



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

FAX +49 (0) 30 18 682-

E-MAIL

DATUM xx.xx.2013

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

GZ **IV A 4 - S 0316/13/10003**

DOK **2013/0296820**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung dieser Grundsätze Folgendes:

Inhaltsverzeichnis

1. Anwendungsbereich.....	2
2. Verantwortlichkeit.....	5
3. Allgemeine Anforderungen.....	5
4. Belegwesen (Belegfunktion).....	11
5. Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge und in sachlicher Ordnung.....	15
6. Internes Kontrollsystem (IKS).....	18
7. Datensicherheit.....	18
8. Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen.....	19
9. Aufbewahrung.....	20
10. Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit.....	24
11. Datenzugriff.....	26
12. Zertifizierung und Software-Testate.....	30
13. Anwendungsregelung.....	30

1. Anwendungsbereich

Die betrieblichen Abläufe in den Unternehmen werden ganz oder teilweise unter Einsatz von Informations- und Kommunikations-Technik abgebildet.

Auch die nach außersteuerlichen oder steuerlichen Vorschriften zu führenden Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen werden in den Unternehmen zunehmend in elektronischer Form geführt (z. B. als Datensätze) sowie die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen in elektronischer Form (z. B. als elektronische Dokumente) aufbewahrt (steuerrelevante Daten).

Zu den außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten gehören u. a. §§ 238 ff. HGB, §§ 91 ff. Aktiengesetz, §§ 41 ff. GmbH-Gesetz, § 33 Genossenschaftsgesetz sowie zahlreiche gewerberechtliche oder branchenspezifische Vorschriften wie z. B. Apothekenbetriebsordnung, Eichordnung, Fahrlehrergesetz, Gewerbeordnung, § 26 Kreditwesengesetz, § 55 Versicherungsaufsichtsgesetz. Nach § 140 AO sind die außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, auch für das Steuerrecht zu beachten.

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

Form, Umfang und Inhalt dieser nach außersteuerlichen und steuerlichen Rechtsnormen aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (Daten, Datensätze sowie Dokumente in elektronischer oder Papierform) und der zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen werden durch den Steuerpflichtigen bestimmt. Die Finanzbehörde kann diese nicht abstrakt im Vorfeld für alle Unternehmen abschließend definieren. Sie sind daher nicht Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen.

Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können nach § 146 Abs. 5 AO auch auf Datenträgern geführt werden, soweit diese Form der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) entspricht. Bei Aufzeichnungen, die allein nach den Steuergesetzen vorzunehmen sind, bestimmt sich die Zulässigkeit des angewendeten Verfahrens nach dem Zweck, den die Aufzeichnungen für die Besteuerung erfüllen sollen. Damit sind die formellen GoB sinngemäß auf diese Aufzeichnungen anzuwenden.

Neben den außersteuerlichen und steuerlichen Aufzeichnungen und Unterlagen zu Geschäftsvorfällen sind alle Unterlagen aufzubewahren, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sein können (BFH-Urteil vom 24.6.2009, BStBl II 2010 S. 452). So dienen z. B. Kostenstellen der Bewertung von Wirtschaftsgütern, von Rückstellungen oder als Grundlage für die Bemessung von Verrechnungspreisen und sind damit zum Verständnis und zur Überprüfung von Bedeutung. Dazu zählen auch alle Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen, die dokumentieren, dass die Ordnungsvorschriften umgesetzt und deren Einhaltung überwacht wurde.

Somit sind alle Unternehmensbereiche betroffen, in denen betriebliche Abläufe durch DV-gestützte Verfahren abgebildet werden und das Datenverarbeitungssystem (DV-System) unmittelbar oder mittelbar für die Erfüllung der außersteuerlichen oder steuerlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten verwendet wird.

Technische Vorgaben oder Standards (z. B. zu Archivierungsmedien oder Kryptografieverfahren) können angesichts der rasch fortschreitenden Entwicklung und der ebenfalls notwendigen Betrachtung des organisatorischen Umfelds nicht festgelegt werden. Im Zweifel ist über einen Analogieschluss festzustellen, ob die Ordnungsvorschriften eingehalten wurden, z. B. bei einem Vergleich zwischen handschriftlich geführten Handelsbüchern, die in einem verschlossenen Schrank aufbewahrt werden, und elektronischen Handelsunterlagen, die mit einem elektronischen Zugriffsschutz gespeichert werden.

Nach § 158 AO sind die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden.

1.1 Aufzeichnungen

Aufzeichnungen sind alle dauerhaft verkörperten Erklärungen über Geschäftsvorfälle in Schriftform oder auf Medien mit Schriftersatzfunktion (z. B. auf Datenträgern). Der Begriff der Aufzeichnungen umfasst Darstellungen in Worten und in Zahlen, Symbolen und Grafiken.

Werden Aufzeichnungen nach verschiedenen Rechtsnormen in einer Aufzeichnung zusammengefasst, müssen die zusammengefassten Aufzeichnungen den unterschiedlichen Zwecken genügen.

1.2 Bücher

Der Begriff ist funktional unter Anknüpfung an die handelsrechtliche Bedeutung zu verstehen. Die äußere Gestalt (gebundenes Buch, Loseblattsammlung oder auf Datenträgern) ist unerheblich.

Der Kaufmann ist verpflichtet, in den Büchern seine Handelsgeschäfte und die Lage des Vermögens ersichtlich zu machen (§ 238 Abs. 1 S. 1 HGB). Der Begriff Bücher umfasst Handelsbücher (§§ 238 ff. HGB) und die diesen entsprechenden Aufzeichnungen von Nichtkaufleuten.

1.3 Geschäftsvorfälle

Geschäftsvorfälle sind alle rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgänge, die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts den Gewinn bzw. Verlust oder die Vermögenszusammensetzung in einem Unternehmen beeinflussen bzw. verändern (z. B. zu einer Veränderung des Anlage- und Umlaufvermögens sowie des Eigen- und Fremdkapitals führen).

1.4 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Die GoB sind ein unbestimmter Rechtsbegriff, der insbesondere durch Rechtsnormen und Rechtsprechung geprägt ist und von der Rechtsprechung und Verwaltung jeweils im Einzelnen auszulegen und anzuwenden ist (BFH-Urteil vom 12.5.1966, BStBl III S. 372; BVerfG-Beschluss vom 10.10.1961, 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153).

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

Die GoB enthalten sowohl formelle als auch materielle Anforderungen an eine Buchführung. Die formellen Anforderungen ergeben sich insbesondere aus den §§ 238 ff. HGB für Kaufleute und aus den §§ 145 bis 147 AO für Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige (siehe Tz. 3).

Materiell ordnungsmäßig sind Bücher und Aufzeichnungen nur dann, wenn alle Geschäftsvorfälle vollständig und richtig in ihrer Auswirkung erfasst und anschließend verbucht bzw. verarbeitet sind.

1.5 Datenverarbeitungssystem; Haupt-, Vor- und Nebensysteme

Unter DV-System wird die im Unternehmen oder für Unternehmenszwecke zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hard- und Software verstanden, mit denen Daten und Dokumente erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert und übermittelt werden. Dazu gehören das Hauptsystem (z. B. Finanzbuchführungssystem) sowie Vor- und Nebensysteme (z. B. Kassensystem, Warenwirtschaftssystem, Zahlungsverkehrssystem, Scannen von Rechnungen und Übertragung in das Hauptsystem, Materialwirtschaft, Fakturierung, Zeiterfassung, Archivsystem, Dokumenten-Management-System) einschließlich der Schnittstellen zwischen den Systemen. Auf die Bezeichnung des DV-Systems oder auf die Größe des DV-Systems (z. B. Einsatz von Einzelgeräten oder von Netzwerken) kommt es dabei nicht an.

2. Verantwortlichkeit

Für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen einschließlich der eingesetzten Verfahren ist allein der Steuerpflichtige verantwortlich. Dies gilt auch bei einer teilweisen oder vollständigen organisatorischen und technischen Auslagerung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten auf Dritte (z. B. Steuerberater oder Rechenzentrum). Der Steuerpflichtige hat die Ordnungsmäßigkeit zu überwachen und zu dokumentieren.

