

Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)

Anmerkungen, Kommentare und Erläuterungen aus der Sicht der DMS-Branche für betroffene Anwender

Vorbemerkung

Das BMF-Schreiben zu den GoBD wurde am 14.11.2014 im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

Der Titel des Dokuments ist allerdings irreführend. Würde sich dessen Inhalt auf die Besonderheiten der Buchführung in elektronischer Form beschränken, käme es mit weniger als einem Viertel der bedruckten 38 Seiten aus. Gegenüber den GoBS von 1995, die erstmals den DV-gestützten Buchführungssystemen gewidmet waren, ist der Zuwachs an neuen Regeln eher gering. Leider werden Lesen und Verständnis des Textes wegen der vielen Vor- und Rückverweise, Redundanzen, der wiederholten Bezugnahmen auf AO, UStG, HGB und andere Gesetze sowie zum Teil sehr alte BFH-Urteile und Veröffentlichungen im Bundessteuerblatt erschwert.

Um unseren Kunden, Partnern und Interessenten die Lektüre des gesamten Konvoluts zu ersparen, fassen wir die wichtigsten Passagen für sie zusammen, geben Hinweise und versuchen sie in einen pragmatischen Kontext zu stellen.

Die GoBD sollen erklärtermaßen die Inhalte der BMF-Schreiben zu den GoBS und den GDPdU zusammenfassen, sie auf den aktuellen Stand bringen und sie ersetzen. Gelingen scheint dies im Hinblick auf die GDPdU zu sein. Der ordnungsmäßigen Buchführung wird überproportional viel Aufmerksamkeit gewidmet. Bewährte Regeln der GoBS kommen eher zu kurz. Während man diese noch als wohlgemeinte Empfehlung der Finanzverwaltung zur ordentlichen Unternehmensführung interpretieren konnte, dominiert in den GoBD das Interesse an einfacher Prüfung.

Ob sie uns gefallen oder nicht, für die Finanzverwaltung sind die GoBD der neue Maßstab. Wir müssen uns darauf einstellen.

Bei allen Ausführungen beziehen wir uns auf die in den GoBD verwendeten Randziffern (RZ), einen der positiven Aspekte des BMF-Schreibens. Eine Kopie der GoBD finden Sie auf unserer Homepage, dazu eine des hier sträflich vernachlässigten BMF-Schreibens vom 2.7.2012 sowie das kaum mehr zu findende BMF-Schreiben vom 1.2.1984 (Mikrofilm-Grundsätze) zur Untermauerung.

Einleitung

Wie bereits erwähnt, widmen sich die GoBD über weite Strecken den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Dass diese bekannt sind und eingehalten werden, setzen wir voraus. Auf die vielen diesbezüglichen Passagen gehen wir dort ein wo es sinnvoll erscheint..

Beispielsweise sei erwähnt: Grundlage der Besteuerung sind die Aufzeichnungen, welche (wir) Steuerpflichtige nach den Bestimmungen der §§ 140 bis 148 AO zu führen haben (RZ 11). Die dafür relevanten Ordnungsvorschriften sind in den §§ 145 bis 147 AO beschrieben (RZ 7).

Im Klartext: Für Steuerpflichtige relevant sind die Gesetzestexte. BMF-Schreiben dienen als Leitlinien für deren Interpretation. Sie verpflichten zunächst (nur) die Finanzverwaltung.

Inhalt:

Logischerweise beginnt das BMF-Schreiben mit Punkt 1. (Allgemeines). Ab Punkt 3. (Allgemeine Anforderungen) beginnt der DV-spezifischere Teil, der insbesondere für DMS-Anwender von Belang ist. Wirklich relevant wird der Inhalt ab dort. Vorher ein uns noch wichtig erscheinender Punkt:

Definition Datenverarbeitungssystem:

RZ 20 - In den GoBS war noch die Rede von DV-gestützten Buchführungssystemen. Dieser enge Begriff wurde jetzt erweitert und klar definiert. Hier der Originaltext:

„Unter DV-System wird die im Unternehmen oder für Unternehmenszwecke zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hard- und Software verstanden, mit denen Daten und Dokumente 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.“

Daraus folgt: Betroffen sind definitiv alle DV-Systeme, in denen steuerlich relevante Daten und/oder Dokumente erfasst, erstellt, verarbeitet und/oder aufbewahrt werden; einschließlich der Schnittstellen vor, zwischen und nach den Systemen.

