

## 1. Eingrenzung der GoBD-relevanten Daten

In Abkehr von dem früher durch die Finanzverwaltung verwendeten Begriff der „steuerrelevanten Daten“ müssen nunmehr die aufzuzeichnenden und aufzubewahrenden Unterlagen bzw. Daten aus den Rz. 3 bis 5 der GoBD hergeleitet werden. Hiernach 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.

Eine klare Definition, anhand derer eine rechtssichere Abgrenzung möglich ist, stellen die Ausführungen in Rz. 3 bis 5 weiterhin gerade nicht dar. Rz. 6 formuliert stattdessen, dass eine (abschließende) Definition der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Aufzeichnungen und Unterlagen nicht Gegenstand der GoBD sei. In der Folge existieren bei den Unternehmen im Rahmen ihres sog. Erstqualifikationsrechtes erhebliche Rechtsunsicherheiten und es besteht ein Risiko, dass nicht alle erforderlichen Unterlagen bzw. Daten aufbewahrt und dann bei einem Datenzugriff (maschinell) auswertbar zur Verfügung gestellt werden können. Dies gilt umso mehr, als in der Folge zusätzlich eine Rechtsunsicherheit vorherrscht, welche der in einem Unternehmen zum Einsatz kommenden Vor- und Nebensysteme durch den Regelungsbereich der GoBD umfasst sind. Denn in Rz. 20 stellen die GoBD bei der Definition der umfassten Systeme auf die Vor- und Nebensysteme ab, 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. Angesichts der Vielzahl der in einem Unternehmen vorhandenen Systeme, Datenbestände und Prozesse ist es von entscheidender Bedeutung, die Bereiche und Daten bzw. Unterlagen zu identifizieren, welche den Bestimmungen der GoBD genügen müssen.

Daher wäre eine Konkretisierung zur Verbesserung der Rechtssicherheit für die Unternehmenspraxis von enormen Wert, auch wenn nicht verkannt werden soll, dass eine solche durch die Finanzverwaltung nur bedingt möglich ist, da jeweils die individuellen Verhältnisse eines Unternehmens maßgeblich sind. Wünschenswert wäre eine nicht abschließende, beispielhafte Auflistung, die sich z. B. an den Ausführungen des „Leitfadens zum elektronischen Datenzugriff der Verwaltung“, Kapitel 4.2.2 ff. von Bitkom e.V. orientieren könnte und die weitere Unterlagen, wie z. B. die Verfahrensdokumentation, aufnimmt.

Daneben wäre die Schaffung einer Möglichkeit für eine kostenlose verbindliche Auskunft über die Steuerrelevanz von Unterlagen bzw. Daten sowie weiterer Anwendungsfragen zur GoBD wünschenswert, um Zweifelsfälle zeitnah ausräumen zu können.

**Petitur:**

Rz. 5 zweiter Absatz des BMF-Schreiben zu den GoBD sollte wie folgt konkretisierend ergänzt werden:

„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,
- internes DataWarehouse System,
- Lagerplatzverwaltungssysteme,
- Bilddatenbanken für Marketingzwecke sowie Bilddaten zur weiteren Verwendung zum Beispiel auf der Firmenhomepage etc.,
- Konfiguratoren/Kundenplanungssysteme,
- Einrichtungsplanungsprogramme für Niederlassungen (Markteinrichtung),
- elektronische Werbung/Kataloge ohne Geschäftsabschluss,
- Systeme zur Kunden- sowie Mitarbeiterbefragung und
- Personaleinsatzplanung.

Sofern ein System in mehrere Teilsysteme aufteilbar ist, kann eine Eingrenzung/Abgrenzung für die nicht steuerrelevanten Systeme/Daten vorgenommen werden.“

Ferner sollte die Möglichkeit einer kostenlosen verbindlichen Auskunft über die Steuerrelevanz von Unterlagen bzw. Daten eingeräumt werden, um Zweifelsfälle zeitnah ausräumen zu können.

**2. Führung von Büchern und Aufzeichnungen auf Datenträgern**

Hinsichtlich der Führung von Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern legt Rz. 10 fest, dass „technische Vorgaben oder Standards (z. B. zu Archivierungsmedien oder Kryptografieverfahren) angesichts der rasch fortschreitenden Entwicklung und der ebenfalls notwendigen Betrachtung des organisatorischen Umfelds nicht festgelegt werden [können]“. Dies ist nachvollziehbar – gerade auch mit Blick auf die notwendige Flexibilität angesichts unterschiedlicher Betriebsorganisationen. Um der betrieblichen Praxis die Umsetzung zu erleichtern, wären ergänzende Erläuterungen (zusätzlich zu dem bestehenden Beispiel bzw. Analogieschluss) gleichwohl hilfreich.

**Petitum:**

In Rz. 10 sollten ergänzende Beispiele zur Führung von Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern aufgenommen werden.

**3. Abgrenzung der GoBD-relevanten Vor- und Nebensysteme**

Die GoBD sollen nicht nur für das im Unternehmen zur Anwendung kommende Hauptsystem, sondern ebenfalls für sämtliche Vor- und Nebensysteme einschließlich der Schnittstellen zwischen den Systemen gelten (vgl. Rz. 20 der GoBD). Wie bereits ausgeführt, erweist sich in der Unternehmenspraxis die Abgrenzung zwischen Vor- bzw. Nebensystemen, welche inhärent steuerlich relevante Daten generieren, und solchen Systemen, welche Daten ohne steuerliche Relevanz beinhalten, als äußerst problematisch und risikobehaftet. Leider häufen sich in der jüngsten Literatur die Stimmen aus der Finanzverwaltung (vgl. Schmidt „Die neuen GoBD sind am 1.1.2015 in Kraft getreten – Teil 1: Überblick und Einordnung“ vom 04.05.2015 in BBP [Betriebswirtschaft im Blickpunkt] ; Herold/Volkenborn „Die sieben wichtigsten Regeln zur Umsetzung der GoBD in die Praxis“ in NWB 2017, S. 922 ff. insbesondere unter II.1), die verlangen, dass sämtliche betriebliche Abläufe und Prozesse in den Unternehmen für die Finanzverwaltung „auswertbar“ vorgehalten werden müssen, weil diese letztlich alle unter Einsatz von Informations- bzw. Kommunikationstechnik abgebildet werden.

