

## BITKOM-Stellungnahme

**Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von Informationstechnologie;  
hier: Entwurf eines BMF-Schreibens für „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“**

2. Mai 2013  
Seite 1

Der Bundesverband Informationswirtschaft, Telekommunikation und neue Medien e.V. vertritt mehr als 1.700 Unternehmen, davon über 1.200 Direktmitglieder mit etwa 140 Milliarden Euro Umsatz und 700.000 Beschäftigten. Hierzu gehören fast alle Global Player sowie 800 leistungsstarke Mittelständler und zahlreiche gründergeführte, kreative Unternehmen. Mitglieder sind Anbieter von Software und IT-Services, Telekommunikations- und Internetdiensten, Hersteller von Hardware und Consumer Electronics sowie Unternehmen der digitalen Medien und der Netzwirtschaft. Der BITKOM setzt sich insbesondere für eine Modernisierung des Bildungssystems, eine innovative Wirtschaftspolitik und eine zukunftsorientierte Netzpolitik ein.

Bundesverband  
Informationswirtschaft,  
Telekommunikation und  
neue Medien e.V.

Albrechtstraße 10 A  
10117 Berlin-Mitte  
Tel.: +49.30.27576-0  
Fax: +49.30.27576-400  
bitkom@bitkom.org  
www.bitkom.org

**Ansprechpartner**  
Thomas Kriesel  
Bereichsleiter  
Steuern,  
Unternehmensrecht,  
Mittelstandsfinanzierung  
Tel.: +49.30.27576-146  
Fax: +49.30.27576-409  
t.kriesel@bitkom.org

**Präsident**  
Prof. Dieter Kempf

**Hauptgeschäftsführer**  
Dr. Bernhard Rohleder

### Inhalt

<b>1</b>	<b>Zusammenfassung</b> .....	<b>2</b>
<b>2</b>	<b>Allgemeines</b> .....	<b>3</b>
2.1	Konzeption der GoB .....	3
2.2	Zusatzanforderungen des Steuerrechts.....	3
2.3	Bürokratieabbau .....	4
2.4	Aktualisierung der Anforderungen an die IT-Buchführung .....	4
<b>3</b>	<b>Anwendungsbereich des GoBD-Entwurfs</b> .....	<b>5</b>
<b>4</b>	<b>Verantwortlichkeit</b> .....	<b>6</b>
<b>5</b>	<b>Allgemeine Anforderungen an die Buchführung</b> .....	<b>6</b>
<b>6</b>	<b>Belegwesen</b> .....	<b>7</b>
<b>7</b>	<b>Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen</b> .....	<b>7</b>
<b>8</b>	<b>Internes Kontrollsystem</b> .....	<b>8</b>
<b>9</b>	<b>Aufbewahrungspflichten</b> .....	<b>8</b>
9.1	Maschinelle Auswertbarkeit.....	9
9.2	Elektronische Aufbewahrung.....	9
9.3	Scannen .....	10
9.4	Systemwechsel .....	10
<b>10</b>	<b>Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit</b> .....	<b>11</b>
<b>11</b>	<b>Anwendungsregelung</b> .....	<b>11</b>
<b>12</b>	<b>BITKOM-Empfehlungen</b> .....	<b>12</b>

## **BITKOM-Position zum Entwurf eines BMF-Schreibens „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“**

Seite 2

### **1 Zusammenfassung**

Unternehmen, die für ihre Buchführung Informationstechnologie (IT) einsetzen, haben bestimmte Standards zu beachten, die in den „Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)“ niedergelegt sind. Die aktuelle Fassung der GoBS stammt aus dem Jahr 1995 und ist dringend aktualisierungsbedürftig. Vertreter von Unternehmen und Wirtschaftsverbänden haben daher die GoBS zu „Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz (GoBIT)“ fortentwickelt. Am 9. April 2013 veröffentlichte die Finanzverwaltung einen eigenen Vorschlag zur Überarbeitung der GoBS, die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“. Darin stellt die Finanzverwaltung ihre Anforderungen an die Buchführung zusammen, die aus steuerrechtlicher Sicht erforderlich sein sollen. Die Neuregelung soll bisherige Verlautbarungen der Finanzverwaltung zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und zum elektronischen Datenzugriff nach § 127 Abs. 6 AO zusammenfassen und ersetzen.

BITKOM hält die im GoBD-Entwurf niedergelegte Auffassung der Finanzverwaltung insgesamt für nicht akzeptabel und für kaum praxisgerecht. Der Entwurf lässt eine klare Strukturierung nicht erkennen und enthält viele Verschärfungen gegenüber der bisherigen Praxis. Besonders kritisch ist in diesem Zusammenhang die Forderung nach Protokollierung von sämtlichen Veränderungen und Löschungen an Daten und Datensätzen zu beurteilen.

Der Entwurf bleibt trotz seines Umfangs von immerhin 30 Seiten an vielen Stellen vage (z.B. zum Zugriffsschutz, zur Überwachung der Buchführung oder zur Dokumentation) und bietet so in vielen drängenden Fragen der elektronischen Buchführung keine Rechtssicherheit. Infolge der fehlenden Rechtssicherheit wird letztlich dem Buchführungspflichtigen das Risiko aufgebürdet, dass seine Buchführung im Einzelfall nicht den Anforderungen entspricht und daher verworfen werden kann. Damit kann das Dokument den Anspruch, den bürokratischen Aufwand bei der Buchführung zu reduzieren, überwiegend nicht erfüllen.

