

Auswirkungen der GoBD

auf elektronische Dokumenten-Management-Prozesse
und zugehörige Softwareanwendungen



Juli 2023

Autor: Wilhelm F. Flintrop

Inhalt

1 Grundlagen	3
1.1 WAS BEDEUTET DIE GOBD - DEFINITION UND GÜLTIGKEIT	3
1.2 GESETZLICHE GRUNDLAGEN	4
1.3 EINFLUSS DER GOBD AUF DIE DOKUMENTENABLAGE	4
1.4 STEUERLICH RELEVANTE DOKUMENTE	4
1.5 UMFANG	4
1.6 GOBD-KONFORMITÄT	5
1.6 BEHANDLUNG VON VERSTÖßEN	5
1.7 GOBD-KONFORME DOKUMENTHALTUNG – EINSATZ EINES DOKUMENTEN-MANAGEMENT-SYSTEMS	5
1.8 GOBD UND REVISIONSSICHERHEIT	6
2 ANFORDERUNGEN DER GOBD AN EIN DMS	6
2.1 UNVERÄNDERBARKEIT	6
2.1.1 UNVERÄNDERBARKEIT BEI ELEKTRONISCHEN DATEN UND DOKUMENTEN	6
2.2 Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit	7
2.3 ZEITGERECHTE BUCHUNGEN UND AUFZEICHNUNGEN	7
2.4 RICHTIGKEIT	8
2.5 VOLLSTÄNDIGKEIT	8
2.6 AUFBEWAHRUNG	8
2.7 INTERNES KONTROLLSYSTEM (IKS)	9

1 Grundlagen

1.1 WAS BEDEUTET DIE GOBD - DEFINITION UND GÜLTIGKEIT

GoBD ist die Kurzform für die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“. Der vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) herausgegebene Anwendungserlass regelt die Anforderungen an eine IT-gestützte Buchführung.

Die GoBD wurden mit dem BMF-Schreiben vom 14.11.2014 veröffentlicht und sind am 01.01.2015 in Kraft getreten. Sie lösen die bis dahin geltenden Regelungen GDPdU und GoBS ab. Am 01.01.2020 erfolgte die letzte Aktualisierung.

Auf Basis der Abgabenordnung (AO) und den Einzelsteuergesetzen (HGB, UStG u. a.) verpflichtet die GoBD alle buchführungspflichtigen Gruppen (Unternehmen, Selbstständige, Freiberufler usw.), alle steuerlich relevanten Daten, die in originär elektronischer Form vorliegen oder rechtskonform digitalisiert (z. B. Ersetzendes Scannen nach BSI TR-RESISCAN) werden, gemäß der in ihr festgelegten Anforderungen revisionssicher elektronisch aufzubewahren und die Prozesse zu dokumentieren (Verfahrensdokumentation).

Für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen (...) ist allein der Steuerpflichtige verantwortlich. Dies gilt auch bei einer teilweisen oder vollständigen organisatorischen und technischen Auslagerung von Buchführungs- und Aufzeichnungsaufgaben auf Dritte (z. B. Steuerberater oder Rechenzentrum).“ **Für Unternehmen heißt dies konkret, dass in jedem Fall der Geschäftsführer für die Einhaltung der GoBD verantwortlich ist.**

Neben den außersteuerlichen und steuerlichen Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen zu Geschäftsvorfällen **sind alle Unterlagen aufzubewahren, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind** (vgl. BFH-Urteil vom 24. Juni 2009).

Dazu zählen **neben Unterlagen in Papierform auch alle Unterlagen in Form von Daten, Datensätzen und elektronischen Dokumenten, die dokumentieren, dass die Ordnungsvorschriften umgesetzt und deren Einhaltung überwacht wurde.** Nicht aufbewahrungspflichtig sind z. B. reine Entwürfe von Handels- oder Geschäftsbriefen, sofern diese nicht tatsächlich abgesandt wurden.

Jeder Kaufmann ist **verpflichtet, Bücher zu führen** und in diesen seine Handelsgeschäfte und die **Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.** 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 Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Der Kaufmann ist verpflichtet, **eine mit der Urschrift übereinstimmende Wiedergabe** der abgesandten Handelsbriefe (Kopie, Abdruck, Abschrift oder sonstige Wiedergabe des Wortlauts auf einem Schrift-, Bild- oder anderen Datenträger) zurückzubehalten.