In Großunternehmen kommen zur Ermittlung der steuerrelevanten Daten regelmäßig eine Vielzahl von buchhalterischen und steuerlichen Vor- und Nebensystemen zur Anwendung. Die Stamm- und Bewegungsdaten bzw. Einzelbelege werden mittels vielschichtiger, dezentraler Systeme erfasst und sodann in zentrale Hauptsysteme übertragen. Die relevanten Vor- und Nebensysteme unterscheiden sich je nach Art der Steuer, worüber im Folgenden beispielhaft ein Überblick über die Lage bei einem deutschen Versicherungsunternehmen gegeben werden soll:

Im Bereich der Ertragsteuer sind u. a. das zentrale Buchführungssystem SAP FI mit seinen zahlreichen Nebenbüchern (z. B. Anlagen-/Kassen-/Debitoren-/Kreditoren-/Kostenbuchhaltung, innerbetriebliche Leistungsverrechnung, zentraler Einkauf) sowie das Tool SAP-IMA (Investmentbuchhaltung) Bestandteil der Feeder Systeme. Darüber hinaus gibt es weitere IT-Anwendungen (z. B. Ermittlung der versicherungstechnischen Werte), die über vorgeschaltete Schnittstellenapplikationen erst ins SAP überführt werden können. Aus all diesen Systemen erfolgt der Import von HGB-Daten, die mit weiteren zahlreichen steuerspezifischen Werten zu außerbilanziellen Hinzurechnungen/Kürzungen aus Excel-Uploads in einem zentralen Steuertool zusammenfließen, wo anschließend die Steuern berechnet werden. Zur Erstellung der Überleitung der Handelsbilanz zur Steuerbilanz dient ein weiteres Tool.

Von hier erfolgt mittels ERiC-Schnittstelle die Übertragung der E-Bilanz an die Finanzverwaltung. Die Steuerformulare werden über die Anwendung DATEV elektronisch beim Finanzamt eingereicht.

Auch im Bereich der Umsatzsteuer fließen Daten (Stammdaten/Bewegungsdaten/Einzelbelege) aus Vor- und Nebensystemen wie ERP-Systemen (SAP-CO und SAP-FI) in die steuerlichen Hauptsysteme mit ein. Dazu zählen z. B. eine Plattform, mit der die Umsatzsteuer-Voranmeldung vorgenommen wird, oder das SAP Add-On VERA, welches den Vorsteuerabzug ermittelt und bucht. Über die ERiC-Schnittstelle werden anschließend die Daten an das Finanzamt übertragen.

Ähnlich komplexe Ablaufstrukturen ergeben sich für die Feststellung und den Versand bei weiteren Steuerarten, z. B. der Lohnsteuer oder der Versicherungsteuer.

Mit Hilfe einer Vielzahl von digitalen Anwendungen sind somit alle steuerrelevanten Daten zu ermitteln, zu konsolidieren und zu validieren, um diese dann fristgerecht an die Finanzverwaltung zu übermitteln. So entsteht im Unternehmen eine komplexe IT-Landschaft mit verschiedenen Tools und Softwaresystemen, die jeweils ihre eigenen Funktionen erfüllen und im Hinblick auf die Ermittlung steuerrelevanter Daten eine unterschiedliche Bedeutung haben.

Aus steuerlicher Sicht sollen möglichst automatisiert die relevanten Daten ermittelt werden. Es ist allerdings nicht möglich, über alle die hierfür erforderlichen Anwendungen die umfangreichen formalen Anforderungen des BMF-Schreibens zu den GoBD vollumfassend sicherzustellen. Dies gilt insbesondere auch, da die laufenden technischen Anpassungen zu einem ständigen (häufig mehrfach jährlichen) Release-Wechsel führen.

**Petition:**

Es müssen klare und von den Unternehmen rechtssicher zu befolgende Prüfungskriterien entwickelt werden, anhand derer eine verlässliche Klassifikation der relevanten Vor- und Nebensysteme vorgenommen werden kann. Systeme, welche anderen Zwecken als der Erfüllung steuerlicher Pflichten dienen, sind hiervon auszunehmen.

**4. Cloud-Systeme als relevantes Vor- und Nebensystem**

Die Aufnahme von Cloud-Systemen als relevantes Vor- und Nebensystem (vgl. Rz. 20 des Entwurfs) ist grundsätzlich aus Klarstellungsgesichtspunkten zu begrüßen, da sie der Präzisierung und Aktualisierung bzw. der Angleichung an die technologische Entwicklung dient.

Bei Cloud-Systemen handelt es sich um technische Speicher- bzw. eine Bereitstellungstechnik. Da jedoch die Aufzählung relevanter Vor- bzw. Nebensysteme bisher eine aufgabenbezogene Abgrenzung vornimmt, käme es durch die Ergänzung von Cloud-Systemen in der Aufzählung zu einem systematischen Bruch.

