

---

# Praxistipps IT

# GoBD

Anforderungen, praktische  
Umsetzungstipps und Beispiele

Philipp Kling



IDW VERLAG GMBH

# 1 Einleitung

## 1.1 Grundlagen und Zielsetzung

Bei den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)<sup>1</sup> handelt es sich um ein BMF-Schreiben vom 14. November 2014. Es ist seit dem 1. Januar 2015 in Kraft und löste die Vorgängerschreiben GoBS<sup>2</sup> und GDPdU<sup>3</sup> ab. Am 28. November 2019 wurde eine Neufassung der GoBD veröffentlicht, die einige Neuerungen und Überarbeitungen beinhaltet, aber in der Struktur identisch zur ursprünglichen Version ist. Soweit nicht ausdrücklich gekennzeichnet, dienen die aktuellen GoBD aus dem Jahr 2019 als Grundlage für dieses Buch.

Die GoBD werden flankiert von den sog. „ergänzenden Informationen zur Datenträgerüberlassung“. Hierbei handelt es sich um eine Hilfestellung, die insbesondere an kleinere und mittlere Unternehmen gerichtet ist und Hinweise bezüglich der zu überlassenden Daten im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung enthält. Dieses Schreiben wurde vom BMF mit gleichem Datum wie die GoBD veröffentlicht.

Es soll nicht verschwiegen werden, dass es auch eine „Zwischenversion“ der GoBD vom 11. Juli 2019 gab, die jedoch ohne vorherige Ankündigung bereits Tage nach der Veröffentlichung wieder vom Netz genommen wurde. Erst inoffizielle Nachfragen brachten hervor, dass es offensichtlich noch Abstimmungsbedarf bei den obersten Finanzbehörden der Länder gegeben habe. Diese Version unterscheidet sich jedoch nur marginal von der finalen Fassung.

Der etwas sperrige Titel des BMF-Schreibens sagt gleichzeitig sehr treffend aus, um was es geht: IT-basierte Buchführung inklusive der vor- und nachgelagerten (elektronischen) Prozesse. Da wohl kaum ein

---

<sup>1</sup> Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (BMF-Schreiben vom 28. November 2019).

<sup>2</sup> Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (BMF-Schreiben vom 7. November 1995).

<sup>3</sup> Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001).

Unternehmen in der heutigen Zeit die Buchführung rein papierbasiert abwickelt, sind dementsprechend auch nahezu sämtliche Unternehmen von den GoBD betroffen – unabhängig von der Größe, der Steuerpflicht oder der Art der Gewinnermittlung.

Dieses Buch ist ein geeigneter Begleiter für diejenigen, die in ihrem beruflichen Alltag mit IT, Rechnungswesen bzw. Steuern zu tun haben: Mitarbeiter und Führungskräfte der jeweiligen Abteilungen in den Unternehmen, Steuerberater, IT-Berater und Wirtschaftsprüfer.

Naturgemäß befassen sich Klein- und Kleinstunternehmen mit den GoBD – wenn überhaupt – nur rudimentär. Hier ist es in der Regel am Steuerberater, den notwendigen Anstoß zur Umsetzung notwendiger Maßnahmen zu geben, bzw. diese direkt selbst zu veranlassen. Dennoch sind in den Ausführungen auch für diese Gruppe hilfreiche Hinweise enthalten.

Es geht in diesem Buch weniger darum, sich dem Thema auf wissenschaftliche oder akademische Weise zu nähern, als vielmehr in pragmatischer Weise aufzuzeigen, welche Umsetzungsvarianten in der Praxis sinnvoller sind als ggf. andere. Checklisten, Musterformulierungen und Übersichten sollen den notwendigen Praxisbezug herstellen. Des Weiteren findet an mancher Stelle auch eine kritische Auseinandersetzung mit den Inhalten der GoBD bzw. deren Interpretation statt.