3. Allgemeine Anforderungen

Die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen ist nach den gleichen Prinzipien zu beurteilen wie die Ordnungsmäßigkeit bei manuell erstellten Büchern oder Aufzeichnungen.

Die Ordnungsmäßigkeit erstreckt sich - neben den elektronischen Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen - auch auf die damit in Zusammenhang stehenden Verfahren und Bereiche des DV-Systems (siehe Tz. 1), da die Grundlage für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher Aufzeichnungen bereits bei der Entwicklung und Freigabe von Haupt-, Vor- und Nebensystemen einschließlich des dabei angewandten DV-gestützten Verfahrens gelegt wird. Die Ordnungsmäßigkeit muss bei der Einrichtung und unternehmensspezifischen Anpassung des DV-Systems bzw. der DV-gestützten Verfahren im konkreten Unternehmensumfeld und über die Dauer der Aufbewahrungsfrist erhalten bleiben.

Die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit ergeben sich aus außersteuerlichen Rechts-

normen (z. B. §§ 238, 239, 257, 261 HGB) und steuerlichen Ordnungsvorschriften (insbesondere §§ 145 bis 147 AO).

Die allgemeinen Ordnungsvorschriften in den §§ 145 bis 147 AO gelten nicht nur für Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach § 140 AO und nach den §§ 141 bis 144 AO. Insbesondere § 145 Abs. 2 AO betrifft alle zu Besteuerungszwecken gesetzlich geforderten Aufzeichnungen, also auch solche, zu denen der Steuerpflichtige aufgrund anderer Steuergesetze verpflichtet ist, wie z. B. nach § 4 Abs. 3 Satz 5, Abs. 7 EStG und nach § 22 UStG (BFH-Urteil vom 24.6.2009, BStBl II 2010 S. 452).

Demnach sind bei der Führung elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen folgende Anforderungen zu beachten:

- Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit (siehe Tz. 3.1),
- Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Verbuchung (siehe Tz. 3.2),
 - Vollständigkeit (siehe Tz. 3.2.1),
 - Richtigkeit (siehe Tz. 3.2.2),
 - Zeitgerechtigkeit (siehe Tz. 3.2.3),
 - Ordnung (siehe Tz. 3.2.4),
 - Grundsatz der Unveränderbarkeit (siehe Tz. 3.2.5).

Diese Grundsätze müssen während der Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweisbar erhalten bleiben.

Nach § 146 Abs. 6 AO gelten die Ordnungsvorschriften auch dann, wenn der Unternehmer elektronische Bücher und Aufzeichnungen führt, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, ohne hierzu verpflichtet zu sein.

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit rechtfertigt es nicht, dass Grundprinzipien der Ordnungsmäßigkeit verletzt und die Zwecke der Buchführung erheblich gefährdet werden. Die zur Vermeidung einer solchen Gefährdung erforderlichen Kosten muss der Steuerpflichtige genauso in Kauf nehmen wie alle anderen Aufwendungen, die die Art seines Betriebes mit sich bringt (BFH-Urteil vom 26.3.1968, BStBl II S. 527).

3.1 Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit (§ 145 Abs. 1 AO, § 238 Abs. 1 S. 2 HGB)

Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unter-

nehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung lückenlos verfolgen lassen (progressive und retrograde Prüfbarkeit).

Die progressive Prüfung beginnt beim Beleg, geht über die Grund(buch)aufzeichnungen und Journale zu den Konten, danach zur Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung und schließlich zur Steueranmeldung bzw. Steuererklärung. Die retrograde Prüfung verläuft umgekehrt. Die progressive und retrograde Prüfung muss über die gesamte Dauer der Aufbewahrungsfrist und in jedem Verfahrensschritt möglich sein.

Aufzeichnungen sind so vorzunehmen, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird. Damit gelten die vorgenannten Anforderungen der Buchführung - soweit anwendbar - sinngemäß.

Die Verarbeitung der einzelnen Geschäftsvorfälle (Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht) sowie das dabei angewandte Buchführungs- oder Aufzeichnungsverfahren müssen nachvollziehbar sein. Jede Buchung oder sonst erforderliche Aufzeichnung muss vollständig durch einen Beleg nachgewiesen sein oder nachgewiesen werden können (Belegprinzip). Ohne vollständige Belegnachweise (siehe zum Belegwesen Tz. 4) ist die Beweiskraft der Buchführung nicht gegeben.

Die Nachprüfbarkeit der Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen erfordert eine aussagekräftige und vollständige Verfahrensdokumentation (siehe Tz. 10.1), die sowohl die aktuellen als auch die historischen Verfahrensinhalte über die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweist und den in der Praxis eingesetzten Versionen des DV-Systems entspricht.

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

3.2 Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Verbuchung

3.2.1 Vollständigkeit (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB)

Alle Geschäftsvorfälle - bei Bilanzierung auch die Vermögensgegenstände und Verpflichtungen - sind vollzählig und lückenlos aufzuzeichnen.

Die GoB erfordern in der Regel die Aufzeichnung jedes Geschäftsvorfalles - also jeder Betriebseinnahme und Betriebsausgabe, jeder Einlage und Entnahme - in einem Umfang, der eine Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts und seiner Bedeutung für den Betrieb ermöglicht. Das bedeutet nicht nur die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung,

sondern auch des Inhalts des Geschäfts und des Namens des Vertragspartners (BFH-Urteil vom 12.5.1966, BStBl III S. 372) - soweit zumutbar, mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles (BFH-Urteil vom 1.10.1969, BStBl II 1970 S. 45) und ggf. unter Berücksichtigung branchenspezifischer Mindestaufzeichnungspflichten.

Dies gilt auch für Bareinnahmen; der Umstand der sofortigen Bezahlung rechtfertigt keine Ausnahme von diesem Grundsatz (BFH-Urteil vom 26.2.2004, BStBl II S. 599).

Aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität hat der BFH in der Vergangenheit eine Pflicht der Einzelaufzeichnung für den Einzelhandel und vergleichbare Berufsgruppen verneint (BFH-Urteil vom 12.5.1966, BStBl III S. 372; z. B. bei einer Vielzahl von einzelnen Geschäften mit geringem Wert, Verkauf von Waren an der Person nach unbekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung). Werden elektronische Grundaufzeichnungen zur Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht tatsächlich technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch geführt und aufbewahrt, stellt sich die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität nicht.

Die vollständige und lückenlose Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle ist bei DV-Systemen durch maschinelle, organisatorische und programmierte Kontrollen sicherzustellen (z. B. Erfassungskontrollen, Plausibilitätskontrollen bei Dateneingaben, automatisierte Vergabe von Datensatznummern, Lückenanalyse oder Mehrfachbelegungsanalyse bei Belegnummern).

Ein und derselbe Geschäftsvorfall darf nicht mehrfach aufgezeichnet werden.

Zusammengefasste oder verdichtete Aufzeichnungen im Hauptbuch (Konto) sind zulässig, sofern sie nachvollziehbar in ihre Einzelpositionen des Grundbuchs oder Journals aufgegliedert werden können. Andernfalls ist die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht gewährleistet.

3.2.2 Richtigkeit (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB)

Geschäftsvorfälle sind in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen und im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften inhaltlich zutreffend durch Belege abzubilden (BFH-Urteil vom 24.6.1997, BStBl II 1998 S. 51), der Wahrheit entsprechend aufzuzeichnen und bei kontenmäßiger Abbildung zutreffend zu kontieren.

Erfundene Geschäftsvorfälle dürfen nicht erfasst, tatsächliche Geschäftsvorfälle dürfen nicht mit falschen Werten aufgezeichnet oder deren Erfassung oder Verarbeitung unterdrückt werden.

So ist z. B. eine Bon- oder Rechnungserteilung ohne Registrierung der bar vereinnahmten Beträge (Abbruch des Vorgangs) in einem DV-System unzulässig.

