

# Datenzugriff der Finanzverwaltung

Dirk-Peter Kuballa  
Dipl.-Finanzwirt (FH)

Sachbearbeiter beim Finanzministerium des Landes  
Schleswig-Holstein

Mitglied verschiedener Arbeitsgruppen zum Thema  
„digitale Betriebsprüfung“ auf Landes- und  
Bundesebene

---

---

---

---

---

---

---

---

## Inhalt:

1. „GDPdU“  
Kurz und bündig
2. Praxisprobleme und  
Lösungen

---

---

---

---

---

---

---

---

## „GDPdU“ Kurz und bündig

---

---

---

---

---

---

---

---

GDPdU „Kurz und bündig“

**Grundlagen**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

1/6

**GDPdU**

**Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen**

- BMF-Schreiben vom 16.07.2001 zu den Änderungen der §§ 146, 147 und 200 der Abgabenordnung
- Präzisiert die Datenzugriffsmöglichkeiten

© UBALLA

4

---

---

---

---

---

---

---

---

GDPdU „Kurz und bündig“

**Datenzugriff**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

- Die §§ 146, 147 und 200 der Abgabenordnung räumen der Finanzverwaltung das Recht ein, bei allen Außenprüfungen Einsicht in elektronisch gespeicherte **Unternehmensdaten** zu nehmen
- Die Kosten hat der Steuerpflichtige zu tragen (§ 147 Abs.6 S.3 AO)
- Der Steuerpflichtige hat die Finanzbehörde bei der Ausübung des Datenzugriffes zu unterstützen.

© UBALLA

5

---

---

---

---

---

---

---

---

GDPdU „Kurz und bündig“

**Zugriffsarten**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

	<b>herkömmliche Prüfung</b>	<b>„Z0-Zugriff“</b> <i>Abschn. 1 S.2 GDPdU</i>
	<b>Unmittelbarer Datenzugriff</b>	<b>Z1-Zugriff</b> <i>§ 147 Abs.6 S.1 AO</i>
	<b>Mittelbarer Datenzugriff</b>	<b>Z2-Zugriff</b> <i>§ 147 Abs.6 S.2 AO</i>
	<b>Datenträgerüberlassung</b>	<b>Z3-Zugriff</b> <i>§ 147 Abs.6 S.2 AO</i>

© UBALLA

6

---

---

---

---

---

---

---

---

GDPdU „Kurz und bündig“

Grundlagen 2/6

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

Als weitere Orientierungshilfe für aktuelle Probleme des Datenzugriffsrechts dient der

**„Fragen- und Antwortenkatalog zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung“**  
(Stand: 15.01.2007)

Im Internet veröffentlicht unter:  
[www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)  
(Suchbegriff: „GDPdU“ od. „Datenzugriff“)

Neue Version (23.01.08) soll demnächst veröffentlicht werden

© UBALLA 7

---

---

---

---

---

---

---

---

GDPdU „Kurz und bündig“

Grundlagen 3/6

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

**Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme**

**GoBS**

- Regelungen der GoB bei Einsatz von DV-gestützten Buchführungssystemen
  - ➔ vom **07.11.1995**
  - ➔ Ausgearbeitet von der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. (AWV)
  - ➔ Vom BMF mit zusätzlichen Erläuterungen veröffentlicht
  - ➔ Neue Fassung in Arbeit (**GoBIT**)

© UBALLA 8

---

---

---

---

---

---

---

---

GDPdU „Kurz und bündig“

Grundlagen 4/6

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

**Verfahrensdokumentation**

- Die GoBS schreiben bei edv-unterstützten Buchführungssystemen eine **Verfahrensdokumentation** verbindlich vor.
- Aus einer Verfahrensdokumentation müssen Inhalt, Aufbau und Ablauf des Abrechnungsverfahrens vollständig ersichtlich sein.
- Gegenüber der Finanzverwaltung ist das steuerpflichtige Unternehmen für die Erstellung und Pflege einer Verfahrensdokumentation verantwortlich.
- Fehlt eine Verfahrensdokumentation oder ist diese unvollständig, so ist die **Buchführung formell nicht ordnungsgemäß!**

© UBALLA 9

---

---

---

---

---

---

---

---

GDPdU „Kurz und bündig“

**Grundlagen** 5/6

**Verfahrensdokumentation (Forts.)**

- Systemlieferanten müssen einen sog. Herstellerbeitrag für die Verfahrensdokumentation liefern. Diesen Teil der Dokumentation muss der Kunde in seine spezifische Verfahrensdokumentation direkt oder per Verweis integrieren.
- Da Software meist kundenspezifisch angepasst wird (Customizing), kann die Verfahrensdokumentation des Herstellers meist nur einen allgemeinen Beitrag zur Verfahrensdokumentation des Kunden liefern.
- Aus diesem Grunde muss entweder der Systemlieferant oder der Unternehmer eine Anpassung der Dokumentation durchführen.