Die schon bisher an der Auffassung der Finanzverwaltung kritisierten Mängel werden durch die GoBD nicht behoben. So findet sich auch weiterhin keine Definition der steuerlich relevanten Daten, die der Buchführungspflichtige für den Datenzugriff der Finanzverwaltung nach § 147 Abs. 6 AO bereit zu stellen hat. Auch die Anforderungen an die Auswertungsmöglichkeiten von Archivsystemen bleiben unerfüllbar hoch.

Der durch verschärfte Anforderungen des GoBD-Entwurfs entstehende Mehraufwand fällt nicht nur bei den Buchführungspflichtigen selbst an, sondern auch bei den Herstellern von betriebswirtschaftlicher Software. Die neuen Anforderungen machen verschiedene Anpassungen an den gegenwärtig im Einsatz befindlichen Software-Programmen erforderlich und erhöhen außerdem die Hindernisse für Cloud-basierte Lösungen für die Buchführung.

## **BITKOM-Position zum Entwurf eines BMF-Schreibens „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“**

Seite 3

### **2 Allgemeines**

#### **2.1 Konzeption der GoB**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind nach der Konzeption des Handelsgesetzbuches (HGB) als Handelsbräuche anzusehen, die sich in ständiger praktischer Anwendung in den buchführungspflichtigen Unternehmen und in der Rechtsprechung entwickeln. Nur teilweise sind sie auch gesetzlich niedergelegt. Dies gilt in gleicher Weise für die aus den GoB abgeleiteten Grundsätze für die IT-Buchführung. Daher erscheint es schon vom Ansatz her verfehlt, wenn die Finanzverwaltung nun die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auszulegen versucht. An dieser Beurteilung ändert auch die Tatsache nichts, dass die GoB gemäß § 5 Abs. 1 EStG über das sog. Maßgeblichkeitsprinzip für die Besteuerung buchführungspflichtiger Unternehmen relevant sind. Dies macht die Prägung der GoB durch das Handelsrecht deutlich, vermittelt aber keine Kompetenz für die Finanzverwaltung zur Auslegung der handelsrechtlichen GoB. Eine Rückwirkung steuerrechtlicher Anforderungen in das Handelsrecht ist jedenfalls nach Aufhebung des umgekehrten Maßgeblichkeitsprinzips durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz mit dem Gesetz nicht mehr ohne Weiteres vereinbar.

#### **2.2 Zusatzanforderungen des Steuerrechts**

Nach der Konzeption des EStG sind die handelsrechtlichen Buchführungsgrundsätze auch für die Besteuerung zugrunde zu legen (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Jedoch formuliert das Steuerrecht zusätzliche Anforderungen, z.B. die Pflicht, eine elektronische Buchhaltung für den Datenzugriff bei Außenprüfungen zu ermöglichen (§ 147 Abs. 6 AO). Diese zusätzlichen steuerrechtlichen Anforderungen an die Buchführung (aber auch nur diese) kann und soll die Finanzverwaltung natürlich auslegen.

Dabei ist jedoch eine undifferenzierte Zusammenfassung der jeweiligen Anforderungen abzulehnen. Die Wertungen des Handelsrechts dürfen nicht mißachtet werden und handels- und steuerrechtliche Anforderungen dürfen nicht auf dieselbe Stufe gestellt werden. Dies folgt schon daraus, dass sich die handelsrechtlichen Grundsätze überwiegend durch Handelsbräuche, also gewissermaßen in Form von Gewohnheitsrecht, entwickeln, während die von der Finanzverwaltung vorgegebenen steuerrechtlichen Anforderungen als Verwaltungserlass ergehen. Nach bisher geübter Praxis waren handels- und steuerrechtliche Perspektive auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung daher getrennt. Im BMF-Schreiben zu den GoBS hatte die Finanzverwaltung die handelsrechtliche Interpretation der GoB durch die Wirtschaft grundsätzlich anerkannt, weitergehende steuerrechtliche Anforderungen deutlich abgesetzt in weiteren Verwaltungsanweisungen geregelt.

Im vorliegenden Entwurf der GoBD werden dagegen die handelsrechtlichen Grundsätze einer ordnungsmäßigen EDV-Buchführung mit den rein steuerrechtlichen Anforderungen vermischt. So kennt das Handelsrecht z.B. die Begriffe „steuerrechtliche Daten“ (Tz. 1 des GoBD-Entwurfs) und „maschinelle Auswertbarkeit“ (Tz. 9.1 des GoBD-Entwurfs) nicht. Soweit sich die Finanzverwaltung bei ihrer Interpretation der GoB auf Vorschriften des HGB bezieht, legt sie eine einseitig steuerrechtliche Sicht zugrunde. Dies wird schon dadurch deutlich, dass im GoBD-Entwurf von „Steuerpflichtigen“, nicht von „Buchführungspflichtigen“

## **BITKOM-Position zum Entwurf eines BMF-Schreibens „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“**

Seite 4

die Rede ist. Vom Steuerrecht abweichende handelsrechtliche Vorgaben bleiben im vorliegenden Entwurf der GoBD weitgehend unerwähnt.