**Petitur:**

Wir schlagen daher statt der Aufnahme von „Cloud-Systemen“ in der Aufzählung eine Ergänzung der Rz. 20 um folgenden Satz 4 vor: „Ebenfalls kommt es nicht darauf an, ob die betreffenden DV-Systeme als stationäre Systeme, als Cloud-Systeme bzw. als eine Kombination dieser Systeme betrieben werden.“ Damit wird klargestellt, dass bei allen Vor- und Nebensystemen die Art der technischen Bereitstellung keine Bedeutung zukommt.

**5. Streichung des Hinweises auf BMF-Schreiben vom 5. April 2004 (IV D 2 - S 0315 - 4/04, BStBl I S. 419) am Ende von Rz. 39**

Wir weisen auf die Streichung des Hinweises auf BMF-Schreiben vom 5. April 2004 (IV D 2 - S 0315 - 4/04, BStBl I S. 419) am Ende von Rz. 39 hin. Es fragt sich, ob mit dieser Streichung eine Klarstellung oder Veränderung des Verhältnisses von GoBD und GoB beabsichtigt ist. Sollte dies der Fall sein, wären geeignete Ausführungen wünschenswert.

**6. Zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen**

Die Begriffe „zeitgerecht“ (Rz. 45) und „zeitnah“ (Rz. 46, 47) führen in Betriebsprüfungen regelmäßig zu Diskussionen hinsichtlich der richtigen Auslegung. Diese könnten sich durch eindeutigere Definitionen oder durch erläuternde Beispiele vermeiden lassen.

**Petitur:**

Die Begriffe „zeitgerecht“ und „zeitnah“ sollten genauer erläutert werden.

**7. Aufzeichnungen bei Nichtbuchführungspflichtigen**

In der Rz. 50 wird zukünftig von „bei Nichtbuchführungspflichtigen vergleichbaren Aufzeichnungen“ gesprochen. Um Rechtsunsicherheiten zu verhindern, sollte eindeutig (z. B. mit Beispielen) dargelegt werden, was unter „vergleichbaren Aufzeichnungen“ in dem Zusammenhang konkret zu verstehen ist.

**Petitur:**

Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten sollten „vergleichbare Aufzeichnungen“ näher konkretisiert werden.

## **8. Belegwesen**

Der Verzicht auf die zwingende Kontierung auf dem Papierbeleg in den Fällen, in denen die Nachvollziehbarkeit auf andere angemessene Weise gesichert ist (Rz. 64 Satz 3), ist für die Praxis gerade bei kleinen und mittleren Unternehmen von besonderer Bedeutung. Es besteht eine große Unsicherheit, wie diese wichtige Vereinfachung rechtssicher umgesetzt werden kann. Daher wären ergänzende beispielhafte Ausführungen zu den organisatorischen Maßnahmen im BMF-Schreiben zu den GoBD hilfreich.

### **Petitur:**

Wir schlagen daher vor, in Rz. 64 folgenden Passus zusätzlich aufzunehmen:

„Durch folgende beispielhaft aufgeführten organisatorischen Maßnahmen ist die Prüfbarkeit der Nachvollziehbarkeit (retrograde und progressive Such- und Selektierbarkeit) in angemessener Zeit sichergestellt:

- Es erfolgt eine Zuordnung über die Ablage der Rechnung bei der Bezahlung hinter dem Kassenbuchbeleg oder dem Kontoauszug.
- Im Buchungssatz sind die Hauptmerkmale eines Belegs (Belegnummer, Belegdatum, Kunde/Lieferant, Betrag) erfasst. Ergänzend erfolgt eine geordnete Belegablage, die sich an diesen vorgenannten Kriterien orientiert.
- Bei einer integrierten Bearbeitung von elektronischen Bankkontoumsätzen erfolgt eine geordnete Belegablage. Zusätzlich ist ein Zusammenhang zwischen Bankkontoauszug und dem entsprechenden Bankkonto in der Buchführung erkennbar. Dabei ist ausreichend, wenn z. B. die mit einem Kontoauszugsmanager auf Grundlage der elektronischen Bankumsatzdaten erstellten Buchungen im Bankjournal nach der Festschreibung mit den Buchungen auf den papierhaften Originalauszügen übereinstimmen.
- In den Fällen, in denen die Ablage der Buchführung und die Verarbeitung von Rechnungen über Personenkonten erfolgt, werden nach Erfassung der Buchung Ausdrucke der erfassten Buchungen für den jeweiligen Buchungskreis (Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen, Kasse, Bank usw.) erstellt und zu den im Buchungskreis verarbeiteten Belegen geheftet. Diese Primanoten dienen dann auch als Übersicht über die Kontierungen. Zusammen mit der Festschreibung der Buchungstapel wird nachfolgend die Kontierung dokumentiert.
- Bei analogen Belegen, die beispielsweise über einen Belegtransfer hochgeladen und mit dem Buchungssatz verknüpft werden, kann ebenfalls auf eine Kontierung des Ursprungsbelegs verzichtet werden.“

## 9. Belegsicherung

In Rz 68 werden beispielhaft vier Möglichkeiten der Belegsicherung (laufende Nummerierung, laufende Ablage in besonderen Ordnern und Mappen, zeitgerechte Erfassung in Grund(buch)aufzeichnungen, laufende Vergabe eines Barcodes) aufgezeigt. Die am Ende angehängte Formulierung „... und anschließende bildliche Erfassung...“ lässt grammatikalisch offen, ob sich diese Anforderung nur auf die unmittelbar vorangehende Möglichkeit (laufende Vergabe eines Barcodes) oder auf alle erwähnten Möglichkeiten bezieht. Zur Vermeidung von unnötigen Unsicherheiten sollte Rz 68 klarer gefasst werden.

### **Petitur:**

„Bei Papierbelegen kann 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 im Sinne des § 147 Absatz 2 AO (siehe Rz. 130) erfolgen.

