeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr endet, d. h. in diesem Fall im Veranlagungszeitraum 2015. Daher gelten bereits für dieses abweichende Wirtschaftsjahr die GoBD-Grundsätze. Da die GoBD in der finalen Fassung jedoch erst Ende 2014 veröffentlicht wurden, bestand über Teile des Wirtschaftsjahres hinweg Unkenntnis über die neuen Regelungen (z. B. zeitnahe Erfassung), so dass diese nicht angewendet werden konnten. Die Nichtbeachtung der GoBD führt bei strenger Anwendung des zeitlichen Geltungsbereichs zu Fehlerhaftigkeit der Buchführung, die eine Verwerfung der Buchführung nach sich ziehen kann und Schätzungsbefugnisse eröffnet. Unklar ist, ob dies tatsächlich so gewollt war. Daher wurde an dieser Stelle eine Klarstellung seitens des BMF gefordert, wonach die GoBD-Regelungen nur für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, gelten sollen. Die modifizierten GoBD vom 28. November 2019 sind in dieser Hinsicht klarer abgefasst, da die Modifizierungen zwingend nur auf Besteuerungszeiträume anzuwenden sind, die nach dem 31. Dezember 2019 beginnen; jedoch ist eine freiwillige Anwendung auf frühere Besteuerungszeiträume nicht zu beanstanden (vgl. Rz. 184).

Für Außenprüfungen der Finanzverwaltung, die aus heutiger Sicht teilweise weit in der Vergangenheit liegen, ist rückblickend zu beachten, ab wann die GoBD in der alten bzw. modifizierten Fassung anzuwenden sind. Dies hat insbesondere Einfluss auf die Anfertigung der nach den GoBD vorgeschriebenen Verfahrensdokumentationen.

Für Veranlagungszeiträume, die vor dem 31. Dezember 2014 begonnen haben, gelten die folgenden Verwaltungsschreiben:

- „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“ (GoBS) vom 7. November 1995;
- „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ (GDPdU) vom 16. Juli 2001, geändert durch das Schreiben vom 14. September 2012 und

- „Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung“ (FAQ) vom 22. Januar 2009.

1.3. Verbindlichkeit der GoBD für den Buchführungs- oder Aufzeichnungspflichtigen

Als BMF-Schreiben stellen die GoBD grundsätzlich Verwaltungs-Innenrecht dar. Die Regelungen richten sich an die nachgelagerten Finanzbehörden. BMF-Schreiben enthalten Weisungen an die Steuerverwaltung, wie bestimmte steuerliche Sachverhalte zu behandeln sind. Sie dienen einer deutschlandweit einheitlichen Rechtsanwendung, sollen Zweifelsfragen ausräumen und somit insgesamt zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung beitragen. BMF-Schreiben werden als allgemeine Weisungen aufgrund einer Ermächtigung des Grundgesetzes erlassen (Art. 108 Abs. 3 S. 2 i. V. m. Art. 85 Abs. 3 GG). Sie werden unmittelbar mit den Ländern abgestimmt, nicht jedoch mit dem Bundesrat. Der Erlass von BMF-Schreiben ist daher in Bezug auf die Bindungswirkung für die Länderfinanzverwaltungen verfassungsrechtlich nicht unumstritten, wurde jedoch bisher nicht vom BVerfG überprüft.

Somit ist durch die GoBD zunächst nur die Finanzverwaltung in der Rechtsanwendung gebunden. Der Steuerpflichtige kann auch eine andere Rechtsauffassung vertreten. Insbesondere sind auch die Gerichte nicht daran gebunden. In der Regel richten sich die Steuerpflichtigen jedoch ebenfalls nach den BMF-Schreiben. Soweit sich die GoBD mit den gesetzlich normierten GoB decken, sind sie für die Steuerpflichtigen und die Gerichte bindend.

In der Literatur wird zum Teil die unreflektierte Übernahme der Regelungen der GoBD und ihre Auslegung als GoB kritisiert (vgl. Goldshteyn/Thelen, GoBD, DStR 2015, S. 331). Es wird argumentiert, dass der Finanzverwaltung die nötige Neutralität fehle, um GoB aufzustellen bzw. weiterzuentwickeln. Es werde nämlich nicht auf die Gepflogenheiten der Kaufleute bzw. auf den Gesetzeszweck abgestellt, sondern vorrangig auf die Sicherung des Steueraufkommens.

Hinsichtlich der Ausstrahlungskraft der GoBD ist sicherlich auch zu beachten, dass Gerichte, obwohl sie nicht an die GoBD gebunden sind, diese zur Auslegung von Gesetzestexten bei der Urteilsbildung heranziehen können.

Um somit in Außenprüfungen Streitigkeiten mit der möglichen Folge der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zu vermeiden, erscheint eine Anwendung der GoBD angeraten. Faktisch besteht somit eine hohe Bindungswirkung (auch) für den Steuerpflichtigen.

1.4. GoB als Grundlagen der GoBD

Überblick

Die GoB stellen die Grundlage zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung dar, die für die von den GoBD betroffenen elektronischen Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen ebenso gilt wie für manuell erstellte Bücher oder Aufzeichnungen.

Bei den GoBD handelt es sich um eine Auslegung der GoB aus Sicht der Finanzverwaltung für Bereiche, in denen betriebliche Abläufe durch DV-gestützte Verfahren abgebildet werden und ein Datenverarbeitungssystem für die Erfüllung der außersteuerlichen oder steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten verwendet wird.

Relevante GoBD-Randziffern

Rz. 17: Die GoB sind ein unbestimmter Rechtsbegriff, der insbesondere durch Rechtsnormen und Rechtsprechung geprägt ist und von der Rechtsprechung und Verwaltung jeweils im Einzelnen auszulegen und anzuwenden ist (BFH-Urteil vom 12. Mai 1966, BStBl. III S. 371; BVerfG-Beschluss vom 10. Oktober 1961 2 BvL 1/59, BVerfGE 13 S. 153).

Rz. 18: Die GoB können sich durch gutachterliche Stellungnahmen, Handelsbrauch, ständige Übung, Gewohnheitsrecht, organisatorische und technische Änderungen weiterentwickeln und sind einem Wandel unterworfen.

Rz. 19: Die GoB enthalten sowohl formelle als auch materielle Anforderungen an eine Buchführung. Die formellen Anforderungen ergeben sich insbesondere aus den §§ 238 ff. HGB für Kaufleute und aus den §§ 145 bis 147 AO für Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige (siehe unter 3.). Materiell ordnungsmäßig sind Bücher und Aufzeichnungen, wenn die Geschäftsvorfälle einzeln, nachvollziehbar, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet in ihrer Auswirkung erfasst und anschließend gebucht bzw. verarbeitet sind (vgl. § 239 Absatz 2 HGB, § 145 AO, § 146 Absatz 1 AO) (...)

Im Rahmen der Modifizierung der GoBD vom 28. November 2019 wurde zusätzlich zum bestehenden Hinweis in Rz. 36 die Einzelaufzeichnungspflicht in Rz. 19 ergänzend aufgenommen und insbesondere in Rz. 39 – wie aus dem nachstehenden Abschnitt 1.4.1. ersichtlich – unter den Grundsätzen der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung weitergehend konkretisiert. Vom Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht darf nach der Modifizierung der GoBD nur noch in Ausnahmefällen aus Gründen der Unzumutbarkeit abgewichen werden (Ausnahmefall: „offene Ladenkasse“ gem. Rz. 39 mit Verweis auf die

Ausnahmeregelung in § 146 Abs. 1 S. 3 und 4 AO). Der Nachweis der Unzumutbarkeit obliegt dem Steuerpflichtigen. Hierzu ist nachzuweisen, dass eine Einzelaufzeichnung weder technisch, noch betriebswirtschaftlich und praktisch möglich ist. Wird ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, gilt in jedem Fall die Einzelaufzeichnungspflicht. Die Vorgaben der GoBD zur Einzelaufzeichnungspflicht folgen dabei der aktuellen BFH-Rechtsprechung (BFH v. 16.12.2014, BStBl. II 2015, S. 519). Die Verpflichtung zur zeitnahen Einzelaufzeichnungspflicht findet sich entsprechend in den modifizierten GoBD vom 28. November 2019 an mehreren Stellen wieder (insbesondere GoBD Rzn. 19, 26, 39, 77, 82, 86).

1.4.1. Handelsrechtliche GoB

Nach § 238 Abs. 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Weiterhin ist nach § 243 Abs. 1 HGB der Jahresabschluss von Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Gleiches gilt nach § 264 Abs. 2 S. 1 HGB für Kapitalgesellschaften. Somit haben die GoB unmittelbare rechtliche Bedeutung – auch über die gesetzlich normierten GoB hinaus. Folgende handelsrechtliche GoB sind für die steuerlich normierten GoBD von besonderer Bedeutung:

- **Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit (§§ 238 Abs. 1 S. 2, 3, 239 Abs. 1 HGB)**

Der Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit verlangt, dass die Buchführung einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens vermittelt. Dafür muss die Buchführung in einer lebenden Sprache verfasst sein. Die Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses in deutscher Sprache führt nicht zwingend zum Erfordernis der Buchführung in deutscher Sprache. Dies hat insbesondere Bedeutung für deutsche Tochtergesellschaften und Betriebsstätten ausländischer Unternehmen. Die Bedeutung der verwendeten Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben und Symbole muss eindeutig feststehen, z. B. in Organisationsplänen, Programmbeschreibungen, Datenflussplänen o. Ä.

Sämtliche Geschäftsvorfälle und das Abrechnungsverfahren müssen jederzeit für die Dauer der Aufbewahrungsfrist progressiv (vom Beleg über die Buchung zu den Konten, zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, schließlich zur Steuererklärung bzw. Steueranmeldung) und retrograd (umgekehrt wie beschrieben) nachvollziehbar sein. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Hierfür sind sie eindeutig zu bezeichnen und übersichtlich darzustellen.

Sachverständige Dritte sind Personen mit einem Sachwissen, das die Erfüllung von Buchführungspflichten in einem ähnlichen Unternehmen erfordert. Dies sind in der Regel Buchhalter, Bilanzbuchhalter, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerberater, Steuerfahnder und Außenprüfer, nicht aber Bedienstete im Veranlagungsdienst. Welcher Zeitraum als angemessen zu beurteilen ist, richtet sich nach dem Umfang der Buchführung im Einzelfall und der Sachkunde des Dritten.

- **Grundsatz der Vollständigkeit (§§ 239 Abs. 2, 246 Abs. 1 S. 1 HGB)**

Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit müssen sämtliche buchführungspflichtigen Geschäftsvorfälle in der Buchführung abgebildet werden. Kein Geschäftsvorfall darf weggelassen, hinzugefügt oder anders dargestellt werden, als er sich tatsächlich ereignet hat. Zudem müssen Veränderungen erfasst werden, die nicht unmittelbar als Geschäftsvorfall erkennbar sind, z. B. Schwund oder Verderb. Auch die Risiken, die bis zum Bilanzstichtag in der Buchführung nicht abgebildet wurden, müssen im Jahresabschluss in Form von Rückstellungen erfasst werden. Um dem Grundsatz der Vollständigkeit zu genügen, sind formale Voraussetzungen zu beachten. So ist z. B. bei manueller Buchführung eine fortlaufende Nummerierung der Seiten bzw. Blätter bei EDV-gestützter Buchführung eine lückenlose Belegnummernvergabe durch das DV-System sicherzustellen. Es ist zu vermeiden, dass sich Zwischenräume zwischen den Buchungen befinden und dass der ursprüngliche Buchungsinhalt unleserlich gemacht wird. Die Handelsbilanz muss folglich auf Basis der lückenlosen Buchführung sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten, die Gewinn- und Verlustrechnung sowie sämtliche Erträge und Aufwendungen ausweisen. Aus den Aufzeichnungen müssen alle Wirtschaftsgüter ersichtlich sein, auch wenn sie bereits vollständig beschrieben wurden, so dass ggf. Erinnerungswerte zu erfassen sind. Entscheidend ist, dass die Positionen dem Kaufmann zuzurechnen sind und handelsrechtlich zu seinem Betriebsvermögen gehören. Die steuerliche Zugehörigkeit ist somit ohne Bedeutung.

Die Erfassung der Geschäftsvorfälle muss nicht nur lückenlos sein, sondern muss auch einzeln erfolgen (Einzelaufzeichnungspflicht). Jeder Geschäftsvorfall ist einzeln aufzuzeichnen und kein Geschäftsvorfall darf mehrfach berücksichtigt werden. Nach der älteren BFH-Rechtsprechung gelten für den Einzelhandel und bestimmte Berufsgruppen Ausnahmen von der Einzelaufzeichnungspflicht bei Vorliegen einer Vielzahl von Geschäftsvorfällen mit geringem Wert bzw. Verkäufen an eine Vielzahl von unbekanntenen Personen gegen Barzahlung (BFH-Urteil vom 12. März 1966, BStBl. III S. 372) aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität. In diesen Fällen kommt den verwendeten Kassensystemen eine

besondere Bedeutung zu. Grundsätzlich müssen die Kasseneinnahmen täglich festgehalten werden. Nach Rz. 39 der modifizierten GoBD wird klarstellend von der Finanzverwaltung darauf hingewiesen, dass der Nachweis der Unzumutbarkeit vom Steuerpflichtigen zu erbringen ist. Verwendet der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem (elektronische Kasse o.ä.), gilt grundsätzlich die Einzelaufzeichnungspflicht. Für die Unzumutbarkeit muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass es ihm weder technisch noch betriebswirtschaftlich und praktisch möglich ist, alle Geschäftsvorfälle einzeln aufzunehmen. Insoweit werden im Rahmen der modifizierten GoBD die Gründe für die Zulässigkeit eines Abweichens vom Grundsatz der Einzelaufzeichnung im Einklang mit der aktuellen BFH-Rechtsprechung (BFH-Urt. v. 14.12.2014, BStBl. II 2015, S. 519) und dem mit Wirkung vom 29.12.2016 geänderten § 146 Abs. 1 S. 3 und 4 AO weitestgehend eingeschränkt.

- **Grundsatz der Richtigkeit (§ 239 Abs. 2 HGB)**

Nach dem Grundsatz der Richtigkeit müssen die Aufzeichnungen inhaltlich richtig sein und sich auf tatsächlich auftretende, rechnungslegungsrelevante Geschäftsvorfälle beziehen. Die Aufzeichnungen müssen mit den tatsächlichen Verhältnissen, unter Beachtung der gesetzlichen Vorschriften und ggf. der Satzung bzw. dem Gesellschaftsvertrag übereinstimmen. Die verwendeten Konten müssen korrekte Bezeichnungen haben, fiktive Konten oder solche mit erfundenen Namen dürfen nicht geführt werden. Die Erfassung fiktiver Geschäftsvorfälle ist nicht zulässig. Sind Schätzungen notwendig (z. B. bei Pauschalwertberichtigungen) sind diese willkürfrei und auf der Grundlage realistischer Annahmen vorzunehmen.

- **Grundsatz der zeitgerechten Buchungen und Aufzeichnungen (§ 239 Abs. 2 HGB)**

Der Grundsatz der „Zeitgerechtigkeit“ kann in die beiden Aspekte „periodengerecht“ und „zeitnah“ gegliedert werden.

In Bezug auf die Periodenabgrenzung müssen die Geschäftsvorfälle in dem Geschäftsjahr erfasst werden, dem sie nach handelsrechtlichen (aber auch steuerlichen) Grundsätzen zuzurechnen sind. Der Abrechnungszeitraum darf dabei nicht länger als zwölf Monate sein, darf diesen Zeitrahmen allerdings unterschreiten, z. B. im Fall eines Rumpfwirtschaftsjahres oder bei unterjährigen Zwischenabschlüssen.

Die einzelnen Buchungen selbst sollen zeitnah zum realen Geschäftsvorfall und chronologisch erfasst werden. Die zeitnahe Buchung dient der Missbrauchsvermeidung, denn die verzögerte Erfassung von Geschäftsvorfällen eröffnet die Möglichkeit, den Sachverhalt anders darzustellen

als er sich ereignet hat oder ihn gar nicht darzustellen und im privaten Bereich abzuwickeln.

Nach den GoBD gilt, dass bare Geschäftsvorfälle täglich und unbare Geschäftsvorfälle innerhalb von 10 Tagen aufzuzeichnen sind. Kasseneinnahmen müssen täglich erfasst werden. Bare und unbare Geschäftsvorfälle dürfen „kurzzeitig“ gemeinsam im Kassenbuch festgehalten werden. Ob „kurzzeitig“ ebenfalls 10 Tage meint, ist nicht ausdrücklich geregelt. Allerdings dürfte dies u.E. nicht zu beanstanden sein.

Werden Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur periodenweise gebucht, z. B. durch externe Steuerberater, bzw. vergleichbare Aufzeichnungen bei Nichtbuchführungspflichtigen (insbes. Einnahmen-Überschussrechnung) nur periodenweise erstellt, sind folgende Grundsätze nach den modifizierten GoBD (Rz. 50) zu beachten:

- Die Geschäftsvorfälle werden vorher zeitnah (bare Geschäftsvorfälle täglich, unbare Geschäftsvorfälle innerhalb von 10 Tagen) in Grund(buch)aufzeichnungen festgehalten und durch organisatorische Vorkehrungen ist sichergestellt, dass die Unterlagen bis zu ihrer Erfassung nicht verloren gehen, z. B. durch laufende Nummerierung oder Ablage in besonderen Mappen oder Aufzeichnung in elektronischen Kassensystemen und Warenwirtschaftssystemen, etc.
- Die Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle wird im Einzelfall gewährleistet.
- Es wurde eine zeitnahe Zuordnung (Kontierung, mindestens aber eine Abgrenzung betrieblich/privat) vorgenommen (vgl. nachstehend „Grundsatz der Ordnung“).

Im Zusammenhang mit dem Vollständigkeitsgebot und der Zeitgerechtigkeit sind weiterhin die Grundsätze der Wertaufhellung und der Wertbegründung zu beachten. Wertaufhellende Tatsachen sind solche, die noch vor dem Bilanzstichtag eingetreten, aber erst nach dem Bilanzstichtag, jedoch noch vor der Bilanzaufstellung, bekannt werden. Diese sind in dem Jahresabschluss des alten Jahres zu berücksichtigen. Wertbegründende Tatsachen dagegen treten erst nach dem Bilanzstichtag ein und werden folglich auch erst nach diesem bekannt, wodurch sie erst in dem nächsten Jahresabschluss berücksichtigt werden dürfen.

- **Grundsatz der Ordnung (§ 239 Abs. 2 HGB)**

Dieser Grundsatz setzt die geordnete Vornahme von Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen voraus. Hierfür müssen die Geschäftsvorfälle sachgerecht kontiert werden, die Erfassung (Buchung) muss hinreichend identifizierbar sein (z. B. anhand der Belegnummer und des Datums) und

in einem sinnvoll und planmäßig gegliederten System aus Grund-, Haupt- und Nebenbüchern erfolgen. Daher besteht ein enger Zusammenhang zwischen diesem Grundsatz und dem Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit.

- **Grundsatz der Unveränderbarkeit (§ 239 Abs. 3 HGB)**

Um die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen zu gewährleisten, ist es entscheidend, dass die Eintragungen dauerhaft vorgenommen werden und nicht ohne weiteres überschrieben oder ganz gelöscht werden können. Nicht nur der ursprüngliche Inhalt, sondern auch die vorgenommenen Änderungen müssen jederzeit feststellbar sein. Werden Korrekturen fehlerhafter Eintragungen vorgenommen, muss dies in einer kontrollierten und nachvollziehbaren Art und Weise erfolgen, z. B. mit Angabe des Zeitpunkts der Korrektur. Der ursprüngliche Eintrag darf dabei nicht endgültig ausgeradiert, gelöscht oder unkenntlich gemacht werden. Es muss ersichtlich sein, ob es sich um die ursprünglichen Eintragungen handelt, oder ob nachträglich Veränderungen vorgenommen wurden.

Besondere Bedeutung hat der Grundsatz der Unveränderbarkeit für die DV-gestützte Buchführung, da dort die Gefahr einer unbemerkten Löschung oder Änderung besonders groß ist. Bei Einsatz von Buchführungsprogrammen müssen Änderungen und Korrekturen automatisch aufgezeichnet werden. Dabei muss beachtet werden, dass die Wahl einer Softwarelösung, die die Anforderungen erfüllt, in der Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen liegt und dieser muss entsprechende organisatorische Vorkehrungen treffen, um nicht nachvollziehbare Änderungen des Inhalts und unberechtigte Veränderungen zu verhindern.

In diesem Zusammenhang wurde in den modifizierten GoBD aufgenommen, dass Korrektur- bzw. Stornobuchungen auf die ursprüngliche Buchung rückbeziehbar sein müssen (GoBD Rz. 64).

- **Belegprinzip**

Das Belegprinzip geht von dem Grundsatz „keine Buchung ohne Beleg“ aus und bedeutet, dass jede einzelne Buchung aufgrund eines oder mehrerer Belege nachprüfbar sein muss. Zudem muss es jederzeit möglich sein, den Zusammenhang zwischen Geschäftsvorfall und Beleg herzustellen. Wird festgestellt, dass Belege fehlen, obwohl Buchungen vorgenommen wurden, steht die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in Frage.

- **Aufbewahrungspflichten (§ 257 HGB)**

Gem. § 257 Abs. 1 HGB ist jeder Kaufmann handelsrechtlich verpflichtet, die folgenden unter Ziffern 1 und 4 genannten Unterlagen zehn Jahre, alle

sonstigen Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, sechs Jahre geordnet aufzubewahren:

1. Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, nach internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellte Einzelabschlüsse im Sinne von § 325 Abs. 2 a HGB, Lageberichte, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
2. die empfangenen Handelsbriefe,
3. Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe,
4. Belege für Buchungen in den von ihm nach § 238 Abs. 1 HGB zu führenden Büchern (Buchungsbelege).

1.4.2. Steuerrechtliche GoB

Grundsätzlich gelten aufgrund der in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG verankerten Maßgeblichkeit die handelsrechtlichen GoB ebenfalls für steuerliche Zwecke. Diese werden durch die Regelungen in §§ 140-148 AO konkretisiert bzw. um zusätzliche Pflichten ergänzt. Zusätzliche Aufzeichnungspflichten ergeben sich aus weiteren Vorschriften der AO (z. B. § 90 Abs. 3 AO) sowie aus den Einzelsteuergesetzen wie dem EStG oder dem UStG.

Gemäß § 140 AO haben Steuerpflichtige, die nach anderen Gesetzen als nach Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen führen müssen, diese Bücher und Aufzeichnungen ebenfalls für Besteuerungszwecke zu führen, soweit diese für die Besteuerung von Bedeutung sind (derivative Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht). Dies umfasst v.a. die Aufzeichnungen, die das Handelsrecht vorschreibt, aber auch solche, die von anderen Regelwerken vorgegeben sind, z. B. besondere berufsrechtliche Aufzeichnungen.

§ 141 AO normiert darüber hinaus originär steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten. Demnach müssen bestimmte Steuerpflichtige, die gewisse Schwellenwerte überschreiten² und vom Finanzamt dazu aufgefordert werden, ebenfalls Bücher führen, auch wenn sie nach anderen Gesetzen nicht dazu verpflichtet wären.

In der Abgabenordnung werden folgende steuerlichen GoB normiert, welche den handelsrechtlichen GoB entsprechen:

- Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit, § 145 Abs. 1 und § 146 Abs. 3 AO,

² Seit dem Bürokratieentlastungsgesetz vom 28. Juli 2015 gelten für gewerbliche Unternehmer folgende Schwellenwerte: Umsätze von mehr als 600.000 Euro im Kalenderjahr bzw. Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 60.000 Euro im Wirtschaftsjahr.

- Grundsätze der Vollständigkeit, Richtigkeit, zeitgerechten Buchungen und Aufzeichnungen und Ordnung, § 146 Abs. 1 S. 1 AO sowie der
- Grundsatz der Unveränderbarkeit, § 146 Abs. 4 AO.

Diese gemeinsamen Grundsätze werden steuerrechtlich um zusätzliche Vorgaben ergänzt, z. B. dass die Aufzeichnungen so vorgenommen werden sollen, dass mit ihnen der vorgesehene Zweck erreicht werden kann (§ 145 Abs. 2 AO) sowie um die Pflicht der täglichen Erfassung von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben (§ 146 Abs. 1 S. 2 AO).

Eine besondere Verpflichtung sieht § 146 Abs. 2 AO vor. Demnach sollen die erforderlichen Bücher und Aufzeichnungen im Inland geführt und aufbewahrt werden. Der § 146 Abs. 2a u. 2b AO erlaubt auch das Führen und die Aufbewahrung von elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen im Ausland. [Hier hat der Gesetzgeber allerdings zuletzt durch das JStG 2020 sowie durch das DAC 7-Umsetzungsgesetz Aufweichungen und Erleichterungen bis hin zu wegfallenden Antragspflichten und zu Regelungen beim Datenzugriff eingeführt](#) (vgl. zum Ort der Aufbewahrung auch [Abschnitt 4.4](#)).

Bzgl. der Form der Bücher und Aufzeichnungen besteht ein Wahlrecht (§ 146 Abs. 5 AO), d. h., der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, diese in Papierform oder auch elektronisch zu führen. Unabhängig von der Form der Buchführung sind in jedem Falle die GoB zu beachten.

Es muss ebenfalls sichergestellt sein, dass die Bücher und Aufzeichnungen unverzüglich lesbar gemacht werden können. § 239 Abs. 4 S. 2 HGB verlangt hingegen eine Lesbarmachung nur innerhalb angemessener Frist. Die Form, in der die Daten lesbar gemacht werden, ist nicht vorgegeben. Die Kosten für die Lesbarmachung hat der Steuerpflichtige zu tragen.

Eine Besonderheit besteht bei Aufzeichnungen, die ausschließlich nach Steuergesetzen vorzunehmen sind. Hier ist das Wahlrecht bzgl. der Aufzeichnungsform insoweit eingeschränkt, dass das zulässige Verfahren nach dem Zweck der Aufzeichnungen festzulegen ist, z. B. in Bezug auf den Investitionsabzugsbetrag i. S. d. § 7g EStG die Überprüfung der geplanten Investition. In solchen Fällen kann es vorkommen, dass eine Sammlung von Belegen nicht ausreichend ist.

Des Weiteren ist zu beachten, dass die aufbewahrten Bücher und Aufzeichnungen unabhängig von der Form jederzeit verfügbar sein müssen.

Die steuerlichen Normen fordern ebenfalls eine geordnete Aufbewahrung der Bücher und Aufzeichnungen, wobei ein bestimmtes System hierfür nicht vorgegeben ist. Entscheidend ist jedoch, dass die o.g. Grundsätze (z. B. Vollständigkeit, Nachprüfbarkeit, Ordnung) eingehalten werden. Aus steuerlicher Sicht ist im Hinblick auf Aufbewahrungspflichten und -fristen § 147 AO zu beachten. Demnach sind insbesondere folgende Unterlagen geordnet aufzubewahren:

- Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Eröffnungsbilanzen sowie Arbeitsanweisungen und sonstige Organisationsunterlagen, die zum Verständnis der genannten Unterlagen erforderlich sind, z. B. Kontenpläne, Abkürzungsverzeichnisse sowie die Systemdokumentation der eingesetzten EDV-Programme (einschließlich späterer Änderungen und der Verfahrensdokumentation), vgl. § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO;
- die empfangenen Handels- und Geschäftsbriefe sowie die Wiedergaben solcher Briefe, ohne dass es auf die Form des Briefes ankommt (z. B. Papierform, Fernschreiben, Telegramme, E-Mails etc.), nicht jedoch interne Korrespondenz, vgl. § 147 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO;
- Buchungsbelege, d. h. alle Unterlagen mit Bezug auf die in den Büchern und Aufzeichnungen erfassten Geschäftsvorfälle, z. B. Kontoauszüge (nicht aber ausschließlich private Kontoauszüge ohne Abwicklung betrieblicher Vorgänge), Auftrags- und Bestellscheine, Lieferscheine, Rechnungen, Lohn- und Gehaltslisten, Eigenbelege und interne Buchungsanweisungen, vgl. § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO;
- bestimmte Unterlagen im Sinne des Zollkodex, vgl. im Einzelnen § 147 Abs. 1 Nr. 4a AO;
- sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind und nicht bereits von den o.g. Unterlagen erfasst werden, vgl. § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO. Diese rein steuerliche Aufbewahrungspflicht richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls und kann sich abhängig von der Geschäftstätigkeit auf unterschiedliche Unterlagen erstrecken. Zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen gehören z. B. weitere Auftrags- und Bestellunterlagen, Aus- und Einfuhrunterlagen, Bewerbungsunterlagen, Preisverzeichnisse, Speise- und Getränkekarten in der Gastronomie, Auszüge aus dem Grundbuch und dem Handelsregister, Unterlagen aus dem Warenwirtschaftssystem (wie eine Verkaufsdatei), Lohnabrechnungsunterlagen (Akkordzettel, Stundenlohnzettel, Schichtzettel), Statistikstreifen bei aufgestellten Automaten, Unterlagen über IP-Adressen bei Internet-Unternehmen, Aufzeichnungen über Kostenstellen (wenn sie für die Bewertung von Wirtschaftsgütern bzw. Passiva oder für die Kalkulation von Verrechnungspreisen von Bedeutung sind) etc. Nicht dazu gehören z. B. Strategieunterlagen des Unternehmens, Gutachten zur steuerlichen Behandlung von Geschäftsvorfällen oder private Unterlagen. Vgl. zur Definition der steuerrelevanten Daten unten Abschnitte 2.3. und 4.1.

Jahresabschlüsse, Eröffnungsbilanzen sowie amtliche Urkunden und handschriftlich zu unterschreibende Präferenznachweise im Sinne des Zollkodex sind im Original (d. h. in Papierform) aufzubewahren. Die anderen Unterlagen können auch auf einem Bild- oder Datenträger aufbewahrt werden. Bildträger sind z. B. Fotokopien und Mikrofilme, als Datenträger kommen Magnetbänder, Magnetplatten, CD, DVD,

Blu-Ray-Discs oder Flash-Speicher in Betracht. Entscheidend ist, dass die Daten mit den Originalen bei Lesbarmachung bildlich bzw. inhaltlich übereinstimmen, jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können, sofern sie im Ursprungsformat maschinell auswertbar waren.

Bei Konvertierung aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (Inhouse-Format) sind beide Versionen, d. h. Ursprungsversion und konvertierte Version, zu archivieren. Nach den modifizierten GoBD 2019 ist begrüßenswerter Weise die Aufbewahrung nur der konvertierten Fassung ausreichend, wenn keine inhaltlichen oder bildlichen Veränderungen vorgenommen wurden und durch die Konvertierung keine ansonsten aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren gehen, sowie die maschinelle Auswertbarkeit im Wege des Datenzugriffs nicht eingeschränkt wird, so dass die retrograde und progressive Prüfbarkeit sichergestellt bleibt. Der ordnungsgemäße Konvertierungsprozess ist im Rahmen der Verfahrensdokumentation zu beschreiben (GoBD Rz. 135).

Die modifizierten GoBD beinhalten klarstellend den Hinweis, dass bei Vorliegen „identischer Mehrstücke derselben Belegart“, d. h. wenn neben bildhaften Urschriften auch elektronische Datensätze vorliegen, für die Aufbewahrung die Belege mit der höchsten maschinellen Auswertbarkeit ausreichend sind. Liegt beispielsweise ein Kontoauszug in csv-Format oder als XML-File vor, ist eine zusätzliche Archivierung inhaltsgleicher Papierausdrucke oder im PDF-Format nicht erforderlich

(GoBD Rz. 76). Nur wenn die weiterverarbeitete Datei nicht den vollständigen Inhalt ausweist, müssen beide Formate aufbewahrt werden.

Entsprechend muss bei Einsatz eines Fakturierungsprogramms keine bildhafte Kopie der Ausgangsrechnung (z. B. PDF) aufbewahrt werden, wenn jederzeit auf Anforderung ein entsprechendes Doppel der Ausgangsrechnung erstellt werden kann und die Unveränderbarkeit der Daten sowie die maschinelle Auswertbarkeit gegeben sind. Hierfür ist erforderlich, dass die Stammdaten, AGB und Originallayouts entsprechend historisiert hinterlegt und zuordenbar sind (GoBD Rz. 76). Das Verfahren ist im Rahmen der Verfahrensdokumentation vollständig darzustellen.

Die Aufbewahrungspflicht besteht über die gesetzlichen Aufbewahrungsfristen hinaus solange, bis die steuerliche Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Sofern bestimmte Unterlagen in verschiedene Kategorien fallen, für die unterschiedliche Aufbewahrungsfristen gelten, ist grundsätzlich die längere Frist zu beachten. Zum Beispiel sind Jahresabschlüsse (Aufbewahrungsfrist 10 Jahre) zugleich auch Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (Aufbewahrungsfrist 6 Jahre). In diesem Falle ist grundsätzlich die zehnjährige Aufbewahrungsfrist als längere Frist maßgebend. Gleiches gilt, wenn nach Spezialgesetzen kürzere Aufbewahrungsfristen gelten. Auch in diesem Falle ist die längere Frist maßgeblich. Umgekehrt sollte, wenn handels- und steuerrechtlich keine Aufbewahrung gefordert wird, stets geprüft werden, ob unternehmensinterne Gründe oder andere Gesetze als HGB oder AO eine längere Aufbewahrung notwendig machen.

Die Aufbewahrung originär digitaler Daten, die dem Datenzugriff unterliegen, hat so zu erfolgen, dass alle Auswertungsarten, d. h. in Form des direkten oder indirekten Datenzugriffs sowie in Form der Datenträgerüberlassung, über den gesamten Aufbewahrungszeitraum gewährleistet ist. Besondere Problembereiche aus Unternehmenssicht sind dabei insbesondere die Abschaltung von Systemen bei Systemwechseln und die Auslagerung aufbewahrungspflichtiger Daten aus dem Produkktivsystem. Für diese häufig kritisierte und in zahlreichen Fällen durchaus kostenintensive Vorgabe wurde durch die modifizierten GoBD vom 28.11.2019 eine deutliche Erleichterung geschaffen. Demnach darf, sofern keine Außenprüfung begonnen hat, im sechsten Jahr nach dem Systemwechsel auf eine Zurverfügunghaltung von Daten für den direkten oder indirekten Datenzugriff (sog. Z1- und Z2-Zugriff) verzichtet werden (GoBD Rz. 164). Nach der Anwendungsbestimmung in GoBD Rz. 184 ist dies dann auch auf Veranlagungszeiträume, die vor dem 1. Januar 2020 beginnen, anwendbar.

1.4.3. Nicht kodifizierte GoB

Neben den unter 1.4.1. und 1.4.2. beschriebenen kodifizierten GoB bestehen nicht kodifizierte GoB. Seit der Geltung des Bilanzrichtlinien-Gesetzes (BiRiLiG) vom 19.12.1985 sind die handelsrechtlichen GoB, auf die auch die steuerrechtlichen Vorschriften verweisen, zwar weitestgehend gesetzlich fixiert. Jedoch handelt es sich bei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung um einen unbestimmten Rechtsbegriff, dessen konkreter Inhalt durch Auslegung nach anerkannten Auslegungsgrundsätzen zu ermitteln ist. Insofern ist es solchen Grundsätzen immanent, nicht vollständig kodifiziert zu sein oder vollständig kodifiziert werden zu können. Rechtsprechung und herrschende Meinung gehen dabei davon aus, dass der Inhalt ungeschriebener GoB vor allem teleologisch, also insbesondere aus den Zwecken der Rechnungslegung und Bilanzierung, zu ermitteln ist.

1.4.4. Rechtsprechung zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung

Infolge der Tatsache, dass von den handelsrechtlichen GoB nur übergeordnete Grundsätze kodifiziert sind, kommt der Konkretisierung der GoB durch die Rechtsprechung erhebliches Gewicht zu. Hat sich die Rechtsprechung zu bestimmten GoB-relevanten Fragen gefestigt, führt dies zu „ungeschriebenen“, aber ebenfalls zu beachtenden GoB.

Zu Fragen der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung besteht umfangreiche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH). Dabei legt der BFH auch handelsrechtliche GoB aus, da eine sog. Vorfragenkompetenz besteht, so dass wertende Konkretisierungen von GoB erfolgen, die auch handelsrechtlich bindend sind.

In den GoBD wird auf diese umfangreiche Rechtsprechung des BFH an zahlreichen Stellen Bezug genommen:

Urteil/Beschluss	Fundstelle	Rn. in den GoBD	Stichworte
BFH-Urteil vom 26. Februar 2004 sowie (nicht explizit genannt) BFH-Urteil vom 16. Dezember 2014	BStBl. II S. 599 BStBl. II S. 519	38, 113, 115 19, 26, 39, 77, 82, 86	Vollständigkeit bei Bareinnahmen, Einzelaufzeichnungspflicht, Aufbewahrungspflichten
BFH-Urteil vom 24. Juni 2009	BStBl. 2010 II S. 452	5, 25, 113, 115	Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, Aufbewahrungspflichten
BFH-Beschluss vom 26. September 2007	BStBl. 2008 II S. 415	114, 157	Aufbewahrung, Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit
BFH-Urteil vom 24. Juni 1997	BStBl. 1998 II S. 51	44, 82	Richtigkeit
BFH-Urteil vom 25. März 1992	BStBl. II S. 1010	45	Zeitgerechte Buchung und Aufzeichnung
BFH-Urteil vom 1. Oktober 1969	BStBl. 1970 II S. 45	37, 77	Vollständigkeit
BFH-Urteil vom 2. Oktober 1968	BStBl. 1969 II S. 157	47	Zeitgerechte Buchung und Aufzeichnung (entfallen in GoBD 2019)
BFH-Urteil vom 26. März 1968	BStBl. II S. 527	29, 54, 86	zeitgerechte Buchung und Aufzeichnung, Ordnung, Grund(buch)aufzeichnungen
BFH-Urteil vom 12. Mai 1966	BStBl. III S. 371	17, 37, 39, 77	GoB als unbestimmter Rechtsbegriff, Vollständigkeit
BFH-Urteil vom 5. März 1965	BStBl. III S. 285	45	Zeitgerechte Buchung und Aufzeichnung

BFH-Urteil vom 16. September 1964	BStBl. III S. 654	91	Journalfunktion
BVerfG-Beschluss vom 10. Oktober 1961	2 BvL 1/59, BVerfGE 13 S. 153	17	GoB als unbestimmter Rechtsbegriff
BFH-Urteil vom 10. Juni 1954	BStBl. III S. 298	46	Zeitgerechte Buchung und Aufzeichnung

1.4.5. Sonstige relevante Gesetze

Im Rahmen der Erfüllung der Buchführungspflichten sind neben Vorschriften der AO und des HGB ggf. weitere Vorschriften zu beachten. Beispielhaft werden im Folgenden einige dieser „sonstigen“, im Hinblick auf eine ordnungsmäßige Buchführung zu beachtenden Gesetze vorgestellt. Eine abschließende Darstellung der im Einzelfall zu beachtenden Vorschriften ist nicht möglich, da insbesondere je nach Branche ggf. weitere Vorschriften zu beachten sind. Die folgende Zusammenstellung erhebt daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

- **Zivilrechtliche Normen**

Im Hinblick auf die bildliche Erfassung (sog. ersetzendes Scannen) sehen die GoBD in Rz. 140 vor, dass Papierdokumente nach der bildlichen Erfassung (dem sog. Einscannen) vernichtet werden dürfen, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind. Der Steuerpflichtige müsse entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleibe, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen.

Notwendig bzw. sinnvoll ist die Aufbewahrung von Originalen im Hinblick auf die Geltendmachung bzw. Abwehr zivilrechtlicher Ansprüche u.a. in folgenden Fällen:

- Beurkundete oder beglaubigte Dokumente, Vollmachten und Papierdokumente mit Unterschrift besitzen im Original einen höheren Beweiswert bzw. können alleiniger gesicherter Nachweis sein, vgl. §§ 415, 416 ZPO. Daher sollten die Auswirkungen bei Vernichtung derartiger Dokumente bedacht und im Rahmen des Archivierungsprozesses entsprechende Regelungen für derartige Fälle aufgestellt werden.
- Sofern z. B. in Fällen von Bürgschaften, Schuldanerkenntnissen oder Schuldversprechen über die Forderung ein Schuldschein ausgestellt worden ist, kann der Schuldner nach § 371 S. 1 BGB neben der Quittung die Rückgabe des Schuldscheins verlangen. Sofern derartige Dokumente im Original vernichtet worden sind, führt dies dazu, dass das Heraus-

gabeverlangen nicht erfüllt werden kann. Behauptet der Gläubiger, zur Rückgabe außerstande zu sein, kann der Schuldner gemäß § 371 S. 2 BGB die öffentlich beglaubigte Anerkenntnis verlangen, dass die Schuld erloschen sei.

- Rückgabeverpflichtungen können auch für Erbscheine oder Wechsel bestehen.

Somit sollte bei Dokumenten, für die eine Aufbewahrung im Original nach steuerlichen oder außersteuerlichen Vorschriften gefordert ist, vor der Vernichtung genau geprüft werden, ob infolge der Vernichtung in Einzelfällen oder in der Summe Rechtsnachteile entstehen.

Viele Unternehmen werden sich aufgrund des Aufwandes einer umfassenden Papierarchivierung aus wirtschaftlichen Gründen unter Beachtung von Risikoerwägungen entscheiden müssen, ob sie ggf. entstehende Prozessrisiken in Einzelfällen in Kauf zu nehmen bereit sind. Da eine Prüfung im Einzelfall aufgrund der Vielzahl der ein- und ausgehenden Dokumente in der Regel nicht in Betracht kommt, sollten für derartige Fälle zur Sicherung des größtmöglichen Beweiswertes der elektronisch archivierten Unterlagen entsprechende Prozesse implementiert werden. Wichtige Hinweise für entsprechende Prozessschritte, die vor, während und nach dem Scannen eingehalten werden sollten, liefert die „Technische Richtlinie Rechtssicheres Scannen“ (TR-RESISCAN)³ des Bundesamts für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI). In der Richtlinie werden sowohl technische Voraussetzungen als auch organisatorische Maßnahmen beschrieben.

- **Zollkodex**

Bei Zollprüfungen treffen das zu prüfende Unternehmen gewisse Mitwirkungspflichten. Neben den handels- und steuerrechtlichen GoB ist somit sicherzustellen, dass die Mitwirkungspflichten auf Basis der vorhandenen Buchführung erfüllt und nachgewiesen werden können.

Nach Artikel 13 Zollkodex (ZK) können die Zollbehörden alle Kontrollen durchführen, die sie für erforderlich halten, um die ordnungsmäßige Anwendung der zollrechtlichen und sonstigen Vorschriften zu gewährleisten. Diese betreffen den Eingang, den Ausgang, den Versand, die Beförderung und die besondere Verwendung von Waren, die zwischen dem Zollgebiet der Gemeinschaft und Drittländern befördert werden, sowie das Vorhandensein von Waren ohne Gemeinschaftsstatus.

Nach Art. 14 ZK haben alle Personen, die unmittelbar oder mittelbar an Vorgängen im Rahmen des Warenverkehrs beteiligt sind, den Zollbehörden auf

³ Bundesamt für Sicherheit und Informationstechnik: „BSI Technische Richtlinie 03138 Ersetzendes Scannen“, auf: https://www.bsi.bund.de/SharedDocs/Downloads/DE/BSI/Publikationen/TechnischeRichtlinien/TR03138/TR-03138.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (zuletzt abgerufen 12/2023).

deren Verlangen innerhalb gegebenenfalls festgesetzter Fristen alle Unterlagen und Angaben, unabhängig davon, auf welchem (Daten-)Träger sie sich befinden, zur Verfügung zu stellen und jede erforderliche Unterstützung zu gewähren.

Nach Art. 16 Abs. 1 S. 1 ZK sind die genannten Unterlagen zum Zwecke der zollamtlichen Prüfung auf beliebigem Träger innerhalb der nach dem geltenden Recht festgelegten Frist, mindestens aber drei Kalenderjahre lang aufzubewahren. Wann die dreijährige Aufbewahrungsfrist beginnt, regeln Art. 16 Abs. 1 S. 2 lit. a) bis d) ZK im Detail.

- **Bundesdatenschutzgesetz**

Weiterhin sind im Hinblick auf die Aufbewahrung und Speicherung von Daten die Regelungen des Bundesdatenschutzgesetzes (BDSG) zu beachten. Regelungen für den nicht-öffentlichen Bereich ergeben sich im Wesentlichen aus § 35 Abs. 2 BDSG. Dabei ist die Regelung des § 35 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 BDSG von besonderer Relevanz. Danach müssen personenbezogene Daten gelöscht werden, wenn der Zweck ihrer Speicherung erreicht wurde und daher ihre Kenntnis für die Erreichung des Zwecks nicht mehr erforderlich ist.

Sofern allerdings gesetzliche, satzungsmäßige oder vertragliche Regelungen eine Aufbewahrung der zu löschenden Daten vorsehen, muss dieser Aufbewahrungspflicht entsprochen werden.

- **Telemediengesetz**

Nach § 15 Abs. 1 S. 1 Telemediengesetz (TMG) darf der Diensteanbieter personenbezogene Daten eines Nutzers nur erheben und verwenden, soweit dies erforderlich ist, um die Inanspruchnahme von Telemedien zu ermöglichen und abzurechnen.

§ 15 TMG enthält Vorgaben zur Löschung und Sperrung von Daten, die durch Unternehmen, die personenbezogene Daten i. S. d. TMG erheben, zu beachten sind. § 15 Abs. 4 S. 2 TMG sieht vor, dass der Diensteanbieter zur Erfüllung bestehender gesetzlicher, satzungsmäßiger oder vertraglicher Aufbewahrungsfristen die Daten sperren darf.

- **Signaturgesetz**

Die Regelungen des Signaturgesetzes hatten insbesondere Bedeutung für elektronisch übermittelte Rechnungen, die den Leistungszeitraum bis 30. Juni 2011 betreffen.

Bis zum 30. Juni 2011 mussten die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet sein durch

- eine qualifizierte elektronische Signatur in Übereinstimmung mit der EU-Mehrwertsteuersystem-Richtlinie oder eine qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz
- oder
- einen elektronischen Datenaustausch (EDI), wenn in der Vereinbarung über diesen Datenaustausch der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten.

Für Umsätze, die ab dem 1. Juli 2011 ausgeführt werden, wurden die vorstehend beschriebenen, strengen Anforderungen rückwirkend gelockert. Sofern der Rechnungsempfänger der elektronischen Übermittlung zustimmt, sind seither spezielle technische Übermittlungsverfahren nicht mehr erforderlich. Rechnungen können somit elektronisch versandt werden, zum Beispiel per Mail, per Serverfax oder auch als Web-Download, wenn sichergestellt ist, dass die „Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet“ sind. Dies kann durch jegliche innerbetriebliche Kontrollverfahren erreicht werden, die einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung herstellen können. Digitale Signaturen können, müssen aber nicht weiter angewendet werden.

1.5. Rechtsfolgen bei Verletzung der GoBD

1.5.1. Rechtsfolgen bei Verletzung der Ordnungsmäßigkeitsanforderungen

Die vom Steuerpflichtigen geführten Bücher und Aufzeichnungen werden nur dann der Besteuerung zugrunde gelegt, wenn ihre Ordnungsmäßigkeit gewährleistet ist. Ist dies nicht der Fall, können die Finanzbehörden die Besteuerungsgrundlagen schätzen. Bei der Einhaltung der Ordnungsmäßigkeit ist zwischen den formellen und den materiellen Fehlern zu unterscheiden. Dabei wird die materielle Richtigkeit widerlegbar vermutet, wenn die formelle Ordnungsmäßigkeit gewährleistet ist. In Bezug auf die Beweislast gilt damit bei formeller Ordnungsmäßigkeit, dass der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Aufzeichnungen nicht beweisen muss, sondern die Finanzverwaltung den Nachweis der Unrichtigkeit führen muss.

Formelle Ordnungsmäßigkeit ist gegeben, wenn alle Ordnungsvorschriften vollständig erfüllt sind. Wenn die Buchführung formelle Fehler enthält, kann ihre Ordnungsmäßigkeit dennoch angenommen werden, wenn das materielle Ergebnis durch die formellen Fehler nicht beeinflusst wird und sich die Fehler nicht auf die zeitgerechte Erfassung der Geschäftsvorfälle, die besonderen Anforderungen bei Kreditgeschäften, die Aufbewahrungspflichten sowie Besonderheiten bei der Buchführung auf Datenträgern beziehen. Formelle Mängel liegen z. B. vor, wenn:

- bestimmte Bücher gänzlich fehlen (z. B. Kassenbuchaufzeichnungen);

- der bare und unbare Geschäftsverkehr nicht zeitnah buchhalterisch abgebildet wird;
- keine Personenkonten geführt werden;
- Wareneingänge und Warenausgänge nicht ordnungsmäßig aufgezeichnet werden;
- keine Inventur durchgeführt wird;
- Buchungsbelege zu den einzelnen Buchungen fehlen;
- der Jahresabschluss verspätet aufgestellt wird;
- Aufbewahrungspflichten nicht eingehalten werden;
- sonstige Unterlagen fehlen (z. B. Programmierprotokolle bei elektronischen Kassen).

Durch das DAC 7-Umsetzungsgesetz kam ein expliziter weiterer Mängelatbestand hinzu: Die Überlassung der Daten an die Finanzbehörde hat „nach ihren Vorgaben“ zu geschehen. Entsprechend können Steuerpflichtige beim Z3-Zugriff seit dem 1.1.2023 verpflichtet werden, eine von der Finanzverwaltung vorgegebene Datenstruktur einzuhalten. In diesem Zusammenhang ist deshalb die Einführung des neuen § 147b AO zu sehen. Hierüber kann das Bundesministerium der Finanzen per Rechtsverordnung und mit Zustimmung des Bundesrats eine einheitliche digitale Schnittstelle und Datensatzbeschreibung für den standardisierten Export von Daten festlegen. Um dieser Anforderung Nachdruck zu verleihen, wurde zugleich § 158 AO modifiziert. Nach Abs. 2 Nr. 2 kann die Beweiskraft der Buchführung angezweifelt werden, wenn die elektronischen Daten nicht nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden.

Zur Beurteilung der Frage, ob das materielle Ergebnis durch formelle Fehler beeinflusst ist, wird zwischen einfachen und schwerwiegenden Mängeln unterschieden. Während einfache Mängel (z. B. wenn kleinere Beträge aufgrund der menschlichen Unzulänglichkeit in der Kasse fehlen) unbeachtlich sind, führen schwerwiegende Mängel dazu, dass die Ordnungsmäßigkeit versagt und die Buchführung verworfen wird. Schwerwiegende Mängel liegen z. B. vor, wenn:

- Aufzeichnungen nicht dauerhaft erfolgen, sondern z. B. mit Bleistift, und damit nicht unveränderlich sind, sondern ausradiert oder überschrieben werden können bzw. entsprechend bei elektronisch geführten Büchern die Daten nicht vor unberechtigten Zugriffen geschützt sind,
- Bedienungsfehler bei der Kassenführung (z. B. dauerhafte Verwendung von Einstellung „Trainingskellner“) vorliegen bzw. bei elektronischen Kassen die ursprünglich erfassten Kassentransaktionen bei Stornos nicht als solche markiert sondern gelöscht werden,

- fehlende oder unzureichende Verfahrensdokumentationen, welche die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit beeinträchtigen, z. B. keine Aufzeichnungen über die Einrichtung, Anwendung und (Um-)Programmierung der Kasse oder anderer DV-Systeme (Programmierprotokolle) geführt werden bzw. diese nicht vorgelegt werden können.

Bei der Beurteilung der Folgen des konkreten Mangels ist die Natur des Geschäfts zu beachten. So ist ein Mangel bei der Kassenbuchführung beispielsweise desto schwerwiegender, je höher der Anteil der Bargeldgeschäfte am Umsatz (Gaststätten, Werkstätten, Einzelhandelsgeschäfte) ist. Es ist somit nicht allein auf die formelle Bedeutung des Mangels abzustellen, sondern auf sein sachliches Gewicht, d. h., wie stark ein vorliegender Mangel das sachliche Ergebnis verfälschen kann. So führen reine Rechenfehler in der Regel nicht zur Beanstandung der Buchführung. Wenn jedoch Buchungen nicht oder nicht zeitnah vorgenommen wurden, sondern erst im Nachhinein gesammelt nachgeholt werden, kann ein schwerer Mangel anzunehmen sein.

Lassen sich die Unklarheiten aufgrund formeller Fehler jedoch durch anderweitige zumutbare Ermittlungen ausräumen, ist eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nicht zulässig. Auch wenn die Mängel lediglich ein Jahr aus dem gesamten Prüfungszeitraum betreffen, ist eine Schätzung in den fehlerfreien Jahren nicht zulässig (Grundsatz der Abschnittsbesteuerung).

Zur Frage der formellen Ordnungsmäßigkeit enthalten die GoBD selbst in Rz. 104 folgende Aussage:

Rz. 104: Werden die Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen nicht ausreichend geschützt und können deswegen nicht mehr vorgelegt werden, so ist die Buchführung formell nicht mehr ordnungsmäßig.

Rz. 155: 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.

Materielle Ordnungsmäßigkeit liegt vor, wenn die Bücher und Aufzeichnungen inhaltlich richtig, vollständig und der richtigen Periode zugeordnet sind. Die GoBD selbst definieren materielle Ordnungsmäßigkeit wie folgt:

Rz. 19: (...) Materiell ordnungsmäßig sind Bücher und Aufzeichnungen, wenn die Geschäftsvorfälle einzeln, nachvollziehbar, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet in ihrer Auswirkung erfasst und anschließend gebucht bzw. verarbeitet sind (vgl. § 239 Absatz 2 HGB, § 145 AO, § 146 Absatz 1 AO) (...).

Die Vermutung der materiellen Richtigkeit ist widerlegt, wenn die Buchführung und die Aufzeichnungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit materiell

nicht ordnungsmäßig sind. Obwohl die Beweislast für die Unrichtigkeit die Finanzverwaltung trägt, muss sie weder die Unrichtigkeit selbst noch den genauen Umfang beweisen. Bloße Zweifel an der sachlichen Richtigkeit einer formell ordnungsmäßigen Buchführung reichen allerdings nicht aus.

Materielle Mängel liegen z. B. vor, wenn:

- Buchungen fehlen oder falsch sind;
- Wirtschaftsgüter und Schulden nicht bilanziert wurden;
- bei der Bilanzierung der falsche Wertansatz angenommen wurde;
- Buchungsbelege gefälscht wurden;
- eine Manipulationssoftware installiert wurde, durch die Veränderungen an den eingegebenen Zahlen möglich sind (sog. Zappersoftware).

Wie bei der formellen Ordnungsmäßigkeit muss bei der materiellen Ordnungsmäßigkeit zwischen unwesentlichen und schweren Mängeln unterschieden werden. Unwesentliche Mängel berühren die materielle Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nicht und rechtfertigen nicht die Verwerfung der Buchführung (z. B. wenn nur unbedeutende Geschäftsvorfälle falsch oder gar nicht dargestellt wurden, bei Abstimmungsdifferenzen oder fehlender Verbuchung von Nebengeschäften im geringen Umfang). Schwerwiegende Mängel dagegen (z. B. Nutzung gefälschter Belege, unvollständige Erfassung von Einnahmen, Manipulationssoftware, auch ein unverschuldeter Verlust der Aufzeichnungen) führen jedoch dazu, dass die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen versagt wird, und eröffnen den Finanzbehörden die Möglichkeit der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.

Der Finanzverwaltung stehen verschiedene Möglichkeiten zur Verprobung der sachlichen Richtigkeit zur Verfügung:

- Die Vermutung der Richtigkeit der Aufzeichnungen kann dadurch widerlegt werden, dass eine größere Anzahl zufällig ausgewählter Einzelprüfungen zu dem Ergebnis führt, dass die betroffenen Geschäftsvorfälle falsch behandelt wurden;
- Eine Verprobung kann durch den sog. inneren Betriebsvergleich erfolgen, insbesondere durch Nachkalkulation auf Basis der vorhandenen Unterlagen. Soweit die Abweichungen lediglich auf Schätzungsunschärfen zurückzuführen sind, ist die Vermutung der Richtigkeit der Aufzeichnungen jedoch nicht widerlegt.
- Weiterhin kann eine Beanstandung der Buchführung durch äußeren Betriebsvergleich, insbesondere anhand von Richtsätzen⁴ erfolgen, wobei die Abweichungen von erheblicher Größe sein und weitere Umstände zu

⁴ Die Richtsätze sind ein Hilfsmittel und Anhaltspunkt für die Finanzverwaltung, Umsätze und Gewinne zu verproben und zu schätzen. Siehe bspw. die Richtsatzsammlung 2014, BMF-Schreiben vom 14.07.2015, BStBl. I 2015, S. 521.

den Abweichungen hinzutreten müssen, insbesondere wenn der Steuerpflichtige sachliche Gründe für die Abweichungen vorträgt.

- Als weitere Möglichkeit, die sachliche Richtigkeit der Buchführung zu be-
anstanden, kommt die Vermögenszuwachsrechnung bzw. die Geldver-
kehrsrechnung in Betracht. Mit diesen Methoden wird ein bestimmter
Geldfehlbetrag dadurch nachgewiesen, dass der Steuerpflichtige einen
entsprechenden Betrag – inner- oder außerhalb der betrieblichen Tätig-
keit – ausgegeben hat, z. B. kann ein ungeklärter Vermögenszuwachs die
Annahme rechtfertigen, dass tatsächlich höhere Einnahmen erzielt und
höhere Entnahmen getätigt wurden als angegeben.

Die steuerlichen Rechtsfolgen im Hinblick auf die Besteuerungsgrundlagen von
nicht (gänzlich) ordnungsmäßigen Büchern und Aufzeichnungen lassen sich wie
folgt zusammenfassen:

- Bücher und Aufzeichnungen enthalten einfache formelle Mängel: keine
negativen Rechtsfolgen;
- Bücher und Aufzeichnungen enthalten materiell unwesentliche Mängel:
Korrekturschätzung/Hinzuschätzung nur in dem Umfang, wie die Bean-
standungen reichen;
- Bücher und Aufzeichnungen enthalten formell oder materiell schwerwie-
gende Mängel bzw. sind gar nicht vorhanden: Den Büchern und Aufzeich-
nungen kommt keine Beweiskraft im Sinne des § 158 AO zu und es be-
steht gemäß § 162 AO die Befugnis zur Teil- oder Vollschatzung der
Besteuerungsgrundlagen. Hierbei darf die Finanzverwaltung allerdings
nicht willkürlich vorgehen, sondern muss die Verhältnisse des Einzelfalls
berücksichtigen (z. B. die vorhandenen Aufzeichnungen) und die sog.
Richtsätze anwenden.

Des Weiteren sind die nachstehenden Folgen denkbar:

- Einsatz von Zwangsmitteln im Sinne der § 328 ff. AO (z. B. Zwangsgeld);
- Ahndung als Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 379 Abs. 1 AO (insb. bei
Ausstellung unrichtiger Belege, fehlender bzw. nicht korrekter Buchung
sowie bei nicht oder nicht richtiger Verwendung bzw. nicht oder nicht
richtigem Schutz eines elektronischen Aufzeichnungssystems i. S. d.
§ 146a AO, sofern es zur Steuerverkürzung kommt);
- Steuerstrafverfahren, falls die Missachtung der GoB vorsätzlich erfolgt
und der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt ist;
- Entzug von steuerlichen Vergünstigungen, die an bestimmte Buchnach-
weise anknüpfen, z. B. Reinvestitionsrücklage im Sinne des § 6b EStG oder
Investitionsabzugsbetrag im Sinne des § 7g EStG;

- Umkehr der Beweislast mit der Folge, dass der Steuerpflichtige nachweisen muss, dass die vorhandenen Aufzeichnungen abweichend von der Auffassung der Finanzbehörden korrekt sind.

Neben den steuerrechtlichen Folgen kann die fehlende Ordnungsmäßigkeit auch zivil- bzw. strafrechtlich von Bedeutung sein, z. B. durch:

- Weitergabepflichten der Finanzverwaltung an Strafverfolgungsbehörden, Sozialversicherungsträger und weitere Behörden;
- Versagung der Beweiskraft der Geschäftsbücher (bspw. in einem Zivilprozess);
- Verhängung von Freiheits- oder Geldstrafen in Fällen von sog. Insolvenzvergehen im Sinne des § 283 StGB;
- Berufsrechtliche Konsequenzen als Folge eines Steuerstrafverfahrens.

1.5.2. Rechtsfolgen bei Verletzung des Zugriffsrechts der Finanzverwaltung

Durch Einführung des § 147 Abs. 6 AO (mit Geltung ab dem 01.01.2002) wurde der Finanzverwaltung die Befugnis eingeräumt, im Rahmen einer Außenprüfung den Zugriff auf die elektronisch aufzubewahrenden Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, zu verlangen. Sie sind der Finanzverwaltung im Rahmen des Datenzugriffsrechts zur Verfügung zu stellen, soweit sie beim Steuerpflichtigen elektronisch eingegangen sind bzw. von ihm elektronisch erzeugt wurden.

Die Vorschrift des § 147 Abs. 6 AO führt allerdings nicht zu einer allgemeinen Verpflichtung zur digitalen Buchführung oder zum Einsatz von Software, da der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen gem. § 146 Abs. 5 S. 1 AO diesbezüglich ein Wahlrecht gewährt. Ebenso wenig wird der sachliche Umfang der Außenprüfung durch das Datenzugriffsrecht erweitert.

Nach § 147 Abs. 6 AO kann die Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung zwischen drei Zugriffsarten wählen:

- Z1: Unmittelbarer Datenzugriff (z. B. auf das Produktivsystem der Buchhaltung)
- Z2: Mittelbarer Datenzugriff (z. B. auf das Produktivsystem der Buchhaltung durch einen sachverständigen Mitarbeiter des Steuerpflichtigen unter Vorgaben des Außenprüfers)
- Z3: Datenträgerüberlassung (z. B. Daten der Finanzbuchhaltung auf DVD an den Außenprüfer zwecks Einspielung auf sein Finanzverwaltungs-Notebook)

Dabei ist zu beachten, dass der Finanzverwaltung allein sowohl das Entscheidungsermessen (ob der Datenzugriff angefordert wird) als auch das Auswahlermessen (welche Art des Datenzugriffs angefordert wird) zusteht.

Mit der Novellierung des § 147 Abs. 6 AO im DAC 7-Umsetzungsgesetz wurde zuletzt der Z3-Zugriff modifiziert. Die gesetzliche Regelung entsprechend dem neu formulierten § 147 Abs. 6 AO lautet demnach wie folgt (inhaltliche Änderungen sind zur besseren Nachvollziehbarkeit fett gedruckt):

„Sind die Unterlagen nach Absatz 1 mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden,

1. hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen,
2. kann die Finanzbehörde verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet zur Verfügung gestellt werden, oder
3. kann die Finanzbehörde verlangen, dass die Daten **nach ihren Vorgaben** in einem maschinell auswertbaren Format **an sie übertragen** werden.“

Diese Neuformulierung löst eine Divergenz zwischen der Abgabenordnung und den GoBD aus, wobei vorrangig die gesetzliche Regelung anzuwenden ist. Dazu bedingt die Gesetzesnovellierung, dass der Begriff der Datenträgerüberlassung, welcher bislang synonym für die dritte Zugriffsvariante stand, nicht mehr zutreffend scheint. Entsprechend wird fortan auf den Begriff der Datenübertragung abgestellt. Die Neuformulierung erfolgte nach der Gesetzesbegründung vor dem Hintergrund der fortschreitenden Digitalisierung, wonach der Z3-Zugriff in der Praxis schon nicht mehr nur als Datenträgerüberlassung erfolgt, sondern in einigen Bundesländern bereits die Daten über Online-Speicher und Cloud-Dienste zur Verfügung gestellt werden. Leider steht bisher keine bundeseinheitliche Lösung zur Verfügung.

Die Zugriffsarten beziehen sich nicht nur auf das Buchführungssystem, sondern auf alle Haupt-, Vor- und Nebensysteme, soweit in ihnen Daten, Datensätze, elektronische Dokumente und sonstige elektronische Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, eingehen oder erzeugt werden. Es wird auf die beispielhafte Aufzählung der in Frage kommenden Systeme in der Rz. 20 der GoBD verwiesen.

Vgl. im Einzelnen die Ausführungen zum Recht auf Datenzugriff unter [Abschnitt 6.1](#).

Im Rahmen des Datenzugriffsrechts ist zu berücksichtigen, dass die elektronischen Bücher und die sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind und lesbar gemacht werden können (§ 146 Abs. 5 S. 2 AO). Darüber hinaus sehen die Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen (z. B. Inventar, empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege) vor, dass diese auch elektronisch aufbewahrt werden können, soweit sichergestellt ist, dass ihre Wiedergabe bzw. ihre Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können

(§ 147 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 2 AO). Vgl. im Einzelnen die Ausführungen zur maschinellen Auswertbarkeit unter [Abschnitt 6.2](#).

Des Weiteren ist zu beachten, dass derjenige, der aufzubewahrende Unterlagen auf einen Datenträger vorlegt, verpflichtet ist, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen (§ 147 Abs. 5 AO). Bei diesen Unterlagen handelt es sich z. B. um digitalisierte Belege (Scans), die in einem elektronischen Archivsystem vorgehalten werden.

Der Steuerpflichtige muss aufgrund seiner Mitwirkungspflichten gemäß § 200 Abs. 1 S. 2 AO der Finanzverwaltung im Rahmen von Außenprüfungen Unterstützung bei einem Datenzugriff gewähren. Dies bedeutet, dass sämtliche in den vorangegangenen Ausführungen (nicht abschließende Aufzählung) aufgeführten Anforderungen während einer Außenprüfung erfüllt sein müssen.

Kann der Steuerpflichtige die ihm im Rahmen des Datenzugriffs auferlegten Pflichten nicht oder nur eingeschränkt erfüllen, können Verzögerungsgelder in Höhe von 2.500 Euro bis 250.000 Euro gem. § 146 Abs. 2c AO festgesetzt werden.

