

## Tagungsbericht

Am Dienstag, den 24. Mai 2016, fand in der Burgstraße 21 um 18 Uhr die 5. Veranstaltung des Sächsischen Steuerkreis e.V. in der Vortragsreihe 2015/16 statt. Vor 46 Teilnehmern referierte Dr. Jan Christoph Schumann – Bundesfinanzakademie, Bundesministerium der Finanzen – zum Thema

### **„Anforderungen an die Verfahrensdokumentation für Datenverarbeitungssysteme nach der GoBD“.**

Nach der Eröffnung durch Prof. Dr. Desens begann *Schumann* mit dem Hintergrund des GoBD-Schreibens vom 14.11.2014. Dieses stellt den momentanen Endpunkt von Schreiben des BMF dar, namentlich des GoS vom 5.7.1978, welches durch das GoBS vom 7.11.1995 abgelöst wurde, des GDPdU vom 16.07.2001 und des FAQ GDPdU vom 22.01.2009. Dabei ist die Verfahrensdokumentation nicht neu, schon § 251 I Nr. 1 HGB und § 147 I Nr. 1 AO konstatieren eine Pflicht zur Aufbewahrung von Dokumenten.

Die Aufgabe der Verfahrensdokumentation soll den Nachweis dafür erbringen, dass die eingesetzten Verfahren ihre tatsächlichen Abläufe sowie ihre Ergebnisse den hergebrachten Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechen. Dabei stellt die GoBD nach *Schumann* keine Verschärfung der Verfahrensdokumentation dar, vielmehr werden die althergebrachten Grundsätze nun für die neue Technik aufbereitet. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sind in zahlreicher Form vorhanden: §§ 238 ff. HGB, §§ 91 ff. AktG, §§ 33 GenG, Apothekenbetriebsordnung, Eichordnung usw. Diese werden für das Steuerrecht dann nach § 140 AO relevant. Auch aus dem Steuerrecht ergeben sich Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten: § 4 III, IVa, VII EStG, § 5 I EStG, § 22 UStG. Hierbei ist zu beachten, dass die GoBD auch von Nichtkaufleuten zu beachten ist, welche nach § 4 I oder III EStG ihren Gewinn ermitteln.

Die Aufbewahrungspflicht folgt der Aufzeichnungspflicht. Dabei stellte der BFH klar, dass auch freiwillige Unterlagen aufzubewahren sind, wenn sie zur Überprüfung der gesetzlich vorgeschriebenen Unterlagen nötig sind. Dabei ist nach *Schumann* kein bestimmtes Aufbewahrungssystem vorgeschrieben. Einzig die Lesbarkeit der Daten durch Dritte muss gewährleistet sein. Die Aufzeichnung mit Datenverarbeitungssystemen folgt auch den gleichen Funktionen, welche eine Aufzeichnung ohne ein solches System leisten muss. Dies sind im Einzelnen die Belegfunktion, die Journalfunktion sowie die Kontenfunktion. Hierbei muss darauf geachtet werden, dass Daten, auf welche vorher nur von bestimmten Mitarbeitern zugegriffen werden konnte, auch elektronisch so geschützt werden, dass diese nicht von jedem gelesen werden können.

Danach ging der Referent auf die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung unter dem Gesichtspunkt der GoBD ein. So muss die Aufzeichnung vollständig sein, was der Belegfunktion dient. Dabei gilt der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht. Hierbei kann es durch branchenspezifische Mindestaufzeichnungspflichten Abweichungen geben. Wichtig ist auch der Aspekt der Zumutbarkeit. So ist es bei Waren mit geringen Wert und einer unbenannten Vielzahl von Erwerbern, welche dem Unternehmer nicht namentlich bekannt sind, nicht nötig, den Erwerber namentlich zu dokumentieren. Dies führt in der Praxis zu Problemen bei der Abgrenzung, wann Waren einen geringen Wert haben. Im Jahr 2014 entschied der BFH, dass auch wenn elektronische Grundaufzeichnungen tatsächlich, betriebswirtschaftlich und praktisch geführt werden, diese Daten aufzubewahren sind. Hierbei sind Fragen der Praktikabilität unerheblich. Für das Belegwesen ergibt sich, dass dieses durch die ordnungsgemäße Anwendung der Verfahren sichergestellt werden muss. Hierzu verwies *Schumann* auf die Muster-Verfahrensdokumentation zur Belegabgabe des AWW e.V. vom 19.10.2015. Für die Aspekte der Richtigkeit und zeitgerechten Buchung und Aufzeichnung sind keine Besonderheiten zur analogen Aufzeichnung zu beachten. Jedoch ist der zeitliche Zusammenhang nur gewahrt bei einer Buchung von maximal 10 Tagen zwischen Beleganfall und Erfassung. Ausnahmen ergeben sich bspw. für Kasseneinnahmen und -ausgaben (diese müssen täglich gebucht werden) und Kreditgeschäfte (hier muss eine jederzeitige Kontrolle möglich sein). Eine unprotokollierte Änderung der Daten nach Erfassung ist unzulässig. Für die Ordnung der Aufzeichnung gilt (§ 146 I AO, § 239 II HGB) die Unverlierbarkeit der Daten sowie die getrennte Buchung von baren und unbaren Geschäftsvorfällen etc. Nach der Kontenfunktion ist es geboten, eine eindeutige, nachvollziehbare, einzelne und sachliche