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

© IUBALLA  
2007

---

---

---

---

---

---

---

---

GDPdU „Kurz und bündig“

**Grundlagen** 6/6

**Weitere Hilfestellung**

Stellungnahmen des IDW zum Rechnungslegungsstandard des Fachausschusses für Informationstechnik

- **IDW RS FAIT 1**  
Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von Informationstechnologie
- **IDW RS FAIT 2**  
Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von Electronic Commerce
- **IDW RS FAIT 3**  
Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von elektronischen Archivierungsverfahren (Anforderungen an den Betrieb einer DMS-Lösung aus Sicht der Deutschen Wirtschaftsprüfer)

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

© IUBALLA

---

---

---

---

---

---

---

---

GDPdU „Kurz und bündig“

**Steuerlich relevante Daten**

- **Das Recht auf Datenzugriff beschränkt sich ausschließlich auf steuerlich relevante Daten (u. a. Daten der Finanz-, Anlagen und Lohnbuchhaltung)**
- **In allen Bereichen des DV-Systems in denen sich steuerlich relevante Daten befinden, sind diese insoweit durch den Unternehmer als solche zu qualifizieren und für den Datenzugriff vorzuhalten**
- **Der Unternehmer hat aber auch die Möglichkeit der **Erstqualifizierung!****

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

© IUBALLA

---

---

---

---

---

---

---

---

**Ermittlung der steuerlich relevanten Daten**

GDPdU „Kurz und bündig“

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

**Ermittlung der steuerlich relevanten Daten**

**Prüfung aller Bereiche**

- Finanzbuchhaltung
  - Buchungsjournale
  - Debitoren/Kreditoren
  - Stammdaten
- Anlagenbuchhaltung
  - AfA-Tabellen
  - Inventarverzeichnisse
- Personalbuchhaltung
  - Abrechnungsdaten (Reisekosten, Arbeitszeitkonten)
  - Bankverbindungen
- Sonstige Bereiche
  - Kostenrechnungen
  - Lagerverwaltung
  - Waren- und Materialwirtschaft

© DLR / IUBALLA 2017

13

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Identifizierung der betroffenen DV-Systeme**

GDPdU „Kurz und bündig“

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

**Identifizierung der betroffenen DV-Systeme**

➤ Jeder einzelne Prozess der

- vorgelagerten Systeme,
- Hauptsysteme,
- Nebensysteme und
- aller weiteren Systeme

muss auf die steuerliche Relevanz der darin enthaltenen Informationen untersucht werden.

➤ Zusätzlich sind die Systeme selbst auf ihre GoBS- und ihre GDPdU-Konformität zu überprüfen.

© DLR / IUBALLA 2017

14

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Identifizierung der betroffenen DV-Systeme**

GDPdU „Kurz und bündig“

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

**Identifizierung der betroffenen DV-Systeme**

➤ **Buchhaltungssysteme**

- Finanzbuchhaltung
- Anlagenbuchhaltung
- Lohnbuchhaltung

➤ **vorgelagerte Systeme**

- Kassenbuch
- Zeiterfassung
- Electronic Banking

➤ **weitere Systeme mit spezifischen Inhalten**

- Waren- und Materialwirtschaft
- Kosten- und Leistungsrechnung
- Webshop (ggf.)

➤ **Systeme mit übergreifenden Funktionalitäten**

- ERP-System (Enterprise-Resource-Planning)

© DLR / IUBALLA 2017

15

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

ELO  
 ECM-Fachkongress  
 2008

© UBALLA  
 2017

GDPdU „Kurz und bündig“

### Identifizierung der betroffenen DV-Systeme

3/3

- **Office-Systeme**
  - E-Mail
  - Textverarbeitung
  - Tabellenkalkulation
  - Datenbanken
- **weitere Systeme mit unspezifischen Inhalten**
  - Dokumenten-Management-System
  - Archivierungssystem
  - Webserver
- **DV-Systeme bei Dritten**
  - Steuerberater / Wirtschaftsprüfer
  - Externe Buchhalter
  - Einkaufsgenossenschaft

18

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

ELO  
 ECM-Fachkongress  
 2008

© UBALLA  
 2017

GDPdU „Kurz und bündig“

### Stichwort E-Mails

1/3

- **E-Mails haben sich zu vollwertigen Geschäftsbriefen entwickelt.**
- Dies wird u.a. auch durch die seit Anfang 2007 geltende Impressumspflicht für E-Mails deutlich.
- E-Mails sollten jedoch nicht nur aus steuer- bzw. handelsrechtlichen Gründen aufbewahrt werden.
- E-Mails können auch bei Rechtsstreitigkeiten als Beweismittel vor Gericht eingesetzt werden. Fehlen diese ggf. beweisheblichen Informationen, so kann dies unter Umständen zum Scheitern des Rechtsstreites führen.

17

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

ELO  
 ECM-Fachkongress  
 2008

© UBALLA  
 2017

GDPdU „Kurz und bündig“

### Stichwort E-Mails

2/3

- E-Mails sind aufzubewahren, wenn sie dem Begriff des Handelsbriefes entsprechen.  
**Mithin, wenn sie die Vorbereitung, den Abschluss, die Durchführung oder die Rückgängigmachung des Handelsgeschäftes zum Gegenstand haben.**
- Bei der Aufbewahrung von E-Mails ist eine Trennung der steuerrelevanten Mails von nicht steuerrelevanten oder sogar privaten Mails zu berücksichtigen.
- Die Vernachlässigung einer solchen Trennung könnte dazu führen, dass der gesamte Mailverkehr (incl. des sensiblen und ggf. dem Datenschutz unterliegendem elektronischen Schriftverkehrs) im Rahmen einer Außenprüfung bereitgestellt werden muss.

18

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

GDPdU „Kurz und bündig“

**Stichwort E-Mails**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

3/3

**Lösungsansätze**

- Verbot privaten E-Mail-Verkehrs
- Umstellung der Datenorganisation durch geeignete Softwarelösungen
- DMS

**Hinweis:**

Für eine ordnungsgemäße Aufbewahrung von E-Mails reicht es nicht aus, wenn diese nur im Personal Information Manager (z.B. Outlook) gesondert abgelegt werden (Stichwort: *Revisionssicherheit*).

