

An das
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Düsseldorf, 2. Mai 2013
495/608

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

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit, zur Stellungnahme zu dem o.g. Entwurf. Angesichts der relativ kurzen Stellungnahmefrist und der Komplexität der Praxisfragen, die beim Einsatz moderner Informations- und Kommunikationstechnik auftreten, möchten wir Ihnen mit diesem Schreiben die aus unserer Sicht drängendsten Änderungs- bzw. Ergänzungsanregungen mitteilen und uns eine Ergänzung unserer Stellungnahme zu einem späteren Zeitpunkt vorbehalten.

Grundsätzlich möchten wir vorab anmerken, dass es unseres Erachtens nicht sachgerecht ist, die BMF-Schreiben „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)“, „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“ und „Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung“ zusammenzufassen. Durch die Zusammenfassung werden Aufbewahrungsregeln, Datenzugriffsregeln für die Betriebsprüfung und unterschiedlichen Anforderungen an die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), ohne dass ein sachlicher Zwang vorliegt, miteinander vermischt mit der Folge, dass die unterschiedlichen Anforderungen in den verschiedenen Bereichen nicht klar werden. Zudem wären im Rahmen eines so weitreichenden BMF-Schreibens noch einige wesentliche grundlegende Praxisfragen zu klären gewesen, auf deren Beantwortung jedoch zugunsten einer einzelfallgeprägten, unvollständigen Betrachtung verzichtet wurde. Aus

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0)211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0)211 / 454 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
Bankleitzahl: 300 700 10
Kontonummer: 7480 213
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE 119353203

GESCHÄFTSFÜHRENDE R VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB CPA;
Manfred Hamann, RA

Seite 2/16 zum Schreiben vom 02.05.2013 an das Bundesministerium der Finanzen

unserer Sicht bedarf es in diesem Zusammenhang auch zahlreicher Präzisierungen zu den im Entwurf eines BMF-Schreibens verwendeten Begriffen. Beispielsweise sollte definiert werden, was „unmittelbar und mittelbar steuer- und rechnungslegungsrelevant“ bedeutet, und klargestellt werden, welche Anforderungen an einen sachverständigen Dritten zu stellen sind. Wir konzentrieren unsere Stellungnahme auf die Ausführungen, die über die heute geltenden Anforderungen hinausgehen oder aufgrund ihrer unklaren Formulierung die Gefahr beinhalten, dass diese Anforderungen einseitig zu Lasten des Buchführungspflichtigen verschärft werden.

Zu 3. Allgemeine Anforderungen

- Abschnitt 3.1 Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Um dem Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit zu genügen, müssen nach Ansicht der Finanzverwaltung die Verarbeitung der einzelnen Geschäftsvorfälle sowie das dabei angewandte Buchführungs- und Aufzeichnungsverfahren nachvollziehbar sein. Jede Buchung oder sonst erforderliche Aufzeichnung muss vollständig durch einen Beleg nachgewiesen sein oder nachgewiesen werden können (Belegprinzip). Es werden jedoch keine Ausführungen zu maschinell generierten Buchungen getroffen, bei denen die Belegfunktion über den verfahrensmäßigen Nachweis zwischen dem einzelnen Geschäftsvorfall und seiner Buchung erfüllt wird (vgl. *IDW RS FAIT 1*, Tz. 35). Wir regen an, einen Verweis auf Abschnitt 4.4 „Besonderheiten“ aufzunehmen, in dem maschinelle Buchungen erläutert werden.

- Abschnitt 3.2.3 Zeitgerechtigkeit

Das Erfordernis der Zeitgerechtigkeit in Abschnitt 3.2.3 verlangt nach Ansicht des BMF, dass ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Vorgängen und ihrer buchmäßigen Erfassung besteht. Dabei soll jede nicht durch die Verhältnisse des Betriebs oder des Geschäftsvorfalles zwingend bedingte Zeitspanne zwischen dem Eintritt des Vorganges und seiner laufenden, grundbuchmäßigen Erfassung bedenklich sein. Länger als etwa zehn Tage darf ein Geschäftsvorfall grundsätzlich grundbuchmäßig nicht unerfasst bleiben.

Die genannte Frist dürfte bei Unternehmen, die ihre Finanzbuchhaltungen durch externe Dienstleister erstellen lassen, allerdings regelmäßig nicht einzuhalten sein. Die vom BMF vorgeschlagene Frist stellt eine Verschärfung für eine Vielzahl von Unternehmen dar. Wir regen eine entsprechende Öffnung der restriktiven Regelung an und empfehlen insoweit, auf die Grundsätze des *IDW RS FAIT 1* zurückzugreifen. Danach sind Geschäftsvorfälle zeitnah, d.h. möglichst unmittelbar nach Entstehung des Geschäftsvorfalles zu erfassen.

Seite 3/16 zum Schreiben vom 02.05.2013 an das Bundesministerium der Finanzen

Bei zeitlichen Abständen zwischen der Entstehung eines Geschäftsvorfalles und seiner Erfassung sind geeignete Maßnahmen zur Sicherung der Vollständigkeit zu treffen.

Ferner wird im letzten Absatz des Abschnitts 3.2.3 ausgeführt, dass sich die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität hinsichtlich der Zeitgerechtheit und längerer Fristen nicht stellt, soweit eine Belegsicherung oder die Erfassung von Geschäftsvorfällen unmittelbar nach Eingang oder Entstehung mittels DV-System erfolgt. Eine unprotokollierte Änderung dieser Belegsicherung oder Erfassung ist nicht mehr zulässig. Wir weisen darauf hin, dass durch diese Formulierung keine Möglichkeit einer Vorerfassung im Rechnungswesen mit nachgelagerter Kontrolle und Autorisierung mehr besteht. Dies führt zu einer erheblichen Verschärfung der Handhabung in der Praxis. Wir bitten um Klarstellung, dass nach dem Buchungszeitpunkt entsprechend dem Grundsatz der Unveränderlichkeit eine Eintragung oder Aufzeichnung nicht so verändert werden darf, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist (§ 239 Abs. 3 HGB).

- Abschnitt 3.2.4 Ordnung

Laut der Entwurfsfassung verlangt der Grundsatz der Klarheit neben der systematischen Erfassung auch übersichtliche, deutliche und zuverlässige Buchungen. Unklar ist, was der Erlassgeber mit der Forderung nach deutlichen und zuverlässigen Buchungen ausdrücken will. Wir bitten insofern um eine klarstellende Erläuterung, welche zusätzlichen Anforderungen hieraus erwachsen.

- Abschnitt 3.2.5 Grundsatz der Unveränderbarkeit

In Abschnitt 3.2.5 (Grundsatz der Unveränderbarkeit) wird gefordert, dass Veränderungen und Löschungen von und an Daten, Datensätzen, elektronischen Dokumenten und anderen Unterlagen protokolliert werden müssen. Diese Anforderung kann sich unseres Erachtens nur auf solche Daten, Datensätze und elektronische Dokumente beziehen, die unzweifelhaft einer Buchung zuzuordnen sind und damit Belegfunktion haben. In typischen ERP-Systemen existieren jedoch eine Vielzahl weiterer Daten, Datensätze und elektronische Dokumente, die entweder gar nicht oder nur mittelbar rechnungslegungsrelevant sind. Eine lückenlose Änderungsprotokollierung auch der letztgenannten Datenobjekte, stellt eine Verschärfung der bisherigen Regelungen der GoBS dar und würde die technische Funktionsfähigkeit dieser ERP-Systeme so weit einschränken, dass der ordnungsgemäße Betrieb nicht mehr möglich wäre. Wir bitten klarzustellen, dass sich die Protokollierungspflicht nur auf unmittelbar steuer- und rechnungslegungsrelevante Daten, Datensätze und elektronische Dokumente erstreckt, die unzweifelhaft zu einer Buchung zuzuordnen sind und damit Belegfunktion haben.

Seite 4/16 zum Schreiben vom 02.05.2013 an das Bundesministerium der Finanzen

Außerdem soll nach dem Entwurf der Nachweis der Durchführung der in dem jeweiligen Verfahren vorgesehenen Kontrollen u.a. durch Programmprotokolle sowie durch die Verfahrensdokumentation (siehe Abschnitt 10.1) zu erbringen sein. Unklar ist, was mit dem Begriff „Programmprotokolle“ gemeint ist. Wir gehen davon aus, dass mit dieser Formulierung Verarbeitungsprotokolle gemeint sind und bitten daher, diesen Begriff zu verwenden. Sollte dies jedoch nicht der Fall sein, ist unseres Erachtens eine Erläuterung notwendig, was unter dem Begriff Programmprotokolle zu verstehen sein soll.

Zu 4. Belegwesen

Im Entwurf des BMF-Schreibens heißt es in Abschnitt 4, dass empfangene oder abgesandte Handels- oder Geschäftsbriefe erst mit dem Kontierungsvermerk und der Verbuchung auch die Funktion eines Buchungsbelegs erhalten. 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 Kontierungsvermerk auf einem Beleg ist unseres Erachtens nicht notwendig und auch rechtlich nicht verpflichtend. § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB fordert lediglich, dass die Buchführung so beschaffen sein muss, dass sie einem Sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Im Rahmen der Buchung eines Geschäftsvorfalles werden jedoch diverse Merkmale erfasst, die eine eindeutige Identifizierung eines Belegs innerhalb der Finanzbuchhaltung ermöglichen. Bei erfassten Merkmalen handelt es sich immer um den Rechnungsbetrag, das Konto, das Gegenkonto, einer Belegnummer, das Belegdatum sowie gegebenenfalls einen erläuternden Text und eine Kostenstelle.

Eine Kontierung auf dem Papierbeleg führt zu einem weiteren, nicht notwendigen Arbeitsschritt, der zu einem redundanten Vorhalten von Informationen ohne Erkenntnisgewinn führt. Gleichzeitig erhöht sich durch den weiteren Ablaufschritt die Gefahr von Übertragungsfehlern. Im Zusammenhang mit den fortschreitenden modernen Übertragungstechniken werden schon zahlreiche Buchungsvorgänge vollständig maschinell vorgenommen. Insoweit lässt sich die Notwendigkeit einer Kontierung nicht nachvollziehen. Wir regen an, auf das Erfordernis der Kontierung zu verzichten.

Seite 5/16 zum Schreiben vom 02.05.2013 an das Bundesministerium der Finanzen

- Abschnitt 4.2 Zuordnung zwischen Beleg und Grundaufzeichnung oder *Buchung*

Nach Abschnitt 4.2 muss die Zuordnung zwischen Beleg und Grundaufzeichnung bei jedem Geschäftsvorfall anhand eindeutiger Zuordnungsmerkmale und zusätzlicher Identifikationsmerkmale gewährleistet sein. Als Zuordnungsmerkmal dient beispielsweise eine interne Belegnummer. Nach Ansicht der Finanzverwaltung muss diese Belegnummer bei der Aufzeichnung oder Verbuchung übernommen werden, sodass eine Fremdbelegnummer nicht ausreicht. In der Praxis wird die Fremdbelegnummer jedoch regelmäßig als Unterscheidungsmerkmal verwendet. Zum einen stellt die Fremdbelegnummer eine eindeutige Belegnummer dar. Da eine Rechnung bereits nach § 14 Abs. 4 Nr. 4 UStG eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen enthalten muss, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer), ergäbe sich aus einer weiteren selbstvergebenen Nummer weder ein leichter identifizierbares Unterscheidungsmerkmal noch ein wirtschaftlicher Vorteil, soweit anhand interner Belegnummern die lückenlose Erfassung der Buchung nachgewiesen werden kann. Vielmehr würde sich lediglich der bürokratische Verwaltungsaufwand erhöhen. Unklar bleibt zudem, ob mit der internen Belegnummer die Buchungsnummer gemeint ist.

Zum anderen ist darauf hinzuweisen, dass die Fremdbeleg- bzw. Rechnungsnummer per Datenschnittstelle in nachgelagerte Systeme (z.B. Zahlungsverkehrsprogramme) übergeben wird, um eine redundante Erfassung zu vermeiden. Außerdem gilt die Fremdbeleg- bzw. Rechnungsnummer als Merkmal, über welche die Kommunikation zwischen den Unternehmen abgewickelt wird. Eine selbstvergebene Belegnummer hilft diesen in maßgeblichen Geschäftsabläufen nicht weiter und erhöht lediglich den Erfassungsaufwand. Gegebenenfalls müssten in der EDV sogar weitere Felder geschaffen werden, um zwei Belegnummern zu erfassen. Da aus der zusätzlichen Erfassung keine Vorteile entstehen, bitten wir Sie, in dem endgültigen BMF-Schreiben von der zwingenden Erfassung der eigenen Belegnummer auf dem Beleg abzusehen. Unseres Erachtens stellt die Angabe der Fremdbeleg- bzw. Rechnungsnummer ein hinreichendes Merkmal für die Zuordnung von Beleg und Grundaufzeichnung dar.

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

- Abschnitt 5.2 Verbuchung im Journal

In Abschnitt 5.2 (Journalfunktion) wird gefordert, dass zur Erfüllung von Journal- und Kontenfunktion ein „Buchungssatzzähler“ zu erfassen bzw. zu speichern ist, wenn es sich um Splitbuchungen oder Teilbuchungen handelt. Diese Anforderung

Seite 6/16 zum Schreiben vom 02.05.2013 an das Bundesministerium der Finanzen

nung geht über das erforderliche Maß hinaus. Auf welche Art und Weise der Steuerpflichtige den Zusammenhang zwischen verschiedenen Teilbuchungen oder auch Splitbuchungen dokumentiert, ist seiner organisatorischen Gestaltungsfreiheit überlassen. Dieser Zusammenhang kann sich auch aus dem Kontext ergeben. So ist eine Splitbuchung erst dann abgeschlossen, wenn Soll und Haben ausgeglichen sind. Unseres Erachtens ist es dem sachverständigen Dritten durchaus zuzumuten, diesen Abschluss der Buchung zu erkennen. Eines Buchungssatzzählers bedarf es nicht. Wir empfehlen daher, auf diese Regelung zu verzichten.

- Abschnitt 5.3 Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in sachlicher Ordnung

Im Zusammenhang mit der Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle in sachlicher Ordnung wird im Abschnitt 5.3 (Hauptbuch) verlangt, die Geschäftsvorfälle so zu verarbeiten, dass sie geordnet darstellbar sind und ein Überblick über die Vermögens- und Ertragslage gewährleistet ist (Kontenfunktion). Eine derart weitreichende Definition der Kontenfunktion erscheint nicht sachgerecht. Es ist nicht Aufgabe der Kontenfunktion, einen Überblick über die Vermögens- und Ertragslage zu gewährleisten; es ist vielmehr Aufgabe der gesamten Buchführung, einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens zu vermitteln (§ 145 Abs. 1 Satz 1 AO). Die Kontenfunktion leistet hierzu nur insoweit einen Beitrag, als sie die erfassten Geschäftsvorfälle in sachlicher Ordnung darstellt. Die Verdichtung dieser Aufgabe zu einem Überblick muss die Buchführung durch gesonderte Funktionen (z.B. Bilanz/GuV u.a.m.) leisten. Wir regen an, die Kontenfunktion auf ihre sachliche Ordnungsfunktion zu begrenzen.

