

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.  
Mohrenstr. 20/21  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Burgstr. 28  
10178 Berlin

HANDELSVERBAND  
DEUTSCHLAND – HDE E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Wilhelmstr. 43/43 G  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

Herrn Ministerialdirigent  
Dr. Hans-Ulrich Misera  
Leiter der Unterabteilung IV A  
Bundesministerium der Finanzen  
Wilhelmstr. 97

10117 Berlin

Per E-Mail: IVA@bmf.bund.de

7. Dezember 2017

**BMF-Schreiben „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ vom 14. November 2014 (BStBI I S. 1450)  
Anregungen für Änderungen**

Sehr geehrter Herr Dr. Misera,

die GoBD aus dem Jahr 2014 stellen für die Unternehmen eine wichtige Orientierungshilfe dar, wenn es um die praktische Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben an die Ordnungsmäßigkeit einer IT-gestützten Buchhaltung geht.

In der betrieblichen Anwendung haben sich seitdem jedoch eine Reihe von Zweifelsfragen ergeben, welche die voranschreitende Digitalisierung behindern und zu Rechtsunsicherheiten führen. Sie hatten in Ihrem Schreiben an uns anlässlich der Veröffentlichung der GoBD vom 4. November 2014 angekündigt, die GoBD regelmäßig an den technischen Fortschritt, die Rechtsprechung und an auftretende Praxisprobleme anzupassen. Darüber hinaus hatte die Bundesregierung in ihren Eckpunkten zum Bürokratieabbau vom Dezember 2014 angekündigt, die Überprüfung der GoBD in Bezug auf Praxisprobleme voranzubringen. Wir möchten Sie daher nun bitten, die GoBD zu überarbeiten und dabei die wichtigsten Problembereiche aufzugreifen. Eine Anpassung der GoBD ist für die Unternehmen und ihre Mitarbeiter von zentralem Interesse und könnte ein einheitliches Verständnis der GoBD weiter fördern.

Wir sind uns dessen bewusst, dass die Finanzverwaltung mit der Veröffentlichung der GoBD bemüht war, der fortschreitenden Digitalisierung der betrieblichen Abläufe und der Buchführungsprozesse in den Unternehmen Rechnung zu tragen. Faktum ist aber auch, dass durch die GoBD neuer Kontrollbedarf und Begehrlichkeiten der Finanzverwaltung nach weiteren Daten generiert und den Unternehmen erhebliche administrative (Mehr-)Belastungen aufgebürdet wurden, welche bei den betroffenen Unternehmen signifikante (Mehr-)Kosten verursachen und letztlich in keinem Verhältnis zum eigentlichen Zweck, der Ermittlung der zu zahlenden Steuern, stehen.

Insbesondere kleine Unternehmen sowie Kleinstunternehmen, aber auch große Unternehmen sehen sich mit komplexen und in weiten Teilen sehr anspruchsvollen Anforderungen konfrontiert, die sie auch unter höchsten Anstrengungen kaum erfüllen können. Hinzu tritt, dass aufgrund einer schweren Verständlichkeit der GoBD und Rechtsunsicherheiten eine Verunsicherung bei den Unternehmern besteht, die als zusätzliches Hemmnis wirkt. Ein typisches Problem ist, dass durch Unklarheiten in den Vorschriften von den Unternehmen mehr Unterlagen als notwendig aufbewahrt werden, was zu unnötigen Belastungen führt. Den gleichen belastenden Effekt haben insbesondere lange Aufbewahrungsfristen und die erforderliche Dokumentation von Veränderungen an jeglichen elektronischen Dokumenten. Aus der Praxis wird zunehmend berichtet, dass sich die Betriebsprüfungen im Wesentlichen auf die Prüfung der Einhaltung der formellen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung fokussieren und nicht selten Mängel als gravierend eingeordnet werden und somit eine Schätzung erfolgt. Von ganz besonderer Bedeutung ist daher, dass Betriebsprüfungen mit Augenmaß durchgeführt werden. Dabei sollten unbedingt die Hemmnisse einer Umsetzung insbesondere bei kleinen sowie bei Kleinstunternehmen, aber auch bei großen Unternehmen durch die beschränkten personellen und finanziellen Ressourcen besonders auch aus Gründen der Verhältnismäßigkeit in den Blick genommen werden.