Bei der Nichtbeachtung der Verpflichtungen im Zusammenhang zum Datenzugriff seitens des Steuerpflichtigen kann schließlich nicht ausgeschlossen werden, dass die Finanzverwaltung – neben der Festsetzung eines Verzögerungsgeldes – im Rahmen ihres Ermessens eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vornimmt.

Durch das DAC 7-Umsetzungsgesetz wurden die Folgen einer Nichtbeachtung der Regeln zur Datenüberlassung, insb. zur Datenübertragung verschärft: Steuerpflichtige können beim Z3-Zugriff seit dem 1.1.2023 verpflichtet werden, eine von der Finanzverwaltung vorgegebene Datenstruktur einzuhalten (§ 147b AO; einheitliche digitale Schnittstelle und Datensatzbeschreibung für den standardisierten Export von Daten). Um dieser Anforderung Nachdruck zu verleihen, wurde zugleich § 158 AO modifiziert. Nach Abs. 2 Nr. 2 kann die Beweiskraft der Buchführung angezweifelt werden, wenn die elektronischen Daten nicht nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden. Durch § 200a AO wurde eine zusätzliche Sanktionierungsmöglichkeit bei mangelnder Mitwirkung eingeführt (qualifiziertes Mitwirkungsverlangen; Mitwirkungsverzögerungsgeld).

2. Anwendungsbereich und Verantwortlichkeiten

2.1. Wer ist betroffen?

Überblick

Von den GoBD betroffen sind alle Steuerpflichtigen, die Buchführungs- oder Aufzeichnungspflichten und somit auch Aufbewahrungspflichten

- (a) aus der Abgabenordnung (z. B. §§ 90 Absatz 3, 141 bis 144 AO) oder
- (b) aus Einzelsteuergesetzen (z. B. § 22 UStG, § 4 Absatz 3 Satz 5, § 4 Absatz 4a Satz 6, § 4 Absatz 7 und § 41 EStG) und/oder
- (c) aus außersteuerlichen Vorschriften unterliegen, die für die Besteuerung „von Bedeutung“ sind.

Außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich insbesondere aus den Vorschriften der §§ 238 ff. HGB und aus den dort bezeichneten handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB).

Für einzelne Rechtsformen ergeben sich flankierende Aufzeichnungspflichten z. B. aus §§ 91 ff. Aktiengesetz, §§ 41 ff. GmbH-Gesetz oder § 33 Genossenschaftsgesetz. Des Weiteren sind zahlreiche gewerberechtliche oder branchenspezifische Aufzeichnungsvorschriften vorhanden, die gem. § 140 AO im konkreten Einzelfall für die Besteuerung von Bedeutung sind, wie z. B. Apothekenbetriebsordnung, Eichordnung, Fahrlehrergesetz, Gewerbeordnung, § 26 Kreditwesengesetz oder § 55 Versicherungsaufsichtsgesetz.

Mittelbar wirken die GoBD auf alle Personen bzw. Organisationen, denen sich der Steuerpflichtige bei der Erfüllung seiner Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten bedient (z. B. Steuerberater).

Auf die konkrete Gewinnermittlungsart kommt es bei der Betroffenheit nicht an, wie schon die Anknüpfungspunkte an die steuerrechtlichen Einzelgesetze zeigen. Neben originär und derivativ Buchführungspflichtigen sowie Steuerpflichtigen, die freiwillig Bücher führen, gelten die Regelungen der GoBD auch für die sonstigen Aufzeichnungen steuerrelevanter Daten (z. B. für die Aufzeichnungspflichten eines Einnahmen-Überschussrechners gemäß § 4 Abs. 3 EStG).

Die Gewinnermittlungsart, insb. eine vorhandene oder nicht vorhandene Buchführungspflicht, hat allerdings Einfluss auf die konkrete Auslegung und Anwendbarkeit von Einzelanforderungen der GoBD (z. B. gibt es bei Einnahmen-Überschussrechnern nicht zwingend die „Kontenfunktion“). Darüber hinaus haben die GoBD vom 28.11.2019 eine Verhältnismäßigkeitsklausel eingeführt: Es wird in GoBD Rz. 15 explizit darauf hingewiesen, dass bei Kleinstunternehmen, die ihren

Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln (bis 17.500 Euro Jahresumsatz⁵), die Erfüllung der Anforderungen nach den GoBD regelmäßig auch mit Blick auf die Unternehmensgröße zu bewerten ist. Die Kriterien dafür werden allerdings nicht konkretisiert, so dass sie sich im Laufe der Zeit erst ausprägen werden bzw. müssen.

[zum nächsten Überblick](#)

Hinweise

- > Steuerpflichtige können natürliche oder juristische Personen sein. Während handelsrechtlich ein Einzelkaufmann vollumfänglich allein verantwortlich für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist, obliegt bei Personenhandelsgesellschaften die Organisation und Überwachung der Buchführung den geschäftsführenden Gesellschaftern (vgl. z. B. für die OHG §§ 114, 116 I HGB, für die KG in Verbindung mit §§ 161 II, 164 HGB). Bei Körperschaften haben diese Aufgaben die geschäftsführenden Vertretungsorgane (Vorstand, Geschäftsführer) wahrzunehmen (vgl. z. B. §§ 41 GmbHG, 91 AktG, 33 I GenG). Im Rahmen ihrer Kontrollpflichten haben sich die gesetzlichen Aufsichtsgremien bei den geschäftsführenden Organen über die Organisation der Buchführung und mögliche Risiken in diesem Bereich zu informieren und die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu kontrollieren (z. B. §§ 111 I, II AktG, 52 I GmbHG i. V. m. 111 I, II AktG, 38 GenG).
- > Wer freiwillig Bücher führt, ohne hierzu gesetzlich verpflichtet zu sein (z. B. aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses), hat die GoB ebenfalls (uneingeschränkt) zu beachten.
- > Bei der Frage der „Betroffenheit“ ist die rechtliche Sicht von der praktischen Sicht zu unterscheiden. Zwar trägt der Steuerpflichtige die alleinige Verantwortung für die Erfüllung der Pflichten, er bedient sich dabei i.d.R. aber weiteren Personen innerhalb und/oder außerhalb des Unternehmens. Somit sind alle diese Personen ebenfalls (mit)betroffen und müssen ggf. geschult, angeleitet, kontrolliert, etc. werden, damit dem Steuerpflichtigen und seinen gesetzlichen Vertretern kein Organisationsverschulden vorgehalten werden kann. In diesem Zusammenhang wird auch [Kapitel 8](#) („Besonderheiten beim Outsourcing“) dieses Leitfadens verwiesen.
- > Die Finanzverwaltung beschränkt die Geltung der GoBD ausdrücklich nicht nur auf Systeme der doppelten Buchführung und deren Vor- und

⁵ Die Regelung in Rz. 15 der GoBD vom 28.11.2019 zur Unternehmensgröße steht nicht im Einklang mit dem aktuellen § 19 Abs. 1 UStG, welcher an 22.000 Euro Vorjahresumsatz anknüpft.

Nebensysteme. Vielmehr sind z. B. grundsätzlich auch alle Aufzeichnungspflichten eines Einnahmen-Überschussrechners i. S. d. § 4 Abs. 3 EStG betroffen. Für diesen gelten zwar die Anforderungen an die (doppelte) Buchführung nur dann, wenn er sich dieser Technik zur Erfüllung seiner Aufzeichnungspflichten bedient (ohne dadurch freiwillig Bücher zu führen!). Aber alle anderen Anforderungen an die (Grund-)Aufzeichnungen gelten unmittelbar oder zumindest sinngemäß (insb. Belegablage, Grundaufzeichnungen, Aufbewahrung). Die in den GoBD vom 28.11.2019 für Einnahmen-Überschussrechner hinzugekommene Verhältnismäßigkeitsklausel mit Blick auf die Unternehmensgröße⁶ wird sich in ihrer praktischen Interpretation noch ausprägen müssen.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

Praxisfragen

Sind auch Steuerpflichtige betroffen, die nicht buchführungspflichtig sind und nur eine Einnahmen-Überschussrechnung erstellen?

Ja, auch ein Einnahmen-Überschussrechner mit Aufzeichnungspflichten ist betroffen, selbst wenn er kein System der doppelten Buchführung nutzt.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Machen Sie sich klar, welche Normen für Sie gelten. Prüfen Sie dabei zunächst die außersteuerlichen Normen, also insbesondere die handelsrechtlichen Normen sowie evtl. geltende Normen für Ihre Gesellschaftsform und/oder Ihre Branche. Diese Normen sind um die rein steuerrechtlich geltenden Normen zu ergänzen, die vor allem aus der AO und dem UStG resultieren.
- > Betrachten Sie die Kette der Verarbeitungsschritte vom Belegeingang bzw. von der Belegentstehung bis hin zur Aufbewahrung. Welche Personen sind hieran beteiligt und als unmittelbar oder mittelbar betroffene Personen in die Maßnahmen für einen ordnungsmäßigen Verarbeitungsprozess einzubeziehen?

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

Kritische Würdigung

Die Betroffenheit von den GoBD lässt sich nur indirekt aus den Pflichten ableiten, die für Buchführung oder Aufzeichnungen sowie Aufbewahrung gelten. Unterliegt

⁶ Die Regelung in Rz 15 der GoBD vom 28.11.2019 zur Unternehmensgröße steht nicht im Einklang mit dem aktuellen § 19 Abs. 1 UStG, welcher an 22.000 Euro Vorjahresumsatz anknüpft.

ein Steuerpflichtiger als natürliche oder juristische Person solchen Pflichten, ist er betroffen und muss die GoBD beachten.

Weil die Finanzverwaltung durch diese Definition der Betroffenheit den Kreis der Betroffenen im Vergleich zu den bisher geltenden GoBS erstmals explizit bezeichnet und somit auch bewusst – aus eigener Sicht zumindest klarstellend – ausgeweitet hat, müssen sich auch Personen einer Betroffenheitsanalyse unterziehen, die zumindest bisher keine Betroffenheit „wahrgenommen“ haben (auch nicht durch Maßnahmen oder Hinweise der Finanzverwaltung). Beispielhaft sei ein privater Hausbesitzer genannt, der aufgrund einer Photovoltaikanlage auf dem Dach eine Einnahmen-Überschussrechnung zu erstellen hat.

Zwar relativieren die GoBD an einigen Stellen die Anforderungen im Einzelfall unter Berücksichtigung von Komplexität, Größe, etc. Es bleibt aber im Kern offen, wie weit eine solche Relativierung reicht. Das gilt insbesondere auch für die mit den GoBD vom 28.11.2019 neu hinzugekommene Verhältnismäßigkeitsklausel für Einnahmen-Überschussrechner, die die Anforderungen mit Verweis auf die Unternehmensgröße relativiert.⁷

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Rz. 3: Nach § 140 AO sind die außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, auch für das Steuerrecht zu erfüllen. Außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich insbesondere aus den Vorschriften der §§ 238 ff. HGB und aus den dort bezeichneten handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Für einzelne Rechtsformen ergeben sich flankierende Aufzeichnungspflichten z. B. aus §§ 91 ff. Aktiengesetz, §§ 41 ff. GmbH-Gesetz oder § 33 Genossenschaftsgesetz. Des Weiteren sind zahlreiche gewerberechtliche oder branchenspezifische Aufzeichnungsvorschriften vorhanden, die gem. § 140 AO im konkreten Einzelfall für die Besteuerung von Bedeutung sind, wie z. B. Apothekenbetriebsordnung, Eichordnung, Fahrlehrergesetz, Gewerbeordnung, § 26 Kreditwesengesetz oder § 55 Versicherungsaufsichtsgesetz.

Rz. 4: Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich sowohl aus der Abgabenordnung (z. B. §§ 90 Absatz 3, 141 bis 144 AO), als auch aus Einzelsteuergesetzen (z. B. § 22 UStG, § 4 Absatz 3 Satz 5, § 4 Absatz 4a Satz 6, § 4 Absatz 7 und § 41 EStG).

⁷ Die Regelung in Rz. 15 der GoBD vom 28.11.2019 zur Unternehmensgröße steht nicht im Einklang mit dem aktuellen § 19 Abs. 1 UStG, welcher an 22.000 Euro Vorjahresumsatz anknüpft.

Rz. 15: Der Kaufmann ist verpflichtet, in den Büchern seine Handelsgeschäfte und die Lage des Vermögens ersichtlich zu machen (§ 238 Absatz 1 Satz 1 HGB). Der Begriff Bücher umfasst sowohl die Handelsbücher der Kaufleute (§§ 238 ff. HGB) als auch die diesen entsprechenden Aufzeichnungen von Geschäftsvorfällen der Nichtkaufleute. Bei Kleinstunternehmen, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln (bis 17.500 Euro Jahresumsatz), ist die Erfüllung der Anforderungen an die Aufzeichnungen nach den GoBD regelmäßig auch mit Blick auf die Unternehmensgröße zu bewerten.

Rz. 21: Für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen im Sinne der Rzn. 3 bis 5, einschließlich der eingesetzten Verfahren, ist allein der Steuerpflichtige verantwortlich. Dies gilt auch bei einer teilweisen oder vollständigen organisatorischen und technischen Auslagerung von Buchführungs- und Aufzeichnungsaufgaben auf Dritte (z. B. Steuerberater oder Rechenzentrum).

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)

Weitere Quellen

Weitere Quellen stehen noch nicht zur Verfügung. Hinweise nehmen wir gerne auf.

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)

2.2. Wer trägt welche Verantwortung?

Überblick

Gegenüber der Finanzverwaltung trägt alleine der Steuerpflichtige die Verantwortung für die Ordnungsmäßigkeit. Diese ist nicht delegierbar.

Sofern sich der Steuerpflichtige zur Wahrnehmung seiner Buchführungs- und/oder Aufzeichnungs- sowie Aufbewahrungspflichten der Unterstützung Dritter bedient, ändert das nichts an seiner Verantwortung. Allerdings können aus dem Auftragsverhältnis gegenüber den Dritten Ansprüche entstehen, sofern diese ihren Auftragspflichten nicht nachkommen.

[zu nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

- > Die Auslagerung von Aktivitäten, Funktionen und Prozessen im Zusammenhang mit dem IT-gestützten Buchführungssystem (in Teilbereichen oder als

Ganzes) auf ein Dienstleistungsunternehmen – z. B. auf einen Steuerberater – wird auch als „Outsourcing“ bezeichnet, unabhängig davon, ob es sich um eine Auslagerung ins In- oder Ausland handelt.

- > Beauftragt der Steuerpflichtige (Outsourcing-Geber) einen Dienstleister (Outsourcing-Nehmer) mit der Erfüllung seiner Buchführungs- und/oder Aufzeichnungs- sowie Aufbewahrungspflichten, empfiehlt es sich:
 - das Auftragsverhältnis schriftlich zu vereinbaren, um eine klare vertragliche Grundlage zu haben,
 - im Einzelnen zu regeln, welche Pflichten des Outsourcinggebers wie und auf welche Weise durch den Outsourcing-Nehmer zu erfüllen sind,
 - wie und anhand welcher Unterlagen die Erbringung der Dienstleistung durch den Outsourcing-Nehmer überwacht werden kann.

Die Art und der Umfang solcher Überwachungsmaßnahmen wird u.a. davon abhängen, welche Qualifikation der beauftragte Dritte hat und welche Dokumentation er über die Erfüllung seiner Aufgaben erstellt und vorlegt.

- > Handelt es sich bei dem buchführungsbeauftragten Dritten um einen Berufsträger (z. B. Steuerberater/Wirtschaftsprüfer), dann kann der Steuerpflichtige davon ausgehen, dass dieser im Zuge der Beachtung seiner Berufspflichten auch seinerseits Hinweise gibt, sofern ihm Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und/oder Aufbewahrung kommen.
- > Zwar ist im Falle der Auslagerung der Outsourcing-Nehmer dem Outsourcing-Geber über die vertragsgemäße Durchführung der ausgelagerten Aktivitäten, Funktionen und Prozesse rechenschaftspflichtig. Die Verantwortung verbleibt jedoch beim Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen, der sich insoweit auf das Interne Kontrollsystem (IKS) des Dienstleistungsunternehmens stützen können muss. Somit sind sowohl das in einem Dienstleistungsunternehmen eingerichtete Interne Kontrollsystem als auch die dort erstellten und aufbewahrten Aufzeichnungen für die Einhaltung der GoB für den Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichtigen von Bedeutung. Insofern hat der Steuerpflichtige entsprechende Vorkehrungen zu treffen, die die sorgfältige Auswahl des Dienstleistungsunternehmens, die Schnittstellen zum Dienstleistungsunternehmen (inkl. des beidseitigen Internen Kontrollsystems), die Sicherung und Dokumentation der Ordnungsmäßigkeit beim Dienstleistungsunternehmen sowie die sorgfältige Gestaltung des Auftragsverhältnisses selbst betreffen. Denn alle Ordnungsmäßigkeitsverstöße in diesem Bereich sind dem Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichtigen ungeachtet des Outsourcings selbst zuzurechnen.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Kann ich (zivil-)rechtliche Ansprüche geltend machen, sofern ein von mir beauftragter Dritter gegen die Ordnungsmäßigkeitsnormen verstößt?

Grundsätzlich ja. Dafür sollte aber ein gut dokumentiertes Auftragsverhältnis sowie ein dokumentiertes System von Überwachungsmaßnahmen vorliegen, um entsprechende Ansprüche im Ernstfall auch durchsetzen zu können.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Machen Sie sich klar, welche Verantwortung konkret für die Einhaltung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bzw. Aufzeichnungen sowie Aufbewahrung auf Ihnen lastet. Lassen Sie sich dabei ggf. fachkundig beraten.
- > Überlegen Sie, welche Maßnahmen Sie insgesamt oder ergänzend zu ergreifen haben, um Ihrer Verantwortung nachzukommen und welche Risiken im Falle von Ordnungsmäßigkeitsverstößen auf Ihnen lasten.
- > Prüfen Sie, welche Maßnahmen Sie im Falle einer Auslagerung von Aufgaben, Funktionen oder Prozessen im Zusammenhang mit dem IT-gestützten Buchführungssystem insgesamt oder ergänzend zu ergreifen haben. Insbesondere sollten Sie sich darüber vergewissern, ob der Outsourcing-Nehmer die für die Einhaltung der GoBD notwendigen Anforderungen, insbesondere in personeller, fachlicher und organisatorischer Hinsicht erfüllt. Insbesondere sollte auf folgende Aspekte geachtet werden:
 - Das beauftragte Dienstleistungsunternehmen hat den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen über organisatorische oder IT-technische Änderungen einschließlich des dienstleistungsbezogenen IKS im Vorfeld frühzeitig in Kenntnis zu setzen, um rechtzeitig die gegebenenfalls davon betroffenen Kontrollen des IKS der neuen Situation anzupassen.
 - Grundsätzlich sollte sich der Outsourcing-Geber vertragliche Kontrollrechte bezüglich der Ordnungsmäßigkeit seiner Buchführung vom Dienstleistungsunternehmen zusichern lassen. Ebenso sollten Prüfungs- und Auskunftsrechte (durch den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen oder durch Dritte nach Auftrag des Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen) vereinbart werden. Regelungen über eine zeitnahe Verfügbarkeit von Daten und Verfahrensdokumentation beim Outsourcing-Geber unter Berücksichtigung der Aufbewahrungsfristen sollten schriftlich fixiert werden. Auch eine Vorsorge für außerordentliche Fälle wie z. B. die Insolvenz des Dienstleistungsunternehmens,

dessen Geschäftsaufgabe, Veräußerung oder Fusionierung sollte getroffen werden.

- Die Dokumentation der Verfahren und des IKS seitens des Dienstleistungsunternehmens und des Outsourcing-Gebers ist sicherzustellen. Dabei sollte sich der Outsourcing-Geber einen Einblick bzw. Zugriff auf die gesamte Programmdokumentation und Verfahrensdokumentation einschließlich der Änderungshistorie zusichern lassen, auch wenn diese originär beim Dienstleistungsunternehmen erstellt und aufbewahrt wird.
- Eine Weiterverlagerung an Subunternehmer durch das Dienstleistungsunternehmen ist durch den Outsourcing-Geber vertraglich zu regeln. Unabhängig von der vertraglichen Regelung ist der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige auch für die Einhaltung der Ordnungsmäßigkeit beim Subunternehmer verantwortlich.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

Die Betonung der alleinigen Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Ordnungsmäßigkeit ist zutreffend und wichtig, um von vorne herein keinen Zweifel im Hinblick auf evtl. Streitfälle aufkommen zu lassen. Allerdings ist es für einen nicht fachkundigen Steuerpflichtigen schwierig, ohne die Unterstützung Dritter, z. B. eines Steuerberaters, alle auf ihn zukommenden Pflichten und evtl. Folgen zu kennen. Insofern sind schon die Auswahl geeigneter Berater in diesen Fragen und vor allem die Auswahl von geeigneten Outsourcing-Nehmern nicht einfach. Die oben genannten Aspekte und Kriterien können nur Anhaltspunkte liefern, auf was der Steuerpflichtige zur Wahrnehmung seiner Verantwortung zu achten hat und welche Fragen er mit ihm unterstützenden Dritten zu klären hat.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)

[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Rz. 21: Für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen im Sinne der Rzn. 3 bis 5, einschließlich der eingesetzten Verfahren, ist allein der Steuerpflichtige verantwortlich. Dies gilt auch bei einer teilweisen oder vollständigen organisatorischen und technischen Auslagerung von Buchführungs- und Aufzeichnungsaufgaben auf Dritte (z. B. Steuerberater oder Rechenzentrum).

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)

[zurück](#)

Weitere Quellen

Weitere Quellen stehen noch nicht zur Verfügung. Hinweise nehmen wir gerne auf.

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)

[zurück](#)

2.3. Welche Teile des DV-Systems sind betroffen?

Überblick

Die GoBD beschreiben die betroffenen DV-Systeme indirekt, indem Sie in Rz. 20 auf die Systeme abstellen, in denen die GoBD-relevanten Daten „erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden“, und zwar unabhängig von ihrer Eigenschaft als Haupt-, Vor- oder Nebensystem oder ihrer Bezeichnung. Anschließend werden beispielhaft einige typische Systeme genannt. In den GoBD vom 28.11.2019 wird nun auch in Rz. 20 klargestellt, dass auch die betroffene Haupt-, Vor- oder Nebensystem gemeint sind, die im Rahmen einer Cloudlösung (z. B. bei einem Dienstleister) betrieben werden.

Weil die GoBD auf die Verwendung und Definition des bisher von der Finanzverwaltung verwendeten Begriffs der „steuerrelevanten Daten“ verzichten, müssen diese aus den Rz. 3 bis 5 und dem Regelungsbereich der GoBD abgeleitet werden. Danach sind alle Unterlagen bzw. Daten relevant, die außersteuerlichen oder steuerlichen Aufzeichnungs- oder Aufbewahrungspflichten unterliegen oder „die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind“. Dies umfasst insbesondere auch Verfahrensdokumentationen.

Da der Ort der Aufbewahrung der steuerrelevanten Daten im Produktiv- oder in einem gesonderten Archivsystem erfolgen kann, hängt der Umfang des relevanten DV-Systems auch von Entscheidungen des Buchführungs- bzw. Steuerpflichtigen ab.

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

Die GoBD enthalten keine Definition der „steuerrelevanten Daten“. Insoweit kann beispielhaft eine von BITKOM erstellte, ausführliche, aber nicht abschließende Aufzählung von steuerrelevanten Daten Hilfestellung geben.⁸

⁸ BITKOM e.V.: „Leitfaden zum elektronischen Datenzugriff der Finanzverwaltung“, 3. Auflage, Dezember 2006, Kapitel 4.2.2. ff., auf: <https://www.bitkom.org/Bitkom/Publikationen/Leitfaden-zum-elektronischen-Datenzugriff-der-Finanzverwaltung.html> (zuletzt abgerufen 12/2023).

- > alle in § 147 Abs. 1 AO ausdrücklich genannten Unterlagen (Bücher, Inventare, Jahresabschlüsse, Geschäftsbriefe usw.),
- > Eingangs- und Ausgangsrechnungen (§ 14b UStG); für den elektronischen Datenzugriff müssen allerdings nur elektronisch versandte bzw. elektronisch eingegangene Rechnungen einschließlich ggf. erforderlicher Signaturen oder EDI-Strukturinformationen zur Verfügung stehen,
- > Aufzeichnungen über Wareneingänge (§ 143 AO) und Warenausgänge (§ 144 AO),
- > Belege, Aufzeichnungen und Auswertungen zu einzelnen Bilanzpositionen (jede Veränderung einzelner Bilanzpositionen wirkt sich auf den Unternehmensgewinn aus),
- > Berechnungen für die Bewertung von Wirtschaftsgütern und Passiva, soweit solche Aufzeichnungen vorhanden sind und die Wertermittlung nicht schon aus Finanz- oder Anlagenbuchführung ersichtlich ist (vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 13.06.2006, Az. 1 K 1743/05),
- > Umsatzdaten, insbesondere die vereinbarten und vereinnahmten Entgelte für erbrachte Lieferungen und Leistungen nach §§ 22 UStG, 63 ff. UStDV (vgl. FG Hamburg, Urteil v. 13.11.2006, Az. 2 K 198/05),
- > Buchungsdaten und Belege für Geschenke an Geschäftsfreunde (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG) und für Bewirtungsaufwendungen (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG); werden diese Daten nicht aufgezeichnet, entfällt der Abzug als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 7 S. 2 EStG),
- > Buchungsdaten und Belege für die Auszahlung von Verpflegungsmehraufwendungen (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 EStG),
- > Aufzeichnungen über Geschäftsbeziehungen mit konzernverbundenen Unternehmen im Ausland einschließlich Preisabsprachen mit diesen Unternehmen (§ 90 Abs. 3 AO sowie die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung),
- > Kontoauszüge als Zahlungsnachweise,
- > Spendennachweise (§ 50 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung),
- > Dokumentationen für die Buchführungssysteme und für die Systeme zur Datenspeicherung.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Welche Systeme sollten in die Überprüfung eines evtl. Handlungsbedarfs einbezogen werden?

Die GoBD nennen neben dem Haupt(buchführungs)system auch Vor- und Nebensysteme, z. B. explizit Anlagenbuchhaltung, Lohnbuchhaltungssystem, Kassensystem, Warenwirtschaftssystem, Zahlungsverkehrssystem, Taxameter, Geldspielgeräte, elektronische Waagen, Materialwirtschaft, Fakturierung, Zeiterfassung, Archivsystem, Dokumenten-Management-System einschließlich der Schnittstellen zwischen den Systemen. Dabei kommt es aber nicht auf die Bezeichnung des Systems an, sondern auf die Frage, ob in einem System buchführungs- oder aufzeichnungspflichtige Daten erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden. Es kommt ebenfalls nicht darauf an, ob ein Vor- oder Nebensystem Schnittstellen zum Haupt(buchführungs)system hat oder nicht. Die GoBD vom 28.11.2019 stellen zudem explizit klar, dass es darüber hinaus nicht darauf ankommt, ob der Steuerpflichtige eigene Hard- und/oder Software oder eine Cloud-Anwendung oder eine Kombination davon einsetzt.

Welche Daten sind buchführungs- oder aufzeichnungspflichtig und gehören somit zu den „steuerrelevanten Daten“?

Die Finanzverwaltung gibt keine Definition von sog. „steuerrelevanten Daten“. Sofern in einem der genannten Systeme Belege (Daten mit Belegfunktion) anfallen, die einzeln oder in Summe Niederschlag in der Buchführung finden, kann von einer Aufbewahrungspflicht und der Einhaltung der GoBD für dieses System ausgegangen werden.

Neben den außersteuerlichen und steuerlichen Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen zu Geschäftsvorfällen sind laut den GoBD alle Unterlagen aufzubewahren, die zum Verständnis und zur Überprüfung der Besteuerung im Einzelfall von Bedeutung sind.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Machen Sie eine Bestandsaufnahme der Vorgänge im Unternehmen, in denen steuerrelevante Daten und Unterlagen verarbeitet und gespeichert werden. Orientieren sie sich dabei an der Abfolge, wie die Daten bzw. Dokumente be- oder verarbeitet werden. Beginnen Sie dabei beim Eingang und bei der Identifikation der Unterlagen bzw. Daten bis hin zur Aufbewahrung und späteren Vernichtung.
- > Identifizieren Sie die dabei verwendeten DV-Systeme und deren autorisierten Nutzer.

- > Aktualisieren Sie die vorhandenen Arbeitsablaufbeschreibungen/Verfahrensdokumentationen, die den Umfang und die Soll-Prozesse beschreiben bzw. erstellen Sie eine solche Verfahrensdokumentation. Nennen Sie dort ausdrücklich auch die Normen, die für Ihre Branche evtl. zusätzlich gelten.
- > Achten Sie bei der Aktualisierung besonders auf die Maßnahmen und Regelungen zur Identifikation der steuerrelevanten Daten, der Sicherstellung ihrer Vollständigkeit und den Nachvollzug der Verarbeitungsprozesse über die Buchführung bis hin zur Aufbewahrung. Dazu gehört auch die Sicherung der Daten gegen Verlust und Manipulation sowie die Benennung der Personen, die Einfluss auf die Erfassung, Verarbeitung, Löschung etc. nehmen dürfen.
- > Beachten Sie die oft manuellen Schnittstellen zwischen den DV-Systemen als besondere Risikoquellen und die späteren Anforderungen an die maschinelle Auswertbarkeit, wenn es um die Frage der Aufbewahrung im Produktiv- oder Archivsystem geht.
- > Überprüfen Sie, ob manuelle Schnittstellen durch voll- oder teilautomatisierte Schnittstellen ersetzt werden können, die dokumentiert sind.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)
[zurück](#)

Kritische Würdigung

Der Begriff der steuerrelevanten Daten wurde bewusst vermieden und durch einen Verweis auf steuerliche und außersteuerliche Vorschriften ersetzt. Das Abstellen auf die verarbeiteten Daten und nicht auf die Bezeichnung und Abgrenzung der Hard- und Softwaresysteme ist zwar zweckmäßig, führt aber zu dem Problem, dass der Begriff der „steuerrelevanten Daten“ für den nicht fachkundigen Steuerpflichtigen schwer zu greifen ist und kaum eine Orientierungshilfe bietet. Unbestritten hat er zwar das sogenannte Erstqualifikationsrecht, trägt aber das Risiko, dass der Außenprüfer dieses in Zweifel zieht und von seinem Zweitqualifikationsrecht Gebrauch macht. Insoweit muss der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Entscheidung, dass die Daten nicht steuerrelevant sind, eine Begründung und ggf. weitere Unterlagen dazu vorhalten.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)
[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Rz. 20: Unter DV-System wird die im Unternehmen oder für Unternehmenszwecke zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hard- und Software verstanden, mit denen Daten und Dokumente im Sinne der

Rzn. 3 bis 5 erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden. Dazu gehören das Hauptsystem sowie Vor- und Nebensysteme (z. B. Finanzbuchführungssystem, Anlagenbuchhaltung, Lohnbuchhaltungssystem, Kassensystem, Warenwirtschaftssystem, Zahlungsverkehrssystem, Taxameter, Geldspielgeräte, elektronische Waagen, Materialwirtschaft, Fakturierung, Zeiterfassung, Archivsystem, Dokumenten-Management-System) einschließlich der Schnittstellen zwischen den Systemen. Auf die Bezeichnung des DV-Systems oder auf dessen Größe (z. B. Einsatz von Einzelgeräten oder von Netzwerken) kommt es dabei nicht an.

Ebenfalls kommt es nicht darauf an, ob die betreffenden DV-Systeme vom Steuerpflichtigen als eigene Hardware bzw. Software erworben und genutzt oder in einer Cloud bzw. als eine Kombination dieser Systeme betrieben werden.

- Rz. 3:** Nach § 140 AO sind die außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, auch für das Steuerrecht zu erfüllen. Außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich insbesondere aus den Vorschriften der §§ 238 ff. HGB und aus den dort bezeichneten handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Für einzelne Rechtsformen ergeben sich flankierende Aufzeichnungspflichten z. B. aus §§ 91 ff. Aktiengesetz, §§ 41 ff. GmbH-Gesetz oder § 33 Genossenschaftsgesetz. Des Weiteren sind zahlreiche gewerberechtliche oder branchenspezifische Aufzeichnungsvorschriften vorhanden, die gem. § 140 AO im konkreten Einzelfall für die Besteuerung von Bedeutung sind, wie z. B. Apothekenbetriebsordnung, Eichordnung, Fahrlehrergesetz, Gewerbeordnung, § 26 Kreditwesengesetz oder § 55 Versicherungsaufsichtsgesetz.
- Rz. 4:** Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich sowohl aus der Abgabenordnung (z. B. §§ 90 Absatz 3, 141 bis 144 AO), als auch aus Einzelsteuergesetzen (z. B. § 22 UStG, § 4 Absatz 3 Satz 5, § 4 Absatz 4a Satz 6, § 4 Absatz 7 und § 41 EStG).
- Rz. 5:** 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 (vgl. BFH-Urteil vom 24. Juni 2009, BStBl II 2010 S. 452). Dazu zählen 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. (...)

Rz. 6: Form, Umfang und Inhalt dieser im Sinne der Rzn. 3 bis 5 nach außersteuerlichen und steuerlichen Rechtsnormen aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (Daten, Datensätze sowie Dokumente in elektronischer oder Papierform) und der zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen werden durch den Steuerpflichtigen bestimmt. Eine abschließende Definition der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Aufzeichnungen und Unterlagen ist nicht Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen. 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.

Rz. 160: 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. Dazu gehört auch ein Überblick über alle im DV-System vorhandenen Informationen, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen betreffen (vgl. Rzn. 3 bis 5); z. B. Beschreibungen zu Tabellen, Feldern, Verknüpfungen und Auswertungen. Diese Angaben sind erforderlich, damit die Finanzverwaltung das durch den Steuerpflichtigen ausgeübte Erstqualifikationsrecht (vgl. Rz. 161) prüfen und Aufbereitungen für die Datenträgerüberlassung erstellen kann.

Rz. 161 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 (vgl. Rzn. 3 bis 5) zu qualifizieren (Erstqualifizierung) und für den Datenzugriff in geeigneter Weise vorzuhalten (siehe auch unter 9.4). Bei unzutreffender Qualifizierung von Daten kann die Finanzbehörde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens verlangen, dass der Steuerpflichtige den Datenzugriff auf diese nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften tatsächlich aufgezeichneten und aufbewahrten Daten nachträglich ermöglicht.

Beispiele 12:

- Ein Steuerpflichtiger stellt aus dem PC-Kassensystem nur Tagesendsummen zur Verfügung. Die digitalen Grund(buch)aufzeichnungen (Kasseneinzeldaten) wurden archiviert, aber nicht zur Verfügung gestellt.

- Ein Steuerpflichtiger stellt für die Datenträgerüberlassung nur einzelne Sachkonten aus der Finanzbuchhaltung zur Verfügung. Die Daten der Finanzbuchhaltung sind archiviert.
- Ein Steuerpflichtiger ohne Auskunftsverweigerungsrecht stellt Belege in Papier-form zur Verfügung. Die empfangenen und abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe und Buchungsbelege stehen in einem Dokumenten-Management-System zur Verfügung.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)

[zurück](#)

Weitere Quellen

IDW-RS-FAIT-1 – IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie, Kapitel 3.

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)

[zurück](#)

3. Anforderungen an (Grund-)Aufzeichnungen, Buchführung und Verarbeitung

3.1. Allgemeine Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze

Überblick

Die „allgemeinen Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze“ resultieren aus den GoB und bilden insofern auch die Basis für die grundlegenden Ordnungsmäßigkeitsanforderungen der GoBD sowie für weitere Konkretisierungen. Sie sind zunächst unabhängig vom Einsatz einer doppelten Buchführung und gelten insofern direkt und ohne Analogieschlüsse auch für alle (sonstigen) Aufzeichnungen sowie die Aufbewahrung.

Die GoBD nennen folgende, allgemeine Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze:

- Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit,
- Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung:
 - Vollständigkeit,
 - Einzelaufzeichnungspflicht (explizit seit GoBD vom 28.11.2019)
 - Richtigkeit,
 - zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen,
- Ordnung,
- Unveränderbarkeit.

Die allgemeinen Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze gelten für die gesamte Dauer der Aufbewahrung und müssen auch für den Fall einer freiwilligen Buchführung oder Aufzeichnung vollumfänglich eingehalten werden.

Zu den einzelnen Kriterien wird im Folgenden eine kurze Begriffsklärung gegeben:

- **Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit**

Der Grundsatz der Nachvollziehbarkeit verlangt, dass ein sachverständiger Dritter auch beim Einsatz eines IT-gestützten Buchführungssystems in der Lage sein muss, sich in angemessener Zeit einen Überblick über das vorliegende Buchführungssystem, die Buchführungsprozesse, die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens zu verschaffen. Die Entstehung und die Abwicklung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles sowie das dabei angewendete Verfahren müssen intersubjektiv nachvollziehbar sein (§ 238 I 3 HGB). Diese Anforderung ist dann erfüllt, wenn sowohl jeder Geschäftsvorfall von seiner Verbuchung bis zum Abschluss und zurück (progressiv und retrograd) nachverfolgt werden kann, als auch die Zusammensetzung der

einzelnen Kontensalden des Abschlusses aus den einzelnen Geschäftsvorfällen ermittelt werden kann.

Die mit dem Grundsatz der Nachvollziehbarkeit korrespondierende (Nach-)Prüfbarkeit konkretisiert die Forderung der abstrakten Nachvollziehbarkeit im Hinblick auf die tatsächlichen Zugriffsmöglichkeiten auf Daten, Dokumentationen und Auswertungswerkzeuge.

- **Vollständigkeit**

Die Vollständigkeit der Buchführung beinhaltet die lückenlose Erfassung der Geschäftsvorfälle, Vermögensgegenstände und Verpflichtungen des Unternehmens.

- **Einzelaufzeichnungspflicht**

Die Geschäftsvorfälle sind einzeln aufzuzeichnen. Diese erstmals in den GoBD vom 28.11.2019 explizit genannte Anforderung zielt insbesondere auf die Aufzeichnung am „Point of Sale“ ab und darf nur dann durchbrochen werden, wenn die Einzelaufzeichnung „technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich“ ist, wobei insbesondere auf offene Ladenkassen im Zusammenhang mit Warenverkäufen oder der Erbringung von Dienstleistungen an eine Vielzahl nicht bekannter Personen abgezielt wird (vgl. ergänzend AEAO zu § 146 AO).

- **Richtigkeit**

Nach dem Grundsatz der Richtigkeit haben die Belege, Bücher und Aufzeichnungen die Geschäftsvorfälle inhaltlich zutreffend abzubilden. Die Geschäftsvorfälle müssen in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen und im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften abgebildet werden.

- **Zeitgerechtigkeit**

Die Zeitgerechtigkeit der Buchführung und Aufzeichnungen umfasst sowohl die Zuordnung der Geschäftsvorfälle zu Buchungsperioden (Periodengerechtigkeit) als auch die Zeitnähe der Buchungen und Aufzeichnungen.

- **Ordnung**

Die Ordnung einer Buchführung nach einem systematischen, zeitlichen wie sachlichen Ordnungsprinzip setzt die Erfüllung der an späterer Stelle dargestellten Beleg-, Journal- und Kontenfunktion voraus. Bei IT-gestützten Buchführungssystemen muss auf die gespeicherten Geschäftsvorfälle und/oder Teile von diesen so zugegriffen werden können, dass in angemessener Zeit ein Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens möglich ist.

Allgemeiner, also über die Buchführung hinaus, ermöglicht die Ordnung der Belege und Grund(buch)aufzeichnungen nach einem vorgegebenen, dokumentierten und transparenten System die vollständige und nachvollziehbare Ablage der dokumentierten Geschäftsvorfälle.

- **Unveränderbarkeit**

Nach Abschluss einer Aufzeichnung über einen Geschäftsvorfall in Form eines Beleges oder einer Grund(buch)aufzeichnung, also in dem Moment, in dem eine Aufzeichnung nach entsprechender Qualifikation und Autorisation Belegfunktion bzw. Grund(buch)aufzeichnungsfunktion erlangt, setzt die Anforderung der Unveränderbarkeit ein. Ab diesem Moment darf eine gegebenenfalls notwendige Änderung von Eintragungen oder Aufzeichnungen ausschließlich so erfolgen, dass der ursprüngliche Inhalt feststellbar bleibt. Die Tatsache, dass eine Änderung stattgefunden hat, ist zu kennzeichnen. Weiterhin muss die zeitliche Abfolge und Wirkung der Änderung erkennbar bleiben.

Weiterhin gilt der Grundsatz der Unveränderbarkeit auch für erfasste Buchungssätze, sobald diese von der dafür vorgesehenen Instanz autorisiert (freigegeben) wurden. Dieser Zeitpunkt wird als Buchungszeitpunkt bezeichnet. Die technische Funktionalität zur einsetzenden Unveränderbarkeit wird auch als „Festschreiben“ oder „Journalisieren“ bezeichnet.

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

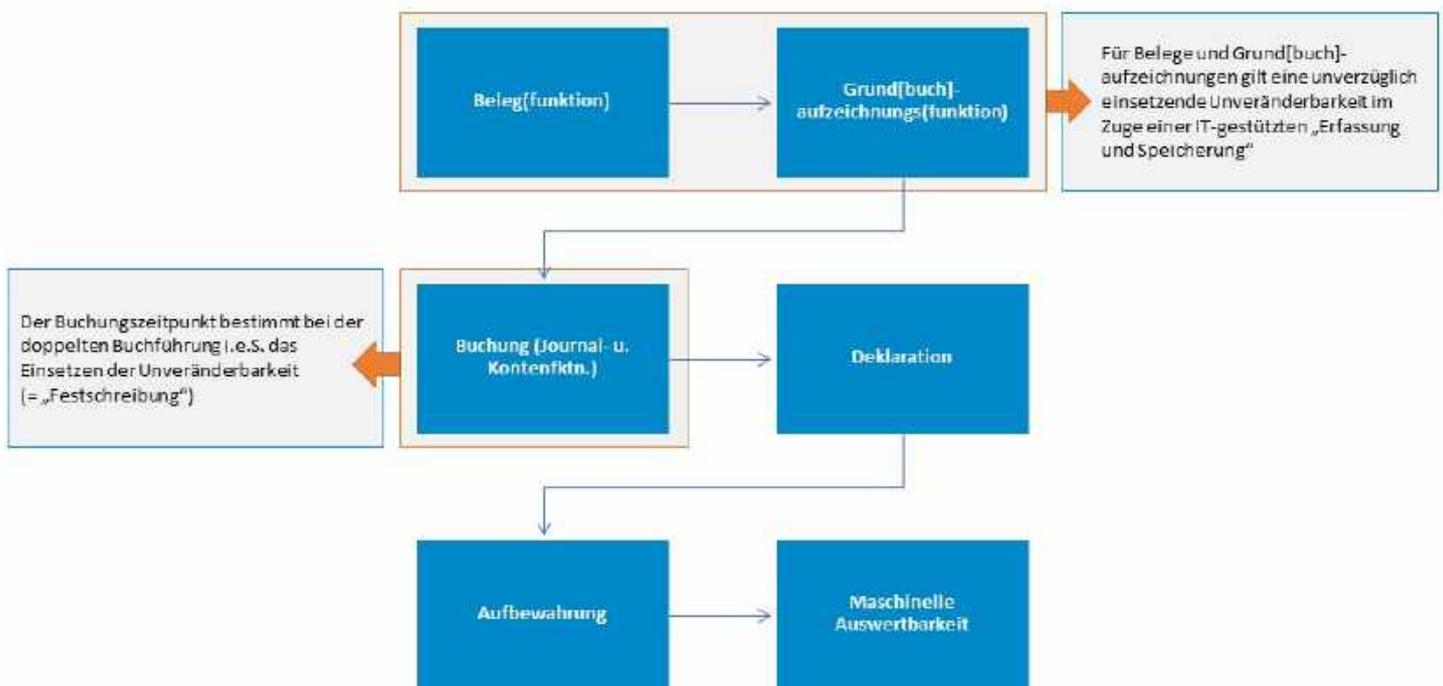
- > Auch wenn es in der Literatur unterschiedliche Systematisierungen und z. T. auch Begrifflichkeiten gibt, mit denen die grundlegenden bzw. allgemeinen Ordnungsmäßigkeitsanforderungen der GoB beschrieben werden, decken sie sich doch i.d.R. weitgehend. Unterschiede entstehen jedoch in der Frage der praktischen Auslegung und Umsetzung. Deshalb ist im Zweifel immer genau zu unterscheiden, ob man über das Anforderungskriterium an sich spricht oder über dessen Erfüllung im konkreten oder abstrakten praktischen Fall. Weil die GoBD in ihren Auslegungen und Formulierungen über die GoBS und andere Auslegungen/Konkretisierungen der GoB hinausgehen, ist es wichtig, diese Punkte zu kennen.
- > Weil die allgemeinen Ordnungsmäßigkeitsanforderungen technologieunabhängig formuliert wurden und nicht auf den IT-Einsatz abstellen, ist ihre Anwendung differenziert für manuelle und IT-gestützte Prozess-Schritte zu betrachten. So wie es z. B. bei der konventionellen Aufbewahrung von Buchführungsunterlagen unterschiedliche Möglichkeiten zur Sicherung gegen Verlust (z. B. Diebstahl, Brand) gibt (verschlossener Schrank mit

Schlüssel oder Zahlenschloss, brandsicherer Schrank), ist das auch beim IT-Einsatz der Fall (z. B. Ablage von Daten als Kopie an einem räumlich getrennten Ort auf CD, DVD, USB-Stick, Cloud-Speicher in verschlüsselter oder unverschlüsselter Form). Eine Aufzählung aller konkreten Möglichkeiten in Ordnungsmäßigkeitsnormen umzusetzen ist weder für den manuellen noch für den IT-Fall möglich noch zielführend. Dies würde vor allem beim Einsatz von IT aufgrund des technischen Fortschritts zu einem ständigen Überarbeitungsbedarf führen, was weder für den Gesetzgeber als „Ersteller der Normen“ noch für deren Anwender handhabbar oder hilfreich wäre.

- > (Auch) die GoBD unterstellen nicht den Einsatz von IT, sondern gehen von einer technologieneutralen Sicht auf die Ordnungsmäßigkeitsnormen aus. Entscheidet sich der Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichtige für den Einsatz von IT, kann er allerdings nicht mehr frei entscheiden, wie er die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen umsetzt, sondern unterliegt – egal ob freiwillig oder verpflichtend – dauerhaft allen Anforderungen für den IT-Einsatz. Für die Aufbewahrungspflichten bedeutet dies, dass einmal IT-technisch vorliegende, aufbewahrungspflichtige Daten/Dokumente auch dauerhaft in dieser Form aufbewahrt werden müssen (egal, ob sie auch „doppelt“ in Papierform vorliegen).
- > Besonders hervorzuheben und wichtig ist der Übergang von den manuellen Bearbeitungsschritten zu den IT-gestützten Bearbeitungsschritten zu Beginn des Buchführungs- bzw. Aufzeichnungsprozesses, also beim Eingang von konventionellen (papierhaften) Belegen in das Unternehmen, deren Identifikation als Belege und deren Ablage vor der dann i.d.R. stattfindenden IT-technischen Erfassung. Denn (auch) nach den GoBD kann ein Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichtiger die Anforderungen der Grund(buch)aufzeichnungen auch dauerhaft durch eine geordnete Belegablage erfüllen, ohne gegen die allgemeinen Ordnungsmäßigkeitsanforderungen zu verstoßen (vgl. Rz. 46 und 91 der GoBD). Das ist schon aus theoretischer Sicht deshalb zulässig, weil man auch im Falle des Verzichts auf den IT-Einsatz nicht anders verfahren würde bzw. könnte. Sobald aber eine IT-gestützte Erfassung/Dokumentation der Geschäftsvorfälle erfolgt, gelten die „IT-seitigen“ Regeln und Auslegungen der allgemeinen Ordnungsmäßigkeitsnormen.
- > Zum Verständnis und zur praktischen Umsetzung ist es hilfreich, die einzelnen Ordnungsmäßigkeitskriterien aus Geschäftsprozess-Sicht/Dokumenten-Workflow-Sicht zu betrachten und zu differenzieren. Denn (auch) in den GoBD werden z. B. die Anforderungen der Zeitnähe und der Unveränderbarkeit bei der erstmaligen Dokumentation eines Geschäftsvorfalles

in Form von Belegen und in Grund(buch)aufzeichnungen anders konkretisiert als beim Buchen dieser Geschäftsvorfälle im System einer doppelten Buchführung.

- > Während bei Belegen und Grund(buch)aufzeichnungen eine unverzüglich einsetzende Unveränderbarkeit im Zuge einer IT-gestützten „Erfassung und Speicherung“ beginnt, setzt die Unveränderbarkeit eines erfassten Buchungssatzes mit dem „Buchungszeitpunkt“ ein, der nicht automatisch mit dem Abschluss der IT-technischen Erfassung, sondern mit der Autorisierung durch die dafür vorgesehene Person/Instanz (z. B. nach entsprechender Kontrolle, Vervollständigung und Korrektur) zusammenfällt. Insofern wird auch durch die GoBD (weiterhin) eine sog. „Vor- oder Stapelerfassung“ von Buchungssätzen – z. B. durch die Buchführungskraft in einem Unternehmen – zugelassen, die später dann – nach entsprechender Durchsicht und Kontrolle – z. B. durch eine Buchführungskraft in einer Steuerberatungskanzlei – freigegeben wird. Dieses „Freigeben“ kennzeichnet den Buchungszeitpunkt und ist unmittelbar mit der einsetzenden Unveränderbarkeit verbunden, die auch als „Festschreibung“ oder „Journalisierung“ bezeichnet wird.



- > Besondere Hinweise zur Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit:
 - Bereits im Zusammenhang mit dem Kriterium der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit wird eine aussagefähige und vollständige Verfahrensdokumentation gefordert. Zwar kommt es in bestimmten, wenig komplexen Fällen beim Fehlen einer Verfahrensbeschreibung nicht

zwingend zu einer Verwerfung der Ordnungsmäßigkeit. Dennoch sollte das Vorhandensein, die Vollständigkeit und die Aktualität der Verfahrensbeschreibung überprüft und ggf. sichergestellt werden.

- > Besondere Hinweise zur Vollständigkeit:
 - Die GoBD fordern explizit auch dann die Aufbewahrung von Einzelaufzeichnungen, z. B. aus Vorsystemen, sofern deren Inhalte/Ergebnisse/Daten in zusammengefasster oder verdichteter (Summen-)Form in das Hauptbuch (Konto der Finanzbuchführung) übernommen werden. Das reicht bis zur Datenbereitstellung.
- > Besondere Hinweise zur Unveränderbarkeit:
 - Bestimmte Formate (Office) und Aufbewahrungsformen (Dateisystem) erfüllen laut GoBD nicht ohne weitere Maßnahmen die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen (vgl. Kap. 4.2.6. „[Kriterium Unveränderbarkeit](#)“).

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Was ist bzgl. Unveränderbarkeit von Buchungen und Aufzeichnungen zu beachten?

Grundsätzlich gelten die Anforderungen an die Unveränderbarkeit von Aufzeichnungen mit Belegcharakter oder in Grundbüchern (z. B. Eingangs- und Ausgangsbücher) mit dem Zeitpunkt der Erfassung (= erstmalige Aufzeichnung, die nicht zwingend IT-gestützt erfolgt). Das gilt auch für Vorsysteme (z. B. Material- und Warenwirtschaft, Kassensystem, Lohnabrechnung, Zeiterfassung). Die buchungstechnische Erfassung unter Einsatz eines DV-Systems und deren Unveränderbarkeit („Festschreibung“) unterliegt erstmals konkreten Fristen, die sich am Termin der USt-Voranmeldung (UStVA) orientieren. Bestimmte Formate (Office) und Aufbewahrungsformen (Dateisystem) erfüllen ohne weitere Maßnahmen nicht die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen. Stammdaten mit Einfluss auf Buchungen oder IT-gestützte Aufzeichnungen müssen nachvollziehbar sein (z. B. durch Historisierung, Protokollierung, Verfahrensdokumentation).

Was bedeutet „kann durch eine geordnete Belegablage erfüllt werden“?

Wenn ein Beleg ins Unternehmen eingeht oder erzeugt wird, ist dieser gegen Verlust zu sichern und geordnet abzulegen. Hierzu sollte ein klar geregelter und dokumentierter Prozess vorliegen, der insbesondere folgende Fragen beantwortet:

- Wie ist der Belegeingang und die Belegidentifikation organisiert?
- Wie wird die Vollständigkeit der eingegangenen bzw. erzeugten Belege sichergestellt?

- Nach welchem Ordnungssystem und an welchem Ort werden die Belege abgelegt?
- Wie ist der Ablageort (z. B. Ordner) vor Zugriffen Unbefugter und vor Verlust geschützt?
- Wer darf auf den Ordner zugreifen und Belege einsortieren?
- Wie wird sichergestellt, dass alle betroffenen Personen die oben genannten Aspekte kennen und beachten?

Sofern eine solche Ablage vorliegt, können die Belege auch zu einem späteren Zeitpunkt im IT System buchungstechnisch erfasst werden.

Welche Punkte sind bei der Belegsicherung und -ordnung wichtig?

Die Belege sollen binnen 10 Tagen „erfasst“ werden. „Erfassen“ bedeutet in diesem Zusammenhang: Belegidentifikation, -sichtung, -sicherung und geordnete Ablage, die auch z. B. in einem Ordner oder in einem geeigneten DV-System (möglichst in Form eines Archivsystems) vorgenommen werden kann. Außerdem sehen die GoBD vor, dass Waren- und Kostenrechnungen, die nicht binnen 8 Tagen beglichen werden (Orientierungswert), mit ihrer Kontokorrentbeziehung (also kreditorisch) zu erfassen sind. Auch hier gelten die obigen Aussagen analog. Bei der Aufzeichnung von baren Geschäftsvorfällen (Kassenbuch) gilt weiterhin die tagesaktuelle Aufzeichnungspflicht, die durch die GoBD vom 28.11.2019 nochmals explizit klargestellt wird. Eine IT-gestützte Erfassung kann, wenn eine geordnete Belegablage vorliegt, auch zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen. Der Prozess sollte klar geregelt und dokumentiert sein (z. B. wie wird die Vollständigkeit der Belege sichergestellt; wie ist das Ordnungssystem; gibt es eine Verfahrensdokumentation).

Kann ein periodischer Beleg-/Datenaustausch (monatlich, vierteljährlich, jährlich) zwischen Mandant und Kanzlei weiterhin aufrecht erhalten werden?

Ja. In den GoBD werden zwar Fristen zur Belegsicherung/„erfassung“ (10-Tage-Orientierung) und „Erfassung“ von Kontokorrentbeziehungen (8-Tage-Orientierung) genannt. Dennoch kann ein periodischer Beleg-/Datenaustausch zwischen Mandant und Kanzlei beibehalten werden. Denn „Erfassen“ im Sinne der GoBD bedeutet in diesem Zusammenhang nicht zwingend schon die IT-gestützte Erfassung, sofern zumindest eine „geordnete Belegablage“ erfüllt werden kann. Die GoBD vom 28.11.2019 konkretisieren die Art und Weise der Belegsicherung bzw. -erfassung bei einer periodenweisen Buchung bzw. periodenweisen Aufzeichnung, indem sie Erwartungen an die organisatorischen Vorkehrungen (laufende Nummerierung der ein- und ausgehenden Rechnungen, Ablage in besonderen Mappen und Ordnern bzw. in DV-gestützten Grund(buch)aufzeichnungssystemen) und die zeitnahe inhaltliche Zuordnung (Kontierung oder mindestens Zuordnung in betrieblich/privat bzw. Ordnungskriterium für die Ablage) formulieren.

Was sollte bei Unternehmen, die Belege für ihren Steuerberater vorerfassen, beachtet werden?

Die Unternehmen sollten die Anforderungen bei der Belegsicherung und -ordnung kennen und beachten. Darüber hinaus sollte in Abstimmung mit dem Dienstleister (Steuerberater) geprüft werden, wie die konkretisierte Zeitspanne (Ablauf des Folgemonats) zwischen Erfassung und Festschreibung eingehalten werden kann. Sofern der Mandant in einem Rechnungswesen-Programm die Daten nur vorerfasst, damit sie in der Kanzlei gesichtet und ggf. korrigiert werden können (insbesondere im Vorfeld einer UStVA), sollte er diese nicht festschreiben. Der Buchungszeitpunkt liegt somit in der Kanzlei.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)
[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Die Umsetzung der allgemeinen Ordnungsmäßigkeitsanforderungen ist deshalb schwierig, weil sie in weiten Teilen sehr abstrakt gehalten und begrifflich für den nicht Fachkundigen oft schwer zu interpretieren sind. Deshalb empfiehlt sich, die Anforderungsanalyse am Verarbeitungsprozess bzw. am „Daten- und Dokumenten-Workflow“ auszurichten. Auf diese Weise kann sowohl (a) der Übergang von der manuellen bzw. konventionellen Bearbeitung bis hin zur IT-gestützten Bearbeitung als auch (b) der Übergang vom Beleg über die Grund(buch)aufzeichnungen bis hin zur Buchung besser abgegrenzt werden (vgl. Grafik unter 3.1. „Hinweise“).
- > Für die einzelnen Stufen des Workflows gelten z.T. unterschiedliche, z.T. identische Anforderungen. Als wesentliche Punkte können jedoch genannt werden:
 - Mit dem Begriff der „Erfassung“ ist nicht gleich die IT-gestützte Erfassung gemeint. Am Anfang des Workflows gehört dazu bei den (konventionellen, papierhaften) Belegen vor allem deren Eingang, Identifikation sowie vollständige, sichere und geordnete Ablage. Sobald buchungs- bzw. aufzeichnungs- und somit aufbewahrungspflichtige Daten aber IT-gestützt erfasst werden, sind diese auch für die Dauer der Aufbewahrungsfrist in dieser Form vorzuhalten (insb. auch für die Außenprüfung). Hierauf ist die Gestaltung der IT-gestützten Verarbeitung auszurichten.
 - Die „1-Tage“- (Kassenbuch), „8-Tage“- (unbare Geschäftsvorfälle) bzw. „10-Tage-Regelung“ (kontokorrentmäßige Erfassung) gilt unabhängig von einer manuellen oder IT-gestützten „Erfassung“. Je nach Vorgehen müssen die allgemeinen Ordnungsmäßigkeitsanforderungen jedoch auf unterschiedliche Art und Weise eingehalten werden. Der Nachweis

einer rein papierbasierten Ablage in einem Ordner ist sicherlich schwieriger zu führen als die zeitnahe Ablage aller Belege in digitalisierter (gescannter) Form in einem revisionssicheren Archiv.

- Die „Monatsregel“ zur einsetzenden Unveränderbarkeit von (vor-)erfassten Buchungssätzen definiert den spätesten Buchungszeitpunkt. Grundsätzlich wird eine zeitnahe Unveränderbarkeit (Festschreibung, Journalisierung) gefordert. In der Praxis wird eine rein zeitliche Auslegung dieser Regel den praktischen Abläufen im Falle von periodischen Buchführungen nicht gerecht, wenn man die Buchführung nicht wiederholt bis zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung „anfassen“ will. Eine solche Verschärfung aus rein formaler Sicht ist (auch) von der Finanzverwaltung nicht gewollt. Vielmehr kann und sollte bei periodisch erfassten Buchführungen der späteste Festschreibungszeitpunkt am Zeitpunkt der Umsatzsteuervoranmeldung orientiert werden. Denn bei zweckentsprechender Auslegung der Grundsätze der Nachvollziehbarkeit, Zeitnähe und Unveränderbarkeit ist dies der Moment, in dem die Daten an externe Dritte (hier die Finanzverwaltung) weitergeleitet werden.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)
[zurück](#)

Kritische Würdigung

Die Konkretisierung der Zeitnähe und Unveränderbarkeit durch die 8- bzw. 10-Tage-Orientierung bei der „Erfassung“ von Geschäftsvorfällen sowie die Orientierung zur einsetzenden Unveränderbarkeit bei (vor-)erfassten Buchungssätzen zum Ablauf des Folgemonats hat im Laufe der Entstehung und auch nach der Veröffentlichung der GoBD erhebliche Kritik erfahren. Diese richtete und richtet sich sowohl auf die Formulierung als auch auf den Regelungsinhalt selbst. Insbesondere wird der Begriff der „Erfassung“ in der Praxis zumeist nur als „IT-technische“ Erfassung (fehl-)interpretiert, was zu einer nochmaligen Verschärfung der Anforderungen gegenüber der ohnehin erstmals eingeführten Frist führen würde. Hier haben die GoBD vom 28.11.2019 in Rz. 50 Hinweise zur Konkretisierung gegeben. Dies betrifft insbesondere das Verständnis von „Erfassung“, indem Erwartungen an die organisatorischen Vorkehrungen (laufende Nummerierung der ein- und ausgehenden Rechnungen, Ablage in besonderen Mappen und Ordnern bzw. in DV-gestützten Grund(buch)aufzeichnungssystemen) und die zeitnahe inhaltliche Zuordnung (Kontierung oder mindestens Zuordnung in betrieblich/privat bzw. Ordnungskriterium für die Ablage) formuliert werden.

Der Begriff der „geordneten Belegablage“ bekommt zur Erfüllung der Grund(buch)aufzeichnungsfunktion eine neue, besondere Bedeutung. Deshalb ist die Konkretisierung der Anforderungen durch die GoBD vom 28.11.2019 für die Praxis zu begrüßen. Vor diesem Hintergrund ist darüber hinaus zu hoffen, dass sich in der

(Prüfungs-)Praxis schnell geeignete Maßstäbe für die geordnete Belegablage herauskristallisieren. Ein Muster für die Verfahrensdokumentation einer geordneten Belegablage in einem KMU findet sich auf der AWV-Homepage:

AWV e.V.: Musterverfahrensdokumentation zur Belegablage vom 19.10.2015, http://www.awv-net.de/upload/pdf/Belegablage_V1_20151026.pdf (zuletzt abgerufen 12/2023)

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)
[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

- Rz. 30:** Die Verarbeitung der einzelnen Geschäftsvorfälle sowie das dabei angewandte Buchführungs- oder Aufzeichnungsverfahren müssen nachvollziehbar sein. Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen durch einen Beleg nachgewiesen sein oder nachgewiesen werden können (Belegprinzip, siehe auch unter 4.).
- Rz. 31:** Aufzeichnungen sind so vorzunehmen, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird. Damit gelten die nachfolgenden Anforderungen der progressiven und retrograden Prüfbarkeit – soweit anwendbar – sinngemäß.
- Rz. 32:** 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 einzelnen Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung lückenlos verfolgen lassen (progressive und retrograde Prüfbarkeit).
- Rz. 33:** Die progressive Prüfung beginnt beim Beleg, geht über die Grund(buch)-aufzeichnungen und Journale zu den Konten, danach zur Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung und schließlich zur Steueranmeldung bzw. Steuererklärung. Die retrograde Prüfung verläuft umgekehrt. Die progressive und retrograde Prüfung muss für die gesamte Dauer der Aufbewahrungsfrist und in jedem Verfahrensschritt möglich sein.
- Rz. 34:** Die Nachprüfbarkeit der Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen erfordert eine aussagekräftige und vollständige Verfahrensdokumentation (siehe unter 10.1), die sowohl die aktuellen als auch die historischen Verfahrensinhalte für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweist und den in der Praxis eingesetzten Versionen des DV-Systems entspricht.

Rz. 35: Die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit muss für die Dauer der Aufbewahrungsfrist gegeben sein. Dies gilt auch für die zum Verständnis der Buchführung oder Aufzeichnungen erforderliche Verfahrensdokumentation.

Vollständigkeit

Rz. 36: Die Geschäftsvorfälle sind vollzählig und lückenlos aufzuzeichnen (Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht; vgl. AEAO zu § 146 AO Nr. 2.1). Eine vollzählige und lückenlose Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen ist auch dann gegeben, wenn zulässigerweise nicht alle Datenfelder eines Datensatzes gefüllt werden.

Rz. 37: Die GoB erfordern in der Regel die Aufzeichnung jedes Geschäftsvorfalles – also auch jeder Betriebseinnahme und Betriebsausgabe, jeder Einlage und Entnahme – in einem Umfang, der eine Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts und seiner Bedeutung für den Betrieb ermöglicht. Das bedeutet nicht nur die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, sondern auch des Inhalts des Geschäfts und des Namens des Vertragspartners (BFH-Urteil vom 12. Mai 1966, BStBl III S. 371) – soweit zumutbar, mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles (BFH-Urteil vom 1. Oktober 1969, BStBl 1970 II S. 45). Branchenspezifische Mindestaufzeichnungspflichten und Zumutbarkeitsgesichtspunkte sind zu berücksichtigen.

Beispiele 2 zu branchenspezifisch entbehrlichen Aufzeichnungen und zur Zumutbarkeit:

- In einem Einzelhandelsgeschäft kommt zulässigerweise eine PC-Kasse ohne Kundenverwaltung zum Einsatz. Die Namen der Kunden werden bei Bargeschäften nicht erfasst und nicht beigelegt. – Keine Beanstandung.
- Bei einem Taxiunternehmer werden Angaben zum Kunden im Taxameter nicht erfasst und nicht beigelegt. – Keine Beanstandung.

Rz. 38: Dies gilt auch für Bareinnahmen; der Umstand der sofortigen Bezahlung rechtfertigt keine Ausnahme von diesem Grundsatz (BFH-Urteil vom 26. Februar 2004, BStBl II S. 599).

Rz. 39: Die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles ist nur dann nicht zumutbar, wenn es technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich ist, die einzelnen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen (BFH-Urteil vom 12. Mai 1966, IV 472/60, BStBl III S. 371). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen.

Beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung gilt die Einzelaufzeichnungspflicht nach § 146 Absatz 1 Satz 1 AO aus Zumutbarkeitsgründen nicht, wenn kein elektronisches Aufzeichnungssystem, sondern eine offene Ladenkasse verwendet wird (§ 146 Absatz 1 Satz 3 und 4 AO, vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.1.4). Wird hingegen ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, gilt die Einzelaufzeichnungspflicht nach § 146 Absatz 1 Satz 1 AO unabhängig davon, ob das elektronische Aufzeichnungssystem und die digitalen Aufzeichnungen nach § 146a Absatz 3 AO i. V. m. der Kassen-SichV mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung zu schützen sind. Die Zumutbarkeitsüberlegungen, die der Ausnahmeregelung nach § 146 Absatz 1 Satz 3 AO zugrunde liegen, sind grundsätzlich auch auf Dienstleistungen übertragbar (vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.2.6).

