

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen  
11016 Berlin



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

## E-Mail

### **Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Mg/Gr  
Tel.: +49 30 240087-66  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

12. November 2018

## **Entwurf eines BMF-Schreibens zur Neufassung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)**

**GZ: IV A 4 – S 0316/13/10003-13**

**DOK: 2018/0802411**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Zusendung des Entwurfs der Neufassung der GoBD. Gern nehmen wir dazu Stellung.

Die Neufassung der GoBD enthält aus unserer Sicht einige positive Neuerungen, da sie die weitergehende Digitalisierung von Geschäftsprozessen berücksichtigt. Viele Anregungen, die wir in unserer Eingabe vom 24. Juli 2018 aufgezeigt haben, sind jedoch nicht berücksichtigt worden. Daher greifen wir wesentliche Aspekte aus dieser Eingabe erneut auf, die u. E. gerade für kleinere und mittlere Unternehmen und ihre Steuerberater von besonderer Bedeutung sind.

Wir wiederholen unser Angebot, gemeinsame Gespräche wieder aufzunehmen, um die GoBD an die aktuellen Erfordernisse und Entwicklungen anzupassen.

Mit freundlichen Grüßen

i. V. Claudia Kalina-Kerschbaum  
Geschäftsführerin

i. A. Cornelia Metzger  
Referatsleiterin

## Anlage



Anlage

**Stellungnahme**  
**der Bundessteuerberaterkammer**  
**zum**  
**Entwurf eines BMF-Schreibens zur Neufassung der**  
**Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und**  
**Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und**  
**Unterlagen in elektronischer Form sowie**  
**zum Datenzugriff (GoBD)**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60  
Telefax: 030 24 00 87-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

12. November 2018

## **Vorbemerkung**

Das BMF-Schreiben ist ausschließlich an die Obersten Finanzbehörden der Länder, nicht jedoch an die Generalzolldirektion, gerichtet. Dies führt dazu, dass im Rahmen von Zollprüfungen zum Teil andere Anforderungen, etwa an die Aufbewahrung von Büchern und bestimmten Aufzeichnungen im Original, oder in eingescannter Form, gestellt werden als von Prüfern der (Landes-)Finanzverwaltungen. Eine durchgängig rechtssichere Beratung über die ordnungsmäßige Aufbewahrung von Unterlagen von Mandanten für steuerliche Zwecke ist daher kaum möglich. Ein einheitliches Verständnis zumindest der Aufbewahrungspflichten nach den Vorgaben der Abgabenordnung in Steuer- und Zollverwaltung ist daher dringend geboten.

### **Rz. 3 – 1.1 Nutzbarmachung außersteuerlicher Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für das Steuerrecht**

Wir wiederholen unser Petikum, ein ständig zu aktualisierendes Verzeichnis insbesondere der außersteuerlichen Rechtsnormen einzurichten, aus dem auch kleine und Kleinstunternehmen ersehen können, wie weit ihr Pflichtenkreis reicht. Uns ist dabei bewusst, dass diese Zusammenstellung nicht immer lückenlos und vollständig ist.

Ferner regen wir erneut an, in Einzelfällen eine kostenlose Auskunft der Finanzverwaltung zu gewähren, ob eine Buchführungs-, aber insbesondere Aufzeichnungspflicht besteht oder nicht. Dieses wäre für KMU sehr hilfreich.

### **Rz. 5, 6 – 1.3 Aufbewahrung von Unterlagen zu Geschäftsvorfällen und von solchen Unterlagen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen von Bedeutung sind**

Auch bezüglich dieser Aufbewahrungspflichten wäre es u. E. hilfreich, wenn ein ständig zu aktualisierendes, elektronisch abzurufendes Verzeichnis, das nicht abschließend sein kann, seitens der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt würde.