3.2.3 Zeitgerechtigkeit (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB)

Das Erfordernis „zeitgerecht“ zu verbuchen verlangt, dass ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Vorgängen und ihrer buchmäßigen Erfassung besteht (BFH-Urteil vom 25.3.1992, BStBl II S. 1010; BFH-Urteil vom 5.3.1965, BStBl III S. 285).

Jeder Geschäftsvorfall ist möglichst unmittelbar nach seiner Entstehung in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen. Nach den GoB müssen die Geschäftsvorfälle laufend gebucht werden (Journal). Es widerspricht dem Wesen der kaufmännischen Buchführung, sich zunächst auf die Sammlung von Belegen zu beschränken und nach Ablauf einer langen Zeit auf Grund dieser Belege die Geschäftsvorfälle in Grundbüchern einzutragen (BFH-Urteil vom 10.6.1954, BStBl III S. 298).

Jede nicht durch die Verhältnisse des Betriebs oder des Geschäftsvorfalles zwingend bedingte Zeitspanne zwischen dem Eintritt des Vorganges und seiner laufenden, grundbuchmäßigen Erfassung ist bedenklich. Länger als etwa zehn Tage darf ein Geschäftsvorfall grundsätzlich grundbuchmäßig nicht unerfasst bleiben (BFH-Urteil vom 2.10.1968, BStBl II 1969 S. 157; BFH-Urteil vom 26.3.1968, BStBl II S. 527 zu Verbindlichkeiten und zu Debitoren). Wegen der Forderung nach zeitnaher chronologischer Erfassung der Geschäftsvorfälle ist zu verhindern, dass die Geschäftsvorfälle buchmäßig für längere Zeit in der Schwebe gehalten werden und sich hierdurch die Möglichkeit eröffnet, sie später anders darzustellen, als sie richtigerweise darzustellen gewesen wären, oder sie ganz außer Betracht zu lassen und im privaten, sich in der Buchführung nicht niederschlagenden Bereich abzuwickeln.

Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen nach § 146 Abs. 1 S. 2 AO täglich festgehalten werden.

Es ist nicht zu beanstanden, wenn Waren- und Kostenrechnungen, die innerhalb von acht Tagen nach Rechnungseingang oder innerhalb der ihrem gewöhnlichen Durchlauf durch den Betrieb beglichen werden, kontokorrentmäßig (z. B. Geschäftsfreundebuch, Personenkonten) nicht erfasst werden (R 5.2 Abs. 1 EStR).

Werden bei der Erstellung der Bücher oder Aufzeichnungen Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur periodenweise gebucht, ist es nicht zu beanstanden, wenn die Erfassung der Kreditgeschäfte eines Monats im Grundbuch bis zum Ablauf des folgenden Monats erfolgt, sofern durch organisatorische Vorkehrungen sichergestellt ist, dass die Unterlagen bis zu ihrer Erfassung im Grundbuch nicht verloren gehen, z. B. durch laufende Nummerierung der

eingehenden und ausgehenden Rechnungen oder durch Ablage in besonderen Mappen und Ordnern (R 5.2 Abs. 1 EStR).

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

Erfolgt die Belegsicherung oder die Erfassung von Geschäftsvorfällen unmittelbar nach Eingang oder Entstehung mittels DV-System, so stellt sich die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität hinsichtlich der Zeitgerechtigkeit und längerer Fristen nicht. Eine unprotokolierte Änderung dieser Belegsicherung oder Erfassung ist nicht mehr zulässig.

3.2.4 Ordnung (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB)

Der Grundsatz der Klarheit verlangt systematische Erfassung und übersichtliche, deutliche und zuverlässige Buchungen.

Die geschäftlichen Unterlagen dürfen nicht planlos gesammelt und aufbewahrt werden, denn das würde mit zunehmender Zahl und Verschiedenartigkeit der Geschäftsvorfälle zur Unübersichtlichkeit der Buchführung führen, einen jederzeitigen Abschluss unangemessen erschweren und die Gefahr erhöhen, dass Unterlagen verlorengehen oder später leicht aus dem Buchführungswerk entfernt werden können. Hieraus folgt, dass die Bücher und Aufzeichnungen nach bestimmten Ordnungsprinzipien geführt werden müssen und eine Sammlung und Aufbewahrung der Belege notwendig ist, durch die im Rahmen des Möglichen gewährleistet wird, dass die Geschäftsvorfälle leicht und identifizierbar feststellbar und für einen die Lage des Vermögens darstellenden Abschluss unverlierbar sind (BFH-Urteil vom 26.3.1968, BStBl II S. 527).

In der Regel verstößt die nicht getrennte Verbuchung von baren und unbaren Geschäftsvorfällen ohne genügende Kennzeichnung gegen die Grundsätze der Wahrheit und Klarheit einer einfachen kaufmännischen Buchführung.

Bei der doppelten Buchführung sind die Geschäftsvorfälle so zu verarbeiten, dass sie geordnet darstellbar sind und jederzeit ein Überblick über die Vermögens- und Ertragslage gewährleistet ist.

Die Buchungen müssen einzeln und sachlich geordnet nach Konten und diese fortgeschrieben nach Kontensummen oder Salden sowie nach Abschlussposition dargestellt und jederzeit lesbar gemacht werden können. Daraus ergibt sich für das DV-System insgesamt und ggf. für

dessen Bestandteile die Kontenfunktion (Hauptbuch, siehe Tz. 5.3).

3.2.5 Grundsatz der Unveränderbarkeit (§ 146 Abs. 4 AO, § 239 Abs. 3 HGB)

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

Veränderungen und Löschungen von und an Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und anderen Unterlagen müssen protokolliert werden.

Der Nachweis der Durchführung der in dem jeweiligen Verfahren vorgesehenen Kontrollen ist u. a. durch Programmprotokolle sowie durch die Verfahrensdokumentation (siehe Tz. 10.1) zu erbringen.

4. Belegwesen (Belegfunktion)

Jeder Geschäftsvorfall ist urschriftlich bzw. als Kopie der Urschrift zu belegen. Ist kein Fremdbeleg vorhanden, muss ein Eigenbeleg erstellt werden. Aufgabe der Belege ist es, den sicheren und klaren Nachweis über den Zusammenhang zwischen den Vorgängen in der Realität einerseits und dem aufgezeichneten oder gebuchten Inhalt in Büchern oder sonst erforderlichen Aufzeichnungen und ihre Berechtigung andererseits zu erbringen (Belegfunktion). Auf die Bezeichnung als „Beleg“ kommt es nicht an. Die Belegfunktion ist die Grundvoraussetzung für die Beweiskraft der Buchführung und sonst erforderlicher Aufzeichnungen. Sie gilt auch bei Einsatz eines DV-Systems.

Inhalt und Umfang der in den Belegen enthaltenen Informationen sind insbesondere von der Belegart (z. B. Aufträge, Auftragsbestätigungen, Bescheide über Steuern oder Gebühren, betriebliche Kontoauszüge, Gutschriften, Lieferscheine, Lohn- und Gehaltsabrechnungen, Barquittungen, Rechnungen, Verträge, Zahlungsbelege) und der Form (Papier, elektronisch) abhängig.

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

Zur Erfüllung der Belegfunktionen sind deshalb Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum auf dem Papierbeleg erforderlich. Mit dem elektronischen Beleg kann ein Datensatz mit Angaben zur Kontierung oder eine elektronische Verknüpfung (z. B. eindeutiger Index) verbunden werden.

Ein Buchungsbeleg in Papierform oder in elektronischer Form (z. B. Rechnung) kann ein oder mehrere Geschäftsvorfälle enthalten.

Aus der Verfahrensdokumentation (siehe Tz. 10.1) muss ersichtlich sein, wie die elektronischen Belege erfasst, empfangen, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt (zur Aufbewahrung siehe Tz. 9) werden.

4.1 Belegsicherung

Die Belege in Papierform oder in elektronischer Form sind möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung gegen Verlust zu sichern (zur Aufbewahrung siehe Tz. 9).

Bei Papierbelegen erfolgt eine Sicherung z. B. durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Lieferscheine und Rechnungen, durch Ablage in besonderen Mappen und Ordern oder durch Vergabe eines Barcodes und anschließendes Scannen. Eine Belegsicherung ist nicht gegeben, wenn eine manuelle Belegnummerierung von Papierbelegen erst bei einer zeitversetzten Belegerfassung oder Verbuchung erfolgt.