Die Finanzverwaltung sollte im eigenen Interesse darauf hinwirken, die GoBD zu vereinfachen und verständlicher zu machen, um die Rechtssicherheit zu verbessern, Bürokratie abzubauen und die Digitalisierung zu fördern.

Wichtige, aus unserer Sicht besonders problematische Bestimmungen bzw. Rechtsunsicherheiten finden Sie in der nachstehend aufgeführten Übersicht. Diese ist jedoch nicht abschließend.

## **1. Anwendungsbereich der Regelung zum Scanvorgang nach den GoBD**

Für viele Unternehmen in Deutschland sind die nachhaltige Einschränkung des Ressourcenverbrauchs sowie laufende Prozessverbesserungen inkl. Einsparung von Transport- und Lagerkosten wesentliche Unternehmensziele. Mit dieser Zielsetzung möchten viele Unternehmen im Rechnungslegungsumfeld aktuell von der Papierform auf digitale Prozessabläufe umstellen. Dazu gehört auch das sogenannte „**mobile Ablichten bzw. Scannen von Belegen**“ (im Folgenden „**mobiles Scannen**“ genannt). Dabei werden Belege (beispielsweise Reisekostenbelege), die unterwegs – z. B. im Rahmen von Dienstreisen – anfallen, vom Mitarbeiter mittels mobiler digitaler Endgeräte wie Smartphones oder Tablets zeitnah, ggf. schon noch während der Dienstreise, abgelichtet und zur weiteren Verarbeitung und Aufbewahrung medienbruchfrei in die IT der Unternehmen übertragen. Nach dieser Übertragung und der daraus resultierenden elektronischen Archivierung steht – die Erfüllung der Anforderungen der GoBD vorausgesetzt – u. E. einer Vernichtung des ursprünglichen Papierbeleges nichts im Wege.

### Steuerliche Unsicherheit

Aus steuerlicher Sicht wird in diesem Zusammenhang die Frage aufgeworfen, ob der Sachverhalt des mobilen Scannens unter die Tz. 130, 136 ff. der GoBD fällt und mithin für eine steuerliche Anerkennung die dort niedergelegten Anforderungen uneingeschränkt anzuwenden sind.

### Unsere Auffassung

Aus unserer Sicht stellt das mobile Scannen lediglich eine spezielle technische Ausprägung der „Elektronischen Erfassung von Papierbelegen (Scanvorgang)“ dar, wie sie in den GoBD geregelt ist, die im Übrigen zutreffend nicht zwischen Geräteausführungen mit Handgerät, Scanschlitten oder Kamera bzw. zentralem, dezentralem, stationärem oder mobilen Scannen unterscheiden. Auch wird in den GoBD nach unserem Verständnis zutreffend nicht zwischen einem im Inland und im Ausland erfolgten Scannen (z. B. auf Reisen oder in einem im Ausland ansässigen Shared Service Center) unterschieden. Insofern sind die Vorgaben der GoBD, insbesondere die Tz. 136 ff., u. E. vollumfänglich auch auf das mobile Scannen anzuwenden. Abschließende Sicherheit, ob das mobile Scannen tatsächlich als Fallkonstellation der „Elektronischen Erfassung von Papierbelegen“ anzusehen ist und unter welchen Voraussetzungen der Papierbeleg nach dem Scanvorgang vernichtet werden darf, besteht derzeit jedoch leider nicht. Angesichts dessen wäre eine Klarstellung hilfreich.

### Folge für die Praxis

Eine Klarstellung würde u. E. ein wichtiges Hemmnis für die Umsetzung entsprechender Prozesse in der Unternehmenspraxis beseitigen, zu nicht unerheblichen Kosteneinsparungen bei deutschen Unternehmen führen und dadurch die internationale Wettbewerbsfähigkeit entspre-

chend dem Leitgedanken der Bundesregierung im Sinne der nationalen Nachhaltigkeitsstrategie steigern.