Darüber hinaus verschärft der GoBD-Entwurf die Anforderungen der bisherigen BMF-Schreiben zu den GoBS und zu den GDPdU. So soll z.B. nach Tz. 9.4 des GoBD-Entwurfs bei einem Systemwechsel der ursprüngliche Datenumfang und die ursprünglichen Auswertungsmöglichkeiten des Produktivsystems für Altdaten im Archivsystem erhalten bleiben. Abgesehen von der Frage, ob diese Forderung aus dem bisherigen FAQ-Katalog der Finanzverwaltung noch durch das Gesetz gedeckt und noch verhältnismäßig ist, lässt sie sich aus den handelsrechtlichen GoB jedenfalls nicht ableiten.

### **2.3 Bürokratieabbau**

Dem Vernehmen nach sollen die GoBD darauf ausgelegt sein, die Anforderungen an die EDV-Buchführung so zu formulieren, dass sie den Unternehmen Erleichterungen bringen, die Komplexität der Buchführungsanforderungen reduzieren und den Aufwand der Unternehmen begrenzen. Dies soll vor allem kleinen buchführungspflichtigen Unternehmen zugute kommen. Leider wird dieser begrüßens- und unterstützungswerte Ansatz der Finanzverwaltung nicht realisiert.

Im Gegenteil; durch die Überarbeitung der bisherigen Grundsätze ohne vertieften Blick in die aktuelle Buchführungspraxis und aufgrund der Verschärfungen an vielen Stellen (z.B. bei Journalisierung und Archivierung, für weitere Beispiele vgl. die folgenden Abschnitte) entsteht sowohl bei Software-Anbietern als auch bei buchführungspflichtigen Unternehmen ein nicht unerheblicher Zusatzaufwand für die Anpassung der Buchführungssoftware und die Erweiterung von Speicherkapazitäten.

### **2.4 Aktualisierung der Anforderungen an die IT-Buchführung**

Die GoBS aus dem Jahr 1995 müssen aktualisiert und dabei an die rechtliche und technische Entwicklung angepasst werden. Dies leistet der vorliegende Entwurf der GoBD leider nicht. Der Entwurf gibt vielfach lediglich die gesetzlichen Vorschriften wieder, zitiert teilweise Rechtsprechung aus den 60er Jahren des vorigen Jahrhunderts und legt ein Verständnis der Buchführungsorganisation zugrunde, das nicht mehr zeitgemäß ist. So trennt die Finanzverwaltung in Ziffer 5.1 und 5.2 der GoBD zwischen "Grundaufzeichnungen" / "Grundbuch" und "Verbuchung im Journal". Eine solche Trennung findet sich in modernen datenbankbasierten Buchführungssystemen mit automatisiertem Management von Rechnungseingängen und automatisiertem Datenaustausch nicht mehr. Auf diese Weise verpasst der GoBS-Entwurf die Chance, den Anwendern zeit- und technikgemäße Erläuterungen und Klarstellungen an die Hand zu geben.

**BITKOM-Position zum Entwurf eines BMF-Schreibens „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“**  
Seite 5

### 3 Anwendungsbereich des GoBD-Entwurfs

Die Ausführungen in Tz. 1 des GoBD-Entwurfs enthalten keine systematische Bestimmung zu Anwendungsbereich und Stellung der GoBD im Normengefüge, sondern lediglich einige Negativabgrenzungen und einzelne Aussagen, die ohne Bezug nebeneinander gestellt sind. Dabei sind die Ausführungen teilweise widersprüchlich.

So findet sich in Abs. 5 die Aussage: „Form, Umfang und Inhalt dieser (...) aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (...) und der zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen werden durch den Steuerpflichtigen bestimmt.“ Nur wenige Sätze später heißt es dagegen: „Neben den außersteuerlichen und steuerlichen Aufzeichnungen und Unterlagen zu Geschäftsvorfällen sind alle Unterlagen aufzubewahren, (...). Somit sind alle Unternehmensbereiche betroffen, in denen betriebliche Abläufe durch DV-gestützte Verfahren abgebildet werden (...)“ Daraus wird ersichtlich, dass die Finanzverwaltung die Entscheidung des Buchführungspflichtigen über Umfang und Inhalt der aufzubewahrenden Unterlagen gerade nicht anerkennen will. Vielmehr scheint sie von einer Aufbewahrungspflicht von sämtlichen, in DV-Anlagen gespeicherten Unterlagen auszugehen, selbst wenn ein DV-System nur zur Erfüllung außersteuerlicher Aufzeichnungspflichten eingesetzt wird.

Des Weiteren sind Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten nicht klar voneinander abgegrenzt. Soweit Begriffsbestimmungen vorgenommen werden, bleiben sie unklar. So wird z.B. das Verständnis und das Verhältnis von „Aufzeichnungen“ einerseits und „Unterlagen“ andererseits in Tz. 1 des GoBD-Entwurfs nicht deutlich. Eine Subsumtion von „Daten“ unter den Begriff der Unterlagen (5. Absatz in Tz. 1 des GoBD-Entwurfs) ist mit dem allgemeinen Sprachgebrauch kaum vereinbar.