3.1. Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

RZ 33 - Dieser Absatz führt aus, dass das Zahlenwerk retrograd von der Bilanz bis zum Beleg nachvollziehbar sein muss und - umgekehrt - progressiv vom Beleg bis zur Bilanz. Das progressive Verfahren setzt voraus, dass die Belege kontiert sind oder auf andere Weise auf ihre Verbuchung schließen lassen.

Anmerkung: Elektronische Belege lassen sich nicht im klassischen Verfahren kontieren. Die Buchungsinformation muss deshalb in Form eines virtuellen Stempels oder eines Protokolls dauerhaft mit dem archivierten Beleg verknüpft werden.

RZ 34 - Für die Nachprüfbarkeit setzen die GoBD nicht nur hier auf aussagekräftige und vollständige Verfahrensdokumentationen. In RZ 155 wird die Forderung wieder relativiert.

Anmerkung: Gefordert sind stets Nachvollzieh- und -Prüfbarkeit. Wenn beides immer gegeben ist, kommt der Verfahrensdokumentation geringere Bedeutung zu. Angesichts der oft komplexen Abläufe in digitalen Workflows wird das Erstellen einer aussagefähigen Dokumentation - auch im Sinne von Handlungsanweisungen für die Mitarbeiter - meist im Interesse der Unternehmen liegen. Falls dabei datenschutzrechtliche Belange berührt werden, ganz bestimmt.

3.2 Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung

RZ 59 - Zum Punkt Unveränderbarkeit findet sich hier in eine klare Aussage: Stammdaten in den DV-Systemen müssen historisiert gespeichert werden. Diese Forderung ist ebenso alt wie sie selten umgesetzt wird, deshalb nachstehend das Zitat aus den GoBD:

„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.“

Dieser Erläuterung ist nichts hinzuzufügen.

4. Belegwesen

Auch hier werden zunächst kaufmännische Regeln genannt. Interessant ist (Zitat)

RZ 63 - „Empfangene oder abgesandte Handels- oder Geschäftsbriefe erhalten erst mit dem Kontierungsvermerk und der Verbuchung auch die Funktion eines Buchungsbelegs.“

Soll der Satz mehr ausdrücken als dass wir nur das als Aufwand absetzen und Vorsteuer ziehen dürfen, was wir auch gebucht haben?

RZ 64 - lässt deutlich werden was wir unter Punkt 3.1 zur Kontierung von elektronischen Belegen bereits ausgeführt haben. Zur Verdeutlichung hier das Zitat (im Ausschnitt):

„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.“

Elektronische Rechnungen sind deshalb vorzugsweise in elektronischen Archiven aufzubewahren. In einem File-System wird sich das auf Dauer sichere Verknüpfen von Dokument und Buchungs-Informationen schwierig gestalten.

4.1 Belegsicherung

RZ 67 - die Finanzverwaltung fordert zurecht, dass Belege gegen Verlust zu sichern seien. Elektronische Archive sind dafür optimal geeignet.

RZ 68 - mit der Forderung nach (Zitat) „Sicherung durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Lieferscheine und Rechnungen durch laufende Ablage in besonderen Mappen und Ordnern, durch zeitgerechte Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen oder durch laufende Vergabe eines Barcodes und anschließendes Scannen“ begibt man sich tief in die Niederungen der Büroarbeit. Die Umsetzung ist glücklicherweise jedem selbst überlassen.

Eine Nachprüfung anhand von Nummerierungen wird angesichts der in den verschiedenen DV-Anwendungen geführten unterschiedlichen Nummernkreise kaum stichhaltige Ergebnisse bringen. Die zeitnahe Ablage in einem elektronischen Archiv ist der Lösung näher.

RZ 69 - dass bei eigenen elektronischen Belegen die laufende Nummerierung automatisch vergeben werden kann ist eine Teillösung.