## 10. Erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchungsbelege bei strukturierten Daten

Der strukturierte Datenaustausch (insbesondere der Kontoumsatzdaten) in strukturierten, maschinell auswertbaren Formaten (z. B. XML-, JSON- oder CSV-Dateien) dient der automatisierten Weiterverarbeitung der Daten im empfangenden System. In der Folge wird durch das Verfahren auf Basis der strukturierten Daten die Belegfunktion erfüllt.

Wir regen eine Klarstellung dahingehend an, dass elektronische Kontoumsatzdaten (z. B. CAMT-Formate) die gleichen Funktionen wie Kontoauszüge in Papierform oder im Bildformat übernehmen können. In der Folge entfällt die Notwendigkeit für eine zusätzliche Archivierung der inhaltsgleichen Kontoauszüge in Papierform oder in PDF sowie die zusätzliche Zuordnung dieser Belege zur Buchung.

Die Anerkennung der Belegfunktion strukturierter Daten ist eine wichtige Voraussetzung für den Einsatz dieser Datenformate gerade auch in kleinen und mittleren Betrieben. Hierdurch würde ferner eine Automatisierung der Geschäftsprozesse entscheidend gefördert.

### **Petitur:**

Wir schlagen daher folgende Ergänzung der Rz. 76 vor: „Dies gilt auch für elektronische Meldungen, für die ergänzende inhaltsgleiche bildhafte Dokumente bereit gestellt werden.“

Eine zusätzliche Archivierung der inhaltsgleichen Kontoauszüge in einem PDF-Format oder Papierformat kann bei der Erfüllung der Belegfunktion durch die strukturierten Kontoumsatzdaten entfallen.“

### **11. Erleichterungen bei der Archivierung von elektronischen Dokumenten, die sowohl als Bilddatei als auch als strukturierte Daten vorliegen (z. B. Rechnungen)**

Bislang besteht keine Regelung, dass bei Geschäftsvorfällen, bei denen die Belegfunktion auch durch digitale, strukturierte Datensätze erfüllt wird, die Aufbewahrung des für die Auswertbarkeit technisch höchstwertigsten Datensatzes ausreicht und die Aufbewahrung des bzw. der technisch geringerwertigen Datensätze oder bildhaften Belege entbehrlich ist, sofern der höherwertige Datensatz auch tatsächlich verarbeitet wurde. Als Praxisbeispiele können sog. identische Mehrstücke (CSV-Datei und pdf-Bild) dienen.

#### **Petition:**

Wir schlagen daher vor, die Rz. 76 wie folgt zu ergänzen: „„Werden neben bildhaften Urschriften auch elektronische Meldungen bzw. Datensätze ausgestellt (identische Mehrstücke derselben Belegart), ist die Aufbewahrung der tatsächlich weiterverarbeiteten Formate ausreichend, sofern diese über die höchste technische Auswertbarkeit verfügen. In diesem Fall erfüllt das Format mit der höchsten technischen 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.“

### **12. Unveränderbarkeit und Protokollierung von Änderungen**

a) Die zum Einsatz kommenden Datenverarbeitungssysteme müssen gewährleisten, dass alle Programme und die dadurch erzeugten Datenbestände revisionssicher sind, d. h. dass alle verarbeiteten Informationen nicht mehr geändert bzw. nur noch unter Protokollierung der vorgenommenen Änderung dargestellt werden dürfen (vgl. insbesondere Rz. 107 ff. der GoBD). Dieses und vor allem die darüber hinaus geforderte Historisierung über den gesamten Aufbewahrungshorizont hinweg bedingt jedoch eine erhebliche Ausweitung des Datenvolumens, welches für Unternehmen unverändert kaum zu bewältigen ist.

#### **Petition:**

Diese Problematik lässt sich u. E. nur über eine Verkürzung der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen einhergehend mit einer bundesweiten Ausdehnung der zeitnahen Betriebsprüfung lösen. Zumindest sollten Erleichterungen bei den Anforderungen an die Aufbewahrung nach erfolgter Betriebsprüfung geschaffen werden.



b) Von besonderer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang unverändert die Problematik der unveränderbaren Abspeicherung von Daten, die u. a. durch die Office-Programme (z. B. Microsoft Office WORD, EXCEL) oder PDF-Software (z. B. Adobe, Nitro) generiert wurden. Der Einsatz solcher Dateien, die per se nicht unveränderbar sind und auch nicht dahingehend ertüchtigt werden können, war schon während der Geltung der GoBS und GDPdU problematisch. Für die Praxis besteht bisweilen Rechtsunsicherheit, wie die aus diesen Anwendungen generierten Daten ohne erheblichen Aufwand unveränderbar gespeichert werden können.

**Petition:**

Wünschenswert wären weitere Hinweise in Rz. 110 der GoBD, wie insbesondere kleine und mittlere, aber auch größere Unternehmen durch organisatorische Maßnahmen mit vertretbarem Aufwand dem Gebot der Unveränderbarkeit Rechnung tragen können.

**13. Mobiles bildliches Erfassen**

Wir begrüßen die Verbesserungen, die der Entwurf der Neufassung der GoBD hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit auf das mobile Erfassen z. B. von Reisekostenbelegen mittels einer Smartphone App bringt. Diese grundsätzliche Anwendbarkeit wird dadurch erreicht, dass im Kapitel 9.2 „Elektronische Aufbewahrung“ in den Rz. 130 bis 135 die Formulierung „elektronisch erfasst (scannen)“ jeweils durch die Formulierung „elektronisch bildlich erfasst (z. B. gescannt oder fotografiert)“ ersetzt und darüber hinaus in der Rz. 130 explizit erwähnt wird, dass diese Erfassung mit den verschiedensten Arten von Geräten (z. B. auch Smartphones) erfolgen kann, „wenn die Anforderungen dieses Schreibens erfüllt sind“.