Rz. 40: 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).

Rz. 41: Ein und derselbe Geschäftsvorfall darf nicht mehrfach aufgezeichnet werden.

Beispiel 3:

Ein Wareneinkauf wird gewinnwirksam durch Erfassung des zeitgleichen Lieferscheins und später nochmals mittels Erfassung der (Sammel-)rechnung erfasst und verbucht. Keine mehrfache Aufzeichnung eines Geschäftsvorfalles in verschiedenen Systemen oder mit verschiedenen Kennungen (z. B. für Handelsbilanz, für steuerliche Zwecke) liegt vor, soweit keine mehrfache bilanzielle oder gewinnwirksame Auswirkung gegeben ist.

Rz. 42: 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.

Rz. 43: Die Erfassung oder Verarbeitung von tatsächlichen Geschäftsvorfällen darf nicht unterdrückt werden. So ist z. B. eine Bon- oder Rechnungserteilung ohne Registrierung der bar vereinnahmten Beträge (Abbruch des Vorgangs) in einem DV-System unzulässig.

Richtigkeit

Rz. 44: Geschäftsvorfälle sind in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen und im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften inhaltlich zutreffend durch Belege abzubilden (BFH-Urteil vom 24. Juni 1997, BStBl II 1998 S. 51), der Wahrheit entsprechend aufzuzeichnen und bei kontenmäßiger Abbildung zutreffend zu kontieren.

Zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen

Rz. 45: Das Erfordernis „zeitgerecht“ zu buchen verlangt, dass ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Vorgängen und ihrer buchmäßigen Erfassung besteht (BFH-Urteil vom 25. März 1992, BStBl II S. 1010; BFH-Urteil vom 5. März 1965, BStBl III S. 285).

Rz. 46: Jeder Geschäftsvorfall ist zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach seiner Entstehung in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen. Nach den GoB müssen die Geschäftsvorfälle grundsätzlich laufend gebucht werden (Journal). Es widerspricht dem Wesen der kaufmännischen Buchführung, sich zunächst auf die Sammlung von Belegen zu beschränken und nach Ablauf einer langen Zeit aufgrund dieser Belege die Geschäftsvorfälle in Grundaufzeichnungen oder Grundbüchern einzutragen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 1954, BStBl III S. 298). Die Funktion der Grund(buch)aufzeichnungen kann auf Dauer auch durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage erfüllt werden (§ 239 Absatz 4 HGB; § 146 Absatz 5 AO; H 5.2 „Grundbuchaufzeichnungen“ EStH).

Rz. 47: Jede nicht durch die Verhältnisse des Betriebs oder des Geschäftsvorfalles zwingend bedingte Zeitspanne zwischen dem Eintritt des Vorganges und seiner laufenden Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen ist bedenklich. Eine Erfassung von unbaren Geschäftsvorfällen innerhalb von zehn Tagen ist unbedenklich. Wegen der Forderung nach zeitnaher chronologischer Erfassung der Geschäftsvorfälle ist zu verhindern, dass die Geschäftsvorfälle buchmäßig für längere Zeit in der Schwebe gehalten werden und sich hierdurch die Möglichkeit eröffnet, sie später anders darzustellen, als sie richtigerweise darzustellen gewesen wären, oder sie ganz außer Betracht zu lassen und im privaten, sich in der Buchführung nicht niederschlagenden Bereich abzuwickeln. Bei zeitlichen Abständen zwischen der Entstehung eines Geschäftsvorfalles und seiner Erfassung sind daher geeignete Maßnahmen zur Sicherung der Vollständigkeit zu treffen.

Rz. 48: Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind nach § 146 Absatz 1 Satz 2 AO täglich festzuhalten.

- Rz. 49:** Es ist 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 (z. B. Geschäftsfreundebuch, Personenkonten) erfasst werden (vgl. R 5.2 Absatz 1 EStR).
- Rz. 50:** Werden bei der Erstellung der Bücher Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur periodenweise gebucht bzw. den Büchern vergleichbare Aufzeichnungen der Nichtbuchführungspflichtigen nicht laufend, sondern nur periodenweise erstellt, dann ist dies unter folgenden Voraussetzungen nicht zu beanstanden: Die Geschäftsvorfälle werden vorher zeitnah (bare Geschäftsvorfälle täglich, unbare Geschäftsvorfälle innerhalb von zehn Tagen) in Grund(buch)aufzeichnungen oder Grundbüchern festgehalten und durch organisatorische Vorkehrungen ist sichergestellt, dass die Unterlagen bis zu ihrer Erfassung 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.,
- die Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle wird im Einzelfall gewährleistet und
 - es wurde zeitnah eine Zuordnung (Kontierung, mindestens aber die Zuordnung betrieblich/privat, Ordnungskriterium für die Ablage) vorgenommen.
- Rz. 51:** Jeder Geschäftsvorfall ist periodengerecht der Abrechnungsperiode zuzuordnen, in der er angefallen ist. Zwingend ist die Zuordnung zum jeweiligen Geschäftsjahr oder zu einer nach Gesetz, Satzung oder Rechnungslegungszweck vorgeschriebenen kürzeren Rechnungsperiode.
- Rz. 52:** Erfolgt die Belegsicherung oder die Erfassung von Geschäftsvorfällen unmittelbar nach Eingang oder Entstehung mittels DV-System (elektronische Grund(buch)aufzeichnungen), so stellt sich die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität hinsichtlich der zeitgerechten Erfassung/Belegsicherung und längerer Fristen nicht. Erfüllen die Erfassungen Belegfunktion bzw. dienen sie der Belegsicherung (auch für Vorsysteme, wie Kasseneinzelaufzeichnungen und Warenwirtschaftssystem), dann ist eine unprotokollierte Änderung nicht mehr zulässig (siehe unter 3.2.5). Bei zeitlichen Abständen zwischen Erfassung und Buchung, die über den Ablauf des folgenden Monats hinausgehen, sind die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen nur dann erfüllt, wenn die Geschäftsvorfälle vorher fortlaufend richtig und vollständig in Grund(buch)aufzeichnungen oder

Grundbüchern festgehalten werden. Zur Erfüllung der Funktion der Grund(buch)aufzeichnung vgl. Rz. 46.

Ordnung

Rz. 53: Der Grundsatz der Klarheit verlangt u.a. eine systematische Erfassung und übersichtliche, eindeutige und nachvollziehbare Buchungen.

Rz. 54: Die geschäftlichen Unterlagen dürfen nicht planlos gesammelt und aufbewahrt werden. Ansonsten würde dies mit zunehmender Zahl und Verschiedenartigkeit der Geschäftsvorfälle zur Unübersichtlichkeit der Buchführung führen, einen jederzeitigen Abschluss unangemessen erschweren und die Gefahr erhöhen, dass Unterlagen verlorengehen oder später leicht aus dem Buchführungswerk entfernt werden können. Hieraus folgt, dass die Bücher und Aufzeichnungen nach bestimmten Ordnungsprinzipien geführt werden müssen und eine Sammlung und Aufbewahrung der Belege notwendig ist, durch die im Rahmen des Möglichen gewährleistet wird, dass die Geschäftsvorfälle leicht und identifizierbar feststellbar und für einen die Lage des Vermögens darstellenden Abschluss unverlierbar sind (BFH-Urteil vom 26. März 1968, BStBl II S. 527).

Rz. 55: In der Regel verstößt die nicht getrennte Verbuchung von baren und unbaren Geschäftsvorfällen oder von nicht steuerbaren, steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen ohne genügende Kennzeichnung gegen die Grundsätze der Wahrheit und Klarheit einer kaufmännischen Buchführung. Die nicht getrennte Aufzeichnung von nicht steuerbaren, steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen ohne genügende Kennzeichnung verstößt in der Regel gegen steuerrechtliche Anforderungen (z. B. § 22 UStG).

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.

Rz. 56: Bei der doppelten Buchführung sind die Geschäftsvorfälle so zu verarbeiten, dass sie geordnet darstellbar sind und innerhalb angemessener Zeit ein Überblick über die Vermögens- und Ertragslage gewährleistet ist.

Rz. 57: 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 (Hauptbuch, siehe unter 5.4).

Unveränderbarkeit

Rz. 58: Eine Buchung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind (§ 146 Absatz 4 AO, § 239 Absatz 3 HGB).

Rz. 59: Veränderungen und Löschungen von und an elektronischen Buchungen oder Aufzeichnungen (vgl. Rzn. 3 bis 5) müssen daher so protokolliert werden, dass die Voraussetzungen des § 146 Absatz 4 AO bzw. § 239 Absatz 3 HGB erfüllt sind (siehe auch unter 8). Für elektronische Dokumente und andere elektronische Unterlagen, die gem. § 147 AO aufbewahrungspflichtig und nicht Buchungen oder Aufzeichnungen sind, gilt dies sinngemäß.

Beispiel 4:

Der Steuerpflichtige erstellt über ein Fakturierungssystem Ausgangsrechnungen und bewahrt die inhaltlichen Informationen elektronisch auf (zum Beispiel 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 sicher zu stellen.

Rz. 60: Der Nachweis der Durchführung der in dem jeweiligen Verfahren vorgesehenen Kontrollen ist u. a. durch Verarbeitungsprotokolle sowie durch die Verfahrensdokumentation (siehe unter 6. und unter 10.1) zu erbringen.

Rz. 108: Das zum Einsatz kommende DV-Verfahren muss die 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.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)

[zurück](#)

Weitere Quellen

IDW-RS-FAIT-1 – IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie, Kapitel 3.2.

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)

[zurück](#)

3.2. Belegfunktion

Überblick

Nicht die Bezeichnung als „Beleg“, sondern die Erfüllung der Belegfunktion ist maßgebend für die Klassifizierung einer Unterlage und die daran anknüpfenden Normen, z. B. zur Aufbewahrung. Einer Unterlage kommt unabhängig von ihrer Bezeichnung und Form dann eine Belegfunktion zu, wenn sie den nachvollziehbaren sachlichen und zeitlichen Nachweis über den Zusammenhang zwischen einem buchungs- bzw. aufzeichnungspflichtigen Vorgang in der Realität einerseits und dessen Abbildung in der Buchführung oder in den sonst erforderlichen Aufzeichnungen andererseits erbringt. Die Belegfunktion ist deshalb die Grundlage für die Beweiskraft der Buchführung.

Anhand der Belegfunktion wird sowohl die Dokumentation über die Existenz eines Geschäftsvorfalles als auch über dessen Verarbeitungsberechtigung geführt. Der Grundsatz, dass jede Buchung vollständig durch einen Beleg nachgewiesen werden muss („keine Buchung ohne Beleg“), besitzt auch bei dem Einsatz von IT unveränderte Gültigkeit. Damit ist grundsätzlich jedes Dokument (jede Unterlage) unabhängig von seinem IT-technischen (Daten-)Format geeignet, die Belegfunktion zu erfüllen. Folglich kann z. B. auch einer E-Mail Belegfunktion zukommen, soweit sie buchführungs- bzw. aufzeichnungsrelevante Informationen enthält.

Die Belegfunktion kann sowohl in Papierform als auch durch digitale Daten bzw. Dokumente erfüllt werden (digitale Belege). Digitale Belege können insbesondere

- als digitales Ergebnis eines IT-gestützten Verarbeitungsprozesses oder
- durch das Digitalisieren von Papierbelegen im Unternehmen entstanden sein oder
- als digitale Daten (z. B. per E-Mail) Eingang in das Unternehmen gefunden haben.

An den Inhalt von Belegen werden bestimmte Anforderungen gestellt. Die Beleginhalte sind gegebenenfalls zu ergänzen („erfassungsgerechte Aufbereitung“), sofern sie im eingegangenen Umfang nicht vorlagen (z. B. auch umsatzsteuerliche Pflichtangaben). Diese Ergänzung muss aber ersichtlich sein.

Um den Prüfungspfad vom Beleg zur Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung und zurück zu sichern, können unterschiedliche Vorgehensweisen und Techniken zum Einsatz kommen.

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

Soweit durch organisatorische und/oder technische Maßnahmen sichergestellt wird, dass die Nachvollziehbarkeit bzw. Prüfbarkeit des Geschäftsvorfalles und damit der Zusammenhang zwischen Buchung und Beleg gewährleistet ist, kann auf eine handschriftliche Kontierung auf Papierbelegen verzichtet werden, die noch im Einführungsschreiben zu den GoBS explizit gefordert wurde. Voraussetzung hierfür ist mindestens, dass durch eine retrograde Such- und Selektierbarkeit der einzelnen Belege auf Grundlage der Buchungsangaben die Nachvollziehbarkeit gewährleistet wird, damit die für die Erfüllung der Belegfunktion notwendigen Angaben und Unterlagen unmittelbar auffindbar und zugänglich sind. Gleichzeitig muss progressiv von den Beleginhalten durch Such- und Selektionsmöglichkeiten auf die zugehörige Buchung zugegriffen werden können. Beides kann beispielsweise durch eine geordnete Belegablage (z. B. zeitlich chronologisch mit dem Journal korrespondierend) kombiniert mit einer entsprechenden Referenzierung im Rahmen der Buchungsangaben sichergestellt werden. Im Idealfall sind Beleg und Buchungssatz über einen Link bzw. einen eindeutigen Index unmittelbar und unveränderbar miteinander verknüpft, so dass keine weiteren Maßnahmen zur Absicherung der Ordnungsmäßigkeitsanforderungen zu beachten sind. Auf diese Weise ist auch gleichzeitig eine geordnete und sichere Belegablage erfüllt.

Im Falle der Buchung auf Grundlage von digitalisierten Papierbelegen kann ebenfalls auf eine handschriftliche Kontierung vor dem Digitalisierungsvorgang (bspw. Scannen) verzichtet werden, soweit durch eine in beide Richtungen eindeutige Verknüpfung (Indexierung) der Zusammenhang von Buchungssatz und digitalisiertem Beleg sichergestellt wird. In diesem Fall bilden der digitalisierte Papierbeleg und der damit indizierte Buchungssatz eine logische Einheit in Bezug auf die Erfüllung der Belegfunktion.

Dies gilt für in digitaler Form eingegangene Belege und durch das Unternehmen digitalisierte Belege gleichermaßen.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Was ist bzgl. Aufbewahrungspflicht von elektronischen Belegen, Daten aus Vorsystemen und Stammdaten zu beachten?

Grundsätzlich sind im Unternehmen entstandene oder dort in digitaler Form eingegangene aufzeichnungs-/aufbewahrungspflichtige Daten, Datensätze und elektronische Dokumente unverändert aufzubewahren und dürfen nicht vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist gelöscht werden. Sie müssen für Zwecke des maschinellen Datenzugriffs durch die Finanzverwaltung vorgehalten werden. Das gilt nicht nur für Daten der Finanzbuchführung, sondern auch für alle Einzelaufzeichnungen und Stammdaten mit steuerlicher Relevanz aus den Vor- und Nebensystemen der Finanzbuchführung.

Mit den GoBD vom 28.11.2019 wurden Erleichterungen dadurch geschaffen, dass (a) bei inhaltlich identischen Mehrstücken derselben Belegart bzw. bei hybriden Formaten (z. B. bildhaftes Format und korrespondierendes, strukturiertes Datenformat existieren gleichzeitig) nur das auswertungstechnisch „höherwertige Format“ (i.d.R. strukturierte Daten) aufzubewahren ist, wenn dieses tatsächlich weiterverarbeitet wurde, und (b) bei Formatkonvertierungen ohne Inhaltsverlust das Ursprungsformat nicht (mehr) aufbewahrt werden muss (Zulässigkeit der alleinigen Aufbewahrung nach der Konvertierung in ein Inhouse-Format, sofern das Ergebnis eine gleiche Auswertbarkeit bietet).

Kann die ab 1.1.2020 geltende Belegausgabepflicht gemäß § 146a Abs. 2 Satz 1 AO auch in anderer Art und Weise als in Papierform erfüllt werden?

Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen ist mit § 146a Abs. 2 Satz 1 AO eine allgemeine Belegausgabepflicht ab dem 1. Januar 2020 eingeführt worden. Alternativ zur Ausgabe des Kassenbelegs in Papierform kann dieser gemäß § 6 Satz 3 Kassensicherungsverordnung mit Zustimmung des Belegempfängers auch elektronisch in einem standardisierten Datenformat zur Verfügung gestellt werden.

- Allerdings geht die Finanzverwaltung davon aus, dass es sich um einen durch Inaugenscheinnahme prüfbareren Beleg handelt. Daher werden rein elektronische Rechnungen im Gegensatz von Grafikformaten (z. B. JPG, PNG, PDF) nicht akzeptiert.
- Die Zustimmung des Kunden bedarf keiner besonderen Form und kann auch konkludent erfolgen (vgl. AEAO zu § 146a, Rz. 6.3). Von einer konkludenten Zustimmung kann z. B. dann ausgegangen werden, wenn in den AGBs oder auf einem Hinweisschild auf die elektronische Belegerteilung und die bestehende Widerspruchsmöglichkeit explizit hingewiesen wird und der Kunde keine Ausgabe des Beleges in Papierform verlangt.

Die Anforderungen an den Inhalt des Beleges ergeben sich – unabhängig von der Form der Belegausgabe – aus § 6 Satz 1 Nr. 1-6 Kassensicherungsverordnung.

Technischen Vorgaben, wie der Beleg zur Entgegennahme bereitgestellt oder übermittelt werden muss, bestehen nicht. So kann der Kunde den elektronischen Beleg u. a. unmittelbar über eine Bildschirmanzeige (z. B. in Form eines QR-Codes) entgegennehmen. Die Übermittlung kann alternativ auch als Download-Link, per Near-Field-Communication (NFC), per E-Mail oder direkt in ein Kundenkonto erfolgen. Nicht ausreichend ist die alleinige Sichtbarmachung des Beleges an einem Bildschirm des Unternehmers (z. B. Terminal/Kassendisplay), ohne dass der Kunde nach Abschluss der Transaktion die Möglichkeit der elektronischen Entgegennahme hat. Auch bei einer elektronischen Bereitstellung der Belege müssen diese unabhängig von der Entgegennahme durch den Kunden erstellt werden.

Bei der elektronischen Belegerteilung ist zu bedenken, dass auch dieser Prozess in der Verfahrensdokumentation aufgenommen werden muss.

Gibt es bei der Änderung von Stammdaten etwas zu beachten?

Stammdaten mit Einfluss auf Buchungen oder IT-gestützte Aufzeichnungen müssen nachvollziehbar sein (insbesondere durch Protokollierung, Historisierung oder Nachvollziehbarkeit der konkret eingeflossenen [Stamm-/Parameter-]Daten in die Bewegungsdaten).

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Stellen Sie sicher, dass die relevanten Personen Kenntnis von den inhaltlichen Mindestangaben eines Beleges haben.
- > Vergewissern Sie sich, ob durch die von Ihnen gewählte Vorgehensweise eine Nachvollziehbarkeit vom Beleg zur Grund(buch)aufzeichnung bzw. zum Buchungssatz und andersrum gewährleistet ist. Sofern es eine technische Verknüpfung zwischen den jeweiligen Daten gibt, kann der Aufwand für die Aufnahme von entsprechenden Verweisen/Inhalten in den jeweiligen Daten/Dokumenten deutlich reduziert werden.
- > Stellen Sie sicher, dass die Verfahren und Parameter für automatisch generierte Buchungen (z. B. Afa-Buchungen), ausreichend beschrieben sind. Dann kann auf die Erstellung gesonderter (konventioneller) Belege verzichtet werden, weil dem Verfahren Belegfunktion zukommt.
- > Aufgrund der unklaren Formulierung der GoBD empfiehlt es sich, die Anschaffungs- und Herstellungskostenbelege mindestens bis zur nächsten Außenprüfung aufzubewahren, weil ansonsten Nachweisrisiken im Zusammenhang mit „Dauerbelegen“ bestehen (vgl. kritische Würdigung unten).

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

Der Verzicht auf die zwingende Kontierung auf dem Papierbeleg, sofern die Nachvollziehbarkeit auf angemessene Weise gesichert ist (vgl. Rz. 64), ist ein wichtiger Fortschritt im Vergleich zum Einführungsschreiben der GoBS. Da keine Ausführungen zum geeigneten Umgang in diesem Fall gemacht werden, ist davon auszugehen, dass als Voraussetzung hierfür mindestens gilt, dass durch eine retrograde Such- und Selektierbarkeit der einzelnen Belege auf Grundlage der Buchungsangaben die Nachvollziehbarkeit gewährleistet wird, damit die für die Erfüllung der Belegfunktion notwendigen Angaben und Unterlagen unmittelbar auffindbar und zugänglich sind. Gleichzeitig muss progressiv von den Beleginhalten durch Such- und Selektionsmöglichkeiten auf die zugehörige Buchung zugegriffen werden können. Beides kann beispielsweise durch eine geordnete Belegablage (z. B. zeitlich chronologisch mit dem Journal korrespondierend) kombiniert mit einer entsprechenden Referenzierung im Rahmen der Buchungsangaben sichergestellt werden.

Es ist sehr begrüßenswert, dass gem. den GoBD vom 28.11.2019 ausreichend ist, bei strukturierten Daten bei inhaltlich Mehrstücken derselben Belegart (z. B. die Bank stellt den Kontoauszug im PDF- und CSV-Format zur maschinellen Weiterverarbeitung zur Verfügung) nur die strukturierten Daten aufzubewahren, wenn dadurch die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird. Dies bedeutet, dass die Variante mit der höchsten maschinellen Auswertbarkeit aufzubewahren ist. Zum anderen verlangt aber diese Klarstellung, dass dies zwingend in der Verfahrensdokumentation entsprechend zu erfassen ist. In diesem Zusammenhang ist auf das Beispiel 10 (ZUGFeRD-Rechnung) in der Rz. 125 der GoBD vom 28.11.2019 zu verweisen. Das Beispiel wird nach der dargestellten Klarstellung zu einer weiteren Verunsicherung bei den Steuerpflichtigen führen bzw. für Gesprächsbedarf sorgen.

Durch die Streichung eines Satzes, der die explizite Forderung der Aufbewahrung von Anschaffungs- und Herstellungskostenbelegen als Nachweis von sog. „Dauer Sachverhalten“ über den gesamten Zeitraum der Abschreibung (= Abschreibungs-ende plus 10 Jahre) enthielt, ohne im Rahmen der Streichung eine Klarstellung herbeizuführen, muss bei enger Auslegung des Wortlauts das Risiko eines fehlenden Nachweises bei frühzeitiger Vernichtung der Belege beachtet werden. Die Finanzverwaltung betrachtet den Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang zusammen mit der Abschreibung als einen wirtschaftlichen Vorgang, obwohl es sich bei den Abschreibungen um eigene Geschäftsvorfälle handelt. Die Sicht der Finanzverwaltung ist höchstens unter dem Aspekt „Erfahrungswerte aus der Prüfungspraxis“ nachvollziehbar, muss ansonsten aber scharf kritisiert werden.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)

[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

- Rz. 61:** Jeder Geschäftsvorfall ist urschriftlich bzw. als Kopie der Urschrift zu belegen. Ist kein Fremdbeleg vorhanden, muss ein Eigenbeleg erstellt werden. Zweck der Belege ist es, den sicheren und klaren Nachweis über den Zusammenhang zwischen den Vorgängen in der Realität einerseits und dem aufgezeichneten oder gebuchten Inhalt in Büchern oder sonst erforderlichen Aufzeichnungen und ihre Berechtigung andererseits zu erbringen (Belegfunktion). Auf die Bezeichnung als „Beleg“ kommt es nicht an. Die Belegfunktion ist die Grundvoraussetzung für die Beweiskraft der Buchführung und sonst erforderlicher Aufzeichnungen. Sie gilt auch bei Einsatz eines DV-Systems.
- Rz. 62:** Inhalt und Umfang der in den Belegen enthaltenen Informationen sind insbesondere von der Belegart (z. B. Aufträge, Auftragsbestätigungen, Bescheide über Steuern oder Gebühren, betriebliche Kontoauszüge, Gutschriften, Lieferscheine, Lohn- und Gehaltsabrechnungen, Barquittungen, Rechnungen, Verträge, Zahlungsbelege) und der eingesetzten Verfahren abhängig.
- Rz. 63:** Empfangene oder abgesandte Handels- oder Geschäftsbriefe erhalten erst mit dem Kontierungsvermerk und der Verbuchung auch die Funktion eines Buchungsbelegs.
- Rz. 64:** Zur Erfüllung der Belegfunktionen sind deshalb 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.
- Korrektur- bzw. Stornobuchungen müssen auf die ursprüngliche Buchung rückbeziehbar sein.
- Rz. 66:** Aus der Verfahrensdokumentation (siehe unter 10.1) muss ersichtlich sein, wie die elektronischen Belege erfasst, empfangen, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt (zur Aufbewahrung siehe unter 9.) werden.
- Rz. 67:** Die Belege in Papierform oder in elektronischer Form sind zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung gegen Verlust zu sichern (vgl. zur zeitgerechten Belegsicherung unter 3.2.3, vgl. zur Aufbewahrung unter 9.).

- Rz. 68:** 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 im Sinne des § 147 Absatz 2 AO (siehe Rz. 130).
- Rz. 69:** Bei elektronischen Belegen (z. B. Abrechnung aus Fakturierung) kann die laufende Nummerierung automatisch vergeben werden (z. B. durch eine eindeutige Belegnummer).
- Rz. 70:** Die Belegsicherung kann organisatorisch und technisch mit der Zuordnung zwischen Beleg und Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung verbunden werden.
- Rz. 71:** Die Zuordnung zwischen dem einzelnen Beleg und der dazugehörigen Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung kann anhand von eindeutigen Zuordnungsmerkmalen (z. B. Index, Paginiernummer, Dokumenten-ID) und zusätzlichen Identifikationsmerkmalen für die Papierablage oder für die Such- und Filtermöglichkeit bei elektronischer Belegablage gewährleistet werden. Gehören zu einer Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung mehrere Belege (z. B. Rechnung verweist für Menge und Art der gelieferten Gegenstände nur auf Lieferschein), bedarf es zusätzlicher Zuordnungs- und Identifikationsmerkmale für die Verknüpfung zwischen den Belegen und der Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung.
- Rz. 72:** 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 zu ermöglichen.
- Rz. 73:** Die Ablage der Belege und die Zuordnung zwischen Beleg und Aufzeichnung müssen in angemessener Zeit nachprüfbar sein. So kann z. B. Beleg- oder Buchungsdatum, Kontoauszugsnummer oder Name bei umfangreichem Beleganfall mangels Eindeutigkeit in der Regel kein geeignetes Zuordnungsmerkmal für den einzelnen Geschäftsvorfall sein.
- Rz. 74:** Beispiel 5:
Ein Steuerpflichtiger mit ausschließlich unbaren Geschäftsvorfällen erhält nach Abschluss eines jeden Monats von seinem Kreditinstitut einen Kontoauszug in Papierform mit vielen einzelnen Kontoblättern. Für die Zuordnung der Belege und Aufzeichnungen erfasst der Unternehmer ausschließlich die Kontoauszugsnummer. Alleine anhand der Kontoauszugsnummer – ohne zusätzliche Angabe der Blattnummer und der

Positionsnummer – ist eine Zuordnung von Beleg und Aufzeichnung oder Buchung in angemessener Zeit nicht nachprüfbar.

Rz. 75: Eine erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchungsbelege in Papierform oder die entsprechende Übernahme von Beleginformationen aus elektronischen Belegen (Daten, Datensätze, elektronische Dokumente und elektronische Unterlagen) ist sicherzustellen. Diese Aufbereitung der Belege ist insbesondere bei Fremdbelegen von Bedeutung, da der Steuerpflichtige im Allgemeinen keinen Einfluss auf die Gestaltung der ihm zugesandten Handels- und Geschäftsbriefe (z. B. Eingangsrechnungen) hat.

Rz. 76: Werden neben bildhaften Urschriften auch elektronische Meldungen bzw. Datensätze ausgestellt (identische Mehrstücke derselben Belegart), ist die Aufbewahrung der tatsächlich weiterverarbeiteten Formate (buchungsbegründende Belege) ausreichend, sofern diese über die höchste maschinelle Auswertbarkeit verfügen. In diesem Fall erfüllt das Format mit der höchsten maschinellen Auswertbarkeit mit dessen vollständigem Dateninhalt die Belegfunktion und muss mit dessen vollständigem Inhalt gespeichert werden. Andernfalls sind beide Formate aufzubewahren. Dies gilt entsprechend, wenn mehrere elektronische Meldungen bzw. mehrere Datensätze ohne bildhafte Urschrift ausgestellt werden. 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.

Bei Einsatz eines Fakturierungsprogramms muss unter Berücksichtigung der vorgenannten Voraussetzungen keine bildhafte Kopie der Ausgangsrechnung (z. B. in Form einer PDF-Datei) ab Erstellung gespeichert bzw. aufbewahrt werden, wenn jederzeit auf Anforderung ein entsprechendes Doppel der Ausgangsrechnung erstellt werden kann.

Hierfür sind u. a. folgende Voraussetzungen zu beachten:

- Entsprechende Stammdaten (z. B. Debitoren, Warenwirtschaft etc.) werden laufend historisiert
- AGB werden ebenfalls historisiert und aus der Verfahrensdokumentation ist ersichtlich, welche AGB bei Erstellung der Originalrechnung verwendet wurden
- Originallayout des verwendeten Geschäftsbogens wird als Muster (Layer) gespeichert und bei Änderungen historisiert. Zudem ist aus der Verfahrensdokumentation ersichtlich, welches Format bei Erstellung

der Originalrechnung verwendet wurde (idealerweise kann bei Ausdruck oder Lesbarmachung des Rechnungsdoppels dieses Originallayout verwendet werden).

- Weiterhin sind die Daten des Fakturierungsprogramms in maschinell auswertbarer Form und unveränderbar aufzubewahren.

Rz. 77: Jedem Geschäftsvorfall muss ein Beleg zugrunde liegen, mit folgenden Inhalten:

Bezeichnung	Begründung
Eindeutige Belegnummer (z. B. Index, Paginiernummer, Dokumenten-ID, fortlaufende Rechnungsausgangsnummer)	<ul style="list-style-type: none"> • Angabe zwingend (§ 146 Absatz 1 Satz 1 AO, einzeln, vollständig, geordnet) • Kriterium für Vollständigkeitskontrolle (Belegsicherung) • Bei umfangreichem Beleganfall ist Zuordnung und Identifizierung regelmäßig nicht aus Belegdatum oder anderen Merkmalen eindeutig ableitbar. • Sofern die Fremdbelegnummer eine eindeutige Zuordnung zulässt, kann auch diese verwendet werden.
Belegaussteller und -empfänger	Soweit dies zu den branchenüblichen Mindestaufzeichnungspflichten gehört und keine Aufzeichnungserleichterungen bestehen (z. B. § 33 UStDV)
Betrag bzw. Mengen- oder Wertangaben, aus denen sich der zu buchende Betrag ergibt	Angabe zwingend (BFH vom 12. Mai 1966, BStBl III S. 371); Dokumentation einer Veränderung des Anlage- und Umlaufvermögens sowie des Eigen- und Fremdkapitals
Währungsangabe und Wechselkurs bei Fremdwährung	Ermittlung des Buchungsbetrags

Bezeichnung	Begründung
Hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles	Hinweis auf BFH-Urteil vom 12. Mai 1966, BStBl III S. 372; BFH-Urteil vom 1. Oktober 1969, BStBl II 1970 S. 45
Belegdatum	<ul style="list-style-type: none"> • Angabe zwingend (§ 146 Absatz 1 Satz 1 AO, zeitgerecht) • Identifikationsmerkmale für eine chronologische Erfassung, bei Bargeschäften regelmäßig Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles • Evtl. zusätzliche Erfassung der Belegzeit bei umfangreichem Beleganfall erforderlich
Verantwortlicher Aussteller, soweit vorhanden	z. B. Bediener der Kasse

Rz. 78: Für umsatzsteuerrechtliche Zwecke können weitere Angaben erforderlich sein. Dazu gehören beispielsweise die Rechnungsangaben nach §§ 14, 14a UStG und § 33 UStDV.

Rz. 79: Buchungsbelege sowie abgesandte oder empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe in Papierform oder in elektronischer Form enthalten darüber hinaus vielfach noch weitere Informationen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung und damit ebenfalls aufzubewahren sind. Dazu gehören z. B.:

- Mengen- oder Wertangaben zur Erläuterung des Buchungsbetrags, sofern nicht bereits unter Rz. 77 berücksichtigt,
- Einzelpreis (z. B. zur Bewertung),
- Valuta, Fälligkeit (z. B. zur Bewertung),
- Angaben zu Skonti, Rabatten (z. B. zur Bewertung),
- Zahlungsart (bar, unbar),
- Angaben zu einer Steuerbefreiung.

Rz. 80: Bei DV-gestützten Prozessen wird der Nachweis der zutreffenden Abbildung von Geschäftsvorfällen oft nicht durch konventionelle Belege erbracht (z. B. Buchungen aus Fakturierungssätzen, die durch Multiplikation von Preisen mit entnommenen Mengen aus der Betriebsdatenerfassung gebildet werden). Die Erfüllung der Belegfunktion ist dabei durch

die ordnungsmäßige Anwendung des jeweiligen Verfahrens wie folgt nachzuweisen:

- 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.

Rz. 81: Bei Dauersachverhalten sind die Ursprungsbelege Basis für die folgenden Automatikbuchungen. Bei (monatlichen) AfA-Buchungen nach Anschaffung eines abnutzbaren Wirtschaftsguts ist der Anschaffungsbeleg mit der AfA-Bemessungsgrundlage und weiteren Parametern (z. B. Nutzungsdauer) aufbewahrungspflichtig. Aus der Verfahrensdokumentation und der ordnungsmäßigen Anwendung des Verfahrens muss der automatische Buchungsvorgang nachvollziehbar sein.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)
[zurück](#)

Weitere Quellen

IDW-RS-FAIT-1 – IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie, Kapitel 3.3.2.

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)
[zurück](#)

3.3. Buchung/Unveränderbarkeit

Überblick

Eine Buchung liegt vor, wenn ein Geschäftsvorfall mit allen notwendigen Angaben im Buchführungssystem vollständig, formal richtig, zeitgerecht und verarbeitungsfähig erfasst (bzw. automatisch generiert), autorisiert und gespeichert wurde. Spätestens in diesem Zuge sind die Angaben zum Geschäftsvorfall um

- die Kontierung (Konto/Konten und Gegenkonto/-konten),
- Ordnungskriterien (z. B. Belegnummer, Index) und
- das Buchungsdatum (Kennzeichnung des Zeitpunkts der Buchung) zu ergänzen.

Buchungstexte oder Vorgangsbezeichnungen können in abgekürzter, verständlicher Form oder durch Schlüssel bezeichnet werden, wenn anhand eines Schlüsselverzeichnisses eine Übersetzung in Klartext möglich ist. Besonders geeignet ist eine Verlinkung des Buchungssatzes mit dem zugehörigen Beleg, um auf diese Weise direkt auf die Erläuterung des Geschäftsvorfalles zugreifen zu können.

Zu welchem Zeitpunkt ein Geschäftsvorfall als gebucht gilt, ist auch abhängig von einer in der Unternehmensorganisation festgelegten Entscheidung des Buchführungspflichtigen und vom gewählten Verfahren. Geschäftsvorfälle gelten als gebucht, wenn sie vollständig, richtig, zeitgerecht und verarbeitungsfähig erfasst, gespeichert und autorisiert (freigegeben) sind. Soweit die Freigabe durch die hierzu berechnete Instanz erst nach der Erfassung aller Angaben zum Geschäftsvorfall in einem nachgelagerten Schritt erfolgt, bestimmt sich der Buchungszeitpunkt nach dem Zeitpunkt der Freigabe. Ein solchermaßen nachgelagerter Freigabeschritt hat aber ebenfalls unter Beachtung des Grundsatzes der Zeitgerechtigkeit (Periodengerechtigkeit und Zeitnähe) zu erfolgen.

Nach erfolgter Buchung darf nach dem Grundsatz der Unveränderbarkeit eine gegebenenfalls notwendige Änderung von Eintragungen oder Aufzeichnungen ausschließlich so erfolgen, dass der ursprüngliche Inhalt feststellbar bleibt und die Tatsache (Kennzeichnung, dass eine Änderung stattgefunden hat) sowie die zeitliche Abfolge und Wirkung der Änderung erkennbar bleiben. Fehlerhafte Buchungen sind insofern durch (protokollierte) Stornierungen oder Neubuchungen zu ändern. Dabei müssen Korrektur- bzw. Stornobuchungen auf die ursprüngliche Buchung rückbeziehbar sein. Die im Buchungszeitpunkt einsetzende Unveränderbarkeit wird in gängigen Buchführungssystemen auch als „Festschreibung“, „Journalisierung“ oder „Fixierung“ bezeichnet.

Während die GoBS die Zeitnähe der Buchung nicht weiter konkretisiert haben, gibt die Finanzverwaltung als Orientierungswert das Ende des Folgemonats als spätesten Zeitpunkt der einsetzenden Unveränderbarkeit an (vgl. insb. GoBD, Rz. 50 und 52), wobei sie insb. auf periodische Buchungszyklen abstellt.

Während also bei Belegen und Grund(buch)aufzeichnungen eine unverzüglich einsetzende Unveränderbarkeit im Zuge einer IT-gestützten „Erfassung und Speicherung“ beginnt, setzt die Unveränderbarkeit eines erfassten Buchungssatzes mit dem Buchungszeitpunkt ein, der nicht automatisch mit dem Abschluss der IT-technischen Erfassung, sondern mit der Autorisierung durch die dafür vorgesehene Person/Instanz (z. B. nach entsprechender Kontrolle, Vervollständigung und Korrektur) zusammenfällt. Insofern wird auch durch die GoBD (weiterhin) eine sog. „Vor- oder Stapelerfassung“ von Buchungssätzen – z. B. durch die Buchführungskraft in einem Unternehmen im Falle der Auslagerung der Buchführung an einen Dienstleister (insb. Steuerberater) – zugelassen, die später dann, nach entsprechender Durchsicht und Kontrolle freigegeben wird. Dieses „Freigeben“ kennzeichnet den Buchungszeitpunkt und ist unmittelbar mit der einsetzenden Unveränderbarkeit verbunden.

In der Praxis würde eine rein zeitliche Auslegung dieser „Monatsregel“ den praktischen Abläufen im Falle von periodischen Buchführungen nicht gerecht, wenn man die Buchführung bis zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung nicht wiederholt „anfassen“ will. Eine solche Verschärfung aus rein formaler Sicht ist (auch) von der Finanzverwaltung nicht gewollt. Vielmehr kann und sollte bei periodisch erfassten Buchführungen der späteste Festschreibungszeitpunkt am Zeitpunkt der Umsatzsteuervoranmeldung orientiert werden. Denn bei zweckentsprechender Auslegung der Grundsätze der Nachvollziehbarkeit, Zeitnähe und Unveränderbarkeit ist dies der Moment, in dem die Daten an externe Dritte (hier die Finanzverwaltung) weitergeleitet werden. Deshalb weist auch die Finanzverwaltung unter Verweis auf den BFH ausdrücklich darauf hin, dass der Begriff der zeitnahen Verbuchung nicht zu eng auszulegen ist, wenn die geforderte Belegsicherung und Unverlierbarkeit des Geschäftsvorgangs auch bei buchmäßiger Erfassung in größeren Zeitabständen nicht beeinträchtigt wird.

[zum nächsten Überblick](#)
[zurück](#)

Hinweise

Um die Anforderungen an die Buchung und deren Unveränderbarkeit besser einordnen zu können, ist zu berücksichtigen, dass für die einzelnen Stufen des Workflows z.T. unterschiedliche, z.T. identische Anforderungen gelten. Als wesentliche Punkte können jedoch genannt werden:

- > Mit dem Begriff der „Erfassung“ ist zu Beginn des Workflows nicht gleich die IT-gestützte Erfassung gemeint. Vielmehr gehört dazu bei den (konventionellen, papierhaften) Belegen vor allem deren Eingang, Identifikation sowie vollständige, sichere und geordnete Ablage. Sobald buchungs- bzw. aufzeichnungs- und somit aufbewahrungspflichtige Daten aber IT-gestützt erfasst werden, sind diese auch für die Dauer der Aufbewahrungsfrist in dieser Form vorzuhalten (insb. auch für die Außenprüfung). Hierauf ist die Gestaltung der IT-gestützten Verarbeitung auszurichten.
- > Die „1-Tage“- (Kassenbuch), „8-Tage“- (unbare Geschäftsvorfälle) bzw. „10-Tage-Regelung“ (kontokorrentmäßige Erfassung) gilt unabhängig von einer manuellen oder IT-gestützten „Erfassung“ für die erstmalige Abbildung bzw. Dokumentation des Geschäftsvorfalles durch einen Beleg bzw. durch die Aufzeichnung in Grund(buch)aufzeichnungen.
- > Die „Monatsregel“ zur einsetzenden Unveränderbarkeit von (vor-)erfassten Buchungssätzen definiert darüber hinaus den spätesten Buchungszeitpunkt. Grundsätzlich wird eine zeitnahe Unveränderbarkeit (Festschreibung, Journalisierung) gefordert. In der Praxis würde eine rein zeitliche Auslegung dieser „Monatsregel“ den praktischen Abläufen im Falle von periodischen Buchführungen nicht gerecht, wenn man die Buchführung bis zur

Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung nicht wiederholt „anfassen“ will. Eine solche Verschärfung aus rein formaler Sicht ist (auch) von der Finanzverwaltung nicht gewollt. Vielmehr kann und sollte bei periodisch erfassten Buchführungen der späteste Festschreibungszeitpunkt am Zeitpunkt der Umsatzsteuervoranmeldung orientiert werden. Denn bei zweckentsprechender Auslegung der Grundsätze der Nachvollziehbarkeit, Zeitnähe und Unveränderbarkeit ist dies der Moment, in dem die Daten an externe Dritte (hier die Finanzverwaltung) weitergeleitet werden. Deshalb weist auch die Finanzverwaltung unter Verweis auf den BFH ausdrücklich darauf hin, dass der Begriff der zeitnahen Verbuchung nicht zu eng auszulegen ist, wenn die geforderte Belegsicherung und Unverlierbarkeit des Geschäftsvorgangs auch bei buchmäßiger Erfassung in größeren Zeitabständen nicht beeinträchtigt wird.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Was ist bzgl. Unveränderbarkeit von Buchungen zu beachten?

Grundsätzlich gelten Aufzeichnungen mit Belegcharakter oder in Grundbüchern (z. B. Eingangs- und Ausgangsbücher) mit dem Zeitpunkt der Erfassung (= erstmalige Aufzeichnung, die nicht zwingend IT-gestützt erfolgt) als unveränderbar. Das gilt auch für Vorsysteme (z. B. Material- und Warenwirtschaft, Lohnabrechnung, Kassensystem, Zeiterfassung). Die buchungstechnische Erfassung unter Einsatz eines DV-Systems und deren Unveränderbarkeit („Festschreibung“) unterliegt erstmals konkreten Fristen, die sich am Termin der USt-Voranmeldung (UStVA) orientieren.

Kann im Fall der Auslagerung der Buchführung ein periodischer Beleg-/Datenaustausch (monatlich, vierteljährlich, jährlich) zwischen Unternehmen und Dienstleister (insb. Steuerberater) weiterhin aufrecht erhalten werden, um erst beim Dienstleister die Buchführung vorzunehmen?

Ja. In den GoBD werden zwar Fristen zur Belegsicherung/„-erfassung“ (10-Tage-Orientierung), „Erfassung“ von Kontokorrentbeziehungen (8-Tage-Orientierung) und Buchungen (spätestens bis zum Ablauf des Folgemonats) genannt. Dennoch kann ein periodischer Beleg-/Datenaustausch zwischen Mandant und Kanzlei beibehalten werden. Denn „Erfassen“ im Sinne der GoBD bedeutet in diesem Zusammenhang nicht zwingend schon die IT-gestützte Erfassung, sofern zumindest eine „geordnete Belegablage“, erfüllt werden kann. Insofern kann die Funktion der Grund(buch)aufzeichnungen auf Dauer auch durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage erfüllt werden (§ 239 Absatz 4 HGB; § 146 Absatz 5 AO; H 5.2 „Grundbuchaufzeichnungen“ EStH), so dass weiterhin Monats-, Vierteljahres- und Quartalsbuchführungen zulässig bleiben.

Was ist bei Stornobuchungen im Rahmen der Unveränderbarkeit zu beachten?

Korrektur- bzw. Stornobuchungen müssen auch auf Grund der Klarstellung in den GoBD vom 28.11.2019 auf die ursprüngliche Buchung rückbeziehbar sein. Dies bedeutet, dass zwischen korrespondierenden Stornobuchungen eine Verknüpfung zur ursprünglichen Buchung hergestellt werden muss. Diese Prüfung der eindeutigen gegenseitigen Referenzierung bei Stornobuchungen kann durch eine technische und/oder organisatorische Lösung erfolgen.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Stellen Sie sicher, dass die relevanten Personen Kenntnis von den inhaltlichen Mindestangaben einer Buchung haben.
- > Stellen Sie sicher, dass die relevanten Personen Kenntnis von den Anforderungen an die Zeitnähe von Buchungen haben und die Anforderung und Auslegung der „Monatsregel“ der GoBD bei periodischen Buchführungen kennen.
- > Stellen Sie sicher, dass zwischen korrespondierenden Stornobuchungen eine Verknüpfung zur ursprünglichen Buchung hergestellt ist bzw. wird. Denkbar ist eine technische und/oder organisatorische Lösung.
- > Stellen Sie sicher, dass in einer Verfahrensbeschreibung der Buchungszeitpunkt i. S. d. klaren Regelung über die Autorisierung (Freigabe) der Buchungen dokumentiert ist. Beachten Sie, dass hierdurch der Zeitpunkt der einsetzenden Unveränderbarkeit bestimmt ist. Stellen Sie insofern sicher, dass alle relevanten Personen den Umgang mit notwendigen Korrekturen an fehlerhaften oder unvollständigen Buchungen kennen und die vorgegebenen Regeln dafür einhalten (insb. sog. Storno- oder Generalumkehrbuchungen).
- > Stellen Sie sicher, dass die Verfahren und Parameter für automatisch generierte Buchungen (z. B. Afa-Buchungen), ausreichend beschrieben sind. Dann kann auf die Erstellung gesonderter (konventioneller) Belege verzichtet werden, weil dem Verfahren Belegfunktion zukommt.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

Die Konkretisierung der Zeitnähe und Unveränderbarkeit durch die 8- bzw. 10-Tage-Orientierung bei der „Erfassung“ von Geschäftsvorfällen sowie die Orientierung zur einsetzenden Unveränderbarkeit bei (vor-)erfassten Buchungssätzen zum

Ablauf des Folgemonats hat im Laufe der Entstehung und auch nach der Veröffentlichung der GoBD erhebliche Kritik erfahren. Diese richtete und richtet sich sowohl auf die Formulierung als auch auf den Regelungsinhalt selbst. Insbesondere wird der Begriff der „Erfassung“ in der Praxis zumeist nur als „IT-technische“ Erfassung (fehl-)interpretiert, was zu einer nochmaligen Verschärfung gegenüber der ohnehin erstmals eingeführten Frist führen würde.

Auch der Buchungszeitpunkt als relevanter Moment für die einsetzende Unveränderbarkeit wird in den GoBD nicht explizit und sauber definiert. In Verbindung mit der erstmals eingeführten „Monatsregel“ kommt es auch hier zu Fehlinterpretationen. Zudem hatte die Finanzverwaltung erst im allerletzten Entwurf der originären GoBD und ohne Erörterung mit Wirtschaftsvertretern die Frist auf das Ende des Folgemonats und nicht des darauf folgenden Monats geändert. Gleichzeitig hatte sie den vorher vorhandenen Hinweis auf eine Dauerfristverlängerung gestrichen, so dass die eigentlich zweckmäßige Verknüpfung mit dem Moment der Umsatzsteuervoranmeldung nicht mehr explizit zum Ausdruck kam. Bei wörtlicher Auslegung entsteht hier insofern nun eine „zeitliche Lücke“ von 10 Tagen (Monatsende bis zur spätestmöglichen Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldung). Dies kann bei zweckentsprechender Auslegung nicht gewollt sein und zu keinem Ordnungsmäßigkeitsverstoß führen. Die Finanzverwaltung hat explizit betont, nicht verschärfend in die Buchführungsprozesse eingreifen zu wollen. Deshalb wurde sowohl von den wesentlichen GoBD-Autoren als auch von den GoBD-Verantwortlichen im BMF eine Orientierung am Zeitpunkt der Umsatzsteuervoranmeldung explizit als zulässig erklärt.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)
[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

- Rz. 45:** Das Erfordernis „zeitgerecht“ zu buchen verlangt, dass ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Vorgängen und ihrer buchmäßigen Erfassung besteht (BFH-Urteil vom 25. März 1992, BStBl II S. 1010; BFH-Urteil vom 5. März 1965, BStBl III S. 285).
- Rz. 46:** Jeder Geschäftsvorfall ist zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach seiner Entstehung in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen. Nach den GoB müssen die Geschäftsvorfälle grundsätzlich laufend gebucht werden (Journal). Es widerspricht dem Wesen der kaufmännischen Buchführung, sich zunächst auf die Sammlung von Belegen zu beschränken und nach Ablauf einer langen Zeit aufgrund dieser Belege die Geschäftsvorfälle in Grundaufzeichnungen oder Grundbüchern einzutragen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 1954, BStBl III S. 298). Die Funktion der Grund(buch)aufzeichnungen kann auf Dauer auch durch eine

geordnete und übersichtliche Belegablage erfüllt werden (§ 239 Absatz 4 HGB; § 146 Absatz 5 AO; H 5.2 „Grundbuchaufzeichnungen“ EStH).

- Rz. 47:** Jede nicht durch die Verhältnisse des Betriebs oder des Geschäftsvorfalles zwingend bedingte Zeitspanne zwischen dem Eintritt des Vorganges und seiner laufenden Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen ist bedenklich. Eine Erfassung von unbaren Geschäftsvorfällen innerhalb von zehn Tagen ist unbedenklich. Wegen der Forderung nach zeitnaher chronologischer Erfassung der Geschäftsvorfälle ist zu verhindern, dass die Geschäftsvorfälle buchmäßig für längere Zeit in der Schwebe gehalten werden und sich hierdurch die Möglichkeit eröffnet, sie später anders darzustellen, als sie richtigerweise darzustellen gewesen wären, oder sie ganz außer Betracht zu lassen und im privaten, sich in der Buchführung nicht niederschlagenden Bereich abzuwickeln. Bei zeitlichen Abständen zwischen der Entstehung eines Geschäftsvorfalles und seiner Erfassung sind daher geeignete Maßnahmen zur Sicherung der Vollständigkeit zu treffen.
- Rz. 50:** Werden bei der Erstellung der Bücher Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur periodenweise gebucht bzw. den Büchern vergleichbare Aufzeichnungen der Nichtbuchführungspflichtigen nicht laufend, sondern nur periodenweise erstellt, dann ist dies unter folgenden Voraussetzungen nicht zu beanstanden:
- Die Geschäftsvorfälle werden vorher zeitnah (bare Geschäftsvorfälle täglich, unbare Geschäftsvorfälle innerhalb von zehn Tagen) in Grund(buch)aufzeichnungen oder Grundbüchern festgehalten und durch organisatorische Vorkehrungen ist sichergestellt, dass die Unterlagen bis zu ihrer Erfassung 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.,
 - die Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle wird im Einzelfall gewährleistet und
 - es wurde zeitnah eine Zuordnung (Kontierung, mindestens aber die Zuordnung betrieblich/privat, Ordnungskriterium für die Ablage) vorgenommen.
- Rz. 52:** Erfolgt die Belegsicherung oder die Erfassung von Geschäftsvorfällen unmittelbar nach Eingang oder Entstehung mittels DV-System (elektronische Grund(buch)aufzeichnungen), so stellt sich die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität hinsichtlich der zeitgerechten Erfassung/Belegsicherung und längerer Fristen nicht. Erfüllen die Erfassungen Belegfunktion bzw. dienen sie der Belegsicherung (auch für Vorsysteme, wie

Kasseneinzelaufzeichnungen und Warenwirtschaftssystem), dann ist eine unprotokollierte Änderung nicht mehr zulässig (siehe unter 3.2.5). Bei zeitlichen Abständen zwischen Erfassung und Buchung, die über den Ablauf des folgenden Monats hinausgehen, sind die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen nur dann erfüllt, wenn die Geschäftsvorfälle vorher fortlaufend richtig und vollständig in Grund(buch)aufzeichnungen oder Grundbüchern festgehalten werden (vgl. Rz. 50). Zur Erfüllung der Funktion der Grund(buch)aufzeichnung vgl. Rz. 46.

Rz. 58: Eine Buchung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind (§ 146 Absatz 4 AO, § 239 Absatz 3 HGB).

Rz. 59: Veränderungen und Löschungen von und an elektronischen Buchungen oder Aufzeichnungen (vgl. Rzn. 3 bis 5) müssen daher so protokolliert werden, dass die Voraussetzungen des § 146 Absatz 4 AO bzw. § 239 Absatz 3 HGB erfüllt sind (siehe auch unter 8). Für elektronische Dokumente und andere elektronische Unterlagen, die gem. § 147 AO aufbewahrungspflichtig und nicht Buchungen oder Aufzeichnungen sind, gilt dies sinngemäß.

(Beispiel 4 ...)

Rz. 64: Zur Erfüllung der Belegfunktionen sind deshalb 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.

Korrektur- bzw. Stornobuchungen müssen auf die ursprüngliche Buchung rückbeziehbar sein.

Rz. 87: 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.

Rz. 94: Zur Erfüllung der Journalfunktion und zur Ermöglichung der Kontenfunktion sind bei der Buchung insbesondere die nachfolgenden Angaben zu erfassen oder bereit zu stellen:

- Eindeutige Belegnummer (siehe Rz. 77),
- Buchungsbetrag (siehe Rz. 77),
- Währungsangabe und Wechselkurs bei Fremdwährung (siehe Rz. 77),
- Hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles (siehe Rz. 77) – kann (bei Erfüllung der Journal- und Kontenfunktion) im Einzelfall bereits durch andere in Rz. 94 aufgeführte Angaben gegeben sein,
- Belegdatum, soweit nicht aus den Grundaufzeichnungen ersichtlich (siehe Rzn. 77 und 85),
- Buchungsdatum,
- Erfassungsdatum, soweit nicht aus der Grundaufzeichnung ersichtlich (siehe Rz. 85),
- Autorisierung soweit vorhanden,
- Buchungsperiode/Voranmeldungszeitraum (Ertragsteuer/Umsatzsteuer),
- Umsatzsteuersatz (siehe Rz. 78),
- Steuerschlüssel, soweit vorhanden (siehe Rz. 78),
- Umsatzsteuerbetrag (siehe Rz. 78),
- Umsatzsteuerkonto (siehe Rz. 78),
- Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (siehe Rz. 78),
- Steuernummer (siehe Rz. 78),
- Konto und Gegenkonto,
- Buchungsschlüssel (soweit vorhanden),
- Soll- und Haben-Betrag,
- eindeutige Identifikationsnummer (Schlüselfeld) des Geschäftsvorfalles (soweit Aufteilung der Geschäftsvorfälle in Teilbuchungssätze [Buchungs-Halbsätze] oder zahlreiche Soll- oder Habenkonten [Splitbuchungen] vorhanden). Über die einheitliche und je Wirtschaftsjahr eindeutige Identifikationsnummer des Geschäftsvorfalles muss die Identifizierung und Zuordnung aller Teilbuchungen einschließlich Steuer-, Sammel-, Verrechnungs- und Interimskontenbuchungen eines Geschäftsvorfalles gewährleistet sein.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)

[zurück](#)

Weitere Quellen

Weitere Quellen stehen noch nicht zur Verfügung. Hinweise nehmen wir gerne auf.

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)

[zurück](#)

3.4. Journalfunktion/Zeitliche Ordnung

Überblick

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 (z. B. für Teilperioden) dargestellt werden können.

Sofern Belege erfasst werden, aber noch keine abschließende Buchung (Autorisierung) erfolgt ist, z. B., um im Rahmen von abschließenden Kontrollmaßnahmen Erfassungskorrekturen vornehmen zu können, sind die bis zum Buchungszeitpunkt erstellten Listen als Erfassungsprotokolle und nicht als Journale einzustufen. Damit gehören sie im Gegensatz zu den Journalen nicht zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen, wenn sie nicht aus anderen Gründen Beleg- oder Grundbuchfunktion erfüllen.

Vorgelagerte (IT-)Systeme und Nebensysteme (insbesondere für Nebenbücher) 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 Ordnungsmäßigkeitsanforderungen erstrecken, die für diesen Teilausschnitt des Buchführungsprozesses gelten.

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

In modernen IT-Buchführungssystemen ist die Journalfunktion i.d.R. als Auswertung ausgestaltet, in der alle autorisierten (festgeschriebenen, journalisierten) Buchungen chronologisch und vollständig aufgelistet werden, um deren zeitlichen und unveränderbaren Eingang in die Buchführung darstellen und nachvollziehen zu können.

Sofern das Journal gleichzeitig auch Grund(buch)aufzeichnungsfunktion übernehmen soll, um auf vorgelagerte, geordnete Aufzeichnungen verzichten zu können, ist zu beachten, dass (a) auf die Zeitnähe der Erfassung (8- bzw. 10-Tage-Orientierung) und (b) auf eine umgehend einsetzende Unveränderbarkeit (Festschreibung, Journalisierung) der erfassten Buchungssätze zu achten ist. Wird insbesondere (b) nicht erfüllt, liegt kein Journal, sondern allenfalls ein Erfassungsprotokoll vor.

Ähnlich wie die Kontenfunktion ist auch die Journalfunktion eng an das System der doppelten Buchführung gekoppelt. Sofern z. B. ein Einnahmen-Überschussrechner nicht das System einer doppelten Buchführung wählt (zur Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle und späteren Aufbereitung in Form einer Einnahmen-Überschussrechnung) ist der Analogieschluss zu einer Journalfunktion schwierig. Insbesondere sollten der Aspekt der Unveränderbarkeit der dokumentierten Geschäftsvorfälle sowie die Vollständigkeit der relevanten Angaben der Rz. 94 beachtet werden. Erfolgt die Erstellung der Einnahmen-Überschussrechnung unmittelbar aus der geordneten und ordnungsmäßigen Belegablage bzw. aus den ordnungsmäßig vorgenommenen Grundaufzeichnungen heraus, ist die Vorgehensweise weniger problematisch als wenn z. B. in Excel (leicht veränderbares Office-Format!) eine chronologische Dokumentation der Geschäftsvorfälle vorgenommen wird.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Wie hängen Unveränderbarkeit von Buchungen und Journalfunktion zusammen?

Erst nach dem Buchungszeitpunkt und der damit einhergehenden Unveränderbarkeit (Festschreibung, Journalisierung) erfüllt ein (vor-)erfasster Buchungssatz Journalfunktion.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Stellen Sie sicher, dass die relevanten Personen Kenntnis von den inhaltlichen Mindestangaben einer Buchung haben.

- > Stellen Sie sicher, dass die relevanten Personen Kenntnis von den Anforderungen an die Zeitnähe von Buchungen haben, insb. wenn die Journalfunktion gleichzeitig Grund(buch)aufzeichnungsfunktionen erfüllt und somit die 8- bzw. 10-Tages-Orientierung zu beachten ist.
- > Prüfen Sie, ob und wo evtl. in Vor- und Nebensystemen Journalfunktionen erfüllt werden, um dies in der Verfahrensdokumentation und bei den Aufbewahrungspflichten beachten zu können.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

Die Journalfunktion ist ein wesentliches Element im System einer doppelten Buchführung. Ihre analoge Interpretation im Falle des Verzichts auf eine doppelte Buchführung (z. B. bei einer Einnahmen-Überschussrechnung) ist jedoch schwierig und problematisch. Hierzu treffen die GoBD keine trennscharfen Aussagen. Insofern sollte darauf geachtet werden, dass beim Führen einer „journalähnlichen“ Dokumentation, die über eine geordnete Belegablage oder über Grundaufzeichnungsfunktionen hinausgeht, Aspekte der Unveränderbarkeit (Absicherung, Nachweis) relevant werden können.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)

[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

- Rz. 90:** Die Journalfunktion erfordert eine vollständige, zeitgerechte und formal richtige Erfassung, Verarbeitung und Wiedergabe der eingegebenen Geschäftsvorfälle. Sie dient dem Nachweis der tatsächlichen und zeitgerechten Verarbeitung der Geschäftsvorfälle.
- Rz. 91:** Werden die unter 5.1 genannten Voraussetzungen bereits mit fortlaufender Verbuchung im Journal erfüllt, ist eine zusätzliche Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen nicht erforderlich. Eine laufende Aufzeichnung unmittelbar im Journal genügt den Erfordernissen der zeitgerechten Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen (vgl. BFH-Urteil vom 16. September 1964, BStBl III S. 654). Zeitversetzte Buchungen im Journal genügen nur dann, wenn die Geschäftsvorfälle vorher fortlaufend richtig und vollständig in Grundaufzeichnungen oder Grundbüchern aufgezeichnet werden. Die Funktion der Grund(buch)aufzeichnungen kann auf Dauer auch durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage erfüllt werden (§ 239 Absatz 4 HGB, § 146 Absatz 5 AO, H 5.2 „Grundbuchaufzeichnungen“ EStH; vgl. Rz. 46).

- Rz. 92:** Die Journalfunktion ist nur erfüllt, wenn die gespeicherten Aufzeichnungen gegen Veränderung oder Löschung geschützt sind.
- Rz. 93:** Fehlerhafte Buchungen können wirksam und nachvollziehbar durch Stornierungen oder Neubuchungen geändert werden (siehe unter 8.). 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 Geschäftsvorfalles alle für die sachliche Zuordnung notwendigen Informationen erfasst werden.
- Rz. 94:** Zur Erfüllung der Journalfunktion und zur Ermöglichung der Kontenfunktion sind bei der Buchung insbesondere die nachfolgenden Angaben zu erfassen oder bereit zu stellen:
- Eindeutige Belegnummer (siehe Rz. 77),
 - Buchungsbetrag (siehe Rz. 77),
 - Währungsangabe und Wechselkurs bei Fremdwährung (siehe Rz. 77),
 - Hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles (siehe Rz. 77) – kann (bei Erfüllung der Journal- und Kontenfunktion) im Einzelfall bereits durch andere in Rz. 94 aufgeführte Angaben gegeben sein,
 - Belegdatum, soweit nicht aus den Grundaufzeichnungen ersichtlich (siehe Rzn. 77 und 85),
 - Buchungsdatum,
 - Erfassungsdatum, soweit nicht aus der Grundaufzeichnung ersichtlich (siehe Rz. 85),
 - Autorisierung soweit vorhanden,
 - Buchungsperiode/Voranmeldungszeitraum (Ertragsteuer/Umsatzsteuer),
 - Umsatzsteuersatz (siehe Rz. 78),
 - Steuerschlüssel, soweit vorhanden (siehe Rz. 78),
 - Umsatzsteuerbetrag (siehe Rz. 78),
 - Umsatzsteuerkonto (siehe Rz. 78),
 - Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (siehe Rz. 78),
 - Steuernummer (siehe Rz. 78),
 - Konto und Gegenkonto,
 - Buchungsschlüssel (soweit vorhanden),

- Soll- und Haben-Betrag,
- eindeutige Identifikationsnummer (Schlüsselfeld) des Geschäftsvorfalles (soweit Aufteilung der Geschäftsvorfälle in Teilbuchungssätze [Buchungs-Halbsätze] oder zahlreiche Soll- oder Habenkonten [Splitbuchungen] vorhanden). Über die einheitliche und je Wirtschaftsjahr eindeutige Identifikationsnummer des Geschäftsvorfalles muss die Identifizierung und Zuordnung aller Teilbuchungen einschließlich Steuer-, Sammel-, Verrechnungs- und Interimskontenbuchungen eines Geschäftsvorfalles gewährleistet sein.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)
[zurück](#)

Weitere Quellen

Weitere Quellen stehen noch nicht zur Verfügung. Hinweise nehmen wir gerne auf.

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)
[zurück](#)

3.5. Kontenfunktion/Sachliche Ordnung

Überblick

Die Geschäftsvorfälle sind so zu verarbeiten, dass sie auf Basis eines Kontenplans geordnet darstellbar sind und ein Überblick über die Vermögens- und Ertragslage durch Darstellung von Summen und Salden nach Soll und Haben gewährleistet ist. Auch Verrechnungs- oder Zwischenkonten sind im Kontenplan aufzuführen.

Zur Erfüllung der Kontenfunktion müssen die Geschäftsvorfälle nach Sachkonten und – sofern diese geführt werden – auch nach Personenkonten geordnet dargestellt werden.

Die Kontenfunktion muss während der gesamten gesetzlichen Aufbewahrungsfrist darstellbar sein.

Als Stammdaten unterliegen der Kontenplan und die darin enthaltenen Konten den Dokumentations- und Aufbewahrungspflichten.

[zum nächsten Überblick](#)
[zurück](#)

Hinweise

Aus Sicht des Buchführungsprozesses werden Journal- und Kontenfunktion in modernen IT-Buchführungssystemen in der Regel simultan erfüllt. Dies setzt voraus, dass innerhalb des Kontenplans für jedes geführte Konto eine eindeutige

Kontenbezeichnung besteht, ggf. ergänzt um verständliche und nachvollziehbare Angaben über spezifische, verarbeitungssteuernde Kontenfunktionen (z. B. Steuerschlüssel).