© HUBALLA 2007

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

GDPdU „Kurz und bündig“

**Archivierung**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

20

- **Originär digitale Unterlagen nach § 146 Abs. 5 AO sind auf maschinell verwertbaren Datenträgern zu archivieren**
- **Originär digitale Unterlagen dürfen nicht ausschließlich in ausgedruckter Form oder auf Mikrofilm aufbewahrt werden**
- **Bei maschinell auswertbaren Unterlagen ist die Archivierung in maschinell nicht auswertbaren Formaten (z.B. pdf-Datei) nicht ausreichend**
- **Die Unterlagen müssen über den gesamten Zeitraum der Aufbewahrungsfrist von 6 bzw. 10 Jahre **maschinell auswertbar** aufbewahrt bzw. archiviert werden**

© HUBALLA

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

GDPdU „Kurz und bündig“

**Sanktionsmöglichkeiten**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

1/2

- **Bei Nichtbeachtung der Neuregelungen der §§ 146 Abs.5 und 147 Abs.2 Nr.2 und Abs.6 AO** damit ggf. einhergehende Einschränkung oder gar Unmöglichkeit des Datenzugriffs
- **Bei Nichtbeachtung der GoBS** insbesondere beim Fehlen einer Verfahrensdokumentation.

➔ **Buchführung formell nicht ordnungsgemäß**

**Buchführungsmangel wird von den Prüfern im Prüfungsbericht vermerkt!**

➔ **Ggf. Auswirkung aufs Rating bei Basel II**

© HUBALLA

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

GDPdU „Kurz und bündig“

**Sanktionsmöglichkeiten**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

2/2

➤ **Weitere Sanktionsmöglichkeiten bei Nichtbeachtung der GDPdU unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls:**

- Zwangsmittel
- Bußgeld
- Schätzung

➤ **Weitere Auswirkungen:**

- **Testat des Wirtschaftsprüfers**  
Soweit handelsrechtliche Mängel vorliegen

© RUDOLPH

22

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

**Praxisprobleme  
und Lösungen**

23

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Trennung der steuerlich relevanten Daten**

1/5

**Fundstellen:**

I.1 GDPdU Umfang und Ausübung des Rechts auf Datenzugriff ...  
„Das Recht auf Datenzugriff beschränkt sich ausschließlich auf Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (steuerlich relevante Daten).“

I.2 a GDPdU Umfang der Mitwirkungspflichten ...  
Die Zugangsberechtigung muss so ausgestaltet sein, dass dem Prüfer dieser Zugriff auf alle steuerlich relevanten Daten eingeräumt wird. ...  
Enthalten elektronisch gespeicherte Datenbestände andere, z.B. steuerlich nicht relevante personenbezogene oder dem Berufsgeheimnis unterliegende Daten, **so obliegt es dem Steuerpflichtigen oder dem von ihm beauftragten Dritten, durch geeignete Zugriffsbeschränkungen sicherzustellen, dass der Prüfer nur auf steuerlich relevante Daten des Steuerpflichtigen zugreifen kann.**

24

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

## Trennung der steuerlich relevanten Daten

2/5

**Abschn. I.6 des Fragen- und Antwortenkatalogs**

**Wie definiert die Finanzverwaltung „steuerlich relevante Daten“**

Zu diesem Terminus gibt es keine allgemein gültige Definition. Je nach Einzelfall können Daten bei einem Steuerpflichtigen von steuerlicher Bedeutung sein, bei einem anderen jedoch nicht. ....

**Nach den GDPdU ist es Aufgabe des Steuerpflichtigen, die steuerrelevanten Daten von den anderen abzugrenzen.** Er wird sich dabei auch an datenschutzrechtlichen bzw. besonderen berufsspezifischen Gesichtspunkten orientieren müssen.

Gibt es über diese Abgrenzung Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerpflichtigen und Steuerprüfer, ist im Einzelfall zu entscheiden, welche Folgerungen zu ziehen sind.

Unberührt bleiben die bestehenden Regelungen zur Vorlage einer umfassenden Verfahrensdokumentation (§ 147 Abs. 1 AO, GoBS), wonach der Prüfer in der Lage sein muss, sich innerhalb angemessener Zeit einen vollständigen Systemüberblick zu verschaffen. dazu gehört auch ein Überblick über die im DV-System insgesamt vorhandenen Informationen (zum Beispiel Reports und Tabellen).

25

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

## Trennung der steuerlich relevanten Daten

3/5

**FG Düsseldorf vom 05.02.2007, Az. 16 V 3454/06A(AO)**  
bestätigt durch Beschluss des BFH vom 26.09.2007, Az I B 53, 54/07

**Wenn das DV-System eine Trennung der steuerlich relevanten Daten nicht zulässt, kann dies nicht zu einer rechtlichen Unzulässigkeit des Datenzugriffs führen**

- **Es ist Aufgabe der Stpfl. ihre Datenbestände so zu organisieren, dass bei einer zulässigen Einsichtnahme in die steuerlich relevanten Datenbestände keine geschützten Bereiche tangiert werden können.**
- Eine fehlende Trennung der Daten liegt im Verantwortungsbereich des Stpfl. und ist nicht geeignet, das zulässige Maß der Prüfungsintensität zu begrenzen.
- Das FA muss sich nicht darauf verweisen lassen, dass die Prüfung auch anhand von ausgedruckten Belegen erfolgen kann, denn **die Einführung des Datenzugriffs diene gerade dazu, die Finanzverwaltung in der „digitalisierten Welt“ auf Augenhöhe mit dem Steuerpflichtigen zu bringen.**