### Scannen an stationären Multifunktionsgeräten

Weiterhin regen wir an, klarzustellen, dass auch das Scannen von Belegen an stationären Multifunktionsgeräten in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers als eine Fallkonstellation der „Elektronischen Erfassung von Papierbelegen“ anzusehen ist. Hierbei werden papierhafte Belege (beispielsweise Taxi- oder Hotelbelege von Dienstreisen) von einem eine Dienstreise abrechnenden Mitarbeiter auf einem sog. Multifunktionsgerät (Drucker und Scanner in einer Funktion) in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers gescannt und das generierte PDF-Dokument per E-Mail an den Mitarbeiter zur Kontrolle versandt. Nach einer Kontrolle der Ordnungsmäßigkeit des Einscanvorgangs versendet dieser das PDF-Dokument dann weiter zur Bearbeitung durch die Buchhaltung oder Reisekostenstelle des Unternehmens. Bei der geschilderten Verfahrensweise wird der gescannte Beleg nicht direkt ins Buchhaltungs- oder Abrechnungssystem des Arbeitgebers übertragen.

### **Petition:**

Zur Beseitigung der bestehenden Unsicherheit und zur Förderung der digitalen Agenda der Bundesregierung bitten wir um folgende beiden Klarstellungen:

Die Vorgaben der GoBD (insbesondere die Tz. 130, 136 ff.) zur Zulässigkeit der elektronischen Erfassung von Papierdokumenten gelten unabhängig von der technischen Ausprägung des Erfassungsgeräts sowie der verwendeten Software und sind damit auch auf den Vorgang des mobilen Scannens (z. B. via Smartphone) anwendbar. Dies gilt unabhängig davon, ob der Scanvorgang im In- oder Ausland durchgeführt wird.

Das Scannen von Belegen an stationären Multifunktionsgeräten in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers stellt ebenfalls eine Ausprägung „Elektronischen Erfassung von Papierbelegen“ im Sinne der GoBD dar.

## **2. Anforderungen an das mobile Scannen**

Die geltenden GoBD stellen weiterhin inhaltlich strenge und aus unserer Sicht zum Teil überbordende Anforderungen an den Scanvorgang bzw. –prozess, die sich aus rein praktischer Sicht nur schwer mit dem im digitalen Zeitalter angebrachten mobilen Scannen vereinbaren lassen.

So verlangt die Tz. 136 der GoBD unter anderem, dass in einer Organisationsanweisung einheitlich und verbindlich zu regeln ist, wer scannen darf, zu welchem Zeitpunkt gescannt wird und wie die Qualitätskontrolle des Scans auf Lesbarkeit und Vollständigkeit sowie die Fehlerprotokollierung zu erfolgen hat. Diese Vorgaben führen zu erheblichen Umsetzungsschwierig-

keiten, wenn z. B. die einzelnen Mitarbeiter ihre Reisekostenbelege auf Dienstreisen mit dem Smartphone selber einscannen.

### **Petitur:**

Die Vorgaben der Tz. 136 der GoBD für das dezentrale und mobile Scannen müssen daher so angepasst werden, dass sie das mobile Scannen z. B. mit dem Smartphone auch tatsächlich praktisch ermöglichen.

### **3. Eingrenzung der GoBD-relevanten Daten**

In Abkehr von dem bisher durch die Finanzverwaltung verwendeten Begriff der „steuerrelevanten Daten“ müssen nunmehr die aufzuzeichnenden und aufzubewahrenden Unterlagen bzw. Daten aus den Tz. 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 Tz. 3 bis 5 gerade nicht dar. 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 Tz. 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 aufgrund dessen, dass jeweils die individuellen Verhältnisse eines Unternehmens maßgeblich sind, nur bedingt möglich ist. 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 Einräumung einer Möglichkeit für eine kostenlose verbindliche Auskunft über die Steuerrelevanz von Unterlagen bzw. Daten wünschenswert, um Zweifelsfälle zeitnah ausräumen zu können.