Der GoBD-Entwurf scheint überwiegend an Klein- und Mittelbetriebe adressiert zu sein. Dies lassen z.B. die umfangreichen Ausführungen zu Bargeschäften und Kassensystemen erkennen. Unberücksichtigt bleiben die besonderen Probleme, von denen gerade große Unternehmen betroffen sind, z.B. die Bewältigung von sehr großen Datenmengen und das Nebeneinander von verschiedenen Buchführungssystemen. Auch hierfür müssen aber in der Praxis Lösungen gefunden werden.

Tz. 1.4 bestimmt, dass Bücher und Aufzeichnungen nur dann materiell ordnungsmäßig sind, wenn alle Geschäftsvorfälle vollständig und richtig in ihrer Auswirkung erfasst und anschließend verbucht und verarbeitet sind. Vor dem Hintergrund, dass eine Buchführung nach § 158 AO nur anzuerkennen ist, wenn kein Anlass zu Zweifeln an ihrer sachlichen Richtigkeit besteht, geht diese extensive Auslegung des Begriffs der materiellen Ordnungsmäßigkeit zu weit. Eine Buchführung wird immer auch objektive Fehlbuchungen oder subjektive Fehleinschätzungen enthalten. Soweit es sich dabei aber um nachvollziehbare, nicht systematisch auftretende Einzelfälle handelt, kann und darf dies nicht zur Verwerfung der kompletten Buchführung aufgrund fehlender Ordnungsmäßigkeit führen. Daher ist in diesem Zusammenhang eine Einschränkung erforderlich, wonach die materielle Ordnungsmäßigkeit nur bei wesentlichen oder systematisch auftretenden Verstößen gegen Buchungs- oder Aufzeichnungspflichten in Zweifel gezogen werden kann.

**BITKOM-Position zum Entwurf eines BMF-Schreibens „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“**  
Seite 6

#### 4 Verantwortlichkeit

Die Aussagen in Tz. 2 des GoBD-Entwurfs zur Verantwortung des Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichtigen im Falle der ganz- oder teilweisen Auslagerung des IT-Buchführungssystems (Outsourcing) an Dritte (genannt werden Steuerberater oder Rechenzentrum) bleiben vage. Es werden keine Anhaltspunkte gegeben, wie der Steuerpflichtige der geforderten „Überwachung“ und „Dokumentation“ der Ordnungsmäßigkeit in einem solchen Fall nachkommen kann.

#### 5 Allgemeine Anforderungen an die Buchführung

In Tz. 3 des GoBD-Entwurfs definiert die Finanzverwaltung ihre Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Hierbei zeigen sich wiederum die von BITKOM kritisierten Tendenzen zur Verschärfung der Anforderungen an die Buchführung einerseits und zu undeutlichen Formulierungen andererseits. Dies ergibt sich aus den folgenden Anmerkungen.

Vollständigkeit: In Tz. 3.2.1 heißt es: „Die GoB erfordern in der Regel die Aufzeichnung jedes Geschäftsvorfalles ...“. Fraglich bleibt, welche Ausnahmen von dieser Regel anzuerkennen sind.

Zur Gewährleistung der Vollständigkeit fordert der GoBD-Entwurf in Tz. 3.2.1 eine Lücken- bzw. Mehrfachbelegungsanalyse bei Belegnummern. Die Umsetzung dieser Anforderung in den Finanzbuchhaltungsprogrammen ist nicht trivial und mit erheblichem Aufwand verbunden, wenn diese Nummern – wie in der Praxis vielfach üblich – von unterschiedlichen Untersystemen (z.B. Rechnungswesen, Warenwirtschaftssystem, Anlagenbuchhaltung) erzeugt werden. Der zusätzliche Nutzen einer solchen Forderung ist fraglich.

Unveränderbarkeit: Die Protokollierung sämtlicher Veränderungen und Löschungen an Daten und Datensätzen (Tz. 3.2.5 des GoBD-Entwurfs) ist besonders kritisch zu sehen. Da eine Abgrenzung der steuerrelevanten Daten und des Buchführungssystems fehlt, wären davon auch sämtliche vorgelagerten und verbundenen EDV-Systeme betroffen. Letztlich liefe dies auf eine Protokollierung sämtlicher Datenveränderungen hinaus. Das ist technisch zwar möglich, lässt aber die Menge an Daten förmlich explodieren. Ein zusätzlicher Nutzen dieses erheblichen Mehraufwands ist nicht ersichtlich.

Davon abgesehen steht die Pflicht zur Protokollierung von Löschungen im Widerspruch zu der Aussage in Tz. 9 (S. 21 des GoBD-Entwurfs), wonach aufbewahrungspflichtige Unterlagen nicht gelöscht werden dürfen. Dennoch haben Wirtschaftsprüfer bereits angekündigt, wegen einer fehlenden vollständigen Protokollierung von Änderungen künftig den Software-Herstellern die Zertifikate für ihre ERP-Produkte verweigern zu wollen. Ohne ein solches Zertifikat wäre ein ERP-Produkt kaum noch marktfähig, weil es für den ERP-Anwender die Konformität der Software mit den GoB nachweist.

Zeitgerechtigkeit: Die Zeitgerechtigkeit in der in Tz. 3.2.3 des GoBD-Entwurfs beschriebenen Bedeutung ist erstrebenswert, wird sich aber bei der Buchführung durch einen Steuerberater nicht immer einhalten lassen. Eine alternative Erfassung von Belegen und Aufzeichnungen durch Nummerierung und Sammlung in besonderen Mappen erscheint nicht mehr ganz zeitgemäß.