Zu den Anforderungen der GoBD gehört auch die Rz. 136 im Kapitel 9.3 „Elektronische Erfassung von Papierdokumenten“. Zwar wird hier die Formulierung „durch den Scanvorgang“ durch die Formulierung „durch die elektronisch bildliche Erfassung (siehe Rz. 130)“ ersetzt und damit ein Verweis geschaffen, dass die nachfolgenden Ausführungen auch für die mobile Erfassung mittels Smartphone nach Rz. 130 gelten sollen. Inhaltlich werden aber die strengen Anforderungen der Rz. 136 an die vorgeschriebene Organisationsanweisung nicht an die Besonderheiten der mobilen Erfassung angepasst.

So sieht die Rz. 136 u. a. vor, dass in einer Organisationsanweisung einheitlich und verbindlich zu regeln ist, wer elektronisch bildlich erfassen darf, zu welchem Zeitpunkt erfasst wird und wie die Qualitätskontrolle der Erfassung auf Lesbarkeit und Vollständigkeit sowie die Fehlerprotokollierung zu erfolgen hat.

In der betrieblichen Praxis stellen diese Vorgaben die Unternehmen vor mehrere Fragestellungen, wenn z. B. alle Mitarbeiter eines Unternehmens ihre Reisekostenbelege auf Dienstreisen mit dem Smartphone selber bildlich erfassen können sollen.

In einem solchen Fall kann hinsichtlich des Zeitpunkts des Erfassens nur allgemein geregelt werden, dass dies möglichst zeitnah zu geschehen habe. Bei der Qualitätskontrolle der Erfassung ist außerdem kein Vier-Augen-Prinzip machbar und anwendbar (was wegen Geringfügigkeit toleriert werden sollte). Weiterhin sollte klargestellt werden, dass die Mitarbeiter nicht alle einzeln namentlich in der Organisationsanweisung („wer erfassen darf“) genannt werden müssen, sondern dass eine allgemeine Formulierung (z. B. „Mitarbeiter auf Dienstreise“) zulässig ist. Ferner wäre eine Erläuterung hilfreich, wie eine Fehlerprotokollierung im Zusammenhang mit dem mobilen Erfassen erfolgen kann.

**Petition:**

In den Rz. 136 bis 141 sollte deutlich werden, dass die Vorgaben für das dezentrale und mobile Erfassen (z. B. von Reisekostenbelegen) in der betrieblichen Praxis so angewandt werden können, dass die Regelungen der GoBD das mobile Erfassen mit dem Smartphone nicht nur theoretisch, sondern auch tatsächlich praktisch ermöglichen.

Weiterhin sollte in Rz. 136 im letzten Absatz die modernere, klarere Terminologie „ersetzende bildliche Erfassung“ anstelle der Formulierung „ersetzendes Scannen“ verwendet werden, um klarzustellen, dass im In- und Ausland einheitlich technologieneutral Digitalfotografie und andere ortsfeste wie auch mobile ersetzende Erfassungsverfahren zugelassen werden.

Missverständlich formuliert erscheint der neu eingefügte Satz: „§ 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).“

Es kann keinen Unterschied machen, ob ein Reisender die bildliche Erfassung im Ausland erhaltener Belege vor Ort im Ausland oder erst nach Grenzübertritt im Inland fertigt, so dass die Formulierung „...und dort direkt erfasst werden“ mindestens missverständlich erscheint.

**Petitur:**

Wünschenswert wäre eine Klarstellung dahingehend, dass die Aufnahme mit mobilen Geräten, z. B. auf Dienstreisen, auch im Aus-, aber erst recht natürlich weiterhin im Inland erfolgen darf.

Rechtsunsicherheiten bestehen ebenfalls dahingehend, ob das Verbringen der Originalbelege zu einem ausländischen „Scan-Dienstleister“ durch die Formulierung der Rz. 130 gedeckt ist, wenn anschließend die elektronische Buchführung in einem anderen Land durch einen weiteren Dienstleister vorgenommen wird und (nur) für die Auslagerung der elektronischen Buchführung eine Genehmigung gemäß § 146 Abs. 2a AO vorliegt.

**Petitur:**

Wünschenswert ist eine Klarstellung in Rz. 130 dahingehend, dass auch eine Verbringung von Papierdokumenten ins Ausland zum Zwecke der elektronischen bildhaften Erfassung möglich ist, wenn die digitalisierten Belege im Anschluss zeitnah zur Erstellung der elektronischen Buchführung in ein anderes Land verbracht werden und eine Genehmigung für die Verlagerung der elektronischen Buchführung gemäß § 146 Abs. 2a AO in einem weiteren Ausland vorliegt.

#### **14. Elektronische Aufbewahrung und Konvertierung**

Grundsätzlich begrüßen wir die Klarstellung in Bezug auf die Aufbewahrung von Unterlagen bei Umwandlungen (Konvertierungen) in der Rz. 135.

In der betrieblichen Praxis werden Geschäftsprozesse in mehreren unterschiedlichen DV-Systemen verarbeitet. Beim Austausch der Daten zwischen diesen Systemen werden Daten notwendigerweise konvertiert, teilweise aber auch verdichtet (z. B. Kasseneinzeldaten werden auf Summen für Umsatzerlöse, Steuerbeträge, Finanzdaten etc. aggregiert). Die ursprünglich erfassten Einzeldaten bleiben vorhanden, ebenso wie die am Ende der Verarbeitung verbleibenden aggregierten Summen. Müssten jedoch sämtliche an den Schnittstellen zwischen den Systemen anfallenden Zwischenaggregationsstufen ebenfalls gespeichert werden, würden die anfallenden Datenmengen erheblich aufgebläht.