### **Petitur:**

Die Ausführungen in den Tz. 3 bis 5 der GoBD müssen dahingehend ergänzt werden, dass in der Praxis eine Eingrenzung der Daten und Unterlagen, die „für die Besteuerung von Bedeutung“ i. S. d. GoBD sind, möglich ist. Eine beispielhafte, nicht abschließende Auflistung von Daten und Unterlagen, die nach der Tz. 3 bis 5 GoBD-relevant sind, würde für Unternehmen eine wichtige Orientierungshilfe darstellen und zu mehr Rechtssicherheit in der Anwendung führen. Eingeführt werden sollte die Möglichkeit einer kostenlosen verbindlichen Auskunft über die Steuerrelevanz von Unterlagen bzw. Daten, um Zweifelsfälle zeitnah ausräumen zu können.

### **4. 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. Tz. 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.

Insbesondere bei größeren Unternehmen kommen neben der elektronischen Datenverarbeitung i. e. S. eine Fülle von Hard- und Softwareapplikationen zum Einsatz, welche mitunter Daten von steuerlicher Relevanz erzeugen, für welche jedoch mangels zentraler Administrationsmöglichkeit die formal geforderten Anforderungen an Revisionssicherheit, Historisierungsnachweis etc. nicht bzw. nur schwerlich sichergestellt werden können. 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. Eine Ausgestaltung der gesamten betrieblichen IT-Landschaft nach den Vorgaben der GoBD ist aus Verhältnismäßigkeitsgründen unzumutbar; eine uferlose Dokumentationsverpflichtung ist weder sachgerecht noch durch die Unternehmen umsetzbar.

### **Petitur:**

Es müssen klare und von den Unternehmen rechtssicher zu befolgende Prüfungskriterien dazu entwickelt werden, welche Vor- bzw. Nebensysteme in die GoBD einbezogen werden müssen. Systeme, welche anderen Zwecken als der Erfüllung steuerlicher Pflichten dienen, sind hiervon auszunehmen.

## **5. Belegwesen**

Der Verzicht auf die zwingende Kontierung auf dem Papierbeleg in den Fällen, in denen die Nachvollziehbarkeit auf andere angemessene Weise gesichert ist (Tz. 64), hat für die Praxis gerade bei kleinen und mittleren Unternehmen eine besondere Relevanz. Hinderlich für die Umsetzung dieses wichtigen Fortschritts im Vergleich zum Einführungsschreiben der GoBS ist jedoch, dass keine weiteren Ausführungen zum geeigneten Umgang in diesem Fall gemacht werden.

Aus unserer Sicht sollten sich die Anforderungen an die organisatorischen Maßnahmen auf die retrograde und progressive Such- und Selektierbarkeit beschränken, die beispielsweise durch eine geordnete Belegablage kombiniert mit einer entsprechenden Referenzierung im Rahmen der Buchungsangaben sichergestellt werden kann.

### **Petitur:**

In Tz. 64 der GoBD sollten Ausführungen dazu ergänzt werden, welche organisatorischen Maßnahmen geeignet sind, damit auf eine Kontierung verzichtet werden kann.

## **6. Konvertierungen**

Bei der Umwandlung (Konvertierung) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen vom Ursprungsformat 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 (vgl. Tz. 135 der GoBD).

Vor dem Hintergrund, eine progressive und retrograde Prüfbarkeit gewährleisten zu müssen, ist diese Vorgabe durchaus nachvollziehbar; andererseits bedarf es einer klarstellenden Abgrenzung zu Sachverhalten, die hiervon auszunehmen sind. So wäre rein nach dem Wortlaut der GoBD ggf. auch die Konvertierung einer TIFF- bzw. JPEG-Datei in eine PDF-Datei betroffen, was bedeutet, dass neben der PDF-Datei stets auch die TIFF- bzw. JPEG-Datei einer Aufbewahrungspflicht unterliegen würde. Doch gerade dies geben viele Systeme nicht her und ist auch IT-technisch nicht erforderlich, solange ein inhaltlicher und bildlicher Gleichlauf vor und nach der Konvertierung sichergestellt ist.