Bei elektronischen Belegen (z. B. Abrechnung aus Fakturierung) kann die laufende Nummerierung automatisch vergeben werden.

Die Belegsicherung kann organisatorisch und technisch mit der Zuordnung zwischen Beleg und Grundaufzeichnung oder Buchung verbunden werden.

4.2 Zuordnung zwischen Beleg und Grundaufzeichnung oder Buchung

Die Zuordnung zwischen Beleg und Grundaufzeichnung oder Buchung kann anhand von eindeutigen Zuordnungsmerkmalen (z. B. Index, Paginiernummer, Barcode, Dokumenten-ID) und zusätzlichen Identifikationsmerkmalen für die Papierablage oder für die Such- und Filtermöglichkeit bei elektronischer Belegablage gewährleistet werden. Gehören zu einer Grundaufzeichnung oder Buchung mehrere Belege (z. B. Rechnung verweist für Menge und Art der gelieferten Gegenstände nur auf Lieferschein), bedarf es zusätzlicher Zuordnungs- und Identifikationsmerkmale für die Verknüpfung zwischen den Belegen und der Grundaufzeichnung oder Buchung.

Diese Zuordnungs- und Identifizierungsmerkmale aus dem Beleg müssen bei der Aufzeichnung oder Verbuchung in die Bücher oder Aufzeichnungen übernommen werden, um eine progressive und retrograde Prüfbarkeit zu ermöglichen.

Die Ablage der Belege und die Zuordnung zwischen Beleg und Aufzeichnung müssen in angemessener Zeit nachprüfbar sein. So ist z. B. Beleg- oder Buchungsdatum, Kontoauszugsnummer oder Name bei umfangreichem Beleganfall mangels Eindeutigkeit in der Regel kein geeignetes Zuordnungsmerkmal für den Geschäftsvorfall.

4.3 Erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchungsbelege

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

Wenn für Geschäftsvorfälle keine bildhaften Urschriften empfangen oder abgesandt, sondern beleglose Meldungen ausgestellt wurden (z. B. EDI), dann erfüllen diese Meldungen mit ihrem vollständigen Dateninhalt die Belegfunktion und müssen mit ihrem vollständigen Inhalt gespeichert und aufbewahrt werden.

Jeder Geschäftsvorfall muss mit folgenden Inhalten belegt, anschließend mit diesen Angaben in der Grundaufzeichnung erfasst und danach im Journal verbucht werden:

Bezeichnung	Begründung
Eindeutige Belegnummer (nicht Fremdbelegnummer)	Angabe zwingend (§ 146 Abs. 1 S. 1 AO, vollständig, geordnet) Kriterium für Vollständigkeitskontrolle (Belegsicherung) Bei umfangreichem Beleganfall ist Zuordnung und Identifizierung regelmäßig nicht aus Belegdatum oder anderen Merkmalen eindeutig ableitbar
Buchungsbetrag bzw. Mengen- und Wertabgaben, aus denen sich der zu buchende Betrag ergibt	Angabe zwingend (BFH vom 12.5.1966, BStBl III S. 372); Dokumentation einer Veränderung des Anlage- und Umlaufvermögens sowie des Eigen- und Fremdkapitals
Währungsangabe und Wechselkurs bei Fremdwährung	Ermittlung des Buchungsbetrags
Buchungstext	Hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles (BFH-Urteil vom 12.5.1966, BStBl III S. 372; BFH-Urteil vom 1.10.1969, BStBl II 1970 S. 45)

Bezeichnung	Begründung
Belegdatum	Angabe zwingend (§ 146 Abs. 1 S. 1 AO, zeitgerecht). Identifikationsmerkmale für eine chronologische Erfassung, bei Bargeschäften regelmäßig Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles Evtl. zusätzliche Erfassung der Belegzeit bei umfangreichem Beleganfall erforderlich
Buchungsdatum, Erfassungsdatum (soweit abweichend von Buchungsdatum)	Angabe zwingend (§ 146 Abs. 1 S. 1 AO, zeitgerecht) Zeitpunkt der Buchungserfassung und -verarbeitung Angabe der „Festschreibung“ zwingend, soweit nicht Unveränderbarkeit automatisch mit Erfassung und Verarbeitung in Grund(buch)aufzeichnung
Buchungsperiode / Voranmeldungszeitraum (Umsatzsteuer)	Angabe zwingend (§ 146 Abs. 1 S. 1 AO, zeitgerecht) Datum oder Periode der ertrag- und umsatzsteuerlichen Zuordnung
Verantwortlicher Aussteller / Autorisierung	Autorisierung durch Freigabekennzeichen, analog zu Zeichnungsvermerk oder Unterschrift auf Papierbeleg

Für umsatzsteuerliche Zwecke können weitere Angaben erforderlich sein, wie z. B.:

- Steuersatz oder Steuerschlüssel,
- Steuerbetrag,
- Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder Steuernummer.

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

Dazu gehören z. B.:

- Rechnungsangaben nach §§ 14, 14a UStG,
- Einzelpreis (Bewertung),
- Valuta, Fälligkeit (Bewertung),
- Angaben zu Skonti, Rabatten (Bewertung),
- Zahlungsart (bar, Bank).

4.4 Besonderheiten

Bei DV-gestützten Prozessen wird der Nachweis oft nicht durch konventionelle Belege erbracht (z. B. Buchungen aus Fakturierungssätzen, die durch Multiplikation von Preisen mit entnommenen Mengen aus der Betriebsdatenerfassung gebildet werden). Die Erfüllung der Belegfunktion ist dabei durch die ordnungsgemäße Anwendung des jeweiligen Verfahrens wie folgt nachzuweisen:

- Dokumentation der programminternen Vorschriften zur Generierung der Buchungen,
- Nachweis, dass die in der Dokumentation enthaltenen Vorschriften einem autorisierten Änderungsverfahren unterlegen haben (u. a. Zugriffsschutz, Versionsführung, Test- und Freigabeverfahren),
- Nachweis der Anwendung des genehmigten Verfahrens sowie
- Nachweis der tatsächlichen Durchführung der einzelnen Buchungen.

Bei Dauersachverhalten (z. B. monatliche AfA-Buchungen nach Anschaffung eines abnutzbaren Wirtschaftsguts) ist der Anschaffungsbeleg mit der AfA-Bemessungsgrundlage und weiteren Parametern (z. B. Nutzungsdauer) Basis für die folgenden Automatikbuchungen. Der Anschaffungsbeleg ist bis zum Ende der Nutzungsdauer aufbewahrungspflichtig. Aus der Verfahrensdokumentation und der ordnungsmäßigen Anwendung des Verfahrens muss der automatische Buchungsvorgang nachvollziehbar sein.

5. Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge und in sachlicher Ordnung

Der Steuerpflichtige hat organisatorisch und technisch sicherzustellen, dass die elektronischen Buchungen und sonst erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden (§ 146 Abs. 1 S.1 AO, § 239 Abs. 2 HGB). Jede Buchung oder Aufzeichnung muss im Zusammenhang mit einem Beleg stehen (BFH-Urteil vom 24.6.1997, BStBl II 1998 S. 51).

Bei der doppelten Buchführung werden alle Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge (Grundbuch) und in sachlicher Gliederung (Hauptbuch, Konten, siehe Tz. 5.2) dargestellt. Damit verursacht jeder Geschäftsvorfall eine Buchung auf mindestens zwei Konten (Soll- und Habenbuchung).

Die Erfassung der Geschäftsvorfälle in elektronischen Grundaufzeichnungen bzw. im elektronischen Grundbuch (siehe Tz. 5.1) und die Verbuchung im Journal (siehe Tz. 5.2) kann organisatorisch und zeitlich auseinander fallen (z. B. Grundaufzeichnung in Form von Kassenauftragszeilen). In diesen Fällen gelten die Ordnungsvorschriften bereits mit der ersten Erfas-

sung der Geschäftsvorfälle und müssen über alle nachfolgenden Prozesse erhalten bleiben (z. B. Übergabe von Daten aus Vor- in Hauptsysteme).