Bankgeschäfte werden inzwischen von der überwiegenden Zahl der Steuerpflichtigen über Bankportale oder Individualsoftware abgewickelt. Dabei entfallen Kontoauszüge in Papier, stattdessen stellen Bankportale elektronische Kontoauszüge als Original zur Abholung bereit. Diese werden dort je nach Portallösung bis zu 3 Jahre vorgehalten, jedoch nicht revisionssicher archiviert. Diese Verantwortung verbleibt beim Steuerpflichtigen. Das Finanzamt fordert bei Außenprüfungen das Original des elektronischen Kontoauszugs an.

Nach Information der Vertreter der Banken erhält jede Bankbewegung über das Rechenzentrum der Bank eine eindeutige ID. Es stellt sich in der Praxis zunehmend die Frage, ob die Archivierung des elektronischen Kontoauszugs entfallen könnte, wenn bei Einlesen der Bankbewegung in das Rechnungswesen-Produkt die ID revisionssicher archiviert würde?

**Rz. 14 ff. – 1.8 Bücher**

Nach Rz. 15, Satz 2 des BMF-Schreibens umfasst der Begriff der Bücher neben den Handelsbüchern der Kaufleute auch die entsprechenden Aufzeichnungen der Nichtkaufleute, wovon auch die Aufzeichnungen von Steuerpflichtigen verstanden werden, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Folglich finden bei wortlautgetreuer Auslegung des BMF-Schreibens alle Vorgaben der GoBD, inklusive den Erfordernissen einer zeitgerechten Verbuchung („Erfassung in den vergleichbaren Aufzeichnungen eines Nichtbuchführungspflichtigen“) und der Verfahrensdokumentation auch auf Klein- und Kleinstbetriebe Anwendung, die, z. B. wegen Unterschreitens der Buchführungspflichtgrenzen, ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln.

Eine derart weitgehende Auslegung, die dazu führt, dass selbst ein Arbeitnehmer mit einer Photovoltaikanlage, der seine Abschlagszahlungen elektronisch erfasst, streng genommen zur monatsgetreuen Aufzeichnung seiner Geschäftsvorfälle und Erstellung einer Verfahrensdokumentation verpflichtet wäre, ist von keiner gesetzlichen Vorschrift gedeckt, überbordende Bürokratie und daher nicht haltbar.

Wir regen daher die Schaffung klarerer Abgrenzungen an, welche Vorgaben des Erlasses ab welcher Unternehmensgröße gelten sollen und insbesondere Wesentlichkeitsgrenzen, etwa in Anlehnung an die Kleinunternehmerregelung in der Umsatzsteuer, zu definieren.

**Rz. 20 – 1.11 Datenverarbeitungssystem; Haupt-, Vor- und Nebensysteme**

Wir begrüßen es ausdrücklich, dass auch Cloud-Systeme als relevante Vor- bzw. Nebensysteme im Rahmen der GoBD als DV-Systeme zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzt werden können.

Es stellt sich jedoch die Frage, ob die Nennung von Cloud-Systemen an dieser Stelle korrekt ist, weil die Aufzählung relevanter Vor- bzw. Nebensysteme sich bislang an den Aufgaben, etwa dem Lohnbuchhaltungssystem und dem Kassensystem orientiert und damit funktionsbezogen aufgebaut ist.

Wie bereits in unserer Eingabe vom 24. Juli 2018 vorgetragen, werden in der Praxis auch andere Vor- und Nebensysteme analog zu den vorbezeichneten Kassensystemen erhöhten technischen Anforderungen unterworfen. Wir regen eine Überprüfung an, ob dieses Verfahren sachgerecht ist.

**Rz. 45 ff. – 3.2.3 Zeitgerechte Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§ 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB)**

Die Aussagen zur Zeitgerechtigkeit von Aufzeichnungen im BMF-Schreiben sind nach wie vor unbefriedigend und widersprechen teilweise sogar den gesetzlichen Grundlagen.

