



und



Der elektronische Rechnungsaustausch im Lichte der GoBD

– AUSGEWÄHLTE HINWEISE FÜR DIE UNTERNEHMENSPRAXIS –

13. Mai 2015

Herausgeber:

Peters, Schönberger & Partner mbB

Schackstraße 2, 80539 München

Tel.: +49 89 381720

Internet: www.psp.eu

AUTORENINFORMATIONEN:

- **Stefan Groß**, Steuerberater/Certified Information Systems Auditor (CISA), Partner bei Peters, Schönberger & Partner mbB in München und Vorstandsvorsitzender des VeR, München
- **Stefan Heinrichshofen**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Partner bei Peters, Schönberger & Partner mbB in München
- **Dipl.-Fw. Bernhard Lindgens**, Bundeszentralamt für Steuern, Bonn
Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

1. EINLEITUNG

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 wurden die umsatzsteuerlichen Vorgaben für den elektronischen **Rechnungsaustausch** neu gefasst. Im Ergebnis erfolgte damit eine Gleichstellung der elektronischen Rechnung mit der papierbasierten Rechnung, was auch dem Tenor des hierzu gesondert ergangenen BMF-Schreibens vom 2. Juli 2012¹ entspricht. Mit dem Schreiben vom 14. November 2014, den „Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (**GoBD**)“, hat das BMF nun dargelegt, welche Vorgaben aus Sicht der Finanzverwaltung grundsätzlich an IT-gestützte Prozesse – zu denen auch der elektronische **Rechnungsaustausch** zählt – zu stellen sind.² Dabei ist vorab darauf hinzuweisen, dass sich eine Verletzung der GoBD nicht auf den Vorsteuerabzug auswirkt, sofern die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Übrigen nachgewiesen werden können.³ Dennoch wird es im Eigeninteresse der Unternehmen liegen, die Vorgaben der GoBD zu beachten, denn deren Erfüllung trägt letztlich dazu bei, den entsprechenden Nachweis überhaupt führen zu können. Darüber hinaus erlangt die Einhaltung der GoBD eine wesentliche Bedeutung, wenn es um die Frage des Vertrauensschutzes in der Umsatzsteuer geht. Dieser Beitrag illustriert wesentliche Aspekte der GoBD aus Sicht der Praxis und soll dazu beitragen, die Anforderungen der GoBD in Bezug auf den elektronischen **Rechnungsaustausch** umzusetzen. Unter wesentlicher Bezugnahme auf die Rechnungseingangsseite wird auf folgende Anforderungen eingegangen:

- **Zeitgerechte Erfassung und Belegsicherung von elektronischen Rechnungen**
- **Digitalisierung von Papierrechnungen**
- **Rechnungseingangsprüfung**
- **Gewährleistung der Unveränderbarkeit**
- **Anforderung an die Aufbewahrung**
- **Datenzugriff (Bereitstellung)**
- **Nachvollziehbarkeit und Verfahrensdokumentation**

¹ BMF v. 2. Juli 2012 - IV D 2 - S 7287-a/09/10004 :003, BStBl. I 2012, S. 726.

² BMF v. 14. November 2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, S. 1450.

³ Vgl. Abschn. 14b.1 Abs. 10 Satz 3 UStAE i. d. Fassung vom 5. Mai 2015.

2. ZEITGERECHTE ERFASSUNG UND BELEGSICHERUNG VON ELEKTRONISCHEN RECHNUNGEN

Insbesondere bei **Rechnungseingangsdokumenten** stellt sich – nicht zuletzt aufgrund der Wahrung des Rechts auf Vorsteuerabzug – die Frage der zeitgerechten Erfassung und Belegsicherung. Dabei gelten die durch die GoBD gestellten Anforderungen zunächst unabhängig davon, ob es sich um Papierrechnungen oder um elektronische Rechnungen handelt.

Das Erfordernis der Zeitgerechtheit postuliert, dass ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Vorgängen und ihrer buchmäßigen Erfassung besteht.⁴ Nach den GoBD ist dabei jeder Geschäftsvorfall zeitnah nach seiner Entstehung in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen. Soweit zeitliche Abstände zwischen der Entstehung eines Geschäftsvorfalles und seiner Erfassung bestehen, sind geeignete Maßnahmen zur Sicherung der Vollständigkeit zu treffen.⁵ Dabei ist stets zwischen baren und unbaren Geschäftsvorfällen einerseits sowie zwischen laufender und periodischer Buchung andererseits zu unterscheiden. Als weitere Dimension ist zudem zwischen den Zeitpunkten der „Entstehung“, der „Erfassung“ und der ggf. erst danach erfolgenden „Verbuchung“ eines Geschäftsvorfalles (einer Rechnung) zu differenzieren.

Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen im Regelfall **täglich** festgehalten werden.⁶ Dabei ist neben der Höhe der Bareinnahmen auch der Inhalt des Geschäftsvorfalles zu erfassen. Die derart erfassten Daten sind vollständig zu speichern und in maschinell auswertbarer Form vorzuhalten.

⁴ BFH v. 25. März 1992, BStBl II 1992, S. 1010, BFH v. 5. März 1965, BStBl III 1965, S. 285.

⁵ Vgl. GoBIT (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz) mit Stand 13. Oktober 2012, unter: http://www.awv-net.de/cms/Fachinformationen/GoBIT/_AktuellerEntwurfderGoBIT_cat267.html, Kapitel 2.1., Rn. 12. Hinweis: Die GoBIT waren ein Arbeitsvorhaben der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V. (AWV). Nach Erscheinen der GoBD wurde die Arbeit an den GoBIT nicht weitergeführt. Der letzte veröffentlichte Entwurf enthält allerdings etliche wertvolle Aussagen, die zur Umsetzung der GoBD hilfreich sein können.

⁶ GoBD (Fn. 2), Rn. 48; vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 21. Februar 1990, BFH/NV 1990, S. 683.

Soweit es sich um unbare Geschäftsvorfälle handelt, gilt die Erfassung – etwa von **Rechnungen** – innerhalb von **zehn Tagen** als unbedenklich, soweit dabei Maßnahmen zur Sicherung der Vollständigkeit getroffen werden.⁷ Soweit **Rechnungen** nur periodenweise (insbesondere monatlich) gebucht werden, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn die Erfassung der unbaren Geschäftsvorfälle eines Monats bis zum Ablauf des folgenden Monats in den Büchern vorgenommen wird⁸ und insbesondere durch organisatorische Vorkehrungen sichergestellt ist, dass die Unterlagen bis zu ihrer Erfassung nicht verloren⁹ gehen. Weiter ist es nach den GoBD nicht zu beanstanden, wenn Waren- und Kostenrechnungen, die innerhalb von acht Tagen nach Rechnungseingang oder innerhalb der ihrem gewöhnlichen Durchlauf durch den Betrieb entsprechenden Zeit beglichen werden, kontokorrentmäßig nicht erfasst werden.¹⁰

Die GoBD bringen allerdings nicht abschließend klar zum Ausdruck, was unter dem Begriff der „Erfassung“ zu verstehen ist. „Erfassen“ kann in diesem Zusammenhang als Belegidentifikation, -sichtung, -sicherung und geordnete Ablage interpretiert werden.¹¹ Im Ergebnis ist nach Ansicht der Verfasser damit eine ordnungsgemäße Belegsicherung gemeint, was nicht zwingend eine IT-gestützte Erfassung voraussetzt. Entsprechend führen die GoBD im Zusammenhang mit der periodenweisen Buchung aus, dass die Belegsicherungsmaßnahmen insbesondere durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden **Rechnungen**, durch Ablage in besonderen Mappen und Ordnern oder durch elektronische Grund(buch)aufzeichnungen in Kassensystemen, Warenwirtschaftssystemen, Fakturierungssystemen etc. vorzunehmen sind.¹² Die Funktion der

⁷ GoBD (Fn. 2), Rn. 47.