**Petitur:**

Es wäre eine Erleichterung, wenn klargestellt würde, dass Zwischenaggregationsstufen lediglich in der Verfahrensdokumentation dargestellt, aber nicht gespeichert werden müssen, sofern die retrograde und progressive Prüfbarkeit sichergestellt ist.

## **15. Maschinelle Auswertbarkeit, Datenzugriff sowie Migration und Systemwechsel**

Als besonders problematisch – und teilweise für die Unternehmen nicht zu bewerkstelligen – stellt sich unverändert die Forderung der GoBD (wie auch bereits der GDPdU) nach der Aufrechterhaltung der maschinellen Auswertbarkeit der Daten dar (Rz. 142 und 143).

So ist diese – unabhängig von Wechseln oder Veränderungen im Hard- oder Softwarebereich – über die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist, also i. d. R. mindestens 10 Jahre, zu gewährleisten.

Die praktische Herausforderung dabei ist weniger die Auswertbarkeit der Daten selbst als vielmehr die Aufrechterhaltung der bestehenden Auswertungsmöglichkeiten des Produkktivsystems, also genau die Auswertungsmöglichkeiten, die im Rahmen des Z1-Zugriffes, also des unmittelbaren Datenzugriffes, zur Verfügung zu stellen sind. Können diese nach einem Systemwechsel oder einer -änderung nicht durch das neue (Folge-)System abgebildet werden, so ist die ursprüngliche Hard- und Software vorzuhalten. Diese Vorgabe bereitet den Unternehmen und dort den IT- und Steuerabteilungen große Schwierigkeit – bis hin zur faktischen Unlösbarkeit. Neben den enormen Kosten des Vorhaltens dieser Altsysteme wird z. B. auch (zusätzliches) Fachpersonal benötigt, welches die Altsysteme noch bedienen und warten kann.

Softwarewechsel sind jedoch in vielen Fällen unvermeidbar, wenn z. B. Unternehmenszusammenschlüsse mit unterschiedlichen IT-Umgebungen vollzogen werden müssen, bisherige Software- oder Cloudanbieter vom Markt verschwinden oder der Funktionsumfang der Software (anbieterseitig) nicht mehr aufrechterhalten wird. Außerdem besteht bei Unternehmen mit großen Datenaufkommen die Notwendigkeit, die aktiven Datenbanken des Produkktivsystems in kurzen Zeitintervallen zu entlasten und diese Daten in ein Archivsystem zu überführen. Vielfach existieren keine Archivsysteme, die die quantitativen und qualitativen Auswertungen des zu entlastenden Systems beinhalten.

### **Petition:**

Zu Rz. 164 sollten ausdrückliche Regelungen zur Einengung des Ermessens hinsichtlich der Auswahl zwischen den Datenzugriffsmöglichkeiten aufgenommen werden. Insbesondere sollte nach Ablauf einer bestimmten Aufbewahrungsfrist – von etwa 5 bis 6 Jahren – oder nach einem Systemwechsel (Produkt- oder Herstellerwechsel) zugelassen werden, dass der Steuerpflichtige den Finanzbehörden statt wie bislang alle drei Zugriffsmöglichkeiten nebeneinander nur noch den Z3-Zugriff (Datenträgerüberlassung) zur Verfügung stellen muss. Wir verweisen darauf, dass die Datenträgerüberlassung in der Praxis ohnehin die häufigste Zugriffsvariante darstellt.

Jedenfalls ist aus Sicht der Wirtschaft mindestens erforderlich, dass aus Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten bei Prüfungen nach Ablauf des sechsten Jahres der letztmaligen Verwendung eines Systems der Steuerpflichtige im Rahmen einer laufenden oder beginnenden Betriebsprüfung lediglich die Daten im Rahmen einer Datenträgerüberlassung (Z3) zur Verfügung stellen braucht. Auch sollte im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung ergänzend über die Schaffung einer Nichtbeanstandungsregelung dahingehend nachgedacht werden, dass nach Abschluss einer Betriebsprüfung der Datenzugriff auf die Datenträgerüberlassung beschränkt wird. Eine entsprechende Bürokratieentlastung wird auch von Bundesländerseite als erforderlich gesehen und unterstützt (vgl. den Entschließungsantrag Bayerns, BR-Drucks. 278/18, der gegenwärtig im Finanzausschuss des Bundesrates beraten wird).

## **16. Verfahrensdokumentation**

Nach wie vor bestehen in der Praxis Unsicherheiten, welchen konkreten Anforderungen an die Verfahrensdokumentation durch die GoBD (Rz. 151 ff.) gestellt werden. Teilweise sind diese zurückzuführen auf begriffliche Unklarheiten. Häufig wird im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der Prüfung von Kassensystemen die Dokumentation von „Programmieränderungen“ angefordert. Die Unklarheit zu Umfang und Inhalt von Programmierprotokollen führt zu Friktionen im Ablauf von Betriebsprüfungen. Bisweilen monieren Betriebsprüfer die Unvollständigkeit von Programmierprotokollen. Vollständige Programmierprotokolle können bei komplexen Kassensystemen allerdings schnell mehrere hundert Seiten lang sein (vgl. Reckendorf, BBK 2016, 479, 491). Sind Steuerpflichtige um Vollständigkeit der Organisationsunterlagen bemüht, werden diese durchaus auch wegen deren Länge und Detailreichtum von Betriebsprüfern zurückgewiesen. Mitunter ergeben sich aus solchen Themen Diskussionen mit Betriebsprüfern darüber, ob ein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vorliegt, der auch ohne Feststellung materieller Mängel zum Verwerfen der Buchführung und Herleitung pauschaler Hinzuschätzungen führt. Teilweise wird ergänzend auf eine abstrakte Manipulierbarkeit insbesondere von Kassensystemen verwiesen. Steuerpflichtigen mit PC-Kassen müssten - da letztlich jede PC-Kasse manipulierbar ist -, bei formalen Fehlern bei der Verfahrensdokumentation immer mit der Verwerfung der Buchführung rechnen. Es besteht ein gewisser Anreiz für Betriebsprüfer, die formalen Anforderungen dazu zu nutzen, ohne Feststellung materieller Mängel die Buchführung zu verwerfen. Im Bereich der Barzahlungsbranche geht aufgrund der derzeitigen Situation für viele Steuerpflichtige, die ihre Bar-einnahmen wahrheitsgemäß aufzeichnen, die Richtigkeitsvermutung der Aufzeichnungen verloren.