Für die Sicherung der eingehenden elektronischen Belege ist ein schlüssiges, nachvollziehbar dokumentiertes und den Mitarbeitern kommuniziertes Verfahren definitiv unabdingbar.

4.2 Zuordnung von Beleg und Buchung

RZ 71 - Hier werden Möglichkeiten der Zuordnung von Beleg und Buchungssatz für Papier- und elektronische Belege bunt gemischt aufgezählt. Worauf der Satz abzielt sind Prüf- und Nachvollziehbarkeit, in diesem Fall retrograd vom Buchungssatz zum Beleg. Dazu gibt es noch eine Erläuterung: Falls in einer Rechnung z.B. in Bezug auf Mengen oder Artikel auf Angaben in anderen Dokumenten (z.B. Lieferscheine) verwiesen wird, müssen diese bei elektronischer Ablage so mit der Rechnung verknüpft werden, dass die Nachprüfbarkeit (progressiv und retrograd) gewährleistet ist. Diese Forderung wird in der Praxis nicht immer beachtet.

RZ 72 und 73 - fordern die zeitnahe Nachprüfbarkeit und Nachvollziehbarkeit.

4.3 Erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchungsbelege

RZ 75 - fordert das erfassungsgerechte Aufbereiten der Buchungsbelege vor dem Buchen!?

RZ 76 - Dieser Passage zufolge sind Belege ohne Möglichkeit zur bildlichen Darstellung (z.B. EDI) erlaubt. Sie müssen lediglich mit ihrem vollständigen Inhalt aufbewahrt werden. Das steht im Widerspruch zum BMF-Schreiben vom 2.7.2012 und im geänderten Abschnitt 14.4, Absatz 3, Satz 4 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses.

Wie mit einem für das Auge nicht lesbaren Beleg das Innerbetriebliche Kontrollverfahren bewerkstelligt werden soll, bleibt demnach ein Geheimnis. Zitat aus dem BMF-Schreiben vom 2.7.12: „Eine Rechnung gilt als lesbar, wenn sie für das menschliche Auge lesbar ist; Rechnungsdaten, die per EDI-Nachrichten, XML-Nachrichten oder anderen strukturierten elektronischen Nachrichtenformen übermittelt werden, sind in ihrem Originalformat nicht lesbar, sondern erst nach einer Konvertierung.“

Untermuert wird dies durch den neu gefassten Abschnitt 14b.1 Absatz 5, Satz 1 desselben Dokuments: „Die Rechnungen müssen über den gesamten Aufbewahrungszeitraum die Anforderungen des § 14 Absatz 1 Satz 2 UStG – Echtheit der Herkunft, Unversehrtheit des Inhalts und Lesbarkeit der Rechnung – erfüllen.“

Falls Sie elektronische Rechnungen nach dem ZUGFeRD-Standard austauschen und korrekt archivieren, ist die Randziffer 76 und die darin versteckte Falle für Sie ohne Belang.

RZ 77 - Hier werden alle Inhalte aufgelistet, die ein ordnungsmäßiger Beleg aufweisen muss. Im ersten Feld wird mit Index und Dokumenten-ID ausdrücklich auf elektronische Archivierung abgestellt. Die übrigen Felder entsprechen den Regeln der GoB.

RZ 78 - dient dem Hinweis, dass für umsatzsteuerrechtliche Zwecke weitere Angaben erforderlich sein können (Pflichtangaben lt. §§ 14, 14a UStG und § 33 UStDV).

RZ 79 - weist nochmals auf gegebenenfalls notwendige und dann aufzubewahrende Beleg-Inhalte hin wie Fälligkeiten und Zahlungsbedingungen.

4.4 Besonderheiten

RZ 80 und 81 weisen auf die hohen Anforderungen an die Nachvollziehbarkeit von Dauer- oder Automatikbuchungen hin. Solche sind in der Tat oft schwer zu rekonstruieren. Auch im Eigeninteresse empfiehlt sich dafür eine saubere Dokumentation des Verfahrens.

5. Aufzeichnungen der Geschäftsvorfälle ...

Hier werden bis zur RZ 99 buchhalterische Regeln und Anforderungen an die DV-Systeme im Detail aufgelistet. Diese sind jedem verantwortungsbewussten Buchhalter und GF geläufig.