1.2 GESETZLICHE GRUNDLAGEN

Die steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten liegen in der Abgabenordnung (AO) und Einzelsteuergesetzen begründet. Vorrangig handelt es sich um die folgenden Gesetze:

- § 90 Absatz 3, 141 bis 144 AO
- 22 UStG, § 4 Absatz 3 Satz 5, § 4 Absatz 4a Satz 6, § 4 Absatz 7
- 41 EstG

1.3 EINFLUSS DER GOBD AUF DIE DOKUMENTENABLAGE

Die GoBD gilt grundsätzlich für alle Daten, die für die Besteuerung relevant sind. Dazu gehören **gemäß § 147 Abs. 1 AO unter anderem Bücher, Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Geschäfts- und Handelsbriefe sowie Buchungsbelege**. Die GoBD bezieht sich dabei nicht nur auf eigene, ausgehende Buchungsbelege, sondern auch auf eingehende Belege wie Geschäftsbriefe und Eingangsrechnungen. **Teil der Archivierung sind auch E-Mails**, sofern diese Geschäftsbriefe und Vorgänge beinhalten.

1.4 STEUERLICH RELEVANTE DOKUMENTE

Der Prüfer muss in der Lage sein, sich innerhalb angemessener Zeit einen vollständigen Systemüberblick Ihrer elektronischen Buchhaltung zu verschaffen. Welche Daten für den Betriebsprüfer interessant sind, wird durch Branche und Art des Unternehmens bestimmt. Folgende Beispiele sind steuerlich relevant:

- Finanzbuchhaltung (Ein- und ausgehende Rechnungen, Lieferscheine, Mahnungen, etc.)
- Lohnbuchhaltung (Lohn- und Gehaltsabrechnungen, etc.)
- Kostenrechnung (Alle)
- Bankkonten (Monatliche Bankauszüge, Einnahmen-Ausgaben)
- Anlagenbuchhaltung
- Buchungsbelege
- Daten aus Kassensystemen (Protokolldaten, Belegaufzeichnungen, etc.)

1.5 UMFANG

Je nach Unternehmensstruktur können auch weitere Daten relevant sein. Laut GoBD sind alle Unternehmen dazu **verpflichtet, die steuerrelevanten Daten für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar sowie maschinell lesbar und auswertbar für alle Zugriffsarten dem Betriebsprüfer vorzuhalten**.

1.6 GoBD-KONFORMITÄT

Die **Überprüfung der GoBD obliegt dem verantwortlichen Finanzamt und deren Prüfern**. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich die Annahme, dass die Buchhaltung korrekt ist.

Hierzu sollte sich der Buchführungspflichtige bewusst machen, dass die Entscheidung über die Korrektheit im Ermessen des Prüfers liegt. Der Buchführungspflichtige kann sich mit einer guten Verfahrensdokumentation (z. B. auf Basis der jeweils aktuellen VOI PK-DML Version) gegen willkürliche Bewertungen absichern!

1.6 BEHANDLUNG VON VERSTÖßEN

Sanktionen sind möglich, **wenn der Prüfer grobe Unregelmäßigkeiten oder die Verletzung von Dokumentationspflichten feststellt**. Eine typische Sanktion ist die Steuerschätzung.

Jede Buchführungspflichtige sollte sich im Klaren sein, dass eine nicht ordnungsmäßige Buchführung auch die Verdachtsgrundlage des vorsätzlichen Betrugs enthält, was zu strafrechtlichen Konsequenzen führen kann.

1.7 GoBD-KONFORME DOKUMENTHALTUNG – EINSATZ EINES DOKUMENTEN-MANAGEMENT-SYSTEMS

Für eine GoBD-konforme Buchhaltung mithilfe eines Dokumenten-Management-Systems (DMS) sind neben der richtigen Software viele weitere Faktoren, wie beispielsweise interne Anforderungen, Arbeitsanweisungen und auch das Verhalten der Anwender zu berücksichtigen. Eine Software kann daher nur ein Hilfsmittel sein, um die Anforderungen an eine GoBD-konforme, elektronische Buchführung zu erfüllen. Die wichtigsten nachstehend in der Zusammenfassung:

- Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit
- Vollständigkeit
- Richtigkeit
- Zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen
- Ordnung
- Unveränderbarkeit

Bei diesen sechs Punkten handelt es sich um die zentralen Anforderungen an ein Dokumentenmanagement-System. In den GOBD sind zudem Pflichten an einen sauberen IT-Betrieb, Erfassungs- und Verarbeitungsprozesse sowie steuerliche Anforderungen erläutert. So sollte ein Dokumentenmanagement-System die Möglichkeit bieten, aktuelle Anforderungen und interne Geschäftsprozesse möglichst mühelos und flexibel aufeinander abzustimmen.

1.8 GOBD UND REVISIONSSICHERHEIT

Revisionssicherheit ist ein wesentliches Kriterium für die Rechtsfähigkeit von Prozessen. In den GoBD sind spezifischen Anforderungen an revisionssichere Archivierung und Aktenführung ausgeführt. Die revisionssichere Archivierung elektronischer Dokumente im steuerrechtlichen Sinne sollte dementsprechend eng an der GOBD orientiert sein.