### **Petitur:**

Vor diesem Hintergrund plädieren wir für eine Klarstellung in den GoBD dahingehend, dass bestimmte Fallkonstellationen der Formatumwandlung von einer doppelten Aufbewahrungspflicht ausgenommen werden, soweit ein inhaltlicher und bildlicher Gleichlauf vor und nach der Konvertierung technisch und organisatorisch sichergestellt ist.

## **7. Elektronische Aufbewahrung**

In der betrieblichen Praxis werden Geschäftsprozesse in aufeinanderfolgenden Prozessschritten systemtechnisch abgebildet. Dabei werden häufig entlang der Prozesskette mehrere unter-

schiedliche DV-Systeme eingesetzt. Der Austausch der Daten erfolgt oft in Form von Datenpaketen, die vom Empfängersystem in einem Verarbeitungsschritt weiterverarbeitet werden. Unklar ist hier mit Bezug auf Tz. 135 der GoBD, ob diese Datenpakete als aufbewahrungspflichtige Daten gelten und ob diese Datenpakete sowohl im Sende- wie auch im Empfangssystem aufbewahrt werden müssen. Hier wäre eine Klarstellung für die betriebliche Praxis hilfreich.

**Beispiel:**

Im Rahmen der Verarbeitung der Kassendatenentsorgung (Verbuchung von Kassenumsätzen und Finanzdaten der Kassenbelege) werden die Kassentransaktionen aus dem Kassensystem im automatisierten DV-Verarbeitungsprozess über mehrere DV-Systeme gebucht (1. Kassendatenaufbereitung im SAP POS-DTA, 2. Verbuchung der Umsatzerlöse und Finanzdaten in SAP Retail und 3. Verbuchung der Umsatzerlöse und Finanzdaten in einer zentralen SAP Finanzbuchhaltung). Hier ist ein summarischer Abgleich der gebuchten und abzuführenden Steuerbeträge inkl. Steuerbasisbeträge zwischen den Kassentransaktionen („Kassensystem“) und den Hauptbuchkonten (zentrale „SAP Finanzbuchhaltung“) gegeben. Der Nachweis der einzelnen Verarbeitungsschritte über die involvierten DV-Systeme ist allerdings sehr technisch gestaltet über interne IT-Objektstrukturen und Systemtabellen. Daten mit Beleginformation werden erst im finalen DV-System in der SAP Finanzbuchhaltung erzeugt. Problematisch gestaltet sich daher die Ableitung der aufbewahrungspflichtigen und steuerrelevanten Daten in Bezug auf diese internen IT-Objektstrukturen und Systemtabellen, die ohne tiefgehende IT-Kenntnisse nicht systematisch nachvollzogen werden können. Aus unserer Sicht ist eine Klarstellung dahingehend notwendig, dass für den Nachweis der Nachvollziehbarkeit die Erstaufzeichnung der Kassentransaktionen und die finale Aufzeichnung im Hauptbuch als Transaktions- bzw. Belegnachweis ausreichend ist, auch wenn im Verarbeitungsprozess Verdichtungen der Daten vorgenommen werden, und daher auf die Aufbewahrung der Zwischenergebnisse verzichtet werden kann. Der gesamte Verarbeitungsprozess inkl. der einzelnen Prozessschritte ist dabei über die Verfahrensdokumentation zu jedem Zeitpunkt nachweisbar (Versionierung der Verfahrensdokumentation).

**Petitum:**

Es ist in den GoBD klarzustellen, dass im Zuge der fortschreitenden Digitalisierung die Nachvollziehbarkeit der ordnungsmäßigen Verarbeitung durch Abgleich von Erstaufzeichnung mit finalem Eintrag im Hauptbuch ausreichen kann, wenn der gesamte automatisierte DV-Verarbeitungsprozess über die Verfahrensdokumentation nachweisbar ist. Dabei ist darauf zu achten, dass die Steuerbemessungsgrundlagen über den Abgleich mit den Erstaufzeichnungen nachvollziehbar sind.