26

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

## Trennung der steuerlich relevanten Daten

4/5

**Urteil des FG Hamburg vom 13.11.2006,**  
Az. 2 K 198/05, Rev. eingelegt

**Der Steuerpflichtige ist dafür verantwortlich, dass die von ihm benutzten Datenverarbeitungssysteme technisch mit einer Software ausgestattet werden, die eine Zugriffsbeschränkung der Finanzverwaltung auf die steuerlich relevanten Verhältnisse ermöglicht .**

27

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Stichwort: Verwertungsverbot**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

5/5

**Kein Verwertungsverbot für versehentlich überlassene Daten!**

**Hintergrund:**

- Der Unternehmer nimmt die Qualifizierung der Unterlagen mit steuerlicher Relevanz selbst vor.
- Sofern dies unzutreffend erfolgt ist, besteht keine Notwendigkeit der Korrektur des eigenen Fehlers des Unternehmers über ein Verwertungsverbot der Finanzverwaltung.

© HUBER & BUEHLER

28

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Zugriff auf das Intranet?**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

1/2

**Abschn. I.12 des Fragen- und Antwortenkatalogs**

**Ist der Zugriff des Prüfers auf das Intranet ausgeschlossen?**

Nein.  
Der Zugriff über das Intranet auf aufbewahrungspflichtige, digitalisierte Unterlagen ist zulässig.

© HUBER & BUEHLER

29

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Zugriff auf das Intranet?**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

2/2

- Zugriff ist nur zulässig, sofern sich im Intranet aufbewahrungspflichtige, digitalisierte Unterlagen befinden
- **Problem:**  
Intranet enthält überwiegend Informationen ohne steuerliche Relevanz.
- **Lösungsmöglichkeiten:**
  1. Organisatorisch
    - ◆ Keine Speicherung steuerrelevanter Daten im Intranet
  2. Technisch
    - ◆ Trennung der Daten
    - ◆ Zugriffsrechte für den Prüfer einrichten

➡ Berücksichtigung in der Verfahrensdokumentation!

© HUBER & BUEHLER

30

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

## Aufbewahrungsformen

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

1/2

### IDW RS FAIT 3 Tz. 3 [12]

- Bei elektronischen Archivierungsverfahren ist zu unterscheiden, ob die Daten und Dokumente im
  - CI-Format (CI = Coded Information) oder
  - NCI-Format (NCI = Non Coded Information) gespeichert werden.
- Im CI-Format gespeicherte Daten sind computergestützt auswertbar.

DIR / © IUBALLA 2017

31

---

---

---

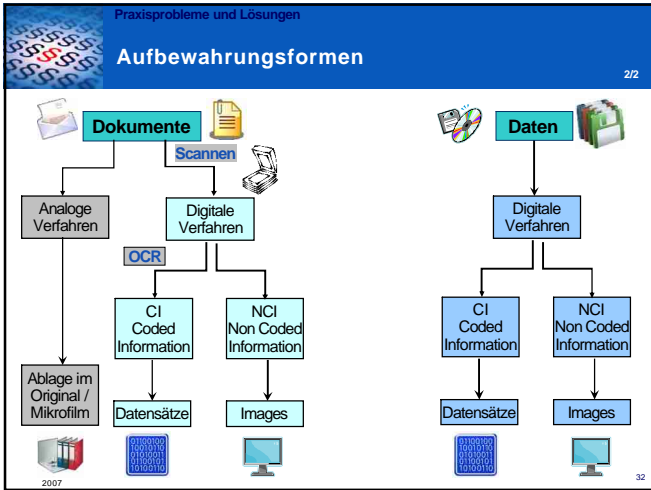
---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

## Maschinelle Auswertbarkeit

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

1/4

- Der Begriff der maschinellen Auswertbarkeit (im engeren Sinne)
  - bezieht sich vorrangig auf **stark strukturierte** Daten (CI-Format);
  - in diesen können - bei Kenntnis der Struktur - Informationen nicht nur gesucht, sondern auch **sortiert, gefiltert, aufsummiert** und für weitere Auswertungen **aufbereitet** werden;
  - dies ist in schwach strukturierten oder in unstrukturierten Daten kaum möglich.

DIR / © IUBALLA 2017

33

---

---

---

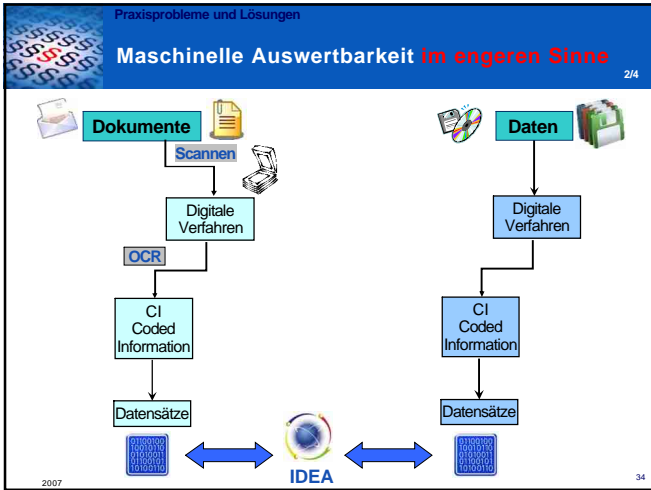
---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