2 ANFORDERUNGEN DER GOBD AN EIN DMS

2.1 UNVERÄNDERBARKEIT

Die **Unveränderbarkeit der aufzubewahrenden Dokumente ist eine wichtige Voraussetzung** für Revisionssicherheit nach GoBD-Richtlinien. Dabei muss **der ursprüngliche Inhalt der Dokumente jederzeit feststellbar** sein. Werden **Änderungen** in Dokumenten vorgenommen, sind diese lückenlos **in Form einer durchgängigen Protokollkette** (Versionierung oder ähnliche Methode) **zu dokumentieren**. Auch die **Unveränderbarkeit der Versionshistorie spielt eine wichtige Rolle**.

Eine **Buchung oder eine Aufzeichnung dürfen nicht in der Art verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist**. Die Unveränderbarkeit der elektronisch gespeicherten Daten und Unterlagen **kann sowohl hardwaremäßig und softwaremäßig (z. B. durch technische Maßnahmen, die keine oder nur nachvollziehbare Änderungen zulassen) als auch organisatorisch (z. B. mittels Zugriffsberechtigungskonzepten) gewährleistet werden**. Änderungen müssen stets **nachvollziehbar und das Original noch vorhanden/einsehbar sein**.

2.1.1 UNVERÄNDERBARKEIT BEI ELEKTRONISCHEN DATEN UND DOKUMENTEN

In Rz. 119 der GoBD heißt es eindeutig:

„Sind aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten, Datensätze, elektronische Dokumente und elektronische Unterlagen im Unternehmen entstanden oder dort eingegangen, sind sie auch in dieser Form aufzubewahren und dürfen vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht gelöscht werden. Sie dürfen daher nicht mehr ausschließlich in ausgedruckter Form aufbewahrt werden und müssen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist unveränderbar erhalten bleiben (z. B. per E-Mail eingegangene Rechnung im PDF-Format oder eingescannte Papierbelege). Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufbewahrung im Produktivsystem oder durch Auslagerung in ein anderes DV-System erfolgt. Unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten ist es nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige elektronisch erstellte und in Papierform abgesandte Handels- und Geschäftsbriefe nur in Papierform aufbewahrt.“

Auch E-Mails mit der Funktion eines Handels- oder Geschäftsbriefs oder eines Buchungsbelegs in elektronischer Form sind aufbewahrungspflichtig. Dient eine E-Mail dagegen nur als „Transportmittel“, z.B. für eine angehängte elektronische Rechnung, und enthält darüber hinaus keine weitergehenden aufbewahrungspflichtigen Informationen, so ist diese nicht aufbewahrungspflichtig (wie der bisherige Papierbriefumschlag).

2.2 Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Die einzelnen **Geschäftsvorfälle und angewandten Buchführungs- oder Aufzeichnungsverfahren müssen für einen sachverständigen Dritten nachvollziehbar und nachprüfbar sein**. Unter Geschäftsvorfällen sind alle rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgänge zu verstehen, die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts den Gewinn beziehungsweise Verlust oder die Vermögenszusammensetzung in einem Unternehmen dokumentieren oder beeinflussen oder verändern (z. B. Rechnungen, Übertragungsurkunden etc.).

Alle Steuerpflichtigen sind laut der GoBD in der Aufzeichnungspflicht einer Verfahrensdokumentation zu erstellen. Aus dieser müssen der **Inhalt, Aufbau, Ablauf und die Ergebnisse des Datenverarbeitungsverfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich** sein. Die **Verfahrensdokumentation ist auch für eine GoBD-konforme Kassenführung** eine zentrale Voraussetzung. Sie muss grundsätzlich folgende Richtlinien nach Ansicht der Finanzverwaltung erfüllen:

- Prozessablauf der elektronischen Buchführung sowie der vorgelagerten Systeme
- Alle Prozessschritte müssen im Unternehmen durch eine Anwenderdokumentation dargestellt werden
- Die Anwenderdokumentationen aller Systeme müssen vorlegbar sein
- Technische Systemhandbücher zur Software müssen vorhanden sein
- Unternehmensbeschreibung beispielsweise in Form einer Präsentation

Eine GoBD-konforme **Verfahrensdokumentation muss verständlich und damit für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachprüfbar sein** (Randziffer 151). Für den **Zeitraum der Aufbewahrungsfrist muss gewährleistet und nachgewiesen sein, dass das beschriebene Verfahren in der Dokumentation dem in der Praxis eingesetzten Verfahren voll entspricht** (Randziffer 154). Nach dieser Randziffer **müssen auch Änderungen einer Verfahrensdokumentation versioniert werden und historisch nachvollziehbar sein**.