6. Internes Kontrollsystem IKS

Wie eingangs bereits erläutert, findet das IKS in den GoBD kaum statt. Es umspannt hier nur die Randziffern 101 bis 103. Demnach müssen Steuerpflichtige Kontrollen einrichten, ausüben und protokollieren. Die Übereinstimmung des dokumentierten Systems mit dem tatsächlich eingesetzten muss anlassbezogen geprüft und die Beschreibung des IKS in die Verfahrensdokumentation aufgenommen werden.

Hinweis: Angesichts der immer komplexer werdenden IT-Lösungen wird es immer aufwändiger, Prozesse und Abläufe zu organisieren und nachvollziehbar zu gestalten. Mit einer schlanken Dokumentation, eingebettet in ein effizientes IKS werden sie transparent. Unternehmen profitieren davon jeden Tag. Selbst dann, wenn die Finanzbehörden Einblick nehmen.

7. Datensicherheit

Dieser Punkt umfasst die Randziffern 104 bis 106 mit Hinweisen auf die Absicherung gegen Datenverlust und -Verfälschung. Sie sind elementarer Bestandteil jedes IKS.

.

8. Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen

RZ 107 - 109 - mahnen an, dass Änderungen unzulässig sind, die den ursprünglichen Zustand von Aufzeichnungen nicht mehr erkennen lassen und dass die eingesetzten DV-Verfahren Gewähr bieten müssen, dass einmal aufgezeichneten Informationen weder unterdrückt, überschrieben, gelöscht oder verfälscht werden können. Eigentlich selbstverständlich.

RZ 110 - listet zunächst auf, dass die Unveränderbarkeit sowohl hardwaremäßig, wie softwaremäßig oder organisatorisch gewährleistet werden kann, schränkt dann aber ein: Zitat:

„Die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem erfüllt die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, welche eine Unveränderbarkeit gewährleisten.“ Die beste dieser Maßnahmen wird sein, zumindest die Dokumente in eine elektronisches Archiv zu überführen.

Betroffen von diesem Satz können Anwender von ERP- und vergleichbaren Verwaltungsprogrammen sein, deren DMS-Module darin bestehen, dass interne und externe Dokumente in einem Filesystem gespeichert werden. Letztere sind gegen Zugriff der Anwender in der Regel sicher, nicht aber gegen den von Insidern.

Unser Credo: Datensicherung schützt gegen Verlust, aber nicht gegen Veränderungen.

RZ 111 - bezieht sich primär auf die eingesetzten DV-Systeme. Diese müssen gewährleisten, dass Veränderungen protokolliert und ausnahmslos nachvollzogen werden können, Änderungshistorien aufgezeichnet, archiviert und nicht verändert werden können.

9. Aufbewahrung

RZ 113 bis 117 - beschreiben die hinlänglich bekannte Pflicht zur Aufbewahrung von Büchern.

RZ 118 - Die für Kaufleute beim Wechsel in die digitale Welt wichtige Regelung zur elektronischen Archivierung wird hier wie folgt beschrieben:

„Die nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften aufzeichnungspflichtigen und nach § 147 Absatz 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen können nach § 147 Absatz 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 besagt, dass {2 Zitate):

„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 Aber

„Unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten ist es nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe nur in Papierform aufbewahrt.“

Dieser Satz scheint jenen Klein-Unternehmern gewidmet, die ihre Rechnungen stets mit ein und derselben Vorlage in der Textverarbeitung erstellen, ausdrucken und versenden. Ein Beispiel dafür findet sich in RZ 120.

RZ 121 - enthält einen wichtigen Hinweis für den Austausch von elektronischen Rechnungen, bzw. für den Umgang mit den E-Mails: „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 122 - zusammengefasst: elektronische Dokumente müssen mit einem nachvollziehbaren und eindeutigen Index abgelegt und aufbewahrt werden.

Elektronische Archive bewerkstelligen dies mit automatisch vergebenen Dokumenten-IDs. In einem File-System ist diese Forderung kaum zu erfüllen.