### Maschinelle Auswertbarkeit

3/4

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

► Schwach strukturierte oder unstrukturierte Dokumente in digitaler Form, z. B. Geschäftsbriefe oder E-Mails ohne auswertbare Anhänge (NCI-Format),

- können zwar die Anforderungen der maschinellen Auswertbarkeit von Daten (im engeren Sinne) oft nicht erfüllen
- müssen jedoch elektronisch auffindbar und dem Geschäftsvorfall eindeutig zuordbar sein;

⇒ **maschinelle Auswertbarkeit im weiteren Sinne**

**„maschinelle Auffindbarkeit“**

(BFH 26.09.2007: „Verpflichtung zur Lesbarmachung von Unterlagen gem. § 200 Abs.1 S.2 i.V.m. § 147 Abs.5 S.1 AO“)

35

---

---

---

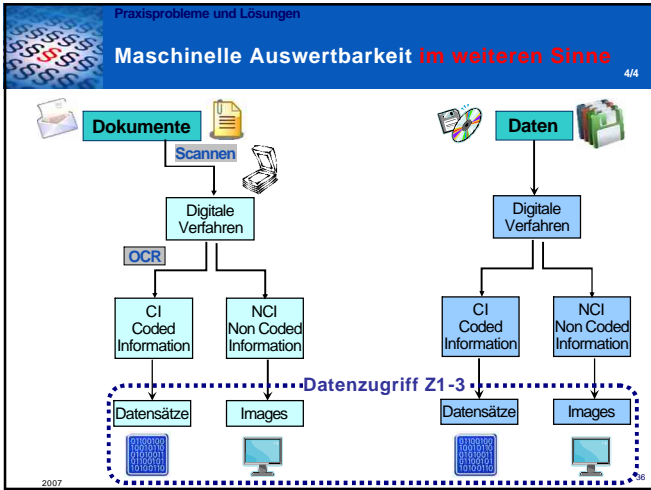
---

---

---

---

---




---

---

---

---

---

---

---

---

**Frage direkt aus der Praxis** 1/3

ELO  
 ECM-Fachkongress  
 2008

**Wann sind meine Daten unveränderbar im Sinne der GoBS archiviert?**

- Nach der Erstellung der Daten müssen Manipulationen und Veränderungen ausgeschlossen bzw. dokumentiert und retrograd abzuwickeln sein.
- Das bedeutet u.a., dass der ursprüngliche Zustand jedes einzelnen Datensatzes durch eine Rückwärtsabwicklung aller Vorgänge rekonstruierbar ist (§ 239 Abs. 3 HGB, § 146 Abs. 4 AO).
- Bei empfangenen Handelsbriefen und Buchungsbelegen muss das Archivierungsverfahren eine originalgetreue, bildliche Wiedergabe sicherstellen (§ 257 HGB, § 147 Abs. 2 Nr. 1 AO, Tz. 8.1 GoBS).

37

---

---

---

---

---

---

---

---

**Frage direkt aus der Praxis** 2/3

ELO  
 ECM-Fachkongress  
 2008

**Wann sind meine Daten unveränderbar im Sinne der GoBS archiviert? (Forts.)**

- Der Schutz vor Änderungen liegt aber nicht in den einzelnen Datenträgern.
- Das eingesetzte Archivsystem muss unveränderbar im Sinne der GoBS sein. Dies erfordert dann auch den Einsatz unfälschbarer Speichermedien.
- Bei der Speicherung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden elektronischen Rechnungen verlangen die GDPdU z. B. Datenträger, die Änderungen nicht mehr zulassen.

38

---

---

---

---

---

---

---

---

**Frage direkt aus der Praxis** 3/3

ELO  
 ECM-Fachkongress  
 2008

**Wann sind meine Daten unveränderbar im Sinne der GoBS archiviert? (Forts.)**

- Im Fragen und Antwortenkatalog zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung wird darauf hingewiesen, dass CD-ROMs oder DVDs im ISO-Format für die Datenträgerüberlassung geeignet sind.
- Hier geht es jedoch nur um die Frage der möglichen Transportmedien für einen Z3-Zugriff.
- Diese Aussage entbindet das Unternehmen nicht von der Verpflichtung, steuerrelevante Daten unveränderbar im Sinne der GoBS für den Aufbewahrungszeitraum zu archivieren.

39

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Zertifizierung durch die FinVerw?** 177

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

**Schreiben des BMF vom 25.08.2003**

Das BMF lehnt im Betriebsprüfungsbereich - nach wie vor - eine Zertifizierung (Testierung) bestimmter Produkte, Systeme und Verfahren ab.

Hierfür sprechen insbesondere folgende Gründe:

- Missbrauch von Zertifikaten für Werbezwecke,
- Zertifikate nur zeitpunktbezogene Beurteilungen (keine Berücksichtigung von Änderungen),
- Zertifikate keine Garantie für ordnungsmäßige Buchführung (maßgeblich z.B. auch Richtigkeit und Vollständigkeit der Dateneingabe).

© UBALLA 40

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Zertifizierung durch die FinVerw?** 217

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

**Fortsetzung Schreiben des BMF vom 25.08.2003 (Forts.)**

So können auch die Anforderungen an die maschinelle Auswertbarkeit der Daten (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO) grundsätzlich durch verschiedene GDPdU-konforme Lösungen erfüllt werden.

Die jeweilige Lösung kann letztlich nur im Einzelfall bei einer Außenprüfung - vor Ort - hinsichtlich ihrer Ordnungsmäßigkeit auf den Prüfstand gestellt werden.