Werden verdichtete Zahlen (Summen oder Salden) auf Sach- oder Personenkonten gebucht, ist der Nachweis der in den verdichteten Zahlen enthaltenen buchführungs- bzw. aufzeichnungspflichtigen Einzelposten zu gewährleisten. Daneben ist über die Dokumentation des Verfahrens hinaus ein Kontroll- und Abstimmungsverfahren erforderlich, mit dem die Identität der verdichteten Buchungen mit den vorhandenen Buchungen bzw. Einzelwerten gewährleistet und nachgewiesen werden kann. Die Anforderung an die Erfüllung der Kontenfunktion erstreckt sich in diesen Fällen auch auf die vorgelagerten (IT-) Systeme und Nebensysteme (z. B. Anlagenbuchführung, Führung von Forderungen und Verbindlichkeiten in Kontokorrentsystemen, Materialwirtschaftssysteme oder [Lager-]Bestandssysteme).

Ähnlich wie die Journalfunktion ist auch die Kontenfunktion eng an das System der doppelten Buchführung gekoppelt. Sofern z. B. ein Einnahmen-Überschussrechner nicht das System einer doppelten Buchführung wählt (zur Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle und späteren Aufbereitung in Form einer Einnahmen-Überschussrechnung) ist der Analogieschluss zu einer Kontenfunktion schwierig, auch wenn die Rz. 95 der GoBD etwas anderes suggerieren könnte.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Eine Darstellung relevanter Praxisfragen steht noch nicht zur Verfügung. Hinweise dazu nehmen wir gerne auf.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

Stellen Sie sicher, dass die relevanten Personen Kenntnis vom jeweils aktuellen Kontenrahmen haben und die Inhalte der Konten richtig interpretieren können.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

Die Kontenfunktion ist ein wesentliches Element im System einer doppelten Buchführung. Ihre analoge Interpretation im Falle des Verzichts auf eine doppelte Buchführung (z. B. bei einer Einnahmen-Überschussrechnung) ist jedoch schwierig und problematisch. Hierzu treffen die GoBD keine trennscharfen Aussagen. Sollte

eine sachliche Ordnung i.S.v. „kontenähnlichen Fächern/Überschriften“ gewählt werden, dann ist darauf zu achten, dass diese durchgängig über eine komplette Aufzeichnungsperiode hinweg eingesetzt werden.

Die Forderung nach einer Sammlung der Konten nach Abschlusspositionen ist zumindest im Kontext der Rz. 96 der GoBD nicht nachvollziehbar. Die Zuordnung eines Kontos zu einer Abschlussposition ist zwar im Zeitpunkt der dafür notwendigen Auswahl bzw. Festlegung als aufbewahrungspflichtiges Stammdatum zu interpretieren und für eine progressive und retrograde Nachvollziehbarkeit erforderlich. Unterjährig sind die Abschlusspositionen in vielen modernen IT-Buchführungssystemen aber ein vom Kontenrahmen unabhängiges Schema, so dass z. B. auch unterschiedliche Abschluss-Sichten (z. B. festgestellter Abschluss ausführlicher gegliedert als offengelegter Abschluss) durch unterschiedliche Zuordnungen (Mappings) möglich sind.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)

[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

- Rz. 95:** Die Geschäftsvorfälle sind 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.
- Rz. 96:** Die Kontenfunktion verlangt, dass die im Journal in zeitlicher Reihenfolge einzeln aufgezeichneten Geschäftsvorfälle auch 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.
- Rz. 97:** Werden innerhalb verschiedener Bereiche des DV-Systems oder zwischen unterschiedlichen DV-Systemen differierende 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.

Rz. 98: Die vorstehenden Ausführungen gelten für die Nebenbücher entsprechend.

Rz. 99: Bei der Übernahme verdichteter Zahlen ins Hauptsystem müssen die zugehörigen Einzelaufzeichnungen aus den Vor- und Nebensystemen erhalten bleiben.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)

[zurück](#)

Weitere Quellen

Weitere Quellen stehen noch nicht zur Verfügung. Hinweise nehmen wir gerne auf.

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)

[zurück](#)

4. Anforderungen an die Aufbewahrung

Im Grundsatz verlangen die GoBD, dass alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen (im folgenden elektronische Daten und Dokumente genannt), auch in der Form aufzubewahren sind, in der sie im Unternehmen entstanden oder dort eingegangen sind. Sie dürfen daher nicht mehr ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden und müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar und gesondert aufbewahrt werden. Dies fordern die GoBD unabhängig davon, ob eine Speicherung der elektronischen Daten und Dokumente für die Dauer der Aufbewahrungsfrist im IT-Buchführungssystem erfolgt oder in gesonderten, separat geführten elektronischen Archivsystemen.

Aus den Anforderungen der GoBD ergeben sich im Kern zwei Fragestellungen:

Wie lassen sich die aus der Sicht der GoBD aufzubewahrenden elektronischen Daten und Dokumente durch den Steuerpflichtigen identifizieren und in welcher Art und Weise sind sie während der Dauer ihrer Aufbewahrungspflicht vorzuhalten?

4.1. Was ist aufzubewahren?

Überblick

Die nach HGB und AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen werden in § 257 Abs. 1 HGB und § 147 Abs. 1 AO definiert. Weitere Aufbewahrungsanforderungen können sich aus UStG (insbesondere § 14b UStG), EStG, verbrauchssteuerlichen Vorschriften oder branchenspezifischen Regularien, wie z. B. für Krankenhäuser, Behörden oder Energieversorger ableiten.

§ 257 HGB	§ 147 AO
(1) Jeder Kaufmann ist verpflichtet, die folgenden Unterlagen aufzubewahren:	(1) Die folgenden Unterlagen sind gesondert aufzubewahren:
<i>§ 257 Abs. 1 Nr. 1 HGB</i> <ul style="list-style-type: none">• Handelsbücher• Inventare• Eröffnungsbilanzen• Jahresabschlüsse• Lageberichte	<i>§ 147 Abs. 1 Nr. 1 AO</i> <ul style="list-style-type: none">• Bücher und Aufzeichnungen• Inventare• Jahresabschlüsse• Lageberichte• Eröffnungsbilanz• sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsan-

- Einzelabschlüsse nach § 325 Abs. 2a, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte
- weisungen und sonstige Organisationsunterlagen
- sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen

§ 257 Abs. 1 Nr. 2 HGB

die empfangenen Handelsbriefe

§ 147 Abs. 1 Nr. 2 AO

die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe

§ 257 Abs. 1 Nr. 3 HGB

Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe

§ 147 Abs. 1 Nr. 3 AO

Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe

§ 257 Abs. 1 Nr. 4 HGB

Belege für Buchungen in den von ihm nach § 238 Abs. 1 zu führenden Büchern (Buchungsbelege)

§ 147 Abs. 1 Nr. 4 AO

Buchungsbelege

§ 147 Abs. 1 Nr. 4a AO

nicht abgegebene oder zurückgegebene Unterlagen bei Zollanmeldungen mittels Datenverarbeitung

§ 147 Abs. 1 Nr. 5 AO

sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind

Als „sonstige Unterlagen“ nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO gelten Unterlagen/Aufzeichnungen, die geeignet sind, steuerlich relevante Tatsachen und Verhältnisse nachzuweisen bzw. zu vermitteln, obwohl sie nicht zu den nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 AO aufzubewahrenden Unterlagen zählen.

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

Eine der wesentlichen redaktionellen Änderungen der GoBD stellt die Abkehr von dem Begriff der „steuerlich relevanten Daten“ dar. Dieser aus den GDPdU bekannte Begriff diente bisher zur Definition des Umfangs der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen und wird nicht mehr verwendet. Stattdessen wird von Unterlagen (elektronische Daten und Dokumente) gesprochen, die nach steuerlichen Vorschriften oder außersteuerlichen Vorschriften aufbewahrungspflichtig sind. Gleichwohl kann davon ausgegangen werden, dass weiterhin die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen im Kern die Unterlagen darstellen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind und dementsprechend der Aufbewahrungspflicht unterliegen.

Aufbewahrungspflichtige Unterlagen finden sich nicht nur im IT-Buchführungssystem sondern auch in Vor- und Nebensystemen und dies insbesondere beim Einsatz von ERP-Systemen. Folgende Nebensysteme kommen insbesondere in Frage, wie z. B.:

- Anlagenbuchführung,
- Lohnbuchführung,
- Kassensysteme,
- Warenwirtschaftssysteme,
- Materialwirtschaft,
- Fakturierung,
- Zeiterfassung,
- Materialverwaltung,
- Mahnwesen,
- Zahlungsverkehr,
- Elektronische Waagen,
- Archivsysteme,
- Dokumenten-Management-Systeme.

Dabei ist zu beachten, dass es nicht auf die Bezeichnung der Nebensysteme ankommt, sondern auf ihre Funktionen. Es kommt nicht darauf an, ob die betreffenden DV-Systeme vom Steuerpflichtigen als eigene Hardware bzw. Software erworben und genutzt oder in einer Cloud bzw. als eine Kombination dieser Systeme betrieben werden. Entscheidend ist die Frage, ob von dem jeweiligen System aufzeichnungspflichtige Daten erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden und wie der sich dann ergebende steuerliche Sachverhalt gewürdigt und verarbeitet wurde. Sofern in einem der genannten Systeme Belege (Daten mit Belegfunktion) anfallen, die einzeln oder in Summe Niederschlag in der Buchführung finden, kann von einer

Aufbewahrungspflicht und der Notwendigkeit der GoBD-Beachtung für dieses System ausgegangen werden.

Neben den elektronischen Daten und Dokumenten sind auch alle für ihre Auswertung im Rahmen des Datenzugriffs notwendigen Strukturinformationen in maschinell auswertbarer Form aufzubewahren. Dazu können insbesondere gehören: Beschreibung der Dateierkunft, der Dateistruktur, der Datenfelder, der verwendeten Zeichensatztabellen sowie der internen und externen Verknüpfungen des zugrunde liegenden DV-Systems.

Eine generelle Ausnahme von der Aufbewahrungspflicht stellen E-Mails dar, die als reines Transportmittel für ein elektronisches Dokument (z. B. eine Rechnung im PDF-Format) dienen und keine sonstigen steuerrelevanten Inhalte enthalten. In diesem Fall muss lediglich das als Anlage transportierte Dokument, nicht aber die E-Mail selbst aufbewahrt werden.

Soweit Dokumente in einem Textverarbeitungssystem erstellt und die Inhalte der Dokumentenvorlage bei der Rechnungserstellung überschrieben werden, beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn in diesem Fall das Doppel des versendeten Dokumentes lediglich in Papierform aufbewahrt wird.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Wie lassen sich die aufbewahrungspflichtigen Daten identifizieren?

Völlig losgelöst von IT- und datenbasierten Fragestellungen sollte zunächst darauf abgestellt werden, den sachlichen Umfang der Außenprüfung anhand der unternehmensspezifischen Besonderheiten auszuloten (inhaltliche Sichtweise). Über eine Art „IT-Übersetzung“ sind daran anschließend die betroffenen DV-Systeme und Formate zu identifizieren, die den innerhalb der inhaltlichen Abgrenzung identifizierten Umfang in der IT repräsentieren. Neben dem IT-Buchführungssystem sind dabei insbesondere vorgelagerte Systeme, Nebensysteme und Archivsysteme in Betracht zu ziehen.

Was ist neben der rein inhaltlichen Abgrenzung zu beachten?

Ergänzend ist bei der Aufbewahrung zu berücksichtigen, dass der spätere Zugriff der Finanzverwaltung inhaltlich und zeitlich derart zu begrenzen ist, dass dem Prüfer im Rahmen der unmittelbaren Zugriffsvariante ausschließlich die Daten des maßgeblichen Prüfungszeitraums (entsprechend der Prüfungsanordnung) zugänglich gemacht werden.

Auch datenschutzrechtliche Aspekte sollten bei der Bereitstellung berücksichtigt werden. Personenbezogene Daten oder Daten, die dem Berufsgeheimnis (§ 102 AO) unterliegen, sollten keinesfalls bereitgestellt werden, wenn diese keine

steuerliche Relevanz besitzen. In diesen Fällen hat der Steuerpflichtige oder der von ihm beauftragte Dritte die Datenbestände so zu organisieren, dass der Prüfer nur auf die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten des Steuerpflichtigen zugreifen kann. Dies kann z. B. durch geeignete Zugriffsbeschränkungen oder „digitales Schwärzen“ der zu schützenden Informationen erfolgen. Für versehentlich überlassene Daten besteht kein Verwertungsverbot.

Sind E-Mails aufzubewahren?

E-Mails mit der Funktion eines Handels- oder Geschäftsbriefs oder eines Buchungsbelegs sind entsprechend den GoBD in elektronischer Form aufbewahrungspflichtig. Dient die E-Mail jedoch lediglich als Transportmittel und enthält keine weitergehenden aufbewahrungspflichtigen Informationen, so fällt die E-Mail selbst – in Analogie zum Briefumschlag – auch nicht unter die Aufbewahrungspflicht (wohl aber die transportierte Datei/Anhang).

Was ist neben den eigentlichen Daten und Dokumenten aufbewahrungspflichtig?

Neben den Daten in Form von Datensätzen und den elektronischen Dokumenten sind auch alle zur maschinellen Auswertung der Daten und elektronischen Dokumente im Rahmen des Datenzugriffs notwendigen Strukturinformationen in maschinell auswertbarer Form aufzubewahren.

Gibt es Vorlagen oder Verzeichnisse, an denen man sich orientieren kann?

Es gibt keine allgemeinverbindliche Liste der steuerrelevanten Daten und Dokumente. Die Gründe dafür liegen zum einen in der Vielzahl unterschiedlicher Systeme in den heutigen, heterogenen IT-Landschaften, zum anderen aber auch im unternehmensspezifischen Einsatz der betrieblichen Hard- und Software. Hilfestellung gibt die AWW-Veröffentlichung „Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht“, die für mehr als 1.200 relevante Dokumententypen Aufbewahrungsanforderungen tabellarisch darstellt. Diese ist in 9. Auflage 2016 im Erich Schmidt Verlag erhältlich: <https://www.esv.info/978-3-503-16620-6>

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Grenzen Sie die Aufbewahrung von elektronischen Daten und Dokumenten zu der Aufbewahrung von Papierdokumenten ab. Stellen Sie fest, wo nur Papierdokumente aufbewahrt werden und wo (zusätzlich) elektronische Dokumente? Legen Sie hierbei auch fest, ob es steuerrelevante E-Mails gibt und welcher fachlicher Typ dies ist (z. B.: Korrespondenz, Eingangsrechnungen etc.). Hierbei können sowohl E-Mail-Bodies als auch E-Mail-Attachments steuerlichen Bezug besitzen.

- > Die Verantwortung für die Erstqualifikation der Daten und elektronischen Dokumente liegt beim Steuerpflichtigen. Daher empfiehlt es sich, die getroffenen Festlegungen schriftlich in tabellarischer Form zu dokumentieren und als Grundlage für die Verfahrensdokumentation einzusetzen. Siehe auch [Kapitel 2.3 „Hinweise“](#) mit Verweis auf Liste des BITKOM e.V.
- > Eine Tabelle für die Festlegung der aufbewahrungspflichtigen Dokumente sollte mindestens die folgenden Spalten besitzen:
 - Dokumentenart (fachliche Gruppierung gleichartiger Dokumente),
 - Aufbewahrungsfrist (gesetzlich, betrieblich),
 - Aufbewahrungsart (Papier, elektronisch, Papiervernichtung nach Digitalisierung zulässig),
 - Aufbewahrungsort/zulässige Archivierungsumgebung,
 - Zuständigkeit.
- > Die Tabelle für die Festlegung aufbewahrungspflichtige Daten sollte mindestens die folgenden Spalten besitzen:
 - Bereich/Datenbestand,
 - Beschreibung der Daten und Felder (inkl. technischer Beschreibung der Inhalte und Feldtypen),
 - Relevante Anwendungssysteme,
 - Zuständigkeit.
- > Soweit SAP-Systeme zum Einsatz kommen, kann als Unterstützung für die Erstqualifikation des Steuerpflichtigen auf die Datenanforderung für die Datenträgerüberlassung aus einem SAP-System bei Nutzung des Data Retention Tools (DART) zurückgegriffen werden (Stichwort DART-Datenfeldkatalog).
- > Vergewissern Sie sich in jedem Fall, welche elektronischen Daten und Dokumente aus Vor- und Nebensystemen über die Dauer der Aufbewahrungsfrist uneingeschränkt zur Verfügung gestellt werden müssen.
- > Prüfen Sie, ob alle zur Auswertung der Daten notwendigen Strukturinformationen in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung gestellt werden können (z. B. Feldbenennungen, Feldbeschreibungen, Feldtypen, Bedeutung von Werten in Werte-Tabelle). Wenn keine elektronische Bereitstellung möglich ist, sollten diese zumindest dokumentiert sein.
- > Stellen Sie die zeitliche Abgrenzbarkeit von aufbewahrungspflichtigen Daten und Dokumenten sicher. Können einem Prüfer die relevanten Daten und Dokumente gemäß dem Prüfungszeitraum bereitgestellt werden?
- > Treffen Sie Festlegungen zu den besonderen Aspekten bei E-Mails

- Bei E-Mails, die eine Buchungsgrundlage darstellen, müssen Sie sicherstellen, dass eine eindeutige Verknüpfung zwischen Buchung und E-Mail vorhanden ist.
- Ist die E-Mail nur ein Transportmittel, ist diese nicht aufbewahrungspflichtig (wie der bisherige Papierbriefumschlag).
- Stellen Sie für E-Mails eine Ordnung sicher. Ohne zusätzliche manuelle oder automatische Maßnahmen stellen die Ordnungsstrukturen einer E-Mail-Umgebung (Posteingangs-Ordner, E-Mail-Eigenschaften) nur eine begrenzte Ordnung dar. Ordnerstrukturen, fachlich nachvollziehbare Benennungen oder Metadaten in einem DMS können hier unterstützen.
- Legen Sie die Art und Weise der Aufbewahrung von E-Mails fest. Da sich das technische „Originalformat“ nach der Anwendung richtet, in der die E-Mail angezeigt wird, müssen E-Mails lediglich inhaltsgleich aufbewahrt werden. Für eine inhaltsgleiche Aufbewahrung ist das Ausdrucken von E-Mails jedoch nicht ausreichend.
- Klären Sie die Relevanz von verschlüsselten E-Mails. Diese müssen auch entschlüsselt aufbewahrt werden.
- Treffen Sie eine Abgrenzung zu SPAM-Mails. Diese sind nicht steuerrelevant und unterliegen nicht der Anforderung an Vollständigkeit.
- Wenn eine vom E-Mail-System separate Aufbewahrungsumgebung eingesetzt wird, sollten Sie eine zeitnahe Überführung der steuerrelevanten E-Mails sicherstellen.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

- **Steuerrelevante Daten**

Auch wenn, wie oben dargestellt, eine abschließende und unternehmensübergreifende Definition der für die Besteuerung relevanten Daten eines Unternehmens nicht möglich ist, wäre es für die Steuerpflichtigen – ähnlich wie bei der Digitale(n) Lohn-Schnittstelle (DLS) – auch hier hilfreich, sich an einem technischen Bereitstellungsstandard orientieren zu können. Da eine solche Festlegung immer nur einen Mindestumfang darstellt, wird es eine entsprechende umfassende Festlegung für alle steuerrelevanten Daten aber nicht geben.

Insgesamt muss die Kombination aus nicht zufälligen Formulierungen als deutliches Signal gewertet werden, dass die Finanzverwaltung die Grenzen des Datenzugriffs bewusst ausweiten will, ohne dem Steuerpflichtigen eine

Orientierung zu geben, wie er sein Erstqualifikationsrecht der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten begründen kann.

Die Bereitstellung von Struktur-Informationen, also Daten, die andere Daten beschreiben, ist nicht standardisiert und in vielen Systemen nicht möglich. Daher sollte eine Beschreibung ausreichend sein (z. B. in Form eines tabellarischen Datenfeldkataloges), um eine Beschreibung zu liefern, die für die Weiterverarbeitung ausreichend ist.

- **Auswertbarkeit**

Ein besonderes Problem stellt die aus dem Gesetz nicht ableitbare Forderung der GoBD dar, dass beim Einsatz eines Archivsystems in qualitativer und quantitativer Hinsicht die gleichen Auswertungen ermöglicht werden müssen, als wären die elektronischen Daten und Dokumente noch im Produktivsystem. Durch die sehr weit gefasste Definition der „maschinellen Auswertbarkeit“ dürften die tendenziell auseinanderlaufenden Ansichten über Umfang und Folgen der Auswertbarkeitsforderungen eher stärker divergieren als konvergieren. In den GoBD wird mit der Formulierung in Rz. 126 ein allumfassender Auffangtatbestand definiert. Dieser besagt, dass eine maschinelle Auswertbarkeit bei steuerrelevanten Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen gegeben sei, die 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). Spätestens mit dieser Formulierung ist das Risiko des Umfangs und des damit zusammenhängenden Aufwands der für die maschinelle Auswertbarkeit bereitzustellenden Daten für den Steuerpflichtigen kaum noch abgrenzbar. Denn in Kombination mit der Formulierung in Rz. 159, dass „(...) insbesondere die Daten der Finanzbuchhaltung, der Anlagenbuchhaltung, der Lohnbuchhaltung und aller Vor- und Nebensysteme, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen enthalten (vgl. Rzn. 3 bis 5), für den Datenzugriff bereitzustellen (sind)“, wird der bisherige Verständnisrahmen zumindest in der hier formulierten Form deutlich überschritten.

- **Inhouse-Format**

Die bisherige Formulierung der Forderung nach Archivierung aller konvertierten aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (z. B. bei sog. Inhouse-Formaten) ging zu weit. Sie ließ bei wörtlicher Auslegung darauf schließen, dass jedes, im Verlauf eines Verarbeitungsprozesses erzeugte Inhouse-Format (z. B. SAP IDOC, BSCI etc.) zusätzlich zu weiteren aufbewahrungspflichtigen Formatzuständen (z. B. erhaltene elektronische Rechnung) zu archivieren sei. Hierfür gab es und gibt es auch weiterhin keine gesetzliche

Grundlage, die sich auf alle zu Verarbeitungszwecken erzeugte Zwischenformate bezieht. Insoweit ist es begrüßenswert, dass in der GoBD-Neufassung vom 28.11.2019 die Aufbewahrung beider Versionen bei Beachtung folgender Anforderungen nicht erforderlich und damit nur die Aufbewahrung der konvertierten Fassung ausreichend ist:

- Es wird keine bildliche oder inhaltliche Veränderung 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 sichergestellt ist.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)
[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Rz. 5: 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 (vgl. BFH-Urteil vom 24. Juni 2009, BStBl II 2010 S. 452). Dazu zählen 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. (Beispiel 1: ...)

Rz. 6: Form, Umfang und Inhalt dieser im Sinne der Rzn. 3 bis 5 nach außersteuerlichen und steuerlichen Rechtsnormen aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (Daten, Datensätze sowie Dokumente in elektronischer oder Papierform) und der zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen werden durch den Steuerpflichtigen bestimmt. Eine abschließende Definition der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Aufzeichnungen und Unterlagen ist nicht Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen. 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.

- Rz. 12:** Aufzeichnungen sind alle dauerhaft verkörperten Erklärungen über Geschäftsvorfälle in Schriftform oder auf Medien mit Schriftersatzfunktion (z. B. auf Datenträgern). Der Begriff der Aufzeichnungen umfasst Darstellungen in Worten, Zahlen, Symbolen und Grafiken.
- Rz. 113:** Der sachliche Umfang der Aufbewahrungspflicht in § 147 Abs. 1 AO besteht grundsätzlich nur im Umfang der Aufzeichnungspflicht (BFH-Urteil vom 24. Juni 2009, BStBl. 2010 II S. 452; BFH-Urteil vom 26. Februar 2004, BStBl. II S. 599).
- Rz. 114:** Müssen Bücher für steuerliche Zwecke geführt werden, sind sie in vollem Umfang aufbewahrungs- und vorlagepflichtig (z. B. Finanzbuchhaltung hinsichtlich Drohverlustrückstellungen, nicht abziehbare Betriebsausgaben, organschaftliche Steuerumlagen; BFH-Beschluss vom 26. September 2007, BStBl. 2008 II S. 415).
- Rz. 116:** Aufbewahrungspflichten können sich auch aus anderen Rechtsnormen (z. B. § 14b UStG) ergeben.
- Rz. 120:** Beispiel 9 zu Rz. 119:
- Ein Steuerpflichtiger erstellt seine Ausgangsrechnungen mit einem Textverarbeitungsprogramm. Nach dem Ausdruck der jeweiligen Rechnung wird die hierfür verwendete Maske (Dokumentenvorlage) mit den Inhalten der nächsten Rechnung überschrieben. Es ist in diesem Fall nicht zu beanstanden, wenn das Doppel des versendeten Schreibens in diesem Fall nur als Papierdokument aufbewahrt wird. Werden die abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe jedoch tatsächlich in elektronischer Form aufbewahrt (z. B. im File-System oder einem DMS-System), so ist eine ausschließliche Aufbewahrung in Papierform nicht mehr zulässig. Das Verfahren muss dokumentiert werden. Werden Handels- oder Geschäftsbriefe mit Hilfe eines Fakturierungssystems oder ähnlicher Anwendungen erzeugt, bleiben die elektronischen Daten aufbewahrungspflichtig.
- Rz. 121:** Bei den Daten und Dokumenten ist – wie bei den Informationen in Papierbelegen – auf deren Inhalt und auf deren Funktion abzustellen, nicht auf deren Bezeichnung. So sind beispielsweise E-Mails mit der Funktion eines Handels- oder Geschäftsbriefs oder eines Buchungsbelegs in elektronischer Form aufbewahrungspflichtig. Dient eine E-Mail nur als „Transportmittel“, z. B. für eine angehängte elektronische Rechnung, und enthält darüber hinaus keine weitergehenden aufbewahrungspflichtigen Informationen, so ist diese nicht aufbewahrungspflichtig (wie der bisherige Papierbriefumschlag).

- Rz. 126:** Eine maschinelle Auswertbarkeit ist nach diesem Beurteilungsmaßstab bei aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen (vgl. Rzn. 3 bis 5) u. a. gegeben, die
- mathematisch-technische Auswertungen 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).
- Rz. 128:** Neben den Daten in Form von Datensätzen und den elektronischen Dokumenten sind auch alle zur maschinellen Auswertung der Daten im Rahmen des Datenzugriffs notwendigen Strukturinformationen (z. B. über die Dateierkunft [eingesetztes System], 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.
- Rz.159:** Gegenstand der Prüfung sind die nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften aufzeichnungspflichtigen und die nach § 147 Absatz 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen. Hierfür sind insbesondere die Daten der Finanzbuchhaltung, der Anlagenbuchhaltung, der Lohnbuchhaltung und aller Vor- und Nebensysteme, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen enthalten (vgl. Rzn. 3 bis 5), für den Datenzugriff bereitzustellen. Die Art der Außenprüfung ist hierbei unerheblich, so dass z. B. die Daten der Finanzbuchhaltung auch Gegenstand der Lohnsteuer-Außenprüfung sein können
- Rz.172:** Enthalten elektronisch gespeicherte Datenbestände z. B. nicht aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige, personenbezogene oder dem Berufsgeheimnis (§ 102 AO) unterliegende Daten, so obliegt es dem Steuerpflichtigen oder dem von ihm beauftragten Dritten, die Datenbestände so zu organisieren, dass der Prüfer nur auf die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten des Steuerpflichtigen zugreifen kann. Dies kann z. B. durch geeignete Zugriffsbeschränkungen oder „digitales Schwärzen“ der zu schützenden Informationen erfolgen. Für versehentlich überlassene Daten besteht kein Verwertungsverbot.

Weitere Quellen

Arbeitsgemeinschaft für Wirtschaftliche Verwaltung e.V. (AWV): „Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht“, 9. Auflage 2016.

Datenanforderungen für die Datenträgerüberlassung aus einem SAP-System bei Nutzung des Data Retention Tools (DART), <https://elektronische-steuerpruefung.de/bmf/sap-z3-daten-bundeseinheitlich-agegestimmt.pdf> (zuletzt abgerufen 12/2023).

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)

[zurück](#)

4.2. Wie ist aufzubewahren?

4.2.1. Kriterium „elektronische Daten und Dokumente“

Überblick

Im Grundsatz verlangen die GoBD, dass alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen auch in dieser Form aufzubewahren sind, in der sie im Unternehmen entstanden oder dort eingegangen sind. Sie dürfen daher nicht mehr ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden und müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar und gesondert aufbewahrt werden. Das betrifft insbesondere auch Bargeschäfte, die als Kassenaufzeichnungen gem. § 146a AO einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und unveränderbar aufzubewahren sind.

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

Grundsätzlich knüpfen die GoBD an die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung an, dass „originär digitale“ Unterlagen auch elektronisch aufzubewahren sind, unabhängig davon, ob sie selbsterstellt oder von Dritten empfangen wurden.

Bei von Dritten empfangen 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.

Bei selbsterstellten elektronischen Daten und Dokumenten handelt es sich in erster Linie um Daten und Dokumente, die in DV-Systemen selbst durch Erfassungs- und Verarbeitungsschritte entstanden sind.

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. Im Ergebnis ist eine Aufbewahrung in Papierform immer dann ausreichend, wenn der IT-Einsatz ausschließlich als eine Art Schreibmaschine zur Erstellung der entsprechenden Dokumente genutzt wurde.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Dürfen elektronisch eingehende Dokumente auch ausgedruckt und ausschließlich in Papierform aufbewahrt werden?

Nein. Der reine Ausdruck einmal in elektronischer Form vorliegender Dokumente entspricht nicht den Vorgaben der GoBD.

Wenn originär elektronische Daten über mehrere Systeme hinweg verarbeitet werden, müssen dann die Daten in allen Systemen aufbewahrt und bei Bedarf zur Verfügung gestellt werden?

Grundsätzlich ja, denn die Anforderung an die Bereitstellung von originär elektronischen Daten bezieht sich auf alle Systeme, nicht nur bspw. auf die Systeme, mit denen die Daten Eingang ins Unternehmen finden. Allerdings sind in standardisierten, automatisierten Systemen nicht alle Daten aufbewahrungspflichtig, die während der einzelnen Verarbeitungsschritte und insbesondere an den Schnittstellen entstehen. Solange der Übergang der Daten von einem System zum anderen klar geregelt, standardisiert und dokumentiert (Verfahrensdokumentation) ist, sind auch die Verarbeitungsschritte uneingeschränkt nachvollziehbar, so dass z. B. nicht alle entstehenden Schnittstellendaten, temporären Daten etc. aufzubewahren sind.

Müssen auch nicht maschinell auswertbare Daten (bspw. elektronische Faxe, die nur als Bild Eingang in das Unternehmen erhalten) im Eingangsformat aufbewahrt werden?

Ja, die Anforderungen machen keinen Unterschied zwischen maschinell auswertbaren Daten und sonstigen elektronischen Daten.

Welche Anforderungen an die Aufbewahrung sind aufgrund der neuen gesetzlichen Regelungen für Kassenaufzeichnungen zu beachten?

Seit dem 01.01.2017 musste sichergestellt sein, dass alle „Kassendaten (Einzelaufzeichnungen)“ während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind

und unverzüglich lesbar sowie maschinell auswertbar gemacht werden können. Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (BGBl I 2016, 3152) hat der Gesetzgeber neue Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen geschaffen. Ab dem 01.01.2020 sind die mit einem elektronischen Aufzeichnungssystem i. S. d. § 146a Abs. 1 AO i. V. m. § 1 KassenSichV erzeugten Aufzeichnungen durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (sog. TSE) zu schützen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn von der sog. Nichtbeanstandungsregelung (BStBl I 2019, 1010) oder der Übergangsregelung des Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO Gebrauch gemacht werden kann. Die Nichtbeanstandungsregelung legt fest, dass die technisch notwendigen Anpassungen und Aufrüstungen umgehend durchzuführen und die rechtlichen Voraussetzungen unverzüglich zu erfüllen sind. Jedoch wird es nicht beanstandet, wenn die o.g. elektronischen Aufzeichnungssysteme längstens bis zum 30.09. 2020 noch nicht über eine TSE verfügen. Nach der Übergangsregelung können Registrierkassen, die nach dem 25.11. 2010 und vor dem 01.01. 2020 angeschafft wurden und den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26.11. 2010 (sog. KassenRL 2010) genügen, längstens bis zum 31.12. 2022 weiterverwendet werden, wenn sie bauartbedingt nicht mit einer TSE aufgerüstet werden kann. Zu beachten ist, dass die Übergangsregelung nicht für PC-Kassen gilt.

Eine TSE besteht aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle. Auf dem nichtflüchtigen Speichermedium sind die Geschäftsvorfälle und anderen Vorgänge i. S. d. § 146a Abs. 1 S. 1 AO mit ihren Anwendungs- und den dazugehörigen Protokolldaten vollständig, unverändert und manipulationssicher zu speichern (§ 3 KassenSichV). Ferner ist sicherzustellen, dass für Kassen-Nachschaun oder Außenprüfungen sämtliche aufgezeichneten Daten über eine einheitliche digitale Schnittstelle im standardisierten Format der DSFinV-K abrufbar sind. Die abgesicherten Anwendungsdaten aus der TSE können unter bestimmten Voraussetzungen auch nach einer Überführung in ein externes Aufbewahrungssystem gelöscht werden (vgl. AEAO zu § 146a AO, Rz. 8.2. ff.). Werden zusätzlich neben den Anwendungsdaten auch die übrigen Daten aus dem elektronischen Aufzeichnungssystem in ein externes Aufbewahrungssystem überführt, so ist sicherzustellen, dass der Datenexport im Format der DSFinV-K aufrecht erhalten bleibt.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

Prüfen Sie, ob in elektronischer Form eingegangene und selbsterstellte aufzeichnungs-/aufbewahrungspflichtige Daten, Datensätze und elektronische Dokumente auch elektronisch aufbewahrt werden bzw. werden können. Alle elektronischen steuerrelevanten Daten sind entsprechend aufzubewahren.

Überprüfen Sie, ob bei selbst erstellten Daten und elektronischen Dokumenten die Daten in der erzeugenden Anwendung dauerhaft und unveränderbar aufbewahrt

werden können. Ansonsten müssen die Daten in anderen Umgebungen/Systemen oder speziellen elektronischen Archivsystemen aufbewahrt werden, die dies sicherstellen.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

Die Anforderung der Finanzverwaltung an die Aufbewahrung und Bereitstellung von steuerrelevanten Daten im Originalformat existiert seit der Veröffentlichung der GDPdU in 2001, kann aber anhand des Gesetzeswortlautes § 146 AO so nicht direkt abgeleitet werden. Prinzipiell ist die Anforderung nachvollziehbar, dass die Finanzverwaltung für die Überprüfung von steuerlichen Sachverhalten mit den gleichen Datenbeständen arbeiten möchte, wie ein Unternehmen selbst. Die bisherige Forderung nach einer parallelen Archivierung aller konvertierten aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (z. B. bei sog. Inhouse-Formaten) ging u.E. zu weit. Sie ließ bei wörtlicher Auslegung darauf schließen, dass erzeugte Inhouse-Format (z. B. SAP IDOC, BTCl etc.) zusätzlich zu den aufbewahrungspflichtigen Formatzuständen (z. B. erhaltene elektronische Rechnung) zu archivieren seien. Hierfür gab es und gibt es keine gesetzliche Grundlage. Insoweit stellt die Neuregelung in GoBD-Fassung vom 28.11.2019 eine Erleichterung dar, die besagt, dass nur das Inhouseformat zukünftig aufzubewahren ist, wenn es im Verhältnis zum Ursprungsformat inhaltsgleich archiviert wird und insbesondere die maschinelle Auswertbarkeit und der Datenzugriff nicht eingeschränkt werden. Dies ist in einer Verfahrensdokumentation zwingend darzustellen.

Ein Ausdruck der Daten als Papierliste stellt eine erhebliche Einschränkung an Auswertungsmöglichkeiten dar. Dies gilt insbesondere auch für die Besteuerung relevante E-Mails, die nicht mehr „nur“ ausgedruckt werden dürfen.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)

[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Rz. 118: Die nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften aufzeichnungspflichtigen und nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen können nach § 147 Abs. 2 AO bis auf wenige Ausnahmen auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden, wenn dies den GoB entspricht und sichergestellt ist, dass die Wiedergabe oder die Daten

1. mit den empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefen und den Buchungsbelegen bildlich und mit den anderen Unterlagen inhaltlich übereinstimmen, wenn sie lesbar gemacht werden,

2. während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können.

Rz. 119: 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. Sie dürfen daher nicht mehr ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden und müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar erhalten bleiben (z. B. per E-Mail eingegangene Rechnung im PDF-Format oder bildlich erfasste Papierbelege). Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufbewahrung im Produktivsystem oder durch Auslagerung in ein anderes DV-System erfolgt. Unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten ist es nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe nur in Papierform aufbewahrt.

Rz. 120: Beispiel 9 zu Rz. 119:

Ein Steuerpflichtiger erstellt seine Ausgangsrechnungen mit einem Textverarbeitungsprogramm. Nach dem Ausdruck der jeweiligen Rechnung wird die hierfür verwendete Maske (Dokumentenvorlage) mit den Inhalten der nächsten Rechnung überschrieben. Es ist in diesem Fall nicht zu beanstanden, wenn das Doppel des versendeten Schreibens in diesem Fall nur als Papierdokument aufbewahrt wird. Werden die abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe jedoch tatsächlich in elektronischer Form aufbewahrt (z. B. im File-System oder einem DMS-System), so ist eine ausschließliche Aufbewahrung in Papierform nicht mehr zulässig. Das Verfahren muss dokumentiert werden. Werden Handels- oder Geschäftsbriefe mit Hilfe eines Fakturierungssystems oder ähnlicher Anwendungen erzeugt, bleiben die elektronischen Daten aufbewahrungspflichtig.

Rz. 135: Bei Umwandlung (Konvertierung) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) sind beide Versionen zu archivieren, derselben Aufzeichnung zuzuordnen und mit demselben Index zu verwalten sowie die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen.

Die Aufbewahrung beider Versionen ist bei Beachtung folgender Anforderungen nicht erforderlich, sondern es ist die Aufbewahrung der konvertierten Fassung ausreichend:

- Es wird keine bildliche oder inhaltliche Veränderung 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 sichergestellt ist.

Nicht aufbewahrungspflichtig 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 Bearbeitungsprozesses vollständig Eingang in die Buchführungsdaten finden. Voraussetzung ist jedoch, dass bei der weiteren Verarbeitung keinerlei „Verdichtung“ aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtiger Daten (vgl. Rzn. 3 bis 5) vorgenommen wird.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)

[zurück](#)

Weitere Quellen

Henn/Kuballa: Steuerrechtliche Anforderungen an die Aufbewahrung elektronischer Unterlagen, NWB 2017, S. 2784 ff.

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)

[zurück](#)

4.2.2. Kriterium „Vollständigkeit“

Überblick

Der Grundsatz der Vollständigkeit betrifft die lückenlose Erfassung und Aufbewahrung aller Daten und elektronischer Dokumente über den Zeitraum der Aufbewahrungspflicht. Dies fordern die GoBD unabhängig davon, ob eine Speicherung der elektronischen Daten und Dokumente für die Dauer der Aufbewahrungsfrist im IT-Buchführungssystem erfolgt oder in gesonderten, separat geführten elektronischen Archivsystemen.

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

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

- > Fortlaufende Nummerierung ein- und ausgehender Belege/Rechnungen sowie Übernahme der eindeutigen Belegnummern in die Aufzeichnungen/laufenden Grund(buch)aufzeichnungen.
- > Ablage in besonderen Mappen und Ordnern.
- > Elektronische Erfassung von Papierbelegen (Scannen).

Jedes aufbewahrungspflichtige Dokument ist so zu archivieren, dass es einzeln erkennbar ist und alle Dokumentbestandteile enthält, die zum Verständnis des Dokumentes erforderlich sind. Die Erfassung muss lückenlos erfolgen. Die Vollständigkeit betrifft neben der bildlichen Erfassung (z. B. scannen oder Einsatz einer Foto-App) auch den Import von Daten aus anderen DV-Systemen. Hierbei kommt der Transaktionskontrolle und Konsistenzprüfung zwischen lieferndem und empfangendem System eine besondere Bedeutung zu, um die Vollständigkeit sicherzustellen. Beim Scannen sowie beim Einsatz einer Foto-App sind oft zusätzliche organisatorische Regelungen zur Prüfung der Vollständigkeit erforderlich.

Der Gesetzgeber unterscheidet in § 147 AO zwischen bildlicher und inhaltlicher Übereinstimmung. Soweit lediglich eine inhaltliche Übereinstimmung gefordert wird, ist auf eine Reproduzierbarkeit der aufbewahrungspflichtigen Inhalte abzustellen.

Insbesondere dann, wenn rückwirkend bestimmte Ausgangsbelege inhaltlich reproduziert werden sollen, bedarf es zwingend der historischen Stammdaten. Da die Nutzung historisierter Stammdaten jedoch nicht problemlos möglich 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.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Welche Möglichkeiten gibt es, die Doppelerfassung zu vermeiden?

- Implementierung automatischer Funktionen, welche die Doppelerfassung verhindern (z. B.: Durch die Definition des Indexfeldes „Rechnungsnummer“ als „unique“ im DMS wird darauf hingewiesen, dass mehrere Dokumente mit der gleichen Rechnungsnummer erfasst wurden, bspw. bei gescannter und kommentierter gescannter Eingangsrechnung).
- Implementierung von Mehrfachbelegungsanalysen (z. B.: Reports zur Entdeckung von doppelt vorkommenden Rechnungsnummern).
- Selbst erstellte Dokumente können einen längeren Bearbeitungsprozess durchlaufen, wobei mehrere Zwischenversionen gespeichert werden. Dabei ist technisch und/oder organisatorisch exakt zwischen (internen) Vorversionen und (rechnungsrelevanten) finalen Dokumenten zu unterscheiden. Bestimmte DMS bieten dazu passende „Lebenszyklus“-Funktionen an (z. B.: Status „in Arbeit“, „final“ etc.).

Müssen stets alle Inhalte von Ausgangsbelegen reproduzierbar bleiben?

Bei der Vorgabe der inhaltlichen Übereinstimmung ist auf die aufbewahrungspflichtigen Inhalte abzustellen. Ausgenommen davon sind insbesondere (sofern ihnen keine Beweisfunktion zum Nachweis der Echtheit zukommt):

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

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Erstellen Sie ein übergreifendes Konzept (im Rahmen des IKS) zur Sicherstellung der vollständigen und lückenlosen Erfassung von Geschäftsvorfällen und deren Aufbewahrung. Von den hier genannten (und anderen) organisatorischen und/oder technischen Maßnahmen müssen die geeigneten ausgewählt und passend kombiniert werden.
- > Legen Sie Regeln für die manuelle Erfassung (z. B. manuelle Archivierung einzelner Dateien) fest. Stellen Sie dabei sicher, dass logisch zusammengehörige Dateien komplett erfasst werden.

- > Stellen Sie eine Historisierung (versionierte Speicherung, Protokollierung von Änderungen) bei Änderung der Stammdaten sicher. Dann kann das Dokument oder der Datensatz auf Basis der Stammdaten rekonstruiert werden, die zum Zeitpunkt seiner Entstehung gültig waren. Bsp.: Rechnung an Kunden, dessen Adresse später in den Stammdaten geändert wurde. Sollte das vom verwendeten DV-System nicht oder nicht vollständig unterstützt werden, dann ist zu empfehlen, regelmäßig entsprechende „Snapshots“ von Beständen (Gesamtsicherungen) zu machen, die z. B. alle in einer Abrechnungsperiode eingestellten/verwendeten Stammdaten, Parameter etc. enthalten und somit nachvollziehbar machen. Eine andere/zusätzliche Möglichkeit ist die Speicherung der verwendeten Stammdaten direkt bei bzw. zusammen mit den erzeugten Belegen/Dokumenten. Dann ist die Basis für die Erstellung jeweils unmittelbar ersichtlich. Oft können solche Angaben über Editoren etc. so in Dokumentvorlagen eingefügt werden, dass sie anschließend bei der tatsächlichen Beleg-/Dokumenterstellung automatisiert übernommen werden.
- > Legen Sie dokumentierte Kontrollen fest und führen diese regelmäßig durch, um die späteren Prüfungen eines Außenprüfers zu antizipieren, z. B.:
 - Lückenanalyse bei Belegnummern.
 - Manuelle oder automatische Prüfung/Abgleich von Protokollen: System A hat lt. Protokoll 1.000 Dokumente exportiert; dann muss das DMS auch 1.000 Dokumente importiert haben.
 - Andere Abgleiche mit externen Systemen. Bsp.: Gibt es bildlich erfasste Barcode-Belege, die keiner Buchung im ERP zugeordnet werden konnten?
 - Transaktionskontrolle bei Datenübernahme. Im Fehlerfall „weiß“ das System, welche Daten und Dokumente nicht angekommen und daher erneut importiert werden müssen.
 - Mehrfachbelegungsanalysen. Bsp.: Reports zur Entdeckung von doppelt vorkommenden Rechnungsnummern.
- > Weitere Maßnahmen, mit denen Sie die Vollständigkeit absichern können:
 - Technische und/oder organisatorische Plausibilitätskontrollen bei Eingabe oder Übernahme von Daten.
 - Automatische Funktionen, die die Doppelerfassung verhindern. Bsp.: Das Indexfeld „Rechnungsnummer“ wird im DMS als „unique“ definiert. Dann weist das DMS Versuche ab, mehrere Dokumente mit der gleichen Rechnungsnummer zu erfassen.
 - Beim Scannen bzw. beim Einsatz einer Foto-App von Dokumenten (sogenanntes bildliches Erfassen) sollten Regeln für die vollständige

Erfassung vorhanden sein (Bsp.: Doppeleinzugskontrolle, Seiten zählen und abgleichen).

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

Die Anforderungen an die Vollständigkeit sind richtig und nachvollziehbar. Dennoch muss der Aufwand zur Kontrolle der Vollständigkeit in der Praxis vertretbar bleiben. So können nicht alle Buchungen oder Kontrollen lückenlos im 4-Augen-Prinzip erfolgen. Hier muss eine Abwägung zwischen dem Risiko für die Vollständigkeit und dem Kontrollaufwand getroffen werden. Entsprechend sind die Kontrollen und deren Überwachung zu gewichten und einzurichten.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)

[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Rz. 67: Die Belege in Papierform oder in elektronischer Form sind zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung gegen Verlust zu sichern (vgl. zur zeitgerechten Belegsicherung unter 3.2.3, vgl. zur Aufbewahrung unter 9.).

Rz. 76: Werden neben bildhaften Urschriften auch elektronische Meldungen bzw. Datensätze ausgestellt (identische Mehrstücke derselben Belegart), ist die Aufbewahrung der tatsächlich weiterverarbeiteten Formate (buchungsbegründende Belege) ausreichend, sofern diese über die höchste maschinelle Auswertbarkeit verfügen. In diesem Fall erfüllt das Format mit der höchsten maschinellen Auswertbarkeit mit dessen vollständigem Dateninhalt die Belegfunktion und muss mit dessen vollständigem Inhalt gespeichert werden. Andernfalls sind beide Formate aufzubewahren. Dies gilt entsprechend, wenn mehrere elektronische Meldungen bzw. mehrere Datensätze ohne bildhafte Urschrift ausgestellt werden. 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.

Bei Einsatz eines Fakturierungsprogramms muss unter Berücksichtigung der vorgenannten Voraussetzungen keine bildhafte Kopie der Ausgangsrechnung (z. B. in Form einer PDF-Datei) ab Erstellung gespeichert bzw.

aufbewahrt werden, wenn jederzeit auf Anforderung ein entsprechendes Doppel der Ausgangsrechnung erstellt werden kann.

Hierfür sind u. a. folgende Voraussetzungen zu beachten:

- Entsprechende Stammdaten (z. B. Debitoren, Warenwirtschaft etc.) werden laufend historisiert
- AGB werden ebenfalls historisiert und aus der Verfahrensdokumentation ist ersichtlich, welche AGB bei Erstellung der Originalrechnung verwendet wurden
- Originallayout des verwendeten Geschäftsbogens wird als Muster (Layer) gespeichert und bei Änderungen historisiert. Zudem ist aus der Verfahrensdokumentation ersichtlich, welches Format bei Erstellung der Originalrechnung verwendet wurde (idealerweise kann bei Ausdruck oder Lesbarmachung des Rechnungsdoppels dieses Originallayout verwendet werden).
- Weiterhin sind die Daten des Fakturierungsprogramms in maschinell auswertbarer Form und unveränderbar aufzubewahren.

Rz. 103: Der Steuerpflichtige hat sein DV-System gegen Verlust (z. B. Unauffindbarkeit, Vernichtung, Untergang und Diebstahl) zu sichern und gegen unberechtigte Eingaben und Veränderungen (z. B. durch Zugangs- und Zugriffskontrollen) zu schützen.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)
[zurück](#)

Weitere Quellen

Weitere Quellen stehen noch nicht zur Verfügung. Hinweise nehmen wir gerne auf.

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)
[zurück](#)

4.2.3. Kriterium Richtigkeit

Überblick

Dem Grundsatz der Richtigkeit folgend ist im Rahmen der Aufbewahrung von elektronischen Daten und Dokumenten sicherzustellen, dass die zu archivierenden Dokumente und Daten den geforderten Grad der Übereinstimmung mit dem Original aufweisen. Ist gesetzlich (§ 257 HGB/§ 147 AO) die bildliche Überein-

stimmung der Wiedergabe mit der Originalunterlage gefordert, muss das Archivierungsverfahren daher eine originalgetreue, bildliche Wiedergabe sicherstellen. Die Anforderung an die bildliche Wiedergabe ist erfüllt, wenn alle auf der Originalunterlage enthaltenen Angaben zur Aussage- und Beweiskraft des Geschäftsvorfalles originalgetreu bildlich wiedergegeben werden (IDW RS FAIT 3 – IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren, Tz. 41).

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

Die archivierten Dokumente müssen eine Übereinstimmung mit dem Originalbeleg besitzen. Grundlage dieser Übereinstimmung ist die gesetzlich geforderte bildliche oder inhaltliche Übereinstimmung. Beim Scannen müssen alle relevanten Dokumentinformationen beim Lesen am Bildschirm und beim Ausdruck erhalten bleiben.

Bspw. ist eine vollständige Farbwiedergabe erforderlich, wenn der Farbe Beweisfunktion zukommt (z. B. im Original Minusbeträge in roter Schrift).

Besondere Anforderungen sind dann zu stellen, wenn ein ersetzendes bildliches Erfassen (z. B. scannen oder fotografieren) durchgeführt wird, also eine Vernichtung der Originalbelege nach der Digitalisierung erfolgt, so dass die digitalisierten Belege/Unterlagen die vollständige Last der Beweiskraft übernehmen. Die GoBD lassen dies ausdrücklich zu, weisen aber auf die besonderen Voraussetzungen hin.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Verlangt die Anforderung der Richtigkeit eine vollständige Farbwiedergabe bei der Digitalisierung (bildliches Erfassen von Belegen/Unterlagen)?

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. Beim Einsatz einer Foto App ist dies grundsätzlich durch die Grundeinstellung „Farbe“ gewährleistet.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Implementieren Sie auf Grundlage eines übergreifenden Konzepts (z. B.: Regelwerk für die Indizierung von Dokumenten) organisatorische und/oder

technische Maßnahmen im Rahmen des Internen Kontrollsystems (IKS) zur Sicherstellung der korrekten Erfassung.

- > Verwenden Sie „typisierte“ Indexfelder und Eingaberegeln.
- > Stellen Sie mindestens eine manuelle Kontrolle zur Qualitätssicherung, z. B. nach dem Vier-Augen-Prinzip, sicher.
- > Für fehlerhafte und unleserlich erfasste Seiten sowie fehlerhafte Dokumente und Dateien sollte ein Regelprozess hinsichtlich der Beanstandung bzw. Behebung implementiert sein.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)
[zurück](#)

Kritische Würdigung

Hier gelten die gleichen kritischen Hinweise wie für die Vollständigkeit. Der Kontrollaufwand zur Sicherstellung der Richtigkeit muss vertretbar bleiben.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)
[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Rz. 44: Geschäftsvorfälle sind in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen und im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften inhaltlich zutreffend durch Belege abzubilden (BFH-Urteil vom 24. Juni 1997, BStBl. 1998 II S. 51), der Wahrheit entsprechend aufzuzeichnen und bei kontenmäßiger Abbildung zutreffend zu kontieren.

Rz. 137: Eine vollständige Farbwiedergabe ist erforderlich, wenn der Farbe Beweisfunktion zukommt (z. B. Minusbeträge in roter Schrift, Sicht-, Bearbeitungs- und Zeichnungs-vermerke in unterschiedlichen Farben).

Rz. 140: Nach der bildlichen Erfassung im Sinne der Rz. 130 dürfen Papierdokumente vernichtet werden, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind. Der Steuerpflichtige muss entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleibt, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen.

Rz. 141: Der Verzicht auf einen Papierbeleg darf die Möglichkeit der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigen.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)
[zurück](#)

Weitere Quellen

Weitere Quellen stehen noch nicht zur Verfügung. Hinweise nehmen wir gerne auf.

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)

[zurück](#)

4.2.4. Kriterium Zeitgerecht/Belegsicherung

Überblick

Nach den GoBD ist jeder Geschäftsvorfall zeitnah nach seiner Entstehung in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen. Wird ein separates Archivierungssystem eingesetzt, betrifft der Grundsatz der Zeitgerechtigkeit auch die zeitnahe Überführung der aufbewahrungspflichtigen elektronischen Daten und Dokumente in dieses System, um mögliche Verluste und Manipulationen auszuschließen.

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

Sofern für die Aufbewahrung von Dokumenten und Daten ein Archivierungssystem verwendet wird, empfiehlt es sich aus dem Aspekt der Zeitgerechtigkeit, 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. Vgl. IDW RS FAIT 3 – IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren, Tz.42.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Wie hat die Belegsicherung zu erfolgen?

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

Grund(buch)aufzeichnungen in Papierform, insbesondere:

- Rechnungseingangsbuch/Wareneingangsbuch,

- Rechnungsausgangsbuch/Warenausgangsbuch,
- Kassenbuch (ggf. auch in Form aneinander gereihter Kassenberichte) oder vergleichbarer Kassenaufzeichnungen,
- Bankbuch (unter bestimmten Voraussetzungen ggf. in Form der Kontoauszüge).

Grund(buch)aufzeichnungen in elektronischer Form:

Zu den Grund(buch)aufzeichnungen in elektronischer Form gehören die entsprechenden Aufzeichnungen aus den Vor- und Nebensystemen. Die in Haupt-, Vor- und Nebensystemen erfassten aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten sind dabei vollständig zu speichern und in maschinell auswertbarer Form vorzuhalten.

Was bedeutet eine Überschreitung der Zehntagesfrist?

Eine Überschreitung der 10-Tages-Frist führt nicht zwangsweise zu einem formellen Mangel mit sachlichem Gewicht. Vielmehr ist einzelfallbezogen zu beurteilen, ob trotz einer durch die Verhältnisse des Betriebs- oder des Geschäftsvorfalles zwingend bedingten Zeitspanne von mehr als zehn Tagen zwischen dem Eintritt des Vorgangs und seiner grundbuchmäßigen Erfassung Belegsicherung des Geschäftsvorfalles gewährleistet sind.

Was gilt bei baren Geschäftsvorfällen?

Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich festzuhalten gem. § 146 Abs. 1, S. 2 AO, mit Wirkung zum 29.12.2016 durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen. Dabei ist neben der Höhe der Bareinnahmen auch der Inhalt des Geschäftsvorfalles sowie grundsätzlich der Name des Vertragspartners zu erfassen (vgl. AEAO zu § 146 AO). Die derart erfassten Daten sind vollständig zu speichern und in maschinell auswertbarer Form vorzuhalten.

Was gilt bei einer periodenweisen Buchung von Geschäftsvorfällen?

Nach den GoBD ist das zugrunde liegende Prozedere nicht zu beanstanden, wenn die Geschäftsvorfälle vor der Buchung zeitnah (bare Geschäftsvorfälle täglich, unbare innerhalb von zehn Tagen) erfasst werden (z. B. in Grund(buch)-aufzeichnungen oder Grundbüchern) und durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt wird, dass die Unterlagen bis zu ihrer buchungsmäßigen (beim Buchführungspflichtigen) bzw. aufzeichnungsmäßigen (beim Nichtbuchführungspflichtigen) Erfassung nicht verloren gehen. Dies kann 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. erfolgen. Diese zeitnahe Zuordnung kann auch durch Kontierung der Belege erfolgen oder zumindest aber durch die Zuordnung betrieblich/privat als Ordnungskriterium für die Ablage.

Dabei ist auch die Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle im Einzelfall zu gewährleisten.

Was gilt, wenn die Belegsicherung oder die Erfassung von Geschäftsvorfällen unmittelbar nach Eingang oder Entstehung mittels DV-System erfolgt?

In diesem Fall stellt sich die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität hinsichtlich der zeitgerechten Erfassung/Belegsicherung und längerer Fristen nicht.

Darf die Buchung bei vorhandener Belegsicherung und -ordnung später erfolgen?

Ja, soweit eine entsprechende Belegsicherung und Ordnung mit Sicherstellung der „Unverlierbarkeit“ von Geschäftsvorfällen wirksam eingerichtet ist, kann die eigentliche Buchung grundsätzlich zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Prüfen Sie, ob die Prozesse beim Belegeingang und bei der Belegidentifikation so eingerichtet sind, dass sämtliche Geschäftsvorfälle zeitnah erfasst (mindestens geordnet abgelegt) und dabei der passenden Periode zugeordnet werden (z. B. als Teil der Ordnung in einem Ordner nach Tagen, Monaten etc.).
- > Stellen Sie möglichst sicher, dass eine systematische, elektronische Archivierung von Daten und elektronischen Dokumenten (z. B. auch nach deren Digitalisierung) zum frühestmöglichen Zeitpunkt erfolgt. Dies unterstützt die Beweiskraft der Buchführung bzw. Aufzeichnungen. Das gilt auch für eine zeitnahe Übertragung der Archivdaten auf das endgültige Archivierungsmedium.
- > Stellen Sie sicher, dass der Zeitpunkt der Archivierung (Datumsfeld, aus dem der Archivierungszeitpunkt erkennbar ist; ggf. auch in Protokollen) dokumentiert wird. Zeitzonen müssen ggf. beachtet werden.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

In den GoBD vom 28.11.2019 wird zumindest versucht, klarzustellen, dass unter dem bisherigen Terminus der „Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen“ nicht die eigentliche Buchung zu verstehen ist, indem der Terminus „des Festhaltens in Grund(buch)aufzeichnungen“ verwendet wird. Damit wird auch die Interpretation und Einhaltung der „Unveränderbarkeit“ bzgl. der „Buchung“ bzw. des „Buchungszeitpunkts“ grundsätzlich versucht zu konkretisieren, die beide leider nach wie vor nicht klar definiert sind. Da die bisherige Regelung „Erfassung i. S. d. GoBD der

unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats muss bis zum Ablauf des folgenden Monats (bei Dauerfristverlängerung bis zum Ablauf des übernächsten Monats) in den Büchern bzw. den Büchern vergleichbaren Aufzeichnungen erfolgen“ weggefallen ist, gibt es u.E. keine konkreten Zeiterfordernisse mehr an die Buchung bzw. Aufzeichnungen bei der Einnahmen-Überschussrechnung. Nachträgliche Änderungen und/oder Ergänzungen sind zu protokollieren oder durch Korrektur-/Stornobuchungen abzubilden, wobei die GoBD vom 28.11.2019 die Rückführbarkeit von Korrektur-/Stornobuchungen auf die ursprüngliche Buchung fordern.

Im Ergebnis geben die GoBD unabhängig vom Zeitraum zwischen Belegsicherung und Buchung Folgendes vor: Ist eine entsprechende Belegsicherung sowie Sicherstellung der „Unverlierbarkeit“ von Geschäftsvorfällen wirksam eingerichtet, kann die eigentliche Buchung grundsätzlich zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen. Darüber hinaus wird die Forderung der GoBD nach der Dokumentation des „Festhaltungsdatums“ – bisher Erfassungsdatum – (soweit nicht aus Grund[buch]-aufzeichnung ersichtlich), des Buchungsdatums bzw. des Datums der Autorisierung (= Festschreibung) bei vielen Steuerpflichtigen die Frage nach einer Ergänzungsnotwendigkeit der Datenmodelle und Buchungssatzfelder aufwerfen. Denn mindestens und immer dann, wenn dem Buchungssatz zugleich Grund(buch)-aufzeichnungsfunktion zukommt, weil diese nicht durch andere Unterlagen in der Prozesskette erfüllt wird (z. B. innerhalb von Vorsystemen), muss davon ausgegangen werden, dass das „Festhaltungsdatum“ dann explizit und getrennt vom Buchungsdatum zu dokumentieren ist.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)
[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

- Rz. 45:** Das Erfordernis „zeitgerecht“ zu buchen verlangt, dass ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Vorgängen und ihrer buchmäßigen Erfassung besteht (BFH-Urteil vom 25. März 1992, BStBl II S. 1010; BFH-Urteil vom 5. März 1965, BStBl III S. 285).
- Rz. 46:** Jeder Geschäftsvorfall ist zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach seiner Entstehung in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen. Nach den GoB müssen die Geschäftsvorfälle grundsätzlich laufend gebucht werden (Journal). Es widerspricht dem Wesen der kaufmännischen Buchführung, sich zunächst auf die Sammlung von Belegen zu beschränken und nach Ablauf einer langen Zeit aufgrund dieser Belege die Geschäftsvorfälle in Grundaufzeichnungen oder Grundbüchern einzutragen (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 1954, BStBl III S. 298). Die Funktion der Grund(buch)aufzeichnungen kann auf Dauer auch durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage erfüllt werden

(§ 239 Absatz 4 HGB; § 146 Absatz 5 AO; H 5.2 „Grundbuchaufzeichnungen“ EStH).

- Rz. 47:** Jede nicht durch die Verhältnisse des Betriebs oder des Geschäftsvorfalles zwingend bedingte Zeitspanne zwischen dem Eintritt des Vorgangs und seiner laufenden Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen ist bedenklich. Eine Erfassung von unbaren Geschäftsvorfällen innerhalb von zehn Tagen ist unbedenklich. Wegen der Forderung nach zeitnaher chronologischer Erfassung der Geschäftsvorfälle ist zu verhindern, dass die Geschäftsvorfälle buchmäßig für längere Zeit in der Schwebe gehalten werden und sich hierdurch die Möglichkeit eröffnet, sie später anders darzustellen, als sie richtigerweise darzustellen gewesen wären, oder sie ganz außer Betracht zu lassen und im privaten, sich in der Buchführung nicht niederschlagenden Bereich abzuwickeln. Bei zeitlichen Abständen zwischen der Entstehung eines Geschäftsvorfalles und seiner Erfassung sind daher geeignete Maßnahmen zur Sicherung der Vollständigkeit zu treffen.
- Rz. 48:** Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind nach § 146 Absatz 1 Satz 2 AO täglich festzuhalten.
- Rz. 49:** Es ist 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 (z. B. Geschäftsfreundebuch, Personenkonten) erfasst werden (vgl. R 5.2 Absatz 1 EStR).
- Rz. 50:** Werden bei der Erstellung der Bücher Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur periodenweise gebucht bzw. den Büchern vergleichbare Aufzeichnungen der Nichtbuchführungspflichtigen nicht laufend, sondern nur periodenweise erstellt, dann ist dies unter folgenden Voraussetzungen nicht zu beanstanden:
- Die Geschäftsvorfälle werden vorher zeitnah (bare Geschäftsvorfälle täglich, unbare Geschäftsvorfälle innerhalb von zehn Tagen) in Grund(buch)aufzeichnungen oder Grundbüchern festgehalten und durch organisatorische Vorkehrungen ist sichergestellt, dass die Unterlagen bis zu ihrer Erfassung 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.,
 - die Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle wird im Einzelfall gewährleistet und

- es wurde zeitnah eine Zuordnung (Kontierung, mindestens aber die Zuordnung betrieblich/privat, Ordnungskriterium für die Ablage) vorgenommen.

Rz. 51: Jeder Geschäftsvorfall ist periodengerecht der Abrechnungsperiode zuzuordnen, in der er angefallen ist. Zwingend ist die Zuordnung zum jeweiligen Geschäftsjahr oder zu einer nach Gesetz, Satzung oder Rechnungslegungszweck vorgeschriebenen kürzeren Rechnungsperiode.

Rz. 52: Erfolgt die Belegsicherung oder die Erfassung von Geschäftsvorfällen unmittelbar nach Eingang oder Entstehung mittels DV-System (elektronische Grund(buch)aufzeichnungen), so stellt sich die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität hinsichtlich der zeitgerechten Erfassung/Belegsicherung und längerer Fristen nicht. Erfüllen die Erfassungen Belegfunktion bzw. dienen sie der Belegsicherung (auch für Vorsysteme, wie Kasseneinzelaufzeichnungen und Warenwirtschaftssystem), dann ist eine unprotokolierte Änderung nicht mehr zulässig (siehe unter 3.2.5). Bei zeitlichen Abständen zwischen Erfassung und Buchung, die über den Ablauf des folgenden Monats hinausgehen, sind die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen nur dann erfüllt, wenn die Geschäftsvorfälle vorher fortlaufend richtig und vollständig in Grund(buch)aufzeichnungen oder Grundbüchern festgehalten werden. Zur Erfüllung der Funktion der Grund(buch)aufzeichnung vgl. Rz. 46.

Rz. 64: Zur Erfüllung der Belegfunktionen sind deshalb 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.

Korrektur- bzw. Stornobuchungen müssen auf die ursprüngliche Buchung rückbeziehbar sein.

Rz. 67: Die Belege in Papierform oder in elektronischer Form sind zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung gegen Verlust zu sichern (vgl. zur zeitgerechten Belegsicherung unter 3.2.3, vgl. zur Aufbewahrung unter 9.).

Rz. 68: Bei Papierbelegen erfolgt eine Sicherung z. B. durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Lieferscheine und Rechnungen, durch laufende Ablage in besonderen Mappen und Ordern,

durch zeitgerechte Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen oder durch laufende Vergabe eines Barcodes und anschließende bildliche Erfassung der Papierbelege im Sinne des § 147 Absatz 2 AO (siehe Rz. 130).