2.3 ZEITGERECHTE BUCHUNGEN UND AUFZEICHNUNGEN

Laut GoBD muss jeder Geschäftsvorfall durch eine zeitnahe Buchung unmittelbar nach dem Eintreten erfasst werden. Bargeldlose Transaktionen sind nach **spätestens 10 Tagen, bare Kasseneinnahmen und -ausgaben sogar täglich zu erfassen**. Für Mitarbeiter im Büro und Homeoffice bedeutet dies, dass Geschäftsvorfälle grundsätzlich laufend gebucht werden müssen.

2.4 RICHTIGKEIT

Sämtliche Geschäftsvorfälle müssen laut GoBD wahrheitsgemäß dokumentiert und die entsprechenden Belege archiviert werden. Eine Buchung mit Beleg bildet somit die Grundvoraussetzung für die Richtigkeit buchhalterischer Aufzeichnungen und die Einhaltung der GoBD-Anforderung. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang die richtige Kontierung unter Einhaltung der GoBD Anforderungen.

2.5 VOLLSTÄNDIGKEIT

Jeder einzelne Vorgang erfordert einen Beleg – dieser muss selbstverständlich wahr, korrekt, lückenlos und vollständig sein. Er muss Klarheit über alle Grundlagen, seinen Inhalt sowie seine Bedeutung für den gesamten Betrieb schaffen und somit beispielsweise den Namen des Partners, das Datum und eine detaillierte Leistungsbeschreibung beinhalten. **Bei der elektronischen Archivierung sollte eine technische und organisatorische Kontrolle die Vollständigkeit sicherstellen und diese belegen. Die Umsetzung kann durch Ordnungsprinzipien erfolgen, indem archivierte Dokumente beispielsweise inhaltlich sinnvoll indexiert abgelegt werden.** Diese Vorgehensweise erfasst geschäftliche Transaktionen systematisch und ermöglicht so Ordnung und Struktur.

2.6 AUFBEWAHRUNG

Die GoBD verpflichtet Betriebe, alle finanzrelevanten Daten und Belege über zehn Jahre hinweg zu archivieren. Sollte das System innerhalb dieser Zeitspanne gewechselt werden, dann muss das alte System auf einem separaten Rechner bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist erhalten bleiben – außer es ist eine direkte Übernahme der Datenformate möglich. Im Detail sind die Aufbewahrungsfristen wie nachstehend:

10 Jahre Aufbewahrungsfrist:

- Bücher und Aufzeichnungen,
- Jahresabschlüsse,
- Inventare,
- Lageberichte,
- Eröffnungsbilanz, Bilanzen sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
- Buchungsbelege,
- Rechnungen,
- Unterlagen, die einer mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegebenen Zollanmeldung beizufügen sind (ATLAS), sofern die Zollbehörden auf ihre Vorlage verzichtet haben.

3 Jahre Aufbewahrungsfrist:

- Arbeitsrechtliche Dokumente, z. B. Arbeitszeugnisse

6 Jahre Aufbewahrungsfrist:

- Angebotsschreiben ohne Vertragsabschluss
- Preislisten
- Businesspläne
- Freistellungsbescheinigungen
- Reisekostenabrechnungen
- Arbeitszeitlisten
- Fahrtenbücher
- Empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe,
- Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe,
- Sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

30 Jahre Aufbewahrungsfrist:

- Mahnbescheide
- Prozessakten
- Urteile
- Arbeitsverträge
- Gehaltsabrechnungen
- Sozialversicherungsunterlagen

2.7 INTERNES KONTROLLSYSTEM (IKS)

Die **GoBD fordert die Einrichtung und die Vorhaltung eines internen Kontrollsystems, durch das die Einhaltung der Grundsätze und steuerrechtlicher Pflichten überwacht werden** soll. Die konkrete Ausgestaltung ist abhängig von der Komplexität und Diversität der Geschäftstätigkeit und der Organisationsstruktur sowie des eingesetzten Datenverarbeitungssystems.

Ein Internes Kontrollsystem (IKS) besteht aus systematisch gestalteten technischen und organisatorischen Regeln, des methodischen Steuerns von Kontrollen im Unternehmen zum Einhalten von Richtlinien und zur Abwehr von Schäden, die durch das eigene Personal oder böswillige Dritte verursacht werden können.

Ein gutes Kontrollsystem ist progressiv und retrograd nachvollziehbar. Das bedeutet, Kontrollregeln können in beide Richtungen verfolgt werden, also von der Ausführung zum Ergebnis und zurück.

IKS-Maßnahmen sollten somit soweit machbar durch ein Dokumenten-Management-System unterstützt werden können.