Siehe auch **Abschn. I.16 des Fragen- und Antwortenkatalogs**

© UBALLA 41

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Zertifizierung durch die FinVerw?** 377

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

- Eine Prüfung des Buchführungssystems oder Archivierungssystems durch die Finanzverwaltung kann nur im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung zusammen mit der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung beurteilt werden.
- Für die Prüfung ist eine aussagefähige und aktuelle Verfahrensdokumentation unbedingt notwendig, die alle System- bzw. Verfahrensänderungen inhaltlich und zeitlich lückenlos dokumentiert.
- Die Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung kann nicht isoliert und losgelöst für ein Softwareprodukt festgestellt werden.

© UBALLA 42

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Zertifizierung durch die FinVerw?**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

477

- Positivtestate zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung - und damit zur Ordnungsmäßigkeit DV-gestützter Buchführungssysteme - werden im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung **nicht** erteilt.

© UBALLA 43

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Zertifizierung durch Dritte?**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

577

- Von Wirtschaftsprüfern werden oftmals Softwarebescheinigungen bzw. -testate erteilt.
- Dabei wird eine Anwendungssoftware mit einem bestimmten Versionsstand - aber losgelöst vom organisatorischen Umfeld - in einer Testumgebung geprüft.
- Aus der Bescheinigung geht dann hervor, dass diese Software bei sachgerechter Anwendung eine Rechnungslegung ermöglicht, die den GoB, GoBS und/oder GDPdU entspricht.

**Aber!**

© UBALLA 44

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Zertifizierung durch Dritte?**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

677

- Ob nach Implementierung in das Unternehmensumfeld des Softwareanwenders eine sachgerechte Anwendung erfolgt, liegt allein in der Verantwortung des Buchführenden
- Selbst marktgängige Buchhaltungs- und Archivierungssysteme können in **unternehmensspezifischer** Ausgestaltung und Kombination eingesetzt werden
- Ein solches Customizing führt, wie auch Releasewechsel, Updates oder Patches regelmäßig zur Ungültigkeit von bestehenden Softwarebescheinigungen bzw. Softwaretestaten.

© UBALLA 45

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Zertifizierung durch Dritte?**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

77

Dies wird auch durch Aussagen in den Auftragsbedingungen bzw. im Gutachten der Wirtschaftsprüfer deutlich:

„Eine abschließende Aussage, ob die GoBS und die GDPdU im **jeweiligen anwendungs-/kundenspezifischen** Umfeld erfüllt sind, kann erst nach Installation der Programme und Prüfung der Abläufe und der dokumentenliefernden Prozesse **beim Anwender** getroffen werden.“

DIRT  
© HUBALLA

46

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Fragen im Zusammenhang mit dem Scannen von Unterlagen**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

➤ Aus betriebswirtschaftlichen Gründen werden empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege, die *originär in Papierform* angefallen sind, immer öfter gescannt und originalgetreu „bildlich“ aufbewahrt.

➤ Soweit das Verfahren und die Prozesse den GoB entsprechen (§ 257 Abs. 3 HGB, § 147 Abs. 2 AO), bestehen gegen diese Vorgehensweise keine Bedenken.

DIRT  
© HUBALLA

47

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Handelt es sich bei eingescannten Unterlagen auch um originär digitale Unterlagen?**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

**Abschn. I Tz. 8 des Fragen- und Antwortenkatalogs**

**Was versteht das Gesetz unter „mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellten Unterlagen“?**

Unterlagen, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind, können unterschiedliche Quellen haben: Sie können zum Beispiel aus anderen DV-Systemen importiert, von Dritten durch Datenübertragung übermittelt oder durch manuelle Eingaben erfasst worden sein. **Auch eingescannte Unterlagen gehören hierzu.**

DIRT  
© HUBALLA

48

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Vorlage der Originalbelege oder eingescannten Unterlagen bei einer Außenprüfung?** 1/3

**BFH-Beschluss vom 26.09.2007, Az. I B 53, 54/07**

- Bewahrt der Stpfl. die Ein- und Ausgangsrechnungen in digitaler Form auf Datenträgern auf, ist er gem. § 147 Abs.5 AO verpflichtet, die zur Lesbarmachung erforderlichen Hilfsmittel (z.B. das Computersystem) zur Verfügung zu stellen.
- Dieses Recht des Finanzamtes kann auch nicht dadurch abgewendet werden, dass dem Finanzamt ersatzweise Papiaerausdrucke zur Verfügung gestellt werden.

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

© HUBER & BALLE

49

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Vorlage der Originalbelege oder eingescannten Unterlagen bei einer Außenprüfung?** 2/3

**Urteil des FG Hamburg vom 13.11.2006, Az. 2 K 198/05, Rev. eingelegt**

- **Soweit eine digitale Erfassung vorhanden ist, unterliegt sie den Zugriffsrechten der Finanzverwaltung gem. § 147 Abs.6 AO**
- Dies gilt auch, wenn und soweit parallel anderweitige, nicht digitale Aufzeichnungen geführt werden.
- Die Klägerin ist nicht verpflichtet, die aufzeichnungspflichtigen Gegenstände digital zu erfassen.

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

© HUBER & BALLE

50

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Vorlage der Originalbelege oder eingescannten Unterlagen bei einer Außenprüfung?** 3/3

**Urteil des FG Hamburg vom 13.11.2006, Az. 2 K 198/05, Rev. eingelegt (Forts.)**

Es ist keine Entscheidung darüber getroffen, ob der Steuerpflichtige, der die digitale Aufzeichnung parallel zu einer anderen Form der Aufzeichnung für sich nutzt,

- **verpflichtet** ist, die digitale Erfassung innerhalb der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen zu erhalten

oder

- ob er **berechtigt** ist, sie noch „rechtzeitig“ vor Beginn einer Außenprüfung zu vernichten.