5.1 Erfassung in Grundaufzeichnungen bzw. im Grundbuch

Die fortlaufende Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle erfolgt zunächst in elektronischen Grundaufzeichnungen (Grundaufzeichnungsfunktion) oder Grundbüchern (Grundbuchfunktion), um die Belegsicherung und die Garantie der Unverlierbarkeit des Geschäftsvorfalles zu gewährleisten. Sämtliche Geschäftsvorfälle müssen der zeitlichen Reihenfolge nach und materiell mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden.

Die Grundaufzeichnungen sind nicht an ein bestimmtes System gebunden. Jedes System, durch das die Geschäftsvorfälle fortlaufend, vollständig und richtig so in der Buchführung festgehalten werden, dass die Grundaufzeichnungsfunktion erfüllt wird, ist ordnungsmäßig (BFH-Urteil vom 26.3.1968, BStBl II S. 527).

Bei Einsatz von Haupt-, Vor- oder Nebensystemen ist eine Verbuchung im Journal des Hauptsystems (z. B. Finanzbuchhaltung) bis zum Ablauf des folgenden Monats zulässig, wenn die einzelnen Geschäftsvorfälle bereits in einem Vor- oder Nebensystem die Grundaufzeichnungsfunktion erfüllen und die Einzeldaten aufbewahrt werden.

Durch Erfassungs-, Übertragungs- und Verarbeitungskontrollen ist sicherzustellen, dass alle Geschäftsvorfälle vollständig erfasst oder übertragen werden und danach nicht unbefugt (d. h. nicht ohne Zugriffsschutzverfahren) und nicht ohne Nachweis des vorausgegangenen Zustandes verändert werden können. Die Durchführung der Kontrollen ist zu protokollieren.

Neben den Daten zum Geschäftsvorfall selbst müssen auch alle für die Verarbeitung erforderlichen Tabellendaten (Stammdaten, Bewegungsdaten, Metadaten wie z. B. Grund- oder Systemeinstellungen, geänderte Parameter), deren Historisierung und Programme gespeichert sein.

5.2 Verbuchung im Journal (Journalfunktion)

Die Journalfunktion erfordert eine vollständige, zeitgerechte und formal richtige Erfassung, Verarbeitung und Wiedergabe der eingegebenen Geschäftsvorfälle. Sie dient dem Nachweis der tatsächlichen und zeitgerechten Verarbeitung der Geschäftsvorfälle.

Werden die Voraussetzungen der Tz. 5.1 bereits mit fortlaufender Verbuchung im Journal erfüllt, ist eine zusätzliche Erfassung in einem Grundbuch oder in Grundaufzeichnungen nicht erforderlich. Eine laufende Aufzeichnung unmittelbar im Journal genügt den Erfordernissen

der zeitgerechten Erfassung in Grundbüchern (BFH-Urteil vom 16.9.1964, BStBl III S. 654). Zeitversetzte Buchungen im Journal genügen nur dann, wenn die Geschäftsvorfälle vorher fortlaufend richtig und vollständig in Grundbüchern aufgezeichnet werden.

Die Journalfunktion ist nur erfüllt, wenn die gespeicherten Aufzeichnungen gegen Veränderung oder Löschung geschützt sind.

Fehlerhafte Buchungen können wirksam und nachvollziehbar durch Stornierungen oder Neubuchungen geändert werden (siehe Tz. 8). Es besteht deshalb weder ein Bedarf noch die Notwendigkeit für weitere nachträgliche Veränderungen einer einmal erfolgten Buchung.

Bei der doppelten Buchführung kann die Journalfunktion zusammen mit der Kontenfunktion erfüllt werden, indem bereits bei der erstmaligen Erfassung des Geschäftsvorfalles alle für die sachliche Zuordnung notwendigen Informationen erfasst werden.

Zur Erfüllung der Journalfunktion und zur Ermöglichung der Kontenfunktion sind zusätzlich zu den Grundaufzeichnungen (siehe Tz. 4.3) die nachfolgenden Angaben zu erfassen:

- Konto und Gegenkonto,
- Buchungsschlüssel (soweit vorhanden),
- Soll- und Haben-Betrag,
- Buchungsdatum,
- Buchungssatzzähler (soweit Aufteilung der Buchung in Teilbuchungssätze (Buchungs-Halbsätze) oder zahlreiche Soll- oder Habenkonten (Splitbuchungen) vorhanden).

5.3 Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in sachlicher Ordnung (Hauptbuch)

Die Geschäftsvorfälle sind so zu verarbeiten, dass sie geordnet darstellbar sind und ein Überblick über die Vermögens- und Ertragslage gewährleistet ist (Kontenfunktion).

Die Kontenfunktion verlangt, dass die im Journal in zeitlicher Reihenfolge einzeln aufgezeichneten Geschäftsvorfälle auch in sachlicher Ordnung auf Konten und diese fortgeschrieben nach Kontensummen oder Salden sowie nach Abschlussposition abgebildet werden. Dies setzt voraus, dass Eröffnungsbilanzbuchungen und alle Abschlussbuchungen enthalten sind.

Werden innerhalb verschiedener Bereiche des DV-Systems oder zwischen unterschiedlichen DV-Systemen differierende Ordnungskriterien verwendet, so müssen entsprechende Zuordnungstabellen vorgehalten werden (z. B. Wechsel des Kontenrahmens). Dies gilt auch für die elektronische Übermittlung von Daten an die Finanzbehörde (z. B. USt-Voranmeldung, LSt-Anmeldung, Anlage EÜR und E-Bilanz).

Die vorstehenden Ausführungen gelten für die Nebenbücher entsprechend.

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

6. Internes Kontrollsystem (IKS)

Für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO (siehe Tz. 3) hat der Steuerpflichtige Kontrollen einzurichten, auszuüben und zu protokollieren. Hierzu gehören beispielsweise

- Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen,
- Erfassungskontrollen (Fehlerhinweise, Plausibilitätsprüfungen),
- Abstimmungskontrollen bei der Dateneingabe,
- Verarbeitungskontrollen,
- Schutzmaßnahmen gegen die Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten.

Im Rahmen eines funktionsfähigen IKS muss auch die Programmentität sichergestellt werden, d. h. es muss laufend geprüft werden, ob das eingesetzte DV-System auch tatsächlich dem dokumentierten System entspricht.

Die Beschreibung des IKS ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation (siehe Tz. 10.1).

7. Datensicherheit

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

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

Die Beschreibung des Datensicherungskonzepts ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation (siehe Tz. 10.1).

8. Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen

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

Das zum Einsatz kommende DV-Verfahren muss die Gewähr dafür bieten, dass alle Informationen (Programme und Datenbestände), die einmal in den Verarbeitungsprozess eingeführt werden, erfasst werden und zudem nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden können. Neue Daten dürfen nicht ohne Kenntlichmachung eingespielt werden.

Die Unveränderbarkeit der Daten, Datensätze, elektronischen Dokumente und elektronischen Unterlagen kann sowohl hardwaremäßig (z. B. unveränderbare und fälschungssichere Datenträger) als auch softwaremäßig (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten, Sicherungen, Sperren, Festschreibung, Löschmerker, automatische Protokollierung) gewährleistet werden. Die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem erfüllt die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten.

Die Unveränderbarkeit der Daten muss bereits vom Zeitpunkt der ersten Speicherung an gewährleistet sein und nicht erst nach durchgeführter Verarbeitung.

Spätere Änderungen sind ausschließlich so vorzunehmen, dass sowohl der ursprüngliche Inhalt als auch die Tatsache, dass Veränderungen vorgenommen wurden, erkennbar bleiben. Bei programmgenerierten bzw. programmgesteuerten Aufzeichnungen (automatisierte Belege bzw. Dauerbelege) sind Änderungen an den der Aufzeichnung zugrunde liegenden Generierungs- und Steuerungsdaten ebenfalls aufzuzeichnen. Dies betrifft insbesondere die Protokollierung von Änderungen in Einstellungen oder die Parametrisierung der Software. Bei einer Änderung von Stammdaten (z. B. Abkürzungs- oder Schlüsselverzeichnisse, Organisationspläne) muss die eindeutige Bedeutung in den entsprechenden Bewegungsdaten (z. B. Umsatzsteuerschlüssel, Währungseinheit, Kontoeigenschaft) erhalten bleiben. Ggf. müssen Stammdatenänderungen ausgeschlossen oder Stammdaten mit Gültigkeitsangaben historisiert werden, um mehrdeutige Verknüpfungen zu verhindern. Auch eine Änderungshistorie darf nicht nachträglich veränderbar sein.