Rz. 69: Bei elektronischen Belegen (z. B. Abrechnung aus Fakturierung) kann die laufende Nummerierung automatisch vergeben werden (z. B. durch eine eindeutige Belegnummer).

Rz. 70: Die Belegsicherung kann organisatorisch und technisch mit der Zuordnung zwischen Beleg und Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung verbunden werden.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)
[zurück](#)

Weitere Quellen

IDW RS FAIT 3 – IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren.

Bundessteuerberaterkammer/Deutscher Steuerberaterverband: Muster-Verfahrensdokumentation zum ersetzenden Scannen (Version 2.0) mit Stand 29.11.2019, https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/steuerrecht-und-rechnungslegung/fachinfos/BStBK_Muster-VerfD-ersetzendes-Scannen_v2.0-2019-11-29.pdf (zuletzt abgerufen 12/2023)

Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. (AWV): Muster-Verfahrensdokumentation zur Belegablage Stand 10/2015, <https://www.awv-net.de/themen/fachergebnisse/musterverfahrensdoku/index.html> (zuletzt abgerufen 12/2023).

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

Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen: Experten erläutern die GoBD – Was bedeutet „Zeitgerechtigkeit“?, <https://www.psp.eu/artikel/49/experten-erlaeuern-die-gobd-ausgabe-1-was-bedeutet-zeitgerechtigkeit/> (zuletzt abgerufen 12/2023).

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)
[zurück](#)

4.2.5. Kriterium Ordnung

Überblick

Die GoBD fordern, dass aufbewahrungspflichtige Unterlagen geordnet aufbewahrt werden müssen. Diese Forderung wird unabhängig davon aufgestellt, ob eine

Speicherung der elektronischen Daten und Dokumente für die Dauer der Aufbewahrungsfrist im IT-Buchführungssystem erfolgt oder in gesonderten, separat geführten elektronischen Archivsystemen. Werden separate Archivsysteme eingesetzt, sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nur dann durchgehend erfüllt, wenn die Einhaltung der Ordnungsmäßigkeitskriterien während des gesamten Archivierungsprozesses sichergestellt werden kann. Vgl. hierzu IDW RS FAIT 3 – IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren, Tz. 39.

In den GoBD vom 28.11.2019 wird erstmalig die Ordnung der getrennten Aufzeichnung von baren und unbaren Geschäftsvorfällen durchbrochen – auch wenn nur „kurzfristig“ – indem erlaubt wird, dass dies gemeinsam im Kassenbuch kurzfristig erfolgen kann.

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

Das Kriterium der Ordnung fordert, dass das gewählte Ordnungskriterium inkl. der Verknüpfungen, die zwischen zusammenhängenden Daten/Dokumenten angebracht werden (z. B. Link zwischen Buchungssatz und Belegbild), während der gesamten Dauer der Aufbewahrung erhalten bleibt, bzw. nur in nachvollziehbarer Art und Weise geändert/migriert wird. Diese Forderung wird von den GoBD unabhängig davon aufgestellt, ob eine Speicherung der elektronischen Daten und Dokumente für die Dauer der Aufbewahrungsfrist im IT-Buchführungssystem erfolgt, oder in gesonderten, separat geführten elektronischen Archivsystemen.

Beim Einsatz von elektronischen Archivierungssystemen muss sichergestellt sein, dass auf die gespeicherten Geschäftsvorfälle und/oder Teile von diesen so zugegriffen werden kann, dass in angemessener Zeit ein Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens möglich ist.

Eine geordnete Archivierung bedeutet die fachlich ausreichende Indizierung, sowie die eindeutige Zuordnung zum Buchungsbeleg. Hierzu sind für die jeweiligen Dokumentenarten angepasste Indexstrukturen zu definieren. Es sollten mindestens ein identifizierendes Merkmal (z. B. Kunden-Nr., Beleg-Nr. u.a.), ein klassifizierendes Merkmal (Dokumentart, Schlagworte zum Inhalt) und ein Datumsfeld vorhanden sein.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Ist ein bestimmtes Ordnungssystem vorgeschrieben?

Ein bestimmtes Ordnungssystem ist **nicht** vorgeschrieben. Die Ablage kann z. B. nach Zeitfolge, Sachgruppen, Kontenklassen, Belegnummern oder alphabetisch erfolgen. In der Regel handelt es sich um eine Kombination aus mehreren Ordnungskriterien. Es muss sichergestellt sein, dass ein sachverständiger Dritter jederzeit in die Lage versetzt ist, innerhalb angemessener Zeit zu prüfen.

Wie hat die Nummerierung bei elektronischen Belegen zu erfolgen?

Bei elektronischen Belegen kann eine laufende Nummerierung auch automatisch vergeben werden.

Wie kann eine geordnete Ablage von E-Mails erfolgen?

Für E-Mails bedeutet der Grundsatz der Ordnung, dass diese mittels einer Indexstruktur identifizierbar und klassifizierbar sein sollten. Eine eindeutige Zuordnung zum jeweiligen Geschäftsvorfall muss möglich sein. Hierbei müssen die weiteren Ordnungsmäßigkeitsanforderungen (bspw. Vollständigkeit, Unveränderbarkeit) ebenfalls erfüllt werden.

Um sich der Anforderung an die geordnete Aufbewahrung von E-Mails weiter zu nähern, muss man die folgenden technischen und organisatorischen Rahmenbedingungen berücksichtigen:

- 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 einem oder mehreren Attachments.
- E-Mails können eingehende oder ausgehende Handelsbriefe oder auch Buchungsbelege sein. Die Anforderung an eine Verknüpfung von der Buchung zum Beleg ergibt sich nur in dem Fall, bei dem die E-Mail einen Buchungsbeleg darstellt. Ist die E-Mail ein Handelsbrief, kann nicht zu einer Buchung verlinkt werden, sehr wohl ist aber eine Zuordnung zu Kreditor/Debitor/Geschäftsvorfall möglich.

Sind E-Mails eine Buchungsgrundlage, muss eine eindeutige Verknüpfung zwischen Buchung und E-Mail als Buchungsbeleg vorhanden sein.

Ohne zusätzliche manuelle oder automatische Maßnahmen stellen E-Mail-Anwendungen bzw. Umgebungen (Posteingangs-Ordner, E-Mail-Eigenschaften) keine hinreichende Ordnungsstruktur zur Verfügung. Insbesondere ist es bei E-Mails, die einen Buchungsbeleg darstellen, technisch nur schwer möglich, eine Verknüpfung zum Datensatz der Buchung herzustellen. Daher sind in der Regel zusätzliche Maßnahmen zur Sicherstellung der Ordnung von E-Mails erforderlich, bspw. der Einsatz einer DMS-Lösung, die die E-Mails im Originalformat aufbewahrt, eine geordnete Ablage erlaubt und damit dazu beiträgt, die ordnungsgemäße

Aufbewahrung der der E-Mails sicherzustellen. Unabhängig von der Sicherstellung der ordnungsgemäßen Aufbewahrung kann die Verknüpfung aber auch in einer nicht-technischen Art erfolgen (z. B. Angabe von Datum, Uhrzeit, Absender der E-Mail im Buchungstext).

Müssen bare von unbaren Geschäftsvorfällen getrennt aufgezeichnet werden?

Im Grundsatz ist diese Frage mit ja zu beantworten. Mit den GoBD vom 28.11.2019 (Rz. 55) lässt das BMF erstmals zu, dass bare und unbare Geschäftsvorfälle kurzzeitig gemeinsam im Kassenbuch festgehalten werden können. Es ist eine Regelung, die Kleinunternehmer entlasten soll, da dies in der bisherigen Praxis ohnehin schon vorzufinden ist. Jedoch muss eine Trennung nach kurzer Zeit erfolgen. Es dürften u.E. 10 Tage als zulässig anerkannt werden.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Stellen Sie für Buchungsbelege eine nachvollziehbare Verknüpfung/Naviga-tion von der Buchung zum Beleg sicher. Bspw. im Falle eines DMS-Einsatzes über eine technische Verknüpfung aus dem IT-Buchführungssystem und Doc-IDs im DMS.
- > Wenn Sie Belege zu einem elektronischen Dokument zusammenfassen (Bspw. im Rahmen einer Altbestandsübernahme), stellen Sie sicher, dass die einfache Identifikation der darin enthaltenen Einzeldokumente weiterhin möglich ist.
- > Wenn Sie Dokumente versionieren, stellen Sie die Unterscheidung zwi-schen Arbeitsversionen und finalen Dokumentversionen sicher. Es sollte eine eindeutige Definition geben, wann ein Objekt in einem Archiv/DMS, den „Archiv-Status“ erreicht hat.
- > Definieren Sie bei einer elektronischen Archivierung Indexstrukturen (num-merische Zuordnung, Dokumentarten, Datum etc.) und ggf. Aktenstruktu-ren. Verwenden Sie, wenn möglich, Indexdaten, die aus vorhandenen Da-tenquellen befüllt werden können (Bsp.: Kreditorenstammdaten). Dabei lassen sich ggf. auch Daten aus eingehenden Dokumenten direkt für die In-dizierung nutzen, bspw. bei elektronischen Eingangsrechnungen im ZUG-FeRD-Format. Hier sind etliche relevante Indexdaten (RE-Nr., RE-Datum etc.) bereits vorhanden und manuelle Eingaben können vermieden wer-den. Bei der Definition sollten Sie sich an den buchhalterischen Anforde-rungen orientieren. D. h. Suchanfragen, Trefferlisten, etc. müssen die aus buchhalterischer Sicht relevanten Daten enthalten. Vermeiden Sie mitar-beiterspezifische Ablagestrukturen für steuerrelevante Dokumente. Defi-

nieren Sie auch technische und/oder organisatorische Plausibilitätskontrollen bei der Eingabe oder Übernahme von Daten. Für manuelle Prüfungen sollten Arbeitsanweisungen vorhanden sein.

- > Müssen Dokumente mehrfach abgelegt werden, also bspw. Rechnungen zu einer Kundenakte und als Buchungsbeleg, sollten diese Regeln bei der Indizierung transparent sein. Definieren Sie, welcher Beleg die Belegfunktion im Rahmen der Buchung übernimmt.
- > Stellen Sie sicher, dass Funktionen zum Löschen nicht mehr relevanter Dokumente nachvollziehbar arbeiten, sodass diese Dokumente wieder hergestellt werden können. „Nachvollziehbar“ wäre auch ein Protokoll über die durchgeführte Löschung von Daten und Dokumenten. „Wiederherstellbar“ wäre ein elektronischer Papierkorb. Hinweis: Aus Datenschutzgründen darf es diese Funktion in manchen Fällen gerade NICHT geben.
- > Definieren Sie für wichtige Belege eine manuelle Qualitätssicherung, bspw. Vier-Augen-Prinzip.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

Der Grundsatz der Ordnung gilt sowohl für die Buchungen, als auch für die Aufbewahrung der dazugehörigen Dokumente. Dies ist sinnvoll, um individuelle oder persönliche Regelungen zu vermeiden. Technisch müssen dem Steuerpflichtigen aber Freiheitsgrade im Hinblick auf die gegenseitige Verknüpfung von Daten (z. B. Buchungssatz und Beleg) zur Verfügung stehen. Eine Festlegung auf bestimmte Verfahren der Indexierung etc. kann nicht gefordert werden.

Die hilfreiche Klarstellung in der Rz. 55 der GoBD vom 28.11.2019, dass bare und unbare Geschäftsvorfälle kurzzeitig gemeinsam im Kassenbuch festgehalten werden können, ist für die KMU sehr begrüßenswert. Sie unterstützt die KMU gegenüber in ihrer Argumentation gegenüber steuerlichen Außenprüfungen, in denen bisher die geübte, wenn auch unsaubere Praxis angegriffen wird. Es ist aber nun eine Diskussion zu erwarten, wann die Buchung im Hauptbuch erfolgen muss, damit die Anforderung „kurzzeitig“ erfüllt ist. Dies dürfte u. E. bei 10 Tagen der Fall sein.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)

[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Rz. 53: Der Grundsatz der Klarheit verlangt u. a. eine systematische Erfassung und übersichtliche, eindeutige und nachvollziehbare Buchungen.

- Rz. 54:** Die geschäftlichen Unterlagen dürfen nicht planlos gesammelt und aufbewahrt werden. Ansonsten würde dies mit zunehmender Zahl und Verschiedenartigkeit der Geschäftsvorfälle zur Unübersichtlichkeit der Buchführung führen, einen jederzeitigen Abschluss unangemessen erschweren und die Gefahr erhöhen, dass Unterlagen verloren gehen oder später leicht aus dem Buchführungswerk entfernt werden können. Hieraus folgt, dass die Bücher und Aufzeichnungen nach bestimmten Ordnungsprinzipien geführt werden müssen und eine Sammlung und Aufbewahrung der Belege notwendig ist, durch die im Rahmen des Möglichen gewährleistet wird, dass die Geschäftsvorfälle leicht und identifizierbar feststellbar und für einen die Lage des Vermögens darstellenden Abschluss unverlierbar sind (BFH-Urteil vom 26. März 1968, BStBl. II S. 527).
- Rz. 55:** In der Regel verstößt die nicht getrennte Verbuchung von baren und unbaren Geschäftsvorfällen oder von nicht steuerbaren, steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen ohne genügende Kennzeichnung gegen die Grundsätze der Wahrheit und Klarheit einer kaufmännischen Buchführung. Die nicht getrennte Aufzeichnung von nicht steuerbaren, steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen ohne genügende Kennzeichnung verstößt in der Regel gegen steuerrechtliche Anforderungen (z. B. § 22 UStG). 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.
- Rz. 56:** Bei der doppelten Buchführung sind die Geschäftsvorfälle so zu verarbeiten, dass sie geordnet darstellbar sind und innerhalb angemessener Zeit ein Überblick über die Vermögens- und Ertragslage gewährleistet ist.
- Rz. 57:** 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 (Hauptbuch, siehe unter 5.4).
- Rz. 69:** Bei elektronischen Belegen (z. B. Abrechnung aus Fakturierung) kann die laufende Nummerierung automatisch vergeben werden (z. B. durch eine eindeutige Belegnummer).

- Rz. 71:** Die Zuordnung zwischen dem einzelnen Beleg und der dazugehörigen Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung kann anhand von eindeutigen Zuordnungsmerkmalen (z. B. Index, Paginiernummer, Dokumenten-ID) und zusätzlichen Identifikationsmerkmalen für die Papierablage oder für die Such- und Filtermöglichkeit bei elektronischer Belegablage gewährleistet werden. Gehören zu einer Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung mehrere Belege (z. B. Rechnung verweist für Menge und Art der gelieferten Gegenstände nur auf Lieferschein), bedarf es zusätzlicher Zuordnungs- und Identifikationsmerkmale für die Verknüpfung zwischen den Belegen und der Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung.
- Rz. 72:** 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 zu ermöglichen.
- Rz. 73:** Die Ablage der Belege und die Zuordnung zwischen Beleg und Aufzeichnung müssen in angemessener Zeit nachprüfbar sein. So kann z. B. Beleg- oder Buchungsdatum, Kontoauszugsnummer oder Name bei umfangreichem Beleganfall mangels Eindeutigkeit in der Regel kein geeignetes Zuordnungsmerkmal für den einzelnen Geschäftsvorfall sein.
- Rz. 74:** Beispiel 5
- Ein Steuerpflichtiger mit ausschließlich unbaren Geschäftsvorfällen erhält nach Abschluss eines jeden Monats von seinem Kreditinstitut einen Kontoauszug in Papierform mit vielen einzelnen Kontoblättern. Für die Zuordnung der Belege und Aufzeichnungen erfasst der Unternehmer ausschließlich die Kontoauszugsnummer. Allein anhand der Kontoauszugsnummer – ohne zusätzliche Angabe der Blattnummer und der Positionsnummer – ist eine Zuordnung von Beleg und Aufzeichnung oder Buchung in angemessener Zeit nicht nachprüfbar.
- Rz. 117:** Die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen müssen geordnet aufbewahrt werden. Ein bestimmtes Ordnungssystem ist nicht vorgeschrieben. 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 weitere Verarbeitung zu protokollieren. Es muss jedoch sichergestellt sein, dass ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit prüfen kann.
- Rz. 122:** Ein elektronisches Dokument ist mit einem nachvollziehbaren und eindeutigen Index zu versehen. Der Erhalt der Verknüpfung zwischen Index und elektronischem Dokument muss während der gesamten Aufbewahrungsfrist gewährleistet sein. Es ist sicherzustellen, dass das

elektronische Dokument unter dem zugeteilten Index verwaltet werden kann. Stellt ein Steuerpflichtiger durch organisatorische Maßnahmen sicher, dass das elektronische Dokument auch ohne Index verwaltet werden kann, und ist dies in angemessener Zeit nachprüfbar, so ist aus diesem Grund die Buchführung nicht zu beanstanden.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)

[zurück](#)

Weitere Quellen

Weitere Quellen stehen noch nicht zur Verfügung. Hinweise nehmen wir gerne auf.

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)

[zurück](#)

4.2.6. Kriterium Unveränderbarkeit

Überblick

Die GoBD fordern, dass das eingesetzte DV-Verfahren so auszugestaltet ist, dass alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Informationen, welche in den Verarbeitungsprozess Eingang gefunden haben, ab dem Zeitpunkt der einsetzenden Unveränderbarkeit nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden dürfen.

Die Ablage von elektronischen Daten und Dokumenten in einem Dateisystem (z. B. auf Pfad-Ebene im Windows-Betriebssystem) erfüllt die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten. Dies gilt unabhängig davon, ob eine Speicherung der elektronischen Daten und Dokumente für die Dauer der Aufbewahrungsfrist im IT-Buchführungssystem erfolgt, oder in gesonderten, separat geführten elektronischen Archivsystemen.

Somit kann der Grundsatz der Unveränderbarkeit nur erfüllt werden, wenn mithilfe von technischen und organisatorischen Maßnahmen sichergestellt wird, dass keine nachträglichen Änderungen an elektronisch archivierten Dokumenten und Daten während der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist vorgenommen werden.

§ 146 a AO i. V. m. § 1 KassensicherungsVO ist ein erstes Beispiel dafür, dass der Gesetzgeber technische Verfahren zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit erzwingt.

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

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, Löscher, automatische Protokollierung, Historisierungen, Versionierungen) oder organisatorisch (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten) gewährleistet werden.

Die digitalen Grundaufzeichnungen eines elektronischen Aufzeichnungssystems i. S. d. § 146a Abs. 1 i. V. m. § 1 KassenSichV sind zum Nachweis der Unveränderbarkeit der Daten seit dem 1.1.2020 durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) zu schützen (§ 146a Abs. 1 S. 2 AO). Die TSE besteht aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer digitalen Schnittstelle.

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 beschreibbaren Datenträgern, Entzug von Schreibrechten sowie insbesondere eine Verfahrensdokumentation mit Erläuterung der spezifischen Kontrollmechanismen. Entsprechendes gilt für die reine Aufbewahrung von geschäftlicher, steuerrelevanter E-Mail-Korrespondenz innerhalb des Mail-Systems ohne jegliche zusätzliche Sicherungsmaßnahmen.

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

Ebenso ist beim Einsatz von elektronischen Archivsystemen die vollständige Überführung aller aufbewahrungspflichtigen elektronischen Daten und Dokumente vom IT-Buchführungssystem in das Archivierungssystem zu gewährleisten. Die vollständige Speicherung der elektronischen Daten und Dokumente kann bspw. durch Abgleich der Protokolle der Erfassungssoftware und der Protokolle des Speichersystems kontrolliert werden. Ferner kann bspw. durch automatische Verifikationsprogramme die Richtigkeit der gespeicherten Daten und Dokumente überprüft werden (Vgl. IDW RS FAIT 3 – IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren, Tz. 72).

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Wie ist Unveränderbarkeit zu verstehen?

Unveränderbarkeit bedeutet nicht, dass grundsätzlich keine Veränderungen vorgenommen werden dürfen. Vielmehr geht damit unter Ordnungsmäßigkeitsgesichtspunkten die Anforderung einher, dass spätere Änderungen ausschließlich so vorzunehmen sind, dass sowohl der ursprüngliche Inhalt, als auch die Tatsache, dass Veränderungen vorgenommen wurden, erkennbar bleiben.

Wie ist Unveränderbarkeit grundsätzlich herzustellen?

Die Unveränderbarkeit lässt sich hardwaremäßig (z. B. unveränderbare und fälschungssichere Datenträger), softwaremäßig (z. B. Sicherungen, Sperren, Festschreibung, Löscherker, automatische Protokollierung, Historisierungen, Versionierungen) wie auch organisatorisch (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten) gewährleisten; insbesondere sind auch Kombinationen davon möglich und ggf. zweckmäßig.

Darf die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem erfolgen?

Dies erfüllt die Anforderungen an die Unveränderbarkeit laut GoBD nicht, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten. Entsprechend erfordert dies ergänzende Maßnahmen, wie z. B. eine Kombination aus regelmäßigen Sicherungen, Zugriffsschutzmechanismen, Kopien auf nur einmal beschreibbaren Datenträgern, Entzug von Schreibrechten sowie insbesondere eine Verfahrensdokumentation mit Erläuterung der spezifischen Kontrollmechanismen. Entsprechendes gilt für die reine Aufbewahrung von geschäftlicher, steuerrelevanter E-Mail-Korrespondenz innerhalb des Mail-Systems ohne jegliche zusätzliche Sicherungsmaßnahmen.

Kann der Einsatz einer qualifizierten elektronischen Signatur die Unveränderbarkeit bzw. die Nachvollziehbarkeit sicherstellen?

Nein, eine elektronische Signatur kann keine Schutzfunktion übernehmen, sondern bietet lediglich die 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). Änderungen sind nicht nachvollziehbar und das Löschen von signierten Daten muss zusätzlich abgesichert werden.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Gehen Sie bei der Überprüfung und Sicherstellung der Unveränderbarkeit zunächst von der Identifikation der Daten bzw. Dokumente aus, die Beleg- oder Grund(buch)aufzeichnungsfunktion erfüllen oder Buchungen von Geschäftsvorfällen darstellen. Hieran knüpfen die Anforderungen an eine unveränderte Aufbewahrung an (vgl. [Kapitel 3.3 „Buchung/Unveränderbarkeit“](#)).
- > Stellen Sie sicher, dass Dokumente und deren Metadatenstrukturen nur nachvollziehbar verändert werden können. Bei Verknüpfungen zu externen Systemen bedeutet dies: Unveränderbarkeit der Verknüpfungsinformationen (z. B. Doc-ID), Einsatz von technischen Sicherheitsmechanismen zur Kontrolle und Vermeidung von Änderungen (unveränderbaren Speichermedien, Hashwerten, Signaturen). Es muss zwischen Funktionen unterschieden werden, die Änderungen verhindern (Brennen der Dokumente auf DVD), diese nachvollziehbar und umkehrbar machen (Protokollierung mit Vorher-/Nachher-Werten) und sie nur nachvollziehbar machen, ohne dass ein Rückgängigmachen möglich ist. (Signatur)Notiz-Funktionen dürfen die Dokumente nicht verändern, so dass das Original erkennbar bleibt. Bsp.: Eigener Grafik-Layer im Dokumenten-Viewer, der wieder ausgeblendet werden kann oder separate Textnotizen/Notiz-Felder.
- > Auch für bildlich erfasste Dokumente (z. B. scannen und fotografieren) sollten Sie die Unveränderbarkeit sicherstellen. Dass z. B. gescannte Dokumente nicht verändert wurden, könnte z. B. anhand einer Hash-Zahl nachgewiesen werden, welche beim Scanvorgang dem Dokument vergeben und im DMS verifiziert wird. Die Hash-Zahl müsste hierbei Datum und Zeit des Scanvorgangs berücksichtigen.
- > Stellen Sie sicher, dass bei Dokumenten mit elektronischer Signatur auf Dauer eine gültige Signaturprüfung möglich ist.
- > Stellen Sie die Unveränderbarkeit/Nachvollziehbarkeit auch bei administrativem Zugriff (auch über Betriebssystem) sicher. Dies ist in der Praxis oft nur begrenzt möglich. Für Forderungen wie „auch der Administrator kann Protokolle nicht löschen/fälschen“ oder „Verbergen der Dokumentinhalte vor dem Administrator“ gibt es oft nur begrenzte technische Umsetzungsmöglichkeiten. Ein Vier-Augen-Prinzip (Bsp.: geteiltes Admin-Passwort) kann hier Risiken minimieren.
- > Stellen Sie sicher, dass die Prozesse des Löschens (logisch) von Indizes und Dokumenten nachvollziehbar sind. Dies gilt auch für das physikalische Löschen.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)
[zurück](#)

Kritische Würdigung

Die GoBD bestätigen die Anforderungen an die Unveränderbarkeit aus den GoB, stellen aber auch Umsetzungsmöglichkeiten dar. Dies ist gut und hilfreich, um die in der Vergangenheit häufig geführte Diskussion über unveränderbare Speichermedien zu relativieren und hier auch andere Möglichkeiten für die elektronische Aufbewahrung zuzulassen, wie sie für Buchführungssysteme schon lange eingesetzt werden.

Der Hinweis, dass bei einer Aufbewahrung im Dateisystem zusätzliche Maßnahmen erforderlich sind, ist nachvollziehbar, aber für die Praxis wenig hilfreich, da es keinen Hinweis über die zusätzlichen Maßnahmen gibt. Hier muss zwar auch die Technologieneutralität gewahrt bleiben, aber einige Beispiele (Brennen der Dateien auf CD, zusätzlicher Ausdruck für die Nachvollziehbarkeit von Änderungen) wären hier hilfreich.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)

[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Rz. 58: Eine Buchung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind (§ 146 Absatz 4 AO, § 239 Absatz 3 HGB).

Rz. 59: Veränderungen und Löschungen von und an elektronischen Buchungen oder Aufzeichnungen (vgl. Rzn. 3 bis 5) müssen daher so protokolliert werden, dass die Voraussetzungen des § 146 Absatz 4 AO bzw. § 239 Absatz 3 HGB erfüllt sind (siehe auch unter 8). Für elektronische Dokumente und andere elektronische Unterlagen, die gem. § 147 AO aufbewahrungspflichtig und nicht Buchungen oder Aufzeichnungen sind, gilt dies sinngemäß.

(Beispiel 4: ...)

Rz. 107: Nach § 146 Absatz 4 AO darf eine Buchung oder Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

Rz. 108: Das zum Einsatz kommende DV-Verfahren muss die 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.

Rz. 110: Die Unveränderbarkeit der Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen (vgl. Rzn. 3 bis 5) kann sowohl hardwaremäßig (z. B. unveränderbare und fälschungssichere Datenträger) als auch softwaremäßig (z. B. Sicherungen, Sperren, Festschreibung, Löscher, automatische Protokollierung, Historisierungen, Versionierungen) als auch organisatorisch (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten) gewährleistet werden. 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.

Rz. 111: 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 (automatisierte Belege bzw. Dauerbelege) 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 einer Änderung von Stammdaten (z. B. Abkürzungs- oder Schlüsselverzeichnisse, Organisationspläne) muss die eindeutige Bedeutung in den entsprechenden Bewegungsdaten (z. B. Umsatzsteuerschlüssel, Währungseinheit, Kontoeigenschaft) erhalten bleiben. Ggf. müssen Stammdatenänderungen ausgeschlossen oder Stammdaten mit Gültigkeitsangaben historisiert werden, um mehrdeutige Verknüpfungen zu verhindern. Auch eine Änderungshistorie darf nicht nachträglich veränderbar sein.

Rz. 123: Das Anbringen von Buchungsvermerken, Indexierungen, Barcodes, farblichen Hervorhebungen usw. darf – unabhängig von seiner technischen Ausgestaltung – keinen Einfluss auf die Lesbarmachung des Originalzustands haben. Die elektronischen Bearbeitungsvorgänge sind zu protokollieren und mit dem elektronischen Dokument zu speichern, damit die Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit des Originalzustands und seiner Ergänzungen gewährleistet ist.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)
[zurück](#)

Weitere Quellen

Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen: „Experten erläutern die GoBD“ – Was bedeutet „Unveränderbarkeit“?, https://www.psp.eu/media/in-public/beitrag_experten_erlaeuterungen_gobd_unveraenderbarkeit_final.pdf (zuletzt abgerufen 12/2023).

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)

[zurück](#)

4.3. Konvertierung, Erhalt der maschinellen Auswertbarkeit

Überblick

Nach den GoBD sind bei einer Umwandlung (Konvertierung) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein Inhouse-Format beide Versionen zu archivieren, unter demselben Index zu verwalten und die konvertierte Version ist als solche zu kennzeichnen. Ausgenommen davon sind temporäre Zwischenformate. Mit der Neufassung der GoBD vom 28.11.2019 gilt erleichternd, dass die Aufbewahrung der konvertierten Fassung unter bestimmten Voraussetzungen ausreichend ist (auch sog. „Ersetzendes oder Verlustfreies Konvertieren“).

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

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

Soweit generell eine Umwandlung (Konvertierung) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) erfolgt, fordern die GoBD, dass stets beide Versionen aufzubewahren sind, derselben Aufzeichnung zuzuordnen sind und mit demselben Index zu verwalten sind. Die konvertierte Version ist als solche zu kennzeichnen.

Die ausschließliche Aufbewahrung der konvertierten Version (ersetzendes oder verlustfreies Konvertieren) ist bei Beachtung folgender Voraussetzungen ausreichend:

- Es wird keine bildliche oder inhaltliche Veränderung 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 mehr beschränkt, dabei ist es zulässig, wenn bei der Konvertierung Zwischenaggregationsstufen nicht gespeichert, aber in der Verfahrensdokumentation so dargestellt werden, dass die retrograde und progressive Prüfbarkeit sichergestellt ist.

Nicht aufbewahrungspflichtig 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 und die maschinelle Auswertbarkeit vollumfänglich erhalten bleibt.

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

Soweit Kryptografiertechniken eingesetzt werden, ist sicherzustellen, dass die verschlüsselten Unterlagen im DV-System in entschlüsselter Form verfügbar sind. Werden Signaturprüfchlüssel verwendet, sind die eingesetzten Schlüssel aufzubewahren.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Was muss nach der Konvertierung in ein Inhouse-Format aufbewahrt werden?

Nach der Konvertierung in ein Inhouse-Format sind grundsätzlich beide Versionen (die ursprüngliche und die konvertierte Fassung) aufzubewahren, derselben Aufzeichnung zuzuordnen und mit demselben Index zu verwalten. Die konvertierte Version ist als solche zu kennzeichnen.

In welchen Fällen genügt die Aufbewahrung der konvertierten Version?

Die Aufbewahrung der konvertierten Version ist nach der Neufassung der GoBD vom 28.11.2019 ausreichend, soweit keine bildliche oder inhaltliche Veränderung vorgenommen wurde, bei der Konvertierung keine sonstigen aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren gehen, die maschinelle Auswertbarkeit und der Datenzugriff durch die Finanzbehörde nicht eingeschränkt werden und die ordnungsgemäße und verlustfreie Konvertierung mittels einer Verfahrensdokumentation schriftlich fixiert ist. Diese Art von Vereinfachung erleichtert vielen Unternehmen insbesondere technisch erforderliche Migrationsvorhaben, etwa im Archivumfeld sowie prozessuale Vereinfachungen.

Darf eine Verdichtung von Daten vorgenommen werden?

Achtung: Sofern nicht mehr alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten übernommen werden, ist eine Aufbewahrung in Form von Datenextrakten, Reports oder Druckdateien unzulässig.

Worauf ist bei der Bereitstellung von Stammdaten und Systemeinstellungen zu achten?

Die GoBD fordern, dass im Rahmen der Datenträgerüberlassung der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen (Struktur-)Informationen in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung gestellt werden.

Insoweit sind neben den Daten in Form von Datensätzen und den elektronischen Dokumenten auch alle zur maschinellen Auswertung der Daten im Rahmen des Datenzugriffs notwendigen Strukturinformationen in maschinell auswertbarer Form aufzubewahren. Damit einher geht die Forderung nach einer vollständigen Beschreibung der Dateiherkunft, der Dateistruktur, der Datenfelder, der verwendeten Zeichensatztabellen sowie der internen und externen Verknüpfungen des zugrunde liegenden DV-Systems. Das häufig in der Praxis vorhandene Problem der Nachvollziehbarkeit von Stammdaten (z. B.: Datensatzbeschreibungen, Abkürzungs- oder Schlüsselverzeichnisse, Organisationspläne, Umsatzsteuerschlüssel, Währungseinheit, Kontoeigenschaften) sowie von technischen Systemeinstellungen wird konkret adressiert. Um mehrdeutige Verknüpfungen zu verhindern, müssen diese mit Gültigkeitszeiträumen historisiert werden. Die Änderungshistorie darf nachträglich nicht veränderbar sein.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)
[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Stellen Sie für alle technischen Prozesse, bei denen Formatkonvertierungen erfolgen, sicher, dass die maschinelle Auswertungsmöglichkeit (Sortier-, Summier- und Filtermöglichkeiten, Volltextsuche, Nachverfolgung von Verknüpfungen und Verlinkungen) nicht beeinträchtigt wird (bspw. maschinell auswertbare Buchführungsdaten werden in eine nur volltextauswertbare PDF-Textdatei umgewandelt). Prüfen Sie bei der Konvertierung von originär elektronischen Dokumenten (bspw. in Inhouse-Formate), ob auch die Originalformate aufbewahrt werden müssen.
- > Stellen Sie sicher, dass vorhandene Volltext-Suchmöglichkeiten auch bei Konvertierungen erhalten bleiben. Werden Dokumente bspw. um einen OCR-Layer ergänzt (bspw. gescannte Dokumente), müssen Sie sicherstellen, dass diese Art durchsuchbarer Dokumente erhalten bleiben und dem Prüfer zur Verfügung gestellt werden.
- > Prüfen Sie speziell für E-Mail-Attachments, dass es zu keiner Einschränkung der maschinellen Auswertungsmöglichkeiten kommt.
- > Beim Einsatz von Verschlüsselungstechnik müssen Sie sicherstellen, dass die verschlüsselte und die unverschlüsselte Version des Dokuments inkl. der Schlüssel aufbewahrt wird.
- > Stellen Sie sicher, dass die zum Zeitpunkt der Archivierung geltenden Systemeinstellungen und Stammdaten transparent gemacht werden können (bspw. über entsprechende Protokollierung).

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

Durch die sehr weit gefasste Definition der „maschinellen Auswertbarkeit“ dürften die tendenziell auseinanderlaufenden Ansichten über Umfang und Folgen der Auswertbarkeitsforderungen eher stärker divergieren als konvergieren. Was soll z. B. nicht „auch ohne mathematisch-technische Auswertungen eine Prüfung im weitesten Sinne ermöglichen“ können (vgl. GoBD Abschnitt 9.1, Rz. 126)? Spätestens mit dieser Formulierung ist das Risiko des Umfangs und des damit zusammenhängenden Aufwands der für die maschinelle Auswertbarkeit bereitzustellenden Daten für den Steuerpflichtigen kaum noch abgrenzbar. Denn in Kombination mit der Formulierung in GoBD Rz. 159, dass „(...) insbesondere die Daten der Finanzbuchhaltung, der Anlagenbuchhaltung, der Lohnbuchhaltung und aller Vor- und Nebensysteme, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen enthalten (vgl. GoBD Rzn. 3 bis 5), für den Datenzugriff bereitzustellen (sind)“, wird der bisherige Verständnisrahmen zumindest in der hier formulierten Form deutlich überschritten. Zumal mangels einer Definition der „steuerrelevanten

Daten“ auch das Erstqualifikationsrecht des Steuerpflichtigen keinen „Anker“ mehr findet. Insgesamt muss diese Kombination aus nicht zufälligen Formulierungen als deutliches Signal gewertet werden, dass die Finanzverwaltung die Grenzen des Datenzugriffs bewusst ausweiten will, ohne dem Steuerpflichtigen eine Orientierung zu geben, wie er sein Erstqualifikationsrecht der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten begründen kann.

Unabhängig von der Frage nach der (gesetzlichen) Grundlage, die nach Meinung der Finanzverwaltung zur Aufbewahrung von Zwischenformaten verpflichtet, darf die Sinnhaftigkeit dieser Vorgabe in Zweifel gezogen werden. Ein entsprechender Identitätsnachweis lässt sich auch über eine Verfahrensdokumentation in Kombination mit einer Protokollierung führen. Andererseits ist durch die Neufassung der GoBD vom 28.11.2019 und der damit einhergehenden Zulässigkeit der isolierten Aufbewahrung der konvertierten Fassung in bestimmten Fällen eine deutliche Erleichterung eingetreten.

Für E-Mails mit der Funktion eines Handels- bzw. eines Geschäftsbriefs oder eines Buchungsbelegs gelten aufgrund ihrer technischen Spezifikation besondere Vorgaben in Bezug auf Konvertierungen. Dem empfangenden Unternehmen geht dabei eine elektronische Nachricht zu, die im Mail-Server entgegengenommen und in dem jeweiligen Mail-Client (MS Outlook, IBM Notes etc.) visualisiert wird. Das, was beim Endanwender visualisiert wird (z. B. eine E-Mail in Outlook), entspricht dabei binär nicht dem, was der Mail-Server empfangen hat (eine nach RFC 2322 standardisiert codierte Nachricht). Vor diesem Hintergrund ist es nicht sachgerecht und auch nicht erforderlich, die empfangenen Urformate aufzubewahren (RFC 2322 Nachrichtensätze), solange sichergestellt ist, dass bei der Konvertierung in die Mailsysteme keinerlei relevante Recherchefunktion für aufbewahrungspflichtige Attribute verloren geht. Dies sollte letztlich in jeder modernen E-Mail-Umgebung sichergestellt sein, da hier i.d.R. alle Mail-Eigenschaften des Urformates übernommen werden.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)

[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Rz. 131: Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden (z. B. Rechnungen oder Kontoauszüge im PDF- oder Bildformat). Eine Umwandlung in ein anderes Format (z. B. MSG in PDF) ist dann zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltlichen Veränderungen vorgenommen werden (siehe Rz. 135). Erfolgt eine Anreicherung der Bildinformationen, z. B. durch OCR (Beispiel: Erzeugung einer volltextrecherchierbaren PDF-Datei im

Erfassungsprozess), sind die dadurch gewonnenen Informationen nach Verifikation und Korrektur ebenfalls aufzubewahren.

Rz. 132: Im DV-System erzeugte Daten im Sinne der Rzn. 3 bis 5 (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.

Rz. 134: Bei Einsatz von Kryptografiertechniken ist sicherzustellen, dass die verschlüsselten Unterlagen im DV-System in entschlüsselter Form zur Verfügung stehen. Werden Signaturprüfchlüssel verwendet, sind die eingesetzten Schlüssel aufzubewahren. Die Aufbewahrungspflicht endet, wenn keine der mit den Schlüsseln signierten Unterlagen mehr aufbewahrt werden müssen.

Rz. 135: Bei Umwandlung (Konvertierung) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) sind beide Versionen zu archivieren, derselben Aufzeichnung zuzuordnen und mit demselben Index zu verwalten sowie die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen.

Die Aufbewahrung beider Versionen ist bei Beachtung folgender Anforderungen nicht erforderlich, sondern es ist die Aufbewahrung der konvertierten Fassung ausreichend:

- Es wird keine bildliche oder inhaltliche Veränderung 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 sichergestellt ist.

Nicht aufbewahrungspflichtig 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. Voraussetzung ist jedoch, dass bei der weiteren Verarbeitung

keinerlei „Verdichtung“ aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtiger Daten (vgl. Rzn. 3 bis 5) vorgenommen wird.

Rz. 142: Im Falle eines Systemwechsels (z. B. Abschaltung Altsystem, Datenmigration), einer Systemänderung (z. B. Änderung der OCR-Software, Update der Finanzbuchhaltung etc.) oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten (vgl. Rzn. 3 bis 5) aus dem Produktivsystem ist es nur dann nicht erforderlich, die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems über die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten (einschließlich Metadaten, Stammdaten, Bewegungsdaten und der erforderlichen Verknüpfungen) müssen unter Beachtung der Ordnungsvorschriften (vgl. §§ 145 bis 147 AO) quantitativ und qualitativ gleichwertig in ein neues System, in eine neue Datenbank, in ein Archivsystem oder in ein anderes System überführt werden. Bei einer erforderlichen Datenumwandlung (Migration) darf ausschließlich das Format der Daten (z. B. Datums- und Währungsformat) umgesetzt, nicht aber eine inhaltliche Änderung der Daten vorgenommen werden. Die vorgenommenen Änderungen sind zu dokumentieren. Die Reorganisation von OCR-Datenbanken ist zulässig, 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.
2. Das neue System, das Archivsystem oder das andere System muss in quantitativer und qualitativer Hinsicht die gleichen Auswertungen der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten ermöglichen, als wären die Daten noch im Produktivsystem.

Rz. 144: Eine Aufbewahrung in Form von Datenextrakten, Reports oder Druckdateien ist unzulässig, soweit nicht mehr alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten übernommen werden.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)

[zurück](#)

Weitere Quellen

Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen: Experten erläutern die GoBD – Was bedeutet „Konvertierung“?, <https://www.psp.eu/de/konvertierung-gobd> (zuletzt abgerufen 12/2023).

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)

[zurück](#)

4.4. Wo ist aufzubewahren?

Überblick

Die steuerlichen Anforderungen an den Ort der Aufbewahrung von elektronischen Daten und Dateien sind in § 146 AO geregelt. Demnach sind Bücher und sonstige erforderliche Aufzeichnungen (§ 146 Abs. 2 S. 1 AO) im Inland zu führen und aufzubewahren und dürfen unter bestimmten Voraussetzungen nach § 146 Abs. 2 a bzw. 2b AO auch ins Ausland verlagert werden. Dabei gilt es, auf der Grundlage von [Änderungen der Abgabenordnung durch das JStG 2020 sowie das DAC 7-Umsetzungsgesetz zwischen einer Verlagerung in einen anderen Mitgliedsstaat oder in mehrere Mitgliedstaaten der Europäischen Union und einer Verlagerung in einen Drittstaat oder mehrere Drittstaaten zu unterscheiden](#). Mit der über das DAC 7-Umsetzungsgesetz initiierten Formulierung „in mehreren“ soll vornehmlich dem Umstand verteilter Systeme bzw. Datensicherungssysteme (z. B. Cloud-Systeme, Backup-Systeme) Rechnung getragen werden. Soweit die elektronischen Bücher oder sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen in einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in mehreren Mitgliedstaaten 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. Eines Antrags, wie vor der Novellierung durch das JStG 2020 gefordert, bedarf es in diesen Fällen nicht mehr. Die Antragspflicht besteht jedoch fort, soweit die Verlagerung in einen Drittstaat oder mehrere Drittstaaten (z. B. USA, GB) erfolgt. In diesen Fällen bedarf es eines schriftlichen oder – nunmehr durch das JStG 2020 zulässigen – elektronischen Antrags per ELSTER („sonstige Nachricht“) oder per E-Mail an das zuständige Finanzamt. Nach der im Rahmen des DAC 7-Umsetzungsgesetzes gewählten Neufassung des § 146 Abs. 2b AO entfällt dabei seit dem 1.1.2023 das zwingende Erfordernis der Nennung des konkreten Server-Standortes. Entsprechend genügt es, wenn der Name und die Anschrift des Betreibers der (Cloud-)Lösung mitgeteilt werden.

In diesem Zusammenhang wird es in den GoBD vom 28.11.2019 nicht beanstandet, wenn papierbasierte Ursprungsbelege im Rahmen einer bereits genehmigten Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Drittland (§ 146 Abs. 2b AO) an den Ort der elektronischen Buchführung verbracht und dort bildlich erfasst werden.

Dabei hat die bildliche Erfassung zeitnah zur Verbringung der Papierbelege ins Ausland zu erfolgen.

Ferner können Elektronische Rechnungen gemäß § 14 b Abs. 2 UStG unter Berücksichtigung bestimmter Anforderungen elektronisch im Gemeinschaftsgebiet der EU aufbewahrt werden. Dabei hat der Steuerpflichtige seinem für ihn zuständigen Finanzamt den Aufbewahrungsort im Gemeinschaftsgebiet der EU unaufgefordert in schriftlicher Form mitzuteilen.

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

Der Bewilligungsantrag gem. § 146 Abs. 2b AO zu einer Verlagerung des Ortes zur Führung und Aufbewahrung von elektronischen Büchern und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen setzt insbesondere voraus, dass die GoB einschließlich der GoBD in vollem Umfang eingehalten werden. **Während in der Vergangenheit für die Genehmigung des Bewilligungsantrages der genaue Serverstandort im Ausland anzugeben war, kann es seit dem 1.1.2023 (Änderung durch das DAC 7-Umsetzungsgesetz) genügen, wenn der Name und die Anschrift des Betreibers der (Cloud-)Lösung mitgeteilt werden. Das Erfordernis der Nennung des konkreten Server-Standorts ist hingegen nicht mehr erforderlich.** Darüber hinaus wird die Genehmigung des Antrages – insbesondere wegen des Erfordernisses einer effizienten Steuerkontrolle – an die Möglichkeit des vollumfänglichen Datenzugriffes i. S. d. § 147 Abs. 6 AO geknüpft. Voraussetzung für die Genehmigung ist weiterhin, dass der Steuerpflichtige in der Vergangenheit seine Mitwirkungspflichten bei der Besteuerung erfüllt hat und sichergestellt wird, dass durch die Aufbewahrung der elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen im Gemeinschaftsgebiet der EU keine Beeinträchtigung der Besteuerung erfolgt. Für eine „Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung“ ist die Erfüllung sämtlicher steuerlicher Pflichten, nicht nur die Erfüllung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten erforderlich. Zu den steuerlichen Pflichten gehören die allgemeinen Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren, die Beachtung der einschlägigen Ordnungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der AO sowie der Auskunft- und Vorlagepflichten einschließlich der Gewährung des Datenzugriffes im Rahmen der Außenprüfung.

Bei der Prüfung, ob die Besteuerung beeinträchtigt ist, können z. B. folgende Umstände von Bedeutung sein:

- > Nicht ordnungsgemäßes Abgabeverhalten des Steuerpflichtigen.
- > Einleitung von Steuerstrafverfahren oder -ordnungswidrigkeitenverfahren der Bußgeld- und Strafsachenstelle oder Steuerfahndung in steuerlichen Angelegenheiten.

- > Notwendigkeit von Vollstreckungsverfahren wegen unzureichender Erfüllung von eigenen steuerlichen Zahlungspflichten.
- > Verstöße gegen § 138 AO in Form der Unterlassung der Meldung von ausländischen Gesellschaftsbeteiligungen.
- > Das Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens mit großer Auskunfts-klausel mit dem „Verlagerungsstaat“.

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 DV-gestützter Buchführung im Inland. Dies bedingt, dass die angeforderten Unterlagen unverzüglich zur Verfügung gestellt werden müssen, die angeforderten Auskünfte zeitnah erteilt werden und die Datenzugriffsmöglichkeiten in vollem Umfang bereitgestellt werden.

Ferner kann der Steuerpflichtige die Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten im Inland nicht dadurch einschränken, indem er sich auf ausländische Bestimmungen beruft, die diesen Pflichten entgegenstehen würden (z. B. datenschutzrechtliche Bestimmungen zum Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen).

Darüber hinaus enthält § 14b Abs. 2 UStG für umsatzsteuerliche Zwecke spezielle Regelungen für die Aufbewahrung von elektronischen Rechnungen, die den allgemeinen Aufbewahrungspflichten in der AO vorgehen. Demnach sind Rechnungen, die ein inländischer Unternehmer ausgestellt bzw. empfangen hat, grundsätzlich im Inland aufzubewahren. Eine elektronische Aufbewahrung dieser Rechnungen 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 unaufgefordert in schriftlicher Form mitzuteilen.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Darf die Aufbewahrung von aufbewahrungspflichtigen Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, ins Ausland verlagert werden?

Grundsätzlich nein. Papierunterlagen vor allem im Sinne des § 147 Abs. 1 AO (z. B. Buchungsbelege, eingehende und ausgehende Handels-/Geschäftsbriefe, Jahresabschlüsse und sonstige Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind) sind im Inland aufzubewahren.

Ausgenommen vom Grundsatz sind neben dem Führen auch die Aufbewahrung von elektronischen Büchern und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen im Ausland. Dies umfasst auch insbesondere die der Buchung von Geschäftsvorfällen zugrunde liegenden elektronischen Belege inklusive weiterer

elektronischer Unterlagen zur Erläuterung. Dabei ist im Grundsatz zwischen einer Auslagerung in einen oder mehrere EU-Mitgliedstaaten und einer Auslagerung in einen oder mehrere Drittstaaten zu unterscheiden. Im Drittstaatenfall bedarf es zwingend eines schriftlichen Antrags beim zuständigen Finanzamt, der von diesem zu bewilligen ist (146 Abs. 2b S. 1 AO).

Gilt dies auch für elektronische Rechnungen?

Für elektronische Rechnungen gilt eine spezielle Regelung, wonach eine Aufbewahrung im übrigen Gemeinschaftsgebiet voraussetzt, 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 und dessen Bewilligung ist insoweit nicht erforderlich.

Dürfen aufbewahrungspflichtige Unterlagen in Papierform, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, im Ausland bildlich erfasst (z. B. scannen oder fotografieren) werden?

Nach allgemeiner Meinung dürfen grundsätzlich nur Kopien dieser Unterlagen ins Ausland verbracht werden. Allerdings wird es gem. den GoBD vom 28.11.2019 nicht beanstandet, wenn Papierbelege im Rahmen einer bereits genehmigten Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland entsprechend § 146 Abs. 2a AO an den Ort der elektronischen Buchführung verbracht und dort bildlich erfasst werden. Vorausgesetzt wird dabei, dass die Digitalisierung zeitnah zur Verbringung der Papierbelege ins Ausland erfolgt.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Stellen Sie immer rechtzeitig einen schriftlichen Antrag, wenn Sie eine Auslagerung des IT-Betriebs in einen oder mehrere Drittstaaten für steuerrelevante Anwendungen planen (Bewilligungsbescheid gilt ab Bekanntgabe und nicht rückwirkend).
- > Stellen Sie für die Aufbewahrung von elektronischen Rechnungen sicher, dass bei einer Auslagerung der Aufbewahrung dieser Rechnungen in das EU-Ausland ein jederzeitiger Online-Zugriff gewährleistet ist und Ihr zuständiges Finanzamt von Ihnen informiert wird.
- > Dokumentieren Sie die Betriebsstandorte in der Verfahrensdokumentation und prüfen Sie regelmäßig bei den von Ihnen eingesetzten Dienstleistern, dass keine unabhgestimmte Auslagerung des IT-Betriebs durch den Dienstleister ins Ausland erfolgt ist.

- > Bei der Gründung und Errichtung von inländischen Gesellschaften und Betriebsstätten ist spätestens im Zuge der Anmeldung beim Finanzamt der Bewilligungsantrag zu stellen, wenn die elektronischen Bücher auf einem ausländischen Server geführt werden sollen.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

Die steuerlichen Anforderungen an den Ort der Aufbewahrung von elektronischen Daten und Dateien führen beim Einsatz von Dienstleistungsunternehmen und insbesondere beim Cloud Computing zu Risiken für den Steuerpflichtigen. (Einsatz von Subdienstleister etc.).

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)

[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Rz. 136: (...)

Erfolgt im Zusammenhang mit einer, nach § 146 Absatz 2a AO genehmigten, Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland eine ersetzende bildliche Erfassung, wird es nicht beanstandet, wenn die papierenen Ursprungsbelege zu diesem Zweck an den Ort der elektronischen Buchführung verbracht werden. Die bildliche Erfassung hat zeitnah zur Verbringung der Papierbelege ins Ausland zu erfolgen.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)
[zurück](#)

Weitere Quellen

Verfügung des Bayerischen Landesamt für Steuern vom 16.09.2010
(Az. S 0316.1.1 – 3/3 St 42).

Roderburg/Richter: Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland, IstR 2016, S. 456.

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)
[zurück](#)

4.5. Wie lange ist aufzubewahren?

Überblick

Die Aufbewahrungsfristen sind im Wesentlichen in § 257 HGB, § 147 AO und § 14b UstG geregelt. Aufbewahrungsfristen nach Steuerrecht

Aufbewahrungsfrist von 6 Jahren	Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren
<ul style="list-style-type: none"> empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe Wiedergabe abgesandter Handels- oder Geschäftsbriefe 	<ul style="list-style-type: none"> Buchungsbelege Bücher und Aufzeichnungen Inventare Jahresabschlüsse Lageberichte Eröffnungsbilanzen zum Verständnis der Buchführung erforderliche Arbeitsanweisungen sonstige Organisationsunterlagen

Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Ende des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung in das Handelsbuch vorgenommen, das Inventar aufgestellt, die Eröffnungsbilanz oder der Jahresabschluss festgestellt, der Konzernabschluss aufgestellt, der Handelsbrief empfangen oder abgesandt wurde oder der Buchungsbeleg entstanden ist. Damit ergeben sich oft Aufbewahrungsfristen von 7 bzw. 11 Jahren, gerechnet ab dem Eingangsdatum.

Rechnungen sind auf der Grundlage von § 14b UstG zehn Jahre aufzubewahren.

Die Aufbewahrungsfrist läuft jedoch nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (sog. Ablaufhemmung gem. § 171 AO).

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

Beim Einsatz von elektronischen Archivsystemen ist zu beachten, dass diese häufig über Funktionen verfügen, die den unterschiedlichen Belegarten unterschiedliche Aufbewahrungsfristen zuordnen, innerhalb derer die Dokumente vor versehentlicher oder absichtlicher Manipulation geschützt sind.

Hier ist darauf zu achten, dass zur korrekten Ableitung der Aufbewahrungsfrist nicht die firmeninterne Bezeichnung der Dokumente verwendet wird, sondern die Dokumentenart und deren Aufgabe sowie Funktion für die Buchführung.

Da nicht bei jeder Dokumentart die Aufbewahrungsfrist mit dem Zeitpunkt der Erstellung oder Archivierung eines Dokuments beginnt, ist eine einheitliche, unternehmensweite Umsetzung der Aufbewahrungsfristen für alle Dokumentarten eines Unternehmens anspruchsvoll. Beispielsweise beginnt die Aufbewahrungsfrist eines Kreditvertrages am Ende der Laufzeit oder eines Lebensversicherungsvertrages mit der Auszahlung der Versicherung. In diesen Fällen müssen Einstellungsmöglichkeiten in einem elektronischen Archivsystem vorhanden sein, die eine Reorganisation der Dokumentart entsprechend ermöglichen, da hier kein einfaches chronologisches Archivieren und Löschen von Dokumenten möglich ist.

Die Aufbewahrungsfristen und -regeln sowie die Festlegungen für die Vernichtung von Dokumenten sind in der Verfahrensdokumentation niederzulegen.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Worauf ist bei einer Fristenverwaltung bei der elektronischen Aufbewahrung zu achten?

Für aufbewahrungspflichtige Daten und Dokumente sollte keine Löschmöglichkeit vor dem Ende der Aufbewahrungsfrist vorhanden sein. Auch sollte keine automatisierte Löschung nach Ende der Aufbewahrungsfrist (z. B.: Stets alle Daten löschen, die älter als 11 Jahre sind) erfolgen.

Vor dem Löschprozess sollte zwingend eine organisatorische Freigabe eingeholt werden, um dem Umstand gerecht zu werden, dass entsprechend § 147 Abs. 3 S. 3 AO die Aufbewahrungsfrist nicht abläuft, soweit und solange die Unterlagen steuerlich von Bedeutung sind und deren Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

Auch betriebliche Regelungen können eine längere Aufbewahrungsfrist erfordern. So kann es erforderlich sein, dass für eine Dokumentart mehrere Aufbewahrungsfristen gelten – eine steuerliche Frist und eine weitere Frist aus Sicht des Unternehmens. Dies muss bei der Einrichtung entsprechender technischer Profile berücksichtigt werden.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Definieren Sie Aufbewahrungsfristen für ihre Dokumentbestände – sowohl aus steuerlicher Sicht, als auch aus betrieblicher Sicht. Hier sollte pro Dokumentbestand/pro Dokumentart neben der Dauer auch das Ereignis definiert sein, mit dem die Frist beginnt (Bsp.: Erstellung eines Dokumentes, Ende einer Kundenbeziehung, Rückzahlung eines Darlehens etc.). Auch sollte festgelegt werden, wo die Aufbewahrung erfolgt, wer hierfür zuständig ist und wie bei einer elektronischen Archivierung mit den Originaldokumenten umgegangen werden soll (Vernichtung, Aufbewahrung der Originale). „Alles immer aufbewahren“ ist zwar steuerlich zulässig und somit eine Umsetzungsoption. Prüfen Sie dennoch, ob dies sinnvoll und wirtschaftlich ist. Dies ist dann der Fall, wenn die geringen Daten- und Dokumentbestände zu keinen hohen technischen oder räumlichen Anforderungen führen.
- > Zur Vereinfachung der Regeln für die Fristenverwaltung und das Löschen von Dokumenten sollten Sie prüfen, ob Regeln standardisiert werden können, bspw. die ganze Akte wird zehn Jahre nach Ende des Vertrages vernichtet, auch wenn Korrespondenz früher aussortiert werden könnte.
- > Wenn eine Fristenverwaltung eingerichtet wird, bedeutet dies in der Regel auch, dass ein Lösch-Prozess eingerichtet werden muss. Aus diesem Grund sollten Sie nicht nur steuerliche Fristen berücksichtigen, sondern auch betriebliche Fristen. Da im Rahmen von Lösch-Prozessen meist keine Einzelfreigaben von Dokumenten erfolgen können, sollte eine zusammenfassende Darstellung der zu löschenden Dokumentbestände erfolgen und eine Freigabe im Vier-Augen-Prinzip erfolgen. Die Freigabe und das Löschen selbst sollten protokolliert werden.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

Die 10-jährige Frist für die Aufbewahrung von Daten und Dokumenten stellt für Unternehmen eine wirtschaftliche Herausforderung dar – insbesondere mit der Anforderung, diese Daten im Originalformat vorzuhalten. Auch weiterhin ist die Dauer der Aufbewahrung von Anschaffungsbelegen bei langlebigen Wirtschaftsgütern extrem lang ausgelegt, da die „Aufbewahrungsfrist für den Anschaffungsbeleg nach den GoBD erst mit Ablauf der steuerlichen Nutzungsdauer beginnt“ (GoBD Rz. 81).

Ferner gelten nach einer steuerlichen Außenprüfung (z. B. Betriebsprüfung oder Lohnsteueraußenprüfung) die strikten Vorgaben an die Aufbewahrung uneingeschränkt und ohne jegliche Erleichterungen fort. Hier wäre eine Erleichterungsvorschrift von großem praktischem Nutzen, insbesondere in Bezug auf die migrationsunabhängige Aufrechterhaltung von Daten und deren Auswertungsmöglichkeiten.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)

[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Keine Aussagen hierzu in den GoBD.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)

[zurück](#)

Weitere Quellen

Arbeitsgemeinschaft für Wirtschaftliche Verwaltung e.V. (AWV): Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht, ESV, 9. Auflage 2016.

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)

[zurück](#)

5. Verfahrensdokumentation und die Darstellung des GoBD-bezogenen Internen Kontrollsystems einschließlich des Steuerkontrollsystems

Überblick

Die GoBD fordern eine aussagefähige und aktuelle Verfahrensdokumentation (Rz. 150). Der notwendige Umfang einer Verfahrensdokumentation wird dadurch bestimmt, was zum Verständnis des DV-Verfahrens, der Bücher und Aufzeichnungen sowie der aufbewahrten Unterlagen aus Sicht eines sachverständigen Dritten notwendig ist (Rz. 151).

Zum IT-gestützten Buchführungssystem gehören somit nicht nur die Finanzbuchhaltungssoftware, sondern auch Vor- und Nachsysteme, wie z. B. Kassen, Warenwirtschaft und Zeiterfassung (Rz. 20). Auch alle System- bzw. Verfahrensänderungen des IT-gestützten Buchführungssystems sind inhaltlich und zeitlich lückenlos zu dokumentieren.

Mit dem Beschluss zur Umsetzung des DAC 7-Umsetzungsgesetzes hat der deutsche Gesetzgeber Steuerpflichtigen, die über ein „wirksames“ Steuerkontrollsystem (SKS) verfügen, Erleichterungen hinsichtlich Art und Umfang der Ermittlungen im Rahmen der laufenden Außenprüfungen in Aussicht gestellt.

Voraussetzung hierfür ist, dass im Rahmen einer laufenden Außenprüfung die Wirksamkeit des SKS bestätigt wurde und somit kein oder nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko vorliegt.

Konkret sieht der neue § 38 EGAO vor, dass Finanzbehörden im Benehmen mit dem Bundeszentralamt für Steuern für nachfolgende Außenprüfungen Erleichterungen in Bezug auf Art und Umfang der Ermittlungen verbindlich zusagen können.

Als SKS definiert § 38 Abs. 2 EGAO alle innerbetrieblichen Maßnahmen, die gewährleisten, dass die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden, sowie die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden. Damit umfasst das SKS neben der Steuerdeklaration das IT-gestützte Buchführungssystem und -verfahren und damit das GoBD-bezogene Interne Kontrollsystem (IKS). Für deren Nachvollziehbarkeit ist eine aussagefähige und aktuelle Verfahrensdokumentation wesentliche Voraussetzung.

Daher hat gem. § 38 Abs. 2 EGAO der Steuerpflichtige Veränderungen des IKS zu dokumentieren und sie der Finanzbehörde unverzüglich schriftlich oder elektronisch mitzuteilen.

Ferner verlangt § 38 Abs. 2 EGAO, dass das Steuerkontrollsystem die steuerlichen Risiken laufend abbilden können muss, d. h., diese zu identifizieren und ihnen angemessen sowie wirksam zu begegnen. Hierfür ist es notwendig, dass die Angemessenheit und Wirksamkeit von den gesetzlichen Vertretern sachgerecht überwacht wird. Nachfolgende Grafik veranschaulicht den Aufbau und die Elemente eines integrativen SKS, das auf Grundlage des bestehenden GoBD-bezogenen IKS und der vorhandenen Verfahrensdokumentation wie folgt strukturiert werden kann:



Abb.: Aufbau und Bestandteile des Steuerkontrollsystems

Voraussetzung dafür, dass im Rahmen einer laufenden Außenprüfung die Wirksamkeit des SKS bestätigt werden kann, ist dessen Überprüfbarkeit. Dies erfordert eine angemessene und wirksame Umsetzung der Regelungen und Maßnahmen. Überprüfbarkeit entsteht durch die (schriftliche) Darlegung der objektiv nachvollziehbaren Maßnahmen und Regelungen in technischer bzw. organisatorischer Hinsicht. Hierfür müssen sich die Daten des Steuerdeklarationsprozesses aus der FiBu und damit auf Grundlage der aufgezeichneten Geschäftsvorfälle objektiv nachvollziehen lassen.

Eine ordnungsgemäße Verfahrensdokumentation ist somit Grundlage für die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit von Buchführungssystem und -verfahren, sofern und soweit darauf der Steuerdeklarationsprozess basiert. Die Verfahrensdokumentation des SKS hat insofern den Steuerdeklarationsprozess zu beschreiben, einschließlich der zum Verständnis der Steuererklärung erforderlichen Unterlagen, Daten und Nachweise. Insbesondere hat sich daraus zu ergeben, wie die in den GoBD dokumentierten Ordnungsvorschriften Beachtung finden (Rz. 154). Dies umfasst auch die Beschreibung des Internen Kontrollsystems gem. Rz. 102, sowie die manuellen und automatisierten (IT-gestützten) Kontrollen und organisatorischen Sicherungsmaßnahmen. Die Verfahrensdokumentation gehört zu den 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 mindestens zehn Jahren aufzubewahren.

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

> Ziel und Zwecksetzung von Verfahrensdokumentationen

Aus gesetzgeberischer Sicht ist das Ziel einer GoBD-bezogenen Verfahrensdokumentation, einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens zu vermitteln (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB). Aus unternehmerischer Sicht erfüllt eine Verfahrensdokumentation ihren Zweck, wenn diese verständlich und geschäftsprozessorientiert die betrieblichen Abläufe und deren Informationsverarbeitung darstellt und damit auch für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachvollziehbar (Rz. 155) und nachprüfbar (Rz. 151) ist. Weitere Vorteile aus unternehmerischer Sicht und damit Zweck der Verfahrensdokumentation sind die Festlegung der betrieblichen Abläufe und Informationsverarbeitungsprozesse, die beispielsweise bei der Einarbeitung neuer Mitarbeiter Orientierung geben und Transparenz in Bezug auf die betrieblichen Abläufe schaffen. Für beide Seiten hat es Vorteile, wenn die Verfahrensdokumentation den in der Praxis eingesetzten Komponenten und Prozessen (einschließlich des eingesetzten DV-Systems) entspricht und die Inhalte einer Verfahrensdokumentation auch so „gelebt werden“. Losgelöst von den Vorgaben der GoBD empfiehlt es sich daher, die Verfahrensdokumentation primär im eigenbetrieblichen Interesse zu erstellen. Beispielsweise dann, wenn sich Prozesse ändern, DV-Systeme ersetzt und Migrationen vorgenommen werden, Umstrukturierungen im Unternehmen stattfinden (z. B. Ausgliederung) oder Mitarbeiter das Unternehmen verlassen, zeigt sich der Nutzen einer Verfahrensdokumentation. Voraussetzung für die Realisierung der Vorteile einer Verfahrensdokumentation sind deren auch von den GoBD geforderte laufende Aktualisierung, deren stetige Anwendung sowie die Angemessenheit und Wirksamkeit der umgesetzten Kontrollmaßnahmen. Diese Anforderungen sind aus Sicht der Finanzverwaltung wesentlich für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung.

Einen Schwerpunkt bildet dabei die Dokumentation der Verarbeitung von Geschäftsvorfällen. Diese müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§ 238 Abs. 1 Satz 3 HGB). Zu beschreiben sind die gesamten „Verarbeitungsschritte“ eines Geschäftsvorfalles von seiner Entstehung bzw. IT-gestützten Aufzeichnung über dessen Verarbeitung bis hin zur Aufbewahrung seiner Aufzeichnung unter Berücksichtigung der Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit der Daten.