Zu 6. und 7. Internes Kontrollsystem und Datensicherheit

Im Entwurf des BMF-Schreibens sind die Sicherheitsanforderungen, die an IT-Systeme gestellt werden, nur sehr rudimentär beschrieben. Um für den Rechtsanwender Klarheit zu schaffen, wird dringend empfohlen, weitergehende Ausführungen an das interne Kontrollsystem aufzunehmen. In Ermangelung solcher Ausführungen können wir nur einzelne Anmerkungen aus grundsätzlicher Sicht zu den Anforderungen machen, die das BMF an das Interne Kontrollsystem stellt:

Für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO hat der Steuerpflichtige nach der Entwurfsfassung des BMF-Schreibens Kontrollen einzurichten, auszuüben und zu protokollieren; beispielsweise werden Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrolle, Erfassungskontrolle (Fehlerhinweise, Plausibilitätsprüfungen), Abstimmungskontrolle bei der Dateneingabe, Verarbeitungskontrolle sowie Schutzmaßnahmen gegen die Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten genannt.

Seite 7/16 zum Schreiben vom 02.05.2013 an das Bundesministerium der Finanzen

Unseres Erachtens dürfen diese grundsätzlich sachgerechten Kontrollen nur in Abhängigkeit von der Größe des Unternehmens und in Relation zu dem Gesamtkontrollsystem des Unternehmens gesehen werden. Wir empfehlen daher, die Erläuterungen zu dem notwendigen internen Kontrollsystem an den Ausführungen des *IDW RS FAIT 1* zu orientieren und nicht nur beispielhaft einzelne Punkte anzusprechen.

Ferner beinhaltet die Forderung, das Datensicherungskonzept als Bestandteil der Verfahrensdokumentation aufzunehmen, eine Ausweitung der Dokumentationspflichten, die nicht weiter begründet wird und die in dieser Allgemeinheit nicht gerechtfertigt ist.

Zu 8. Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen

Nach dem Wortlaut des Entwurfs muss das zum Einsatz kommende DV-Verfahren 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 muss bereits vom Zeitpunkt der ersten Speicherung an gewährleistet sein und nicht erst nach durchgeführter Verarbeitung.

Hier werden von der Finanzverwaltung – wie auch an anderen Stellen – unbestimmte Begriffe verwendet, deren Umsetzung in der Praxis der Unternehmen erhebliche nachteilige und die Bürokratie erhöhende Folgen haben könnten. So bleibt unklar, was „in den Verarbeitungsprozess eingeführt“ ist und was dagegen schon „erfasst“ ist. Die Abgrenzung ist von wesentlicher Bedeutung, da das „Erfassen“ aus der im Weiteren formulierten Anforderung „Unveränderbarkeit bereits ab erster Speicherung“ zwangsläufig als sehr weit nach vorne verschoben verstanden werden könnte. Hier eröffnen sich Auslegungsspielräume, die für die betroffenen Unternehmen erhebliche Risiken bergen können.

Ein zu rigider Maßstab an das „Erfassen“ und die damit verbundene „Unveränderbarkeit bereits ab erster Speicherung“ hat nachteilige Folgen auf die Betriebsabläufe in der Finanzbuchhaltung der Unternehmen. Sofern jegliche Speicherung eine sog. Festschreibung – mit der Folge der Unabänderbarkeit – nach sich ziehen müsste, würde sich der Verwaltungsaufwand erheblich erhöhen, da die Durchführung von Korrekturen nach Festschreibungen ungleich aufwändiger ist .

Seite 8/16 zum Schreiben vom 02.05.2013 an das Bundesministerium der Finanzen

Des Weiteren reicht die Interpretation der erstmaligen Erfassung als Buchung über den für eine Verwaltungsanweisung zulässigen Interpretationsspielraum hinaus. Nach allgemein gültigen Grundsätzen ist eine Buchung erst mit der Journalisierung eine Buchung und erst ab diesem Zeitpunkt sollte das Radierverbot des HGB auch Gültigkeit erlangen. Es bedarf einer klaren Regelung, wann ein Geschäftsvorfall als gebucht gilt. Zu welchem Zeitpunkt ein Geschäftsvorfall als gebucht gilt, ist abhängig von einer in der Unternehmensorganisation festgelegten Entscheidung des Buchführungspflichtigen; Geschäftsvorfälle gelten als gebucht, wenn sie autorisiert und nach einem Ordnungsprinzip vollständig, richtig, zeitgerecht und verarbeitungsfähig erfasst und gespeichert sind (*IDW RS FAIT 1*, Tz. 37). Erst ab diesem Zeitpunkt erscheint die Forderung nach der Unveränderbarkeit von Daten sachgerecht. Dies sollte in dem endgültigen BMF-Schreiben ausdrücklich geregelt werden.