**8. 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 vorge-



nommenen Änderung dargestellt werden dürfen (vgl. insbesondere Tz. 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 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 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, wie insbesondere kleine und mittlere, aber auch größere Unternehmen durch organisatorische Maßnahmen dem Gebot der Unveränderbarkeit Rechnung tragen können.

**9. Verfahrensdokumentation**

Wesentlicher Regelungsinhalt der GoBD ist die geforderte Verfahrensdokumentation (vgl. Tz. 151 ff. der GoBD) in engem Zusammenhang mit der Etablierung eines internen Kontrollsystems (Tz. 100 ff. der GoBD). Aus dieser Dokumentation soll ersichtlich werden, wie die Beachtung und Einhaltung der GoBD-Vorschriften innerhalb der Unternehmen sichergestellt wird. Ziel ist es, die Nachvollziehbarkeit der digitalen Buchhaltung zu gewährleisten. Die Verfahrensdokumentation ist bei Änderungen zu versionieren und eine nachvollziehbare Änderungshistorie nachzuweisen (vgl. Tz. 154 der GoBD). Die in Tz. 151 der GoBD geäußerte Feststellung, dass die „konkrete Ausgestaltung der Verfahrensdokumentation [...] abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems“ ist, lässt bereits ansatzweise erahnen, welcher erhebliche bürokratische Aufwand mit der Erstellung, der permanenten Aktualisierung und der laufenden Versionierung der Verfahrensdokumentation in vielen Fällen verbunden ist. Insbesondere die Notwendigkeit, für sämtliche eingesetzte Haupt-, Vor- und Nebensysteme eine angemessene Verfahrensdokumentation erstellen und vorhalten zu müssen, birgt die Gefahr, dass die Verfahrensdokumentation „uferlos“ wird und in der Praxis die Erstellung einer ordnungsgemäßen Verfahrensdokumentation kaum gelingen kann. Für viele Betriebe stellt sich die Erstellung einer ordnungsgemäßen

Verfahrensdokumentation als eine Herkulesaufgabe dar, die nicht mit einem vertretbaren Aufwand zu meistern ist.

**Petitur:**

Die Anforderungen an die Verfahrensdokumentation sind dahingehend zu beschränken, dass neben der ursprünglichen Beschreibung der steuerrelevanten betrieblichen Prozesse die in der zeitlichen Folge eintretenden Änderungen nur als solche gekennzeichnet werden müssen.

**10. Maschinelle Auswertbarkeit**

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

Softwarewechsel sind jedoch in vielen Fällen unvermeidbar, wenn z. B. Unternehmenszusammenschlüsse mit unterschiedlichen IT-Umgebungen vollzogen werden müssen, bisherige Softwareanbieter vom Markt verschwinden oder der Funktionsumfang der Software (anbieterseitig) nicht mehr aufrechterhalten wird.

**Petitur:**

Eine praktikable Möglichkeit bestünde hier darin, es nach Ablauf einer bestimmten Aufbewahrungsfrist – von etwa 5 bis 6 Jahren – zuzulassen, dass der Steuerpflichtige den Finanzbehörden statt wie bislang alle drei Zugriffsmöglichkeiten nebeneinander nur noch den Z3-Zugriff (Datenträgerüberlassung) zur Verfügung stellen muss. Bedenkt man, dass dies ohnehin die häufigste Zugriffsvariante darstellt, sollte dies auch durchaus Anklang bei der Finanzverwaltung finden.

**11. Zertifizierung und Software-Testate**

In den Tz. 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.

**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.

Gern erläutern wir Ihnen die vorgetragenen Petita und Argumente in weitergehenden Gesprächen.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.  
Guido Vogt

BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.  
Dr. Karoline Kampermann    Yokab Ghebwebet

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
HANDWERKS E. V.  
Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Benjamin Koller

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Joachim Dahm    Mario Labes

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Till Hannig

HANDELSVERBAND  
DEUTSCHLAND – HDE E. V.  
Jochen Bohne

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Michael Alber