Dieses Verständnis legt auch die Finanzverwaltung bei der Formulierung der GoBD zugrunde. Aus ihrer Sicht ist eine Verfahrensdokumentation die Beschreibung des organisatorisch und technisch gewollten Prozesses, z. B.

beim elektronischen Dokumenteneingangsprozess: Eingang der Informationen im Unternehmen, deren Indizierung, Verarbeitung und Speicherung, einschließlich deren eindeutigen Wiederfindens sowie der Absicherung gegen Verlust, Verfälschung oder unrichtige Reproduktion. Ferner fordert die Finanzverwaltung Aussagen zur maschinellen Auswertbarkeit der vom Steuerpflichtigen verarbeiteten Informationen (Rz. 152). Die Pflicht zur Erstellung einer Verfahrensdokumentation existiert grundsätzlich unabhängig von der Größe oder Komplexität des Unternehmens, dessen FiBu, der dabei verwendeten Hard- und Software bzw. dessen eingesetzten Dienstleisters.

> **Überblick über die Bestandteile der Verfahrensdokumentation**

In den GoBD finden sich an zahlreichen Stellen Hinweise auf die Verfahrensdokumentation, deren Gestaltung und die erforderlichen Inhalte.

Über die formale Gestaltung sowie die technische Umsetzung einer Verfahrensdokumentation kann der Steuerpflichtige individuell entscheiden. Dabei kann die Verfahrensdokumentation in Papierform, in elektronischer Form (z. B. innerhalb eines Intranets) oder auch in Kombination erfolgen (zur Aufbewahrung einmal vorhandener elektronischer Dokumente vergleiche Ausführungen zur Frage „Muss man zur Erstellung der Verfahrensdokumentation eine Software verwenden?“). Eine konkrete Definition der Inhalte einer Verfahrensdokumentation wird auch in den GoBD nicht gegeben. Es existiert lediglich der Hinweis (Rz. 153), dass eine Verfahrensdokumentation in der Regel aus

- einer allgemeinen Beschreibung,
 - einer Anwenderdokumentation,
 - einer Betriebsdokumentation und
 - einer technischen Systemdokumentation
- besteht.

> **Bestandteile und Inhalte der Verfahrensdokumentation**

Im Überblick stellen sich die Inhalte einer Verfahrensdokumentation wie folgt dar (siehe auch AWW, Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht, Berlin 2016, S. 67 ff., IDW RS FAIT 1 Tz. 52ff.):

– **Allgemeine Beschreibung**

Zur allgemeinen Beschreibung gehören Ausführungen zu Rahmenbedingungen, Aufgabenstellung und Einsatzgebiet des IT-gestützten Buchführungssystems. Dies umfasst insbesondere das Einsatzgebiet und den Zweck der hierzu eingesetzten selbstbetriebenen bzw. auf IT-Dienstleister ausgelagerten IT-Lösung. Ferner 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. Auf Grundlage der allgemeinen Beschreibung sind die durch die IT-Anwendungen abgedeckten Aufgabenbereiche sowie eine Erläuterung der Beziehungen zwischen einzelnen Anwendungsmodulen, bzw. Art und Bedeutung der verwendeten Eingabefelder, die programminterne Verarbeitung (insbesondere maschinelle Verarbeitungsregeln wie bspw. automatisierte Buchungen) und die Vorschriften zur Erstellung von Auswertungen anzugeben. Gegenstand der Anwenderdokumentation sind daher regelmäßig die Beschreibung der fachlichen Prozesse, wie Datenerfassung, Prüfung, Abstimmung, Ausgabe sowie eine Liste der Daten- und Dokumentenbestände einschließlich der Aufbewahrungsregeln und -fristen.

Beim Einsatz von Standardsoftware ist die vom Produkthersteller gelieferte Dokumentation (z. B. Betriebsanweisung und Anwenderhandbuch) um die Beschreibung der anwendungsspezifischen Anpassungen („Customizing“) und die Dokumentation des eingerichteten Internen Kontrollsystems des Anwenders (z. B. fachliche Beschreibung, Parametrisierungen, Verwendung der Eingabefelder, Schlüsselsystematiken) zu ergänzen.

– **Betriebsdokumentation**

Im Zusammenspiel mit der Anwenderdokumentation und der Allgemeinen Beschreibung dient die Betriebsdokumentation der Darstellung der Bestandteile des IKS und damit der automatisierten und manuellen Kontrollen sowie organisatorischen Maßnahmen (generelle IT-Kontrollen), die für den ordnungsgemäßen und sicheren Betrieb des IT-gestützten Buchführungssystems (FiBu) mit dessen IT-Anwendungen

unabdingbar sind. Davon umfasst sind sowohl der Regelbetrieb als auch der Notbetrieb der für die Buchführung notwendigen IT-Systeme. Typische Beispiele sind Maßnahmen zur Datensicherheit, Datensicherungsverfahren, Maßnahmen zum Zugriffs- und Zugangsschutz, die Vergabe von Benutzerberechtigungen einschließlich der Benutzerverwaltung, soweit dies nicht in der Anwenderdokumentation erfolgt. Die Betriebsdokumentation beschreibt auch die Rollen, Kompetenzen und Verantwortlichkeiten der handelnden Personen sowie Art und Umfang des Freigabeverfahrens bei Programmänderungen einschließlich Parameteränderung (Changemanagement). Neben der Beschreibung des Change-Management-Verfahrens sollte auch eine Darstellung der Stammdatenpflege der für die IT-gestützte Buchführung relevanten IT-Anwendungen erfolgen.

– Technische Systemdokumentation

Die technische Systemdokumentation enthält eine technische Darstellung des IT-gestützten Buchführungssystems. Sie ist Grundlage für die Einrichtung eines sicheren und geordneten IT-Betriebs sowie für die Wartung der IT-Anwendungen durch den Programmierer. Sie ermöglicht der Finanzverwaltung, nachzuvollziehen, wie die Funktionen und Kontrollen IT-technisch umgesetzt wurden. 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) umfasst. Weitere Inhalte bilden programminterne Fehlerbehandlungsverfahren, eine Beschreibung der zum Systemverständnis erforderlichen eingesetzten Hardwarekomponenten sowie eine Beschreibung der Datenorganisation und Datenstrukturen (sogenanntes Datenmodell).

Die Gliederung der Pflichtinhalte einer Verfahrensdokumentation in die vorgenannten Bestandteile „Allgemeine Beschreibung“, „Anwenderdokumentation“, „Betriebsdokumentation“ sowie „Technische Systembeschreibung“ ist nicht zwingend vorgeschrieben. Entscheidend ist, dass die Aspekte der Pflichtinhalte einer Verfahrensdokumentation abgedeckt werden. Häufig vereinfacht eine Gliederung entlang der sachlogischen Prozesse die Zuordnung von Bearbeitern und Verantwortlichkeiten sowie den korrespondierenden Kontrollzielen und Kontrollen je Teilprozess.

> **Verfahrensdokumentation und „Internes Kontrollsystem“ (IKS)**

Was aus Sicht der Finanzverwaltung unter dem Begriff IKS zu fassen ist, wird in einem gesonderten Abschnitt der GoBD ausgeführt. Erwartet wird vom Steuerpflichtigen, dass er zur Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO Kontrollen einrichtet, ausübt und protokolliert (Rz. 100). Das eingerichtete IKS ist von ihm als notwendiger Bestandteil der Verfahrensdokumentation zu beschreiben (Rz. 102). **Aktuell wurden durch § 38 EGAO die Ausführungen zum IKS um die Definition und Anforderungen an ein SKS ergänzt bzw. erweitert. Um die steuerlichen Risiken laufend abbilden zu können, muss das SKS auf den bestehenden Bestandteilen des IKS aufbauen und diese integrieren.**

> **Beschreibung des Steuerkontrollsystems (SKS)**

Zur Beschreibung des SKS gehören die bspw. nach Steuerarten gegliederten Deklarationsprozesse einschließlich der hierfür erforderlichen Auswertungen und Reports aus der FiBu. Ferner sollten in diesem Kapitel die Freigabeverantwortlichkeiten, die notwendigen Autorisierungen sowie Art und Form der Abgabe von Steuererklärungen und Bereitstellung von steuerungsrelevanten Unterlagen niedergelegt sein.

Die konkrete Ausgestaltung des SKS und des IKS hängt regelmäßig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit, der Organisationsstruktur und dem eingesetzten DV-System ab. Nach den GoBD hat der Steuerpflichtige bei der Einrichtung eines IKS insbesondere die folgenden Kontrollen (technisch organisatorische Maßnahmen) ins Kalkül zu ziehen:

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

Aus Sicht der Finanzverwaltung bedarf die Einrichtung eines jeden „GoBD-relevanten DV-Systems“ der Festlegung von Kontrollen und damit von or-

organisatorischen Regelungen und technischen Maßnahmen, um die gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen und damit die Beweiskraft und Nachvollziehbarkeit der Buchführung sicherstellen zu können.

- > Eng verwoben mit den Vorgaben des IKS sind die Ausführungen der GoBD zur Datensicherheit und Unveränderbarkeit. Zur Datensicherheit wird ausgeführt, dass die vom Anwendungsbereich der GoBD 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 führen (Rz. 103). Ergänzend sind die Systeme gegen unberechtigte Eingaben und Veränderungen durch Zugangs- und Zugriffskontrollen zu schützen. Werden die Daten, Datensätze und elektronische Dokumente nicht ausreichend geschützt und können daher nicht mehr vorgelegt werden, so ist die Buchführung nicht mehr ordnungsgemäß (Rz. 104).

- > **Organisatorische Regeln, technische Maßnahmen und Umfang des GoBD-bezogenen IKS**

Aufgrund des Einsatzes von IT sind sowohl organisatorische Regelungen als auch technische Maßnahmen umzusetzen, die sicherstellen, dass

- die Geschäftsvorfälle bzw. sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen entsprechend den Anforderungen der GoBD erfasst, verarbeitet, gespeichert und ausgegeben werden sowie
- die dafür notwendigen technischen und organisatorischen Maßnahmen durch ein wirksames Internes Kontrollsystem (IKS) gesteuert und überwacht werden.

Die Notwendigkeit für die Einrichtung und den Betrieb nebst Überwachung eines IKS ergibt sich aus der Tatsache, dass Fehler und Abweichungen in den Arbeitsabläufen, unabhängig davon, wie feinmaschig diese Regelungen und Maßnahmen zur Vermeidung sind, nicht vollständig verhindert werden können. Abweichungen zwischen Soll- und Ist-Ergebnissen können deshalb nur auf Basis von Kontrollmaßnahmen verhindert bzw. aufgedeckt und korrigiert werden. Entsprechend sind die für die buchführungsrelevanten Geschäftsprozesse und die Verarbeitung der Geschäftsvorfälle technischen und organisatorischen Maßnahmen i. S. d. GoBD, d. h. Kontrollmaßnahmen durch den Steuerpflichtigen zu implementieren, auszuüben und zu protokollieren. Darüber hinaus sind anlassbezogene Prüfungen durchzuführen, um feststellen zu können, ob die dokumentierten Abläufe mit dem tatsächlichen Verfahren übereinstimmen (Rz. 100 f.). Diese Kontrollmaßnahmen sind prozessunabhängig und regelmäßig durchzuführen um eine kontinuierliche Wirksamkeit der implementierten Kontrollen und damit des eingerichteten IKS erzielen zu können.

Der Umfang des IKS ist abhängig vom tatsächlichen Umfang und der Ausgestaltung des IT-gestützten Buchführungssystems. Insbesondere der Einsatz integrierter Softwarelösungen und komplexer ERP-Systeme führt dazu, dass buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Unterlagen bzw. Daten nicht nur im Finanzbuchhaltungssystem vorzufinden sind. Vielmehr finden buchführungspflichtige Geschäftsvorfälle Eingang in vorgelagerte Systeme, z. B. wenn Daten aus der Warenwirtschaft (als Modul oder Teilsystem), in das IT-gestützte Buchführungssystem übermittelt werden.

Für die Einhaltung der GoBD bedeutet dies, dass der gesamte Verarbeitungsprozess – einschließlich der Verarbeitungsschritte in den über Schnittstellen verbundenen vor- und nachgelagerten Systemen/Datenbeständen – gewährleisten muss, dass eine vollständige und richtige Verarbeitung der Geschäftsvorfälle erfolgt.

> **Umfang und Dokumentation des IKS und des SKS**

Entscheidend aus Sicht der Finanzverwaltung ist die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit (§ 145 Absatz 1 AO, § 238 Absatz 1 Satz 2 und Satz 3 HGB) des für die Besteuerung relevanten IT-gestützten Buchführungssystems. Veränderungen des SKS sind unverzüglich schriftlich oder elektronisch der Finanzverwaltung mitzuteilen. Ferner verlangt § 38 Abs. 2 EGAO, dass das SKS die steuerlichen Risiken laufend abbilden können muss, d. h., fortlaufend überwacht werden, damit das SKS den relevanten wesentlichen steuerlichen Risiken angemessen und wirksam begegnet. Hierdurch wird deutlich, dass eine aktuelle Verfahrensdokumentation des Steuerdeklarationsprozesses und deren Verzahnung mit dem Buchführungssystem sowie dem GoBD-bezogenen IKS notwendige Voraussetzung für wirksame Überwachung des SKS ist. Welche steuerlichen Risiken Gegenstand der laufenden Abbildung durch das SKS sind, ist im Wesentlichen abhängig von der jeweiligen Steuerart (Umsatzsteuer, Einkommensteuer etc.) und der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen.

Im Rahmen des für die Besteuerung relevanten IT-gestützten Buchführungssystems steht die Frage im Vordergrund, ob die Handelsbücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen einschließlich der dabei angewandten Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.

Ein GoBD-bezogenes IKS beinhaltet die für die Unterstützungsprozesse (z. B. Belegeingang oder Belegausgang, Archivierung) prozessintegrierten Maßnahmen und die notwendigen prozessunabhängigen (Überwachungs-) Maßnahmen. Es stellt damit einen weiteren wesentlichen Bestandteil des SKS und des gesamtunternehmerischen Risiko-Management-Systems dar.

Vom IKS umfasst sind sowohl die Einrichtung eines IT-gestützten Buchführungssystems als auch dessen laufender Betrieb (IT-Betrieb).

Zur Bestimmung des Umfangs des IKS ist zu analysieren

- wie Daten mit welchen Anwendungen erfasst werden,
- wie Daten in welchen Systemen verarbeitet werden,
- wie die Daten gespeichert und gesichert werden und
- wie die Daten Eingang in die Buchführung finden.

Ausgehend von der Beschreibung der buchführungsrelevanten Geschäftsprozesse und Anwendungen sowie der IT-gestützten Buchführungssysteme lassen sich die erforderlichen organisatorischen Regelungen und technischen Maßnahmen identifizieren, die der Steuerung, Kontrolle und Überwachung der IT-Systeme und Prozesse dienen.

Die Regelungen und Maßnahmen, die im Zusammenhang mit den GoBD für das IKS umzusetzen sind, betreffen insbesondere:

- die Vorgehensweise bei der Auswahl und der Einführung eines IT-gestützten Buchführungssystems (Auswahlprozess und Implementierung),
- die Vorgehensweise bei Änderungen am eingesetzten IT-gestützten Buchführungssystem (Changemanagement),
- die Organisation der buchführungsrelevanten Geschäftsprozesse sowie die Festlegung von einzuhaltenden Regeln bei der Durchführung dieser Prozesse,
- die Organisation des laufenden IT-Betriebs mit:
 - Regelungen für Zutritt, Zugang und Zugriff,
 - Regelungen für die Datensicherung,
 - Regelungen zur Sicherstellung der Integrität und der Verfügbarkeit des IT-gestützten Buchführungssystems (bspw. Datensicherungs- und Auslagerungsverfahren),
 - Regelungen für einen Notbetrieb,
- Aufbewahrung von Daten und Dokumenten.

Die oben aufgeführten Regelungen und Maßnahmen sind in der Verfahrensdokumentation zu beschreiben. Darüber hinaus sind Kontrollmaßnahmen einzurichten, welche sicherstellen, dass die Regelungen und Maßnahmen, die festgelegt sind, auch eingehalten werden; auch diese Kontrollmaßnahmen sind in der Verfahrensdokumentation zu beschreiben.

> **Verknüpfung GoBD und IKS**

Zur Dokumentation des IKS im Rahmen der Verfahrensdokumentation bietet es sich an, innerhalb der Anwenderdokumentation bzw. der Betriebsdokumentation eine Verknüpfung bzw. Verzahnung zwischen den Anforderungen der GoBD und der zu deren Einhaltung implementierten Kontrollmaßnahmen mit ihren Kontrollzielen (bspw. vollständige Erfassung der Geschäftsvorfälle) herzustellen. In der Praxis hat sich bewährt, dabei prozess- bzw. verfahrensorientiert vorzugehen. Deshalb ist es sinnvoll, die betrieblichen Prozesse (z. B. Einkauf-/Verkaufsprozess mit ihrem Belegfluss) nach sachlogischen Teilprozessen zu gliedern (bspw. Rechnungsprüfung und Zahlungsabwicklung) und die dabei zu beachtenden GoBD-Anforderungen (z. B. Richtigkeit der Erfassung von Geschäftsvorfällen) zu spezifizieren.

Für die jeweiligen Teil-Prozessschritte (z. B. Rechnungseingangsprüfung) können dann IT-Kontrollen sowie weitere organisatorische und technische Maßnahmen mit ihren (GoBD) Kontrollzielen dargestellt werden. Damit wird deutlich, welche IT-Kontrollen und organisatorischen/technischen Maßnahmen bei der Erfassung-, Verarbeitung und Speicherung eingesetzt werden, und wie diese dazu beitragen, die GoBD-Vorgaben vollumfänglich einzuhalten.

Beispiele für eine geschäftsprozessorientierte Verfahrensbeschreibung und Dokumentation sind:

- Rechnungseingangs- und Rechnungsausgangsprozess ([vgl. Kapitel 9 „Elektronische Rechnung“](#)),
- IT-gestützte „Beschaffung von Vorräten“ mit ihren typischen Teilprozessen Bestellabwicklung, Wareneingang, Rechnungsprüfung und Zahlungsabwicklung sowie Fortschreibung des Hauptbuchs⁹,
- IT-gestützte Verkaufsprozesse mit ihren typischen Teilprozessen Angebotsabgabe, Auftragsannahmen, Bestellabwicklung und Wareneingang sowie Rechnungserstellung und Zahlungseingang,
- Abwicklung von Bar-Geschäften (Kassenführung und Kassensysteme),
- Lohn- und Gehaltsabrechnung.

> **Zusammenstellung und Aktualisierung der Verfahrensdokumentation (Masterdokument und mitgeltende Unterlagen)**

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 (sog. modulare Vorgehensweise), beispielsweise auf Anwenderdokumentationen,

⁹ Vgl. IDW PH 9.330.2 Prüfung von IT-gestützten Geschäftsprozessen.

Testdokumentationen oder grundsätzliche Steuerungs- und Kontrollkonzepte (IT-Risikomanagement und allgemeines Sicherheitskonzept, Notfallkonzept, IT-Strategie, IT-Sicherheitsrichtlinie etc.). 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 beigelegt 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.

> **Aufbewahrung und Aktualisierung der Verfahrensdokumentation (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 mindestens zehn Jahren aufzubewahren. Dies schließt nicht nur den aktuellsten Stand ein, sondern auch alle vorangegangenen Versionen innerhalb des Aufbewahrungszeitraumes (Historienführung). Somit ist es erforderlich, dass Änderungen von Prozessbestandteilen – etwa der Austausch von Hardwarekomponenten, die Umstrukturierung des Berechtigungs- oder Datensicherungskonzeptes oder Prozessänderungen – berücksichtigt und lückenlos eingepflegt werden. 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). Dem wird genügt, wenn die Änderungen der Verfahrensdokumentation versioniert werden und eine nachvollziehbare Änderungshistorie vorhanden ist, aus der hervorgeht, welche Version der Verfahrensdokumentation für welchem Zeitraum gültig war bzw. weiter gültig ist.

Die Verfahrensdokumentation ist entsprechend bei der Erstellung, Einführung, Änderung und Ergänzung des IT-gestützten Buchführungssystems fortzuschreiben.

Zu den Änderungen und Ergänzungen des IT-gestützten Buchführungssystems zählen auch notwendige Anpassungen des Buchführungsverfahrens bspw. aufgrund von Software-Updates oder Änderungen der Formate für Ausgangsrechnungen.

Die Aufbewahrungsfrist des jeweiligen Versionsstandes der Verfahrensdokumentation beginnt grundsätzlich mit Schluss des Kalenderjahres (Version der Verfahrensdokumentation, in dem die beschriebenen Verfahren letztmalig angewendet wurden). Der Ablauf der Aufbewahrungsfrist für die Verfahrensdokumentation ist abhängig von der Aufbewahrungsfrist der Unterlagen, zu deren Verständnis sie erforderlich ist.

> **Verfahrensdokumentation und Outsourcing**

Werden ausgewählte Tätigkeiten, Prozesse oder Funktionen im Zusammenhang mit dem IT-gestützten Buchführungssystem an einen Dienstleister ausgelagert, hat der Steuerpflichtige dafür Sorge zu tragen, dass im Fall einer steuerlichen Außenprüfung eine Verfahrensdokumentation für die ausgelagerten Tätigkeiten und Geschäftsprozesse vorgelegt werden kann. Daher empfiehlt es sich von Beginn an – d. h. von der Entscheidung zur Auslagerung bis zu deren Beendigung – den Dienstleister aktiv zu steuern und zu überwachen (Dienstleistermanagement).¹⁰ Aufgaben, Rollen und Verantwortlichkeiten zwischen den Steuerpflichtigen und Dienstleistungsunternehmen sind auch in Bezug auf die Verfahrensdokumentation eindeutig zu regeln. Risiken ergeben sich immer dann, wenn diese Regelungen nicht oder unvollständig getroffen werden.¹¹ Vor diesem Hintergrund empfiehlt es sich, mit dem Dienstleister vertragliche Vereinbarungen und entsprechende Vorkehrungen dafür zu treffen, dass im Fall einer Beendigung des Vertragsverhältnisses neben etwaigen Datenbeständen auch notwendige Dokumentationen herausgegeben werden. 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 ([vgl. Kapitel 8 „Besonderheiten beim Outsourcing“](#)).

Soweit Geschäftsprozesse ganz oder teilweise an einen Dienstleister ausgelagert sind, der für mehrere Kunden tätig ist (z. B. Lohnbuchhaltung), lassen sich die für eine Vielzahl von Kunden einheitlichen Prozessschritte auch mittels einer zentral erstellten Verfahrensdokumentation abbilden, die dann den jeweiligen Kunden zur Verfügung gestellt werden kann.

Dies gilt gleichermaßen 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

¹⁰ Vgl. IDW RS FAIT 5, Tz. 45ff.

¹¹ Vgl. IDW RS FAIT 5 Tz. 40.

werden („Customizing“) bedarf es ergänzend einer unternehmensindividuellen Dokumentation, welche insbesondere auch das proprietäre Kontrollumfeld in die Beschreibung einbezieht.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Wer ist verantwortlich für die Verfahrensdokumentation?

Die Verantwortung für die Erstellung und Pflege der Verfahrensdokumentation liegt beim Steuerpflichtigen. Zu empfehlen ist, dass die Verfahrensdokumentation vom Verfahrens-/Prozessverantwortlichen in Zusammenarbeit mit der IT-Abteilung (bzw. dem IT-Dienstleister) unter Einbeziehung der Buchführungs-/Steuerabteilung (bzw. des steuerlichen Beraters) federführend erstellt wird. Teile der Verfahrensdokumentation, die von anderen Bereichen oder Abteilungen im Unternehmen erstellt werden, z. B. Schnittstellenbeschreibungen oder die Beschreibung des Netzwerks bzw. der Infrastruktur oder die Beschreibung zum Zutritts- und Zugriffsschutz sollten vom Verantwortlichen für die Verfahrensdokumentation in derselben mit den erforderlichen Angaben referenziert werden (sog. Sekundärdokumente oder Mitgeltende Unterlagen). Falls sich Änderungen in referenzierten Dokumenten der Verfahrensdokumentation ergeben, ist durch den Verantwortlichen festzustellen, in welchem Umfang die Verfahrensdokumentation geändert und versioniert werden muss.

Welche Konsequenzen zieht eine fehlende Verfahrensdokumentation nach sich?

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 (Rz. 155). 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. 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 dann, wenn gravierende Mängel zu Tage treten und die Nachprüfbarkeit der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Bücher, Aufzeichnungen und Unterlagen (z. B. bei einem programmierbaren Kassensystem das Fehlen der aufbewahrungspflichtigen Betriebsanleitung sowie das Fehlen der Protokolle nachträglicher Programmänderungen) insoweit nicht gegeben ist.

Muss man zur Erstellung der Verfahrensdokumentation eine Software verwenden?

In den GoBD wird an keiner Stelle vorgegeben, welche „Werkzeuge“ zur Erstellung einer Verfahrensdokumentation verwendet werden dürfen bzw. verwendet werden müssen. Somit ist es theoretisch durchaus zulässig, die Verfahrensdokumentation handschriftlich auf Papier zu erstellen. Allerdings gilt auch in einem solchen Fall: „Die Verfahrensdokumentation muss verständlich und damit für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachprüfbar sein“ (Rz. 151).

Es gilt aber der Grundsatz auch für die Verfahrensdokumentation: „Was elektronisch vorhanden ist, muss elektronisch aufbewahrt und elektronisch vorgelegt werden“.

Weitere Hinweise zu den Werkzeugen zur Erstellung einer Dokumentation finden Sie in diesem Kapitel unter [Umsetzungsempfehlungen](#).

Muss auch beim Einsatz von Standard Software eine Verfahrensdokumentation erstellt werden?

Ja, da die Beschreibungen und Dokumentationen zur Standard-Software i.d.R. keine:

- Beschreibung der Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten,
- Beschreibung des IKS (Rz. 102),
- Beschreibung aller System- und Verfahrensänderungen und zwar lückenlos (Rz. 150) oder
- unternehmensindividuelle Umsetzung, Einrichtung, Parametrisierung etc. („Customizing“),
- Vorgaben zur Buchung eines Sachverhaltes im DV-System (z. B. automatisierte Buchungen oder Schleifenbuchungen im Zusammenhang mit Sachspenden betreffend der zu buchenden Umsatzsteuer),
- Beschreibung des DV-Systems im Überblick (Rz. 160)

enthalten, um nur einige Anforderungen an den Inhalt einer Verfahrensdokumentation nach den GoBD aufzuführen.

Wie lange muss ich die Verfahrensdokumentation aufbewahren?

Bei einer steuerlichen Außenprüfung müssen alle Versionen der Verfahrensdokumentationen, die im Prüfungszeitraum gültig waren, vorgelegt werden, nicht nur die aktuell gültige Version. Ein Beispiel:

Ein Unternehmen hat im Jahr 2012 Büromöbel angeschafft, die über zehn Jahre abgeschrieben werden. Es ist die Buchhaltungssoftware „Alpha“ im Einsatz, in der die Buchung der Büromöbel erfolgt. Die Daten werden in der Tabelle A gespeichert.

Das Programm „monatliche AfA Buchungen“ (Version V1.0) liest die zu verarbeitenden Daten aus der Tabelle A, erzeugt die monatlichen AfA Buchungen und schreibt die entstandenen Daten in die Tabelle B. Der gesamte Sachverhalt ist in der Verfahrensdokumentation (Version V02.12) beschrieben. Für die Beschreibung zur Berechnung des AfA Wertes ist auf die Programmdokumentation der Buchhaltungssoftware „Alpha“ auf das entsprechende Kapitel zu verweisen.

Im Jahr 2015 ergibt sich folgende Situation: Es ist nach wie vor die Buchhaltungssoftware „Alpha“ im Einsatz. Die Ursprungsbuchung (Anschaffung der Büromöbel) steht immer noch in Tabelle A. Das Verfahren zur Erzeugung von monatlichen AfA Werten wird wie folgt geändert: Das Programm „monatliche AfA Buchungen“ (Version V2.0) liest die zu verarbeitenden Daten aus der Tabelle A, erzeugt die monatlichen AfA Buchungen und schreibt die entstandenen Daten in eine neue Tabelle C, weil diese für betriebsinterne Auswertungen zusätzliche Daten enthält. Anschließend kopiert das Programm „Copy AfA Daten“ die buchhalterisch relevanten Daten in die Tabelle B. Dieser ganze Sachverhalt ist in der Verfahrensdokumentation (Version V02.15) beschrieben. Für die Beschreibung zur Berechnung des AfA Wertes ist auf die Programmdokumentation der Buchhaltungssoftware „Alpha“ auf das entsprechende Kapitel zu verweisen, da sich an der Berechnung der AfA Werte nichts geändert hat.

Im Jahr 2018 findet eine Außenprüfung statt; Prüfungszeitraum 2014 bis 2016. Zu dieser Prüfung müssen für die Prüfung des Verfahrens der Abschreibung sowohl die Verfahrensdokumentation Version V02.12 (gilt bis einschließlich 2014) als auch die Verfahrensdokumentation Version V02.15 (gilt ab 2015) vorgelegt werden.

Welche Dokumentation ist für Registrierkassen erforderlich, für die die verlängerte Übergangsfrist bis 31.12.2022 gilt?

Bei bauartbedingt nicht aufrüstbaren Registrierkassen, die nach dem 25.11.2010 und vor dem 1.1.2020 angeschafft wurden und die Anforderungen der sog. Kassenrichtlinie erfüllen, sollten die Voraussetzungen in der technischen Systemdokumentation dargelegt werden. Die schlichte Aussage, dass die Registrierkassen nicht nachrüstbar sind, reicht hierfür allerdings nicht aus. Vielmehr verlangt die Finanzverwaltung für die Inanspruchnahme der Übergangsregelung nach § 30 Abs. 3 EGAO einen Nachweis über die Erfüllung der erforderlichen Voraussetzungen. Dieser könnte z. B. durch eine schriftliche Bestätigung des Kassenherstellers erbracht werden, welche der Verfahrensdokumentation beigelegt wird (vgl. AEAO zu § 146a AO, Rz. 2.2.2.).

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

Bevor Sie ein neues Dokument „Verfahrensdokumentation“ erstellen, prüfen Sie zunächst, welche Informationen bereits in Ihrem Unternehmen vorhanden sind. Um die Informationen direkt von Anfang an geordnet zu sammeln, könnten Sie exemplarisch wie folgt vorgehen:

1. Erstellen Sie ein übergreifendes Masterdokument, gegliedert nach den aus Ihrer Sicht erforderlichen Pflichtinhalten. Dieses sollte die sachlogischen Prozesse sowie das GoBD-Kontrollumfeld beschreiben, ergänzt durch mitgelieferte Unterlagen bzw. Sekundärdokumente.

Bei der Beschreibung der sachlogischen Prozesse ist sicherzustellen, dass sich daraus ergibt, wie insbesondere die folgenden Anforderungen der GoBD eingehalten werden:

- Nachvollziehbarkeit,
- Nachprüfbarkeit,
- Vollständigkeit,
- Einzelaufzeichnungspflicht,
- Richtigkeit,
- Lesbarkeit,
- Maschinelle Auswertbarkeit,
- Zeitgerechtheit,
- Ordnung,
- Unveränderbarkeit,
- Verfügbarkeit,
- Vertraulichkeit,
- Integrität,
Authentizität.

2. Erstellen Sie vorab eine zentrale Vorlage, die eine Gliederung mit den erforderlichen Inhalten sowie ggf. einer Unternehmensbeschreibung im allgemeinen Teil enthält. Legen hierzu Sie im Dateiverzeichnis „Verfahrensdokumentation“ Unterverzeichnisse an, die bspw. wie folgt bezeichnet werden:

- Allgemeine_Beschreibung,
- Prozess_Verfahrensbeschreibung,
- Anwenderdokumentation,
- Betriebsdokumentation,
- Technische_Systemdokumentation.

3. Speichern Sie im Unterverzeichnis „Allgemeine Beschreibung“ z. B. ein ggf. vorhandenes aktuell gültiges Organigramm.
4. Für den Punkt „Prozess- bzw. Verfahrensbeschreibung“ prüfen Sie, ob es Organisationanweisungen in Form von Dokumenten z. B. im Rahmen des Rechnungseingangsprozesses zu den Themen:
 - Bearbeitung von Eingangsrechnungen,
 - Prüfung von Eingangsrechnungen,
 - Kontierung von Eingangsrechnungen,
 - Erfassen von Eingangsrechnungen,
 - usw.

gibt. Wenn ja, dann speichern Sie diese Dokumente im Unterverzeichnis „Prozess_Verfahrensbeschreibung“. Auch kann es sinnvoll sein, ein Dokument je Verfahren zu erstellen (bspw. Rechnungsein-/ausgang; ersetzendes Scannen, Kassenprozesse, Personal, Waren-/Materialwirtschaft etc.). Dies reduziert die Komplexität und erleichtert die Zuordnung der Verantwortlichkeit der Erstellung.

5. Fügen Sie für diejenigen Dokumente, die Sie im Unterverzeichnis „Prozess_Verfahrensbeschreibung“ gespeichert haben, ebenfalls Verknüpfungen in dem Textdokument unter dem entsprechenden Punkt ein.
6. Wenn alle in Ihrem Unternehmen vorhandenen Dokumente in die Unterverzeichnisse einsortiert und in dem Textdokument eingetragen sind, haben Sie einen Überblick darüber, wo ggf. noch Lücken vorhanden sind.
7. Für ggf. vorhandene Lücken müssen die entsprechenden Dokumente neu erstellt, in den Unterverzeichnissen gespeichert und im Textdokument referenziert werden. Alternativ lässt sich die Beschreibung auch direkt im vorhandenen Textdokument vornehmen. Die Entscheidung über die eine oder andere Variante sollten Sie davon abhängig machen, wie oft diese Dokumente oder Texte eventuell aktualisiert oder angepasst werden müssen. Ist eine häufige Anpassung der Fall, dann sollten vorzugsweise einzelne Dokumente erstellt werden.

Bei der Erstellung der Verfahrensdokumentation sollten Sie von Beginn an ein Verfahren etablieren, welches die Versionierung erleichtert. Es sind z. B. folgende Varianten denkbar:

- Bei jeder Aktualisierung des Textdokumentes speichern Sie diese als neue Datei und führen z. B. am Ende des Dateinamens eine dreistellige Versionsnummer mit (Beispiel: Verfahrensdokumentation_V001).
- Bei jeder Aktualisierung des Textdokumentes speichern Sie diese als neue Datei und führen beispielsweise zu Beginn des Dateinamens ein Datum mit (Beispiel: 20150714_Verfahrensdokumentation).

- Sie verwalten alle Dokumente im Zusammenhang mit der Verfahrensdokumentation in einem Programm mit Versionsverwaltung.
- Sie verwalten alle Dokumente im Zusammenhang mit der Verfahrensdokumentation in einem Dokumenten-Management-System (DMS) mit Versionsverwaltung.

Damit die Änderungen, die von einer Version zur nächsten Version durchgeführt wurden, nachvollziehbar sind, sollten Sie eine Änderungshistorie mitführen. Vor diesem Hintergrund empfiehlt es sich auch, einen regelmäßigen Review-Prozess der Verfahrensdokumentation zur Sicherstellung der tatsächlichen Identität von Prozess und Dokumentation vorzusehen.

- Ferner empfiehlt es sich, ein Freigabekonzept für Anpassungen der Verfahrensdokumentation aufgrund von Änderungen der relevanten, beschriebenen IT-Prozesse und den im Zusammenhang stehenden Kontrollen zu etablieren, das auch eine anlassbezogene Systemprüfung definiert und vorsieht. Neben dem Datum der Änderung der Dokumentation ist der Gültigkeitszeitraum des beschriebenen Verfahrens zu erfassen.
- Etablieren Sie einen Prozess, durch den die Aufbewahrung der jeweils gültigen Verfahrensdokumentation (Versionierung) über die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist, die sich nach den im beschriebenen Prozess verarbeiteten Belegen richtet, sichergestellt ist.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)
[zurück](#)

Kritische Würdigung

Die Ausführungen der Finanzverwaltung zu den Anforderungen und den Inhalten einer Verfahrensdokumentation sind über viele einzelne Stellen in den GoBD verteilt. Über das komplette Dokument finden sich immer wieder vereinzelt Hinweise darauf, was in der Verfahrensdokumentation aus Sicht der Finanzverwaltung darzustellen ist. Dies sorgt in der Praxis nicht selten für Anwendungsschwierigkeiten und lässt entsprechend Interpretationsspielraum, was wie in einer Verfahrensdokumentation genau zu beschreiben ist. Besonders deutlich wird dies u. a. bei den Rzn. 60, 66, 102 und 150.

Auf Grundlange der neuen Regelungen des § 38 EGAO können Unternehmen einen Antrag auf Erleichterungen hinsichtlich Art und Umfang der folgenden Außenprüfung stellen. Die Voraussetzung für die verbindliche Zusage der Finanzbehörde im Benehmen mit dem Bundeszentralamt für Steuern hierzu ist, dass in einer laufenden Außenprüfung die Wirksamkeit bestätigt wurde. Welche Kriterien hierfür zugrunde zu legen sind, ist bislang seitens des BMF nicht erläutert bzw. konkretisiert

worden. Insbesondere fehlt eine objektive Definition, wann ein SKS in einer laufenden Außenprüfung als wirksam zu bestätigen ist und dementsprechend kein bzw. nur ein unbeachtliches steuerliches Risiko vorliegt.

Selbst im Abschnitt 10.1 – dem Abschnitt für die Verfahrensdokumentation in den GoBD – wird kein kompletter Überblick über den geforderten Inhalt einer Verfahrensdokumentation gegeben; es werden lediglich einzelne Aspekte in Bezug auf die Verfahrensdokumentation aufgegriffen. Dies bedeutet im Zusammenhang mit der Ablösung der GoBS durch die GoBD und deren Umsetzung in der Praxis einen erheblichen Rückschritt. Zumindest gab es in den GoBS (Tz. 6.2) einen Hinweis für die grobe Gliederung einer Verfahrensdokumentation, die sich in den GoBD nicht finden lässt. Somit bleiben die Unsicherheiten für die Praxis, die eine Verdeutlichung der Anforderungen im Zusammenhang mit den Inhalten der Verfahrensdokumentation gefordert hatte, weiterhin bestehen. Eine hilfreiche Quelle für Hinweise zu Inhalt und Ausgestaltung der Verfahrensdokumentation ist im IDW RS FAIT 1: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von Informationstechnologie (Tz. 52) zu finden.

Dass eine Verfahrensdokumentation erstellt werden bzw. vorhanden sein muss, wird aus den Hinweisen an verschiedenen Stellen der GoBD deutlich. Was allerdings im Falle des Nicht-Vorhandenseins der Verfahrensdokumentation oder einer unvollständigen Verfahrensdokumentation dem Steuerpflichtigen konkret droht, bleibt durch die Formulierung der Rz. 155 als doppelte Verneinung eher unklar. Formuliert man „positiv“, könnte folgende Formulierung entstehen: 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. Insbesondere bleibt unklar:

- Unter welchen Umständen eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachprüfbarkeit beeinträchtigt und
- unter welchen Bedingungen genau dann die Buchführung verworfen werden kann.

An dieser Stelle wird auf das BFH-Urteil v. 25.03.2015 (Az. X R 20/13) verwiesen, in dem bei einem programmierbaren Kassensystem das Fehlen der aufbewahrungspflichtigen Betriebsanleitung sowie das Fehlen der Protokolle nachträglicher Programmänderungen einen formellen Mangel darstellten, deren Bedeutung dem Fehlen von Tagesendsummenbons bei einer Registrierkasse oder dem Fehlen von Kassenberichten bei einer offenen Ladenkasse gleich zu stellen war. Insoweit berechnete das Fehlen der beiden von der steuerlichen Außenprüfung angeforderten Unterlagen schon für sich genommen zu einer Hinzuschätzung.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)
[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Zum Thema Verfahrensdokumentation

- Rz. 21:** Für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen im Sinne der Rzn. 3 bis 5, einschließlich der eingesetzten Verfahren, ist allein der Steuerpflichtige verantwortlich. Dies gilt auch bei einer teilweisen oder vollständigen organisatorischen und technischen Auslagerung von Buchführungs- und Aufzeichnungsaufgaben auf Dritte (z. B. Steuerberater oder Rechenzentrum).
- Rz. 34:** Die Nachprüfbarkeit der Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen erfordert eine aussagekräftige und vollständige Verfahrensdokumentation (siehe unter 10.1), die sowohl die aktuellen als auch die historischen Verfahrensinhalte für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweist und den in der Praxis eingesetzten Versionen des DV-Systems entspricht.
- Rz. 35:** Die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit muss für die Dauer der Aufbewahrungsfrist gegeben sein. Dies gilt auch für die zum Verständnis der Buchführung oder Aufzeichnungen erforderliche Verfahrensdokumentation.
- Rz. 60:** Der Nachweis der Durchführung der in dem jeweiligen Verfahren vorgesehenen Kontrollen ist u.a. durch Verarbeitungsprotokolle sowie durch die Verfahrensdokumentation (siehe unter 6. und 10.1) zu erbringen.
- Rz. 66:** Aus der Verfahrensdokumentation (siehe unter 10.1) muss ersichtlich sein, wie die elektronischen Belege erfasst, empfangen, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt (zur Aufbewahrung siehe unter 9.) werden.
- Rz. 76:** Werden neben bildhaften Urschriften auch elektronische Meldungen bzw. Datensätze ausgestellt (identische Mehrstücke derselben Belegart), ist die Aufbewahrung der tatsächlich weiterverarbeiteten Formate (buchungsbe gründende Belege) ausreichend, sofern diese über die höchste maschinelle Auswertbarkeit verfügen. In diesem Fall erfüllt das Format mit der höchsten maschinellen Auswertbarkeit mit dessen vollständigem Dateninhalt die Belegfunktion und muss mit dessen vollständigem Inhalt gespeichert werden. Andernfalls sind beide Formate aufzubewahren. Dies gilt entsprechend, wenn mehrere elektronische Meldungen bzw. mehrere Datensätze ohne bildhafte Urschrift ausgestellt werden. 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.

Bei Einsatz eines Fakturierungsprogramms muss unter Berücksichtigung der vorgenannten Voraussetzungen keine bildhafte Kopie der Ausgangsrechnung (z. B. in Form einer PDF-Datei) ab Erstellung gespeichert bzw. aufbewahrt werden, wenn jederzeit auf Anforderung ein entsprechendes Doppel der Ausgangsrechnung erstellt werden kann.

Hierfür sind u. a. folgende Voraussetzungen zu beachten:

- Entsprechende Stammdaten (z. B. Debitoren, Warenwirtschaft etc.) werden laufend historisiert
- AGB werden ebenfalls historisiert und aus der Verfahrensdokumentation ist ersichtlich, welche AGB bei Erstellung der Originalrechnung verwendet wurden
- Originallayout des verwendeten Geschäftsbogens wird als Muster (Layer) gespeichert und bei Änderungen historisiert. Zudem ist aus der Verfahrensdokumentation ersichtlich, welches Format bei Erstellung der Originalrechnung verwendet wurde (idealerweise kann bei Ausdruck oder Lesbarmachung des Rechnungsdoppels dieses Originallayout verwendet werden).
- Weiterhin sind die Daten des Fakturierungsprogramms in maschinell auswertbarer Form und unveränderbar aufzubewahren.

Rz. 81: Bei Dauersachverhalten sind die Ursprungsbelege Basis für die folgenden Automatikbuchungen. Bei (monatlichen) AfA Buchungen nach Anschaffung eines abnutzbaren Wirtschaftsguts ist der Anschaffungsbeleg mit der AfA Bemessungsgrundlage und weiteren Parametern (z. B. Nutzungsdauer) aufbewahrungspflichtig. Aus der Verfahrensdokumentation und der ordnungsmäßigen Anwendung des Verfahrens muss der automatische Buchungsvorgang nachvollziehbar sein.

Rz. 101: Im Rahmen eines funktionsfähigen IKS muss auch anlassbezogen (z. B. Systemwechsel) geprüft werden ob das eingesetzte DV-System tatsächlich dem dokumentierten System entspricht (siehe Rz. 155 zu den Rechtsfolgen bei fehlender oder ungenügender Verfahrensdokumentation).

Rz. 102: Die Beschreibung des IKS ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation (siehe unter 10.1).

Rz. 106: Die Beschreibung der Vorgehensweise zur Datensicherung ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation (siehe unter 10.1). Die konkrete Ausge-

staltung der Beschreibung ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.

RZ 135: Bei Umwandlung (Konvertierung) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) sind beide Versionen zu archivieren, derselben Aufzeichnung zuzuordnen und mit demselben Index zu verwalten sowie die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen. Die Aufbewahrung beider Versionen ist bei Beachtung folgender Anforderungen nicht erforderlich, sondern es ist die Aufbewahrung der konvertierten Fassung ausreichend:

- Es wird keine bildliche oder inhaltliche Veränderung 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 sichergestellt ist.

Nicht aufbewahrungspflichtig 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. Voraussetzung ist jedoch, dass bei der weiteren Verarbeitung keinerlei „Verdichtung“ aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtiger Daten (vgl. Rzn. 3 bis 5) vorgenommen wird.

RZ 136: Papierdokumente werden durch die elektronisch bildliche Erfassung (siehe Rz. 130) in elektronische Dokumente umgewandelt. Das Verfahren muss dokumentiert werden. Der Steuerpflichtige sollte daher eine Organisationsanweisung erstellen, die unter anderem 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,
- wie die Qualitätskontrolle auf Lesbarkeit und Vollständigkeit und
- wie die Protokollierung von Fehlern zu erfolgen hat.

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

Aus Vereinfachungsgründen (z. B. bei Belegen über eine Dienstreise im Ausland) steht § 146 Absatz 2 AO einer bildlichen Erfassung durch mobile Geräte (z. B. Smartphones) im Ausland nicht entgegen, wenn die Belege im Ausland entstanden sind bzw. empfangen wurden und dort direkt erfasst werden.

Erfolgt im Zusammenhang mit einer, nach § 146 Abs. 2a AO genehmigten, Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland ein ersetzendes Scannen, wird es nicht beanstandet, wenn die papierenen Ursprungsbelege zu diesem Zweck an den Ort der elektronischen Buchführung verbracht werden. Die Digitalisierung hat zeitnah zur Verbringung der Papierbelege ins Ausland zu erfolgen.

Rz. 145: Die allgemeinen Grundsätze der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit sind unter 3.1 aufgeführt.

Die Prüfbarkeit der formellen und sachlichen Richtigkeit bezieht sich sowohl auf einzelne Geschäftsvorfälle (Einzelprüfung) als auch auf die Prüfbarkeit des gesamten Verfahrens (Verfahrens- oder Systemprüfung anhand einer Verfahrensdokumentation, siehe unter 10.1).

Rz. 147: Die vorgenannten Anforderungen gelten für sonst erforderliche elektronische Aufzeichnungen sinngemäß (§ 145 Absatz 2 AO).

Rz. 149: 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 ergeben.

Rz. 150: Für die Prüfung ist eine aussagefähige und aktuelle Verfahrensdokumentation notwendig, die alle System- bzw. Verfahrensänderungen inhaltlich und zeitlich lückenlos dokumentiert.

Rzn. 151 bis 155 (GoBD Abschnitt 10.1. Verfahrensdokumentation):

- Rz. 151:** Da sich die Ordnungsmäßigkeit neben den elektronischen Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auch auf die damit in Zusammenhang stehenden Verfahren und Bereiche des DV-Systems bezieht (siehe unter 3.), muss für jedes DV-System eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation vorhanden sein, aus der Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind. Der Umfang der im Einzelfall erforderlichen Dokumentation wird dadurch bestimmt, was zum Verständnis des DV-Verfahrens, der Bücher und Aufzeichnungen sowie der aufbewahrten Unterlagen notwendig ist. Die Verfahrensdokumentation muss verständlich und damit für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachprüfbar sein. Die konkrete Ausgestaltung der Verfahrensdokumentation ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.
- Rz. 152:** 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.
- Rz. 153:** Die Verfahrensdokumentation besteht in der Regel aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation.
- Rz. 154:** 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. Aus der Verfahrensdokumentation muss sich ergeben, wie die Ordnungsvorschriften (z. B. §§ 145 ff. AO, §§ 238 ff. HGB) und damit die in diesem Schreiben enthaltenen Anforderungen beachtet werden. 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.
- Rz. 155:** 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.

Rz. 160: 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. Dazu gehört auch ein Überblick über alle im DV-System vorhandenen Informationen, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen betreffen (vgl. Rzn. 3 bis 5); z. B. Beschreibungen zu Tabellen, Feldern Verknüpfungen und Auswertungen. Diese Angaben sind erforderlich, damit die Finanzverwaltung das durch den Steuerpflichtigen ausgeübte Erstqualifikationsrecht (vgl. Rz. 161) prüfen und Aufbereitungen für die Datenträgerüberlassung erstellen kann.

Zum Thema IKS

Rz. 100: Für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO (siehe unter 3.) hat der Steuerpflichtige Kontrollen einzurichten, auszuüben und zu protokollieren. Hierzu gehören beispielsweise

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

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

Rz. 101: Im Rahmen eines funktionsfähigen IKS muss auch anlassbezogen (z. B. Systemwechsel) geprüft werden, ob das eingesetzte DV-System tatsächlich dem dokumentierten System entspricht (siehe Rz. 155 zu den Rechtsfolgen bei fehlender oder ungenügender Verfahrensdokumentation).

Rz. 102: Die Beschreibung des IKS ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation (siehe unter 10.1).

Rz. 103: Der Steuerpflichtige hat sein DV-System gegen Verlust (z. B. Unauffindbarkeit, Vernichtung, Untergang und Diebstahl) zu sichern und gegen unberechtigte Eingaben und Veränderungen (z. B. durch zugangs- und Zugriffskontrollen) zu schützen.

Rz. 104: Werden die Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen nicht ausreichend geschützt und können deswegen nicht mehr vorgelegt werden, so ist die Buchführung formell nicht mehr ordnungsmäßig.

Rz. 105: Beispiel 6:

Unternehmer überschreibt unwiderruflich die Finanzbuchhaltungsdaten des Vorjahres mit den Daten des laufenden Jahres.

Die sich daraus ergebenden Rechtsfolgen sind vom jeweiligen Einzelfall abhängig.

Rz. 106: Die Beschreibung der Vorgehensweise zur Datensicherung ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation (siehe unter 10.1). Die konkrete Ausgestaltung der Beschreibung ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)
[zurück](#)

Weitere Quellen

Zum Thema Verfahrensdokumentation

Hinweise zum Inhalt und zur Gestaltung einer Verfahrensdokumentation finden sich in diversen Veröffentlichungen. Einige davon sind nachfolgend aufgeführt, wobei die Reihenfolge der Aufzählung keine Wertung darstellt und die Aufzählung nicht vollumfänglich ist.

IDW Prüfungsstandard: Erteilung und Verwendung von Softwarebescheinigungen (IDW PS 880, Tz. 31ff., 1998).

IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW RS FAIT 1, Tz. 52ff., 2002).

IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Electronic Commerce (IDW RS FAIT 2, Tz. 38ff., 2003).

IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Prozessen und Funktionen einschließlich Cloud Computing (IDW RS FAIT 5, Tz. 40ff., 2015).

Die GoBD in der Praxis – Ein Leitfaden für die Unternehmenspraxis – (Peters, Schönberger & Partner).

Arbeitsgemeinschaft für Wirtschaftliche Verwaltung e.V. (AWV): Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht, Berlin 2016, S. 67 ff.

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

Neben den oben aufgeführten Hinweisen finden sich auch spezielle Hinweise zum Inhalt und zur Gestaltung z. B. für eine „Verfahrensdokumentation zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit (ehemals GDPdU-Verfahrensdokumentation)“ und für Verfahrensdokumentationen für elektronische Archivierungssysteme oder die Digitalisierung von Belegut sowie Musterverfahrensdokumentationen zur Belegablage oder zur Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung. Auch hier gilt: Die Reihenfolge der Aufzählung stellt keine Wertung dar und ist nicht vollumfänglich.

Checkliste GDPdU Verfahrensdokumentation (Thorsten Brand, 2006).

GoBS und GDPdU Checkliste Verfahrensdokumentation (Zöllner & Partner GmbH, 2010).

Grundsätze der elektronischen Archivierung – „Code of Practice“ zum Einsatz von Dokumenten-Management- und elektronischen Archivsystemen - (VOI Verband Optische Informationssysteme e.V., 1997).

Grundsätze der Verfahrensdokumentation nach GoBS – „Code of Practice“ zur revisionssicheren Archivierung – (VOI Verband Organisations- und Informationssysteme e.V., 1999).

Muster-Verfahrensdokumentation zur Belegablage (AWV – Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V., 19. Oktober 2015), <https://www.awv-net.de/themen/fachergebnisse/musterverfahrensdoku/index.html> (zuletzt abgerufen 12/2023).

Muster Verfahrensdokumentation zur Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung von Belegen inkl. Vernichtung der Papierbelege (Bundessteuerberaterkammer und Deutscher Steuerberaterverband e.V., im März 2014).

PK DML/Prüfkriterien für Dokumentenmanagement und Dokumentenprozesslösungen (VOI Verband Organisations- und Informationssysteme e.V., 2014) Verfahrensdokumentation – Rechtsfragen (Felix v. Bredow/Dr. Ulrich Kampffmeyer, 2002).

Muster-Verfahrensdokumentation zur ordnungsmäßigen Kassenführung, Deutscher Fachverband für Kassen- und Abrechnungssystemtechnik e.V., Version 1.0 vom April 2019, <https://dfka.net/muster-vd-kasse/> (zuletzt abgerufen 12/2023)

Zum Thema IKS

IDW RS FAIT 1-5, IDW PS 850, IDW PS 330 951.

Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem – Steuer-IKS, Juli 2018.

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)

[zurück](#)

6. Datenzugriff und maschinelle Auswertbarkeit sowie Migration und Systemwechsel

6.1. Datenzugriff

Überblick

Die Finanzverwaltung hat im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen das Recht, die mit Hilfe eines DV-Systems erstellten, nach außersteuerlichen – soweit steuerlich von Bedeutung – und steuerlichen Vorschriften aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten und Dokumente (Unterlagen) mit Hilfe des Datenzugriffs zu prüfen. Hierfür hat der Steuerpflichtige insbesondere die Daten

- der Finanzbuchführung,
- der Anlagenbuchführung,
- der Lohnbuchführung und
- aller Vor- und Nebensysteme, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen abbilden,

für den Datenzugriff bereitzustellen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

Das Einsichtsrecht der Finanzverwaltung bezieht sich neben den Bewegungsdaten auch auf Stamm- sowie Metadaten und deren Verknüpfungen.

Dem Prüfer stehen verschiedene Datenzugriffsarten gleichberechtigt zur Verfügung:

- der unmittelbare Datenzugriff (Z1),
- der mittelbare Datenzugriff (Z2) sowie
- die Datenträgerüberlassung (Z3).

In diesem Zusammenhang gilt es, die durch das DAC 7-Umsetzungsgesetz initiierte Novellierung des § 147 Abs. 6 AO zu beachten, in welcher der Gesetzestext geändert und zugleich der Z3-Zugriff modifiziert wurde. Die gesetzliche Regelung entsprechend dem neu formulierten § 147 Abs. 6 AO lautet demnach wie folgt (inhaltliche Änderungen sind zur besseren Nachvollziehbarkeit fett gedruckt):

„Sind die Unterlagen nach Absatz 1 mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden,

1. hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen,
2. kann die Finanzbehörde verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet zur Verfügung gestellt werden, oder

3. kann die Finanzbehörde verlangen, dass die Daten **nach ihren Vorgaben** in einem maschinell auswertbaren Format **an sie übertragen werden.**“

Diese Neuformulierung löst eine Divergenz zwischen der Abgabenordnung und den GoBD aus, wobei vorrangig die gesetzliche Regelung anzuwenden ist. Dazu bedingt die Gesetzesnovellierung, dass der Begriff der Datenträgerüberlassung, welcher bislang synonym für die dritte Zugriffsvariante (Z3) stand, nicht mehr zutreffend scheint. Entsprechend wird fortan auf den Begriff der Datenüberlassung abgestellt. Die Neuformulierung erfolgte nach der Gesetzesbegründung vor dem Hintergrund der fortschreitenden Digitalisierung, wonach der Z3-Zugriff in der Praxis schon nicht mehr nur als Datenträgerüberlassung erfolgt, sondern bereits vielfach die Daten über Online-Speicher und Cloud-Dienste zur Verfügung gestellt („übertragen“) werden.

Sollten die Datenzugriffsarten im Rahmen einer Außenprüfung auf die DV-Systeme, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, nicht gewährt werden können, so kann der Außenprüfer im Rahmen seines Ermessens unter Berücksichtigung einer von ihm bestimmten angemessenen Frist ein Verzögerungsgeld i.H.v. € 2.500 bis zu € 250.000 festsetzen (§ 146 Abs. 2c AO).

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

> **Konkretisierung des Begriffs „DV-Systeme, deren Unterlagen für die Besteuerung von Bedeutung sind“ (zu GoBD Rz. 159)**

Gegenüber den bisher geltenden GDPdU hat sich insoweit eine Ergänzung ergeben, als nunmehr explizit alle Vor- und Nebensysteme für den Datenzugriff bereit zu halten sind, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen enthalten, soweit diese für die Besteuerung von Bedeutung sind. Der Begriff „DV-System“ des Steuerpflichtigen wird zwar in § 147 Abs. 6 AO genannt, aber nicht definiert.

Eine Definition wird in Rz. 20 der GoBD erstmalig versucht. Damit sind die Rzn. 159 und 20 im Rahmen der Vorbereitung auf eine steuerliche Außenprüfung für die Frage relevant, welche Systeme des Steuerpflichtigen bereit zu halten sind. In den GoBD vom 28.11.2019 wird auch auf Cloud-Anwendungen Bezug genommen. Sollten z. B. ein elektronische Reisekostenabrechnungssystem in einer Cloud bei einem externen Dienstleister genutzt werden, so müsste im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung auf dieses System in der Cloud als relevantes Vorsystem der Datenzugriff gewährt werden.

Es ist davon auszugehen, dass in der Zukunft bei Außenprüfungen – auch verstärkt bei anschlussgeprüften Unternehmen – ein Datenzugriff auf die Vor- und Nebensysteme verlangt wird. Im Bereich der KMU gibt es bereits in einigen Branchen, z. B. Metzger, Gastronomie und Apotheken, Datenzugriff auf entsprechende Vor- oder Nebensysteme wie elektronische Waagen, Kassensysteme und Taxameter. Jedoch wird bei den KMU in Zukunft davon auszugehen sein, dass auch auf Warenwirtschafts-/Logistik- und Vertriebssysteme zugegriffen wird.

> **Informationsgewinnung aus den DV-Systemen – Rechte des Außenprüfers**

Die Forderung nach einem Überblick über alle im DV-System vorhandenen Daten und Dokumente (z. B. Beschreibungen zu Tabellen, Feldern, Verknüpfungen und Auswertungen), die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen betreffen (vgl. Rz. 160 der GoBD), beruht darauf, dass in der bisherigen Praxis viele Steuerpflichtige diesen Überblick nur in Form von Berechtigungen im System erfüllen konnten, die über ein Nur-Lese-Zugriffsrecht hinausgehen. Dabei handelt es sich meistens um Berechtigungen, die im Unternehmen der Steuerpflichtigen nur DV-Administratoren eingeräumt werden. Es bleibt abzuwarten, auf welche Art und Weise die Softwareunternehmen auf diese Forderung reagieren.

> **Erstqualifikationsrecht versus Zweitqualifikationsrecht (zu GoBD Rz. 160 i. V. m. Rz. 161)**

In den beiden Rzn. findet sich auch das bisher schon in den GDPdU enthaltene, sogenannte Erstqualifikationsrecht des Steuerpflichtigen und das Zweitqualifikationsrecht des steuerlichen Außenprüfers wieder. Das Erstqualifikationsrecht des Steuerpflichtigen wird in Rz. 6 erläutert. Es besagt, dass zuerst der Steuerpflichtige die nach den außensteuerlichen und steuerlichen Vorschriften aufbewahrungspflichtigen Unterlagen hinsichtlich ihrer Bedeutung für die Besteuerung zu überprüfen und zu qualifizieren hat. Das Zweitqualifikationsrecht beinhaltet die Überprüfung bzw. eine Abweichung vom Erstqualifikationsrecht durch die Finanzverwaltung im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung. Diese Darstellung des Zweitqualifikationsrechtes erfolgt in den GoBD leider erst 154 Randziffern später – in den Rzn. 160/161.

> **Z1-Zugriff (zu GoBD Rz. 165)**

Die aktuellen Vorgaben der GoBD zum Z1-Zugriff entsprechen im Wesentlichen den bisherigen nach GDPdU. Die Begriffe „Sortieren“ und „Filtern“ sind durch „Analysieren“ ersetzt worden. Dabei geht die Finanzverwaltung davon aus, dass „Analysieren“ über die Begriffe „Filtern“ und „Sortieren“

hinausgeht, was durch den Klammerzusatz im letzten Satz des zweiten Absatzes dieser Textziffer deutlich wird. Eine nähere Konkretisierung des neuen Begriffs „Analysieren“ über den Klammerzusatz hinaus erfolgt aber nicht.

Die Diskussion mit der Finanzverwaltung zur Nutzung der vorhandenen Auswertungen wird weitergehen. Nach wie vor bestehen Unterschiede in der Sichtweise, ob „vorhanden“ vom Steuerpflichtigen tatsächlich genutzte Auswertungen meint. An dieser Stelle wird auf die nachfolgenden Ausführungen zur Rz. 174 verwiesen.

- > Beim **Z2-Zugriff** haben sich durch die GoBD keine Änderungen gegenüber den GDPdU ergeben.

- > **Z3-Zugriff (zu GoBD Rz. 167)**

Die Ausführungen der GoBD zum Z3-Zugriff sind im Wesentlichen aus den früheren GDPdU übernommen worden. Das Verbot des Herunterladens von Daten durch die Finanzverwaltung beruht auf Erfahrungen aus der Praxis, dass durch den Einsatz neuer Datenträgertechniken (z. B. USB-Stick) die Gefahr entsteht, dass der Steuerpflichtige nicht mehr nachvollziehen kann, welche Daten im Rahmen einer Außenprüfung aus seinem DV-System tatsächlich heruntergeladen wurden. Es sollte insbesondere im Interesse des Steuer-

pflichtigen sein, stets genaue Kenntnis darüber zu besitzen, welche Daten übergeben wurden. Darüber hinaus kann das Verbot auch aus Sicht der Finanzverwaltung zum Schutz ihrer Außenprüfer gewertet werden (potenzielle datenschutzrechtliche Verstöße). Zu weiteren Ausführungen zum Datenschutz vgl. die Ausführungen zu Rz. 172.

- > **Z3-Zugriff (Neufassung durch das DAC 7-Umsetzungsgesetz)**

Zu beachten ist die durch das DAC 7-Umsetzungsgesetz initiierte Novellierung des § 147 Abs. 6 AO. Hiernach kann die Finanzbehörde nun verlangen, dass die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten nach ihren Vorgaben in einem maschinell auswertbaren Format an sie übertragen werden.

- > **Mobile DV-Systeme der Finanzverwaltung**

Dabei ist nach der ebenfalls im Rahmen des DAC 7-Umsetzungsgesetzes vorgenommenen Einführung eines § 147 Abs. 7 AO die Verarbeitung und Aufbewahrung der nach § 147 Abs. 6 AO zur Verfügung gestellten Daten auch auf mobilen Datenverarbeitungssystemen der Finanzbehörden (Prüfernotebooks etc.), unabhängig von deren Einsatzort zulässig, sofern diese

unter Berücksichtigung des Stands der Technik gegen unbefugten Zugriff gesichert sind. Der weiter im Rahmen des DAC 7-Umsetzungsgesetzes eingefügte Satz 2 in § 200 Abs. 2 AO führt ergänzend aus, dass in diesem Fall die ortsunabhängige Tätigkeit als an der Amtsstelle ausgeübt gilt. Dabei ist es der Finanzbehörde gestattet, die zur Verfügung gestellten und gespeicherten Daten bis zur Unanfechtbarkeit der die Daten betreffenden Verwaltungsakte auch auf den mobilen Datenverarbeitungssystemen unabhängig von deren Einsatzort aufzubewahren.

> **Steuergeheimnis versus Datenschutz (zu GoBD Rz. 172)**

Die Ausführungen der GoBD zu dieser Rz. 172 sind vor dem Hintergrund des Steuergeheimnisses i. S. d. § 30 AO und dessen Zusammenspiel mit dem Bundesdatenschutzgesetz zu sehen. Das Steuergeheimnis ist eine besondere Form des Datenschutzes. Insoweit wird das Bundesdatenschutzgesetz von § 30 AO verdrängt. Diese Rangordnung wird durch diverse Entscheidungen der Finanzgerichte bestätigt. Besondere Beachtung ist z. B. den gespeicherten Datenbeständen zu schenken, die nicht aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Inhalte oder personenbezogene oder dem Berufsgeheimnis unterliegende Daten (z. B. Geistliche, Rechtsanwälte und Ärzte, § 102 AO) enthalten. Insoweit ist der Steuerpflichtige in der Pflicht, den Datenschutz durch geeignete Zugriffsbeschränkungen oder durch „digitales Schwärzen“ einzuhalten. [Daneben sind die Prüfungsinstanzen der Finanzverwaltung wie bisher schon gehalten, das Steuergeheimnis und die darauf gerichteten Normen zu beachten und zu wahren](#)

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Welche wesentlichen Änderungen haben sich insgesamt zum Datenzugriff gegenüber den GDPdU aus dem Jahr 2001 ergeben?