Im letzten Absatz des Entwurfs eines BMF-Schreibens wird ausgeführt, dass Systemfunktionalitäten oder Manipulationsprogramme, die diesen Anforderungen entgegenwirken sollen, regelmäßig zur Ordnungswidrigkeit der elektronischen Bücher und sonst erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen führen. Unseres Erachtens gehören hierzu auch die Systemfunktionalitäten zur Änderung und/oder Löschung von Änderungsprotokollen (z.B. in SAP über SCDO). Dies ist in fast allen Systemen möglich und nötig. Es sollte klargestellt werden, dass es ausreicht, wenn die Nutzung dieser Funktionalitäten für die produktiven Systeme unterbunden wird und, sofern Sie aufgrund von Fehlern im System trotzdem genutzt werden müssen, dies außerhalb des Systems dokumentiert wird.

Zu 9. Aufbewahrung

Laut Auffassung der Finanzverwaltung erstreckt sich die Aufbewahrungspflicht auf die „nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften aufzeichnungspflichtigen und nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen“. Diese Formulierung findet sich auch in Abschnitt 11.1 (Umfang und Ausübung des Rechts auf Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO). Die ausdrückliche Einbeziehung außersteuerlicher Vorschriften ist neu und in den bisherigen Äußerungen der Finanzverwaltung so nicht enthalten.

Offenbar soll hier der in den GDPdU vom 16.07.2001 verwendete Begriff der „steuerlich relevanten Daten“ ersetzt werden. Es entsteht der Eindruck, dass jede gesetzliche Aufzeichnungspflicht zu einer Aufbewahrungspflicht für steuerliche Zwecke führt und insofern auch zur Zulässigkeit des Datenzugriffs der Finanzverwaltung auf diese Aufzeichnungen. Die Formulierung könnte insbesondere zu einer Auslegung der Außenprüfer führen, wonach jede Aufzeichnung

Seite 9/16 zum Schreiben vom 02.05.2013 an das Bundesministerium der Finanzen

der steuerlichen Prüfung, insbesondere auch dem elektronischen Datenzugriff (bei digitalen Aufzeichnungen) unterliegt. Gemäß § 140 AO besteht zwar für außersteuerliche Aufzeichnungspflichten eine Aufzeichnungspflicht auch für steuerliche Zwecke. Diese gilt aber nur für solche Aufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind. Auch bei freiwilligen Aufzeichnungen gelten die Ordnungsvorschriften für die Buchführung und Aufzeichnungen nur dann, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind (§ 146 Abs. 6 AO), d.h. wenn sie der Besteuerung zugrunde zu legen sind (BFH v. 24.6.2009, BStBl. II 2010, S. 452).

Vor diesem Hintergrund wäre es für die Praxis hilfreich, die Abgrenzung steuerlich relevanter von steuerlich nicht relevanten Daten anhand von Beispielen zu verdeutlichen.

- Abschnitt 9.1 Maschinelle Auswertbarkeit

Hinsichtlich der maschinellen Auswertbarkeit wird in Abschnitt 9.1 der Begriff der mathematisch-technischen Auswertung definiert. Danach bedeutet mathematisch-technische Auswertung, 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 Datenbankanwendungen und eingesetzte Prüfsoftware direkt, ohne weitere Konvertierungs- und Bearbeitungsschritte und ohne Informationsverlust nutzbar gemacht werden können (z.B. für wahlfreie Sortier-, Summier-, Verbindungs- und Filterungsmöglichkeiten).

Die maschinelle Auswertbarkeit schließt unseres Erachtens nicht aus, dass der dem Betriebsprüfer zur Verfügung gestellte Datenbestand zuvor durch Konvertierung in ein maschinell auswertbares Format transformiert wurde. Dies ist z.B. der Fall, wenn die Daten auf einem Archivträger in gepackter Form gespeichert waren. Für die maschinelle Auswertung muss daher zunächst eine Entpackung vorgenommen werden. Gleiches gilt für proprietäre Formate (z.B. UN/EDIFACT), die zum Zweck der maschinellen Auswertung zunächst über einen EDI-Konverter in ein auswertbares Format (z.B. ASCII/CSV) umgewandelt werden müssen. Die im Entwurf des BMF-Schreibens gewählte Formulierung ist jedoch unklar und lässt den Schluss zu, dass die vorgenannten Konvertierungen zum Prüfungszeitpunkt nicht mehr zulässig sein sollen. Daraus könnte sich die Anforderung ergeben, dass die aufbewahrungspflichtigen Daten bereits in einem für Zwecke der Außenprüfung konvertierten Zustand zu archivieren sind. Dies wiederum stellt einen bedeutenden Eingriff in die organisatorische Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen dar und wäre zudem mit erheblichen Kosten-

Seite 10/16 zum Schreiben vom 02.05.2013 an das Bundesministerium der Finanzen

steigerungen verbunden (geringeres Speichervolumen auf Archivdatenträgern; Notwendigkeit der Speicherung eines Auswertungsformats zusätzlich zum – ebenfalls aufbewahrungspflichtigen – nativen Format (UN/EDIFACT etc.)), ohne dass ein rechtfertigender Sachzwang für eine solche Anforderung besteht. Wir bitten daher klarzustellen, dass eine Konvertierung zum Prüfungszeitpunkt zulässig und ausreichend ist.

