



---

# Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff

**- GoBD -**

**BMF-Schreiben vom 14.11.2014**

Patrick Mersch  
Finanzamt Trier



# Inhalt

---

	<b><u>Folie</u></b>
<b>I. Grundsätze</b>	
1. Allgemeines	3
2. Anforderungen	7
3. Internes Kontrollsystem (IKS)	17
4. Datensicherheit	18
5. Aufbewahrung	19
6. Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit	24
<b>II. Datenzugriff</b>	
1. Rechtsgrundlagen	26
2. Begriffsdefinition	27
3. Datenzugriff in der laufenden Prüfung	29



# I. Grundsätze

---

## 1. Allgemeines

### bisher:

**BMF – Schreiben vom 07.11.1995 (GoBS)**

**BMF – Schreiben vom 16.07.2001 bzw.  
vom 14.09.2012 (GDPdU)**

**BMF-Schreiben vom 22.01.2009**

**„... Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung“**

### neu:

**Zusammenfassung aller o.g. BMF – Schreiben in dem  
BMF – Schreiben vom 14.11.2014 inkl. Aktualisierung  
hinsichtlich der technischen Entwicklung**



## I. 1. Allgemeines

---

- ➔ **außersteuerliche Aufzeichnungspflicht**  
**§ 140 AO; z.B.: § § 238 HGB, § § 91 AktG usw.**
- ➔ **steuerliche Aufzeichnungspflicht**  
**gem. § § 141 ff AO bzw. Einzelsteuergesetzen**
- ➔ **Unterlagen die zum Verständnis der Besteuerung von Bedeutung sind**  
**z.B.: Betriebsabrechnungsbogen**