⁸ GoBD (Fn. 2), Rn. 50). Damit erfolgt faktisch eine Synchronisierung mit der Umsatzsteuer-Voranmeldung und insofern mit dem Zeitpunkt, in welchem die entsprechenden Daten erstmalig für Deklarationszwecke an die Finanzverwaltung übermittelt werden.

⁹ Dies kann durch laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Rechnungen, durch Ablage in besonderen Mappen und Ordnern oder durch elektronische Grund(buch)aufzeichnungen erfolgen, vgl. GoBD (Fn. 2), Rn. 50.

¹⁰ GoBD (Fn. 1), Rn. 49, vgl. auch R 5.2 Absatz 1 EStR.

¹¹ Vgl. auch DATEV-Muster-Präsentation zu den GoBD, <http://www.datev.de/portal/ShowContent.do?pid=dpi&cid=236302>, S. 4.

¹² GoBD (Fn. 2), Rn. 50.

Grund(buch)aufzeichnung lässt sich dabei durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage erfüllen.¹³ Bei entsprechender Ausgestaltung lässt sich dies etwa durch ein Rechnungseingangs- bzw. Rechnungsausgangsbuch in Kombination mit einem Wareneingangs- bzw. Ausgangsbuch praktizieren. Ist eine entsprechend geforderte Belegsicherung wirksam eingerichtet, kann die eigentliche Buchung u. E. zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen.

Bezogen auf den elektronischen **Rechnungseingang** bedeutet dies zusammengefasst, dass Rechnungen – unabhängig davon, in welchem Format diese das Unternehmen erreichen – einer entsprechenden Belegsicherung zuzuführen sind. Die zugrunde liegenden **Rechnungsbelege** sind zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung, gegen Verlust zu sichern.¹⁴ Dabei kann die erforderliche laufende Nummerierung bei elektronischen Rechnungen durchaus automatisch vergeben werden.¹⁵ Die Ablage der **Rechnungen** kann z. B. nach Zeitfolge, Sachgruppen, Kontenklassen, Belegnummern oder alphabetisch erfolgen. Elektronisch empfangene Rechnungen sind – wie bereits in den GoBS gefordert – mit einem nachvollziehbaren und eindeutigen Index zu versehen. Dabei ist sicherzustellen, dass das elektronische Dokument unter dem zugeordneten Index verwaltet wird.¹⁶ Die Zuordnung zwischen dem Einzelbeleg und der dazugehörigen Grund(buch)aufzeichnung oder Buchung kann anhand von eindeutigen Zuordnungsmerkmalen (z. B. Index, Paginiernummer, Dokumenten-ID) und zusätzlichen Identifikationsmerkmalen für die Papierbelege oder für die Such- und Filtermöglichkeiten bei elektronischer Belegablage gewährleistet werden.¹⁷ Die Ablage der **Rechnungen** sowie die Zuordnung zwischen Beleg und Aufzeichnung müssen schließlich in angemessener Zeit nachprüfbar sein.¹⁸ Diese Zuordnungs- und Identifizierungsmerkmale aus dem

¹³ Vgl. § 239 Absatz 4 HGB; § 146 Absatz 5 AO; H 5.2 „Grundbuchaufzeichnungen“ EStH.

¹⁴ GoBD (Fn. 2), Rn. 67.

¹⁵ GoBD (Fn. 2), Rn. 69.

¹⁶ GoBD (Fn. 2), Rn. 122.

¹⁷ GoBD (Fn. 2), Rn. 71.

¹⁸ GoBD (Fn. 2), Rn. 73, mangels Eindeutigkeit kein geeignetes Zuordnungskriterium zwischen Beleg und Aufzeichnung stellen insbesondere das Beleg- oder Buchungsdatum, die Kontoauszugsnummer oder der Name (bei umfangreichem Beleganfall) dar. Bei Kontoauszügen bedarf es zusätzlich einer Blatt- und Positionsnummer (vgl. Beispiel GoBD (Fn. 2), Rn. 74).

Beleg müssen bei der Aufzeichnung oder Verbuchung in die Bücher oder Aufzeichnungen übernommen werden, um eine **progressive und retrograde Prüfbarkeit** zu ermöglichen.¹⁹

Sofern für die **Aufbewahrung** der elektronischen **Rechnungen** ein eigenständiges Archivierungssystem verwendet wird, legt die Anforderung der Zeitgerechtheit nahe, dass die Archivierung zum frühestmöglichen Zeitpunkt erfolgt, um mögliche Verluste und Manipulationen vor der Archivierung auszuschließen. Dies erfordert zum einen organisatorische Vorkehrungen, um zu archivierende Dokumente und Daten rechtzeitig dem Archivierungsprozess zuzuführen. Durch technische Maßnahmen ist zum anderen zu gewährleisten, dass die Archivdaten möglichst zeitnah auf das endgültige Archivierungsmedium übertragen werden.²⁰

¹⁹ GoBD (Fn. 2), Rn. 72.

²⁰ Vgl. IDW RS FAIT 3, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren, WPg 22/2006, S. 1465 ff., FN-IDW 11/2006, S. 768 ff., Rn. 42.

3. DIGITALISIERUNG VON PAPIERRECHNUNGEN (SCAN-VORGANG)

Einen Sonderfall der Erfassung von **Rechnungen** stellt die Digitalisierung von Papierrechnungen (Scan-Vorgang) dar. Sowohl das Steuerrecht als auch das Handelsrecht gestatten über § 147 Abs. 2 AO, § 257 Abs. 3 HGB im Grundsatz die Aufbewahrung von Unterlagen auf einem Bild- oder anderen Datenträger, wenn dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.²¹ Werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch erfasst (Scannen), ist das Scan-Ergebnis so aufzubewahren, dass die Wiedergabe mit dem Original bildlich übereinstimmt, wenn es lesbar gemacht wird (§ 147 Abs. 2 AO).²² Der Verzicht auf Papierbelege darf dabei die Möglichkeit der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigen.²³

Im Anschluss an den Scanvorgang – so die GoBD – 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. vorgenommen werden können, die auf dem elektronischen Dokument nicht enthalten sind. Sofern dennoch aus organisatorischen Gründen nach dem Scanvorgang eine weitere Vorgangsbearbeitung des Papierbelegs erfolgt, muss nach Abschluss der Bearbeitung der bearbeitete Papierbeleg erneut eingescannt und ein Bezug zum ersten Scanobjekt hergestellt werden (gemeinsamer Index).²⁴ In Bezug auf die **Rechnungseingangsprüfung** dürfte dies insbesondere Fallkonstellationen betreffen, bei denen im Rahmen eines sog. „frühen“²⁵ Archivierens“ das archivierte Image elektronisch erfasst wird und die sich anschließende Rechnungseingangsprüfung papierbasiert erfolgt. Insbesondere dann,

²¹ Vgl. zu Eingangsrechnungen im Speziellen Groß/Lamm, UR 9/2008, S. 331 ff.

²² GoBD (Fn. 2), Rn. 130.

²³ GoBD (Fn. 2), Rn. 141.

²⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 139.