Systemfunktionalitäten oder Manipulationsprogramme, die diesen Anforderungen entgegenwirken sollen, führen regelmäßig zur Ordnungswidrigkeit der elektronischen Bücher und sonst erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen.

9. Aufbewahrung

Der sachliche Umfang der Aufbewahrungspflicht in § 147 Abs. 1 AO besteht grundsätzlich nur im Umfang der Aufzeichnungspflicht (BFH-Urteil vom 24.6.2009, BStBl II 2010 S. 452; BFH-Urteil vom 26.2.2004, BStBl II S. 599).

Müssen Bücher für steuerliche Zwecke geführt werden, sind sie in vollem Umfang aufbewahrungs- und vorlagepflichtig (z. B. Finanzbuchhaltung hinsichtlich Drohverlustrückstellungen, nicht abziehbare Betriebsausgaben, organschaftliche Steuerumlagen; BFH-Beschluss vom 26.9.2007, BStBl II 2008 S. 415).

Steuerpflichtige, die nach § 4 Abs. 3 EStG als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen, sind verpflichtet, Aufzeichnungen und Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren (BFH-Urteil vom 24.6.2009, BStBl II 2010 S. 452; BFH-Urteil vom 26.2.2004, BStBl II S. 599).

Aufbewahrungspflichten können sich auch aus anderen Rechtsnormen (z. B. § 14b UStG) ergeben.

Die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen müssen geordnet aufbewahrt werden. Ein bestimmtes Ordnungssystem ist nicht vorgeschrieben. Die Ablage kann z. B. nach Zeitfolge, Sachgruppen, Kontenklassen, Belegnummern oder alphabetisch erfolgen. Ihr Eingang, ihre Archivierung und ggf. Konvertierung sowie die weitere Verarbeitung ist zu protokollieren. Es muss jedoch sichergestellt sein, dass ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit prüfen kann.

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

1. mit den empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefen und den Buchungsbelegen bildlich und mit den anderen Unterlagen inhaltlich übereinstimmen, wenn sie lesbar gemacht werden,
2. während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können.

Mit Einsatz eines DV-Systems hat der Unternehmer sein Wahlrecht zur Aufbewahrung der elektronischen aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten und Dokumente auf Da-

tenträgern ausgeübt. Sie dürfen daher nicht mehr ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden und müssen über die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar erhalten bleiben (z. B. per E-Mail eingegangene Rechnung im PDF-Format). Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufbewahrung im Produktivsystem oder durch Auslagerung in ein anderes DV-System erfolgt.

Bei den Daten und Dokumenten ist - wie bei den Informationen in Papierbelegen - auf deren Inhalt und auf deren Funktion abzustellen, nicht auf deren Bezeichnung. So sind beispielsweise E-Mails mit der Funktion eines Handels- oder Geschäftsbriefs oder eines Buchungsbelegs in elektronischer Form aufbewahrungspflichtig. Dient eine E-Mail nur als „Transportmittel“, z. B. für eine angehängte elektronische Rechnung, und enthält darüber hinaus keine weitergehenden aufbewahrungspflichtigen Informationen, so ist diese nicht aufbewahrungspflichtig (wie der bisherige Papierbriefumschlag).

Sind aufbewahrungspflichtige Unterlagen in digitaler Form in das Unternehmen eingegangen oder dort entstanden, sind sie auch in dieser Form aufzubewahren und dürfen nicht mehr gelöscht werden.

Das elektronische Dokument ist mit einem unveränderbaren und eindeutigen Index zu versehen. Der Erhalt der Verknüpfung zwischen Index und elektronischem Dokument muss während der gesamten Aufbewahrungsfrist gewährleistet sein. Es ist sicherzustellen, dass das elektronische Dokument unter dem zugeteilten Index verwaltet werden kann.

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

Hinsichtlich der Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften wird auf das BMF-Schreiben vom 26. November 2010 - IV A 4 - S 0316/08/10004-07 (BStBl I S. 1342) hingewiesen.

9.1 Maschinelle Auswertbarkeit

Eine maschinelle Auswertbarkeit ist u. a. gegeben, bei aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen,

- die mathematisch-technische Auswertungen ermöglichen,
- die eine Volltextsuche ermöglichen,

- die auch ohne mathematisch-technische Auswertungen eine Prüfung im weitesten Sinne ermöglichen.

Das Erfordernis der maschinellen Auswertbarkeit ist nach den tatsächlichen Informations- und Dokumentationsmöglichkeiten zu beurteilen.

Mathematisch-technische Auswertung bedeutet, dass alle in den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und elektronischen Unterlagen enthaltenen Informationen automatisiert (DV-gestützt) interpretiert, dargestellt, verarbeitet sowie für andere Datenbank Anwendungen und eingesetzter Prüfsoftware direkt, ohne weitere Konvertierungs- und Bearbeitungsschritte und ohne Informationsverlust nutzbar gemacht werden können (z. B. für wahlfreie Sortier-, Summier-, Verbindungs- und Filterungsmöglichkeiten).

Neben den Daten in Form von Datensätzen und den elektronischen Dokumenten sind auch die zugehörigen Strukturinformationen in maschinell auswertbarer Form sowie die internen und externen Verknüpfungen vollständig und in unverdichteter, maschinell auswertbarer Form aufzubewahren.

Die Reduzierung einer bereits bestehenden maschinellen Auswertbarkeit, beispielsweise durch Umwandlung des Dateiformats oder der Auswahl bestimmter Aufbewahrungsformen, ist nicht zulässig (siehe Tz. 9.2).

9.2 Elektronische Aufbewahrung

Werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch erfasst (scannen), ist das Scanergebnis so aufzubewahren, dass die Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird. Erfolgt zusätzlich eine entsprechende Verarbeitung (z. B. Optical-Character-Recognition-Verfahren, OCR-Verfahren) sind die dadurch gewonnenen Informationen inhaltlich aufzubewahren.

Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden. Erfolgt zusätzlich eine entsprechende Verarbeitung (z. B. Umwandlung von einem Bildformat in ein anderes Format, OCR-Verfahren), sind die dadurch gewonnenen Informationen ebenfalls aufzubewahren.

Im DV-System erzeugte Daten (z. B. Grundaufzeichnungen in Vor- und Nebensystemen, Buchungen, generierte Datensätze zur Erstellung von Ausgangsrechnungen) oder darin empfangene Daten (z. B. EDI-Verfahren) müssen im Ursprungsformat aufbewahrt werden.

Im DV-System erzeugte Dokumente (z. B. als Textdokumente erstellte Ausgangsrechnungen, Verträge, Verfahrensdokumentation) sind im Ursprungsformat aufzubewahren.

Bei Einsatz von Kryptografiertechniken sind die verschlüsselte und die entschlüsselte Unterlage und die verwendeten Schlüssel aufzubewahren. Werden Signaturprüfchlüssel verwendet, sind die eingesetzten Schlüssel aufzubewahren.

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

9.3 Elektronische Erfassung von Papierdokumenten (Scanvorgang)

Papierdokumente werden durch den Scanvorgang in elektronische Dokumente umgewandelt. Der Scanvorgang bedarf einer genauen Organisationsanweisung darüber,

- wer scannen darf,
- zu welchem Zeitpunkt gescannt wird,
- welches Schriftgut gescannt wird,
- ob eine bildliche oder inhaltliche Übereinstimmung mit dem Original erforderlich ist,
- wie die Qualitätskontrolle auf Lesbarkeit und Vollständigkeit und
- wie die Protokollierung von Fehlern zu erfolgen hat.