**BITKOM-Position zum Entwurf eines BMF-Schreibens „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“**  
Seite 7

## 6 Belegwesen

Bedeutung und Konsequenzen der Aussage in Absatz 2 der Tz. 4 des GoBD-Entwurfs (Abhängigkeit der Beleginformationen von der Belegart) bleiben unklar.

Beweiskraft: Aus Tz. 4 in Verbindung mit Tz. 3.1 des GoBD-Entwurfs kann abgeleitet werden, dass ohne vollständige Belegnachweise die Beweiskraft der Buchführung insgesamt nicht gegeben sei. Diese rigide und extensive Auslegung der §§ 145, 158 AO wird der alltäglichen Anwendung in der Praxis nicht gerecht. Umfang und Qualität von Belegen sowie Erläuterungen im Buchungstext können sehr unterschiedlich sein, ohne dass deswegen Geschäftsvorgänge nicht mehr prüfbar wären. Es wird immer Sachverhalte geben, in denen eine Belegverwahrung oder die Anfertigung von Eigenbelegen nach den Umständen des Einzelfalls unverhältnismäßig wäre und daher auch der testierende Wirtschaftsprüfer z.B. den Abbuchungsnachweis auf dem Bankkontoauszug genügen lässt. Solange die Nachprüfbarkeit möglich ist, dürfen Qualitätsunterschiede bei Belegerstellung und Belegablage nicht dazu führen, dass der Buchführung generell die Beweiskraft abgesprochen werden kann.

Bildhafte Darstellung: Nach Tz. 4.3, 2. Absatz des GoBD-Entwurfs können auch nur maschinenlesbare Meldungen ohne bildhafte Urschrift Belegfunktion erfüllen. Damit knüpft die Belegfunktion der entsprechenden Meldungen an die korrespondierenden Dateninhalte an, die entsprechend vollumfänglich aufzubewahren sind. Neben EDI dürfte dies auch für den XML-basierten Rechnungsaustausch von Bedeutung sein, der ein immer breiteres Anwendungsspektrum in der Praxis einnimmt. Die insoweit zu begrüßende Klarstellung im GoBD-Entwurf steht jedoch in gewissem Widerspruch zu Abschn. 14.4 Abs. 3 S. 4 UStAE, wonach eine als EDI-Datensatz übermittelte Nachricht nur dann als Rechnung gilt, wenn sie auch für das menschliche Auge lesbar ist. Dieser Widerspruch sollte bereinigt werden. Solange die Finanzverwaltung aus AO und UStG jeweils unterschiedliche Anforderungen ableitet, kann sich eine möglicherweise zweckvolle Verfahrenserleichterung beim Steuerpflichtigen nicht realisieren.

Angaben in Buchungsbelegen (Tz. 4.3): Die Ableitung einer Pflicht zur Vergabe von Belegnummern aus § 146 Abs. 1 S. 1 AO ist nicht zwingend. In der Praxis vergeben nur die wenigsten Unternehmen eigene Belegnummern als Pflichtangaben für eine Belegaufzeichnung. In Buchführungsprogrammen ist derzeit regelmäßig auch keine Belegangabe „Verantwortlicher Aussteller“ vorgesehen. Es ist auch unklar, um welche Person es sich dabei handeln soll.

Aufbewahrung von Belegen: In Tz. 4.4 wird verlangt, dass Anschaffungsbelege für Wirtschaftsgüter bis zum Ablauf der Nutzungsdauer für das Wirtschaftsgut aufzubewahren sind. Dies ist als Empfehlung sinnvoll, widerspricht jedoch als verpflichtende Forderung § 147 Abs. 3 AO, wenn die Nutzungsdauern einen Zeitraum von 10 Jahren überschreiten.

## 7 Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen

Sachliche Ordnung: In Tz. 5.3 verlangt der GoBD-Entwurf für die Anerkennung der sachlichen Ordnung in der Buchführung, dass die Konten sämtliche Abschlussbuchungen enthalten. In gängigen ERP-Systemen werden aber häufig keine finalen Abschlüsse gemäß Handels- und Steuerrecht erstellt. Vielmehr übergeben die Anwender nach Erledigung der laufenden Buchungen die vorläu-

**BITKOM-Position zum Entwurf eines BMF-Schreibens „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“**  
Seite 8

figen Daten aus dem Produktivsystem (ERP) an eine spezielle Abschlusssoftware bzw. an beauftragten Steuerberater. Es ist nicht ersichtlich, warum diese Praxis nicht mehr ordnungsgemäß sein sollte.

Unveränderbarkeit: Buchungen oder Aufzeichnungen dürfen gemäß § 146 Abs. 4 AO nicht so verändert werden, dass ihr ursprünglicher Inhalt nicht mehr erkennbar ist. In Tz. 8 (4. Absatz) verlagert der GoBD-Entwurf das Verbot der Unveränderbarkeit über den gesetzlichen Wortlaut hinaus auf den Zeitpunkt der ersten Speicherung vor, also letztlich auf die erste Erfassung im Buchführungssystem. Dies steht in Konflikt mit den heute in ERP-Software sehr gängigen Stapelverarbeitungen. Denn die Stapelbuchung stellt ihrem Wesen nach eine „Vorerfassung“ von Geschäftsvorfällen dar, die erst später endgültig verarbeitet und gebucht werden. Für viele Buchführungsprogramme wären daher Softwareanpassungen erforderlich. Außerdem produziert diese zeitliche Vorverlagerung der Unveränderbarkeit unnötigen Mehraufwand. Wird z.B. eine Rechnung erstellt und der Vorgang kann wegen noch fehlender Informationen nicht abgeschlossen werden, so müsste der Beleg nur deshalb wieder storniert und komplett neu erfasst werden, weil eine Wiederaufnahme der Bearbeitung künftig schon vor dessen Druck und der Übergabe der Daten an die Finanzbuchhaltung nicht mehr zulässig wäre.

## **8 Internes Kontrollsystem**

In Tz. 6 des GoBD-Entwurfs finden sich einige Erläuterungen zum internen Kontrollsystem, die allerdings insgesamt wenig konkret sind. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass Anforderungen an ein internes Kontrollsystem nur auf Abläufe zielen können, auf welche das Unternehmen unmittelbar Einfluss hat. Das trifft z.B. kaum zu auf die Programmabläufe der eingesetzten Buchhaltungssoftware im Inhouse-Einsatz und noch weniger auf die Software, die aus der Cloud bezogen werden. Die geforderte Systemprüfung muss sich deshalb darauf konzentrieren, dass die geforderte Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit der Ergebnisse gewährleistet ist.

## **9 Aufbewahrungspflichten**

In den Ausführungen zur Aufbewahrung (Tz. 9 des GoBD-Entwurfs) spiegelt sich besonders deutlich die einseitig steuerrechtliche Perspektive des GoBD-Entwurfs wider. Handelsrechtliche Vorschriften werden in diesem Abschnitt nicht erwähnt.

Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. Urteil vom 14.12.2011, Az.: XI R 5/10) muss ein Steuerpflichtiger Buchführungsunterlagen nur aufbewahren, soweit eine gesetzliche Aufzeichnungspflicht besteht. Hierauf weist der GoBD-Entwurf in Tz. 9 zurecht hin. Im Folgenden interpretiert der GoBD-Entwurf die Aufbewahrungspflichten für Daten jedoch sehr weit als Aufbewahrungspflicht für alle in einem DV-System erzeugte Daten. Eine konsequente Befolgung dieser Interpretation würde die Buchhaltungs- und Speichersysteme in den Unternehmen mit einer riesigen Menge weitgehend nutzloser Daten belasten.

Die neu formulierten Anforderungen an die Aufbewahrung von Unterlagen erhöhen die Hürden für jede Art von ERP-Software und gefährden die Möglichkeit, ERP-Software aus der Cloud anbieten zu können. Denn die heute bei Cloud-

## **BITKOM-Position zum Entwurf eines BMF-Schreibens „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“**

Seite 9

Anbietern gängige Praxis, die bei ihm verarbeiteten ERP-Daten nach Ende der Vertragslaufzeit an den Kunden herauszugeben, könnte nicht mehr beibehalten werden. Auch nachdem der Kunde die Nutzung des Cloud-Dienstes beendet hat, fallen beim Cloud-Anbieter während der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen noch Kosten für die Datenspeicherung und die Offenhaltung eines Prüfzugangs zu den Daten an.

Darüber hinaus wird in Tz. 9 des GoBD-Entwurfs zwar zunächst die vom BFH bestätigte Sichtweise wiedergegeben, wonach aufbewahrungspflichtige Unterlagen, die einmal digitalisiert vorgelegen haben, auch künftig digitalisiert aufzubewahren sind. Dagegen wird jedoch in Tz. 10.2 entgegen dem aktuellen Stand der Technik verlangt, dass im Rahmen einer Außenprüfung auf Kosten des Steuerpflichtigen der unverzögliche Ausdruck der digitalisierten Unterlagen verlangt werden kann, obwohl ein elektronischer Datenaustausch möglich wäre.

Tz. 9 enthält jedoch auch eine sehr zu begrüßende Klarstellung, wonach E-Mails nur dann aufbewahrungspflichtig sind, wenn sie eine für die Besteuerung relevante Information enthalten und nicht lediglich als „Transportmittel“ für ein aufbewahrungspflichtiges elektronisches Dokument anzusehen sind.

### **9.1 Maschinelle Auswertbarkeit**

Tz. 9.1 des GoBD-Entwurfs interpretiert das Kriterium der maschinellen Auswertbarkeit (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO). Dabei sollte noch deutlicher gemacht werden, dass eine maschinelle Auswertbarkeit von elektronischen Dokumenten und Unterlagen nur dann ermöglicht werden muss, wenn und soweit ihr ursprüngliches Format eine maschinelle Auswertung oder eine automatisierte Weiterverarbeitung der enthaltenen Daten zulässt. Der Buchführungspflichtige muss also eine maschinelle Auswertbarkeit nicht nachträglich herstellen.