RZ 123 - zusammengefasst: das Anbringen von Buchungsvermerken usw. auf elektronischen Dokumenten darf deren Lesbarkeit nicht beeinträchtigen, sie sind zu protokollieren und mit den Dokumenten zu speichern. Dieser Aufgabe muss das eingesetzte Archivsystem gerecht werden.

9.1 Maschinelle Auswertbarkeit

Gegenüber den GDPdU fallen zwei Ergänzungen und Klarstellungen auf.

RZ 125 - elektronische Rechnungen im ZUGFeRD-Format: Der in die PDF/A eingebettete XML-Datensatz muss bei der Archivierung erhalten bleiben.

Das heißt, dass die Dokumente nicht in ein anderes Bildformat wie z.B. Tiff oder JPG umgewandelt werden dürfen. Ein Hinweis auf einen evtl. geforderten Mindestumfang der in die XML einzubettenden Informationen findet sich zum Glück nirgends.

RZ 126 - die maschinelle Auswertbarkeit wird eindeutig definiert. An Stelle der bisher eher nebulös geforderten maschinellen Auswertbarkeit treten jetzt

- mathematisch-technische Auswertungen,
- die Volltextsuche und
- Bildschirmabfragen sowie die
- die Möglichkeit zum Nachverfolgen von Links und Verknüpfungen.

RZ 127 erläutert die Anforderungen an mathematisch-technische Auswertungen im Detail und führt aus, dass die zu prüfenden Daten ohne weitere Konvertierung in die Prüfsoftware der Finanzbehörden zu übernehmen sein muss. Im Grunde nichts Neues.

RZ 128 und 129 nennen weitere Details zur Auswertbarkeit und dass eine einmal gegebene durch nachträgliche Änderungen nicht reduziert werden darf. Auch das ist nachvollziehbar.

9.2 Elektronische Aufbewahrung

Hier finden sich einige praktikable Präzisierungen und Erweiterungen:

RZ 130 - Wenn von gescannten Belegen die Scan-Ergebnisse um Volltextinformationen (aus lesbaren PDFs extrahiert) oder OCR-Ergebnisse (Ergebnisse von Analysen aus Rechnungslese-Programmen) angereichert werden, müssen diese in auswertbarer Form mit archiviert werden. Welche Erkenntnisse man sich davon erhofft, wird wohl erst die Praxis zeigen.

Der Wunsch nach Auswertbarkeit dominiert auch in

RZ 131 - Eingehende elektronische Dokumente müssen im Eingangsformat aufbewahrt werden. Sie dürfen nur dann in ein anderes Format umgewandelt werden (z.B. MSG in PDF), wenn die ursprünglich gegebene Auswertbarkeit erhalten bleibt. Für Volltext und OCR-Ergebnisse gilt RZ 130 analog.

RZ 132 - Im DV-System erzeugte Daten müssen im Ursprungsformat aufbewahrt werden. Dies betrifft die für den elektronischen Datenzugriff zu archivierenden Daten.

RZ 133 - Dieser Absatz scheint auf den ersten Blick widersprüchlich.

Im DV-System erzeugte Dokumente sind im Ursprungsformat aufzubewahren - ok

Es ist nicht zu beanstanden, wenn solche Dokumente, die in Papierform abgesandt werden, nur in Papierform aufbewahrt werden (siehe RZ 120) - auch ok

Eine Umwandlung in ein anderes Format ist zulässig, sofern die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt (und keine inhaltliche Veränderung vorgenommen) wird - ??

Auflösung: Maschinelle Auswertung heißt jetzt auch Lesbarmachung am Bildschirm und Volltext. Demnach sind auch TIFF- und PDF-„Drucke“ in ein elektronisches Archiv weiterhin erlaubt.

RZ 134 - Von verschlüsselten Dokumenten ist auch jeweils eine unverschlüsselte Version aufzubewahren. Verwendete Signaturschlüssel sind ebenfalls aufzubewahren. Alter Stand.

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.“ Ebenfalls alter Stand.

Diese RZ betrifft insbesondere EDI-Dokumente. Wie diese korrekt archiviert werden müssen haben wir im Dokument „GDPdU und EDI“ ausführlich dargestellt. Dessen Inhalt und Titel werden aktualisiert.