#### **Hinweis:**



Die Ausführungen in diesem Buch resultieren in erster Linie aus den Praxiserfahrungen des Autors, die in zahlreichen geleiteten Seminaren, Projekten und Begleitungen von Betriebsprüfungen gewonnen wurden. Es werden daher persönliche Auffassungen des Autors wiedergegeben, die jedoch zum großen Teil im umfangreichen Austausch mit anderen Beratern und Vertretern der Finanzverwaltung bestätigt wurden. Dennoch muss selbstverständlich jegliche Haftung seitens des Autors ausgeschlossen werden.

Viele Beispiele in diesem Buch entstammen aus der Realität von Unternehmen und sind daher nicht zwangsläufig allgemeingültig. Es liegt also am Leser bzw. der Leserin, die für ihn/sie relevanten Inhalte zu ermitteln und gemäß den tatsächlichen Gegebenheiten zu adaptieren.

Dieser Ansatz wurde gewählt, um die praktischen Auswirkungen der GoBD auf die Unternehmen im Vergleich zu allgemeingültigen Dokumenten wie bspw. Muster-Verfahrensdokumentationen etwas mehr zu verdeutlichen.

Wie bei vielen anderen steuerlichen Themen auch, ist bei den GoBD eine 100-prozentige Konformität – wenn überhaupt – nur schwer zu erreichen. Ein Prüfer wird im Zweifel immer Defizite bei Prozessen, Kontrollen und Dokumentationen aufdecken, wenn er darauf abzielt – insbesondere da zahlreiche Vorgaben unterschiedlich interpretiert werden können. Es geht bei der Veranlassung von Umsetzungsmaßnahmen also vielmehr darum, den genannten Anforderungen mit verhältnismäßigen Mitteln gerecht zu werden, was auch die Zielsetzung der Ausführungen ist.

## 1.2 Aufbau des Buches

Im einleitenden Teil werden neben den Ursprüngen der GoBD, das Zusammenspiel zwischen Rechnungswesen/Steuern und IT beschrieben. Es werden mögliche Erwartungshaltungen aller Beteiligten aufgezeigt und typische Fehler und Ineffizienzen bei IT-Projekten behandelt, die Verbindung zu den Bereichen Rechnungswesen oder Steuern haben.

Die GoBD verlangen eine Konformität mit den dort aufgeführten Ordnungsmäßigkeitskriterien wie bspw. Richtigkeit, Vollständigkeit und Zeitgerechtigkeit, welche im zweiten Kapitel behandelt werden. Es wird ferner aufgezeigt, in welchen Unternehmensprozessen die einzelnen Kriterien besondere Relevanz zeigen. Die Ordnungsmäßigkeitskriterien wurden durch die GoBD keinesfalls neu definiert, sondern besitzen schon weitaus länger Gültigkeit – insbesondere durch die GoBS aus dem Jahr 1995 und den im Jahr 2002 veröffentlichten IDW RS FAIT 1<sup>4</sup>.

Einen Schwerpunkt der GoBD, der gleichzeitig auch die größten Fragen in der Praxis aufwirft, bildet die sog. System- und Verfahrensdokumentation. Im dritten Kapitel wird daher aufgezeigt, wie relevante Systeme und Verfahren überhaupt erst ermittelt werden können. Übersichten, Checklisten und Muster liefern zudem wichtige Grundlagen zu einer

---

<sup>4</sup> IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie (Aufsatz vom 24. September 2002).

effizienten Erstellung. Dennoch soll nicht verheimlicht werden, dass an dieser Stelle bei den meisten Unternehmen ein erheblicher Anpassungs- bzw. Erweiterungsbedarf bestehen sollte, der auch mit dem entsprechenden Aufwand einhergeht.