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

© HUBER & BALLE

51

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Dürfen Unterlagen nach dem Einscannen vernichtet werden?**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

1/4

- Werden Unterlagen, die das Unternehmen originär in Papierform erhalten hat, aus betrieblichen Gründen digitalisiert, sind diese in dieser digitalen Form (z. B. in Bildformaten wie pdf oder tiff) vorzuhalten.
- **Soweit**
  - **das Verfahren und die Prozesse den GoB / GoBS entsprechen**
  - und**
  - **nicht nach anderen Rechtsvorschriften die Aufbewahrung im Original vorgeschrieben ist, ist auch die anschließende Vernichtung der Originaldokumente zulässig.**

© UBALLA

52

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Dürfen Unterlagen nach dem Einscannen vernichtet werden?**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

2/4

**IDW RS FAIT 3 Tz. 7.4.5 [81]**

Originaldokumente dürfen nur unter den folgenden Voraussetzungen vernichtet werden:

- Die elektronische Archivierung erfolgt nach einem den GoB entsprechenden Verfahren.
- Es bestehen neben den handelsrechtlichen Vorschriften in § 257 HGB keine weiteren gesetzlichen Vorschriften, die die Existenz der Originaldokumente verlangen.
- Es bestehen keine innerbetrieblichen Regelungen oder sonstigen organisatorischen Anforderungen, die einer Vernichtung im Wege stehen.
- Die Originalunterlagen verkörpern keine Rechte, zu deren Ausübung der Besitz des Originals notwendig ist (z. B. Wertpapiere) oder als Beweismittel nur im Original anerkannt werden (z. B. Vollmachten).
- Es besteht kein Herausgabeanspruch eines Dritten auf das Original (z.B. Scheck, Wechsel).

© UBALLA

53

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Dürfen Unterlagen nach dem Einscannen vernichtet werden?**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

3/4

**IDW RS FAIT 3 Tz. 7.4.5 [82]**

- Soweit die Unterlagen unter den vorstehenden Voraussetzungen vernichtet werden können, hat das Unternehmen zu entscheiden, ob Dokumente, deren Beweiskraft bei der Aufbewahrung in elektronischer Form nicht erhalten bleiben, zusätzlich in der Originalform aufbewahrt werden sollen.
- Beispielsweise haben öffentlich beurkundete Dokumente eine höhere Beweiskraft im Vergleich zu ihrer bildlichen Reproduktion (vgl. §§ 415 ff. ZPO).
- Sofern der mögliche Verlust oder eine Verringerung der Beweiskraft nicht bewusst in Kauf genommen wird, sind diese Dokumente nach ihrer elektronischen Archivierung daher auch in der Originalform aufzubewahren.

© UBALLA

54

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Dürfen Unterlagen nach dem Einscannen vernichtet werden?**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

4/4

**Beachte!**

Die Regelungen zur ordnungsgemäßen Vernichtung nicht mehr benötigter Dokumente und zur Aufbewahrung weiterhin erforderlicher Originaldokumente sind in der **Verfahrensdokumentation** aufzuführen!

DIR |  
© HUBALLA

55

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Exkurs „Aufbewahrung von Dokumenten“

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

1/5

Das BMF führt in seinen Erläuterungen zu den GoBS hinsichtlich der Speicherung von **analogen** Dokumenten folgendes aus:

- .... Der Scannvorgang bedarf einer genauen **Organisationsanweisung** darüber,
  - ◆ wer scannen darf
  - ◆ zu welchem Zeitpunkt gescannt wird
  - ◆ welches Schriftgut gescannt wird
  - ◆ ob eine bildliche oder inhaltliche Übereinstimmung mit dem Original erforderlich ist (§ 147 Abs.1 Nr.2 oder 3 AO)
  - ◆ wie die Qualitätskontrolle auf Lesbarkeit und Vollständigkeit und
  - ◆ wie die Protokollierung von Fehlern zu erfolgen hat.
- ➔ Diese Organisationsanweisungen müssen in der **Verfahrensdokumentation** enthalten sein!

DIR |  
© HUBALLA

56

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Exkurs „Aufbewahrung von Dokumenten“

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

2/5

- Das mittels Scannen entstandene digitale Dokument ist mit einem **unveränderbaren Index** zu versehen.
- Hard- und softwaremäßig muss sichergestellt sein, dass das Scannergebnis unveränderbar ist.
- Im Anschluss an den Scannvorgang darf die weitere Bearbeitung nur mit dem gespeicherten Beleg erfolgen (z. B. Buchungsvermerke).
- Bei mittels Scannen entstandenen digitalen Dokumente, sind die Originalbelege in Papier dem weiteren Bearbeitungsgang zu entziehen, damit auf diesem Papier keine Bemerkungen, Ergänzungen etc. vermerkt werden können, die auf dem digitalen Dokument nicht enthalten sind.