Darstellung der Buchungen zu führen. Bei der Unveränderbarkeit der Daten stellen sich, neben der Pflicht zur Protokollierung von Änderungen, neue Probleme im Bereich der Datensicherheit. Hierbei hat der Steuerpflichtige das DV-System gegen Verlust wie z.B. Vernichtung, Untergang und Diebstahl zu schützen. Auch ein Schutz gegen unberechtigte Eingaben und Veränderungen unterliegen den Aufgaben des Steuerpflichtigen. Anhaltspunkte gibt hier insoweit die ISO/IEC 27001 und der IT-Grundschutz-Katalog 2014 des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik. *Schumann* wies hierbei noch einmal explizit darauf hin, dass eine Buchführung ohne ausreichende Sicherung und Schutzvorkehrungen formell nicht ordnungsgemäß ist. Weiter hat der Steuerpflichtige ein internes Kontrollsystem (IKS) zur Kontrolle der Einhaltung der Ordnungsvorschriften einzurichten, auszuüben und zu protokollieren. Die Beschreibung des IKS ist dabei Bestandteil der Verfahrensdokumentation.

Im Anschluss daran widmete sich der Referent dem Datenverarbeitungssystem und den Aufgaben der Dokumentation. Das DV-System besteht nach der Rechtsprechung des BFH aus den Haupt-, Vor- und Nebensystemen. Die Aufgabe der Verfahrensdokumentation stellt dafür den Nachweis der Ordnungsmäßigkeit dar und exkulpiert damit den Verantwortlichen. Auch soll dadurch die Überprüfung eines nicht mehr unmittelbar begutachtbaren steuerlich erheblichen Zustand möglich sein. Geprüft werden hierbei die Geschäftsvorfälle. Es findet daneben auch eine Formalprüfung nach § 158 AO des Systems und der Schnittstellen statt sowie eine Prüfung der Erstqualifikation. Für eine solche Nachprüfung ist es unerlässlich, dass eine aussagekräftige und vollständige Verfahrensdokumentation vorhanden ist. Diese muss den aktuellen sowie die historischen Verfahrensinhalte für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweisen. Für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der Aufzeichnungen einschließlich der eingesetzten Verfahren ist allein der Steuerpflichtige verantwortlich. Dieser Pflicht kann sich der Steuerpflichtige auch nicht durch die organisatorische Auslagerung z.B. auf einen Steuerberater entziehen. Die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit begründet die Notwendigkeit einer Verfahrensdokumentation. Eine Prüfung erfolgt dabei sowohl progressiv als auch retrograd.

Letztlich ging *Schumann* auf die Bestandteile der Verfahrensdokumentation ein. Diese besteht nach der IDW RS FAIT 1 aus drei Bestandteilen: der Anwenderdokumentation, der technischen Dokumentation und der Betriebsdokumentation. Die Anwenderdokumentation

umfasst dabei bspw. die allgemeine Beschreibung und die Erläuterung der Beziehungen zwischen den Anwendungsmodulen. Die technische Systemdokumentation soll bspw. die Aufgabenstellung der IT-Anwendung im Kontext der eingesetzten Module und die Schnittstellen zu anderen Systemen erläutern. In der Betriebsdokumentation sind beispielhaft die Datensicherungsverfahren und die Auflistung der verfügbaren Programme mit Versionsnachweisen aufzuzeichnen. In welcher Form diese Angaben aufbereitet werden, ist von der Finanzverwaltung nicht vorgegeben worden. Denkbar wäre hier eine schriftliche Dokumentation in Papierform oder auf einem Medium mit Schriftformersatz. Eine mündliche Erläuterung kann jedoch nur ergänzend und nicht ersetzend angewandt werden. Auch stellt eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation, welche die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, keinen formellen Mangel mit sachlichem Gewicht dar. Sollte der Steuerpflichtige der Dokumentation nicht nachkommen, führt dies zu einer Verwerfung der Buchführung und Schätzung nach § 162 AO. Denkbar sind bei Nichtvorlage auch Zwangsmittel nach §§ 328 ff. AO.

*Schumann* schloss mit einer Zusammenfassung des Themas.

Im Anschluss an die darauffolgende Diskussion nutzten die Teilnehmer zusammen mit dem Referenten noch ausgiebig die Gelegenheit zu weiteren fachlichen und persönlichen Gesprächen bei Brezeln und Getränken.

Martin Haas