Der GoBD-Entwurf dehnt die Anforderung der maschinellen Auswertbarkeit auf elektronische Dokumente aus, die eine Volltextsuche ermöglichen. Eine maschinelle Auswertbarkeit von reinen Textdokumenten wurde in den GDPdU nicht verlangt. Vielmehr wurde bisher eine maschinelle Auswertbarkeit mit Auswertungsmöglichkeiten durch das Prüfungsprogramm der Finanzverwaltung IDEA gleichgesetzt. Es ist auch fraglich, ob eine Volltextsuche noch als maschinelle Auswertungsmöglichkeit gelten kann. Unklar bleibt schließlich, was unter Auswertungsmöglichkeiten zu verstehen ist, die „eine Prüfung im weitesten Sinne ermöglichen“. Hierunter könnte dem Wortsinn nach auch eine Stichprobenprüfung durch Belegabgleich gemeint sein, was aber das Begriffsverständnis einer maschinellen Auswertbarkeit sprengen würde.

### **9.2 Elektronische Aufbewahrung**

Nach Tz. 9.2 des GoBD-Entwurfs sind die in DV-Systemen erzeugten Daten und die durch das Verbuchen von eingegangenen Datensätzen generierten Daten zu Auswertungszwecken aufzubewahren. Diese Forderung übersieht, dass die Buchführungsdaten in den Systemen ständig weiterverarbeitet und zu Datensätzen und Dokumenten zusammengefügt werden, z.B. die Fortschreibung eines Angebots im ERP-System in eine Auftragsbestätigung und die Zusammenstellung der darin verarbeiteten Daten zu einer Rechnung. Die „Durchgangsstadien“ dieses Verarbeitungsprozesses lassen sich kaum im Einzelfall rekonstruieren. Dieses würde aber auch keinen Sinn machen, da eine Auswertung dieser Zwischenstadien keinen Erkenntnisgewinn generiert.

**BITKOM-Position zum Entwurf eines BMF-Schreibens „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“**  
Seite 10

Ähnliches gilt für Daten, die mittels OCR-Verfahren aus Belegen gewonnen werden. Sie gehen in Datensätze der Buchführung und in Buchungsvorgänge ein. Ihre richtige Verarbeitung ist anhand der Ursprungsbelege nachvollziehbar. Eine separate Speicherung der aus dem Beleg gewonnen Daten erfolgt in der Praxis bisher nicht und wäre auch überflüssig.

Schließlich ist auch nicht nachvollziehbar, warum zu Buchführungs- oder Besteuerungszwecken Verträge und sonstige Textdokumente in ihren Ursprungsformaten aufzubewahren sind. Verträge werden gültig mit Unterzeichnung. Sie müssen nach Unterzeichnung gescannt und archiviert werden. Die unveränderte Wiedergabe von reinen Textdokumenten ist selbst mit Versionierung, Zugriffsrechten und revisions sicheren Archivsystemen schwer nachzuweisen. Auch hierbei ist kein zusätzlicher Erkenntnisgewinn durch die erweiterten Aufbewahrungspflichten erkennbar.

### **9.3 Scannen**

In Tz. 9.3 des GoBD-Entwurfs werden die Voraussetzungen dargelegt, unter denen die Umwandlung von Papierdokumenten in elektronische Dokumente zulässig sein soll. Es erscheint jedoch sinnvoller, in der notwendigen Organisationsanweisung eine Anleitung über das korrekte Bereinigen von Fehlern aufzunehmen als eine Anweisung zur Protokollierung von Fehlern (letzter Aufzählungspunkt) vorzusehen.

Das farbige Scannen ist zur Beweispflicht nur dann notwendig, wenn nicht durch andere Inhalte der jeweilige Beweis erbracht werden kann. So kann ein Minuszeichen vor dem Betrag als Beweis ausreichend sein. Farbige Scannen wäre demnach nicht notwendig. Das Gleiche gilt für farbliche Anmerkungen, deren Beweiskraft sich eher aus ihrem jeweiligen Inhalt ergibt.

Zur begrüßen ist dagegen die Aussage, dass für Besteuerungszwecke keine elektronische Signatur erforderlich ist.

### **9.4 Systemwechsel**

Nach Tz. 9.4 des GoBD-Entwurfs sollen bei einem Systemwechsel der ursprüngliche Datenumfang und die ursprünglichen Auswertungsmöglichkeiten für Altdaten im Archivsystem erhalten bleiben. Dies ist eine Anforderung aus dem bisherigen FAQ-Katalog der Finanzverwaltung und lässt sich aus den handelsrechtlichen GoB nicht ableiten. Die Anforderung ist auch unverhältnismäßig. Denn sie würde eine Spiegelung des Produkktivsystems lediglich für Zwecke der Betriebsprüfung notwendig machen. Bei komplexen Datenstrukturen und kontinuierlich anwachsenden Datenvolumina sind Auswertungsmöglichkeiten über mehrere Jahre hinweg in gleich bleibendem Umfang und gleich bleibender Qualität kaum realisierbar.

Speziell bei einer externen Archivierung kann es sinnvoll sein, die Indexdaten zu einem Extrakt zusammenzufassen, da dieser Datenbestand als Basis für eine Produkktivsystemmigration dienen kann und dabei nicht zwingend die kompletten Daten benötigt werden. Somit ist die Übernahme von Indexdaten in ein Archivsystem generell prozess- und projektspezifisch zu klären.