²⁵ Beim Prozess „frühes Archivieren“ dient das erzeugte Image als Buchungsgrundlage. Unter Referenzierung auf das archivierte Image werden im IT-gestützten Buchführungssystem die relevanten Informationen zur Buchung erfasst. Beim Archivierungsprozess „spätes Archivieren“ erfolgt die Buchung auf Basis des Papierdokuments, das erst anschließend gescannt wird.

wenn in diesem Zusammenhang handschriftliche Anmerkungen oder Ergänzungen vorgenommen werden, bedarf es den GoBD entsprechend einer erneuten Digitalisierung sowie indexbezogenen Zuordnung.

Nach dem Einscannen dürfen Papierdokumente unter bestimmten Voraussetzungen **vernichtet** werden, soweit sie nicht nach anderen speziellen Vorschriften im Original aufzubewahren sind.²⁶ Solche Ausnahmen sind z. B. Zollbelege, Notarurkunden oder Wertpapiere. Soweit das verwendete Erfassungs- und Archivierungsverfahren den GoBD (vormals GoBS) entspricht, können auch **Papierrechnungen** nach dem Scanvorgang einer Vernichtung zugeführt werden.²⁷ Eine besondere Bedeutung kommt dabei der Erstellung einer **Verfahrensdokumentation** (vgl. Kapitel 8) zu. Diese sollte insbesondere Ausführungen zum Prozess, zu den personellen sowie den technischen Anforderungen enthalten. Bezogen auf die elektronische Erfassung von Papierrechnungen hat die Beschreibung des maßgeblichen Prozesses vom Eingang des Schriftgutes in Papierform über die Digitalisierung bis hin zur elektronischen Ablage sämtliche Prozessschritte hinreichend zu erläutern. Bei den personellen Anforderungen ist insbesondere darzulegen, welche Personen welche Prozessschritte verantworten und welche Kontrollen zur Absicherung des Prozesses eingerichtet sind.²⁸ Aus technischer Sicht ist etwa zu beschreiben, welche Hard- und Software, insbesondere zur Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung, zum Einsatz kommt.

Im Hinblick auf den Datenzugriff der Finanzverwaltung ergibt sich eine weitere Besonderheit in Bezug auf digitalisierte Unterlagen. Ausgehend von einer Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf²⁹ hat der Bundesfinanzhof entschieden³⁰, dass sich der Steuerpflichtige mit dem **Einscannen** der Belege für die Form der Aufbewahrung auf einem Bildträger oder auf einem anderen Datenträger festgelegt hat. Im Fall der elektronischen

²⁶ GoBD (Fn. 2), Rn. 140.

²⁷ BMF v. 29. Januar 2004 - IV B 7 - S 7280 – 19/04, BStBl. I 2004, S. 258, Rn. 72, vgl. Abschn. 22.1 Abs. 2 Satz 2 UStAE i. d. Fassung vom 5. Mai 2015.

²⁸ GoBD (Fn. 2), Rn. 136.

²⁹ FG Düsseldorf Beschluss v. 5. Februar 2007, 16 V 3454/06 A (AO), EFG 2007, S. 892.

³⁰ BFH v. 26. September 2007, I B 53, 54/07, BStBl. II 2008, S. 415.

Beleg- oder **Rechnungsarchivierung** muss der Steuerpflichtige im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung auf dieser elektronischen Grundlage über die betriebsinterne Hard- und Software die Einsicht in die elektronischen Belege unmittelbar am Bildschirm gestatten.³¹

Anzumerken ist, dass – soweit ergänzend eine **OCR-Verarbeitung** (Optical-Character-Recognition) erfolgt – die GoBD fordern, dass auch die im Rahmen einer derartigen Verarbeitung gewonnenen Volltextinformationen nach Verifikation und Korrektur über die Dauer der Aufbewahrungsfrist aufzubewahren und für Prüfzwecke verfügbar zu machen sind.³² Werden im Scan-Prozess die Dokumente um entsprechende Volltext-Informationen ergänzt, so ist etwa eine gezielte Suche nach Textstellen (z. B. Positionstexten von Rechnungen) möglich, was bei gescannten Dokumenten ohne OCR ausscheidet. Weiter führen die Vorgaben zum Datenzugriff aus, dass eine Reorganisation von OCR-/Volltext-Datenbanken zulässig ist, soweit die zugrunde liegenden elektronischen Dokumente und Unterlagen durch diesen Vorgang unverändert bleiben und die durch das OCR-Verfahren gewonnenen Informationen mindestens in quantitativer und qualitativer Hinsicht erhalten bleiben.³³

³¹ Vgl. dazu ausführlich Groß/Lamm/Georgius in Recht im Internet (Hrsg. Schwarz/Peschel-Mehner), Steuerrecht, 18-G3, Rn. 123.

³² GoBD (Fn. 2), Rn. 130. Im Zusammenhang mit dem Einscannen von Rechnungen wird häufig das Format PDF/A adressiert, welches auch in den GoBD Erwähnung findet. Geeignete Scan-Komponenten sind in der Lage, aus dem gescannten Bild per OCR den Volltext zu extrahieren und in dieselbe PDF/A-Datei einzubetten.

³³ GoBD (Fn. 2), Rn. 142.

4. RECHNUNGSEINGANGSPRÜFUNG

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 erfolgte insbesondere die Gleichstellung zwischen der elektronischen und der papierbasierten Rechnung. Unabhängig davon fordert § 14 Abs. 1 UStG unverändert, dass die Echtheit der Herkunft (Authentizität) und die Unversehrtheit des Inhalts (Integrität) sowie die Lesbarkeit gewährleistet sind. Erfüllen lässt sich diese Vorgabe durch ein sog. „**Innerbetriebliches Kontrollverfahren**“ mit verlässlichem Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung. An dieser Stelle sei klargestellt, dass dies explizit für sämtliche **Eingangsrechnungen**, sowohl für elektronische Rechnungen als auch für Papierrechnungen, gilt. Legt man die Auffassung der Finanzverwaltung³⁴ zugrunde, so gelangt man zu der Erkenntnis, dass mit dem innerbetrieblichen Kontrollverfahren nichts anderes gemeint sein kann, als die klassische **Rechnungseingangsprüfung**, welche im Unternehmen unabhängig von der Neuregelung ohnehin etabliert sein sollte. Das maßgebliche BMF-Schreiben führt dazu insbesondere aus, dass unter dem innerbetrieblichen Kontrollverfahren Verfahren zu verstehen sind, die der Unternehmer zum Abgleich der Rechnung mit seinen Zahlungsverpflichtungen einsetzt. Die eigentliche Ausgestaltung des Verfahrens obliegt dem Unternehmer und unterliegt insbesondere keinen technischen Mindestvorgaben.³⁵

Die entscheidende Bedeutung ist folgender Aussage im zugrunde liegenden BMF-Schreiben beizumessen: „Ist der Nachweis erbracht, dass die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 UStG gegeben sind, kommt der Frage der Durchführung des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens in dem konkreten Einzelfall keine eigenständige Bedeutung mehr zu und kann insbesondere nicht mehr zur Versagung des Vorsteuerabzugs führen.“ Damit stellt die Finanzverwaltung klar, dass es für die Frage des **Vorsteuerabzugs** nach § 15 Abs. 1 UStG ausschließlich auf den Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung und mithin auf den Beleg ankommt. Allerdings darf dies nicht dazu führen, dass dem innerbetrieblichen Kontrollverfahren bzw. der Rechnungseingangsprüfung lediglich eine nachrangige Bedeutung beigemessen wird, denn ob eine ordnungsgemäße

³⁴ BMF v. 2. Juli 2012 (Fn. 1), S. 726.

³⁵ Zur konkreten Ausgestaltung vgl. Groß/Lamm/Lindgens, Neuanfang für den elektronischen Rechnungsaustausch – Chancen und Risiken aus der Änderung durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011, DStR 2012, S. 1413 (1414ff.).