## I. 1. Allgemeines

---

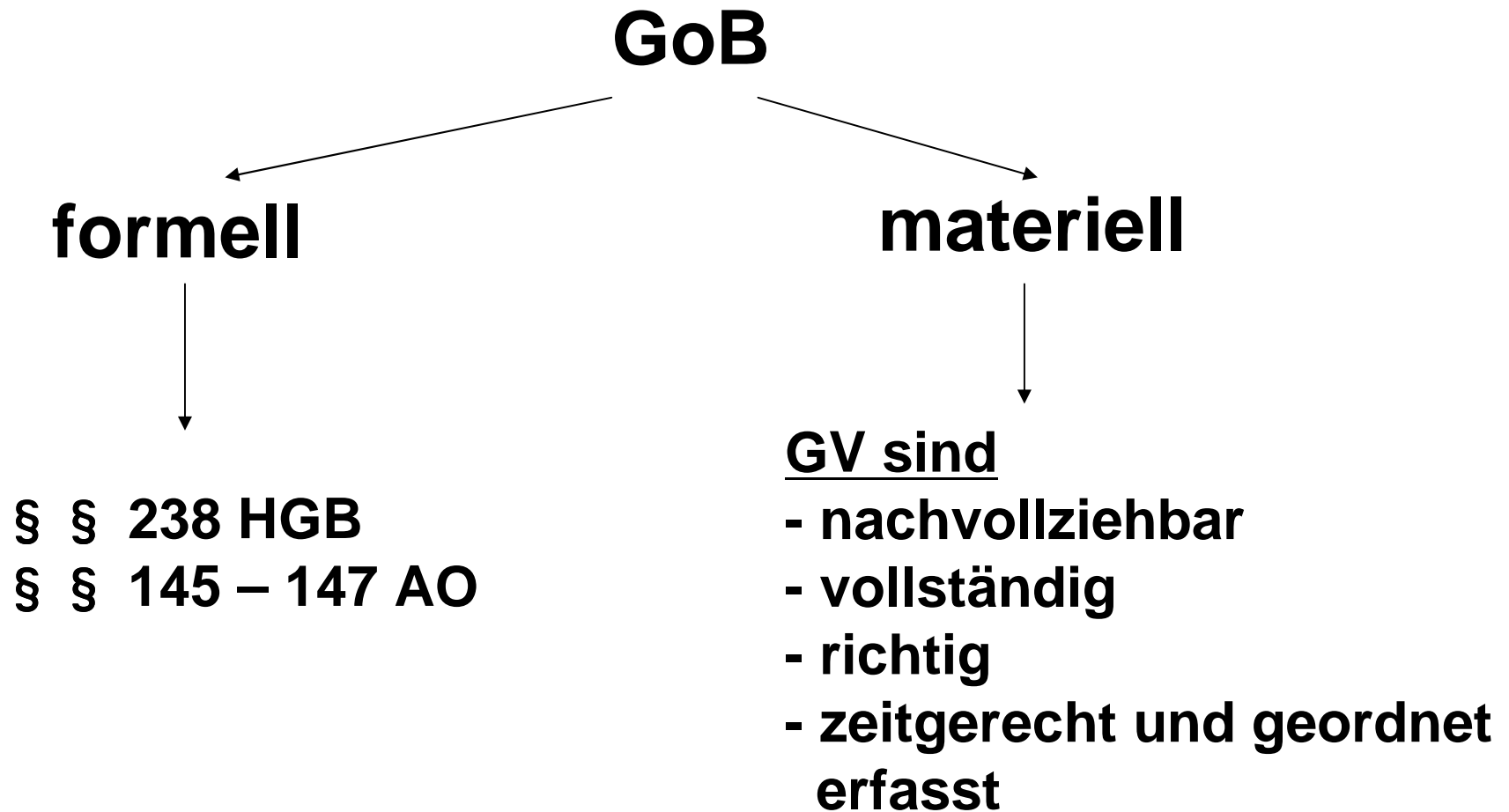
➔ § 146 Abs. 5 AO

**Bücher und sonstige Aufzeichnungen können auch auf Datenträgern geführt werden**

**soweit das Verfahren den GoB entspricht  
s. §§ 145 – 147 AO**



# I. 1. Allgemeines





## I. 2. Anforderungen

---

- ➔ **Ordnungsmäßigkeit ist nach gleichen Prinzipien zu beurteilen, wie bei manuell erstellten Büchern und Aufzeichnungen**
- ➔ **Ordnungsmäßigkeit erstreckt sich auch auf das entsprechende Verfahren bzw. Bereich des DV-Systems**

### **DV-System (Datenverarbeitungssystem)**

**Hard- und Software mit denen Daten und Dokumente erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert und übermittelt werden.  
( Haupt- sowie Vor- und Nebensysteme )**



## I. 2. Anforderungen

---

### Ordnungsmäßigkeit

außersteuerlich: § § 238, 239, 257, 261 HGB

steuerlich: § § 145 bis 147 AO

- Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit
- Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung





## I. 2. Anforderungen

---

### Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

#### sog. Belegprinzip

**Buchungen und sonstige erforderliche Aufzeichnungen müssen durch einen Beleg nachgewiesen werden können.**

**Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung lückenlos verfolgen lassen.  
( progressive und retrograde Prüfbarkeit )**



## I. 2. Anforderungen

---

### progressive Prüfbarkeit

beginnt beim Beleg, geht über die Grundaufzeichnungen zu den Konten danach zur Bilanz bzw. G+V-Rechnung und schließlich zur Steuererklärung

### retrograde Prüfbarkeit

verläuft umgekehrt

➔ Beide Prüfungsarten müssen innerhalb der gesamten Dauer der Aufbewahrungsfrist möglich sein!



## **I. 2. Anforderungen**

---

### **Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung**

- 1. Vollständigkeit**
- 2. Zeitgerechte Buchung und Aufzeichnung**
- 3. Unveränderbarkeit**
- 4. Richtigkeit**
- 5. Ordnung**





## **I. 2. Anforderungen**

---

### **1. Vollständigkeit:**

**Geschäftsvorfälle sind vollzählig und lückenlos aufzuzeichnen**

### **2. Zeitgerechte Buchung und Aufzeichnung:**

**zeitlicher Zusammenhang zwischen den Vorgängen und ihrer buchmäßigen Erfassung ( zeitnahe Buchung )**

**z.B.**

**Erfassung unbarer Geschäftsvorfälle innerhalb von 10 Tagen ist unbedenklich**

**Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich festzuhalten.**



## I. 2. Anforderungen

---

### Digitale Grund(buch)aufzeichnungen (Rz. 87-89)

Beim Einsatz von Vor- oder Nebensystemen ist eine Verbuchung im Journal des Hauptsystems (z.B. Finanzbuchhaltung) bis zum Ablauf des folgenden Monats nicht zu beanstanden, wenn die einzelnen GV in einem Vor- oder Nebensystem die Grundaufzeichnungsfunktion erfüllen oder aufbewahrt werden.