9.3 Elektronische Erfassung von Papierdokumenten (Scanvorgang)

Dieser Absatz ist neu, beinhaltet aber im Grunde nichts wirklich Neues. Im Einzelnen:

RZ 136 - Das Scan-Verfahren muss dokumentiert werden. Es sollte daher eine Organisationsanweisung erstellt werden mit „wer, wann, was und wie“, dazu Regeln für die Qualitätssicherung und Protokollierung.

Dem nachzukommen ist absolut sinnvoll, da sich schlechte oder gar verlorene Scanergebnisse kaum mehr oder nur mit großem Aufwand reparieren oder wiederbeschaffen lassen. Das Papier sollte nur mit gutem Gewissen entsorgt werden.

RZ 137 - Farbscans sind nur dann notwendig, wenn der Farbe Beweiswert zukommt (z.B. rot für Negativbeträge). Standard

RZ 138 - Zitat: „Für Besteuerungszwecke ist eine elektronische Signatur oder ein Zeitstempel nicht erforderlich“. Dies ist spätestens seit 2012 bekannt.

RZ 139 - ist zu beachten, wenn Dokumente in einem digitalen Workflow weiterbearbeitet werden.
Zitat:

„Im Anschluss an den Scanvorgang 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 Scanvorgang eine weitere Vorgangsbearbeitung des Papierbeleges erfolgt, muss nach Abschluss der Bearbeitung der bearbeitete Papierbeleg erneut eingescannt und ein Bezug zum ersten Scanobjekt hergestellt werden (gemeinsamer Index).“

Der erste Satz ist logisch, aber nicht allgemein bekannt. Unsere Empfehlung: Dokumente nach dem Scannen (und automatischer Analyse) sofort im elektronischen Archiv ablegen und die weitere Bearbeitung im Workflow ausschließlich anhand des archivierten Belegs vornehmen. Bearbeitungsvermerke in einem Protokoll sammeln und als PDF an das Dokument anhängen.

Der zweite Passus kommt z.B. Bauunternehmen entgegen, deren umfangreiche und mit Anhängen gespickte Eingangsrechnungen für Bauleistungen sich kaum anders als manuell und anhand von Papier prüfen lassen.

RZ 140 - Zitat: „Nach dem Einscannen 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.“

Diese Bestimmung ist seit langem publik. Als Belege für konservative Kosten-Träger oder Zuschussgeber können die Originale nach dem elektronischen Archivieren abgegeben werden.

RZ 141 drückt dazu eine Binsenweisheit aus; Zitat: „Der Verzicht auf einen Papierbeleg darf die Möglichkeit der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigen.“

9.4 Auslagerung von Daten aus dem Produktivsystem und Systemwechsel

Zum Leidwesen von großen Unternehmen sind hier keine Erleichterungen gegenüber der GDPdU erkennbar.

10. Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Die Randziffern 145 bis 150 sagen nichts aus, was hier nicht schon erwähnt wurde.

10.1 Verfahrensdokumentation

Hier werden die umfangreichen Forderungen der Finanzverwaltung im Detail erläutert.

RZ 151 - Zitat (Auszug): „... 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 richtet sich nach den Anforderungen des Steuerpflichtigen.

RZ 152 - Zitat (Auszug): ... beschreibt den organisatorisch und technisch gewollten Prozess ...

RZ 153 - Zitat: „Die Verfahrensdokumentation besteht in der Regel aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation.“

RZ 154 - Es muss doch gewährleistet werden, dass der gewollte Prozess in die Praxis umgesetzt wird. Änderungen der Verfahren sind in die Doku aufzunehmen und diese zu versionieren. Schließlich muss sie so lange aufbewahrt werden, wie die darin beschriebenen Unterlagen.

Anmerkung: Die Forderung der Finanzverwaltung nach Verfahrensdokumentationen ist mindestens so alt wie die GoBS. Es stellen sich zwei Fragen:

1) Was vom hier geforderten ist machbar - auch im Sinne von verhältnismäßig - und was muss Wusch bleiben?

2) Was will/muss ein Prüfer anlässlich einer Außenprüfung wirklich sehen?