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

Für Besteuerungszwecke ist eine elektronische Signatur nicht erforderlich.

Im Anschluss an den Scanvorgang darf die weitere Bearbeitung nur mit dem elektronischen Dokument erfolgen. Die Papierbelege sind dem weiteren Bearbeitungsgang zu entziehen, damit auf diesen keine Bemerkungen, Ergänzungen usw. vermerkt werden können, die auf dem elektronischen Dokument nicht enthalten sind.

Die Papierdokumente können darüber hinaus nur vernichtet werden, soweit sie nicht nach steuerlichen und außersteuerlichen Vorschriften im Original aufzubewahren sind. Nicht vernichtet werden dürfen z. B. notariell beurkundete Verträge, Zollbelege nach § 147 Abs. 1 Nr. 4a AO, Wertpapiere, Schecks, Wechsel. Soweit die Papierdokumente vernichtet werden können, hat der Steuerpflichtige zu entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Auf-

bewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleibt, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen.

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

9.4 Auslagerung von Daten aus dem Produktivsystem und Systemwechsel

Im Falle eines technisch oder betriebswirtschaftlich notwendigen Systemwechsels (z. B. Abschaltung Altsystem, Datenmigration) oder einer Auslagerung von Daten aus dem Produktivsystem ist es nur dann nicht erforderlich, die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems über die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

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

Andernfalls ist die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems - neben den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten - über die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten. Auf die Möglichkeit der Bewilligung von Erleichterungen nach § 148 AO wird hingewiesen.

Eine Aufbewahrung in Form von Datenextrakten, Reports oder Druckdateien ist unzulässig, soweit nicht mehr alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten enthalten sind.

10. Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Die allgemeinen Grundsätze der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit sind unter Tz. 3.1 aufgeführt.

Die Prüfbarkeit der formellen und sachlichen Richtigkeit bezieht sich sowohl auf einzelne

Geschäftsvorfälle (Einzelprüfung) als auch auf die Prüfbarkeit des gesamten Verfahrens (Verfahrens- oder Systemprüfung anhand einer Verfahrensdokumentation).

Auch an die DV-gestützte Buchführung wird die Anforderung gestellt, dass Geschäftsvorfälle über die Dauer der Aufbewahrungsfrist retrograd und progressiv prüfbar bleiben müssen.

Die vorgenannten Anforderungen gelten für sonst erforderliche elektronische Aufzeichnungen sinngemäß (§ 145 Abs. 2 AO).

Von einem sachverständigen Dritten kann zwar Sachverstand hinsichtlich der Ordnungsvorschriften der §§ 145 bis 147 AO und allgemeiner DV-Sachverstand erwartet werden, nicht jedoch spezielle, produktabhängige System- oder Programmierkenntnisse.

Nach § 146 Abs. 3 S. 3 AO muss im Einzelfall die Bedeutung von Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben und Symbolen eindeutig festliegen und sich aus der Verfahrensdokumentation ergeben.

Für die Prüfung ist eine aussagefähige und aktuelle Verfahrensdokumentation notwendig, die alle System- bzw. Verfahrensänderungen inhaltlich und zeitlich lückenlos dokumentiert.

10.1 Verfahrensdokumentation

Für jedes DV-System muss eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation vorhanden sein, aus der - in Abhängigkeit von der Komplexität - Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind. Der Umfang der im Einzelfall erforderlichen Dokumentation wird dadurch bestimmt, was zum Verständnis des DV-Verfahrens, der Bücher und Aufzeichnungen sowie der aufbewahrten Unterlagen notwendig ist. Die Verfahrensdokumentation muss verständlich und damit für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachprüfbar sein. Sie muss eine Einzelfallprüfung als auch eine Systemprüfung ermöglichen.

Die Verfahrensdokumentation beschreibt den organisatorisch und technisch gewollten Prozess, z. B. bei elektronischen Dokumenten von der Entstehung der Informationen über die Indizierung, Verarbeitung und Speicherung, dem eindeutigen Wiederfinden und der maschinellen Auswertbarkeit, der Absicherung gegen Verlust und Verfälschung und der Reproduktion.

Die Verfahrensdokumentation besteht in der Regel aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation.

Über den Zeitraum der Aufbewahrungsfrist muss gewährleistet und nachgewiesen sein, dass das in der Dokumentation beschriebene Verfahren dem in der Praxis eingesetzten Verfahren voll entspricht. Dies gilt insbesondere für die eingesetzten Versionen der Programme (Programmidentität). Die Verfahrensdokumentation ist bei Änderungen zu versionieren und eine nachvollziehbare Änderungshistorie vorzuhalten. Aus der Verfahrensdokumentation muss sich ergeben, wie die Ordnungsvorschriften (z. B. §§ 145 ff. AO, §§ 238 ff. HGB) und damit die in diesem Schreiben enthaltenen Anforderungen beachtet werden. Die Aufbewahrungsfrist für die Verfahrensdokumentation läuft nicht ab, soweit und solange die Aufbewahrungsfrist für die Unterlagen noch nicht abgelaufen ist, zu deren Verständnis sie erforderlich ist.

Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit beeinträchtigt, liegt ein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann.

10.2 Lesbarmachung von elektronischen Unterlagen

Wer aufzubewahrende Unterlagen in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern vorlegt, ist nach § 147 Abs. 5 AO verpflichtet, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen. Auf Verlangen der Finanzbehörde hat der Steuerpflichtige auf seine Kosten die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beizubringen.

Der Steuerpflichtige muss durch Scannen digitalisierte Unterlagen über sein DV-System per Bildschirm lesbar machen. Ein Ausdruck auf Papier ist nicht ausreichend. Die elektronischen Dokumente müssen über die Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit lesbar sein (BFH-Beschluss vom 26.9.2007, BStBl II 2008 S. 415).

11. Datenzugriff

Nach § 147 Abs. 6 AO hat die Finanzbehörde das Recht, die mit Hilfe eines DV-Systems erstellten und nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen durch Datenzugriff zu prüfen. Das Recht auf Datenzugriff steht der Finanzbehörde nur im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen zu. Durch die Regelungen zum Datenzugriff wird der sachliche Umfang der Außenprüfung (§ 194 AO) nicht erweitert; er wird durch die Prüfungsanordnung (§ 196 AO, § 5 BpO) bestimmt.

11.1 Umfang und Ausübung des Rechts auf Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO

Gegenstand der Prüfung sind die nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften aufzeichnungspflichtigen und die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen. Hierfür sind insbesondere die Daten der Finanzbuchhaltung, der Anlagenbuchhaltung und der Lohnbuchhaltung und diesen vor- und nachgelagerte Systeme für den Datenzugriff bereitzustellen. Die Art der Außenprüfung ist hierbei unerheblich, so dass z. B. die Daten der Finanzbuchhaltung auch Gegenstand der Lohnsteuer-Außenprüfung sein können.

Neben den Daten müssen insbesondere auch die Teile der Verfahrensdokumentation zur Verfügung gestellt werden, die einen vollständigen Systemüberblick ermöglichen und für das Verständnis des DV-Systems erforderlich sind. Dazu gehört auch ein Überblick über alle im DV-System vorhandenen Informationen (z. B. Beschreibungen zu Tabellen, Feldern, Verknüpfungen und Auswertungen).

Soweit in Bereichen des Unternehmens betriebliche Abläufe mit Hilfe eines DV-Systems abgebildet werden, sind die betroffenen DV-Systeme durch den Steuerpflichtigen zu identifizieren, die darin enthaltenen Daten nach Maßgabe der außersteuerlichen und steuerlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten zu qualifizieren und für den Datenzugriff in geeigneter Weise vorzuhalten. Bei unzutreffender Qualifizierung von Daten kann die Finanzbehörde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens verlangen, dass der Steuerpflichtige den Datenzugriff auf diese nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften tatsächlich aufzeichneten und aufbewahrten Daten nachträglich ermöglicht.

Das allgemeine Auskunftsrecht des Prüfers (§§ 88, 199 Abs. 1 AO) und die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (§§ 90, 200 AO) bleiben unberührt.