Rechnung dem Grunde nach vorliegt – welche insbesondere über die Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG verfügt – lässt sich letztlich eben nur über eine dezidierte Rechnungseingangsprüfung feststellen.

Eine zentrale Frage in Bezug auf Rechnungen scheint jedoch nach wie vor unbeantwortet, nämlich die Frage, wie mit sog. inhaltlich identischen **Mehrstücken** umzugehen ist. Diese Frage stellt sich etwa bei sog. Hybridformaten, wie dem **ZUGFeRD**-Format. Eine **ZUGFeRD-Rechnung** stellt ein hybrides Rechnungsobjekt mit zwei inhaltlich identischen Repräsentationen der Rechnung, erstens einem bildhaften Dokumentformat (PDF) und zweitens einem strukturierten Datenformat (XML³⁶), dar. Die XML-Daten werden dabei in das PDF-Dokument eingebettet und lassen sich beim Rechnungsempfänger direkt extrahieren und in die Folgeprozesse einspeisen. Insbesondere sind die umsatzsteuerlichen Pflichtangaben als Pflichtfelder definiert, die – im Gegensatz zu einer reinen Papier- oder PDF-Rechnung – automatisiert Eingang in den Rechnungsprozess finden bzw. als XML-File importiert werden können. Auf diese Weise werden Medienbrüche vermieden, und der gesamte **Rechnungsstellungs- und Rechnungsprüfungsprozess** lässt sich nahezu vollständig automatisieren. Sollten – aus welchen Gründen auch immer – das PDF-File oder XML-File inhaltlich divergieren, stellt sich die Frage der umsatzsteuerlichen Folgewirkung. Dabei ist dies kein Sonderfall der Hybridformate, auch eine vorab als PDF und im Nachgang als Papier übermittelte Rechnung können – sei es durch (technische) Fehler oder absichtliche Manipulation – inhaltlich auseinanderfallen. Das BMF-Schreiben vom 2. Juli 2012³⁷, welches im Zusammenhang mit der Vereinfachung der elektronischen Rechnungsstellung ergangen ist, führt hierzu aus, dass, sobald über ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen ausgestellt wurden, ohne dass sie als Duplikat oder Kopie gekennzeichnet wurden, der leistende Unternehmer den hierin gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag (zusätzlich) schuldet.³⁸

³⁶ Extensible Markup Language.

³⁷ BMF vom 02.07.2012, a.a.O. (Fn. 1), vgl. ebenso Abschn. 14c.1. Abs. 4 Satz 4 UStAE.

³⁸ BFH v. 27. April 1994, XI R 54/93, BStBl II 1994, S. 718, Abschn. 14c.1. Abs. 4 Satz 4 UStAE. Die von der Finanzverwaltung zitierte Entscheidung ließ aber die Frage ausdrücklich offen. Außerdem ist sie u. E. durch die im Nachgang zu der Thematik ergangene Rechtsprechung des EuGH überholt.

Beim Versender tritt damit also unweigerlich die Problematik des § 14c UStG³⁹ zu Tage, beim Empfänger stellt sich die Frage, was als Beleg den Besitz der Rechnung nachweist und damit zum Vorsteuerabzug berechtigt. Diese Problematik der doppelten Steuerschuld wegen doppelten Rechnungsausweises soll – so die Finanzverwaltung – jedoch dann nicht gelten, wenn nur inhaltlich identische Mehrstücke derselben Rechnung übersandt werden. Abzustellen ist dabei auf die inhaltlichen Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG. Soweit beispielsweise das **Rechnungsdatum** oder die **Rechnungsnummer** variieren, liegen eben gerade keine Mehrstücke in diesem Sinne vor. Allerdings hat es die Finanzverwaltung bislang offen gelassen, welche Prüfpflichten bzw. Kontrollmaßnahmen konkret damit einhergehen. Dazu folgende Überlegung: Dem Rechnungsaussteller ist im Hinblick auf § 14c UStG bei der Verwendung von Hybridformaten zu empfehlen, die entsprechende Implementierung vorab zu prüfen. Der Rechnungsempfänger seinerseits hat über das innerbetriebliche Kontrollverfahren i. S. d. § 14 Abs. 3 UStG, welches letztlich als Rechnungseingangsprüfung interpretiert werden kann, sicherzustellen, dass die inhaltlichen Bestandteile des Belegs geprüft und – bei festgestellter Ordnungsmäßigkeit – auch verbucht werden. Soweit dabei Abweichungen zu Tage treten, sind diese vom Rechnungsempfänger gegenüber dem Rechnungsaussteller zu monieren. Unabhängig davon wäre eine Klarstellung der Finanzverwaltung wünschenswert, die den **Rechnungsaussteller** nicht weiter der Gefahr einer „doppelten“ Besteuerung aussetzt und zugleich dem **Rechnungsempfänger** keine „Doppelprüfung“ abverlangt.

³⁹ Da es sich bei § 14c UStG um ein Gefährdungsvorschrift handelt, setzt u. E. eine Inanspruchnahme des Rechnungsausstellers voraus, dass bei mehrfacher Abrechnung über dieselbe Leistung das „Doppel“ zumindest eine andere Rechnungsnummer und -datum, als das erste Abrechnungsdokument aufweist.

5. GEWÄHRLEISTUNG DER UNVERÄNDERBARKEIT

Gerade bei elektronischen **Rechnungen** ist mit Blick auf die Wahrung des Rechts auf Vorsteuerabzug die Unveränderbarkeit zwingend aufrechtzuerhalten. Die geforderte Unveränderbarkeit lässt sich dabei hardwaremäßig (z. B. unveränderbare und fälschungssichere Datenträger), softwaremäßig (z. B. Sicherungen, Sperren, Festschreibung, Löscherker, automatische Protokollierung, Historisierungen, Versionierungen) wie auch organisatorisch (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten) gewährleisten.⁴⁰ Insbesondere spätere Änderungen sind den Vorgaben der Unveränderbarkeit entsprechend ausschließlich so vorzunehmen, dass sowohl der ursprüngliche Inhalt als auch die Tatsache, dass Veränderungen vorgenommen wurden, erkennbar bleiben. Diese hat ausschließlich so zu erfolgen, dass der ursprüngliche Inhalt feststellbar bleibt. Die Tatsache, dass eine Änderung stattgefunden hat, ist zu kennzeichnen. Weiterhin muss die zeitliche Abfolge und Wirkung der Änderung erkennbar bleiben.⁴¹ In der Gesamtschau darf sich die Gewährleistung der Unveränderbarkeit nicht isoliert auf den Speichervorgang als solches beschränken, vielmehr müssen an unterschiedlichen Komponenten und Prozessen Sicherheitsmechanismen zur Verfügung stehen, die eine unkontrollierte Veränderung von Informationen unterbinden.⁴² Dazu stellen die GoBD fest, dass die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem **Dateisystem** die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht erfüllt, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten.⁴³ Damit erfüllt jedoch das gerade in der Unternehmenspraxis gängige Vorgehen, einzelne Dateien (z. B. **Office-Dokumente**) im Dateisystem abzulegen, nicht ohne weitere Maßnahmen die in den GoBD geforderten Ordnungsmäßigkeitsanforderungen. Die Ablage in einem Dateisystem kann grundsätzlich zwar beibehalten werden, erfordert jedoch ergänzende Maßnahmen, wie z. B. eine Kombination aus regelmäßigen Sicherungen (Backup), Zugriffsschutzmechanismen (PC und Ablage-File), Kopien auf nur einmal beschreibbaren Datenträgern (Schreibschutz), Entzug von Schreibrechten sowie insbesondere eine Verfah-

⁴⁰ GoBD (Fn. 2), Rn. 110.