Nach Rz. 47 des BMF-Schreibens ist eine Erfassung unbarer Geschäftsvorfälle innerhalb von 10 Tagen „unbedenklich“. Grundlage für diese Aussage ist ein Urteil des BFH aus dem Jahr

1968, in dem sich der BFH darüber hinaus jedoch nicht mit der Frage der Zeitgerechtheit von Grundaufzeichnungen auseinandergesetzt hat und demzufolge aus dem Urteil insbesondere nicht der Umkehrschluss gezogen werden kann, dass eine Erfassung in Geschäftsvorfällen nach mehr als 10 Tagen per se als bedenklich einzustufen ist. Der Verweis auf die 10 Tage und die überalterte Entscheidung des BFH sollte deshalb gestrichen werden. Dies würde auch mit den Ausführungen des BMF zu § 146 AO i. d. F. des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen<sup>1</sup> übereinstimmen.

Auch die Aussagen zur zeitgerechten Verbuchung von Geschäftsvorfällen in Rz. 50 des BMF-Schreibens (trotz und gerade wegen des nun dort verwendeten Begriffes der „Buchung“) und Rz. 52 des BMF-Schreibens widersprechen sich und entbehren darüber hinaus jeder rechtlichen Grundlage.

In Rz. 50 und Rz. 87 des BMF-Schreibens wird eine Verbuchung der Geschäftsvorfälle bis zum Ablauf des Folgemonats als „nicht zu beanstanden“ definiert. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass eine Verbuchung, die über den Ablauf des Folgemonats hinausgeht, „beanstandet“ werden könnte. Die Steuergesetze sehen jedoch, insbesondere für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, ausdrücklich die Möglichkeit längerer Aufzeichnungszyklen vor. Für Einnahmen-Überschussrechner normiert § 145 Abs. 2 AO, dass deren Aufzeichnungen so ausgestaltet sein müssen, dass der Besteuerungszweck erfüllt wird. Der Besteuerungszweck der Einnahmen-Überschussrechnung, z. B. eines Arztes, besteht darin, die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer zu ermitteln. Da die Einkommensteuer eine Jahressteuer ist und der Arzt in der Regel keine umsatzsteuerlichen Aufzeichnungspflichten zu beachten hat, ist es aus Gesetzessicht vollkommen ausreichend, wenn der Arzt seine „den Büchern vergleichbaren Aufzeichnungen“ jährlich führt. Etwas anderes zu fordern, widerspricht dem Zweck des Gesetzes. Auch das Umsatzsteuerrecht sieht, in Form der Dauerfristverlängerung, aber auch der Quartals- und Jahresanmeldungen, Fristen vor, die deutlich über den Ablauf des Folgemonats hinausgehen. Es ist auch nicht erkennbar, wieso der Besteuerungszweck des Arbeitnehmers mit der Photovoltaikanlage, des Kleinunternehmers oder des Versicherungsvertreters beeinträchtigt sein sollte, wenn dieser die vom Gesetz ausdrücklich vorgesehenen Praktikabilitätsausnahmen in Anspruch nimmt und seine Aufzeichnungen bis zum 10. des Zweitfolgemonats, quartalsweise oder jährlich führt.

In Rz. 50 und 87 der GoBD sollte daher der vom Gesetz geforderte Zeitpunkt der Abgabe der jeweiligen Steueranmeldung bzw. Erklärung als spätester möglicher Zeitpunkt der Verbuchung (oder vergleichbaren Aufzeichnung) eines Geschäftsvorfalles definiert werden.

Zwar erkennt das BMF-Schreiben in Rz. 52 an, dass es offenbar zeitliche Abstände zwischen der Erfassung eines Geschäftsvorfalles in einer Grundaufzeichnung und dessen Verbuchung geben kann, die über den Ablauf des Folgemonats hinausgehen. Jedoch wird dieses „Anerkennung“ gleichzeitig mit einer Formulierung verknüpft, die in eine Umverteilung der Feststellungslast für die Ordnungsmäßigkeit der Grundaufzeichnungen zulasten des Steuerpflichtigen mündet („nur dann erfüllt wenn ...“).

---

<sup>1</sup> BMF-Schreiben vom 19. Juni 2018 – BStBl. I 2018, S. 706.