DIR |  
© HUBALLA

57

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Exkurs „Aufbewahrung von Dokumenten“ 3/5

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

Weiterhin führt das BMF aus:

- Bei der Speicherung auf Datenträgern ist bei bestimmten Unterlagen sicherzustellen, dass die Wiedergabe mit der Originalunterlage bildlich übereinstimmt (§ 147 Abs. 2 Nr. 1 AO).
- Eine vollständige Farbwiedergabe ist erforderlich, wenn der Farbe Beweisfunktion zukommt.
- Der Verzicht auf einen herkömmlichen Beleg darf die Möglichkeit der Prüfung des betreffenden Buchungsvorgangs in formeller und sachlicher Hinsicht nicht beeinträchtigen.
- Der Erhalt der Verknüpfung zwischen Index, digitalem Dokument und Datenträger muss während der gesamten Aufbewahrungsfrist gewährleistet sein.

© UBALLA 58

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Exkurs „Aufbewahrung von Dokumenten“ 4/5

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

- Eröffnungsbilanzen, Jahres- und Konzernabschlüsse, sind zwingend im Original aufzubewahren
- Gleiches gilt für notariell beurkundete Papiere, wie z.B.: Grundstückskaufverträge, Gesellschaftsverträge usw.
- Alle Unterlagen, die **originär in Papierform** angefallen sind, können im Original sicher und geordnet aufbewahrt werden.

© UBALLA 59

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Exkurs „Aufbewahrung von Dokumenten“ 5/5

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

**Aufbewahrungsort**

**Bücher und sonstige erforderliche Aufzeichnungen sind nach § 146 Abs.2 AO in Deutschland zu führen und aufzubewahren.**

Hintergrund:  
Finanzverwaltung soll direkten Zugriff auf die Unterlagen haben und Prüfungen ohne zeitliche Verzögerungen durchführen können.

Ausnahme:  
§ 14b Abs.2 UStG erlaubt bei einer elektronischen Aufbewahrung von Rechnungen die Aufbewahrung auch im übrigen Gemeinschaftsgebiet, wenn u.a. eine vollständige Fernabfrage (Online-Zugriff) der betreffenden Daten und deren Herunterladen und Verwendung gewährleistet ist.

© UBALLA 60

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Nachsignatur von Rechnungen mit elektronischer Signatur?**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

1/3

- Nach § 14 Abs.3 Nr.1 UStG ist bei elektronischer Übermittlung die Rechnung durch den Rechnungsaussteller mindestens mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen.
- Der Rechnungsempfänger ist nach § 14b Abs.1 UStG verpflichtet, die erhaltene Rechnung zehn Jahre aufzubewahren.
- Nach Abschnitt 190b Abs.5 UStR hat der Unternehmer neben der elektronisch übermittelten Rechnung auch die Nachweise über die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts aufzubewahren.

© UBALLA 61

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Nachsignatur von Rechnungen mit elektronischer Signatur?**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

2/3

- *Auch vor dem Hintergrund, dass die Bundesnetzagentur zum 01.01.2008 vor diesem Tag vorgenommene 1024-Bit-Signaturen nicht mehr als sicher ansieht, ist eine „Übersignierung“ durch den aufbewahrungspflichtigen Unternehmer aus **umsatzsteuerrechtlichen** Gründen nicht erforderlich.*
  - ➔ [www.elektronische-steuerpruefung.de/bmf/schreiben\\_uebersignieren.pdf](http://www.elektronische-steuerpruefung.de/bmf/schreiben_uebersignieren.pdf)
- *Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts der übermittelten Daten könnten anhand der vom Unternehmen nach § 14 b UStG aufzubewahrenden Unterlagen auch dann nachgeprüft werden, wenn die Gültigkeit der qualifizierten elektronischen Signatur auf Grund anderer Vorschriften abgelaufen ist.*
- *Dies gilt umso mehr, wenn die elektronischen Rechnungen revisionssicher aufbewahrt werden.*

© UBALLA 62

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Nachsignatur von Rechnungen mit elektronischer Signatur?**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

3/3

**Randbemerkung:**

- Die „qualifizierte elektronische Signatur“ ersetzt gem. §126a BGB die traditionellen Unterschrift und ist wie diese auch unbegrenzt gültig.
- Nicht die Signatur, sondern das Zertifikat ist meist auf zwei oder drei Jahre begrenzt.
- Nachsignieren verlängert nicht die Signatur
- Ein Unternehmen ist gegenüber dem Finanzamt nur **nachweis-** und nicht beweispflichtig.  
Das bedeutet, dass ein elektronisches Dokument mit veraltetem Signaturschlüssel, dessen Beweiskraft ggf. zivilrechtlich geschwächt ist, für den Nachweis im Rahmen einer Betriebsprüfung immer noch ausreicht.

© UBALLA 63

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

Praxisprobleme und Lösungen

**Signatur ausländischer Rechnungen in elektronischer Form erforderlich?**

- Das inländische Umsatzsteuergesetz gilt nur für im Inland ansässige Unternehmer.
- Aus den Rechnungen aus dem Ausland kann der inländische Unternehmer wegen des fehlenden Steuerausweises keine Vorsteuer ziehen.
- Für die Einkommensteuer benötigt er die Eingangsrechnung in der Regel als Nachweis für seinen Betriebsausgabenabzug.
- Eine elektronische Signatur fordert das EStG nicht.

➤ **Rechnungen aus dem Ausland in elektronischer Form bedürfen keiner elektronischen Signatur**

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

© IUDERLLA

64

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

**Je mehr wir wissen, desto weniger scheinen wir weiter-zu-wissen.**

(Bernhard von Mutius)

65

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

ELO  
ECM-Fachkongress  
2008

**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

Bildnachweise: Gina Sanders - Fotolia.com  
Konstantinos Kokkinis - Fotolia.com  
Alexander Shunkov - Fotolia.com

66

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---