- Abschnitt 9.2 Elektronische Aufbewahrung

In Abschnitt 9.2 wird als Anforderung an die elektronische Aufbewahrung genannt, dass eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in dem Format aufbewahrt werden müssen, 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. Weiterhin wird in dem Entwurf eines BMF-Schreibens gefordert, dass bei Umwandlung (Konvertierung) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) beide Versionen zu archivieren, derselben Aufzeichnung zuzuordnen und mit demselben Index zu verwalten sowie die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen sind.

Die gewählten Formulierungen im Entwurf können so verstanden werden, dass jedes im Verlauf eines Verarbeitungsprozesses erzeugte Inhouse-Format (z.B. SAP IDOC, BTEI etc.) zusätzlich zu weiteren aufbewahrungspflichtigen Formatzuständen (z.B. erhaltene elektronische Rechnung) zu archivieren ist. Diese Anforderung geht unseres Erachtens zu weit und ist ohne Rechtsgrundlage. Gesetzlich gefordert ist zum einen die Aufbewahrung der empfangen und abgesandten Handels-/Geschäftsbriefe und zum anderen die Aufbewahrung von Buchungen (bzw. hier von Buchungssätzen in elektronischer Form). Weitere, aus Verarbeitungszwecken erzeugte Zwischenformate unterfallen mangels gesetzlicher Anordnung nicht der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht. Wir bitten um eine dahingehende Klarstellung.

Um eine Manipulation zu vermeiden und zum Nachweis der Authentizität der Daten muss lediglich gewährleistet sein, dass die Daten sich über die Verarbeitungsschritte hinweg inhaltlich nicht verändert haben. Dieser Nachweis kann zum einen durch Dokumentation der Konvertierungsregeln und -schlüssel sowie zum anderen durch Anwendung und Protokollierung von geeigneten Kontrollen geführt werden. In diesem Fall ist die vollständige Aufbewahrung aller Zwischenformate entbehrlich. Um bei Konvertierungen Manipulationen auszuschließen, kann der Nachweis über die eingesetzten Verfahren geführt werden. Auch dies sollte klargestellt werden.

Seite 11/16 zum Schreiben vom 02.05.2013 an das Bundesministerium der Finanzen

Die Forderung, wonach 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) im Ursprungsformat aufzubewahren sind, widerspricht zudem dem im Bundesdatenschutzgesetz geforderten Grundsatz der Datensparsamkeit und geht auch weit über die Anforderungen des HGB und der AO hinaus.

Laut der Entwurfsfassung sind auch im DV-System erzeugte Dokumente (z.B. als Textdokumente erstellte Ausgangsrechnungen, Verträge, Verfahrensdokumentation) im Ursprungsformat aufzubewahren. Der im DV-System erzeugte Vertragsentwurf wird jedoch erst mit der Unterschrift auf dem Papier ein Vertrag und ist insoweit kein elektronisch erzeugtes Dokument. Das Dokument ist der Vertrag mit den Unterschriften. Bei dem Textdokument handelt es sich um einen Entwurf, der mit dem unterschriebenen Dokument übereinstimmen kann, aber nicht zwingend identisch sein muss. Insoweit wird zum einen ein nicht dem üblichen rechtlichen Verständnis von Verträgen entsprechender Begriff verwendet. Zum anderen ist die im Entwurf des BMF-Schreibens geforderte Archivierungspflicht nicht durch das Gesetz gedeckt. Daher sollte von einer entsprechenden Archivierungspflicht in dem finalen BMF-Schreiben abgesehen werden.

- Abschnitt 9.3 Elektronische Erfassung von Papierdokumenten

Gemäß Abschnitt 9.3 zur elektronischen Erfassung von Papierdokumenten (Scanvorgang) werden Papierdokumente durch den Scanvorgang in elektronische Dokumente umgewandelt. Der Scanvorgang bedarf nach Auffassung der Finanzverwaltung 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. Im Anschluss an den Scanvorgang muss nach Ansicht der Finanzverwaltung 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 Vorgaben zu der Organisationsanweisung erscheinen sehr restriktiv und insbesondere für kleinere Unternehmen nicht hilfreich. Dies betrifft insbesondere die Ausführungen zum Festlegen des Zeitpunkts, in dem gescannt wird. Für die Praxis besteht insoweit kein adäquates Verhältnis zwischen Aufwand und Nutzen. Die Forderung nach einer Organisationsanweisung, z.B. wer scannen darf, bedeutet vielmehr einen erheblichen zusätzlichen bürokratischen Aufwand für die Unternehmen.

Seite 12/16 zum Schreiben vom 02.05.2013 an das Bundesministerium der Finanzen

Auch für die Anforderung, dass die Papierbelege dem weiteren Bearbeitungsgang zu entziehen sind, besteht keine gesetzliche Grundlage; sie erschwert stattdessen Arbeitsabläufe. In vielen Fällen ermöglicht gerade ein gegenteiliges Verhalten optimale Abläufe in den Unternehmen, da die Finanzbuchhaltung die Belege frühzeitig in elektronischer Form in ihrem System vorhält und bearbeiten kann. Parallel dazu können die Belege in anderen Abteilungen hinsichtlich der gelieferten Menge, Qualität und anderer Merkmale sachlich geprüft werden. Insofern sollten die praktischen Bedürfnisse der Unternehmen und deren reale Abläufe und Prozesse stärker berücksichtigt werden. Die Regelung, nach der Papierbelege dem weiteren Bearbeitungsgang zu entziehen sind, ist daher zu streichen.