Im vierten Teil des Buches werden mit dem Beschaffungs- und Vertriebsprozess zwei Verfahren näher beleuchtet, die wohl in den meisten Unternehmen eine wesentliche Rolle spielen. Zudem wird ein Blick auf den Betrieb von Registrierkassen geworfen, da diese aufgrund der neuesten Gesetzgebung besonders in den Fokus der Finanzämter gelangt sind. Anhand der Prozesse werden wiederum wichtige Grundlagen zur Behandlung und Konvertierung von Datenbeständen dargelegt. Die Ausführungen listen am Ende eines Kapitels einige Fragen auf, die im Rahmen einer System- und Verfahrensdokumentation zu beantworten sind und als Checkliste verwendet werden können.

Das „D“ bei GoBD steht für „Datenzugriff“. Gemeint ist der Datenzugriff der Finanzverwaltung, also die ehemaligen GDPdU. Im fünften Teil wird deshalb dargestellt, welche Daten aufbewahrungspflichtig sind und wie die Zugriffe für den steuerlichen Außenprüfer hierauf einzurichten sind.

Die GoBD vom 28. November 2019 umfassen insgesamt 44 Seiten. Im Grunde ist jeder Absatz mit einer Randziffer (Rz. oder Rzn. in der Mehrzahl) versehen, die auch hier genutzt wird, um auf konkrete Inhalte der GoBD zu verweisen.

Zitierte Internetverweise haben den Stand vom März 2020.

In den Ausführungen wird vereinzelt Bezug auf spezifische Softwarehersteller und deren Produkte genommen. Hierbei handelt es sich ausdrücklich nicht um Empfehlungen oder Werbung für das Unternehmen bzw. das Produkt. Diese Passagen sollen vielmehr den Praxisbezug anhand von Beispielen verbessern.

## **1.3 Die Ursprünge der GoBD**

### **1.3.1 GoBS und GDPdU**

Während die GDPdU wohl der Mehrheit der Leser in ihren Grundzügen geläufig sind, haben die GoBS bei Weitem nicht den Bekanntheitsgrad. Dies mag vor allem auch an dem in der Vergangenheit mangelnden In-

## 3 System- und Verfahrensdokumentation

### 3.1 Grundsätze

Bereits unter Rz. 34 der GoBD heißt es: „Die Nachprüfbarkeit der Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen erfordert eine aussagekräftige und vollständige Verfahrensdokumentation, die sowohl die aktuellen als auch die historischen Verfahrensinhalte für die Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweist und den in der Praxis eingesetzten Versionen des DV-Systems entspricht.“ Die Notwendigkeit einer Dokumentation wird also nicht nur an sehr früher Stelle in den GoBD angesprochen, sondern ist auch in einem eigenen Kapitel manifestiert. Darüber hinaus wiederholt sie sich in einer Vielzahl von Randziffern, was die Wichtigkeit nochmals unterstreicht. In den folgenden Ausführungen werden die Ausdrücke „Prozess“ und „Verfahren“ synonym verwendet.

Generell ist es für die Optimierung von Prozessen unerlässlich, diese zu dokumentieren (siehe Kapitel 1.4). Auf der anderen Seite sollte aber auch vermieden werden, die Dokumentation mehrfach zu führen – also bspw. einmal aus einer operativen Sichtweise und ein weiteres Mal, um den Anforderungen eines Betriebsprüfers gerecht zu werden. Insofern sollte angestrebt werden, die System- und Verfahrensdokumentation zu operationalisieren, also als festen Bestandteil der operativen Prozesse zu sehen. Dies gilt insbesondere vor der Überlegung, dass die in den GoBD aufgeführten Ordnungsmäßigkeitskriterien keinesfalls unverhältnismäßig oder gar unbegründet sind. Jedes Unternehmen sollte aus bloßem Eigeninteresse versuchen, diese Kriterien nach Möglichkeit zu erfüllen. Wer bspw. schon einmal einen kompletten oder teilweisen Datenverlust durchleben musste, kann dies wahrscheinlich zumindest für das Kriterium „Schutz vor Verlust“ bestätigen.