⁴¹ Vgl. GoBIT (Fn. 5), Kapitel 2.3., Rn. 6.

⁴² Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöllner, *Steuersicher archivieren*, S. 52 f.

⁴³ GoBD (Fn. 2), Rn. 110.

rensdokumentation mit Erläuterung der spezifischen Kontrollmechanismen. In Abhängigkeit von der Unternehmensgröße und Komplexität bietet sich ggf. der Einsatz dedizierter Aufbewahrungs- bzw. Archivsysteme (z. B. **Dokumentenmanagementsysteme**) an, mit denen der Nachweis der Unveränderbarkeit bzw. der Nachvollzug von Änderungen deutlich einfacher zu leisten ist.

Die Unveränderbarkeit ist stets im Zusammenhang mit der **Historisierung** von **Meta- und Stammdaten** zu sehen. So sind Änderungen an (**Rechnungs**)**stammdaten** auszuschießen oder Stammdaten mit Gültigkeitsangaben zu historisieren, um die Verknüpfungen mit der jeweils korrekten Version der Stammdaten zu gewährleisten.⁴⁴ Soweit es sich um **Ausgangsrechnungen** handelt ist – auf Grundlage von § 147 Abs. 1 Nr. 3 AO – eine inhaltliche Übereinstimmung gefordert. Insbesondere dann, wenn rückwirkend bestimmte **Ausgangsrechnungen** reproduziert werden sollen, bedarf es zwingend der historischen Stammdaten. Da sich die Nutzung historisierter Stammdaten (wie z. B. Adressdaten oder Artikeldaten) jedoch nicht in jedem System gewährleisten lässt, empfiehlt es sich in der Praxis, die entsprechenden Ausgangsbelege zum Zeitpunkt der Erstellung in einem Bildformat (vorzugsweise PDF) der Aufbewahrung zuzuführen und insoweit auch eine Migrationsunabhängigkeit zu schaffen.

⁴⁴ Die GoBD sprechen davon, mehrdeutige Verknüpfungen zu verhindern; GoBD (Fn. 2), Rn. 111.

6. ANFORDERUNGEN AN DIE AUFBEWAHRUNG

Auf der Grundlage von § 14b UStG sind **Rechnungen**, d. h. sowohl Eingangs-, als auch Ausgangsrechnungen, grundsätzlich zehn Jahre aufzubewahren. Sind aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten, Datensätze, elektronische Dokumente und elektronische Unterlagen im Unternehmen entstanden oder dort eingegangen, sind diese darüber hinaus auch in dieser Form (originär elektronisch)⁴⁵ aufzubewahren und dürfen vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht werden.⁴⁶ Entsprechend ist bei elektronischen Unterlagen, wie etwa bei elektronischen **Rechnungen**, ihr Eingang, ihre Archivierung und ggf. Konvertierung sowie die weitere Verarbeitung zu protokollieren.⁴⁷ Sie dürfen daher nicht mehr ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden und müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar⁴⁸ erhalten bleiben.⁴⁹ Verletzt der Unternehmer seine Aufbewahrungspflichten nach § 14b UStG, kann dies als eine Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 26a Absatz 1 Nummer 2 UStG geahndet werden. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1 UStG bleibt hiervon zwar unberührt, der Unternehmer trägt jedoch die objektive Feststellungslast für alle Tatsachen, die den Anspruch begründen.⁵⁰ Sind die Daten zu einem gewissen Zeitpunkt nicht mehr vorhanden, kann es für den Unternehmer ggf. schwer werden nachzuweisen, dass er das Recht auf Vorsteuerabzug jemals besaß.

Die Vorgaben an die Aufbewahrung elektronischer **Rechnungen** gelten unabhängig davon, ob die Aufbewahrung im Produktivsystem oder durch Auslagerung in ein anderes

⁴⁵ Im DV-System erzeugte Dokumente (z. B. als Textdokumente erstellte Ausgangsrechnungen) sind entsprechend GoBD (Fn. 2), Rn. 133 im Ursprungsformat aufzubewahren. Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege müssen entsprechend GoBD (Fn. 2), Rn. 131 in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden.

⁴⁶ GoBD (Fn. 2), Rn. 119.

⁴⁷ GoBD (Fn. 2), Rn. 117.

⁴⁸ Vgl. zur Reproduzierbarkeit von Stammdaten Abschnitt 5.

⁴⁹ GoBD (Fn. 2), Rn. 119. Unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe nur in Papierform aufbewahrt.

⁵⁰ BMF v. 2. Juli 2012, BStBl. I 2012, S. 726.

DV-System erfolgt.⁵¹ Im Detail wird dazu ausgeführt, dass die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten (einschließlich Metadaten, Stammdaten, Bewegungsdaten und der erforderlichen Verknüpfungen) quantitativ und qualitativ gleichwertig⁵² in ein neues System, in eine neue Datenbank, in ein Archivsystem oder in ein anderes System zu überführen sind. Die vorgenommenen Änderungen sind entsprechend zu dokumentieren.⁵³ Eine Aufbewahrung in Form von Datenextrakten, Reports oder Druckdateien ist unzulässig, soweit nicht mehr alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten übernommen werden.⁵⁴ Soweit eine **E-Mail** als reines Transportmittel (analog dem Briefumschlag) der elektronischen **Rechnung** dient, muss diese grundsätzlich nicht aufbewahrt werden. Die Aufbewahrungspflicht bezieht sich damit ausschließlich auf den transportierten Inhalt (z. B. eine PDF-Datei). Allerdings kann sich das Unternehmen dennoch freiwillig im Eigeninteresse zur Aufbewahrung der gesamten E-Mail entscheiden, um z. B. dokumentieren zu können, von welchem Absender die E-Mail stammt und wann sie versendet und empfangen wurde (Audit-Trail).⁵⁵

Im Kontext der Aufbewahrungspflichten wiederholen die GoBD dazu eine schon lange geltende Anforderung der GDPdU, welche insbesondere auch für den elektronischen **Rechnungseingang** Beachtung finden muss. Demnach sind bei einer Umwandlung (**Konvertierung**) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen – wie etwa **Rechnungen** – in ein **Inhouse-Format** beide Versionen zu archivieren, unter demselben Index zu verwalten und die konvertierte Version ist als solche zu kennzeichnen. Selbst wenn das Ergebnis der Umwandlung inhaltlich identisch (verlustfrei) und für die maschinelle Auswertbarkeit verfügbar ist, ist die ursprünglich in das Unternehmen eingegangene Datei in der Originalversion aufzubewahren und darf damit nicht gelöscht werden. Nicht aufbewahrungs-

⁵¹ GoBD (Fn. 2), Rn. 119.

⁵² Die GoBD führen hierzu aus, dass bei einer erforderlichen Datenumwandlung (Migration) ausschließlich das Format der Daten (z. B. Datums- und Währungsformat) umgesetzt, nicht aber eine inhaltliche Änderung der Daten vorgenommen werden darf, GoBD (Fn. 1), Rn. 142.

⁵³ GoBD (Fn. 1), Rn. 142.

⁵⁴ GoBD (Fn. 1), Rn. 144.