Die im GoBD-Schreiben geregelten Anforderungen zum Datenzugriff gehen zum Teil über diejenigen der GDPdU hinaus. Es erfolgte eine Präzisierung, z. B. im Hinblick auf den Umfang und die Ausübung des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO betreffend der Beschreibung zu Tabellen, Feldern, Verknüpfungen und Auswertungen des DV-Systems (vgl. Rz. 160 des GoBD-Schreibens). In Teilbereichen haben sich aber auch Verschärfungen ergeben, insbesondere durch Übernahme der bisher im Fragen- und Antwortkatalog vorhandenen Regelungsinhalte, z. B. betreffend Auslagerung von Daten aus dem Produktivsystem und bei Systemwechseln hinsichtlich der quantitativ und qualitativ gleichen Auswertungsmöglichkeit im neuen System/Archivsystem im Vergleich zum Altsystem (vgl. Rz. 142 der GoBD).

Welche wesentlichen Änderungen haben sich aufgrund des DAC 7-Umsetzungsgesetzes ergeben?

Auf der Grundlage der Neufassung des § 147 Abs. 6 AO kann die Finanzbehörde im Rahmen des Z3-Zugriffs verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben in einem maschinell auswertbaren Format an sie übertragen werden. Diese Neuformulierung löst eine Divergenz zwischen der Abgabenordnung und den GoBD aus, wobei vorrangig die gesetzliche Regelung anzuwenden ist.

Welche Maßnahmen können hinsichtlich des sog. Erstqualifikationsrechts der Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (GoBD kennen den bisherigen Begriff „steuerrelevante Daten“ nicht) ergriffen werden, um Nachteile zu vermeiden?

Der Steuerpflichtige sollte die Auswahl von Systemen und Daten, auf die sich mögliche steuerliche Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten erstrecken, sorgfältig und ggf. unter Mithilfe eines in Sachen Datenzugriff erfahrenen Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers vornehmen.

Müssen Daten aus Vor- und Nebensystemen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, über die Dauer der Aufbewahrungsfrist uneingeschränkt zur Verfügung gestellt werden?

Die DV-Landschaft ist hinsichtlich dieser Thematik zu durchleuchten. Dies kann mit der retrograden Prüfungsmethode in der Art und Weise erfolgen, dass die Schnittstellen des Buchführungssystems zu Vor- und Nebensystemen einen ersten Hinweis geben können, da nach den GoBD alle Daten der Finanzbuchführung vollumfänglich für die Besteuerung von Bedeutung sind. Gleiches gilt für Schnittstellen zwischen Anlagen- sowie Lohnbuchführungssystemen auf der einen Seite und deren Vor-/Nebensystemen auf der anderen Seite. Befinden sich nach dieser Analyse solche Daten in den Vor- und Nebensystemen, sind für die Bereitstellung dieser Daten die Lebensdauer (Stichworte Migration/Systemabschaltung) und das Archivierungsverhalten (Stichwort Restrukturierung der Produktivdatenbank) des jeweiligen DV-Systems über die Dauer der Aufbewahrungsfrist maßgebend.

Müssen unternehmensspezifische Einstellungen, Anpassungen, Parametrisierungen und Änderungen in Tabellen für den Datenzugriff der Außenprüfungen vorgehalten werden?

Die GoBD fordern, dass neben den Daten insbesondere auch Teile der Verfahrensdokumentation des DV-Systems den Prüfern auf deren Verlangen zur Verfügung gestellt werden müssen, die einen vollständigen Systemüberblick inklusive aller im DV-System vorhandenen Informationen ermöglicht. Dies umfasst auch Einstellungen, Anpassungen, Parametrisierungen und Änderungen in Tabellen.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)
[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

Es ist im ersten Schritt zu prüfen, ob die DV-Systeme, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, die Zugriffsarten Z1, Z2 sowie Z3 softwareseitig unterstützen. Dies gilt auch für DV-Systeme, die in einer Cloud des Dienstleisters genutzt werden.

Sollte keine Unterstützung vorgesehen sein, ist zu empfehlen, den Softwarehersteller bzw. den Dienstleister zu kontaktieren und gemeinsam nach Lösungen zu suchen.

Sollten die Zugriffslösungen bereits in der eingesetzten Software vorhanden sein, sind diese ggf. auf die individuellen Anforderungen anzupassen. Beim Z1/Z2-Zugriff ist vor allem darauf zu achten, dass es eine Steuerprüferrolle gibt, welche das „Nur-Lese“ Zugriffsrecht gewährleistet inklusive der im DV-System vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Zugriffsberechtigungen grundsätzlich in geeigneter Art und Weise auf den Prüfungszeitraum einzuschränken sind (Stichwort: Verwertungsverbot).

In die Steuerprüferrolle sind ggf. kundenspezifisch programmierte Auswertungsmöglichkeiten einzubinden, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind (Stichwort: Erstqualifikationsrecht des Steuerpflichtigen).

Es ist ferner darauf hinzuweisen, dass die Steuerprüferrolle auch eine Zugriffsberechtigung auf elektronische Dokumente, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, beinhalten muss, soweit ein Dokumentenmanagementsystem oder IT-gestütztes Archivsystem eingesetzt wird. Dies gilt auch für solche Systeme, die in einer Cloud des Dienstleisters vom Steuerpflichtigen genutzt werden.

Bei der Datenträgerüberlassung (Z3-Zugriff) ist zu prüfen, ob neben der Datendatei auch die von der Finanzverwaltung geforderte Datensatzbeschreibung im XML-Format vorhanden ist.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

- **Verfahrensdokumentation**

Die GoBD präzisieren den Datenzugriff dahingehend, dass nunmehr explizit alle Vor- und Nebensysteme, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten bzw. Unterlagen enthalten, für den Datenzugriff bereit zu halten sind. Die Forderung, Teile der Verfahrensdokumentation auf Verlangen zur Verfügung zu stellen, die einen vollständigen Systemüberblick ermöglichen, kann nur in Kooperation mit den jeweiligen Softwareunternehmen erfüllt werden.

- **Nicht genutzte versus vorhandene Auswertungsmöglichkeiten (zu GoBD Rz. 174)**

Fraglich dürfte die Forderung sein, dass die vom Steuerpflichtigen nicht genutzten, aber im DV-System vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten zur Verfügung zu stellen sind. Zweifelhaft ist insbesondere, wie der Steuerpflichtige die Forderung der Finanzverwaltung beim Z1-Zugriff erfüllen soll. Die hier geforderten Auswertungsmöglichkeiten erscheinen wenig praktikabel, da diese nicht auf das spezielle Buchführungsverfahren abgestimmt sein dürften.

Äußerst fraglich erscheint auch, ob der Steuerpflichtige in der Lage ist, den Außenprüfer in solche selbst nicht genutzten Auswertungsmöglichkeiten einzuweisen. An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass die bisherige Forderung der Finanzverwaltung aufgegeben worden ist, nach welcher der Steuerpflichtige Auswertungsprogramme, die im Lieferumfang des DV-Systems zwar enthalten sind, aber nicht installiert wurden, nachträglich zur Verfügung zu stellen hat (vgl. ursprünglich III 13 des Fragen- und Antwortenkatalogs zum Datenzugriff, Stand: 22.01.2009).

- **Erstqualifikationsrecht versus Zweitqualifikationsrecht**

An dieser Stelle sei erwähnt, dass es für den Leser der GoBD nicht einfach ist, den Zusammenhang zwischen Erst- und Zweitqualifikationsrecht herzustellen, da sie entgegen den bisherigen GDPdU in den GoBD auseinander gerissen wurden (Erstqualifikationsrecht in Rz. 6, Zweitqualifikationsrecht in Rzn. 160, 161).

Schwerlich umsetzbar dürfte auch die Forderung der Finanzverwaltung sein, nach welcher sie bei einer aus ihrer Sicht unzutreffenden Auswahl von Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, seitens des Steuerpflichtigen (Erstqualifikationsrecht) eine konkrete Nachforderung dieser Daten im Zeitpunkt der Prüfung verlangen kann (Zweitqualifikationsrecht).

Beispiel: Der Steuerpflichtige hat Daten im Warenwirtschaftssystem als nicht für die Besteuerung von Bedeutung qualifiziert. Im Rahmen der Außenprüfung überzeugt ihn der Prüfer vom Gegenteil. Die Daten sind jedoch aufgrund einer Archivierung nicht mehr im Produktivsystem vorhanden und auch nicht wie die Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, in maschinell auswertbarer Form archiviert worden. Deshalb kann eine solche konkrete Anforderung des Außenprüfers grundsätzlich nur für zukünftige Prüfungsjahre gelten. In der Praxis werden wohl die Umstände des jeweiligen Einzelfalls dafür maßgebend sein, in welcher Art und Weise das Zweitqualifikationsrecht ausgeübt wird und welche Folgen es hat, wenn die Einschätzung des Prüfers von der Einschätzung des Steuerpflichtigen abweicht.

- **Informationsgewinnung aus den DV-Systemen – Rechte des Außenprüfers (vgl. Darstellung unter Hinweise)**

Die Forderung nach einem Überblick über alle im DV-System vorhandenen Informationen gemäß Rz. 160 geht über das Nur-Lese-Zugriffsrecht hinaus, da in der bisherigen Praxis viele Steuerpflichtigen diesen Überblick nur in Form von Berechtigungen im System erfüllen konnten. Meistens handelt es sich um Berechtigungen, die im Unternehmen der Steuerpflichtigen nur IT-Administratoren eingeräumt werden. Es bleibt abzuwarten, auf welche Art und Weise die Softwareunternehmen auf diese Forderung reagieren. Die Freigabe der Berechtigungen wegen fehlender Alternativen in der Software kann nicht die Lösung sein. Es sollte im Einzelfall versucht werden, eine einvernehmliche Lösung zu finden, z. B. mit Hilfe eines mittelbaren Zugriffes (Z2).

- **Mitnahme der Datenträger durch Steuerprüfer (zu GoBD Rz. 168)**

Die Ergänzung gegenüber den bisherigen GDPdU, wonach die Mitnahme der Datenträger aus der Sphäre des Steuerpflichtigen im Regelfall nur in Abstimmung mit dem Steuerpflichtigen erfolgen sollte, ist grundsätzlich zu begrüßen. Die Formulierung ist aber in einer Art und Weise gewählt, dass letztlich keine Möglichkeit für den Steuerpflichtigen besteht, von einem solchen Vorgehen des Prüfers immer Kenntnis zu erhalten oder dies gar zu verhindern. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass die Mitnahme von Datenträgern durch Steuerprüfer durch das Steuergeheimnis gedeckt ist. Diese Auffassung wird auch von der Finanzgerichtsrechtsprechung geteilt. Des Weiteren wird auf die Ausführungen zum Datenschutz in den Ausführungen zu Rz. 172 verwiesen.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)

[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Rz. 159 i. V. m. Rz. 20

Rz. 159: Gegenstand der Prüfung sind die nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften aufzeichnungspflichtigen und die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen. 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. Die Art der Außenprüfung ist hierbei unerheblich, so dass z. B. die Daten der Finanzbuchhaltung auch Gegenstand der Lohnsteuer-Außenprüfung sein können.

Rz. 20: Unter DV-System wird die im Unternehmen oder für Unternehmenszwecke zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hard- und Software verstanden, mit denen Daten und Dokumente im Sinne der Rzn. 3 bis 5 erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden. Dazu gehören das Hauptsystem sowie Vor- und Nebensysteme (z. B. Finanzbuchführungssystem, Anlagenbuchhaltung, Lohnbuchhaltungssystem, Kassensystem, Warenwirtschaftssystem, Zahlungsverkehrssystem, Taxameter, Geldspielgeräte, elektronische Waagen, Materialwirtschaft, Fakturierung, Zeiterfassung, Archivsystem, Dokumenten-Management-System) einschließlich der Schnittstellen zwischen den Systemen. Auf die Bezeichnung des DV-Systems oder auf dessen Größe (z. B. Einsatz von Einzelgeräten oder von Netzwerken) kommt es dabei nicht an. Ebenfalls kommt es nicht darauf an, ob die betreffenden DV-Systeme vom Steuerpflichtigen als eigene Hardware bzw. Software erworben und genutzt oder in einer Cloud bzw. als eine Kombination dieser Systeme betrieben werden.

Rz. 160: 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. Dazu gehört auch ein Überblick über alle im DV-System vorhandenen Informationen, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen betreffen, z. B. Beschreibungen zu Tabellen, Feldern, Verknüpfungen und Auswertungen. Diese Angaben sind erforderlich, damit die Finanzverwaltung das durch den Steuerpflichtigen ausgeübte Erstqualifikationsrecht prüfen und Aufbereitungen für die Datenträgerüberlassung erstellen kann.

Rz. 161: 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. Bei unzutreffender Qualifizierung von Daten kann die Finanzbehörde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens verlangen, dass der Steuerpflichtige den Datenzugriff auf diese nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften tatsächlich aufgezeichneten und aufbewahrten Daten nachträglich ermöglicht.

(Beispiele 12: ...)

Rz. 165: Unmittelbarer Datenzugriff (Z1)

Die Finanzbehörde hat das Recht, selbst unmittelbar auf das DV-System dergestalt zuzugreifen, dass sie in Form des Nur-Lesezugriffs Einsicht in

die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten nimmt und die vom Steuerpflichtigen oder von einem beauftragten Dritten eingesetzte Hard- und Software zur Prüfung der gespeicherten Daten einschließlich der jeweiligen Meta-, Stamm- und Bewegungsdaten sowie der entsprechenden Verknüpfungen (z. B. zwischen den Tabellen einer relationalen Datenbank) nutzt.

Dabei darf sie nur mit Hilfe dieser Hard- und Software auf die elektronisch gespeicherten Daten zugreifen. Dies schließt eine Fernabfrage (Online-Zugriff) der Finanzbehörde auf das DV-System des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde aus. Der Nur-Lese-Zugriff umfasst das Lesen und Analysieren der Daten unter Nutzung der im DV-System vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten (z. B. Filtern und Sortieren).

Rz. 166: Mittelbarer Datenzugriff (Z2)

Die Finanzbehörde kann vom Steuerpflichtigen auch verlangen, dass er an ihrer Stelle die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten nach ihren Vorgaben maschinell auswertet oder von einem beauftragten Dritten maschinell auswerten lässt, um anschließend einen Nur-Lese-Zugriff durchführen zu können. Es kann nur eine maschinelle Auswertung unter Verwendung der im DV-System des Steuerpflichtigen oder des beauftragten Dritten vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten verlangt werden.

Rz. 167: Datenträgerüberlassung (Z3)

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), sowie elektronische Dokumente und Unterlagen auf einem maschinell lesbaren und auswertbaren Datenträger zur Auswertung überlassen werden. Die Finanzbehörde ist nicht berechtigt, selbst Daten aus dem DV-System herunterzuladen oder Kopien vorhandener Datensicherungen vorzunehmen.

Rz. 168: Die Datenträgerüberlassung umfasst die Mitnahme der Daten aus der Sphäre des Steuerpflichtigen. Eine Mitnahme der Datenträger aus der Sphäre des Steuerpflichtigen sollte im Regelfall nur in Abstimmung mit dem Steuerpflichtigen erfolgen.

Rz. 172: Enthalten elektronisch gespeicherte Datenbestände z. B. nicht aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige, personenbezogene oder dem Berufsgeheimnis (§ 102 AO) unterliegende Daten, so obliegt es dem Steuerpflichtigen oder dem von ihm beauftragten Dritten, die Daten-

bestände so zu organisieren, dass der Prüfer nur auf die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten des Steuerpflichtigen zugreifen kann. Dies kann z. B. durch geeignete Zugriffsbeschränkungen oder „digitales Schwärzen“ der zu schützenden Informationen erfolgen. Für versehentlich überlassene Daten besteht kein Verwertungsverbot.

Rz. 174: 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 so ausgestaltet sein, dass dem Prüfer dieser Zugriff auf alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten eingeräumt wird. Sie umfasst die im DV-System genutzten Auswertungsmöglichkeiten (z. B. Filtern, Sortieren, Konsolidieren) für Prüfungszwecke (z. B. in Revisionstools, Standardsoftware, Backofficeprodukten). In Abhängigkeit vom konkreten Sachverhalt kann im Rahmen des Z1-Zugriffs auch eine vom Steuerpflichtigen nicht genutzte aber im DV-System vorhandene Auswertungsmöglichkeit verlangt 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.

Rz. 176: Bei der Datenträgerüberlassung sind der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen (z. B. über die Dateierkunft [eingesetztes System], die Dateistruktur, die Datenfelder, verwendete Zeichensatztabellen sowie interne und externe Verknüpfungen) in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen sich die Daten bei einem Dritten befinden. Auch die zur Auswertung der Daten notwendigen Strukturinformationen müssen in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung gestellt werden. Bei unvollständigen oder unzutreffenden Datenlieferungen kann die Finanzbehörde neue Datenträger mit vollständigen und zutreffenden Daten verlangen. Im Verlauf der Prüfung kann die Finanzbehörde auch weitere Datenträger mit aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen anfordern. Das Einlesen der Daten muss ohne Installation von Fremdsoftware auf den Rechnern der Finanzbehörde möglich sein. Eine Entschlüsselung der übergebenen Daten muss spätestens bei der Datenübernahme auf die Systeme der Finanzverwaltung erfolgen.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)

[zurück](#)

Weitere Quellen

DSAG: DSAG-Handlungsempfehlung – Empfehlung zur Anwendung des Datenzugriffs (GoBD/GDPdU) durch die Finanzverwaltung“ Version 4.01 (01.07.2016), https://www.dsag.de/wp-content/uploads/2021/12/dsag_handlungsempfehlung_gobd_gdpdu_v4.01_0.pdf (zuletzt abgerufen 12/2023).

Burlein/Odenthal: Grundsätze zur IT-gestützten Buchführung und zum Datenzugriff (GoBD), BKK Beilage zu Heft 3/2015.

BMF: Fragen- und Antwortenkatalog zum Datenzugriff, 22.01.2009 <https://elektronische-steuerpruefung.de/bmf/bmf-fags-2009.pdf> (zuletzt abgerufen 12/2023).

[zu den nächsten weiteren Quellen zurück](#)

6.2. Maschinelle Auswertbarkeit

Überblick

Rechtsgrundlage für das Recht der Finanzverwaltung, eine maschinelle Auswertung vornehmen zu können, ist § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO.

Unter dem Begriff der maschinellen Auswertbarkeit versteht die Finanzverwaltung grundsätzlich den wahlfreien Zugriff auf alle aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen. Hierzu gehört bereits die Möglichkeit einer Volltextsuche. Zur Gewährleistung der maschinellen Auswertbarkeit gehört auch die Einbeziehung der Stamm-, Struktur- und Verknüpfungsdaten. Als Form der maschinellen Auswertung kommt neben mathematisch-technischen Auswertungen, Bildschirmabfragen und der Nachverfolgung von Verknüpfungen und Verlinkungen nun auch die Volltextsuche in Betracht.

Wichtig ist, darauf hinzuweisen, dass auf Grundlage des DAC 7-Umsetzungsgesetzes die Überlassung der Daten an die Finanzbehörde „nach ihren Vorgaben“ zu geschehen hat. Entsprechend können Steuerpflichtige beim Z3-Zugriff seit dem 1.1.2023 verpflichtet werden, eine von der Finanzverwaltung vorgegebene Datenstruktur einzuhalten. In diesem Zusammenhang ist auch die Einführung des neuen § 147b AO zu sehen. Hierüber kann das Bundesministerium der Finanzen per Rechtsverordnung und mit Zustimmung des Bundesrats eine einheitliche digitale Schnittstelle und Datensatzbeschreibung für den standardisierten Export von Daten festlegen. Um dieser Anforderung Nachdruck zu verleihen, wurde zugleich § 158 AO modifiziert. Nach Abs. 2 Nr. 2 kann die Beweiskraft der Buchführung

angezweifelt werden, wenn die elektronischen Daten nicht nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden.

Während im DV-System erzeugte Daten im Regelfall im Ursprungsformat aufbewahrt werden müssen, können eingehende Daten in ein anderes Format umgewandelt werden, wenn dadurch die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird. Auch in diesem Fall haben die bisherigen GoBD vom 14.11.2014 vorgesehen, dass die Originaldaten bzw. -dateien aufzubewahren sind ([vgl. Kapitel 4.2 „Was ist aufzubewahren?“](#)). Mit den GoBD vom 28.11.2019 gibt es eine begrüßenswerte Erleichterung, die besagt, dass zukünftig nur das Inhouseformat aufzubewahren ist, wenn es im Verhältnis zum Ursprungsformat inhaltsgleich archiviert wird und maschinell darauf zugegriffen und es ausgewertet werden kann. Dies ist in einer Verfahrensdokumentation zwingend darzustellen. Daneben wurde in der Neufassung eine weitere von der Wirtschaft gewünschte Erleichterung betreffend die maschinelle Auswertbarkeit aufgenommen. Werden neben bildhaften Urschriften auch elektronische Meldungen bzw. Datensätze ausgestellt (identische Mehrstücke derselben Belegart), ist die Aufbewahrung der tatsächlich weiterverarbeiteten Formate (buchungsbegründende Belege) ausreichend, sofern diese über die höchste maschinelle Auswertbarkeit verfügen. In diesem Fall erfüllt das Format mit der höchsten maschinellen Auswertbarkeit mit dessen vollständigem Dateninhalt die Belegfunktion und muss mit dessen vollständigem Inhalt gespeichert werden. Anderenfalls sind beide Formate aufzubewahren. Dies gilt entsprechend, wenn mehrere elektronische Meldungen bzw. mehrere Datensätze ohne bildhafte Urschrift ausgestellt werden. 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.

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

Die Art und den Umfang der maschinellen Auswertbarkeit beurteilt die Finanzverwaltung nach den tatsächlichen Informations- und Dokumentationsmöglichkeiten. Dabei erlaubt sie auch eine Umwandlung des Formats u.a. bei Eingangsberechnungen (z. B. PDF in TIFF), wenn dadurch die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird.

Die Regelung in Rz. 131 räumt die Möglichkeit ein, eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in ein anderes Format umwandeln zu dürfen, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltlichen Veränderungen vorgenommen werden. Mithin können

damit – der bisherigen betrieblichen Praxis folgend – E-Mails, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, als lesbarer Fließtext sowie als auswertbares PDF-Dokument innerhalb des Dateisystems oder als auswertbare Unterlage eines Dokumenten-Managementsystems gespeichert werden. Dennoch bleibt die Aufbewahrung der Originaldaten/-dateien grundsätzlich verpflichtend.

Durch das DAC 7-Umsetzungsgesetz wurde § 147b AO eingeführt. Hierüber soll eine vom Steuerpflichtigen zu realisierende einheitliche digitale Schnittstelle und Datensatzbeschreibung für den Export und die (automatisierte) Prüfung aufbewahrungspflichtiger bzw. steuerrelevanter Daten für die Finanzverwaltung vorgegeben werden (analog zu den bereits gesetzlich vorgeschriebenen Schnittstellen wie DLS [digitale Lohnschnittstelle], DSFin-VK [Kasse] und DSFin-TW [Taxameter und Wegstreckenzähler]). Das Bundesministerium der Finanzen ist hierzu durch Rechtsverordnung ermächtigt, eine einheitliche digitale Schnittstelle und Datensatzbeschreibung für den standardisierten Export von aufbewahrungspflichtigen Daten zu bestimmen. In dieser Verordnung kann auch eine Verpflichtung zur Implementierung und Verwendung der betreffenden einheitlichen digitalen Schnittstelle oder Datensatzbeschreibung für den standardisierten Datenexport bestimmt werden. Im Unterschied zu den bestehenden Schnittstellen, die durch Verwaltungsschreiben veröffentlicht wurden, besteht bei der Schaffung aufgrund von Schnittstellen durch Rechtsverordnung die Pflicht, die betroffenen Verbände vorab anzuhören (§ 47 Absatz 3 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesregierung). Dadurch soll die Transparenz vergrößert und den Verbänden die Möglichkeit eingeräumt werden, durch entsprechende Stellungnahmen auf möglich Probleme und Belastungen hinzuweisen.

Zwei Ausnahmen sind jetzt gem. den GoBD vom 28.11.2019 möglich. Zum einen müssen gem. Rz. 76 nicht mehr beide Ursprungsdateien aufbewahrt werden, wenn die weiterverarbeitete Ursprungsdatei die höhere oder mindestens gleiche maschinelle Auswertbarkeit besitzt (Beispiel Bankkontoauszüge im PDF- und CSV-Format). Zum anderen sind aufbewahrungspflichtige Unterlagen, die in ein unternehmenseigenes Inhouse-Format konvertiert werden, grundsätzlich auch im Ursprungsformat zu archivieren, zuzuordnen und zu verwalten. Dies ist allerdings gem. Rz. 135 dann nicht notwendig, wenn das Format inhaltsgleich archiviert wird, maschinell darauf zugegriffen und es ausgewertet werden kann und darüber hinaus dies in einer Verfahrensdokumentation hinterlegt wird.

Somit kann ggf. bei der Auswahl der maschinell auswertbaren Daten ein pragmatischer Weg gegangen werden, z. B. indem gem. Rz 135 auf die konvertierten Daten des Archivsystems zugegriffen wird. Das Vorhalten der Originaldaten neben den konvertierten Daten ist nicht mehr notwendig.

Hinzuweisen ist der Vollständigkeit halber darauf, dass spezielle Anforderungen an die maschinelle Auswertbarkeit von Kassenaufzeichnungen i. S. d. § 146a AO gelten. Die Daten und Formate solcher Kassenaufzeichnungen sind in den „Digitalen

Schnittstellen der Finanzverwaltung für elektronische Aufzeichnungssysteme“ (DSFinV) definiert und dürfen nicht verändert werden.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Welche wesentlichen Änderungen haben sich hinsichtlich der maschinellen Auswertbarkeit gegenüber den GDPdU (BMF-Schreiben vom 16.07.2001) ergeben?

Aus den Ausführungen der GoBD ist an zahlreichen Stellen erkennbar, dass die Finanzverwaltung zwischenzeitlich praktische Erfahrungen mit der maschinellen Auswertbarkeit gewonnen hat. Erstmals geht sie explizit auf die Anforderungen der maschinellen Auswertbarkeit von E-Mails ein und lässt – mit den zuvor aufgeführten Restriktionen – die Umwandlung in sog. Inhouse-Formate zu. Die Forderung, dass neben den eigentlichen Daten auch die hierzu notwendigen Strukturinformationen in maschinell auswertbarer Form bereitzustellen sind, bedeutet gegenüber den GDPdU aus dem Jahre 2001 jedoch keine Neuerung. In den GoBD selbst wird an verschiedenen Stellen lediglich eine Klarstellung vorgenommen.

Welcher konkrete Handlungsbedarf ergibt sich für den Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Änderungen durch das DAC 7-Umsetzungsgesetz?

Sobald das Bundesministerium der Finanzen auf Basis des § 147b AO die einheitliche digitale Schnittstelle und Datensatzbeschreibung für den standardisierten Export von Daten festlegt hat, sollte bzw. muss der Steuerpflichtige die bislang in seinem Unternehmen tatsächlich bestehenden Möglichkeiten der maschinellen Auswertbarkeit auf den Prüfstand stellen. Zu untersuchen ist insbesondere, ob und wie das Unternehmen die Vorgaben an eine einheitliche digitale Schnittstelle und Datensatzbeschreibung für den Export und die (automatisierte) Prüfung aufbewahrungspflichtiger bzw. steuerrelevanter Daten für die Finanzverwaltung erfüllen kann bzw. wird. Dabei sollte er sich im Klaren sein, dass bei Nichtbeachtung die Beweiskraft der Buchführung angezweifelt werden kann (§ 158 AO).

Wo findet man weitergehende Informationen zu dem vom BMF gewünschten XML-Format?

Im BMF-Schreiben vom 28.11.2019 „Ergänzende Informationen zur Datenträgerüberlassung“ wird darauf verwiesen, dass bei der Firma Audicon GmbH (www.audicon.net) die aktuelle technische Beschreibung des Formats kostenlos angefordert werden kann.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

Folgende Aufgabenstellungen sollten hinsichtlich der maschinellen Auswertbarkeit abgearbeitet werden:

- > Wie wird bei eingehenden elektronischen Dokumenten und Datensätzen (z. B. EDI) sichergestellt, dass sie über die gesetzliche Aufbewahrungspflicht maschinell auswertbar sind?
- > Sind die Arten der Aufbewahrungsmedien (z. B. Produktivsystem, Archivsystem, Datenträger) sowie die technischen Voraussetzungen für die Gewährleistung der maschinellen Auswertbarkeit und der jederzeitigen Lesbarmachung definiert?
- > [Sind – soweit eingeführt – die Vorgaben an eine einheitliche digitale Schnittstelle und Datensatzbeschreibung für den standardisierten Export von Daten erfüllt?](#)
- > Wie ist das Konzept zur Sicherstellung der maschinellen Auswertbarkeit bei Formatumwandlungen der elektronischen Dokumenten bzw. Datensätze ausgestaltet?
- > Können alle zur Auswertung der Daten notwendigen Strukturinformationen in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung gestellt werden?

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)
[zurück](#)

Kritische Würdigung

Zu begrüßen ist, dass die Finanzverwaltung in den GoBD versucht hat, den Begriff der maschinellen Auswertbarkeit näher zu umschreiben. Ob die dortige Definition jedoch abschließend ist, bleibt abzuwarten. Allemal ist sie durch die Allgemeingültigkeit und Vagheit der Formulierung so weitgehend, dass quasi alle Dateien, Formate etc. als auswertbar gelten müssen.

Dies betrifft insbesondere die Einbeziehung bzw. Forderung der Finanzverwaltung zur Volltextsuche. Denn im Gegensatz zu der früheren Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. Fragen-Antwortenkatalog zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung III, 3, Stand: 22.01.2009) wird nunmehr die Volltextsuche als eine weitere Form der maschinellen Auswertbarkeit ohne Einschränkung erachtet. Es ist der Finanzverwaltung nunmehr gestattet, eine unspezifische, dateiübergreifende Auswertung durchzuführen. So können beispielsweise durch frei wählbare Schlagworte wie Namen oder Kontenverbindungen entsprechende Informationen in E-Mails, Buchungstexten oder Reisekostenabrechnungen generiert werden. Die geänderte Sichtweise der Finanzverwaltung stellt insoweit eine Verschärfung dar, als nunmehr

z. B. PDF-Dateien, soweit sie mit einer Volltextsuche erstellt wurden, im Rahmen der maschinellen Auswertbarkeit zur Verfügung gestellt werden müssen.

Die von der Finanzverwaltung in Rz. 128 der GoBD formulierte Forderung, dass neben den eigentlichen Daten auch die hierzu notwendigen Strukturinformationen im Falle der Datenträgerüberlassung in maschinell auswertbarer Form bereitzustellen sind, ist in mehrfacher Hinsicht problematisch. Zunächst ist festzustellen, dass hierzu nicht sämtliche Software-Verfahren in der Lage sind. Einige Hersteller liefern keine Datensatzbeschreibung beim Download z. B. im CSV-Format mit. Insoweit müsste eine Datensatzbeschreibung für die CSV-Datendatei z. B. im XML-Format zusätzlich programmiert werden. Andere Hersteller (z. B. SAP) liefern die Datensatzbeschreibung in den ersten acht Zeilen der Datendatei mit, soweit diese im SAP AIS Format erzeugt wird.

Darüber hinaus ist zweifelhaft, ob die im BMF-Schreiben „Ergänzende Informationen zur Datenträgerüberlassung“ vom 14.11.2014 geforderten Strukturangaben durch die gesetzlichen Vorgaben zur maschinellen Auswertbarkeit gedeckt sind. An dieser Stelle sei auch erwähnt, dass in dem BMF-Schreiben Hinweise auf die digitale Lohnschnittstelle (DLS) enthalten sind. Die DLS ist eine Datensatzbeschreibung für den standardisierten Datenexport aus Lohnsteuerabrechnungsprogrammen im Rahmen von Lohnsteuerausßenprüfungen. Die Anwendung war bisher auf freiwilliger Basis vom BMF empfohlen. Im Rahmen der Einführung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wird die erstmalige verpflichtende Anwendung der DLS ab dem 01.01.2018 vorgeschrieben.

Die in Rz. 129 der GoBD aufgeführten Forderungen sind aus praktischer Sicht nicht vollständig nachvollziehbar und überschreiten das angemessene Maß der Anforderung einer maschinellen Auswertung, insbesondere hinsichtlich der aufgeführten E-Mail-Konvertierung. E-Mails haben kein einheitliches Datenformat. Deren Speicherform variiert je nach empfangenem Programm (z. B. Outlook, Apple-Maillösung, externer Mailprovider). Im Übrigen ist es technisch ohne weiteres möglich, den An- und Absender sowie den E-Mailtext bei einer Formatumwandlung zuverlässig zu berücksichtigen.

Die Änderung der Rz. 135 in den GoBD vom 28.11.2019 ist mehr als begrüßenswert. Insoweit wurde der bisherigen Kritik des AWW-Leitfadens zu den GoBD Rechnung getragen: Die in Rz. 135 der GoBD-Altfassung aufgeführte Forderung, dass bei einer Umwandlung aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) beide Versionen zu archivieren sind, erschien hingegen nicht sachgerecht, sofern eine verlustfreie Transformation nachgewiesen werden konnte. Es gab keinen sachlich nachvollziehbaren Grund, weshalb zwei gleichwertige digitale Dateiversionen unter einem gleichen Index aufzubewahren und zu verwalten waren, sofern es z. B. ein dokumentiertes, standardisiertes Verfahren gab, mit dem die Konvertierung regelmäßig und ohne Ausnahme erfolgte.

Als Praxisbeispiel für ein sog. Inhouse-Format sei hier eine eingehende EDI-Rechnung erwähnt, die wegen der maschinellen Weiterverarbeitung in das SAP-Inhouse-Format „IDOC“ umgewandelt wird. Beide Dateiformate waren bisher nach Auffassung der Finanzverwaltung aufbewahrungspflichtig. Jetzt muss nur noch das IDOC vorgehalten werden, soweit alle in der Rz. 135 der GoBD vom 28.11.2019 genannten Voraussetzung in einer Verfahrensdokumentation tatsächlich beschrieben sind.

Die Regelung in Rz. 142 der GoBD zur Auslagerung von Daten aus dem Produktivsystem und dem Systemwechsel, welche bisher auch schon im Fragen- und Antwort-Katalog enthalten war, ist nach wie vor kritisch zu beurteilen. Bei Steuerpflichtigen mit großem Datenaufkommen besteht die Notwendigkeit zur Aufrechterhaltung eines performanten Tagesbetriebes, die aktiven Datenbanken des Produktivsystems in kurzen Zeitintervallen zu entlasten und diese Daten in ein Archivsystem zu überführen.

Es gibt z. B. für bestimmte Datentypen und -mengen keine Archivsysteme, die quantitative und qualitative Auswertungen der zu entlastenden Buchführungssysteme bzw. des zu entlastenden ERP-Systems beinhalten. Die Finanzverwaltung sollte berücksichtigen, dass bei einer notwendigen Entlastung der Datenbank des Buchführungssystems nur eine eingeschränkte Möglichkeit des unmittelbaren Datenzugriffs sowie des mittelbaren Datenzugriffs zur Verfügung gestellt werden kann. Als Praxisbeispiele seien hier Systemstilllegungen, -abschaltungen und Systemmigrationen erwähnt. Die jetzige Ergänzung in der Rz. 164 der GoBD vom 28.11.2019 trägt dem insoweit Rechnung, dass bei Systemwechsel oder Datenauslagerung aus dem Produktivsystem nach Ablauf des 5. Kalenderjahres, das auf die Umstellung folgt, die Zurverfügungstellung des Z3-Zugriffs für eine steuerliche Außenprüfung ausreichend ist, sofern noch nicht mit ihr begonnen wurde. Es bleibt aber bei der Kritik, dass diese Regelung sofort nach dem Systemwechsel oder der Datenauslagerung gelten sollte.

Unter den quantitativen und qualitativen Auswertungen sind in der Praxis z. B. die SAP-Reports/Programme zu sehen, die bei einer Migration von SAP R/3 z. B. Version 4.7 auf ECC 6.0 in gleicher Art und Weise nach dieser Vorgabe vorhanden sein müssten. Dies entspricht nicht der Realität und kann auch aus Gründen der Verhältnismäßigkeit nicht im Rahmen des Ermessens des Außenprüfers gefordert werden (anders GoBD Rz. 142 Nr. 2 im Widerspruch zu GoBD Rzn. 125 und 165).

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)
[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Rz. 76: Werden neben bildhaften Urschriften auch elektronische Meldungen bzw. Datensätze ausgestellt (identische Mehrstücke derselben Belegart), ist die Aufbewahrung der tatsächlich weiterverarbeiteten Formate (buchungsbegründende Belege) ausreichend, sofern diese über die höchste maschinelle Auswertbarkeit verfügen. In diesem Fall erfüllt das Format mit der höchsten maschinellen Auswertbarkeit mit dessen vollständigem Dateninhalt die Belegfunktion und muss mit dessen vollständigem Inhalt gespeichert werden. Andernfalls sind beide Formate aufzubewahren. Dies gilt entsprechend, wenn mehrere elektronische Meldungen bzw. mehrere Datensätze ohne bildhafte Urschrift ausgestellt werden. 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.

Bei Einsatz eines Fakturierungsprogramms muss unter Berücksichtigung der vorgenannten Voraussetzungen keine bildhafte Kopie der Ausgangsrechnung (z. B. in Form einer PDF-Datei) ab Erstellung gespeichert bzw. aufbewahrt werden, wenn jederzeit auf Anforderung ein entsprechendes Doppel der Ausgangsrechnung erstellt werden kann.

Hierfür sind u. a. folgende Voraussetzungen zu beachten:

- Entsprechende Stammdaten (z. B. Debitoren, Warenwirtschaft etc.) werden laufend historisiert
- AGB werden ebenfalls historisiert und aus der Verfahrensdokumentation ist ersichtlich, welche AGB bei Erstellung der Originalrechnung verwendet wurden
- Originallayout des verwendeten Geschäftsbogens wird als Muster (Layer) gespeichert und bei Änderungen historisiert. Zudem ist aus der Verfahrensdokumentation ersichtlich, welches Format bei Erstellung der Originalrechnung verwendet wurde (idealerweise kann bei Ausdruck oder Lesbarmachung des Rechnungsdoppels dieses Originallayout verwendet werden).
- Weiterhin sind die Daten des Fakturierungsprogramms in maschinell auswertbarer Form und unveränderbar aufzubewahren.

Rz. 125: Art und Umfang der maschinellen Auswertbarkeiten sind nach den tatsächlichen Informations- und Dokumentationsmöglichkeiten zu beurteilen.

Beispiel 10:

Datenformat für elektronische Rechnungen ZUGFeRD (Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland) Hier ist vorgesehen, dass Rechnungen im PDF/A-3-Format versendet werden. Diese bestehen aus einem Rechnungsbild (dem augenlesbaren, sichtbaren Teil der PDF-Datei) und den in die PDF-Datei eingebetteten Rechnungsdaten im standardisierten XML-Format. Entscheidend ist hier jetzt nicht, ob der Rechnungsempfänger nur das Rechnungsbild (Image) nutzt, sondern, dass auch noch tatsächlich XML-Daten vorhanden sind, die nicht durch eine Formatumwandlung (z. B. in TIFF) gelöscht werden dürfen. Die maschinelle Auswertbarkeit bezieht sich auf sämtliche Inhalte der PDF/A-3-Datei.

Rz. 127: Mathematisch-technische Auswertung bedeutet, dass alle in den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen (vgl. Rzn. 3 bis 5) enthaltenen Informationen automatisiert (DV-gestützt) interpretiert, dargestellt, verarbeitet sowie für andere Datenbankanwendungen und eingesetzter Prüfsoftware direkt, ohne weitere Konvertierungs- und Bearbeitungsschritte und ohne Informationsverlust nutzbar gemacht werden können (z. B. für wahlfreie Sortier-, Summier-, Verbindungs- und Filterungsmöglichkeiten). Mathematisch-technische Auswertungen sind z. B. möglich bei:

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

Rz. 128: Neben den Daten in Form von Datensätzen und den elektronischen Dokumenten sind auch alle zur maschinellen Auswertung der Daten im Rahmen des Datenzugriffs notwendigen Strukturinformationen (z. B. über die Dateierkunft [eingesetztes System], 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.

Rz. 129: Die Reduzierung einer bereits bestehenden maschinellen Auswertbarkeit, beispielsweise durch Umwandlung des Dateiformats oder der Auswahl bestimmter Aufbewahrungsformen, ist nicht zulässig (siehe unter 9.2).

Beispiele 11:

- Umwandlung von PDF/A-Dateien ab der Norm PDF/A-3 in ein Bildformat (z. B. TIFF, JPEG etc.), da dann die in den PDF/A-Dateien enthaltenen XML-Daten und ggf. auch vorhandene Volltextinformationen gelöscht werden.
- Umwandlung von elektronischen Grund(buch)aufzeichnungen (z. B. Kasse, Warenwirtschaft) in ein PDF-Format.
- Umwandlung von Journaldaten einer Finanzbuchhaltung oder Lohnbuchhaltung in ein PDF-Format.

Eine Umwandlung in ein anderes Format (z. B. Inhouse-Format) ist zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltliche Veränderung vorgenommen wird (siehe Rz. 135).

Der Steuerpflichtige muss dabei auch berücksichtigen, dass entsprechende Einschränkungen in diesen Fällen zu seinen Lasten gehen können (z. B. Speicherung einer E-Mail als PDF-Datei. Die Informationen des Headers [z. B. Informationen zum Absender] gehen dabei verloren und es ist nicht mehr nachvollziehbar, wie der tatsächliche Zugang der E-Mail erfolgt ist).

Rz. 131: Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden (z. B. Rechnungen oder Kontoauszüge im PDF- oder Bildformat). Eine Umwandlung in ein anderes Format (z. B. MSG in PDF) ist dann zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltlichen Veränderungen vorgenommen werden. Erfolgt eine Anreicherung der Bildinformationen, z. B. durch OCR (Beispiel: Erzeugung einer volltextrecherchierbaren PDF-Datei im Erfassungsprozess), sind die dadurch gewonnenen Informationen nach Verifikation und Korrektur ebenfalls aufzubewahren.

Rz. 132: Im DV-System erzeugte Daten im Sinne der Rzn. 3 bis 5 (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.

Rz. 135: Bei Umwandlung (Konvertierung) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) sind beide Versionen zu archivieren, derselben Aufzeichnung zuzuordnen und mit demselben Index zu verwalten sowie die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen.

Die Aufbewahrung beider Versionen ist bei Beachtung folgender Anforderungen nicht erforderlich, sondern es ist die Aufbewahrung der konvertierten Fassung ausreichend:

- Es wird keine bildliche oder inhaltliche Veränderung 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 sichergestellt ist.

Nicht aufbewahrungspflichtig 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. Voraussetzung ist jedoch, dass bei der weiteren Verarbeitung keinerlei „Verdichtung“ aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtiger Daten vorgenommen wird.

Rz. 142: Im Falle eines Systemwechsels (z. B. Abschaltung Altsystem, Datenmigration), einer Systemänderung (z. B. Änderung der OCR-Software, Update der Finanzbuchhaltung etc.) oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem ist es nur dann nicht erforderlich, die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems über die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten (einschließlich Metadaten, Stammdaten, Bewegungsdaten und der erforderlichen Verknüpfungen) müssen unter Beachtung der Ordnungsvorschriften (vgl. §§ 145 bis 147 AO) quantitativ und qualitativ gleichwertig in ein neues System, in eine neue Datenbank,

in ein Archivsystem oder in ein anderes System überführt werden. Bei einer erforderlichen Datenumwandlung (Migration) darf ausschließlich das Format der Daten (z. B. Datums- und Währungsformat) umgesetzt, nicht aber eine inhaltliche Änderung der Daten vorgenommen werden. Die vorgenommenen Änderungen sind zu dokumentieren. Die Reorganisation von OCR-Datenbanken ist zulässig, 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.

2. Das neue System, das Archivsystem oder das andere System muss in quantitativer und qualitativer Hinsicht die gleichen Auswertungen der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten ermöglichen, als wären die Daten noch im Produktivsystem.

Rz. 164: Die Entscheidung, von welcher Möglichkeit des Datenzugriffs die Finanzbehörde Gebrauch macht, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen; falls erforderlich, kann sie auch kumulativ mehrere Möglichkeiten in Anspruch nehmen (Rzn. 165 bis 170). 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 (Rzn. 167 bis 170) zur Verfügung gestellt wird.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)
[zurück](#)

Weitere Quellen

DSAG: DSAG-Handlungsempfehlung – Empfehlung zur Anwendung des Datenzugriffs (GoBD/GDPdU) durch die Finanzverwaltung“ Version 4.01 (01.07.2016) https://www.dsag.de/wp-content/uploads/2021/12/dsag_handlungsempfehlung_gobd_gdpdu_v4.01_0.pdf (zuletzt abgerufen 12/2023).

Burlein/Odenthal: Grundsätze zur IT-gestützten Buchführung und zum Datenzugriff (GoBD), BKK Beilage zu Heft 3/2015.

Groß/Lindgens/Zöller/Brand/Heinrichshofen: Experten erläutern die GoBD – Was bedeutet „Konvertierung“?, <https://www.psp.eu/de/konvertierung-gobd> (zuletzt abgerufen 12/2023)

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)
[zurück](#)

6.3. Migration und Systemwechsel

Überblick

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

Hier soll nun das Dritte Bürokratieentlastungsgesetz (BEG III) mit einer Ergänzung des § 147 Abs. 6 für Abhilfe sorgen, welches auch in der Neufassung der GoBD vom 28.11.2019 seinen Niederschlag gefunden hat. Demnach ergibt sich folgende Erleichterung: 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.

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

Im Ergebnis sind über die Dauer der Aufbewahrungsfrist 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.

Bei künftigen Migrationen, Systemablösungen oder Systemabschaltungen ist insoweit ins Kalkül zu ziehen, dass die jeweils aktuelle Hard- und Software-Umgebung die Auswertung der Altdaten unverändert gewährleistet. Damit sind die Vorgaben der GoBD – wie bislang die der GDPdU – in zukünftige Umstellungsszenarien zwingend einzubeziehen.

Mit der durch das Dritte Bürokratieentlastungsgesetz (BEG III) vorgenommenen Ergänzung des § 147 Abs. 6 AO sowie der korrespondierenden Regelung in der Neufassung der GoBD vom 28.11.2019 greift jedoch eine wesentliche Erleichterung dergestalt, dass, sofern noch nicht mit der Außenprüfung begonnen wurde, es im Falle eines Systemwechsels oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem ausreichend ist, wenn nach Ablauf des 5. Kalenderjahres, das auf die Umstellung folgt, nur noch der Z3-Zugriff zur Verfügung gestellt wird.

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.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Dürfen aufbewahrungspflichtige elektronische Dokumente und Daten im Archivsystem aufbewahrt werden?

Ja, die GoBD gestatten die Auslagerung von steuerrelevanten Daten in eine Archivumgebung. Allerdings sind über die Dauer der Aufbewahrungsfrist die gleichen Auswertungen in der Art zu ermöglichen, als wären die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten noch im (ursprünglichen) Produktivsystem.

Welche Auswertungsmöglichkeiten sind konkret aufrechtzuerhalten?

Als Interpretationsansatz bietet sich 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 den Steuerbehörden offiziell verwendeten Prüfsoftware „IDEA“ deutlich: Während das Grundmodul „IDEA“ überwiegend die generischen Auswertungen abdeckt, ermöglicht das Zusatzmodul „AIS Tax-Audit“ vielfache steuerspezifische Sonderauswertungen.

- **Beliebige komplexe Auswertungen ohne steuerfachlichen Bezug:** Diese Auswertungen nimmt ein Unternehmen grundsätzlich zu eigenen (internen) Zwecken vor; die Ergebnisse besitzen dabei keinerlei steuerliche Relevanz, auch wenn die zugrundeliegenden Daten als steuerrelevant zu klassifizieren sind.

Was die „einfachen generischen Datenauswertungen“ angeht, so dürfte in der Praxis Einvernehmen darüber bestehen, dass diese der Finanzverwaltung auch nach einem Systemwechsel oder einer Systemabschaltung zur Verfügung stehen müssen. Im Hinblick auf „komplexe Auswertungen ohne steuerfachlichen Bezug“ ist die Finanzverwaltung allerdings aufgefordert klarzustellen, dass diese – nicht zuletzt aufgrund des Prinzips der Verhältnismäßigkeit – unberücksichtigt bleiben dürfen. Die häufigsten Fragestellungen in der praktischen Umsetzung treten jedoch bei „Auswertungen mit steuerfachlichem Bezug“ zu Tage. Hier erscheint 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.

Was bedeuten die Auswertungstypologien im Hinblick auf künftige Migrationen?

Bei der Planung von Migrationen oder Datenauslagerungen ist vorab eine Art von „Vorqualifizierung“ der vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten vorzunehmen. 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.

Gibt es Erleichterungen nach einer gewissen Zeitdauer?

Ja, nach der Neufassung des § 147 Abs. 6 AO durch das Dritte Bürokratieentlastungsgesetz (BEG III) sowie der korrespondierenden Regelung in der Neufassung der GoBD v. 28.11.2019 ist es, sofern noch nicht mit der Außenprüfung begonnen wurde, 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.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Prüfen Sie bei allen Systemumstellungen und Migrationen, dass quantitativ und qualitativ adäquate Auswertungsmöglichkeiten aufrechterhalten werden. Werden Daten im Rahmen einer Migration aus dem Produktsystem in ein Archivsystem ausgelagert, müssen Sie auch hier sicherstellen, dass unverändert die quantitativ und qualitativ gleichen Auswertungen möglich sind. Prüfen Sie in jedem Fall, ob ggf. die Erleichterung greift, dass Sie nur noch den Z3-Zugriff zur Verfügung stellen müssen.
- > Stellen Sie sicher, dass für die Durchführung einer Migration ein entsprechendes Konzept vorhanden ist, aus dem erkennbar wird, welche Regeln, Rahmenbedingungen und Zeiten für die Migration gelten. Auch für den Zeitraum der Durchführung der Migration sollten Sie sicherstellen, dass eine Vorgehensweise gewählt wurde, die den Produktivbetrieb nicht beeinflusst. Dies gilt sowohl für die technische Umgebung als auch für die relevanten Mitarbeiter-Ressourcen. Definieren Sie im Rahmen des Konzeptes eindeutig, welcher Umfang an Dokumenten migriert wurde. Dies ist typischerweise zeit-, raum- oder archivbereichs-, stammdaten- oder dokumentartbezogen. Steuerliche Aufbewahrungsfristen sind zu beachten.
- > Erstellen Sie für die Dokumentenmigration Protokolle, aus denen die Vollständigkeit und Unveränderbarkeit (inkl. der erforderlichen technischen Änderungen) nachvollziehbar sind.
- > Für Dokumente, die aus unterschiedlichen Gründen nicht übernommen werden (bspw. abgelaufene Aufbewahrungsfristen, nicht mehr relevante Dokumente), sollten Sie sicherstellen, dass ein entsprechender Nachweis über diese Dokumente vorhanden ist. Dieser sollte zumindest die Identifikation im Quellsystem und eine fachliche Identifikation enthalten (Bsp.: Dokumentenart und Kundennummer).
- > Stellen Sie sicher, dass bei Formatkonvertierungen im Rahmen der Migration die Anforderungen an die maschinelle Auswertbarkeit beachtet werden.
- > Stellen Sie sicher, dass Verlinkungen (Bsp.: Buchungen zu Dokumenten, Referenzen zwischen Anwendungen) im Rahmen der Migration erhalten bleiben.
- > Sind im Quellsystem mehrere Dokumentversionen enthalten, müssen Sie festlegen, ob alle Dokumentenversionen übernommen werden sollen oder ob nach definierten Regeln nur eine teilweise Übernahme erfolgt. Hierbei sollte beschrieben sein, wie sich die versionierten Dokumente im Zielsystem darstellen (z. B. auch als versioniertes Dokument oder als mehrere Einzeldokumente).

- > Stellen Sie sicher, dass für die Migration der Datenbestände das Mapping vom Quelldatenbanksystem zum Zielsystem dokumentiert ist. Ggf. erforderliche Änderungen, Aufteilungen oder Zusammenfassungen von Indexstrukturen sollten nachvollzogen werden können.
- > Stellen Sie sicher, dass vorhandene Systemreports mit steuerlichem Bezug (Bsp.: Übersicht Rechnungen sortiert nach Zahlungsziel) auch im Zielsystem vorhanden sind.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

Durchaus problematisch stellen sich die GoBD-seitigen Anforderungen bei Systemwechseln bzw. Migrationen dar, wenn sich der Unternehmer für ein Nachfolgesystem entscheidet, welches nicht mehr über den bisherigen Auswertungsumfang verfügt. Die Gründe hierfür können im Eigeninteresse des Unternehmens liegen (Merger, Konsolidierung der IT-Landschaft etc.) oder aber auch fremdbestimmt sein (Insolvenz des Lieferanten des Systems, technische Vorgaben von Kunden etc.). So werden Systemwechsel in neue Softwareprodukte, die keine unveränderte Auswertbarkeit von Altdaten erlauben, nicht immer vermeidbar sein. 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. Das Vorhalten eines für betriebliche Zwecke nicht mehr erforderlichen DV-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.

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

Für eine gewisse Abhilfe sorgt hier die durch das Dritte Bürokratieentlastungsgesetz (BEG III) initiierte Ergänzung des § 147 Abs. 6 AO, welche auch in der Neufassung der GoBD vom 28.11.2019 ihren Niederschlag gefunden hat. Sofern noch nicht mit

einer 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.

Soweit eine Außenprüfung stattgefunden hat, wäre es aus Sicht der Praxis sehr zu begrüßen, wenn entsprechende Erleichterungen greifen würden. Dies betrifft insbesondere den Verzicht auf eine migrationsunabhängige Aufrechterhaltung von Daten und Auswertungsmöglichkeiten.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)

[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Rz. 142: Im Falle eines Systemwechsels (z. B. Abschaltung Altsystem, Datenmigration), einer Systemänderung (z. B. Änderung der OCR-Software, Update der Finanzbuchhaltung) oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten (vgl. Rzn. 3 bis 5) aus dem Produktivsystem ist es nur dann nicht erforderlich, die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems über die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten (einschließlich Metadaten, Stammdaten, Bewegungsdaten und der erforderlichen Verknüpfungen) müssen unter Beachtung der Ordnungsvorschriften (vgl. §§ 145 bis 147 AO) quantitativ und qualitativ gleichwertig in ein neues System, in eine neue Datenbank, in ein Archivsystem oder in ein anderes System überführt werden. Bei einer erforderlichen Datenumwandlung (Migration) darf ausschließlich das Format der Daten (z. B. Datums- und Währungsformat) umgesetzt, nicht aber eine inhaltliche Änderung der Daten vorgenommen werden. Die vorgenommenen Änderungen sind zu dokumentieren. Die Reorganisation von OCR-Datenbanken ist zulässig, 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.
2. Das neue System, das Archivsystem oder das andere System muss in quantitativer und qualitativer Hinsicht die gleichen Auswertungen der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten ermöglichen als wären die Daten noch im Produktivsystem.

- Rz. 143:** Andernfalls ist die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems – neben den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten – für die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten. Auf die Möglichkeit der Bewilligung von Erleichterungen nach § 148 AO wird hingewiesen.
- Rz. 144:** Eine Aufbewahrung in Form von Datenextrakten, Reports oder Druckdateien ist unzulässig, soweit nicht mehr alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten übernommen werden.
- Rz. 164:** Die Entscheidung, von welcher Möglichkeit des Datenzugriffs die Finanzbehörde Gebrauch macht, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen; falls erforderlich, kann sie auch kumulativ mehrere Möglichkeiten in Anspruch nehmen (Rzn. 165 bis 170). 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 (Rzn. 167 bis 170) zur Verfügung gestellt wird.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)
[zurück](#)

Weitere Quellen

Weitere Quellen stehen noch nicht zur Verfügung. Hinweise nehmen wir gerne auf.

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)
[zurück](#)

7. Bildliche Erfassung von Papierdokumenten

Überblick

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. Werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch bildlich erfasst (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. Selbst der bildlichen Erfassung durch mobile Geräte im Ausland steht grundsätzlich nichts entgegen. Der Verzicht auf Papierbelege darf die Möglichkeit der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigen.

In diesem Zusammenhang wird es nach der Neufassung der GoBD auch nicht weiter beanstandet, wenn papierbasierte Ursprungsbelege im Rahmen einer bereits genehmigten Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Drittland (§ 146 Abs. 2b AO) an den Ort der elektronischen Buchführung verbracht und dort bildlich erfasst werden. Dabei hat die bildliche Erfassung zeitnah zur Verbringung der Papierbelege ins Drittland zu erfolgen. Soweit die Verlagerung in einen anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union erfolgt, bedarf es seit der Änderung des § 146 Abs. 2a AO durch das JStG 2020 im Vornhinein keines gesonderten Antrags. Insoweit können papierbasierte Ursprungsbelege in einen anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union verbracht und dort zwingend zeitnah bildlich erfasst werden.

Nach der bildlichen Erfassung dürfen Papierdokumente nach den GoBD vernichtet werden, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind. Dies bedarf insbesondere einer Verfahrensdokumentation, vgl. [Kapitel 5 „Verfahrensdokumentation und die Darstellung des GoBD-bezogenen Internen Kontrollsystems \(IKS\)“](#).

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

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

Werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch bildlich erfasst, ist das hierdurch entstandene elektronische Dokument („Digitalisat“) so aufzubewahren, dass die Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird (§ 147 Abs. 2 AO). Die bildliche Erfassung kann entsprechend der Neufassung der GoBD vom 28.11.2019 mit den verschiedensten Arten von Geräten wie Smartphones, Multifunktionsgeräten oder Scan-Straßen erfolgen. Damit erkennen die GoBD die bildliche Erfassung von Papierbelegen unabhängig davon an, ob der Scan- bzw. Fotografiervorgang mobil, stationär, zentral oder dezentral erfolgt. Weiter gestatten die GoBD die bildliche Erfassung durch mobile Endgeräte im Ausland (EU/Drittland), wenn es sich um Belege handelt, die im Ausland (EU/Drittland) entstanden sind bzw. dort empfangen wurden und dort direkt erfasst wurden (Reisekostenbelege, die im Rahmen einer Dienstreise im Ausland (EU/Drittland) anfallen).

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

Der Vorgang der bildlichen Erfassung (Scannen oder Fotografieren) muss entsprechend den GoBD dokumentiert werden. Der Steuerpflichtige sollte daher eine Organisationsanweisung (Verfahrensdokumentation) erstellen, die insbesondere darlegt, wie die Anforderungen der GoBD erfüllt werden. Die konkrete Ausgestaltung dieser Verfahrensdokumentation ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.

Soweit Belege mobil (etwa via spezieller Scanner-App) bildlich erfasst werden, sind spezifische Anforderungen ins Kalkül zu ziehen. Gerade den Vorgaben an die Lesbarkeit und vollständige Erfassung des „Scan-Gutes“ ist beim mobilen Ablichten von Belegen ein besonderes Augenmerk bei der Umsetzung im Regelbetrieb zu widmen. So bedarf es – analog zum herkömmlichen Scan-Prozess – etwa einer visuellen Qualitätskontrolle sowie einer Vollständigkeitsprüfung einschließlich Rück- und Leerseitenerfassung, die zugleich ihren Niederschlag in entsprechenden Arbeitsanweisungen finden müssen.

Besonders im Rahmen des mobilen, i.d.R. „dezentralen“ Scannens, ist zwingend ein „Vier-Augen-Prinzip“ zu gewährleisten, das durch weitere Maßnahmen zur Sicherung der Vollständigkeit, Existenz und Übereinstimmung der digitalisierten Belege mit den Originalbelegen ergänzt wird. 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. Um eine hinreichende Belegprüfung zu ermöglichen, muss dazu sichergestellt sein, dass der Papierbeleg bis zur Prüfung/Freigabe nicht vernichtet wird und somit einer papierbasierten 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 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.

Bei der Frage der Vernichtung der originalen Papierbelege ist neben der steuerrechtlichen Klassifizierung auch zu berücksichtigen, ob die Geltendmachung bzw. Abwehr zivilrechtlicher Ansprüche zu bedenken ist, etwa in folgenden Fällen:

- > Beurkundete oder beglaubigte Dokumente, Vollmachten und Papierdokumente mit Unterschrift besitzen im Original einen höheren Beweiswert bzw. können alleiniger gesicherter Nachweis sein, vgl. §§ 415, 416 ZPO. Daher sollten die Auswirkungen bei Vernichtung derartiger Dokumente bedacht und im Rahmen des Archivierungsprozesses entsprechende Regelungen für derartige Fälle aufgestellt werden.
- > Sofern z. B. in Fällen von Bürgschaften, Schuldanerkenntnissen oder Schuldversprechen über die Forderung ein Schuldschein ausgestellt worden ist, kann der Schuldner nach § 371 S. 1 BGB neben der Quittung die Rückgabe des Schuldscheins verlangen. Sofern derartige Dokumente im Original vernichtet worden sind, führt dies dazu, dass das Herausgabeverlangen nicht erfüllt werden kann. Behauptet der Gläubiger, zur Rückgabe außerstande zu sein, kann der Schuldner gemäß § 371 S. 2 BGB die öffentlich beglaubigte Anerkennung verlangen, dass die Schuld erloschen sei.
- > Rückgabeverpflichtungen können auch für Erbscheine oder Wechsel bestehen.

Somit sollte bei Dokumenten, für die eine Aufbewahrung im Original nach steuerlichen oder außersteuerlichen Vorschriften gefordert ist, vor der Vernichtung genau geprüft werden, ob infolge der Vernichtung in Einzelfällen oder in der Summe Rechtsnachteile entstehen.

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Darf der Betriebsprüfer digitalisierte Belege am System einsehen?

Im Fall der elektronischen Belegarchivierung muss der Steuerpflichtige dem Außenprüfer über die betriebsinterne Hard- und Software die Einsicht der elektronischen Belege unmittelbar am Bildschirm gestatten. Dies gilt unabhängig davon, ob die Belege noch als Papieroriginale verfügbar sind.

Ist ein bestimmtes Archivierungsformat vorgeschrieben?

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).

Muss in Farbe gescannt werden?

Eine vollständige Farbwiedergabe ist nur dann erforderlich, wenn der Farbe Beweisfunktion zukommt. Mit anderen Worten: Wenn das Dokument farbige Informationen enthält, die steuerrelevant sind und bei schwarz-weißer Darstellung verloren gehen. Man muss unterscheiden, ob der Verlust von Farbe eine echte Beweisminderung (ein behaupteter Sachverhalt ist nicht mehr beweisbar) nach sich zieht oder ob es sich nur um eine „Deko-Funktion“ handelt.

Müssen Allgemeine Geschäftsbedingungen (AGB's) bildlich erfasst werden?

Jedes aufbewahrungspflichtige Dokument ist grundsätzlich einzeln und mit allen Bestandteilen (z. B. Allongen) bildlich zu erfassen. Auf den Rückseiten wiedergegebene Allgemeine Geschäftsbedingungen (AGB) sind ebenfalls bildlich zu erfassen, sofern nicht durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt wird, dass die jeweils gültigen AGBs den einzelnen Dokumenten zugeordnet werden können.

Müssen Rückseiten bildlich erfasst werden?

Soweit sich dort aufbewahrungspflichtige Informationen finden, ja. Dies bedeutet, dass der Anwender grundsätzlich prüfen muss, ob sich etwas Aufbewahrungspflichtiges auf der Rückseite befindet.

Gibt es Besonderheiten beim Einsatz von OCR (Optical-Character-Recognition-Verfahren) zu beachten?

Werden bildlich erfasste Dokumente per OCR-Verfahren um Volltextinformationen angereichert, so ist dieser Volltext nach Verifikation und Korrektur über die Dauer der Aufbewahrungsfrist aufzubewahren und für Prüfw Zwecke verfügbar zu machen.

Dürfen Papierbelege nach der bildlichen Erfassung vernichtet werden?

Nach den GoBD dürfen Papierdokumente nach dem bildlichen Erfassen unter bestimmten Voraussetzungen vernichtet werden. Eine besondere Bedeutung kommt dabei der Erstellung einer Verfahrensdokumentation 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.

Welche Möglichkeiten zur Sicherstellung der bildlichen Gleichheit beim bildlichen Erfassen von Eingangsdokumenten gibt es?

- Nutzung von ausreichenden Scan-Einstellungen (Farbe, DPI, Kontrast etc.)
- Einsatz von Bildverbesserungssoftware zur Verbesserung der Lesbarkeit
- Sicherstellung der korrekten Dokumententrennung bei Stapelerfassung
- Vermeidung von Doppelerfassungen (Scanner, organisatorisch)
- Qualitätssicherung (Software, organisatorisch)
- Vollständigkeitsprüfung der bildlich erfassten Seiten, ggf. Rückseitenerfassung beim bildlichen Erfassen, Doppeleinzugskontrolle, Zählen von Seiten zur Vollständigkeitsprüfung, Kennzeichnung bereits bildlich erfasster Dokumente durch den Scanner (Indossierung/Imprinter)
- Arbeitsanweisungen für alle Prozessschritte

Dürfen Belege auch mobil (etwa via Smartphone) gescannt werden?

Auch eine mobile Ablichtung (Fotografieren) von Belegen, auch als mobiles Scannen bezeichnet, z. B. via Smartphone und App, wird durch die Neufassung der GoBD explizit zugelassen. Dazu bedarf es insbesondere einer Verfahrensdokumentation, welche darlegt, wie die Anforderungen der GoBD erfüllt werden.

Sind spezielle Vorgaben an das Verfahren des mobilen Scannens zu stellen?

Beim mobilen Scannen sollten insbesondere folgende Aspekte Beachtung finden:

- 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 abgelichteten Belege vollständig, unverändert und sicher an das Unternehmen übermittelt werden?
- Wie wird sichergestellt, dass die mobil erfassten Belege einer ordnungsmäßigen und zeitgerechten Belegsicherung zugeführt werden?
- Wie wird die Unverlierbarkeit entsprechend mobil erfasster Belege sichergestellt?

Ist Scannen oder Fotografieren im Ausland zulässig?

Die GoBD lassen die bildliche Erfassung im Ausland (EU/Drittland) explizit zu. Bei Papierbelegen setzt dies neben einer bereits genehmigten Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Drittland (§ 146 Abs. 2b AO) voraus, dass die bildliche Erfassung zeitnah zur Verbringung der Papierbelege ins Ausland zu erfolgen hat.