## I. 2. Anforderungen

---

### 3. Unveränderbarkeit:

**Eine Buchung oder Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. § 146 Abs. 4 AO**

- ➔ Veränderungen und Löschungen von und an elektronischen Buchungen oder Aufzeichnungen müssen so protokolliert werden, dass die Voraussetzungen des § 146 Abs. 4 AO bzw. § 239 Abs. 3 HGB erfüllt sind.**



## I. 2. Anforderungen

---

### Belegwesen / Belegsicherung

- ➔ **Jeder Geschäftsvorfall ist urschriftlich bzw. als Kopie der Urschrift zu belegen.**
- ➔ **Zur Erfüllung der Belegfunktion sind erforderlich:**
  - **Angaben zur Kontierung**
  - **Angaben zum Ordnungskriterium zur Ablage**
  - **Angaben Buchungsdatum**

**Bei einem elektronischen Beleg kann dies auch durch die Verbindung mit einem Datensatz mit Angaben zur Kontierung usw. erfolgen.**





## I. 2. Anforderungen

---

Die Belege sind zeitnah, d.h. möglichst unmittelbar nach Eingang oder Entstehung gegen Verlust zu sichern.

Dies erfolgt z.B. durch:

- laufende Nummerierung der eingehenden und ausgehenden Lieferscheine und Rechnungen
- laufende Ablage in besonderen Mappen und Ordnern
- zeitgerechte Erfassung in den Grundaufzeichnungen

Bei elektronischen Belegen kann die laufende Nummerierung automatisch vergeben werden.

➔ zum erforderlichen Inhalt der Belege s. Rz. 77





## I. 2. Anforderungen

---

### 4. Richtigkeit

**GV in Übereinstimmung mit tatsächlichen  
Verhältnissen**

### 5. Ordnung

**systematische Erfassung und übersichtliche,  
eindeutige und nachvollziehbare Buchungen**



## I. 3 Internes Kontrollsystem

---

**Stpfl. hat für die Einhaltung des § 146 AO Kontrollen einzurichten, auszuüben und zu protokollieren.**

**z.B.:**

- Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen**
- Erfassungskontrollen**
- Abstimmungskontrollen bei der Dateneingabe**

**Die konkrete Ausgestaltung ist abhängig von der Komplexität der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten DV-Systems.**



## I. 4. Datensicherheit

---

**DV-System ist gegen Verlust zu sichern  
(z.B. Unauffindbarkeit, Vernichtung, Untergang  
und Diebstahl)**

**und**

**gegen unberechtigte Eingaben und Veränderungen  
(z.B. durch Zugangs- und Zugriffskontrollen) zu schützen.**

**➔ Werden die Daten, Datensätze, elektronische  
Dokumente und elektronischen Unterlagen nicht  
ausreichend geschützt und können deshalb nicht  
mehr vorgelegt werden ist die Buchführung  
nicht ordnungsgemäß!**



## I. 5. Aufbewahrung

---

**Aufbewahrungspflichtige Unterlagen sind gem.  
§ 147 Abs. 1 AO u.a.:**

- **Bücher und Aufzeichnungen**
- **Inventare**
- **Jahresabschlüsse**
- **Buchungsbelege**

**Diese Unterlagen können gem. § 147 Abs. 2 AO  
auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf  
anderen Datenträgern aufbewahrt werden,  
wenn dies den GoB entspricht.**



## I. 5. Aufbewahrung

---

### Elektronische Aufbewahrung

werden Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege in Papierform empfangen und danach elektronisch erfasst (scannen) ist Scanergebnis so aufzubewahren, das Wiedergabe dem Original entspricht.

Eingehende elektronische Belege usw. müssen in dem Format aufbewahrt werden, in dem sie empfangen wurden. (z. B. Rechnungen oder Kto.-Auszüge im PDF-Format. )

Eine Umwandlung in ein anderes Format ist nur in Ausnahmefällen zulässig. (s. Rz 131)



## I. 5. Aufbewahrung

---

**Im DV-System erzeugte Daten (z.B. Grundaufzeichnungen, Buchungen, Ausgangsrechnungen) und im DV-System erzeugte Dokumente (z.B. abgeschlossene Verträge...) sind im Ursprungsformat aufzubewahren.**



## **I. 5. Aufbewahrung**

---

### **Elektronische Erfassung von Papierdokumenten**

#### **Umwandlung durch Scannen in elektronische Dokumente**

**Hierzu ist eine Organisationsanweisung empfehlenswert, die u. a. regeln sollte**

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



## I. 5. Aufbewahrung

---

- vollständige Farbwiedergabe erforderlich, wenn der Farbe Beweisfunktion zukommt (z.B. Minusbeträge in roter Schrift)
- Für Besteuerungszwecke ist eine elektronische Signatur oder ein Zeitstempel nicht erforderlich.
- Im Anschluss an den Scanvorgang ist der Papierbeleg dem weiteren Bearbeitungsgang zu entziehen.





## I. 6. Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

---

➔ Auch an die DV- gestützte Buchführung wird die Anforderung gestellt, das GV für die Dauer der Aufbewahrungsfrist retrograd und progressiv prüfbar bleiben müssen.

Die v.g. Anforderungen gelten gem. § 145 Abs. 2 AO für sonst erforderliche elektronische Aufzeichnungen sinngemäß.



## I. 6. Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

---

### Lesbarmachung von elektronischen Unterlagen

- ➔ Stpfl. muss auf eigene Kosten Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen. (z.B. durch Ausdrucken oder lesbare Reproduktion)
- ➔ Eingescannte digitalisierte Unterlagen sind über das DV-System per Bildschirm lesbar zu machen. Ein Papierausdruck reicht nicht aus.



## II. 1. Rechtsgrundlagen

---

➔ **§ § 146, 147, 200 AO**

**Ordnungsvorschriften für die Buchführung,  
der Aufbewahrung von Unterlagen sowie  
der Mitwirkungspflicht**

➔ **§ 14 Abs. 3 UStG**

**Ausstellung von elektronischer Rechnung**

➔ **Aufbewahrung digitaler Unterlagen  
bei Bargeschäften**

**BMF - Schreiben v. 26.11.2010, BStBl. I S. 1342**



## II. 2. Begriffsdefinition

---

### Umfang und Ausübung gem. 147 Abs. 6 AO

➔ nur im Rahmen einer **Außenprüfung**

#### Steuerrelevante Daten z.B.:

- Finanzbuchhaltung
- Anlagebuchhaltung
- Lohnbuchhaltung
- Vor- und Nebensysteme
  - Fakturiersysteme, Warenwirtschaftssysteme
  - Kostenrechnungen, Reisekostenabrechnungen



## II. 2. Begriffsdefinition

---

### Möglichkeiten des Datenzugriffs

#### **Unmittelbarer Datenzugriff (Z1)**

nur Lesezugriff auf Hard- und Software des Stpfl. erforderlichen Hilfsmittel müssen zur Verfügung gestellt werden.

#### **Mittelbarer Datenzugriff (Z2)**

Auswertung der Daten durch Stpfl. nach Vorgabe der Bp

#### **Datenträgerüberlassung (Z3)**

Überlassung der steuerlich relevanten Daten auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Auswertung



## II. 3. Datenzugriff in der Ifd. Prüfung

---

**... durch Datenträgerüberlassung**

**Bundeseinheitliche Prüfsoftware der Finanzverwaltung  
„IDEA“ (Firma Audicon GmbH)**

**Für Lohnsteuer – Außenprüfung hat die Finanzverwaltung die Digitale LohnSchnittstelle (DLS) entwickelt.**

**➡ Rückgabe des Datenträgers nach Ende der Prüfung  
Nach Rechtskraft sind die Daten zu löschen**