⁵⁵ Immer dann, wenn es auf den genauen Zeitpunkt der Zustellung ankommt (insbesondere bei Frist Sachen), sollte ergänzend die Träger-E-Mail aufbewahrt werden.

pflichtig hingegen sind die während der maschinellen Verarbeitung durch das Buchführungssystem erzeugten Dateien, sofern diese ausschließlich einer temporären Zwischenspeicherung von Verarbeitungsergebnissen dienen und ihre Inhalte im Laufe des weiteren Verarbeitungsprozesses vollständig Eingang in die Buchführungsdaten finden. Damit ist eine Umwandlung einer elektronischen Rechnung in ein alternatives Datenformat nur soweit zulässig, als hierdurch die maschinelle Auswertbarkeit weder eingeschränkt wird, noch inhaltliche Veränderungen vorgenommen werden.⁵⁶ Von temporären Zwischenspeicherungen abgesehen – wie auch immer diese trennscharf zu ermitteln sind – hat diese Vorgabe streng genommen zur Folge, dass jedes im Verlauf eines Verarbeitungsprozesses erzeugte Inhouse-Format zusätzlich zu weiteren aufbewahrungspflichtigen Formatzuständen zu archivieren ist. Unabhängig von der Frage nach der gesetzlichen Grundlage, die zur Aufbewahrung von Zwischenformaten verpflichtet, darf die Sinnhaftigkeit dieser Vorgabe in Zweifel gezogen werden. Ein entsprechender Identitätsnachweis lässt sich u. E. auch über eine Verfahrensdokumentation führen – die eigentlichen Zwischenformate wird die steuerliche Außenprüfung in der Praxis wohl ohnehin nicht anfordern.

Weiter finden sich in den GoBD Ausführungen zum beleglosen Austausch von Geschäftsvorfällen. Im Fall belegloser Meldungen – Beispiel **EDI** (Electronic Data Interchange) – knüpft die Belegfunktion der entsprechenden Meldungen an die korrespondierenden Dateninhalte an, die entsprechend vollumfänglich aufzubewahren sind.⁵⁷ Dazu wird klargestellt, dass im DV-System empfangene EDI-Daten im Ursprungsformat aufzubewahren sind.⁵⁸ Neben EDI dürfte dies insbesondere für den XML-basierten **Rechnungsaustausch** von Bedeutung sein, der – Beispiel **ZUGFeRD**-Standard – ein immer breiteres Anwendungsspektrum in der Praxis einnimmt.⁵⁹

⁵⁶ Vgl. Burlein/Odenthal, Die neuen GoBD zur IT-gestützten Buchführung und zum Datenzugriff, BBK Nr. 3, Beilage 1/2015, S. 34.

⁵⁷ GoBD (Fn. 2), Rn. 76.

⁵⁸ GoBD (Fn. 2), Rn. 132.

⁵⁹ Zur Lesbarkeit nach § 14 Abs. 1 UStG vgl. Kapitel 7.

Für umsatzsteuerliche Zwecke enthält § 14b UStG dazu Sonderregelungen für die Aufbewahrung von **Rechnungen**, die die allgemeinen Aufbewahrungspflichten der AO zum Teil verdrängen. Demnach sind Rechnungen, die ein inländischer Unternehmer ausstellt bzw. empfangen hat, grundsätzlich im Inland aufzubewahren. Eine elektronische Aufbewahrung dieser Rechnungen⁶⁰ insbesondere im übrigen Gemeinschaftsgebiet setzt voraus, dass eine vollständige Fernabfrage (Online-Zugriff) der betreffenden Daten und deren Herunterladen und Verwendung gewährleistet ist. Dabei hat der Unternehmer dem Finanzamt den jeweiligen Aufbewahrungsort mitzuteilen. Ein Antrag des Unternehmers nach § 146 Abs. 2a AO und dessen Bewilligung durch das Finanzamt sind insoweit nicht erforderlich. Die Voraussetzungen des § 146 Abs. 2a AO sind nach § 14b Abs. 5 UStG lediglich für den Fall zu beachten, dass der inländische Unternehmer die Rechnungen außerhalb des Gemeinschaftsgebietes aufbewahren will. Soweit der Unternehmer nicht im Inland ansässig ist, besteht die Verpflichtung, dem Finanzamt den Aufbewahrungsort der Rechnungen (der sich im Gemeinschaftsgebiet befinden muss) mitzuteilen und dem Finanzamt auf dessen Verlangen alle aufzubewahrenden Rechnungen und Daten oder die an deren Stelle tretenden Bild- und Datenträger unverzüglich zur Verfügung zu stellen.

⁶⁰ Hierbei muss es sich jedoch nicht zwingend um elektronisch übermittelte Rechnungen handeln, vgl. UStAE 14 b.1 Abs. 8.

7. DATENZUGRIFF UND BEREITSTELLUNG

Die Beurteilung der Berechtigung zum Vorsteuerabzug für die Inlandsumsatzsteuer i. S. v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG⁶¹ und die damit einhergehende Prüfung der Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG gehören längst zum Standardrepertoire in steuerlichen Außenprüfungen oder Umsatzsteuer-Sonderprüfungen. Sind die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (**Rechnungen**) in diesem Zusammenhang mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das DV-System zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen.⁶² Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet werden, oder dass ihr gespeicherte Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Dieses Recht auf Datenzugriff bezieht sich dabei sowohl auf die Einsichtnahme der im Unternehmen gespeicherten Daten, als auch auf die Berechtigung, die zugrunde liegenden Datenverarbeitungssysteme zur Prüfung und Auswertung dieses Datenmaterials zu nutzen. Ausgehend von § 147 Abs. 2 AO ist sicherzustellen, dass aufbewahrungspflichtige Unterlagen während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können.

Eine neue oder zumindest modifizierte Sichtweise halten die GoBD in Bezug auf die Interpretation der maschinellen Auswertbarkeit bereit. Im Ergebnis werden damit die Begriffe „originär elektronisch“ und „maschinell auswertbar“ faktisch gleichgesetzt. Während bereits bislang eine maschinelle Auswertbarkeit bei Daten, Datensätzen, elektronischen

⁶¹ Der Vorsteuerabzug der Erwerb- und Reverse-Charge-Steuer sowie der Vorsteuerabzug des Auslagerers ist nach deutscher Rechtslage gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 bis 5 UStG nicht vom Vorliegen einer Rechnung abhängig. Für die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer i. S. v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG verlangt die Finanzverwaltung gem. Abschn. 15.11 Abs. 1 Nr. 2 UStAE als Nachweis einen zollamtlichen Beleg oder einen von dem zuständigen Zollamt bescheinigten Ersatzbeleg.

⁶² Das Recht auf Datenzugriff besteht ergänzend bei der sog. Umsatzsteuer-Nachschauf nach § 27b UStG. Auf Grundlage von § 27b Abs. 2 UStG können die mit der Umsatzsteuer-Nachschauf betrauten Amtsträger auf Verlangen die gespeicherten Daten über die der Umsatzsteuer-Nachschauf unterliegenden Sachverhalte einsehen und soweit erforderlich, hierfür das Datenverarbeitungssystem nutzen. Dies gilt auch für elektronische Rechnungen nach § 14 Absatz 1 Satz 8 UStG.

Dokumenten und elektronischen Unterlagen gegeben war, die mathematisch-technische Auswertungen ermöglichen, soll dies – als neue Interpretation der GoBD – nun auch der Fall sein, wenn bloß die Möglichkeit einer **Volltextsuche** – wie etwa im Fall von **Rechnungsdokumenten** – besteht.