Die von Insidern bestätigte Erfahrung lehrt, dass Außenprüfer bis dato nur dann nach einer Doku verlangen, wenn ihnen ein Verfahren, ein Ergebnis nicht plausibel erscheint. Dies zu vermeiden sollte im ureigensten Interesse aller Steuerpflichtigen liegen. Die Arbeit wird dann für alle einfacher.

RZ 155 - (nur teilweise) Entwarnung!

Zitat: „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.“

Es muss ja nicht gleich zum Verwerfen der Buchführung kommen. Es genügt, wenn einzelne Posten nicht nachvollzogen werden können und vom Prüfer das Ergebnis der Buchführung korrigiert wird.

Abgesehen davon, ist die Dokumentation von komplexen oder unternehmenskritischen datenschutzsensiblen Abläufen durchaus sinnvoll, auch zum Zweck der Handlungsanweisung für die Mitarbeiter.

10.2 Lesbarmachung von elektronischen Unterlagen

RZ 156 - Wer aufzubewahrende Unterlagen in Form von Wiedergaben auf Bild- oder Datenträgern aufbewahrt, muss auf seine Kosten dafür sorgen, dass sie lesbar gemacht, bzw. ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beigebracht werden können. Andernfalls kann die Finanzbehörde das Ausdrucken verlangen(?).

Anmerkung: Gefordert wird hier das Reproduzieren von lesbaren Wiedergaben.

In vielen ERP- oder Fakturaprogrammen werden nur die Datensätze gespeichert, aus denen die Dokumente ursprünglich generiert worden sind. Auf das Ablegen von bildlichen Exemplaren wird verzichtet. Die Dokumente lassen sich theoretisch ja reproduzieren. Fakt ist jedoch, dass das Reproduzieren aller einmal erzeugten Dokumente nicht immer möglich ist bzw. nicht garantiert zur unveränderten Wiedergabe führt. Das Reproduzieren aus Druckdaten widerspricht auch dem Sinn nach einer Wiedergabe (von etwas vorhandenem).

RZ 157 - dass gescannte Unterlagen zur Prüfung am Bildschirm lesbar gemacht werden können sollte sich von selbst verstehen. Ausdrucke auf Papier genügen zur Prüfung nicht.

11 Datenzugriff

Abgesehen vom obligatorischen Hinweis auf die Verfahrensdokumentation enthält dieser Absatz kaum neue Fakten gegenüber der GDPdU (RZ von/bis?).

Zum Datenzugriff mittels Datenträgerüberlassung hat das BMF ergänzende Informationen formuliert und zeitgleich mit dem BMF-Schreiben veröffentlicht. Schwerpunkt der Info bilden der Beschreibungsstandard, die digitale „LohnSchnittstelle“ und die „weiteren unterstützten Datenformate der Prüfsoftware.“ Die Info finden Sie ebenfalls auf www.unitek.de.

Interessant zu klären wird im Einzelfall die Frage sein, inwieweit Daten, welche z.B. in einem Workflow-System temporär gespeichert, generiert und verarbeitet werden, aufbewahrt werden müssen.

12 Zertifizierungen und Software-Testate

Die Finanzbehörde hält sich nach wie vor aus der Qualitätsbeurteilung von DV-Systemen heraus. Positivtestate werden weder im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen noch in Form von verbindlichen Auskünften erteilt.

Zertifikate oder Testate von Dritten lassen die Finanzbehörde sozusagen kalt.

13 Anwendungsregelung

RZ 182 - großes Finale!

Zitat: „Im Übrigen bleiben die Regelungen des BMF-Schreibens vom 1. Februar 1984 (BStBl I S. 155) unberührt“. Dieser Passus bezieht sich auf Regeln zum Archivieren von Daten auf Mikrofilm. Er findet sich identisch als Schlusssatz der GoBS von 1995. Marmor, Stein und Eisen bricht ...

RZ 183 - Die GoBD gelten für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen. Sie treten an die Stelle der BMF-Schreiben vom 7. November 1995 zu den GoBS vom 14. September 2012 samt Änderungen.

GoBS und GDPdU sind damit Geschichte, aber der sogenannte Mikrofilmerlass von 1984 lebt!

Aßling/Obb. 24.03.2015

Walter Steigauf
UnTeK GmbH
www.unitek.de