**BITKOM-Position zum Entwurf eines BMF-Schreibens „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“**  
Seite 11

## **10 Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit**

Nach Tz. 10.1 liegt ein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann, wenn eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit beeinträchtigt. Diese restriktive Regelung ist abzulehnen, da sie der in der Praxis herrschenden Situation nicht gerecht wird. Gerade in größeren Unternehmen gibt es eine Vielzahl von verschiedenen Datenverarbeitungssystemen, die miteinander oder parallel betrieben werden. Es kann dabei nicht ausgeschlossen werden, dass die Verfahrensdokumentation bei der Inbetriebnahme oder bei späteren Änderungen einzelner Systeme nicht lückenlos vorliegt. Das darf jedoch nicht dazu führen, dass die Buchführung an sich verworfen werden kann. Zwar ist die Forderung nach einer Verfahrensdokumentation berechtigt. Es ist jedoch auch erforderlich, Kriterien für den notwendigen Umfang, die Qualität und die Grenzen einer Verfahrensdokumentation anzugeben, damit sachlich beurteilt werden kann, ob eine Verfahrensdokumentation ungenügend ist oder sogar fehlt.

Bisher haben die meisten ERP-Softwarehersteller die Erstellung einer Verfahrensdokumentation als Aufgabe ihrer Kunden angesehen, da Einsatzzweck und Nutzung eines ERP-Systems durch den Anwender maßgeblich ist und der ERP-Hersteller die Nutzung im Einzelfall nicht kennt. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Anwender ihre Software durch eigene Programme ergänzen und erweitern (z.B. Webshop-Integration, branchenspezifische Ausprägungen). Als Beitrag zu einer individuellen Verfahrensdokumentation stellen ERP-Hersteller heute ihren Anwendern Handbücher und Softwarebescheinigungen zur Verfügung. Sofern die Finanzverwaltung die Erstellung der Verfahrensdokumentation auf die Software-Hersteller verlagert und die Dokumentation nicht durch die Handbücher abgedeckt ist (z.B. Tabellenstrukturen, Verarbeitungsprozesse), ergibt sich eine völlig neue Qualität der Anforderungen.

Es wird viele Unternehmen vor unüberwindliche Hindernisse stellen, eine Verfahrensdokumentation so aufzubauen und auf aktuellem Stand zu halten, dass sie Grundlage einer Systemprüfung sein kann. Dies wird jedoch in Tz. 10.1 Abs. 1 gefordert. Insbesondere ist es fraglich, ob bei jedem Buchführungspflichtigen ein Verständnis der technischen Strukturen seines Buchführungssystems vorausgesetzt werden kann, das den in Tz. 11.2, 2. Absatz geforderten vollständigen Systemüberblick ermöglicht.

## **11 Anwendungsregelung**

Aus den bisherigen Anmerkungen sollte deutlich geworden sein, dass BITKOM den Entwurf der GoBD an vielen Stellen für dringend überarbeitungsbedürftig hält. Sollte die Finanzverwaltung dennoch eine weitgehend unveränderte Dendfassung der GoBD erlassen, muss unbedingt ein zeitlicher Vorlauf zwischen Veröffentlichung der Endfassung und Zeitpunkt des Inkrafttretens von mindestens 1 Jahr gewährt werden. Denn die Buchführungspflichtigen müssen die Möglichkeit erhalten, ihre Buchhaltung auf die neuen Anforderungen einzustellen, ihre Buchführungssoftware anzupassen und ggf. zusätzliche Speicherkapazitäten nachzurüsten. Außerdem muss sicher gestellt sein, dass die GoBD nur auf Wirtschaftsjahre Anwendung finden, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens noch nicht begonnen haben.

**BITKOM-Position zum Entwurf eines BMF-Schreibens „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“**

Seite 12

## **12 BITKOM-Empfehlungen**

BITKOM setzt sich jedoch dafür ein, dass die handels- und steuerrechtlichen Anforderungen an die IT-Buchführung deutlich auseinandergehalten und getrennt werden. Es ist nicht hilfreich, wenn steuerrechtliche und handelsrechtliche Maßgaben für die Buchführung vermischt und auf eine Stufe gestellt werden. Solange der Gesetzgeber handels- und steuerrechtliche Buchführungsgrundsätze unterschiedlich ausgestaltet, muss dies auch in deren Konkretisierung zum Ausdruck kommen. Insbesondere müssen die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die rein steuerrechtlichen Anforderungen zum elektronischen Datenzugriff der Finanzverwaltung auseinandergehalten werden.

Die Finanzverwaltung sollte die handelsrechtliche Interpretation der GoB für die elektronische Buchführung grundsätzlich anerkennen, wie dies auch das gesetzliche Leitbild in § 5 Abs. 1 EStG vorsieht und der bisherigen Praxis entspricht. Zusätzliche Anforderungen der Finanzverwaltung an eine ordnungsmäßige Buchführung aus steuerrechtlicher Sicht sollten die technische Entwicklung der Buchführungssysteme und die Buchführungspraxis berücksichtigen, keine Verschärfungen gegenüber den bisherigen BMF-Schreiben zur Buchführung und zum elektronischen Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO vorsehen und besonderes Augenmerk auf genaue Begriffsbestimmungen legen.

Dazu sollte der vorliegende GoBD-Entwurf komplett überarbeitet werden. Im Anwendungsbereich der GoBD sollte darauf hingewiesen werden, dass es sich bei den GoBD um die Anforderungen der Finanzverwaltung an die Buchführung handelt. Die Erstellung eines Glossars für die wichtigsten Begriffe ist dringend zu empfehlen, um missverständliche Interpretationen auszuschließen.