Mittels „Volltextsuche“ ergibt sich für die Finanzverwaltung insoweit die Möglichkeit einer unspezifizierten dateiübergreifenden Auswertung. Über frei wählbare Stichworte können jegliche Textdokumente wie **Rechnungen**, E-Mails, Briefe, Buchungstexte oder Reisekostenabrechnungen durchsucht werden.⁶³

Diese Sichtweise steht zumindest nicht im Einklang zu den bisherigen Ausführungen der Finanzverwaltung und dürfte in der fachlichen Diskussion durchaus kontrovers gesehen werden. Ausgehend vom Fragen- und Antwortenkatalog zu den GDPdU verstand die Finanzverwaltung unter dem Begriff der **maschinellen Auswertbarkeit** bislang den wahlfreien Zugriff auf alle gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und Verknüpfungen mit Sortier- und Filterfunktion unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit.⁶⁴ Handelte es sich insoweit um ein **Textdokument** oder ein anderes **Individualdokument**, welches sich aufgrund seiner Struktur nicht zur Weiterverarbeitung in einem nachgelagerten IT-System eignet, musste das Dokument zwar digital, aber nicht maschinell auswertbar vorgehalten werden.⁶⁵ Die Neuinterpretation der GoBD und die damit sehr weit gefasste Definition der maschinellen Auswertbarkeit dürfte im Ergebnis dazu führen, dass die Ansichten zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung über den Umfang und die Folgen der Auswertbarkeitserfordernisse künftig eher noch stärker divergieren als konvergieren.

Einen Sonderaspekt der Bereitstellung von Daten betrifft die Vorgabe der **Lesbarkeit**, welche in § 14 Abs. 1 UStG explizit aufgeführt ist. Zieht man dabei ins Kalkül, dass es

⁶³ Vgl. Burlein/Odenthal, (Fn. 56), S. 30.

⁶⁴ Fragen- und Antworten-Katalog zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, Stand: 22. Januar 2009, online abrufbar unter: <http://www.elektronische-steuerpruefung.de/bmf/bmf-faqs-2009.pdf>, Frage 11.

⁶⁵ Vgl. Brand/Groß/Geis/Lindgens/Zöller, (Fn. 5), S. 78 f.

dem Gesetzgeber wohl primär um eine Lesbarkeit während des gesetzlichen Aufbewahrungszeitraums geht, ist sicherzustellen, dass **Rechnungen** in Formaten wie beispielsweise XML oder EDIFACT für das prüferische Auge lesbar dargestellt werden können und damit auch prüfbar im Rahmen einer Sichtprüfung sind. Dem steuerpflichtigen Unternehmen ist insoweit zu empfehlen, zusammen mit der Rechnung auch ein geeignetes Anzeigeprogramm (XML-Viewer, Texteditor usw.) vorzuhalten.⁶⁶

⁶⁶ Vgl. Groß/Lamm, Elektronische Rechnungen – Praktische Hinweise zur Neuregelung ab dem 1.7.2011, BC 2011, S. 244 (248).

8. NACHVOLLZIEHBARKEIT UND VERFAHRENDOKUMENTATION

Bezogen auf den elektronischen **Rechnungsaustausch** bzw. die Digitalisierung von Papierrechnungen ist eine Verfahrensdokumentation essenziell. Dies betrifft insbesondere auch die Darlegung des in § 14 Abs. 1 UStG geforderten innerbetrieblichen Kontrollverfahrens (vgl. Kapitel 4).

Für die Prüfung der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit ist nach den GoBD eine aussagefähige und aktuelle Verfahrensdokumentation notwendig, die alle System- bzw. Verfahrensänderungen inhaltlich und zeitlich lückenlos dokumentiert.⁶⁷ Insbesondere muss sich daraus ergeben, wie die in den GoBD dokumentierten Ordnungsvorschriften Beachtung finden.⁶⁸ Die Pflicht zur Erstellung einer Verfahrensdokumentation existiert dabei grundsätzlich unabhängig von der Größe oder Komplexität des Unternehmens, seines IT-gestützten Buchführungssystems sowie der dabei verwendeten Hard- und Software.⁶⁹ Der Umfang wird dadurch bestimmt, was zum Verständnis des DV-Verfahrens, der Bücher und Aufzeichnungen sowie der aufbewahrten Unterlagen notwendig ist.⁷⁰ Die Verfahrensdokumentation begleitet den gesamten Belegfluss (**Rechnungsprozess**) von der zeitgerechten Erfassung über die Bearbeitung bis hin zur Aufbewahrung und Bereitstellung von Unterlagen, jeweils unter Berücksichtigung der Unveränderbarkeit.

⁶⁷ GoBD (Fn. 2), Rn. 150.

⁶⁸ GoBD (Fn. 2), Rn. 154.

⁶⁹ Vgl. GoBIT (Fn. 5), Kapitel 4., Rn. 4.

⁷⁰ GoBD (Fn. 2), Rn. 150.

In der Gesamtschau muss die Verfahrensdokumentation verständlich und für einen sachverständigen Dritten⁷¹ in angemessener Zeit nachprüfbar sein.⁷² Für 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).⁷³

Eine konkrete Definition der Inhalte einer Verfahrensdokumentation wird auch in den GoBD nicht gegeben. Es existiert lediglich der Hinweis, dass eine Verfahrensdokumentation in der Regel aus einer allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation besteht.⁷⁴ Dabei kann die Verfahrensdokumentation aus mehreren Dokumenten bestehen oder auf andere Dokumente verweisen, beispielsweise auf die Anwenderdokumentation, auf Testdokumentationen oder grundsätzliche Steuerungs- und Kontrollkonzepte (IT-Risikomanagement und allgemeines Sicherheitskonzept, Bedrohungen und Maßnahmen, IT-Strategie, IT-Sicherheitsrichtlinie etc.).⁷⁵ Die Verfahrensdokumentation hat dabei stets den in der Praxis eingesetzten Versionen des DV-Systems zu entsprechen, umgekehrt müssen die Inhalte einer Verfahrensdokumentation – insbesondere die **Kontrollumgebung** – auch so „gelebt werden“. Im Rahmen der Erstellung und Pflege einer Verfahrensdokumentation hat es sich in der Praxis bewährt, die wesentlichen Prozesse in einem sog. „**Masterdokument**“ niederzulegen. Die den Prozessen zugehörigen Sekundärinformationen (Arbeitsanweisungen, technische Dokumentationen, IKS) sollten als Anlagen (Sekundärdokumente) dem Masterdokument beigelegt sein. Hierdurch lassen sich

⁷¹ 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, vgl. GoBD (Fn. 2), Rn. 148. Nach § 146 Absatz 3 Satz 3 AO muss im Einzelfall die Bedeutung von Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben und Symbolen eindeutig festliegen und sich aus der Verfahrensdokumentation ergeben. Vgl. GoBD (Fn. 2), Rn. 149.

⁷² GoBD (Fn. 2), Rn. 151.

⁷³ GoBD (Fn. 2), Rn. 151.

⁷⁴ GoBD (Fn. 2), Rn. 153.

⁷⁵ Vgl. GoBIT (Fn. 5), Kapitel 4., Rn. 3.

Pflege- und Aktualisierungsaufwand sowohl effizient gestalten, als auch die zu aktualisierenden Dokumentationsteile mit klaren Verantwortlichkeiten – was etwa die Pflege angeht – versehen. Eine entsprechende **Muster-Verfahrensbeschreibung** zur Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung von Belegen inkl. Vernichtung der Papierbelege wurde von der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) und dem Deutschen Steuerberaterverband (DStV) entwickelt.⁷⁶

Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, liegt – so die GoBD im Originaltext – kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann. Eliminiert man die doppelte Verneinung, so ergibt sich: 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. Allerdings darf dies u. E. nicht dazu führen, dass aufgrund einer nicht lückenlosen Verfahrensdokumentation die Buchführung an sich verworfen wird. Davon unabhängig kommt dem Vorhandensein einer Verfahrensdokumentation insbesondere dann eine erhebliche Bedeutung zu, wenn es um die Frage des **Vertrauensschutzes** in der Umsatzsteuer geht.