Die Entwicklung von ausreichend konkreten Kriterien zum Inhalt der Verfahrensdokumentation und zu den Folgen von Mängeln sind daher wichtig für ein konstruktives Miteinander zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen.

Daher sollten die Anforderungen insgesamt gesenkt und umsetzbare Kriterien geschaffen werden, um so den Unternehmen und insbesondere den kleinen und mittleren Unternehmen die Einhaltung der Anforderungen zu ermöglichen.

**Petitum:**

Es sollten konkretisierende Ausführungen zu den Mindestanforderungen einer Verfahrensdokumentation (z. B. in Form von Beispielen) aufgenommen werden. Dabei sollten die Anforderungen insgesamt gesenkt und umsetzbare Kriterien geschaffen werden, um so den Unternehmen und insbesondere den kleinen und mittleren Unternehmen die Einhaltung der Anforderungen zu ermöglichen.

Es sollte zudem aufgenommen werden, dass gravierende formale Mängel nur dem Grunde nach zu Hinzuschätzungen berechtigen, deren Höhe allerdings - wenn materielle Fehler nicht konkret nachgewiesen werden - auf Verprobungen beruhen müssen, die den sicheren Schluss auf das Vorliegen und den Umfang auch materieller Unrichtigkeiten zulassen (vgl. BFH v. 25.3.2015, X R 20/13). Außerdem sollte anerkannt werden, dass der Steuerpflichtige bei Fehlen von Kassendokumentation die Manipulationsfreiheit auch durch den Nachweis organisatorischer Maßnahmen darlegen kann (vgl. Tz. 110).

**17. Umfang und Ausübung des Rechts auf Datenzugriff nach § 147 Absatz 6 AO - Datenträgerüberlassung (Z3)**

Gemäß § 147 Abs. 5 letzter Halbsatz AO hat der Steuerpflichtige auf Verlangen der Finanzverwaltung elektronische Unterlagen auf seine Kosten auszudrucken. Dieses führt in der Praxis zu einer erheblichen finanziellen und organisatorischen Belastung. Zwar konstatiert Rz. 170 ganz allgemein, dass die Finanzbehörde beim Datenzugriff den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten hat, jedoch sollte insbesondere hinsichtlich des – kostenintensiven – Ausdruckes von elektronischen Unterlagen deutlich gemacht werden, dass ein entsprechendes Verlangen mit Augenmaß gehandhabt wird.

**Petitum:**

Rz. 170 sollte ergänzt werden um einen Satz: „Bei einem Verlangen nach Ausdruck elektronischer Unterlagen i. S. d. § 147 Abs. 5 letzter Halbsatz AO sollte mit besonderem Augenmaß hinsichtlich der hierdurch ausgelösten Belastungen vorgegangen werden.“

### **18. Umfang der Mitwirkungspflicht bei personenbezogenen Daten**

Das Recht des Schutzes personenbezogener Daten kann in einem Spannungsverhältnis mit den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen stehen. Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn in der Verfahrensdokumentation die Namen der für bestimmte Prozesse verantwortlichen Mitarbeiter aufgeführt sind.

Nach unserer Auffassung dürfte die Finanzverwaltung kein berechtigtes Interesse an der Benennung des konkret Verantwortlichen haben, sondern nur an der Darstellung des Prozesses. Hiernach wäre eine Herausgabe der personenbezogenen Daten nicht aufgrund gesetzlicher Vorgaben gerechtfertigt. Daher müsste entsprechend eine „digitale Schwärzung“ vorgenommen werden.

Durch das Inkrafttreten der europäischen Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) hat sich die Bedeutung des Schutzes personenbezogener Daten und damit die Wahrscheinlichkeit des Eintritts eines Spannungsverhältnisses auch bei Steuerpflichtigen erhöht, die nicht einem Berufsgeheimnis unterliegen.

#### **Petition:**

Zur Klarstellung schlagen wir daher folgende Ergänzung der Rz. 172 vor, die nach Satz 2 eingefügt werden sollte: „Eine Pflicht zum „digitalen Schwärzen“ personenbezogener Daten kann sich auch für solche Steuerpflichtige (z. B. aus der DSGVO) ergeben, die nicht dem Berufsgeheimnis unterliegen.“

Bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung gilt die Einzelaufzeichnungspflicht nach § 146 Abs. 1 Satz 2 AO aus Zumutbarkeitsgründen nicht, so dass der Kundename in aller Regel nicht aufgezeichnet werden muss. Es kommt vor, dass Kundennamen im Ausnahmefall erfasst werden, wie z. B. bei unbarer Zahlung oder wenn der Kunde an Gewinnspielen oder Kundenbindungsprogrammen teilnimmt. In der Praxis stellt sich die Frage, ob die spätere Löschung der Kundendaten aus datenschutzrechtlichen Gründen auch GoBD-konform ist.