Die Dokumentationsvereinheitlichung in einem Unternehmen ist jedoch leichter gesagt als getan, weil Dokumentationsanforderungen aus einer Vielzahl von Richtungen auf die Unternehmen einwirken und unterschiedliche Abteilungen betroffen sind. Dokumentationen sind bspw. neben den GoBD auch aufgrund unterschiedlicher IT-Governance-Frameworks (z.B. COBIT, IT-Grundschutz), der DSGVO, bestimmten ISO-Normen im Bereich des Qualitätsmanagements und

weiteren diversen Quellen notwendig. Umso mehr kann es sinnvoll sein, sich vor der Erstellung von System- und Verfahrensdokumentationen innerhalb des Unternehmens nach bestehenden Dokumentationsstandards und eingesetzten Tools umzusehen. Bei größeren Unternehmen ist auch vermehrt die Schaffung von zentralen Stellen zu beobachten, die sich ausschließlich um Prozessmanagement und um entsprechende Dokumentationen kümmern. Eine zusätzliche Schwierigkeit bei der Vereinheitlichung von Dokumentationen besteht auch darin, dass die verschiedenen Standards unterschiedliche Schwerpunkte verlangen, die sich sowohl auf komplette Verfahren beziehen als auch auf inhaltliche Bestandteile.

Die unternehmensweite Vereinheitlichung von Prozessnotationen könnte ein erster wichtiger Schritt für gemeinsame Dokumentationen sein. Hierfür ist auf das Kapitel 3.5. Dokumentationsplattformen zu verweisen, in dem die Notationssprache „Business Process Model and Notation“ (BPMN) näher betrachtet wird. Ein solcher Ansatz dient zu weit mehr als der bloßen Beschreibung von Prozessen, da aus der normierten Aufnahme je nach eingesetztem Produkt auch Applikationen automatisiert generiert werden können, welche die Prozessdurchlaufzeiten messen. Somit kann der Nutzer maßgebliche Informationen zur Erkennung sowie Beseitigung von Schwachstellen erhalten und damit Optimierungsmaßnahmen einleiten.

Des Weiteren kann oft beobachtet werden, dass Prozesse in einer zu hohen Granularität beschrieben werden, um tatsächlich Verbesserungspotenzial erkennbar zu machen. Bspw. könnte ein Prozessschritt „Rechnung prüfen“ lauten. In diesem Fall wäre es aber eben relevant, wie genau die Rechnung geprüft wird, also welche Prüfkriterien angewandt werden, welche Daten und Systeme hierfür anzusprechen sind und wie konkret unterschiedliche Prüfprozesse abgebildet werden, bspw. bei Rechnungen mit oder ohne Bestellbezug. Ferner ist auch stets interessant, wie im Fehlerfall vorgegangen wird, also was konkret zu unternehmen ist, wenn eine Rechnung die Prüfung eben nicht erfolgreich durchläuft. Es sind Fragen zu beantworten wie: Was passiert mit den bislang getätigten Aufzeichnungen und archivierten Dokumenten? Wie hoch sind die Toleranzgrenzen? Wird bei Überzahlung eine Gutschrift ausgestellt? Etc.

**Praxistipp:**

Dokumentieren Sie die Verfahren so granular wie möglich. Nur so lässt sich effizient Verbesserungspotenzial herleiten und eine valide Ebene für die Kontrollimplementierung schaffen.

Wie schon in Kapitel 1.3.2 erläutert, sind die Bestandteile einer System- und Verfahrensdokumentation gem. IDW RS FAIT 1 und GoBD weitestgehend identisch. Sie bestehen gem. Rz. 153 GoBD aus einer „allgemeinen Beschreibung, einer Anwenderdokumentation, einer technischen Systemdokumentation und einer Betriebsdokumentation“. Bis auf die allgemeine Beschreibung sind alle Bestandteile auch im IDW RS FAIT 1 genannt und sogar näher spezifiziert. Allerdings sind dort im Prinzip alle Teile um unternehmensindividuelle Sachverhalte zu erweitern, sodass deren Abgrenzung (bspw. Verarbeitungsregeln in der technischen Systemdokumentation und Verarbeitungsprotokolle in der Betriebsdokumentation) erschwert wird. Das könnte ggf. vermieden werden, indem die Definition der Bestandteile im Vergleich zum IDW RS FAIT 1 leicht abgewandelt wird.

**Beispiel**

Bspw. könnte als Maßgabe festgelegt werden, dass die individuellen Bestandteile allesamt in der Betriebsdokumentation abgebildet werden.

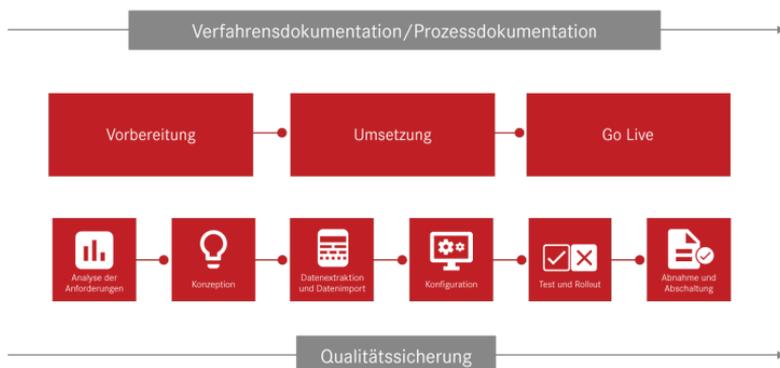
In der Betriebsdokumentation ist dann die Frage zu beantworten, wie der Steuerpflichtige innerhalb des jeweiligen Verfahrens mit den zugrundeliegenden Systemen umgeht. In der Konsequenz ist die Betriebsdokumentation die geforderte System- und Verfahrensdokumentation und die anderen Bestandteile lediglich deren Anhänge.

Wie sieht es mit der Versionierung von Dokumentationen aus? Verfahren und Prozesse leben, d.h., sie unterliegen regelmäßigen Änderungen. Dies muss sich auch in der korrespondierenden Dokumentation widerspiegeln. Daher sollten die bestehenden Dokumentationen zumindest einmal jährlich von den Prozess- bzw. Systemverantwortlichen gesichtet und ggf. angepasst werden. Falls eine Dokumentation von Grund auf neu erstellt werden soll, bietet es sich an, den gegenwärtigen Status quo

Um der Anforderung nach qualitativer Gleichwertigkeit gerecht zu werden, können Berichte bzw. Reports entwickelt werden, die ein möglichst ähnliches Layout und ähnliche Selektionsparameter wie die Auswertungen im Originärsystem bieten sollten. In den seltensten Fällen werden sämtliche Reports eines Systems nachgebildet, da der Aufwand unverhältnismäßig hoch wäre und in der Regel ohnehin nur ein kleiner Teil der Berichte operativ genutzt wird. Insofern wird hier ein Kompromissweg eingeschlagen, der voraussetzt, dass sich auch ein steuerlicher Außenprüfer mit den gleichen Auswertungen zufriedengibt, die auch die Mitarbeiter verwenden.

Eine weitere wichtige Funktionalität von auswertbaren Archivsystemen ist die Fähigkeit, Datenbestände IDEA-konform zu extrahieren, um so auch den Anforderungen an eine Datenträgerüberlassung im Rahmen einer Betriebsprüfung gerecht zu werden. Des Weiteren muss selbstverständlich auch der Zugriff auf sonstige aufbewahrungspflichtige Unterlagen wie PDF- oder MS Office-Dateien gewährleistet werden. Darüber hinaus ist eine zeitgerechte, regelkonforme Löschung der Daten zu berücksichtigen.

Für die Implementierung eines Archivsystems ist eine Projektstruktur erforderlich. Die Projektphasen stellen sich typischerweise wie folgt dar:



**Abb. 5.5** Projektvorgehen auswertbares Archiv

In der ersten Phase erfolgt eine Bestandsaufnahme gemeinsam mit technischen und fachlichen Ansprechpartnern des Systems. Neben dem fachlichen Hintergrund der Anwendung werden vor allem die techni-

schen Parameter wie Plattform, Datenbank, Datenmenge sowie vorhandene Exportschnittstellen evaluiert.

Des Weiteren sind die für den operativen Anwender relevanten Auswertungen zu bestimmen, die dann während des weiteren Projektverlaufs im Reporting-Modul nachgebildet werden. So wird zum einen dafür gesorgt, dass das Archivsystem hinsichtlich der Ausgaben möglichst ähnlich zum Originärsystem ist und man zum anderen der GoBD-Anforderung von qualitativ gleichwertigen Auswertungen gerecht wird. Ggf. sind auch weitere Unterlagen zu definieren, die nicht unmittelbar in der Datenbank enthalten sind, aber dennoch aufbewahrt werden müssen (MS Office-Dokumente, PDF-Dateien etc.).

Es ist auch nicht zu vernachlässigen, dass bereits bestehende Programmdokumentationen, Arbeitsanweisungen und Benutzerhandbücher angefordert werden können.

Während der Konzeptionsphase geht es vor allem darum, den aufbewahrungspflichtigen Datenbestand näher zu definieren sowie zu evaluieren, aus welchen Tabellen und gem. welcher Logik die Auswertungen ihre Daten beziehen. Üblicherweise kann erst in dieser Phase der voraussichtliche Aufwand zur Stilllegung valide abgeschätzt werden. Zielsetzung ist es, ein sog. Stilllegungskonzept zu erstellen, das neben den aufbewahrungspflichtigen Daten auch Aspekte der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) beleuchtet und ggf. fällige Anonymisierungs- und Löschanforderungen aufzeigt.

Datenextraktion und Import sind dann ein in erster Linie technischer Vorgang, der mittels einer Vielzahl an Varianten durchgeführt werden kann. Oft besteht das Bestreben, anstelle einer Datenauswahl, die aus der Qualifizierung der Aufbewahrungspflicht hervorgeht, die gesamten Datenmengen zu überführen. Der entstehende Aufwand in dieser Phase sollte nicht unterschätzt werden, da umfangreiche Verprobungen zwischen Originär- und Archivsystem durchzuführen sind. Zugleich steht und fällt die gesamte Qualität des DataMarts mit dem Erfolg dieses Schritts. Vieles, was nach dem validierten Import kommt, kann noch angepasst werden, da die Datenbasis korrekt und festgeschrieben ist. Hier gemachte Fehler haben jedoch zumeist Auswirkungen auf die Folgephasen und sind ggf. auch nicht mehr zu kompensieren, wenn bspw. das Originärsystem bereits abgeschaltet wurde.

**Hinweis:**

Es ist anzuraten, bereits während der Importphase mit umfangreichen Tests auf Richtigkeit und Vollständigkeit des migrierten Datenhaushalts zu beginnen, um potenzielle Fehlerquellen möglichst zeitnah zu erkennen und zu beheben.

Die Konfigurationsphase beinhaltet einen weiteren wichtigen Schritt: Die Implementierung von Auswertungen auf Basis des Reporting-Moduls. Des Weiteren werden auch die notwendigen Benutzergruppen angelegt, sowie ggf. die aufbewahrungspflichtigen Dokumente migriert, soweit dies nicht in der vorherigen Phase erfolgte.

Die Go-Live-Phase weist gegenüber vergleichbaren Tätigkeiten bei alternativer Software im Grunde keine Besonderheiten auf. Es ist erwähnenswert, dass auch für die Archivierung von Altsystemen eine System- und Verfahrensdokumentation anzufertigen ist, aus der die Einhaltung von Ordnungsmäßigkeitskriterien hervorgeht.