Losgelöst von den Vorgaben der GoBD empfiehlt es sich jedoch, die Verfahrensdokumentation primär im eigenbetrieblichen Interesse zu erstellen. Insbesondere dann, wenn sich Prozesse ändern, Migrationen vorgenommen werden oder Mitarbeiter das Unternehmen verlassen, zeigt sich der Mehrwert einer Verfahrensdokumentation, ebenso wie bei den Themen „Governance“ und „Compliance“.

⁷⁶ Diese Muster-Verfahrensbeschreibung ist insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen („KMU“) umsetzbar und praktikabel. Die Muster-Verfahrensbeschreibung ist unter <http://www.-dstv.de/download/gemeinsame-verfahrensbeschreibung> abrufbar. Die hier empfohlene Muster-Verfahrensanweisung deckt isoliert den Prozess der Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung von Belegen inkl. Vernichtung der Papierbelege ab und erhebt damit keinen Anspruch auf die Vollständigkeit einer ganzheitlichen Verfahrensdokumentation.

Die Verfahrensdokumentation gehört zu den Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen i. S. d. § 257 Abs. 1 HGB bzw. § 147 Abs. 1 AO und ist über die gesetzliche Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren aufzubewahren. Dies schließt nicht nur den aktuellsten Stand ein, sondern auch alle vorangegangenen Versionen innerhalb des Aufbewahrungszeitraumes. Somit ist es erforderlich, dass Änderungen von Prozessbestandteilen – etwa der Austausch von Hardwarekomponenten, die Umstrukturierung des Berechtigungs- oder Datensicherungskonzepts oder wesentliche Prozessänderungen – berücksichtigt und lückenlos eingepflegt werden.⁷⁷ Für jeden Zeitpunkt in der Vergangenheit sollte das damals gültige Soll-Verfahren aus der Dokumentation einfach ersichtlich sein (insbesondere soweit damals Unterlagen betroffen waren, die aktuell noch aufbewahrungspflichtig sind).

⁷⁷ Vgl. Groß/Lamm, UR 2008, S. 331 (333).

9. KONZEPT DES „VIER-SÄULEN-MODELLS“

In der Gesamtschau lassen die GoBD zentrale Anforderungen an die Ausgestaltung der Unternehmens-IT sowie der damit einhergehenden Prozesse und Abläufe erkennen, die wiederholt innerhalb verschiedener Abschnitte konstituiert werden. Diese Kern-Anforderungen betreffen das Vorhandensein eines entsprechenden **Kontroll- und Protokollumfeldes**, die **Dokumentation** der entsprechenden Geschäftsprozesse, die Gewährleistung der **Integrität von Daten** (Bewegungsdaten, Stammdaten, Metadaten) und dies alles unabhängig von jeglichen Veränderungen (**Migrationen**) der Fachprozesse und der IT-Technik. Selbst wenn diese Vorgaben allesamt kein Novum darstellen, so stellen sie dennoch eine große Herausforderung für die Unternehmens-IT dar, gerade dann, wenn diese in Kombination zu erfüllen sind. Zur Umsetzung in die Unternehmenspraxis kann das sog. „**Vier-Säulen-Modell zur Umsetzung der GoBD**“ einen wertvollen Beitrag leisten.⁷⁸

Demnach sind bei der Umsetzung der GoBD stets vier zentrale Vorgaben zu berücksichtigen:

1. **Kontroll- und Protokollumfeld**
2. **Dokumentation**
3. **Datenintegrität**
4. **Migrationsbeständigkeit**

⁷⁸ Vgl. ausführlich dazu: <http://www.gobd.de/vier-saeulen-modell.php>.

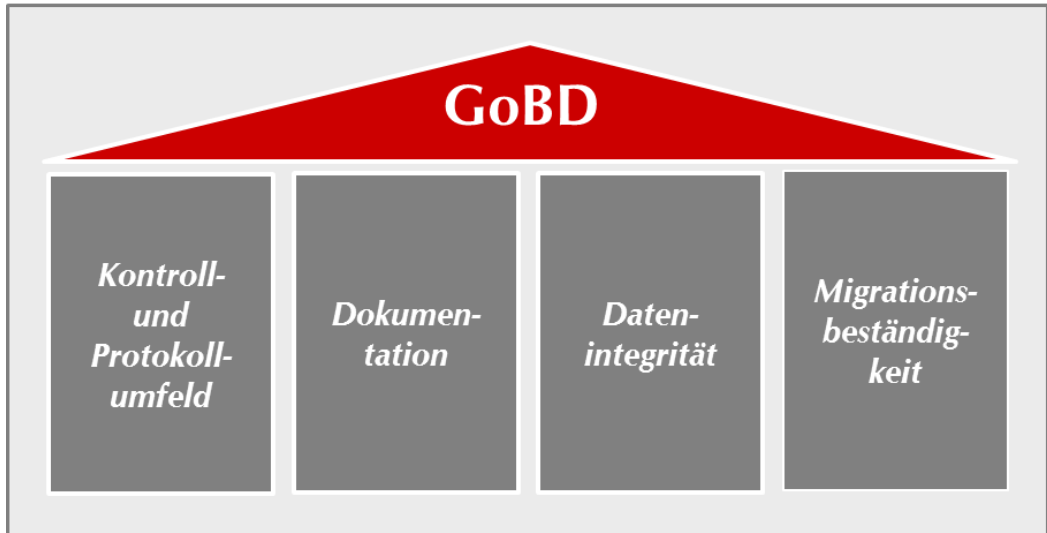


Abbildung: Vier-Säulen-Modell

Bezogen auf den *Rechnungseingangsprozess* recurriert das von PSP entwickelte „Vier-Säulen-Modell“ auf das Vorhandensein eines **Innerbetrieblichen Kontrollverfahrens** mit Prüfpfad, eine vollständige und aussagekräftige **Verfahrensdokumentation** sowie auf die Sicherstellung der **Unveränderbarkeit** elektronischer bzw. digitalisierter Rechnungen. Diese Vorgaben sind unabhängig von Systemänderungen, Systemabschaltungen oder Daten-/Dokumentenauslagerungen im Umfeld des elektronischen Rechnungsaustauschs zu gewährleisten.

10. FAZIT

Die GoBD postulieren aus Sicht der Finanzverwaltung spezifische Anforderungen für Unternehmen, die ihre unternehmerischen Prozesse IT-gestützt abbilden und ihren Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten in elektronischer Form nachkommen. Der **elektronische Rechnungsaustausch** fällt in die Gattung der einschlägigen Prozesse und unterliegt insoweit auch diesem künftigen Gradmesser der Finanzverwaltung. In der Gesamtschau lassen die GoBD feste Anforderungen an die Ausgestaltung der Unternehmens-IT sowie den damit einhergehenden Prozessen und Abläufen erkennen, die wiederholt innerhalb verschiedener Abschnitte konstituiert werden. Diese betreffen – auch bezogen auf den elektronischen Rechnungsaustausch – das Vorhandensein eines entsprechenden Kontroll- und Protokollumfeldes, die Bereitstellung der Verfahrensdokumentation, die Gewährleistung der Unveränderbarkeit und dies jeweils unabhängig von Migrationsprozessen innerhalb der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen. Zur Umsetzung der GoBD-Konformität des elektronischen Rechnungsaustauschs kann das von PSP entwickelte „Vier-Säulen-Modell zur Umsetzung der GoBD“ einen wertvollen Beitrag leisten.