#### **Petition:**

Es sollte klargestellt werden, dass die Erfassung von Kundennamen, die bei Bargeschäften aus Zumutbarkeitsgründen an sich nicht aufzeichnungspflichtig wären, aus datenschutzrechtlichen Gründen gelöscht werden dürfen.

## **19. Zertifizierung und Software-Testate**

In den Rz. 179-181 verweisen die GoBD darauf, dass "Zertifikate" oder "Testate" Dritter keine Bindungswirkung für die Finanzbehörde haben.

Aufgrund der voranschreitenden Digitalisierung werden in Unternehmen betriebliche Abläufe und Buchführungsprozesse immer mehr durch automatisierte Verarbeitungsprozesse mit unterstützt.

Insbesondere diejenigen Unternehmen, die über keine eigene IT-Abteilung verfügen, sind nicht in der Lage, alle Programmfunktionen, Tools und die dahinterstehende Technik auf GoBD-Konformität zu überprüfen. In diesem Zusammenhang besteht insbesondere das Anliegen von Unternehmen, bereits bei Einführung von Verarbeitungsprozessen diese auf Ordnungsmäßigkeit und Übereinstimmung mit steuerrechtlichen Anforderungen bestätigen zu lassen.

In vielen Bereichen wird dem Steuerpflichtigen ein rechtssicherer Rahmen eingeräumt, in dem ihm die Möglichkeit gegeben wird, auf im Vorfeld abgestimmte Produkte für die Abbildung der steuerlichen Vorgaben zurückzugreifen. Es wäre zu begrüßen, wenn dies auch für den Bereich des BMF-Schreibens zu den GoBD erfolgen würde. Denkbar wäre beispielsweise, dass die Finanzverwaltung mit gängigen Softwareanbietern im Vorfeld klärt, welche Programme den Anforderungen gerecht werden.

So werden beispielsweise auf dem Elsterportal die elf Produkte unter Angabe ihrer Hersteller genannt, die mit ihrer Software ELSTER unterstützen und die Software kostenlos zur Verfügung stellen sowie 532 Produkte mit den jeweiligen Hersteller, die mit ihrer Software ELSTER unterstützen. Entsprechendes wird auf den Internet-Seiten der E-Bilanz bereitgestellt. Des Weiteren werden bereits regelmäßig durch BMF-Schreiben Programmablaufpläne bekanntgegeben. So erfolgte die Bekanntgabe der Programmablaufpläne für den Lohnsteuerabzug 2018 im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder mit dem Zusatz, dass die Programmablaufpläne die ab 2018 geltenden Anpassungen des Einkommensteuertarifs (einschließlich Anhebung des Grundfreibetrags auf 9.000 Euro), der Zahlenwerte in § 39b Abs. 2 Satz 7 EStG und der Freibeträge für Kinder (Anhebung auf 3.714 Euro bzw. 7.428 Euro) berücksichtigen und beim Teilbetrag der Vorsorgepauschale für die Rentenversicherung weiter von einem Beitragssatz in der allgemeinen Rentenversicherung i.H.v. 18,7 % ausgegangen wird, d. h., eine mögliche Änderung des Beitragssatzes aufgrund des Rentenversicherungsberichts 2017 nicht berücksichtigt ist.



Diese detaillierten Angaben machen deutlich, dass eine regelmäßige aktualisierende Befassung von Seiten der Finanzverwaltung durchaus bereits praktiziert wird. Weitere Beispiele bilden die regelmäßig erscheinenden Programmablaufpläne für die maschinelle Berechnung der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer, des Solidaritätszuschlags und der Maßstabsteuer für die Kirchenlohnsteuer sowie die Programmablaufpläne für die Erstellung von Lohnsteuertabellen zur manuellen Berechnung der Lohnsteuer (einschließlich der Berechnung des Solidaritätszuschlags und der Bemessungsgrundlage für die Kirchenlohnsteuer).

Eine Arbeitsgruppe, bestehend aus Vertretern der Finanzverwaltung, der Softwarehersteller und Unternehmensvertreter als Anwender unter Einbindung der Verbände könnte gemeinsam ein Konzept hierzu ausarbeiten und betreuen. Alternativ könnte auch über die Schaffung einer freiwilligen Zertifizierungsmöglichkeit durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnologie (BSI) nachgedacht werden, welche durch die Finanzverwaltung unterstützt wird.

**Petition:**

Die Finanzverwaltung wird gebeten, die Möglichkeit für frühzeitige Verfahrensprüfungen nach anerkannten Prüfungsvorgaben zu ermöglichen und diese auch anzuerkennen. Prüfungsvorgaben können dabei eigene Prüfungsstandards der Finanzbehörde oder auch bereits bestehende, anerkannte Prüfungsstandards, z. B. des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDWs) sein.

**20. Hilfestellung insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen**

Insbesondere kleine und mittelständische Unternehmen, welche ihre Geschäftsprozesse digitalisieren, sehen sich mit den komplexen und mitunter schwer verständlichen Anforderungen der GoBD konfrontiert. Neben klar strukturierten und verständlich(er) formulierten Vorgaben in den GoBD wäre es wünschenswert, wenn die Finanzverwaltung im Sinne einer Service-Orientierung weitergehende Hilfestellungen für diese Unternehmen anbieten würde. So sollte über eine Bereitstellung von praktischen Anwendertools wie z. B. Merkblättern, Erläuterungen oder Vorlagen im Rahmen der digitalen E-Governmentstrategie nachgedacht werden, welche eine rechtssichere Handhabung der Befolgungspflichten unterstützen.