- Abschnitt 9.4 Auslagerung von Daten aus dem Produktivsystem und Systemwechsel

Die Vorgaben für einen Verzicht über die Dauer der Aufbewahrungsfrist die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems bei Systemwechsel oder der Auslagerung von Daten vorhalten zu müssen, erscheinen sehr restriktiv und in der Praxis wenig praktikabel. Die vorgeschlagene Formulierung in Abschnitt 9.4 bedeutet faktisch, dass keine Datenumwandlung im Rahmen der Migration auf ein neues System möglich ist. Dafür, dass die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten 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 müssen, gibt es keine gesetzliche Grundlage. Die Anforderung, die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems bei Systemwechsel oder der Anpassung von Daten über die Dauer der Aufbewahrungsfrist vorhalten zu müssen, ist daher zu streichen. Sachgerechter wäre, eine hinreichende Dokumentation der Überleitung und Datenumwandlung zu fordern, anhand derer die Veränderungen vollständig nachvollzogen werden können.

Zu 10. Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Von einem sachverständigen Dritten kann, so die im Entwurf des BMF-Schreibens geäußerte Ansicht der Finanzverwaltung, zwar Sachverstand hinsichtlich der Ordnungsvorschriften der §§ 145 bis 147 AO und allgemeiner DV-Sachverstand erwartet werden, nicht jedoch, dass er über spezielle, produktabhängige System- oder Programmierkenntnisse verfüge.

Diese Definition des sachverständigen Dritten ist wenig substantiiert. Insbesondere stellt sich die Frage, wie die nicht zu erwartenden speziellen, produktabhängigen System- oder Programmierkenntnisse definiert werden bzw. was umgekehrt von den Prüfern der Finanzverwaltung erwartet und dementsprechend

Seite 13/16 zum Schreiben vom 02.05.2013 an das Bundesministerium der Finanzen

in den Programmen berücksichtigt werden muss. Auch die Verfahrensdokumentation nach Abschnitt 10.1 geht von einem sachverständigen Dritten aus, ohne dass klar wird, ob hier dieselbe Definition heranzuziehen ist oder hierfür ein eigener Beurteilungsspielraum besteht.

Des Weiteren stellt sich für die Verfahrensdokumentation die Frage, inwieweit auch hier ein „allgemeiner DV-Sachverstand“ nötig ist und vor allem, wie dieser definiert ist. Aus der sehr allgemein gehaltenen Formulierung ist nicht ersichtlich, wie sich die von der Finanzverwaltung gestellten Anforderungen auf die Ausgestaltung der Begriffsdefinitionen etc. auswirken muss, d.h. wie detailliert diese z.B. im Hinblick auf den „allgemeinen DV-Sachverstand“ sein muss.

Auf Basis der angedrohten Rechtsfolgen, die bei fehlerhafter bzw. unvollständiger Verfahrensdokumentation eintreten, d.h. wenn die Nachvollziehbarkeit oder Prüfbarkeit beeinträchtigt ist, ist es unseres Erachtens zwingend geboten, gewisse Mindestanforderungen an die Kenntnisse für sachverständige Dritte vorzusehen.

Auch die Definition der Verfahrensdokumentation ist nicht ausreichend. So fehlen hier wesentliche notwendige Detailerläuterungen, an denen sich der Steuerpflichtige orientieren kann. Hier besteht die Gefahr, dass die Feststellung von formellen Mängeln in der Verfahrensdokumentation von dem „Sachverstand“ des Dritten abhängt. Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit beeinträchtigt, liegt aber ein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann. Daher sind weitere Detailerläuterungen erforderlich.

Zu 11. Datenzugriff

Zunächst gilt hier die bereits zu Abschnitt 9 dargelegte Kritik an der Formulierung „nach außersteuerlichen und steuerlichen Vorschriften aufzeichnungspflichtigen und ... Unterlagen“ entsprechend.

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

Die Finanzverwaltung fordert vom Steuerpflichtigen, dass er einen Überblick über alle im DV-System vorhandenen Informationen geben können muss. Beispielhaft werden Beschreibungen zu den Tabellen, Feldern, Verknüpfungen und Auswertungen genannt. In der Praxis gehören bei Standardanwendungen Teile dieser Informationen jedoch zu den von den Softwareherstellern geschützten Bereichen, die Sie dem Anwender nicht zur Verfügung stellen. Es sollte klargestellt werden, dass die Finanzverwaltung in diesen Fällen die Herausgabe dieser Informationen nicht verlangen kann.

Seite 14/16 zum Schreiben vom 02.05.2013 an das Bundesministerium der Finanzen

Zur Datenträgerüberlassung heißt es in Abschnitt 11.1 (Umfang und Ausübung des Rechts auf Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO), dass die Datenträgerüberlassung die Mitnahme der Daten aus der Sphäre des Steuerpflichtigen umfasst. Diese Formulierung greift zu kurz, da sie sich nicht auf die Vorgänge innerhalb der Finanzverwaltung beschränkt. Hier sollte klargestellt werden, dass die Daten nur – auf direktem Wege – in die Amtsräume des zuständigen Finanzamts gebracht werden dürfen.

Auch inhaltlich bestehen Bedenken an der Formulierung, da nach Abschnitt 9.1 keine weiteren Konvertierungsschritte durchgeführt werden dürfen, würde dies bedeuten, dass der Betriebsprüfer die Verantwortung für unverschlüsselte Daten des Mandanten übernimmt. Dies kann unseres Erachtens nicht gewollt sein. Es fehlt hier die Darstellung, wie die Finanzverwaltung die Daten des Mandanten schützen möchte. Wir bitten insofern, entsprechende Ausführungen zu ergänzen.

In dem Entwurf eines BMF-Schreiben heißt es in Abschnitt 11.2 (Umfang der Mitwirkungspflicht nach §§ 147 Abs. 6 und 200 Abs. 1 Satz 2 AO) zur Datenträgerüberlassung (Z3): „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 Datenbestände 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.“

Der Hinweis auf Zugriffsbeschränkungen, insbesondere auch bei dem Berufsgeheimnis unterliegenden Daten, ist für die Praxis wenig hilfreich. Hier sind eindeutige Aussagen erforderlich, die einerseits den Schutz des Berufsgeheimnisses garantieren, andererseits aber auch das immanente Konfliktpotential gegenüber der Finanzverwaltung reduzieren. Insbesondere wäre auch eine Einschränkung der Zugriffsmöglichkeiten auf Z3 sachgerecht.

Weiter heißt es in dem Entwurf: „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. Eine tatsächliche Installation oder Nutzung der Programmfunktionalitäten im Unternehmen ist nicht Voraussetzung.“

Die Formulierung hinsichtlich der Programmfunktionalitäten lässt offen, ob der Prüfer die installierten oder alle (bei der genutzten Anwendung) möglichen Auswertungsmöglichkeiten nutzen darf. Insofern wäre eine verständlichere Formulierung wünschenswert. Allerdings lässt sich § 147 Abs. 6 AO ein Recht

Seite 15/16 zum Schreiben vom 02.05.2013 an das Bundesministerium der Finanzen

auf Nutzung nicht installierter (und auch zuvor vom Steuerpflichtigen nicht genutzter) Auswertungsmöglichkeiten nicht entnehmen. Zudem stellt sich die Frage, wie mit komplexen DV-Systemen (wie z.B. SAP) umzugehen ist, die individuell auf den jeweiligen Nutzer abgestimmt sind und bei denen dann abzugrenzen wäre, welches die nicht installierten Auswertungsmöglichkeiten sind.

Weiter heißt es in der Entwurfsfassung unter 3. (Datenträgerüberlassung): „Das Einlesen muss ohne Installation von Fremdsoftware auf den Rechnern der Finanzbehörde möglich sein.“

Für diese Anforderung gibt es keine gesetzliche Grundlage. Problematisch kann diese Vorgabe insbesondere für Nebensysteme sein, für die es aufgrund jeweils spezieller Anforderungen keine Standardlösungen gibt. Ebenso erlaubt diese Vorgabe keine Abgabe größerer Datenmengen. Für die Erfüllung von Vorgaben dieser Art muss zwingend auch eine Definition der Rechner der Finanzbehörde gegeben werden, z.B. benötigen größere Datenmengen, die der Finanzbehörde auf externen Festplatten zur Verfügung gestellt werden, zwingend eine Installation von Treibern.

Zu 12. Zertifizierung und Software-Testate

Nach der Entwurfsfassung sollen „Zertifikate“ oder „Testate“ Dritter gegenüber der Finanzbehörde keine Bindungswirkung entfalten. Klarstellend weisen wir darauf hin, dass es nicht die Zielsetzung und Aufgabe von Softwareprüfungen ist, eine Bindungswirkung für die Finanzbehörden zu entfalten. Gegenstand von Softwareprüfungen sind Softwareprodukte unabhängig von deren Implementierung und Produktivsetzung beim Softwareanwender. Ziel der Softwareprüfung gemäß *IDW PS 880* ist es insbesondere, mit hinreichender Sicherheit zu beurteilen, ob das Softwareprodukt den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den damit verbundenen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit rechnungslegungsbezogener Programmfunktionen entspricht.

Die jetzigen Ausführungen in ihrer Pauschalität erwecken den Eindruck, dass Softwareprüfungen kein hilfreiches Instrument im Rahmen von Softwareauswahlentscheidungen sind. Indessen können Softwarebescheinigungen gleichwohl als Indiz für Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit rechnungslegungsbezogener Programmfunktionen gewertet werden, soweit neben der Softwarebescheinigung auch der vollständige Prüfungsbericht über die Softwareprüfung vorliegt. Wir bitten dies entsprechend klarzustellen.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass angesichts der Vielzahl der technischen Fragen, die mit der vorliegenden Entwurfsfassung aufgeworfen, aber nicht gelöst werden, dringend anzuraten ist, vor Veröffentlichung eines endgülti-

Seite 16/16 zum Schreiben vom 02.05.2013 an das Bundesministerium der Finanzen

gen BMF-Schreibens weitere Konsultationen durchzuführen. Hierzu stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Hamannt

Kreisel, WP/StB
Fachreferent