Soweit die Verlagerung in einen anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union erfolgt, bedarf es seit der Änderung des § 146 Abs. 2a AO durch das JStG 2020 im Vorhinein keines gesonderten Antrags. Insoweit können papierbasierte Ursprungsbelege in einen anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union verbracht und dort zwingend zeitnah bildlich erfasst werden.

Weiter gestatten die GoBD auch die bildliche Erfassung durch mobile Endgeräte im Ausland (EU/Drittland), wenn es sich um Belege handelt, die im Ausland (EU/Drittland) entstanden sind bzw. dort empfangen wurden, wie etwa Reisekostenbelege, die im Rahmen einer Dienstreise im Ausland (EU/Drittland) anfallen.

Gibt es Besonderheiten bei Bewirtungsaufwendungen?

Bewirtungsbelege sind handschriftlich zu unterzeichnen. Entsprechend sind diese nach der derzeitigen Rechtslage vor dem bildlichen Erfassen bzw. mobilen Scannen händisch zu unterschreiben.

Hinweis: Soweit Belege im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens Verwendung finden sollen, sind diese in Abhängigkeit von den Vorgaben des jeweiligen Landes, in dem die Vorsteuervergütung beantragt werden soll, weiterhin grundsätzlich (zusätzlich) in Papierform aufzubewahren. Weiter gelten Besonderheiten betreffend die papierhafte Aufbewahrung von Zolldokumenten.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Prüfen Sie, inwieweit das Scan-Verfahren mit entsprechenden Kontrollen ausgestattet ist. Es kann hier keine 100 %-Fehlerfreiheit sichergestellt werden, aber hier sollten risikoorientierte Festlegungen getroffen werden (z. B.: Vier-Augen-Prinzip bei kritischen Dokumentarten).
- > Treffen Sie Regelungen zu besonderen technischen Merkmalen des Scannens:
 - Treffen Sie eine Regelung für die bildliche Erfassung von Rückseiten (alle Rückseiten, Verwerfen von leeren Seiten, nur Vorderseite).
 - Nutzen und dokumentieren Sie ausreichende Scan-Einstellungen (Farbe, DPI, Kontrast etc.). Fassen Sie diese in Scan-Profilen zusammen und legen Sie fest, wann welche Profile zu verwenden sind.
 - Stellen Sie die korrekte Dokumententrennung bei Stapelerfassung sicher (z. B.: Dokumente mit gleicher Seitenzahl in einem Stapel, Trennblätter, Vorzählen der Anzahl an Dokumenten).
 - Stellen Sie sicher, dass die Doppelerfassung von Seiten und Dokumenten verhindert wird (Scanner, organisatorisch).

- > Organisieren Sie den Prozess der Arbeitsvorbereitung für das bildliche Erfassen. Hier geht es im Wesentlichen darum, bei der Vorbereitung trotz Entklammerens von gehefteten Dokumenten, Öffnen der Eingangspost und Auflösen von Ordnern etc. den richtigen Zusammenhang und die vollständige Erfassung sicherzustellen. Die Arbeitsvorbereitung beim Import von Dateien beinhaltet die Kontrolle, dass die richtigen Dateien in die Übergabeverzeichnisse eingestellt worden sind.
- > Organisieren Sie den Prozess der Arbeitsnachbereitung für das bildliche Erfassen. Dies beinhaltet das Aussortieren von Originalen, die in Papierform aufbewahrt oder an Kunden zurückgegeben werden müssen, Vernichtung von nicht aufbewahrungspflichtigem oder -würdigem Material, Vollständigkeitskontrolle der Erfassung etc. Die Arbeitsnachbereitung beinhaltet auch die Kontrolle, ob die Eingangsdateien ordnungsmäßig verarbeitet und anschließend gelöscht worden sind.
- > Sofern die bildliche Wiedergabe von originär digitalen Dokumenten im Rahmen der Übernahme relevant ist, stellen Sie sicher, dass die Dokumente in jeder Beziehung unverändert übernommen werden. Beispielsweise kann die bildliche Wiedergabe durch die Archivierung eines Druckbildes der Dokumente im TIF-Format erreicht werden. Dies geschieht dann zusätzlich oder an Stelle der Archivierung der Dokumente. Das Prinzip der automatisierten Übernahme von Massendaten ist beschrieben.
- > Treffen Sie Regelungen zur Qualitätssicherung. Bei der Erfassung von gescannten Dokumenten kann es je nach Automatisierungsgrad notwendig sein, jede erfasste Seite einer visuellen Qualitätskontrolle zu unterziehen, um die Lesbarkeit und den originalen bildhaften Eindruck sicherstellen zu können. Dies kann ein mehrstufiges Verfahren sein (z. B. erster Schritt: Erfassen, zweiter Schritt: visuelle Kontrolle, dritter Schritt: Indizierung). Stichprobenweise Qualitätskontrollen sind durch klare Regeln in der Verfahrensdokumentation zu beschreiben.
- > Legen Sie fest, dass Papierbelege erneut bildlich zu erfassen sind, wenn eine Weiterbearbeitung der Papierbelege nach dem Scannen erfolgt.
- > Dokumentieren Sie alle Regelungen für die bildliche Erfassung von Dokumenten in einer Verfahrensdokumentation, die den Scanprozess beschreibt.
- > Treffen Sie zusätzliche Prozess-Vorkehrungen soweit Belege mobil gescannt werden.
- > Prüfen Sie außersteuerliche Vorschriften im Hinblick auf die Vernichtung von Originalbelegen. Hier sind auch die Interessen des Steuerpflichtigen selbst zu berücksichtigen, die einer Vernichtung der Originalbelege entgegenstehen könnten. Regeln Sie auf dieser Basis, wann und wie welche Papierdokumente nach dem Scannen vernichtet werden dürfen.

- > Regeln Sie, welche Papierdokumente zusätzlich im Original aufgehoben werden sollen.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

Das Scannen von Papierdokumenten ist ein technischer Prozess, der fehlerbehaftet sein kann und somit leicht die Ordnungsmäßigkeit beeinflussen kann. Daher sind die Anforderungen der GoBD hierfür zielführend und richtig.

Sehr positiv zu bewerten ist, dass nach der Neufassung der GoBD die bildliche Erfassung von Papierbelegen unabhängig davon zulässig ist, ob der Scan- bzw. Fotografiervorgang mobil, stationär, zentral oder dezentral erfolgt. Zudem gestattet die Neufassung der GoBD auch die bildliche Erfassung im Ausland.

Weiter positiv zu werten ist, dass in den GoBD keine Anforderungen an den Einsatz von Signatur-Verfahren im Rahmen des Scan-Prozesses definiert werden, da diese nicht die Qualität des Scan-Prozesses beeinflussen.

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)

[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Rz. 130: Werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch bildlich erfasst (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 (§ 147 Absatz 2 AO). Eine bildliche Erfassung kann hierbei mit den verschiedensten Arten von Geräten (z. B. Smartphones, Multifunktionsgeräten oder Scan-Straßen) erfolgen, wenn die Anforderungen dieses Schreibens erfüllt sind. Werden bildlich erfasste Dokumente per Optical-Character-Recognition-Verfahren (OCR-Verfahren) um Volltextinformationen angereichert (zum Beispiel volltextrecherchierbare PDFs), so ist dieser Volltext nach Verifikation und Korrektur über die Dauer der Aufbewahrungsfrist aufzubewahren und auch für Prüzzwecke verfügbar zu machen. § 146 Absatz 2 AO steht einer bildlichen Erfassung durch mobile Geräte (z. B. Smartphones) im Ausland nicht entgegen, wenn die Belege im Ausland entstanden sind bzw. empfangen wurden und dort direkt erfasst werden (z. B. bei Belegen über eine Dienstreise im Ausland).

Rz. 136: Papierdokumente werden durch die bildliche Erfassung (siehe Rz. 130) in elektronische Dokumente umgewandelt. Das Verfahren muss dokumentiert werden. Der Steuerpflichtige sollte daher eine Organisationsanweisung erstellen, die unter anderem 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,
- wie die Qualitätskontrolle auf Lesbarkeit und Vollständigkeit und
- wie die Protokollierung von Fehlern zu erfolgen hat.

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

Aus Vereinfachungsgründen (z. B. bei Belegen über eine Dienstreise im Ausland) steht § 146 Absatz 2 AO einer bildlichen Erfassung durch mobile Geräte (z. B. Smartphones) im Ausland nicht entgegen, wenn die Belege im Ausland entstanden sind bzw. empfangen wurden und dort direkt erfasst werden.

Erfolgt im Zusammenhang mit einer, nach § 146 Absatz 2a AO genehmigten, Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland eine ersetzende bildliche Erfassung, wird es nicht beanstandet, wenn die papierenen Ursprungsbelege zu diesem Zweck an den Ort der elektronischen Buchführung verbracht werden. Die bildliche Erfassung hat zeitnah zur Verbringung der Papierbelege ins Ausland zu erfolgen.

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

Rz. 138: Für Besteuerungszwecke ist eine elektronische Signatur oder ein Zeitstempel nicht erforderlich.

Rz. 139: Im Anschluss an den Erfassungsvorgang (siehe Rz. 130) 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. vermerkt werden

können, die auf dem elektronischen Dokument nicht enthalten sind. Sofern aus organisatorischen Gründen nach dem Erfassungsvorgang eine weitere Vorgangsbearbeitung des Papierbeleges erfolgt, muss nach Abschluss der Bearbeitung der bearbeitete Papierbeleg erneut erfasst und ein Bezug zur ersten elektronischen Fassung des Dokuments hergestellt werden (gemeinsamer Index).

Rz. 140: Nach der bildlichen Erfassung im Sinne der Rz. 130 dürfen Papierdokumente vernichtet werden, soweit sie nicht nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind. Der Steuerpflichtige muss entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleibt, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen.

Rz. 141: Der Verzicht auf einen Papierbeleg darf die Möglichkeit der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigen.

Rz. 156: Wer aufzubewahrende Unterlagen in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern vorlegt, ist nach § 147 Abs. 5 AO verpflichtet, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen. Auf Verlangen der Finanzbehörde hat der Steuerpflichtige auf seine Kosten die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beizubringen.

Rz. 157: Der Steuerpflichtige muss durch Erfassen im Sinne der Rz. 130 digitalisierte Unterlagen über sein DV-System per Bildschirm lesbar machen. Ein Ausdruck auf Papier ist nicht ausreichend. Die elektronischen Dokumente müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit lesbar sein (BFH-Beschluss vom 26. September 2007, BStBl II 2008 S. 415).

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)
[zurück](#)

Weitere Quellen

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

Bundessteuerberaterkammer/Deutscher Steuerberaterverband: Musterverfahrensdokumentation zum ersetzenden Scannen (Version 2.0; Stand: 29.11.2019)
https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/steuerrecht-und-rechnungslegung/fachinfos/BStBK_Muster-VerfD-ersetzendes-Scannen_v2.0-2019-11-29.pdf (zuletzt abgerufen 12/2023)

Stefan Groß: Mobiles Scannen und Tax Compliance, <https://www.psp.eu/de/mobiles-scannen-tax-compliance> (zuletzt abgerufen 12/2023).

Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. (AWV): „Muster-Verfahrensdokumentation zur Belegablage“ vom 19.10.2015, http://www.awv-net.de/upload/pdf/Belegablage_V1_20151026.pdf (zuletzt abgerufen 12/2023).

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)

[zurück](#)

8. Besonderheiten beim Outsourcing

Überblick

Unter Outsourcing im Sinne dieses Leitfadens wird die Auslagerung von Aufgaben, Funktionen und Prozessen im Zusammenhang mit dem IT-gestützten Buchführungssystem (Outsourcing-Geber) auf ein Dienstleistungsunternehmen (Outsourcing-Nehmer) verstanden. Zu den Dienstleistungsunternehmen gehören insbesondere Buchhaltungsdienstleister, Steuerberater/Steuerberatungsgesellschaften, Shared-Service-Center, Rechenzentren/Cloudanbieter (z. B. DATEV) und IT-Dienstleister. Die partielle oder vollständige Auslagerung der Buchführung bzw. des steuerrelevanten IT-Betriebs nimmt zu. Einen Überblick über Art und Umfang des Outsourcings finden Sie in den GoBIT unter Kapitel 6 „Outsourcing“, <http://www.awv-net.de/fachergebnisse/themenfokus5/gobit/gobit-kopie.html>

Die Verantwortung für die Ordnungsmäßigkeit bei teilweiser oder vollständiger organisatorischer und/oder technischer Auslagerung trägt allein der Steuerpflichtige. Diese Regelung wurde im Kern aus den GoBS, Kapitel 9 „Verantwortung“ übernommen. Das auslagernde Unternehmen muss geeignete Maßnahmen zur Risikoabsicherung treffen (z. B. Genehmigungsverfahren, Vertragsgestaltung).

[zum nächsten Überblick](#)

[zurück](#)

Hinweise

> **Outsourcing**

Soweit rechnungslegungsrelevante Dienstleistungen ausgelagert werden, ist IDW RS FAIT 5 – IDW-Stellungnahme: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Prozessen und Funktionen einschließlich Cloud Computing, zu beachten.

> **Verlagerung ins Ausland**

Gemäß § 146 Abs. 2 S. 1 AO sind Bücher und sonstige erforderliche Aufzeichnungen im Inland zu führen und aufzubewahren. Das Führen der Bücher i. S. d. Vorschrift bezieht sich im Wesentlichen dabei auf Buchführungstätigkeiten. Der gesetzlichen Vorgabe, wonach die Buchführung im Geltungsbereich der Abgabenordnung zu erfolgen hat, wird noch entsprochen, wenn lediglich Teile der Buchführungstätigkeit in das Ausland verlagert werden und dabei folgenden Bedingungen eingehalten werden:

- Die DV-technische Erfassung der kontierten Belege erfolgt im Ausland durch fach- und sprachkundiges Personal. Ihre Vollständigkeit und

Richtigkeit ist anhand von im Inland aufbewahrten Erfassungsprotokollen überprüfbar.

- Für das Kontieren der Belege werden lediglich Kopien der Originalbelege ins Ausland verbracht. Die Kontierung erfolgt durch im deutschen Bilanz- und Steuerrecht fachkundiges Personal, das die deutsche Sprache sicher beherrscht. Der Steuerpflichtige überwacht die Kontierung stichprobenartig und weist dies durch eine Dokumentation nach.
- Die Verlagerung von Teilen der Buchführung in das Ausland darf nicht zu einer Beeinträchtigung der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen führen. D. h., es muss gewährleistet sein, dass insbesondere der unverzüglichen Erteilung von Auskünften, der Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren und anderer steuerrelevanter Unterlagen (§ 200 Abs. 1 AO) nachgekommen wird.
- Die Einhaltung der GoBD darf durch die Verlagerung von Teilen der Buchführung in das Ausland nicht beeinträchtigt werden.
- Das Sammeln, Aufbewahren und Ordnen der Originalbelege (Papier) muss nach wie vor stets im Inland erfolgen.

Elektronische Bücher, Aufzeichnungen und Rechnungen dürfen jedoch dagegen nach § 146 Abs. 2a bzw. 2b AO auch ins Ausland (EU/Drittland) verlagert werden. Diese Vorschrift betrifft nicht die (manuellen) Buchführungstätigkeiten, sondern die Verlagerung von Hardware, insbesondere von Servern, auf welchen die Buchführungsdaten geführt werden sowie Softwareapplikationen (z. B. Buchführungsprogramm). Dabei gilt es, auf der Grundlage einer Änderung der Abgabenordnung durch das JStG 2020 zwischen einer Verlagerung in einen anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union und einer Verlagerung in einen Drittstaat (z. B. USA, GB) 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. Eines Antrags, wie vor der Novellierung durch das JStG 2020 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 – nunmehr durch das JStG 2020 zulässigen – elektronischen Antrags in gleicher Art und Weise wie bisher beim zuständigen Finanzamt, so der durch das JStG 2020 neu gefasste § 146 Abs. 2b AO. Dies gilt nicht, soweit für Betriebstätten außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes nach dortigem Recht eine Verpflichtung besteht, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, und diese Verpflichtung erfüllt wird (§ 146 Abs. 2 AO). Die Bewilligung durch das

zuständige Finanzamt ist insbesondere daran geknüpft, dass die Besteuerung im Inland nicht beeinträchtigt wird und der Datenzugriff vollumfänglich in allen drei Zugriffsarten gewährleistet werden kann.

An dieser Stelle ist auch die Aufbewahrung der elektronischen Rechnung i. S. d. § 14 Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 UStG hinzuweisen. Diese können gem. § 14b UStG im Gemeinschaftsgebiet der EU aufbewahrt werden, soweit die Fernabfrage (Onlineabfrage) sichergestellt und der Steuerpflichtige der Finanzverwaltung den Aufbewahrungsort im Gemeinschaftsgebiet mitgeteilt hat. Die Onlineabfrage durch die Finanzverwaltung umfasst eine unverzügliche Einsichtnahme, das unverzügliche Herunterladen und die Verwendbarkeit.

> **IKS**

Im Falle des Outsourcing hat der Abschlussprüfer des auslagernden Unternehmens (Steuerpflichtiger) zu beurteilen, inwieweit das interne Kontrollsystem einschließlich des Rechnungslegungssystems des zu prüfenden Unternehmens (Steuerpflichtiger) durch die Auslagerung von Teilen der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen betroffen ist. Hierfür hat der Abschlussprüfer ein Verständnis von Art und Bedeutung der von dem Dienstleistungsunternehmen erbrachten Dienstleistungen einschließlich deren Auswirkungen auf das für die Abschlussprüfung relevante interne Kontrollsystem des auslagernden Unternehmens (Steuerpflichtiger) zu gewinnen, um die Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Rechnungslegung festzustellen und zu beurteilen sowie seine Prüfungshandlungen so zu planen und durchzuführen, dass auf diese Risiken angemessen reagiert wird (vgl. hierzu IDW PS 331, Abschlussprüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen, Tz. 11 ff.). Dabei kann der Abschlussprüfer die Ergebnisse von Systemprüfungen des zu prüfenden Unternehmens (Steuerpflichtiger) und ggf. des Dienstleistungsunternehmens (bspw. Verwertung des Berichts eines externen Prüfers des Dienstleistungsunternehmens zur Wirksamkeit des internen Kontrollsystems des Dienstleistungsunternehmens gem. IDW PS 951), berücksichtigen.

> **Datenzugriff**

Der Datenzugriff gem. § 147 Abs. 6 AO für Zwecke der steuerlichen Außenprüfung muss durch den Outsourcing-Dienstleister während der gesamten gesetzlichen Aufbewahrungsfrist sichergestellt werden (siehe GoBIT, Kapitel 6.2 „Vertragliche Gestaltung des Outsourcing“).

[zu den nächsten Hinweisen](#)

[zurück](#)

Praxisfragen

Gibt es ein Muster für die vertragliche Gestaltung des Outsourcings?

Aufgrund der Vielfalt unternehmensspezifischer Gegebenheiten, wie z. B. Komplexität, Diversifikation und Organisationsstruktur, ist es nicht möglich, einen allgemeinen Mustervertrag zu erstellen. Seitens der AWV liegt jedoch mit dem Entwurf der GoBIT, Kapitel 6.2 „Vertragliche Gestaltung des Outsourcings“ eine Aufstellung von Punkten vor, welche bei der Vertragsgestaltung unbedingt berücksichtigt werden sollten. Da sich die nachträgliche Vereinbarung einer AO/GoBD-Klausel oftmals als schwierig erweist, sollte möglichst die Vertrags-Erstfassung schon eine solche Klausel enthalten. Als weitere geeignete Zeitpunkte haben sich eine Vertragsverlängerung oder Novellierung erwiesen. Die Praxis zeigt, dass es sehr schwierig ist, Prüfungen innerhalb der Unternehmung des Outsourcing-Anbieters zu vereinbaren, weil hier fremde Hoheitsrechte (z. B. im Sinne einer Länderbezogenheit und/oder im Sinne eines anderen rechtlichen Unternehmens) und unternehmensspezifische Compliancekulturen aufeinandertreffen, deren Vermittlung und Abstimmung neben den GoBD-spezifischen Punkten einer gesonderten Anstrengung bedürfen.

Was ist zu tun, wenn der Outsourcing Dienstleister es ablehnt, in das Vertragswerk eine AO/GoBD-Zusatzklausel aufzunehmen?

Verweigert ein Outsourcing-Nehmer, in das Vertragswerk eine AO/GoBD-Zusatzklausel aufzunehmen, müssen Sie eine Risikobewertung vornehmen und entsprechende Konsequenzen ziehen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Sie unter Umständen auch ohne vertragliche Regelung in der Lage sind, sich zu vergewissern, ob das Dienstleistungsunternehmen die für die Einhaltung der GoBD notwendigen Anforderungen, insbesondere in personeller, fachlicher und organisatorischer Hinsicht erfüllt. Aufgrund der bei dem Steuerpflichtigen verbleibenden Verantwortlichkeit sollte deshalb auch ohne vertragliche Regelung insbesondere auf folgende Aspekte geachtet werden:

- Das Dienstleistungsunternehmen ist Willens, den Steuerpflichtigen über organisatorische oder IT-technische Änderungen einschließlich seines dienstleistungsbezogenen IKS im Vorfeld frühzeitig in Kenntnis zu setzen, um dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, rechtzeitig die gegebenenfalls davon betroffenen Kontrollen seines IKS der neuen Situation anzupassen.
- Das Dienstleistungsunternehmen gewährt dem Steuerpflichtigen Kontrollrechte bezüglich der Ordnungsmäßigkeit seiner Buchführung.
- Ebenso sollte das Dienstleistungsunternehmen auch ohne vertragliche Regelung bereit sein, Prüfungs- und Auskunftsrechte (durch den Steuerpflichtigen oder durch Dritte nach Auftrag des Steuerpflichtigen) zuzulassen.

- Eine zeitnahe Verfügbarkeit von Daten und Verfahrensdokumentation für den Steuerpflichtigen wird z. B. aufgrund von Aussagen der Referenzkunden des Dienstleistungsunternehmens bestätigt.
- Die Dokumentation der Verfahren und des IKS seitens des Dienstleistungsunternehmens und des Steuerpflichtigen kann mit hinreichend genauer Beschreibung der Schnittstellen faktisch sichergestellt werden. Dabei muss der Steuerpflichtige auf die gesamte Programmdokumentation und Verfahrensdokumentation einschließlich der Änderungshistorie des Dienstleistungsunternehmens zugreifen können.

Kann ich Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, grundsätzlich bei einem Cloud-Anbieter auslagern?

Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, können Sie grundsätzlich bei einem Cloud-Anbieter ordnungsmäßig aufbewahren, der Ihnen ausschließlich Deutschland als Speicherstandort glaubhaft zusichert.

Bei Cloud-Anbietern, die Ihre Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, im Ausland aufbewahren, wird auf die Ausführungen zur Verlagerung ins Ausland unter den o.g. Hinweisen verwiesen.

In beiden Fällen ist jedoch darüber hinaus zu beachten, dass der Cloud-Anbieter gegenüber dem auslagernden Unternehmen (Steuerpflichtigen) über die vertragsgemäße Durchführung der ausgelagerten Aktivitäten und Prozesse rechenschaftspflichtig ist. Die Verantwortung verbleibt jedoch beim Steuerpflichtigen, der sich daher auf das Interne Kontrollsystem des Cloud-Anbieters verlassen können muss. Somit sind sowohl das beim Cloud-Anbieter eingerichtete Interne Kontrollsystem als auch die dort erstellten und aufbewahrten Aufzeichnungen für die Einhaltung der GoBD für den Steuerpflichtigen von Bedeutung. Insofern hat dieser entsprechende Vorkehrungen zu treffen, die die sorgfältige Auswahl des Cloud-Anbieters, die Schnittstellen zum Cloud-Anbieter (inkl. des beidseitigen internen Kontrollsystems), die Sicherung und Dokumentation der Ordnungsmäßigkeit beim Cloud-Anbieter sowie die sorgfältige Gestaltung des Auftragsverhältnisses selbst betreffen. Ausführlich erörtert wird Cloud Computing in IDW RS FAIT 5 „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich Cloud Computing“.

[zu den nächsten Praxisfragen](#)
[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Werten Sie Ihre steuerrelevanten Geschäftsprozesse dahingehend aus, inwiefern Dienstleistungen an Dritte ausgelagert sind bzw. werden sollen.
- > Verschaffen Sie sich einen Überblick, ob das Dienstleistungsunternehmen die Anforderungen nach der AO und GoBD insbesondere in personeller, fachlicher und organisatorischer Sicht einhalten kann.
- > Prüfen Sie, ob die Verträge mit dem Dienstleistungsunternehmen einen Passus zur Ordnungsmäßigkeit nach AO und GoBD enthalten. (Beim Outsourcing einschließlich der vollständigen Rückübertragung von Daten können auch Aspekte der Datenseparierung bzw. Datenportabilität relevant sein.)
- > Ergänzen Sie Outsourcing-Verträge um eine AO- und GoBD-Klausel, welche ein Kontroll- und Prüfungsrecht Ihres Unternehmens (inkl. Ihrer Wirtschaftsprüfer) enthält. Achten Sie darauf, dass Vertragsstrafen vereinbart werden, welche im Fall von Verstößen Ihr Risiko gegenüber der Finanzbehörde abdeckt.

[zu den nächsten Umsetzungsempfehlungen](#)

[zurück](#)

Kritische Würdigung

Die Aussagen in den GoBD zum Thema Outsourcing sind sehr knapp gehalten. Zur Auslegung sind zwingend begleitende oder ergänzende Regelungen aus dem Umfeld heranzuziehen: Gesetzestexte wie die AO, Verwaltungsanweisungen, Publikationen des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) und der AWV sowie Stellungnahmen und Kommentierungen durch Verbände und Beratungsunternehmen in Fachzeitschriften und Sonderveröffentlichungen (siehe Abschnitt „Weitere Quellen“).

[zur nächsten kritischen Würdigung](#)

[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

Rz. 20: Unter DV-System wird die im Unternehmen oder für Unternehmenszwecke zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hard- und Software verstanden, mit denen Daten und Dokumente im Sinne der Rzn. 3 bis 5 erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden. Dazu gehören das Hauptsystem sowie Vor- und Nebensysteme (z. B. Finanzbuchführungssystem, Anlagenbuchhaltung,

Lohnbuchhaltungssystem, Kassensystem, Warenwirtschaftssystem, Zahlungsverkehrssystem, Taxameter, Geldspielgeräte, elektronische Waagen, Materialwirtschaft, Fakturierung, Zeiterfassung, Archivsystem, Dokumenten-Management-System) einschließlich der Schnittstellen zwischen den Systemen. Auf die Bezeichnung des DV-Systems oder auf dessen Größe (z. B. Einsatz von Einzelgeräten oder von Netzwerken) kommt es dabei nicht an. Ebenfalls kommt es nicht darauf an, ob die betreffenden DV-Systeme vom Steuerpflichtigen als eigene Hardware bzw. Software erworben und genutzt oder in einer Cloud bzw. als eine Kombination dieser Systeme betrieben werden.

Rz. 21: Für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonstiger erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen im Sinne der Rzn. 3 bis 5, einschließlich der eingesetzten Verfahren, ist allein der Steuerpflichtige verantwortlich. Dies gilt auch bei einer teilweisen oder vollständigen organisatorischen und technischen Auslagerung von Buchführungs- und Aufzeichnungsaufgaben auf Dritte (z. B. Steuerberater oder Rechenzentrum).

Rzn. 165, 166, 172, 174, 176: Hier regelt das GoBD-Schreiben hinsichtlich der jeweiligen Datenzugriffsarten (Z1, Z2 und Z3), dass im Falle eines Outsourcings durch einen vom Steuerpflichtigen „beauftragten Dritter“ sicherzustellen ist, dass ein entsprechender Datenzugriff erfolgen kann.

[zu den nächsten wesentlichen GoBD-Passagen](#)
[zurück](#)

Weitere Quellen

IDW-RS-FAIT-5, IDW Stellungnahme: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Dienstleistungen einschließlich Cloud Computing, WP Praxis 2/2016 S. 54 ff.

IDW PS 951: Prüfung des Internen Kontrollsystems bei Dienstleistungsunternehmen, IDW Life 4/2016, S. 227 ff.

BMF-Schreiben vom 07.11.1995: Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), Kapitel 9 „Verantwortlichkeit“.

Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. (AWV): Entwurf der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz (GoBIT) 13.10.2012, Kapitel 6 „Outsourcing“, <http://www.awv-net.de/fachergebnisse/themenfokus5/gobit/gobit-kopie.html> (zuletzt abgerufen 12/2023).

Burlein/Odenthal: Grundsätze zur IT-gestützten Buchführung und zum Datenzugriff (GoBD), BKK Beilage zu Heft 3/2015.

Burlein: Cloud-Computing – Die Beachtung steuerlicher Aspekte ist geboten, Der Steuerberater 2012, Heft 8/2012, Editorial.

Groß/Brand/Heinrich: Die GoBD in der Praxis – Ein Leitfaden für die Unternehmenspraxis, Version 3.0 vom 28.12.2019, https://www.psp.eu/media/allgemein/gobd-leitfaden_die-gobd-in-der-praxis.pdf (zuletzt abgerufen 12/2023).

[zu den nächsten weiteren Quellen](#)

[zurück](#)

9. Elektronische Rechnung

Überblick

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 wurden die umsatzsteuerlichen Vorgaben für den elektronischen Rechnungsaustausch neu gefasst. Im Ergebnis erfolgte damit eine Gleichstellung der elektronischen Rechnung mit der papierbasierten Rechnung, was auch dem Tenor des hierzu gesondert ergangenen BMF-Schreibens vom 2. Juli 2012 entspricht. Damit erfüllen elektronische Rechnungen uneingeschränkt die Vorgaben des Umsatzsteuergesetzes und berechtigen damit – bei Vorliegen der entsprechenden Pflichtangaben – insbesondere zum Vorsteuerabzug. Dies gilt unabhängig davon, in welchem Format (PDF, XML, EDIFACT etc.) der elektronische Rechnungsversand erfolgt. Die GoBD selbst nehmen in ausgewählten Passagen Bezug direkt auf den elektronischen Rechnungsaustausch. Dazu sind die allgemeinen Vorgaben der GoBD auch für den Prozess des elektronischen Rechnungsaustauschs einschlägig.

[zurück](#)

Hinweise

Elektronische Rechnungen sind nach § 14b UStG zehn Jahre aufzubewahren. Während des gesamten Aufbewahrungszeitraums müssen die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden. Als originär elektronische Unterlagen sind elektronische Rechnungen auch elektronisch aufzubewahren.

Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG voraus, dass der Unternehmer eine nach §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Nicht Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist jedoch, dass der Unternehmer hinsichtlich der Rechnung auch die Anforderungen an die Aufbewahrung nach § 14b UStG, § 147 AO einschließlich GoBD erfüllt. 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, allerdings trägt der Unternehmer nach allgemeinen Grundsätzen die objektive Feststellungslast für alle Tatsachen, die den Anspruch begründen. Sind die Daten zu einem gewissen Zeitpunkt nicht mehr vorhanden, kann es für den Unternehmer gegebenenfalls schwer bis unmöglich werden nachzuweisen, dass er das Recht auf Vorsteuerabzug jemals besaß.

Für jede Rechnung ist die Echtheit der Herkunft („Authentizität“), die Unversehrtheit des Inhalts („Integrität“) sowie die Lesbarkeit zu gewährleisten. Authentizität und Integrität können durch ein innerbetriebliches Kontrollverfahren

Authentizität und Integrität können durch ein innerbetriebliches Kontrollverfahren sichergestellt werden, das einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Leistung und Rechnung herstellt. Wie das Kontrollverfahren und der Prüfpfad im Detail auszugestalten sind, hat jeder Unternehmer selbst festzulegen. Das innerbetriebliche Kontrollverfahren entspricht im Regelfall der Rechnungseingangsprüfung und muss dabei nicht IT-gestützt ablaufen.

Einen Sonderaspekt der Bereitstellung von Daten betrifft die Vorgabe der Lesbarkeit, welche in § 14 Abs. 1 UStG explizit aufgeführt ist. Zieht man dabei ins Kalkül, dass es dem Gesetzgeber wohl primär um eine Lesbarkeit während des gesetzlichen Aufbewahrungszeitraums geht, ist sicherzustellen, dass Rechnungen in Formaten wie beispielsweise XML oder EDIFACT für das prüferische Auge lesbar dargestellt werden können und damit auch prüfbar im Rahmen einer Sichtprüfung sind. Dem steuerpflichtigen Unternehmen ist insoweit zu empfehlen, zusammen mit der Rechnung auch ein geeignetes Anzeigeprogramm (XML-Viewer, Texteditor usw.) vorzuhalten.

Elektronisch empfangene Rechnungen sind mit einem nachvollziehbaren und eindeutigen Index bzw. einer Referenzierung zu versehen. Dabei ist sicherzustellen, dass das elektronische Dokument unter dem zugeteilten Index bzw. der Referenz verwaltet und recherchiert werden kann. Die vergebenen Zuordnungs- und Identifizierungsmerkmale sind bei der Aufzeichnung oder Verbuchung zu übernehmen, um eine spätere Prüfbarkeit zu ermöglichen.

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).

An anderer Stelle wird klargestellt, dass im DV-System empfangene EDI-Daten im Ursprungsformat aufzubewahren sind. Dies entspricht der gelebten Praxis, nach welcher es sich bei EDI-Belegen um originär elektronische Unterlagen handelt, die entsprechend originär elektronisch vorzuhalten sind. Soweit – wie in der Praxis häufig – eine Konvertierung in ein „Inhouse-Format“ erfolgt, sind beide Versionen zu archivieren und die konvertierte Version ist als solche zu kennzeichnen. Mit Blick auf das Kriterium der Lesbarkeit ist in Bezug auf EDI-Nachrichten stets die Möglichkeit einer Visualisierung – sowohl für den Steuerpflichtigen, als auch für den Betriebsprüfer – vorzusehen.

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. Hintergrund ist, dass elektronische Rechnungen auch per Computer-Fax oder Fax-Server übermittelt werden können. 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.

Exkurs ZUGFeRD

Das Forum elektronische Rechnung Deutschland (FeRD) hat unter dem Namen ZUGFeRD 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. ZUGFeRD stellt den technisch logischen Schritt in Richtung eines standardisierten Austauschs strukturierter Rechnungsdaten dar. Eine ZUGFeRD-Rechnung stellt von der Grundidee her ein hybrides Rechnungsobjekt mit zwei inhaltlich identischen Repräsentationen der Rechnung, erstens einem bildhaften Dokumentformat (PDF) und zweitens einem strukturierten Datenformat (XML), 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). ZuGFeRD seit der Version 2.0 (veröffentlicht am 11.03.2019) wird den Anforderungen der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung (Richtlinie 2014/55/ EU) gerecht. Über die XML-Komponente lassen sich spezifische Nutzdaten einer Rechnung dabei in das PDF-Dokument einbetten, beim Rechnungsempfänger direkt extrahieren und in die Folgeprozesse (Rechnungsprüfung, Kontierung, Zahlwesen) einspeisen. Insbesondere sind die umsatzsteuerlichen Pflichtangaben als Pflichtfelder definiert, die – im Gegensatz zu einer reinen Papier- oder PDF-Rechnung – automatisiert Eingang in den Rechnungsprozess finden bzw. als XML-File importiert werden können. Auf diese Weise werden Medienbrüche vermieden, und der gesamte Rechnungsstellungs- und Rechnungsprüfungsprozess lässt sich nahezu vollständig automatisieren. Die maschinelle Auswertbarkeit bezieht sich nach den GoBD stets auf sämtliche Inhalte der PDF/A-3-Datei.

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. Daher darf das ZUGFeRD-PDF nicht in ein anderes Format (zum Beispiel in ein „normales“ PDF ohne XML-Objekt oder TIFF) konvertiert werden, weil hierdurch die Auswertbarkeit des eingebetteten XML-Objektes verloren gehen würde.

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. Dabei 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.

Exkurs XRechnung

Die EU-Richtlinie 2014/55/EU verpflichtet alle öffentlichen Auftraggeber (Bund, Länder, Kommunen etc.) elektronische Rechnungen zu akzeptieren. Der Aussteller einer elektronischen Rechnung darf allerdings nur erwarten, dass diese akzeptiert wird, wenn seine Rechnung einem semantischen Datenmodell, der sog. „CEN-Norm“, entspricht sowie in einer von zwei zulässigen Syntaxen übermittelt wird. Die CEN-Norm kann von Mitgliedsstaaten weiter konkretisiert werden. Als nationale Konkretisierung in Deutschland wurde hierbei der Standard XRechnung entwickelt und beschlossen. Bei der XRechnung bzw. einer Rechnung gem. EU-Richtlinie handelt es sich um eine elektronische Rechnung in strukturierter Form. Grundsätzlich sind hier auch sog. hybride Rechnungsformate wie ZUGFeRD zulässig, wenn die Datenkomponente die Vorgaben der CEN-Norm erfüllt (zu ZuGFeRD s. o.). Bloße Bilddateien sind allerdings nicht erlaubt. Im Hinblick auf die Einhaltung einhergehender steuerlicher Anforderungen sind für öffentliche Auftraggeber, die eine Steuerpflicht begründen, die GoBD einschlägig. Hier ist insbesondere die unionsrechtlich gebotene Neuregelung der umsatzsteuerlichen Unternehmer-eigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts (§ 2b UStG) zu nennen, die die Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand im Vergleich zur Altregelung des § 2 Abs. 3 UStG (Betriebe gewerblicher Art) erweitert und spätestens ab dem 1. Januar 2021 zur Anwendung kommt (§ 27 Abs. 22 UStG). Entsprechend sind die in den GoBD kodifizierten Anforderungen, etwa an die elektronische Aufbewahrung oder das Erfordernis einer Verfahrensdokumentation, ins Kalkül zu ziehen.

[zurück](#)

Praxisfragen

Was sollte bei der Umstellung auf den elektronischen Rechnungsempfang aus Sicht des Prozesses beachtet werden?

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 – eine zentrale E-Mail-Adresse (z. B. rechnungen@unternehmenxy.de) einzurichten, schon alleine deshalb, um zu vermeiden, dass Rechnungen quer durch das Unternehmen laufen bzw. nicht ihren richtigen Empfänger erreichen. Als Weiteres sind elektronische Rechnungen und

Papierrechnungen – die sich in nahezu keinem Unternehmen vollständig vermeiden lassen werden – über eine generische Architektur zusammenzuführen und dem weiteren Bearbeitungsprozess zugrunde zu legen. 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. Anschließend lassen sich die auf diese Weise technisch konsolidierten Rechnungen medienbruchfrei in den weiteren digitalen Prozess – insbesondere eine 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.

Unterliegen elektronische Rechnungen dem Recht auf Datenzugriff?

Der Datenzugriff bezieht sich im Grundsatz auf originär elektronische Unterlagen. Entsprechend unterliegen auch elektronische Rechnungen dem Datenzugriff. Soweit diese 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. Für den Fall der Datenträgerüberlassung (Z3) sehen die GoBD vor, dass auch elektronische Dokumente und Unterlagen zur Verfügung zu stellen sind. Hiervon wären insbesondere auch elektronische Rechnungen betroffen.

Darf der Betriebsprüfer digitalisierte Belege am System einsehen?

Im Fall der elektronischen Belegarchivierung muss der Steuerpflichtige dem Außenprüfer über die betriebsinterne Hard- und Software die Einsicht der elektronischen Belege unmittelbar am Bildschirm gestatten. Dies gilt unabhängig davon, ob die Belege noch als Papieroriginale verfügbar sind.

Ist ein bestimmtes Archivierungsformat vorgeschrieben?

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).

Sind elektronische Rechnungen für den Datenzugriff der Finanzverwaltung bereitzustellen?

Im Rahmen des Datenzugriffs der Finanzverwaltung kann ein Zugriff auf elektronisch gespeicherte Dokumente und Daten (insbesondere elektronische Rechnungen) gefordert werden. Dabei steht der Außenprüfung die Möglichkeit offen, im Rahmen einer Volltextsuche elektronische Rechnungen zu recherchieren bzw. diese maschinell auszuwerten. Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet werden oder dass 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. 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.

Soweit elektronische Rechnungen via E-Mail übermittelt werden, bedarf es zusätzlich der Aufbewahrung der E-Mail?

E-Mails mit der Funktion eines Handels- oder Geschäftsbriefs oder Buchungsbelegs sind in elektronischer Form aufzubewahren. Soweit eine E-Mail jedoch ausschließlich als reines Transportmittel (analog dem Briefumschlag) dient, um die angehängte elektronische Rechnung zu übermitteln, ist diese grundsätzlich nicht zusätzlich aufzubewahren. Die Aufbewahrungspflicht bezieht sich ausschließlich auf den transportierten Inhalt (z. B. PDF-Datei). Allerdings kann sich das Unternehmen dennoch freiwillig zur Aufbewahrung der gesamten E-Mail entscheiden, um z. B. zu dokumentieren, von welchem Absender die E-Mail stammt und wann sie versendet und empfangen wurde (Audit-Trail).

Wie lässt sich das Kriterium der Lesbarkeit bei Datenformaten wie EDI oder XML erfüllen?

Letztlich wird gefordert, dass die entsprechenden Daten für das prüferische Auge lesbar dargestellt werden können und damit auch prüfbar im Rahmen einer Sichtprüfung sind. Dem steuerpflichtigen Unternehmen ist mithin zu empfehlen, zusammen mit der elektronischen Rechnung auch ein geeignetes Anzeigeprogramm (Viewer) vorzuhalten.

Was ist bei der Konvertierung elektronischer Rechnungen zu beachten?

Bei einer Umwandlung (Konvertierung) von elektronischen Rechnungen in ein Inhouse-Format sind grundsätzlich beide Versionen zu archivieren, diese unter demselben Index zu verwalten und die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen. Nach der Neufassung der GoBD vom 28.11.2019 ist die Aufbewahrung der konvertierten Version ausreichend, soweit keine bildliche oder inhaltliche Veränderung vorgenommen wurde, bei der Konvertierung keine sonstigen aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren gehen, die maschinelle Auswertbarkeit und der Datenzugriff durch die Finanzbehörde nicht eingeschränkt werden und die ordnungsgemäße und verlustfreie Konvertierung mittels einer Verfahrensdokumentation schriftlich fixiert ist. Eine weitere Ausnahme stellen ausschließlich temporäre Zwischenspeicherungen von Verarbeitungsergebnissen dar, deren Inhalt im Laufe des weiteren Verarbeitungsprozesses vollständig Eingang in die Buchführungsdaten findet. Dabei ist zu beachten, dass

die Umwandlung nicht zu einer Einschränkung der sog. maschinellen Auswertbarkeit führen darf, noch dürfen inhaltliche Veränderungen vorgenommen werden.

Was gilt es bei Hybrid-Formaten wie ZUGFeRD aus umsatzsteuerlicher Sicht besonders zu beachten?

Unterscheiden sich die Hybridbestandteile in Bezug auf die umsatzsteuerlichen Pflichtangaben, ist das Risiko einer Doppelbesteuerung gegeben. Umgekehrt besteht bei sog. „inhaltlich identischen Mehrstücken“ derselben Rechnung keine Gefahr einer umsatzsteuerlichen Mehrbelastung. Der Anwender von ZUGFeRD darf zunächst zu Recht 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 Komponenten analogie 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. 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. Dabei sollte die jeweilige – und nach den GoBD ohnehin geforderte – Verfahrensdokumentation zweifelfrei klarstellen, was als Beleg und was lediglich als Buchungshilfe oder Visualisierung interpretiert wird.

Gibt es bei Hybrid-Formaten wie ZUGFeRD besondere Vorgaben betreffend die Aufbewahrung?

Was die Aufbewahrung von Hybrid-Formaten angeht, gilt es, die Neufassung der GoBD vom 28.11.2019 zu beachten. Hiernach ist die Aufbewahrung der tatsächlich weiterverarbeiteten Formate (sog. buchungsbegründende Belege) ausreichend, sofern diese über die höchste maschinelle Auswertbarkeit verfügen. In diesem Fall erfüllt das Format mit der höchsten maschinellen Auswertbarkeit mit dessen vollständigem Dateninhalt die Belegfunktion und muss mit dessen vollständigem Inhalt gespeichert werden. Übertragen auf Hybridformate wie ZUGFeRD bedeutet dies, dass im Falle der Weiterverarbeitung der XML-Datei auch diese der Aufbewahrungspflicht obliegt, bzw. die isolierte Aufbewahrung der XML-Datei für ausreichend im Sinne der GoBD erachtet wird. Dabei sei darauf hingewiesen, dass dies in einem gewissen Widerspruch zu Beispiel 10 der GoBD steht. Dennoch ist

u. E. die Aufbewahrung der XML-Datei im skizzierten Beispielsfall als ausreichend zu beurteilen.

Da die Nutzung historischer Stammdaten jedoch häufig problematisch bzw. zeitabhängig ist, empfiehlt es sich, die entsprechenden Ausgangsrechnungen zum Zeitpunkt der Erstellung in einem Bildformat aufzubewahren.

[zurück](#)

Umsetzungsempfehlungen

- > Etablieren Sie einen einheitlichen Zugang und Prozess zum Empfang elektronischer Rechnungen.
- > Stellen Sie sicher, dass bei der Konvertierung elektronischer Rechnungen in ein Inhouse-Format beide Versionen unter einem einheitlichen Index aufbewahrt werden.
- > Stellen Sie sicher, dass beim Empfang strukturierter Daten (EDI, XML etc.) entsprechende Anzeigeprogramme über die Dauer der Aufbewahrungsfrist die Lesbarkeit sicherstellen. Überprüfen Sie bei der Verwendung von ZUGFeRD grundsätzlich den inhaltlichen Gleichlauf zwischen der PDF- und der XML-Komponente.
- > Stellen Sie sicher, dass elektronische Rechnungen für den Datenzugriff der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt werden können.
- > Erstellen Sie eine Verfahrensdokumentation, welche den Prozess des elektronischen Rechnungsaustauschs hinreichend erläutert.

[zurück](#)

Kritische Würdigung

Eine neue oder zumindest modifizierte Sichtweise halten die GoBD in Bezug auf die Interpretation der maschinellen Auswertbarkeit bereit. Im Ergebnis werden damit die Begriffe „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 – wie etwa im Fall von Rechnungsdokumenten – besteht. Mittels „Volltextsuche“ ergibt sich für die Finanzverwaltung insoweit die Möglichkeit einer unspezifizierten dateiübergreifenden Auswertung. Über frei wählbare Stichworte können jegliche Textdokumente wie Rechnungen, E-Mails, Briefe, Buchungstexte oder Reisekostenabrechnungen durchsucht werden. Diese Sichtweise steht zumindest nicht im Einklang zu den bisherigen Ausführungen der Finanzverwaltung und dürfte in der fachlichen Diskussion durchaus kontrovers gesehen werden.

Handelte es sich insoweit um ein Textdokument oder ein anderes Individualdokument, welches sich aufgrund seiner Struktur nicht zur Weiterverarbeitung in einem nachgelagerten DV-System eignet, so musste das Dokument zwar digital, aber nicht maschinell auswertbar vorgehalten werden. Die Neuinterpretation der GoBD und die damit sehr weit gefasste Definition der maschinellen Auswertbarkeit dürfte im Ergebnis dazu führen, dass die Ansichten zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung über den Umfang und die Folgen der Auswertbarkeitsanfordernisse künftig eher noch stärker divergieren als konvergieren.

[zurück](#)

Wesentliche GoBD-Passagen

- Rz. 76:** Werden neben bildhaften Urschriften auch elektronische Meldungen bzw. Datensätze ausgestellt (identische Mehrstücke derselben Belegart), ist die Aufbewahrung der tatsächlich weiterverarbeiteten Formate (buchungsbegründende Belege) ausreichend, sofern diese über die höchste maschinelle Auswertbarkeit verfügen. In diesem Fall erfüllt das Format mit der höchsten maschinellen Auswertbarkeit mit dessen vollständigem Dateninhalt die Belegfunktion und muss mit dessen vollständigem Inhalt gespeichert werden. Andernfalls sind beide Formate aufzubewahren. (...)
- Rz. 121:** Bei den Daten und Dokumenten ist – wie bei den Informationen in Papierbelegen – auf deren Inhalt und auf deren Funktion abzustellen, nicht auf deren Bezeichnung. So sind beispielsweise E-Mails mit der Funktion eines Handels- oder Geschäftsbriefs oder eines Buchungsbelegs in elektronischer Form aufbewahrungspflichtig. Dient eine E-Mail nur als „Transportmittel“, z. B. für eine angehängte elektronische Rechnung, und enthält darüber hinaus keine weitergehenden aufbewahrungspflichtigen Informationen, so ist diese nicht aufbewahrungspflichtig (wie der bisherige Papierbriefumschlag).
- Rz. 125:** Art und Umfang der maschinellen Auswertbarkeit sind nach den tatsächlichen Informations- und Dokumentationsmöglichkeiten zu beurteilen

Beispiel 10:

Neues Datenformat für elektronische Rechnungen ZUGFeRD (Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland)

Hier ist vorgesehen, dass Rechnungen im PDF/A-3-Format versendet werden. Diese bestehen aus einem Rechnungsbild (dem augenlesbaren, sichtbaren Teil der PDF-Datei) und den in die PDF-Datei eingebetteten Rechnungsdaten im standardisierten XML-Format.

Entscheidend ist hier jetzt nicht, ob der Rechnungsempfänger nur das Rechnungsbild (Image) nutzt, sondern, dass auch noch tatsächlich XML-Daten vorhanden sind, die nicht durch eine Formatumwandlung (z. B. in TIFF) gelöscht werden dürfen. Die maschinelle Auswertbarkeit bezieht sich auf sämtliche Inhalte der PDF/A-3-Datei.

[zurück](#)

Weitere Quellen

Richtlinie 2014/55/EU des europäischen Parlaments und des Rates (Richtlinie 2014/55/EU) vom 16. April 2014 über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen, ABl. L 133 vom 6.5.2014, S. 1–11.

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

Groß/Lindgens/Burghardt/Hamburg: Die elektronische Rechnung in der öffentlichen Verwaltung – Ein Leitfaden für die praktische Umsetzung, Version 1.4 8. Januar 2020, https://www.psp.eu/media/allgemein/leitfaden_die_elektronische_rechnung_in_der_oeffentlichen_verwaltung.pdf (zuletzt abgerufen 12/2023).

Groß/Heinrichshofen/Lindgens: Der elektronische Rechnungsaustausch im Lichte der GoBD, Der Konzern, 2015, S. 251, https://www.psp.eu/assets/pdfs/psp-beitrag_e-rechnungsaustausch_im_lichte_der_gobd_130515.pdf (zuletzt abgerufen 12/2023).

[zurück](#)

10. Glossar

[A](#) [B](#) [C](#) [D](#) [E](#) [F](#) [G](#) [H](#) [I](#) [J](#) [K](#) [L](#) [M](#) [N](#) [O](#) [P](#) [Q](#) [R](#) [S](#) [T](#) [U](#) [V](#) [W](#) [X](#) [Y](#) [Z](#)

A

Archiv(system)

Das Archiv(system) dient der langfristigen und unveränderlichen Speicherung von aufbewahrungspflichtigen Daten und Unterlagen auf maschinenlesbaren Datenträgern zur Erfüllung der gesetzlichen Aufbewahrungspflichten. Häufig erfolgt die Archivierung in Dokumentenmanagementsystemen (DMS).

Aufbewahrung

Vorhaltung von aufbewahrungspflichtigen Unterlagen entsprechend den gesetzlichen Vorschriften.

Aufbewahrungsfrist

Zeitraum, in dem Unterlagen aufgrund gesetzlicher Vorgaben aufbewahrt werden müssen.

[zurück](#)

B

Beleg

Der Beleg dient dem Nachweis einer Buchung bzw. eines Geschäftsvorfalles (Belegfunktion). Jede Buchung muss vollständig belegmäßig nachgewiesen sein.

Belegfunktion

Die Belegfunktion ist die Grundlage für die Beweiskraft der Buchführung. Sie sichert die geforderte Nachvollziehbarkeit der Buchführung.

Bildliche Erfassung

Papierdokumente werden durch die bildliche Erfassung in elektronische Dokumente umgewandelt. Überbegriff für mobiles und zentrales Scannen.

Buchführung

Die Buchführung muss alle Geschäftsvorfälle vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnen. Alle Veränderungen, die nach Handels- oder Steuerrecht die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen beeinflussen, sind abzubilden und zu dokumentieren. Dabei muss die Buchführung so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über alle Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens verschaffen kann.

Buchführungspflichtiger/Aufzeichnungspflichtiger

Buchführungspflichtiger/Aufzeichnungspflichtiger ist, wen die gesetzliche (handels- oder steuerrechtliche) Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht trifft. Diese Pflicht ist persönlich und unausweichlich. Die Verantwortung für diese öffentlich-rechtliche Pflicht ist nicht an Dritte delegierbar.

Buchführungssystem

Gesamtheit aller Elemente und Prozesse im Rahmen einer (konkreten) Buchführung.

Buchung

Eine Buchung liegt vor, wenn ein Geschäftsvorfall mit allen notwendigen Angaben im Buchführungssystem vollständig, formal richtig, zeitgerecht und verarbeitungsfähig erfasst bzw. automatisch generiert, autorisiert und gespeichert wurde. Spätestens in diesem Zuge sind die Angaben zum Geschäftsvorfall um

- die Kontierung (Konto und Gegenkonto)
- das Ordnungskriterium (z. B. Belegnummer, Index)
- das Buchungsdatum (Kennzeichnung des Zeitpunkts der Buchung) zu ergänzen.

buchungspflichtiger/aufzeichnungspflichtiger Geschäftsvorfall

Alle Geschäftsvorfälle, die aufgrund handels- oder steuerrechtlicher Normen aufgezeichnet werden müssen.

[zurück](#)

C

Cloud

Cloud (Cloud-Computing) beschreibt eine Technik zur Nutzung von IT-Services, die zum Beispiel über das Internet verfügbar gemacht werden. Drei Arten von IT-Services werden unterschieden:

- Software as a Service (SaaS) = Bereitstellung von Anwendungsprogrammen
- Platform as a Service (PaaS) = Bereitstellung von Plattformen zum Betrieb eigener Software-Lösungen
- Infrastructure as a Service (IaaS) = Bereitstellung von Rechenleistung/Speicher in einem Rechenzentrum

Seitens der Finanzverwaltung wird Cloud als Sonderform des Outsourcings betrachtet (vgl. Rz. 20).

[zurück](#)

D

Datenträger

Medium, mittels dessen Daten und Unterlagen zwecks Übertragung oder Aufbewahrung und Lesbarmachung temporär bzw. dauerhaft gespeichert werden.

Dokument (= Unterlage)

Der Begriff Dokument als Träger von Informationen umfasst neben der klassischen Definition des „Schriftstückes“ in Papier auch IT-gestützt erzeugte Objekte (z. B. E-Mails und ggf. auch Objekte, die keine Zeichen sondern Audio- oder Videoinhalte besitzen).

[zurück](#)

E

Elektronisches Aufzeichnungssystem i. S. d. § 146a AO

Ein elektronisches Aufzeichnungssystem ist die zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hardware und Software, die elektronische Aufzeichnungen zur Dokumentation von Geschäftsvorfällen und somit Grundaufzeichnungen erstellt. Als elektronische Aufzeichnungssysteme gelten auch elektronische Vorssysteme mit externer Geldaufbewahrung. Welche dieser elektronischen Aufzeichnungssysteme zusätzlich die besonderen Anforderungen des § 146a AO (Pflicht zur Aufzeichnung anderer Vorgänge, Schutz durch eine zertifizierte tech-

nische Sicherheitseinrichtung) erfüllen müssen bestimmt sich nach § 1 KassensichV. Danach sind elektronische Aufzeichnungssysteme i. S. d. § 146a Abs. 1 S. 1 AO elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen (vgl. AEAO zu § 146 AO und AEAO zu § 146a AO).

ERP-System

Ein ERP (Enterprise Resource Planning) System ist eine betriebswirtschaftliche Anwendungssoftware zur umfassenden Integration, Steuerung und Optimierung der ressourcenbezogenen Unternehmensaktivitäten. Ein Schwerpunkt liegt dabei auf der Verknüpfung und Abbildung von rechnungslegungsbezogenen Abläufen mit Daten aus anderen Unternehmensbereichen (z. B. Produktion, Beschaffung, Lagerhaltung). ERP-Software besteht meist aus mehreren Modulen, die jeweils betriebliche Funktionen (Materialwirtschaft, Produktion, Finanzen, Personalwirtschaft usw.) abbilden.

[zurück](#)

F

–

G

GoB

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sind ein unbestimmter Rechtsbegriff. Die Gesamtheit aller GoB wird häufig zur Klarstellung auch als „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung“ oder auch „GoB i.w.S.“ bezeichnet, wobei die „GoB i.e.S.“ in diesem Fall auf die Buchführung beschränkt sind. Die Anerkennung einer Buchführung oder Aufzeichnung setzt die Beachtung der GoB voraus.

[zurück](#)

H

Historisierung

Als Historisierung kann der Übergang eines Objektes von der Gegenwart in die Vergangenheit – also im Laufe des Zeitgeschehens - bezeichnet werden. Es gilt nachzuhalten zu welchem Zeitpunkt eine Veränderung stattgefunden hat.

[zurück](#)

I

Indexierung

Eineindeutige Verknüpfung zwischen einem digitalen Dokument und einem Kriterium für das Wiederauffinden dieses Dokuments.

Informationstechnologie (IT)

Unter Informationstechnologie (IT) wird die Gesamtheit der im Unternehmen zur Datenverarbeitung eingesetzten Hard- und Software verstanden.

Internes Kontrollsystem (IKS)

Im diesem Leitfaden werden als Internes Kontrollsystem (IKS) die vom Buchführungspflichtigen zur Einhaltung der GoB umgesetzten organisatorischen Regelungen und technischen Maßnahmen bezeichnet, welche die Steuerung und Überwachung des IT-gestützten Buchführungssystems zum Gegenstand haben. Daher umfasst das IKS die Gesamtheit aller aufeinander abgestimmten Grundsätze, Maßnahmen und Vorkehrungen eines Unternehmens, die zur Bewältigung der Risiken aus dem Einsatz eines IT-gestützten Buchführungssystems eingerichtet werden. Es dient insbesondere zur Vermeidung, Aufdeckung und Beseitigung von Fehlern in den buchführungsrelevanten Arbeitsabläufen. Die Verantwortung für die Einrichtung eines wirksamen IKS liegt beim Buchführungspflichtigen.

Das IKS beinhaltet prozessintegrierte (Kontroll-)Maßnahmen und prozessunabhängige (Überwachungs-)Maßnahmen. Es stellt damit einen wesentlichen Bestandteil des gesamten betrieblichen Risiko-Management-Systems dar. Dessen konkrete Ausgestaltung erfolgt in Abhängigkeit von der Unternehmensgröße, -branche und -komplexität und den daraus resultierenden Risiken (Risikoäquivalenzprinzip). Die Einhaltung der Ordnungsmäßigkeit ist bei der Einrichtung eines solchen Systems als Rahmenvoraussetzung sicherzustellen.

Das Risiko-Management-System muss darauf ausgerichtet sein, Ordnungsmäßigkeitsverstöße zu verhindern bzw. aufzudecken und zu korrigieren. Vom IKS umfasst sind sowohl die Einrichtung eines IT-gestützten Buchführungssystems als auch dessen laufender Betrieb (IT-Betrieb).

IT-gestütztes Buchführungssystem

Ein IT-gestütztes Buchführungssystem ist insbesondere dadurch gekennzeichnet, dass die Buchführung ganz oder in Teilen auf Datenträgern (§ 239 IV HGB) geführt wird, die nur IT-gestützt beschrieben oder gelesen werden können. Ein IT-gestütztes Buchführungssystem umfasst alle Teile eines DV-Systems, in denen buchführungs- oder aufbewahrungspflichtige Unterlagen verarbeitet oder vorgehalten werden. Dies können DV-Systeme in allen Unternehmensbereichen sein. Dabei ist unerheblich, ob es sich um Vor-, Haupt- oder Nebensysteme handelt. Unterlagen, die mit Hilfe eines DV-Systems erstellt worden sind,

können unterschiedliche Quellen haben: Sie können z. B. aus anderen DV-Systemen importiert, von Dritten durch Datenübertragung übermittelt oder durch manuelle Eingaben erfasst worden sein. Auch eingescannte Unterlagen gehören hierzu.

[zurück](#)

J

Journalfunktion

Die Journalfunktion verlangt, dass alle Geschäftsvorfälle zeitnah nach ihrer Entstehung vollständig und verständlich sowie formal richtig in zeitlicher Reihenfolge aufgezeichnet werden (Journal).

[zurück](#)

K

Kontenfunktion

Zur Erfüllung der Kontenfunktion müssen die Geschäftsvorfälle nach Sach- und Personenkonten geordnet dargestellt werden können. Die Kontenfunktion kann auch durch Führung von Haupt- und Nebenbüchern in unterschiedlichen IT-Anwendungen erfüllt werden.

[zurück](#)

L

–

M

Migration von Daten oder Dokumenten

Transfer von Daten in eine andere Umgebung einschließlich der dazu erforderlichen technischen Anpassungen ohne inhaltliche Veränderung der Informationen.

Migrationskonzept

Inhaltliche Beschreibung der Vorgehensweise, die bei der Migration angewendet wird, sowie der Daten und/oder Dokumente, die migriert werden.

Mobiles Scannen

Das mobile Scannen ist das bildliche Erfassen bzw. Fotografieren von Papierbelegen. Es erfolgt regelmäßig mit mobilen Endgeräten wie Smartphones oder

Tablets, ggf. in Verbindung mit speziellen Apps, dezentral, d. h. nicht an gesondert eingerichteten organisatorischen Einheiten des Unternehmens.

[zurück](#)

N

Nachvollziehbarkeit/Prüfbarkeit

Der Grundsatz der Nachvollziehbarkeit verlangt, dass ein sachverständiger Dritter auch beim Einsatz eines IT-gestützten Buchführungssystems in der Lage sein muss, sich in angemessener Zeit einen Überblick über das vorliegende Buchführungssystem, die Buchführungsprozesse, die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens zu verschaffen. Die Entstehung und die Abwicklung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles sowie das dabei angewendete Verfahren müssen intersubjektiv nachvollziehbar sein (§ 238 I 3 HGB). Diese Anforderung ist dann erfüllt, wenn sowohl jeder Geschäftsvorfall von seiner Verbuchung bis zum Abschluss und zurück (progressiv und retrograd) nachverfolgt werden kann als auch die Zusammensetzung der einzelnen Kontensalden des Abschlusses aus den einzelnen Geschäftsvorfällen ermittelt werden kann.

Die mit dem Grundsatz der Nachvollziehbarkeit korrespondierende Prüfbarkeit konkretisiert die Forderung der abstrakten Nachvollziehbarkeit im Hinblick auf die tatsächlichen Zugriffsmöglichkeiten auf Daten, Dokumentationen und Auswertungswerkzeuge.

[zurück](#)

O

Outsourcing

Unter Outsourcing wird im Kontext der GoBIT (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz) die Auslagerung von Aufgaben, Funktionen und Prozessen im Zusammenhang mit dem IT-gestützten Buchführungssystem (in Teilbereichen oder als Ganzes) auf ein Dienstleistungsunternehmen verstanden, unabhängig davon, ob es sich um eine Auslagerung ins In- oder Ausland handelt. Dabei kann die Auslagerung auch mit der Übertragung von operativen Geschäftsprozessen und den zugehörigen Überwachungstätigkeiten auf das Dienstleistungsunternehmen im Zusammenhang stehen.

Outsourcing-Geber

Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtiger, der Teile oder das gesamte IT-gestützte Buchführungssystem auslagert.

Outsourcing-Nehmer

Dienstleister, der aufgrund eines Service Level Agreements mit dem Buchführungs- oder Aufzeichnungspflichtigen Teile oder das gesamte IT-gestützte Buchführungssystem übernimmt.

[zurück](#)

P

–

Q

–

R

–

S**Steuerkontrollsystem (SKS)**

Das Steuerkontrollsystem im Sinne des § 38 EGAO umfasst alle innerbetrieblichen Maßnahmen, die gewährleisten, dass die Besteuerungsgrundlagen zutreffend aufgezeichnet und berücksichtigt werden sowie die hierauf entfallenden Steuern fristgerecht und vollständig abgeführt werden. Dazu gehört auch deren richtige, normgerechte Berechnung. Das Steuerkontrollsystem muss die steuerlichen Risiken laufend abbilden.

T**Tax Compliance Management System (Tax CMS)**

s. Steuerkontrollsystem (SKS)

U**Unterlage**

s. „Dokument“

[zurück](#)

V**Verfahrensdokumentation**

Summe der Dokumentationen, die Inhalt, Aufbau und Ablauf des IT-gestützten Buchführungssystems und der darin enthaltenen Prozesse vollständig ersichtlich und nachvollziehbar machen. Dabei muss die Verfahrensdokumentation so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über alle Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann.

Versionierung

Versionierung ist die Erstellung und Verwaltung mehrerer Versionen eines Objektes, z. B. einer Verfahrensdokumentation oder einer Software-Version. Es gilt nachzuhalten, zu welchen Zeitpunkten eine Veränderung stattgefunden hat. Bei jeder Änderung an einem Dokument wird eine neue Version angelegt.

[zurück](#)

W

–

X

–

Y

–

Z

ZUGFeRD

ZUGFeRD ist ein branchenübergreifendes Datenformat für den elektronischen Rechnungsdatenaustausch. Als hybrides Datenformat integriert ZUGFeRD in einem PDF-Dokument (PDF/A-3) strukturierte Rechnungsdaten im XML-Format. Das heißt, der Rechnungsversand erfolgt grundsätzlich in Form eines PDF-Dokuments, welches die Sichtkomponente der Rechnung darstellt. Gleichzeitig wird ein inhaltlich identisches Mehrstück derselben Rechnung (XML) innerhalb des PDF mitversandt, so dass eine medienbruchfreie elektronische Verarbeitung der Rechnung über die strukturierten Rechnungsdaten – nach Implementierung in das unternehmensspezifische Softwaresystem – möglich ist.

[zurück](#)