Bei der Ausübung des Rechts auf Datenzugriff stehen der Finanzbehörde nach dem Gesetz drei gleichberechtigte Möglichkeiten zur Verfügung. Die Entscheidung, von welcher Möglichkeit des Datenzugriffs die Finanzbehörde Gebrauch macht, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen; falls erforderlich, kann sie auch kumulativ mehrere Möglichkeiten in Anspruch nehmen:

1. Unmittelbarer Datenzugriff (Z1)

Die Finanzbehörde hat das Recht, selbst unmittelbar auf das DV-System dergestalt zuzugreifen, dass sie in Form des Nur-Lesezugriffs Einsicht in die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten nimmt und die vom Steuerpflichtigen oder von einem beauftragten Dritten eingesetzte Hard- und Software zur Prüfung der gespeicherten Daten einschließlich der jeweiligen Meta-, Stamm- und Bewegungsdaten sowie der entsprechenden Verknüpfungen (z. B. zwischen den Tabellen einer relationalen Daten-

bank) nutzt. Dabei darf sie nur mit Hilfe dieser Hard- und Software auf die elektronisch gespeicherten Daten zugreifen. Dies schließt eine Fernabfrage (Online-Zugriff) auf das DV-System des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde aus.

Der Nur-Lesezugriff umfasst das Lesen und Analysieren der Daten unter Nutzung der im DV-System vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten (z. B. Filtern und Sortieren).

2. Mittelbarer Datenzugriff (Z2)

Die Finanzbehörde kann vom Steuerpflichtigen auch verlangen, dass er an ihrer Stelle die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten nach ihren Vorgaben maschinell auswertet oder von einem beauftragten Dritten maschinell auswerten lässt, um anschließend einen Nur-Lesezugriff durchführen zu können. Es kann nur eine maschinelle Auswertung unter Verwendung der im DV-System des Steuerpflichtigen oder des beauftragten Dritten vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten verlangt werden.

3. Datenträgerüberlassung (Z3)

Die Finanzbehörde kann ferner verlangen, dass ihr die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, einschließlich der jeweiligen Meta-, Stamm- und Bewegungsdaten sowie der internen und externen Verknüpfungen (z. B. zwischen den Tabellen einer relationalen Datenbank), und elektronische Dokumente und Unterlagen auf einem maschinell lesbaren und auswertbaren Datenträger zur Auswertung überlassen werden. Die Finanzbehörde ist nicht berechtigt, selbst Daten aus dem DV-System herunterzuladen oder Kopien vorhandener Datensicherungen vorzunehmen.

Die Datenträgerüberlassung umfasst die Mitnahme der Daten aus der Sphäre des Steuerpflichtigen.

Der zur Auswertung überlassene Datenträger ist spätestens nach Bestandskraft der aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide an den Steuerpflichtigen zurückzugeben und die Daten sind zu löschen.

Die Finanzbehörde hat bei Anwendung der Regelungen zum Datenzugriff den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten.

11.2 Umfang der Mitwirkungspflicht nach §§ 147 Abs. 6 und 200 Abs. 1 Satz 2 AO

Der Steuerpflichtige hat die Finanzbehörde bei Ausübung ihres Rechts auf Datenzugriff zu unterstützen (§ 200 Abs. 1 AO).

Enthalten elektronisch gespeicherte Datenbestände z. B. nicht aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige, personenbezogene oder dem Berufsgeheimnis (§ 102 AO) unterliegende Daten, so obliegt es dem Steuerpflichtigen oder dem von ihm beauftragten Dritten, die Datenbe-

stände so zu organisieren, dass der Prüfer nur auf die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten des Steuerpflichtigen zugreifen kann. Dies kann z. B. durch geeignete Zugriffsbeschränkungen erfolgen.

Mangels Nachprüfbarkeit akzeptiert die Finanzbehörde keine Reports oder Druckdateien, die vom Unternehmen ausgewählte („vorgefilterte“) Datenfelder und -sätze aufführen, jedoch nicht mehr alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten enthalten.

Im Einzelnen gilt Folgendes:

1. Beim **unmittelbaren Datenzugriff** hat der Steuerpflichtige dem Prüfer die für den Datenzugriff erforderlichen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen und ihn für den Nur-Lesezugriff in das DV-System einzuweisen. Die Zugangsberechtigung muss so ausgestaltet sein, dass dem Prüfer dieser Zugriff auf alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten eingeräumt wird. Sie umfasst u. a. auch die Nutzung der im DV-System vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten (z. B. Filtern, Sortieren, Konsolidieren). Eine tatsächliche Installation oder Nutzung der Programmfunktionalitäten im Unternehmen ist nicht Voraussetzung.

Eine Volltextsuche, eine Ansichtsfunktion oder ein selbsttragendes System, das in einer Datenbank nur die für archivierte Dateien vergebenen Schlagworte als Indexwerte nachweist, reicht regelmäßig nicht aus.

Eine Unveränderbarkeit des Datenbestandes und des DV-Systems durch die Finanzbehörde muss seitens des Steuerpflichtigen oder eines von ihm beauftragten Dritten gewährleistet werden.

2. Beim **mittelbaren Datenzugriff** gehört zur Mithilfe des Steuerpflichtigen beim Nur-Lesezugriff neben der Zurverfügungstellung von Hard- und Software die Unterstützung durch mit dem DV-System vertraute Personen. Der Umfang der zumutbaren Mithilfe richtet sich nach den betrieblichen Begebenheiten des Unternehmens. Hierfür können z. B. seine Größe oder Mitarbeiterzahl Anhaltspunkte sein.
3. Bei der **Datenträgerüberlassung** sind der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen (z. B. über die Dateistruktur, die Datenfelder sowie interne und externe Verknüpfungen) in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen sich die Daten bei einem Dritten befinden.

Auch die zur Auswertung der Daten notwendigen Strukturinformationen müssen in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung gestellt werden.

Bei unvollständigen oder unzutreffenden Datenlieferungen kann die Finanzbehörde neue Datenträger mit vollständigen und zutreffenden Daten verlangen. Im Verlauf der

Prüfung kann die Finanzbehörde auch weitere Datenträger mit aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen anfordern.

Das Einlesen der Daten muss ohne Installation von Fremdsoftware auf den Rechnern der Finanzbehörde möglich sein.

Ergänzende Informationen zur Datenträgerüberlassung stehen auf der Internet-Seite des Bundesfinanzministeriums (www.bundesfinanzministerium.de) zum Download bereit.

12. Zertifizierung und Software-Testate

Die Vielzahl und unterschiedliche Ausgestaltung und Kombination der DV-Systeme für die Erfüllung außersteuerlicher oder steuerlicher Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten lassen keine allgemein gültigen Aussagen der Finanzbehörde zur Konformität der verwendeten oder geplanten Hard- und Software zu. Dies gilt umso mehr, als weitere Kriterien (z. B. Releasewechsel, Updates, die Vergabe von Zugriffsrechten oder Parametrisierungen, die Vollständigkeit und Richtigkeit der eingegebenen Daten) erheblichen Einfluss auf die Ordnungsmäßigkeit eines DV-Systems und damit auf Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen haben können.

Positivtestate zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung - und damit zur Ordnungsmäßigkeit DV-gestützter Buchführungssysteme - werden weder im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung noch im Rahmen einer verbindlichen Auskunft erteilt.

„Zertifikate“ oder „Testate“ Dritter entfalten gegenüber der Finanzbehörde keine Bindungswirkung.

13. Anwendungsregelung

Im Übrigen bleiben die Regelungen des BMF-Schreibens vom 1. Februar 1984 (BStBl I S. 155) unberührt.

Dieses BMF-Schreiben tritt an die Stelle der BMF-Schreiben vom 7. November 1995 - IV A 8 - S 0316 - 52/95- (BStBl I S. 738) und vom 16. Juli 2001 - IV D 2 - S 0316 - 136/01 (BStBl I S. 415), das durch BMF-Schreiben vom 14. September 2012 - IV A 4 - S 0316/12/10001 (BStBl I S. 930) geändert wurde.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag