



in Kooperation mit



Die GoBD in der praktischen Umsetzung

Stefan Groß, Steuerberater und CISA (Certified Information Systems Auditor)
Partner bei PSP und Vorstandsvorsitzender des VeR

Die vorliegenden Ausführungen geben die persönliche Meinung der Autoren zur derzeitigen Rechtslage wieder und enthalten lediglich einen Überblick über einzelne Themenkomplexe. Spezielle Umstände einzelner Fallkonstellationen wurden nicht berücksichtigt; diese können durchaus zu abweichenden Betrachtungsweisen und/oder Ergebnissen führen. Die dargestellten Ausführungen können daher keine rechtliche oder steuerliche Beratung ersetzen; bitte holen Sie eine auf Ihre Umstände zugeschnittene, weitere Entwicklungen berücksichtigende Empfehlung Ihres Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers ein, bevor Sie Entscheidungen über die in diesen Ausführungen besprochenen Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.

Ausgangssituation



- ✓ GoBS und GDPdU-Nachfolger
- ✓ Allgemeine Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit
- ✓ Anforderungen an die Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen
- ✓ Anforderungen an die Aufbewahrung
- ✓ Vorgaben zum Datenzugriff
- ✓ Elektronische Erfassung von Papierdokumenten
- ✓ Besonderheiten bei elektronischen Rechnungen

- ✓ IDW PS 330, PS 880, PS 951, PS 980
- ✓ IDW RS FAIT 1 bis 3, 5
- ✓ Fragen und Antwortenkatalog zum Datenzugriff
- ✓ GoBIT

Idee des „Vier-Säulen-Modells“



Säule	Ausgewählte Aspekte innerhalb der GoBD
Kontroll- und Protokollumfeld	• Internes Kontrollsystem • Grundsätze der Nachvollziehbarkeit, Nachprüfbarkeit, Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung • Progressive und retrograde Prüfbarkeit • Anforderung an die Vollständigkeit • Anforderung an die Richtigkeit • Anforderung an die Zeitgerechtigkeit • Definition von Verantwortlichkeiten
Dokumentation	• Grundsatz der Nachvollziehbarkeit für einen sachverständigen Dritten • Anforderung an die Erstellung einer Verfahrensdokumentation (bzw. an eine Organisationsanweisung) • Ordnung und Indexierung • Protokollierungsanforderungen
Datenintegrität	• Anforderung an die Unveränderbarkeit • Anforderungen an die Datensicherheit • Historisierungsanforderungen • Lesbarmachung • Verknüpfung von Buchung und Beleg
Migrationsbeständigkeit	• Beibehaltung der Auswertungsmöglichkeiten über den Zeitraum der Aufbewahrung • Migration von Daten beim Austausch von IT-Systemen • Auslagerung von Daten in Archivierungssysteme • Inhouse-Formate und Konvertierungsvorgaben • Entschlüsselung von verschlüsselten Daten • Strukturbeschreibungen von steuerrelevanten Daten

Kontroll- und Protokollumfeld

Dokumentation

Datenintegrität

Migrationsbeständigkeit

GoBD

GoBD

*Kontroll- und
Protokollumfeld*

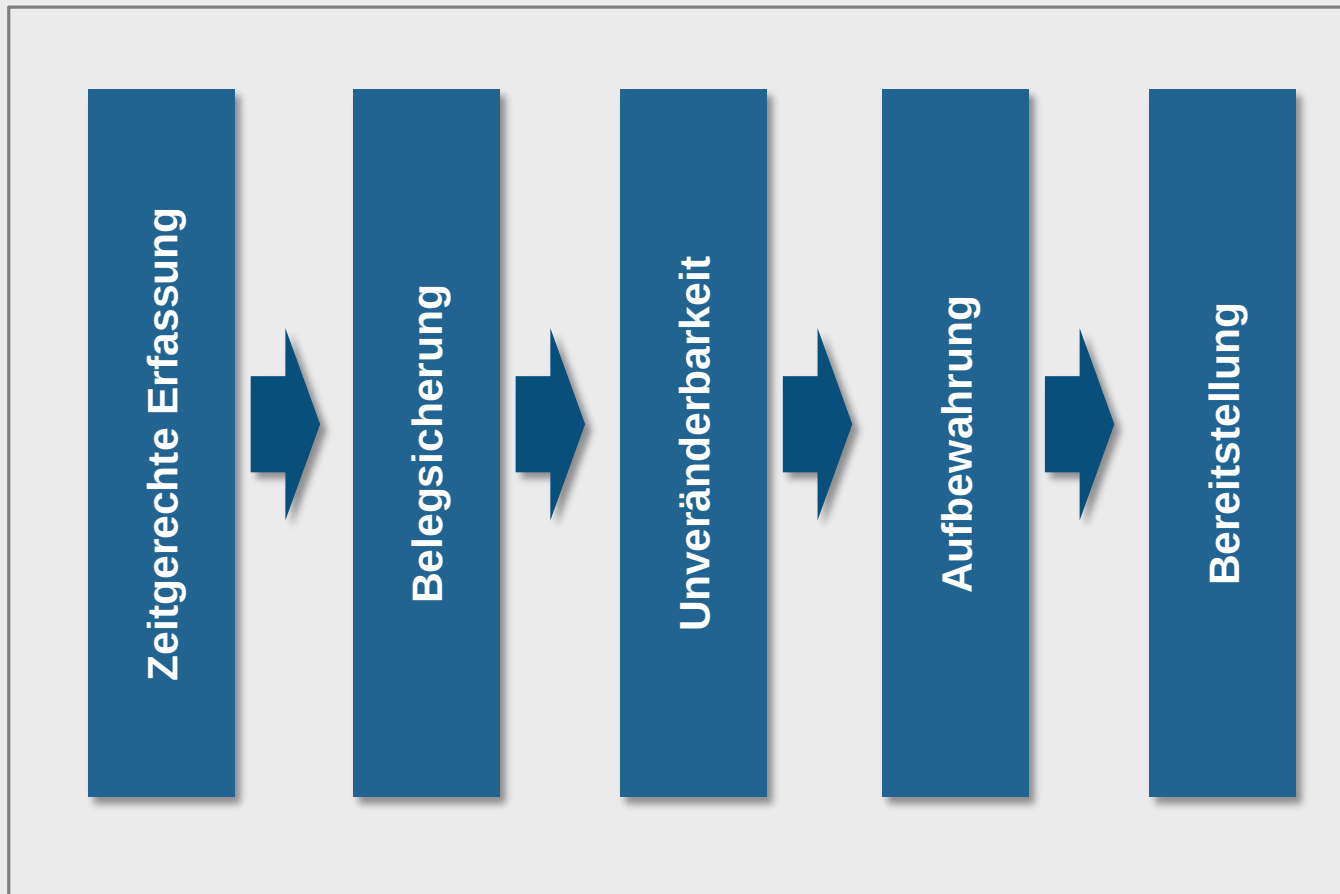
Dokumentation

Datenintegrität

*Migrations-
beständigkeit*

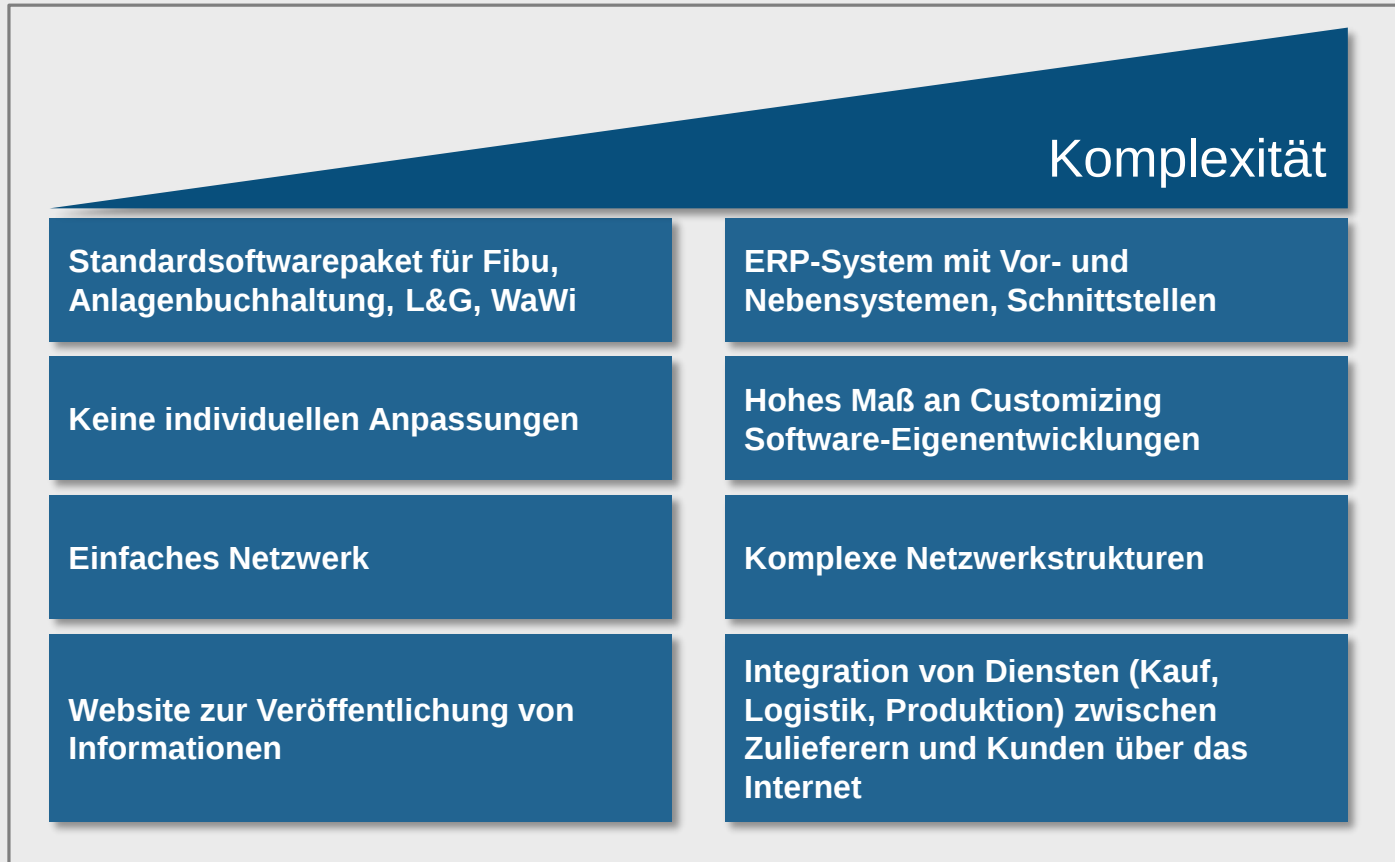
„GoBD-Lebenszyklus“





Internes Kontrollsystem IKS





Kontrolle	Verweis
Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen	GoBD, Rn. 100, 103
Funktionstrennung	GoBD, Rn. 100
Erfassungs-, Eingabekontrollen	GoBD, Rn. 40, 88, 100
Übertragungskontrollen	GoBD, Rn. 88
Verarbeitungskontrollen	GoBD, Rn. 60, 88, 100
Abstimmungskontrollen	GoBD, Rn. 100
Plausibilitätskontrollen	GoBD, Rn. 40
Vollständigkeitskontrollen	GoBD, Rn. 77
Schutzmaßnahmen gegen die beabsichtigte oder unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten	GoBD, Rn. 100

- ✓ Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen
- ✓ Funktionstrennung
- ✓ Erfassungskontrollen
- ✓ Abstimmungskontrollen
- ✓ Verarbeitungskontrollen
- ✓ Schutzmaßnahmen gegen die beabsichtigte und unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten Dokumenten



IKS

Kontrollziel

Kontrolldesign

Implementierung

Kontrolltest

- ✓ Berechtigungskonzept
- ✓ Benutzerkontrolle
- ✓ Funktionentrennung
- ✓ „Vier-Augen-Prinzip“
- ✓ Belegfluss und Schnittstellen
- ✓ Fehlerhandling
- ✓ Sonderfall „Outsourcing“ (-> FAIT 5!)



Datensicherheit und Unveränderbarkeit



- ✓ Steuerrelevante DV-Systeme sind gegen **Verlust** zu sichern
- ✓ Buchungen und Aufzeichnungen dürfen nicht in einer Weise verändert werden, dass der **ursprüngliche Inhalt** nicht mehr feststellbar ist
- ✓ Spätere Änderungen sind so vorzunehmen, dass sowohl der ursprüngliche Inhalt als auch die Tatsache, dass Veränderungen vorgenommen wurden, **erkennbar** bleiben
- ✓ Bei der Änderung von **Stammdaten** muss die eindeutige Bedeutung in den entsprechenden Bewegungsdaten erhalten bleiben
- ✓ **Die reine Ablage von Daten und Dokumenten in einem reinen Dateisystem erfüllt die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht!**
- ✓ Die Unveränderbarkeit kann durch entsprechende **Hardware, Software oder organisatorische Vorkehrungen** gewährleistet werden

Unveränderbarkeit

Hardware

Software

Organisation

Prozess

- ✓ Berechtigungskonzept
- ✓ Datensicherungskonzept
- ✓ Rücksicherungs- bzw. Restoretests
- ✓ Radianschutz
- ✓ Stammdatenhistorisierung



Allgemeine Anforderung an die Ordnungsmäßigkeit



- ✓ Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit
- ✓ Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung
 - ✓ Vollständigkeit
 - ✓ Richtigkeit
 - ✓ Zeitgerechtheit
 - ✓ Ordnung
 - ✓ Unveränderbarkeit



- ✓ Die Ordnungsmäßigkeit muss von der Einrichtung des DV-Systems über unternehmensspezifische Anpassungen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweisbar erfüllt und erhalten bleiben
- ✓ Jeder Geschäftsvorfall ist urschriftlich bzw. als Kopie der Urschrift zu belegen
- ✓ Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem **sachverständigen Dritten** innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann
- ✓ Die Nachprüfbarkeit der Bücher und sonstiger erforderlicher Aufzeichnungen erfordert eine aussagekräftige und vollständige **Verfahrensdokumentation**
- ✓ Geschäftsvorfälle sind **vollzählig** und **lückenlos** aufzuzeichnen
- ✓ Geschäftsvorfälle sind **zeitnah** nach ihrer Entstehung zu erfassen



- ✓ Verfahrens- und Arbeitsanweisungen
- ✓ Verfahrensdokumentation
- ✓ Transaktionskontrollen und Konsistenzprüfungen
- ✓ Geschäftsvorfälle vollständig und lückenlos
- ✓ Informationen unveränderbar



Anforderung an die Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen



- ✓ Durch **Erfassungs-, Übertragungs- und Verarbeitungskontrollen** muss sichergestellt sein, dass alle Geschäftsvorfälle vollständig erfasst oder übermittelt werden und danach nicht unbefugt und nicht ohne Nachweis des vorausgegangenen Zustandes verändert werden können
- ✓ Alle für die **Verarbeitung** erforderlichen **Tabellendaten**, deren **Historisierung** und **Programme** sind zu speichern
- ✓ Vorgelagerte (IT-)Systeme und Nebensysteme können zur Erfüllung der Journalfunktion eingesetzt werden
- ✓ Bei Verwendung unterschiedlicher Ordnungskriterien müssen ggf. entsprechende Zuordnungstabellen vorgehalten werden (E-Bilanz)

- ✓ Erfassungs-, Übertragungs- und Verarbeitungskontrollen
- ✓ Historisierung von Stamm- und Tabellendaten
- ✓ Funktionalität von Schnittstellen



Anforderung an die Aufbewahrung



- ✓ Im DV-System erzeugte Dokumente sind im **Ursprungsformat** aufzubewahren
- ✓ Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden (**E-Mails!**)
- ✓ Der Erhalt der **Verknüpfung** zwischen Geschäftsvorfall und Dokument muss während der gesamten Aufbewahrungsfrist gewährleistet sein
- ✓ Ein elektronisches Dokument ist mit einem nachvollziehbaren und eindeutigen **Index** zu versehen
- ✓ Die Belege in Papierform oder in elektronischer Form sind zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung, gegen **Verlust** zu sichern
- ✓ Besonderheiten sind bei der **Konvertierung** (in ein Inhouse-Format) sowie beim Einsatz von **Kryptografietechniken** zu beachten



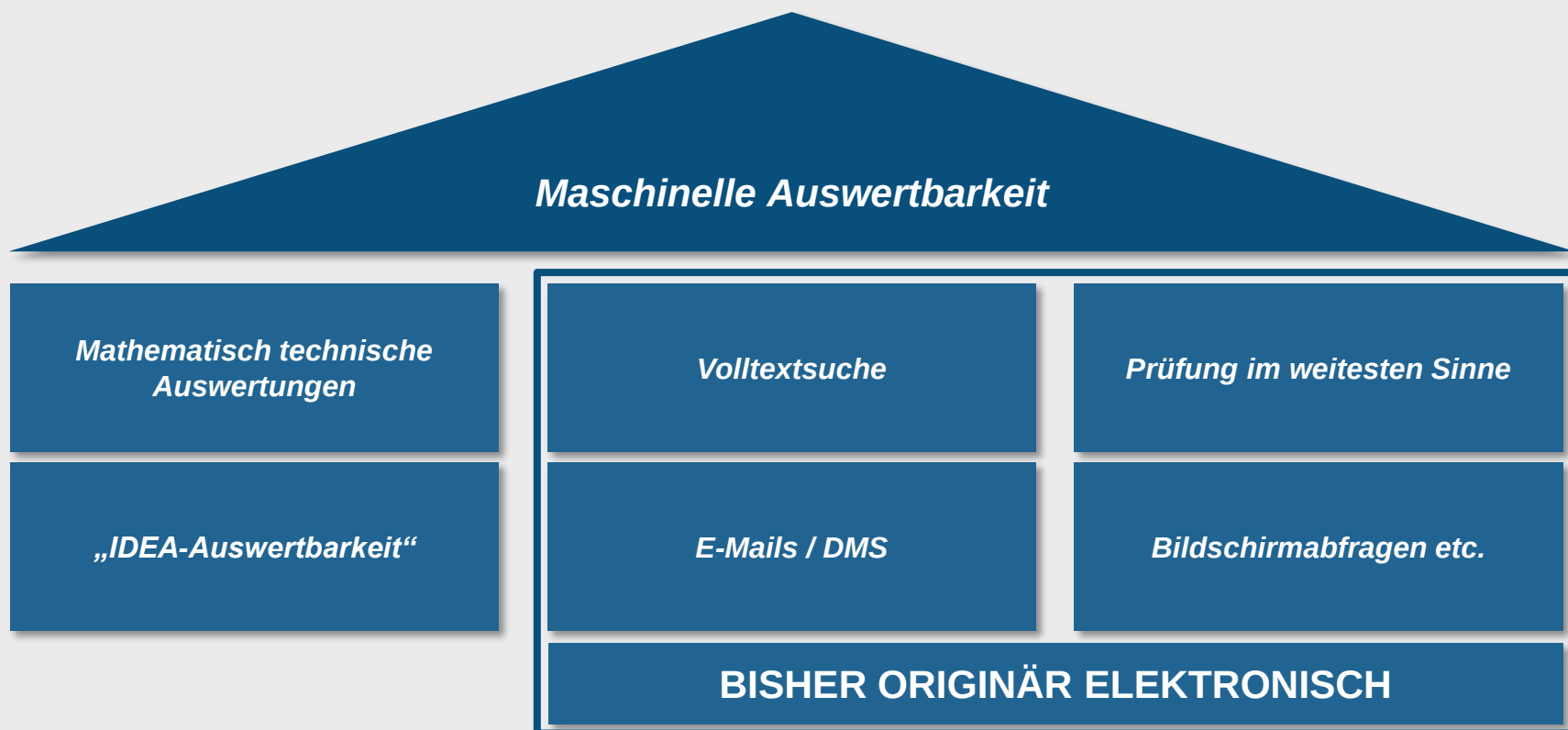
- ✓ Archivierungsverfahren nach FAIT 3
- ✓ Zugriffskontrollen Archivsystem
- ✓ Ordnungskriterien und Indexierung
- ✓ Ablage von E-Mails
- ✓ Migrationen

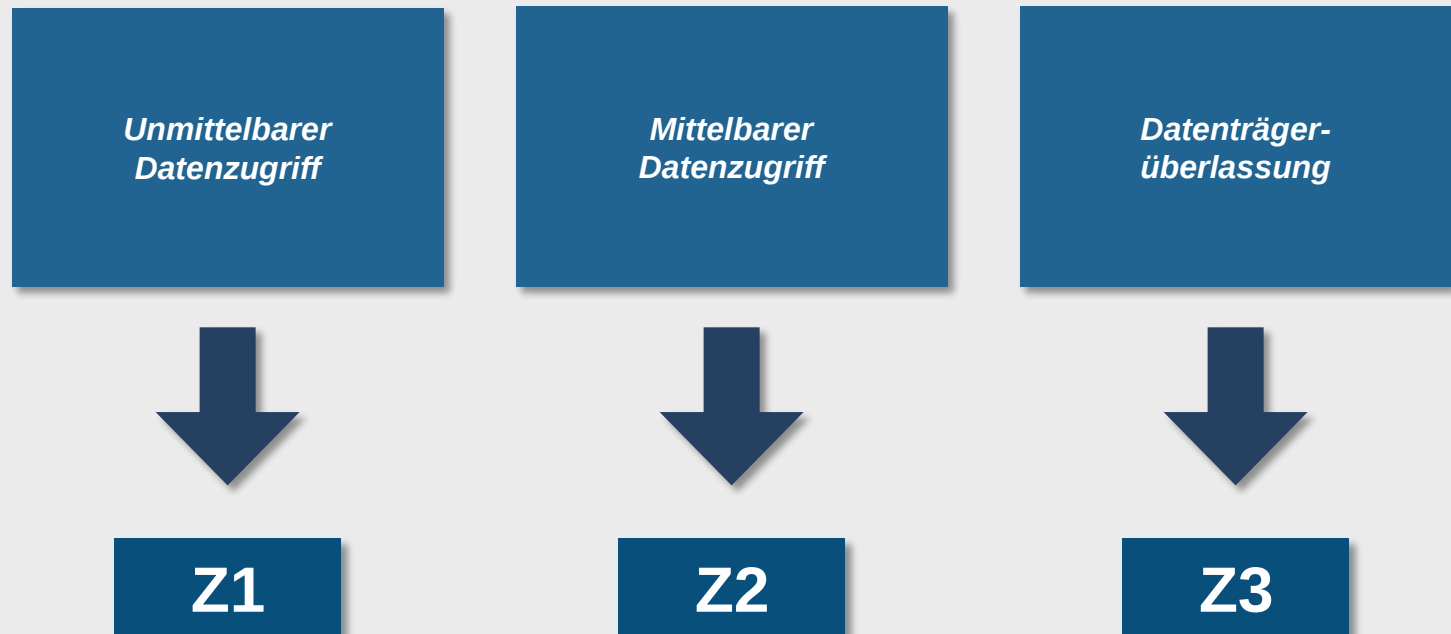


Besonderheiten zum Datenzugriff



- ✓ Bereitzustellen sind insbesondere Daten der Finanzbuchhaltung, der Anlagenbuchhaltung, der Lohnbuchhaltung sowie aller **Vor- und Nebensysteme (steuerrelevante Daten!)**
- ✓ Das Einsichtsrecht der Finanzverwaltung bezieht sich neben den **Bewegungsdaten** auch auf **Stammdaten** und deren **Verknüpfungen**
- ✓ Daneben sind auch alle zur maschinellen Auswertung der Daten erforderlichen **Strukturinformationen** in maschinell auswertbarer Form sowie die internen und externen Verknüpfungen vollständig und in unverdichteter, maschinell auswertbarer Form aufzubewahren
- ✓ Neben den eigentlichen Daten sind auch die Teile der **Verfahrensdokumentation** auf Verlangen zur Verfügung zu stellen, die einen vollständigen Systemüberblick ermöglichen und die für das Verständnis des DV-Systems erforderlich sind
- ✓ Bei der Ausübung des Rechts auf Datenzugriff stehen der Finanzbehörde drei gleichberechtigte Möglichkeiten (unmittelbarer Datenzugriff (Z1), mittelbarer Datenzugriff (Z2), Datenträgerüberlassung (Z3)) zur Verfügung
- ✓ **Maschinell auswertbar = originär elektronisch**





Z1

Betriebsprüfer

- ✓ Einsicht in gespeicherte Daten über „Nur-Lese-Zugriff“
- ✓ Ausschließliche Nutzung der unternehmenseigenen Hard- und Software
- ✓ Prüfung der gespeicherten Daten einschl. Stammdaten und Verknüpfungen
- ✓ Lesen, Filtern und Sortieren unter Nutzung der im DV-System vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten
- ✓ Keine Fernabfrage

Mandant

- ✓ Erforderliche Hilfsmittel sind vom Steuerpflichtigen zur Verfügung zu stellen
- ✓ Prüfer ist in das DV-System einzuweisen
- ✓ Zugriffsbeschränkung ist vom Steuerpflichtigen zu definieren
- ✓ Bereitstellung aller vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten
- ✓ DV-System muss die Unveränderbarkeit der Daten gewährleisten
- ✓ Bereitstellung für alle Systeme (Haupt-, Neben- und Vorsysteme)

Z2

Betriebsprüfer

- ✓ Rein technische Mithilfe
- ✓ Tatsächlich handelnde Personen wechseln
- ✓ Maschinelle Auswertung durch Mitarbeiter oder Dritten
- ✓ Begrenzt auf die im DV-System des Steuerpflichtigen vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten
- ✓ Keine Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Entwicklung eigener Auswertungsvorschläge

Mandant

- ✓ Zurverfügungstellung von Hard- und Software
- ✓ Unterstützung durch mit dem DV-System betrauten Personen
- ✓ Umfang der zumutbaren Hilfe richtet sich nach den betrieblichen Gegebenheiten (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz):
 - ✓ Größe
 - ✓ Mitarbeiterzahl

Z3

Betriebsprüfer

- ✓ Datenformat maschinell auswertbar
- ✓ Keine Druckdateien, Reports, pdf, tiff, ...
- ✓ → keine Datenverdichtung
- ✓ Einheitliche Bereitstellungsvorgaben
- ✓ Beschreibungsstandard für die Datenträgerüberlassung empfehlenswert
- ✓ Steuerlich relevante Daten + Beschreibungsdatei

Mandant

- ✓ Zurverfügungstellung der gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen
- ✓ Alle zur Auswertung notwendigen Informationen
 - ✓ Dateistruktur
 - ✓ Datenfelder
 - ✓ interne und externe Verknüpfungen
- in maschinell auswertbarer Form auch bei Vorhaltung der Daten bei Dritten

Finanzbuchhaltung

- ✓ Grundbuch (Buchungsjournal)
- ✓ Hauptbuch (Buchungen)
- ✓ Hauptbuch (Summen und Salden)
- ✓ Personenkonten Deb./Kred.
- ✓ OP-Debitoren
- ✓ OP-Kreditoren
- ✓ Kassenbuch
- ✓ Umsatzsteuer-Voranmeldung

Lohnbuchhaltung

- ✓ Abrechnungen/
Verdienstbescheinigungen
- ✓ LSt-Anmeldungen
- ✓ Lohnjournal
- ✓ Lohnkonten
- ✓ Buchungsbelege
- ✓ Beitragsnachweise KV
- ✓ Arbeitnehmerbescheinigung
für SV-Meldungen

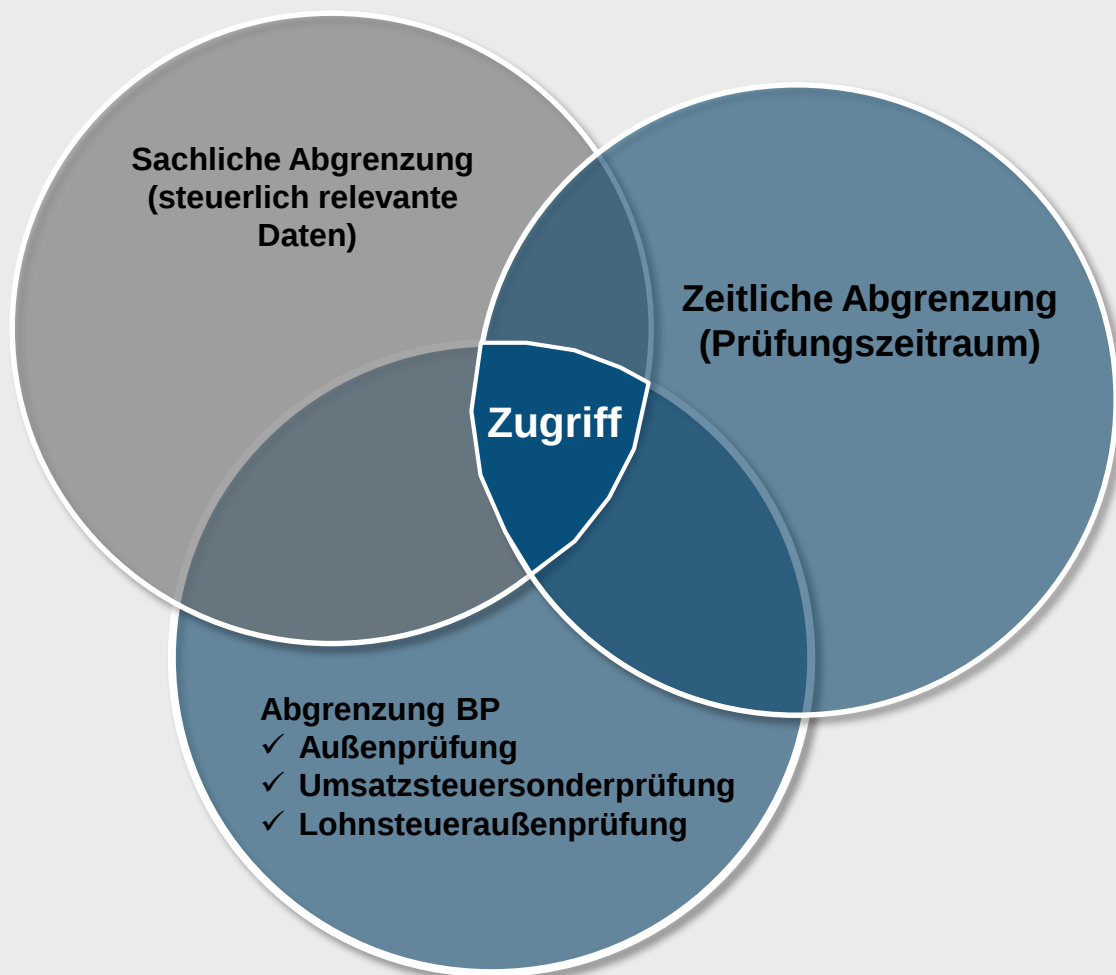
Anlagenbuchhaltung

- ✓ Bestandsverzeichnis
- ✓ Anlagengitter
- ✓ Anlagenspiegel

Materialwirtschaft

- ✓ Inventurlisten
- ✓ Ausgangsrechnungen
- ✓ Lieferscheine

Weitere Daten



Umsetzung u. a. mit:

- ✓ Berechtigungskonzept („Prüfer-Login“)
- ✓ Ausstattung Prüfer-PC
- ✓ Setzen von Markierungen innerhalb der Datenstruktur

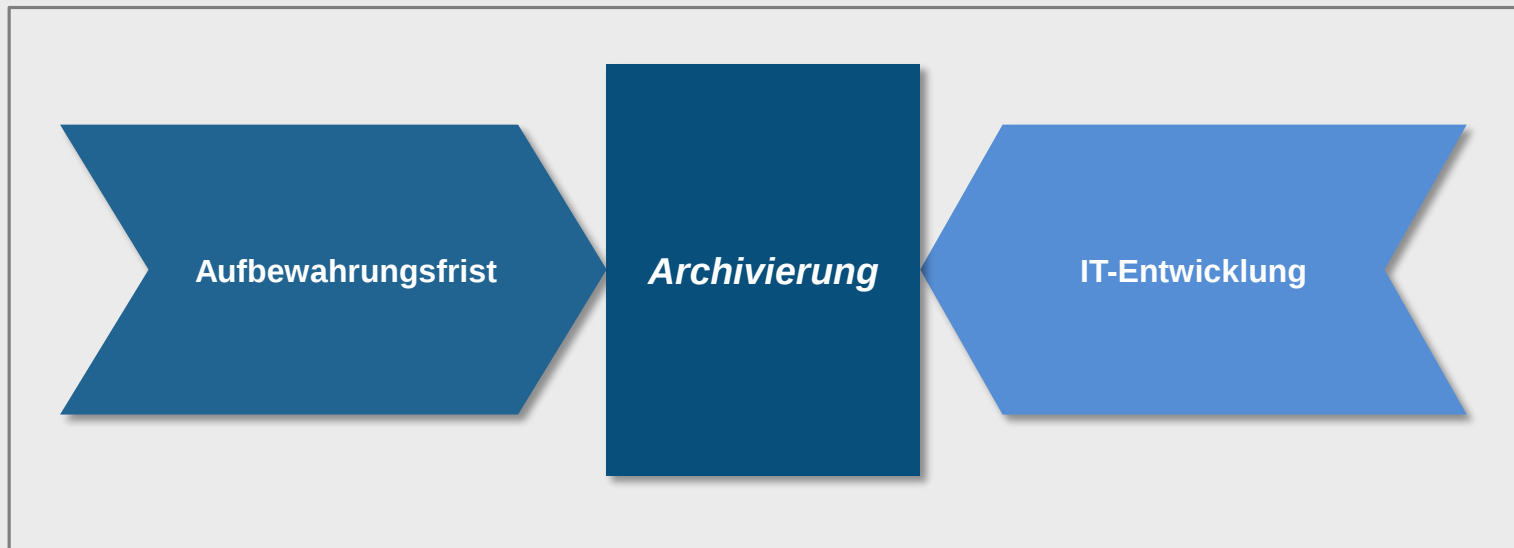
- ✓ Zugriffsarten Z1 bis Z3
- ✓ Berechtigungskonzept (Prüferrolle)
- ✓ Erstqualifizierung steuerrelevante Daten
- ✓ Strukturinformationen maschinell auswertbar
- ✓ Daten- und Systemtrennung
- ✓ Maschinelle Auswertbarkeit

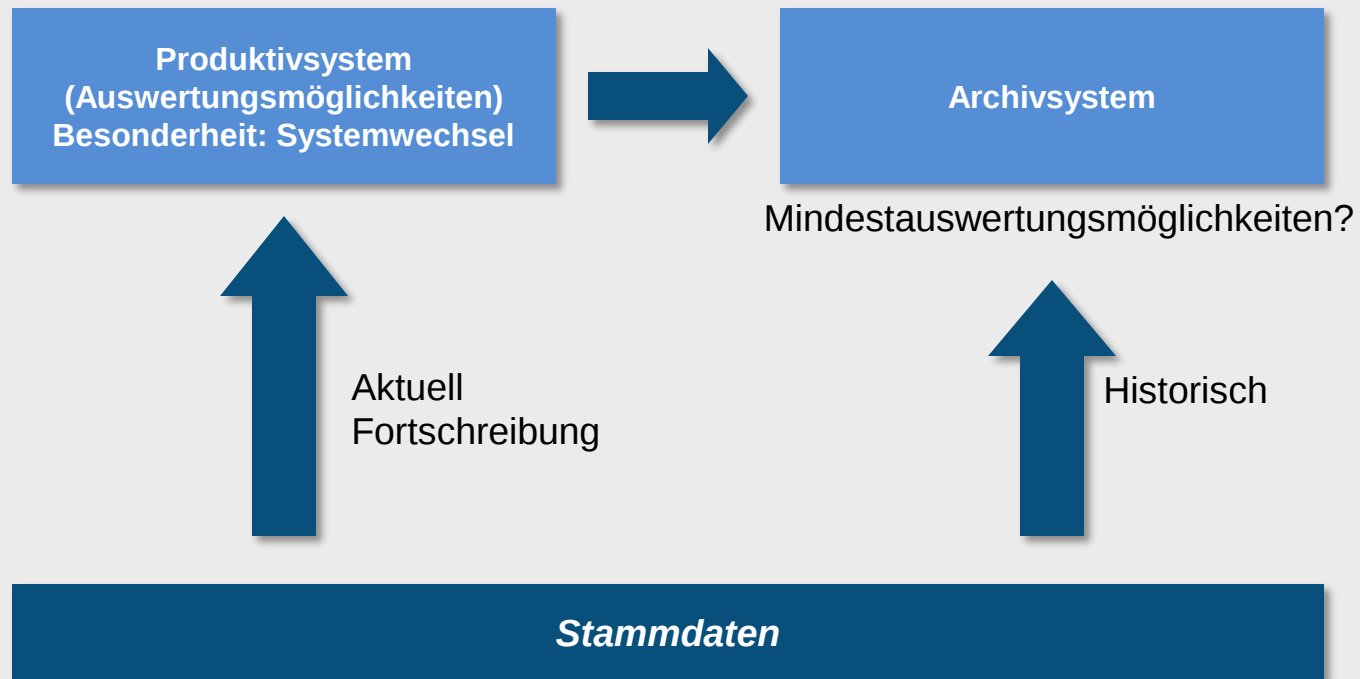


Systemwechsel, Systemänderungen und Auslagerungen



- ✓ Im Fall eines Systemwechsels, einer Systemänderung oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem müssen die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten quantitativ und qualitativ gleichwertig in ein neues System überführt werden
- ✓ Soweit Daten etwa in ein Archivsystem ausgelagert werden oder ein Systemwechsel (Migration) stattfindet, sind auch weiterhin quantitativ und qualitativ die gleichen Auswertungen in der Art zu ermöglichen, als wären die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten noch im Produktivsystem enthalten

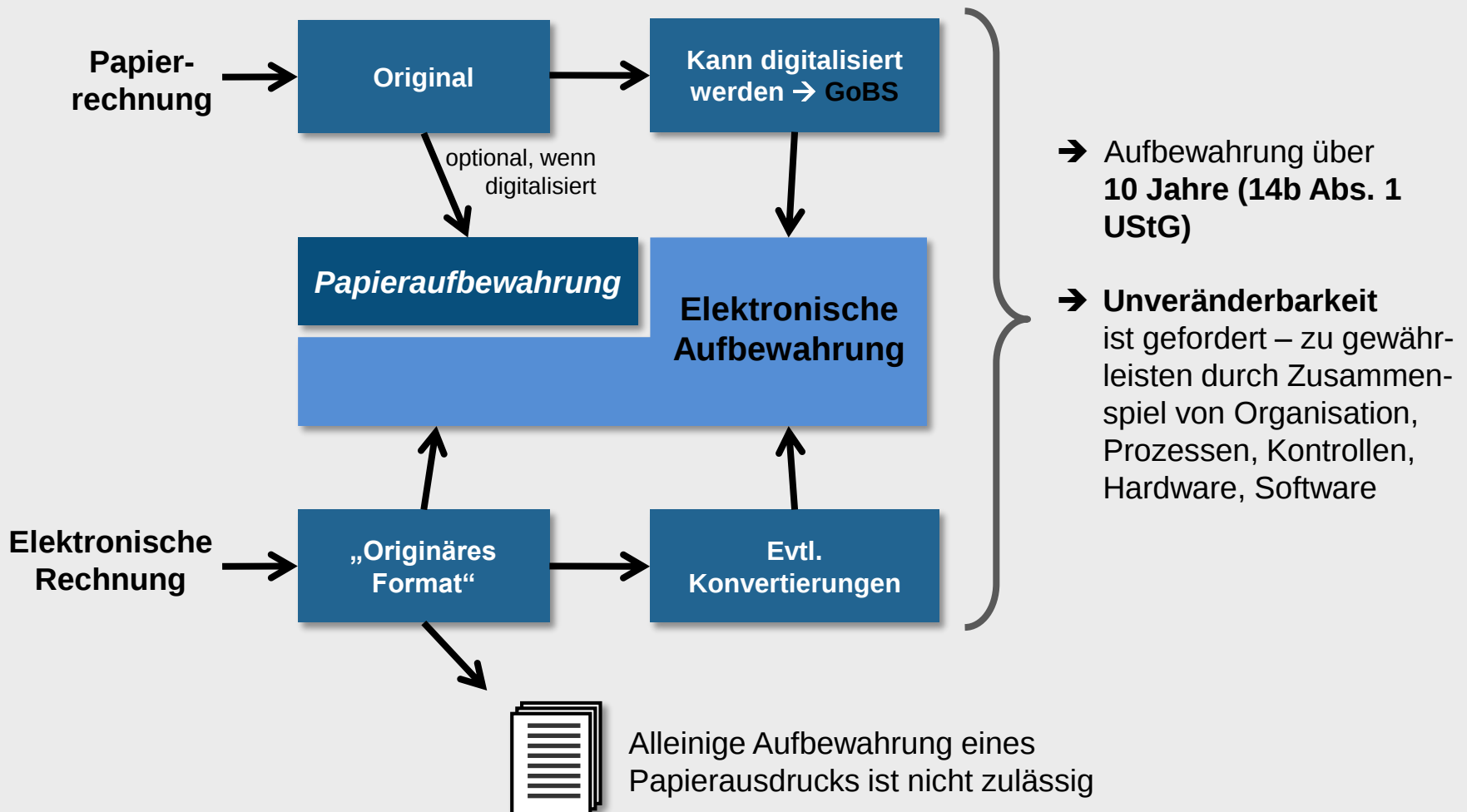




Elektronische Erfassung von Papierdokumenten



- ✓ Das Scanergebnis ist so aufzubewahren, dass die **Wiedergabe** mit dem Original bildlich übereinstimmt
- ✓ Das Verfahren muss **dokumentiert** werden und der Steuerpflichtige sollte eine **Organisationsanweisung** erstellen
- ✓ Im Anschluss an den Scanvorgang darf die **weitere Bearbeitung** nur mit dem elektronischen Dokument erfolgen bzw. muss nach Abschluss der Bearbeitung der bearbeitete Papierbeleg erneut eingescannt und ein Bezug zum ersten Scanobjekt hergestellt werden
- ✓ Soweit Unterlagen mittels Scanprozess einer Digitalisierung zugeführt wurden, muss der Steuerpflichtige diese über sein DV-System **lesbar** machen
- ✓ Im Anschluss an den Scanvorgang dürfen Papierdokumente unter bestimmten Voraussetzungen **vernichtet** werden



Sonderfall E-Mails



✓ Aufbewahrungsvorgaben sind technologieneutral

Variante	Umfang der Archivierung	Entscheidungsinstanz	Beispiele
1	Alles archivieren	Globale Einstellung: ALLES	Archivierung des E-Mail-Journals des E-Mail-Servers
2	Regelbasierte Untermenge im Archivsystem	Vordefinierte Regeln	Alle Objekte der E-Mail-Adressen der Buchhaltungs-Mitarbeiter
3	Selektive Ablage im Archivsystem	Endanwender	Manuelles Indexieren und Ablegen von steuerrelevanten E-Mails in elektronische Aktenstrukturen
4	Ablage im E-Mail-system/Daten-bank/Dateisystem	Endanwender	Manuelles Umsortieren im E-Mail-System/Dateisystem

Verfahrensdokumentation



- ✓ Für jedes DV-System muss eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation vorhanden sein, aus der Inhalt, Aufbau und Ergebnisse des DV-Verfahrens **vollständig** und **schlüssig** ersichtlich sind
- ✓ Die Verfahrensdokumentation muss **verständlich** und damit für einen **sachverständigen Dritten** in angemessener Zeit nachprüfbar sein
- ✓ Aus der Verfahrensdokumentation muss ersichtlich sein, wie die elektronischen Belege erfasst, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt werden (**Belegfunktion**)
- ✓ Die Beschreibung des Internen Kontrollsystems (**IKS**) ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation
- ✓ Die Verfahrensdokumentation besteht in der Regel aus einer **allgemeinen Beschreibung**, einer **Anwenderdokumentation**, einer **technischen Systemdokumentation** und einer **Betriebsdokumentation**

Einsatzgebiet und Aufgabenstellung
• Aufbau- und Ablauf-Organisation der beteiligten Bereiche • Fachliche Aufgabenstellung • Mitarbeiterqualifikation
Fachliche Beschreibung der Lösung
• Relevante weitere Rechtsgrundlagen (außer HGB/AO/UStG) • Aktenpläne, Dokumentenarten, Verarbeitungsregeln, Aufbewahrungsfristen, Vernichtungsregelungen • Belegbearbeitung, Belegfluss • Prozessdokumentationen
Technische Beschreibung der Lösung
• Standorte des IT-Systems • Hard- und Softwarekomponenten • Datenbankmodelle • Parameter-Einstellungen der Programme • Technische Verarbeitungsregeln (Datenflüsse, Protokollierungen, Ablaufpläne etc.) • Vorgehensweise Datensicherung • Benutzerverwaltung, Berechtigungskonzept • Technischer Betrieb (Betriebsvoraussetzungen, Betriebsbedingungen, Wartung) • Vorbereitung Datenzugriff der Finanzverwaltung
Organisations- und Arbeitsanweisungen
• Fachliche Prozesse/Standardbetrieb • Administrative Prozesse • Prozesse für Notfallszenarien (Restart, Recovery) • Change-Management, Test und Abnahme inkl. Aktualisierung der Verfahrensdokumentation

Kontrollmechanismen/IKS
• Übergreifende Konzeption des Internen Kontrollsystems • Verantwortlichkeiten, Eskalationswege • Verfahren zur Sicherstellung der Identität von Verfahrensdokumentation und gelebter Praxis • Verweise auf einzelne organisatorische und technische Kontrollen
Anhänge
• Steuerrelevante IT-Anwendungen • Steuerrelevante Daten und elektronische Dokumente

Elektronische Rechnungen und ZUGFeRD



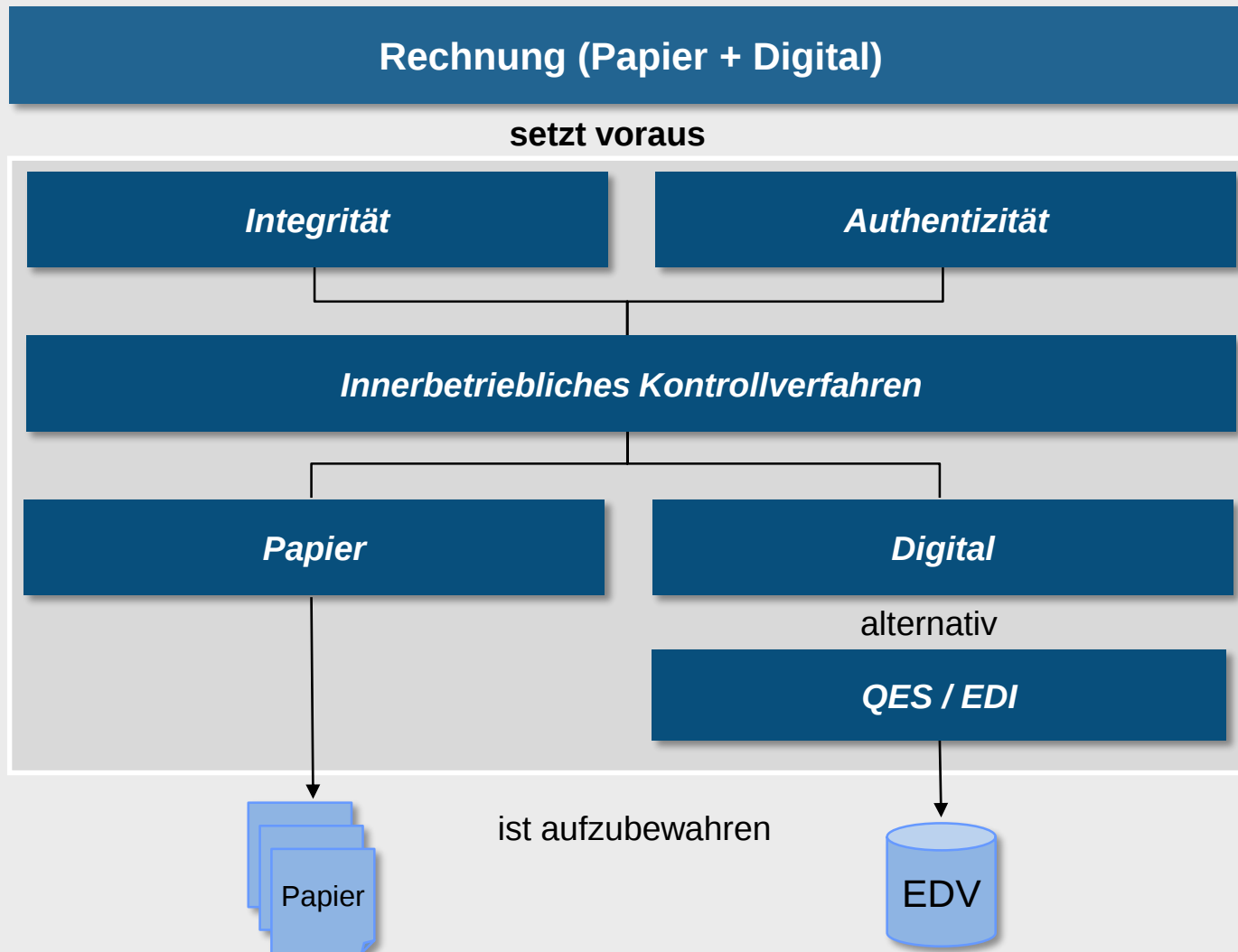
Rechnungs-
aussteller

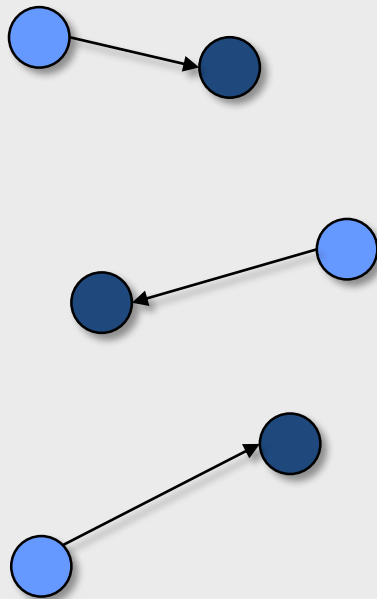
Rechnung

Papier?
Digital?
Egal!

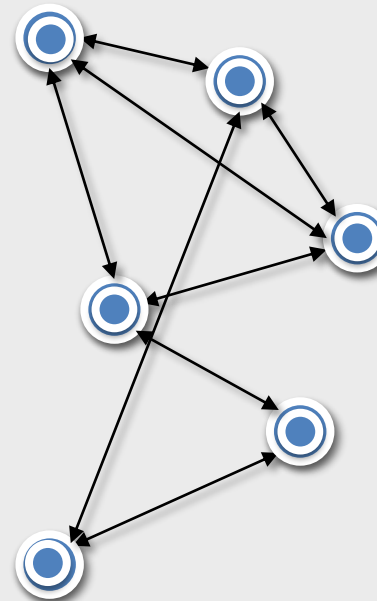
Rechnungs-
empfänger

§ 14 UStG gibt den Takt vor ...





bilateral



systemisch

Papier

systemisch
unstrukturiert

Bild-
Datei
(PDF)

systemisch
unstrukturiert

!?

systemisch
strukturiert

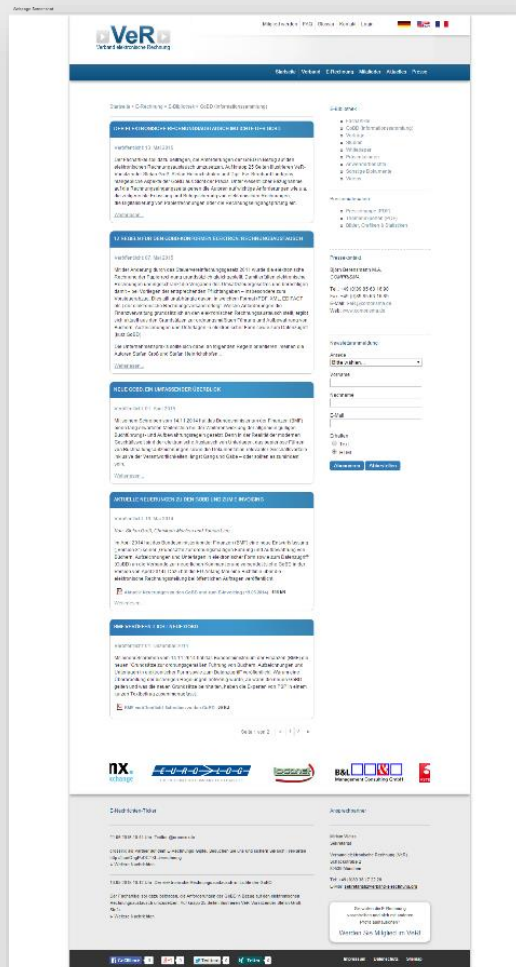
EDI

bilateral
strukturiert

Zertifikate und Testate



- ✓ **Keine** allgemein gültigen **Aussagen der Finanzbehörde** zur Konformität der verwendeten oder geplanten Hard- und Software
- ✓ Keine Positivtestate zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung oder einer verbindlichen Auskunft
- ✓ Keine Bindungswirkung von „Zertifikaten“ oder „Testaten“ Dritter
- ✓ **Dennoch: Absicherung und Signalwirkung**



www.gobd.de



www.verband-e-rechnung.org/e-rechnung/wissen/gobd



in Kooperation mit



Stefan Groß,
Steuerberater und CISA, Partner bei PSP
und Vorstandsvorsitzender des VeR

Verband elektronische Rechnung (VeR)
E-Invoice Alliance Germany e.V.

Schackstraße 2
80539 München

Tel.: +49 (0)89 38 17 22 28
Fax: +49 (0)89 38 17 22 04

E-Mail: sekretariat@verband-e-rechnung.org
Internet: www.verband-e-rechnung.org

Peters, Schönberger & Partner mbB
Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Schackstraße 2
80539 München

Tel.: +49 89 3 81 72 - 0
Fax: +49 89 3 81 72 – 204

E-Mail: psp@psp.eu
Internet: www.psp.eu