Daher sollte klargestellt werden, dass die einzige Anforderung an eine zeitgerechte Verbuchung (oder vergleichbare Aufzeichnung ...) eines Geschäftsvorfalles die gesetzliche Vorgabe des jeweiligen Einzelsteuergesetzes (i. d. R. des UStG bzw. der UStDV) sein kann.

Textziffer 5 verlangt im Unterschied zur Vorversion nicht mehr die geordnete Ablage, sondern die Buchung (und damit auch Festschreibung) der Geschäftsvorfälle innerhalb eines Monats. Dies ist aus unserer Sicht unsachgemäß, praxisfern und stellt eine nicht für die Ordnungsmäßigkeit notwendige Anforderung dar.

Die Textziffer behandelt unbare Geschäftsvorfälle, also solche, die durch Unterlagen von Dritten (Belege, Kontoauszüge) jederzeit nachvollzogen werden können, selbst wenn sie (noch) nicht gebucht sind. Es besteht also keinerlei Gefahr, dass die Geschäftsvorfälle durch spätere Buchung der Gefahr der Verfälschung und/oder des Verlorengehens ausgesetzt sind, wenn die Unterlagen hierzu geordnet aufbewahrt werden. Die geordnete Aufbewahrung war nach dem Verständnis der fachlichen Praxis in der bisherigen Tz. 50 gesichert und entsprechend auch der Interpretation der Erlassverfasser hinreichend. Daher reicht auch aus unserer Sicht eine geordnete Ablage der Belege zur Sicherung der Ordnungsmäßigkeit auf jeden Fall aus.

### **Rz. 76 – 4.3 Erfassungsgerechte Aufbereitung der Buchung**

Wir schließen uns dem in Rz. 76 vorgetragenen Petitum an, dass dann, wenn neben bildhaften Urschriften auch elektronische Meldungen bzw. Datensätze (identische Mehrstücke der selben Belegart) ausgestellt werden, die Aufbewahrung der tatsächlich weiter bearbeiteten Formate ausreichend ist, sofern diese über die höchste technische Auswertbarkeit verfügen. In diesem Fall erfüllt das Format mit der höchsten technischen Auswertbarkeit mit dessen vollständigem Dateninhalt die Belegfunktion und muss mit dessen vollständigem Inhalt gespeichert werden.

### **Rz. 107 ff. – 8. Unveränderbarkeit, Protokollierung von Änderungen**

Die zum Einsatz kommenden Datenverarbeitungssysteme sollen sicherstellen, dass alle Programme und die dadurch erzeugten Datenbestände revisionssicher sind. Gerade kleine und mittlere Unternehmen stehen jedoch vor dem Problem, dass z. B. in Vor- und Nebensystemen Daten durch Programme wie Word oder Excel generiert werden.

Bei einem Outsourcing an externe – international agierende – Dienstleister (Plattform) ist es z. B. nur möglich, die von diesem Dienstleister erstellten Rechnungen ausschließlich als PDF-Format zu exportieren und abzuspeichern. Ein jederzeitiger Zugriff auf diese Rechnungen wird zudem von diesen Dienstleistern nicht gewährleistet.

Da jedoch gerade kleinere Unternehmen aus Wettbewerbsgründen auf diese Dienstleister zurückgreifen müssen, regen wir eine praxisgerechte Lösung für diese Fälle an.

**Rz. 125 – 9.1 Maschinelle Auswertbarkeit (§ 147 Absatz 2 Nummer 2 AO)**

In Rz. 125 (Beispiel 10) stellt sich die Frage, ob immer noch nach 4 Jahren GoBD vom „neuen“ Datenformat „ZUGFeRD“ die Rede sein sollte. Darüber hinaus sollte geprüft werden, ob es sinnvoll ist, ein einzelnes Dateiformat, dessen Verbreitungsgrad zudem weit hinter den Erwartungen des Jahres 2014 zurückgeblieben ist, zu thematisieren, oder ob das Beispiel nicht zugunsten einer allgemeinen Klarstellung wichtigerer Punkte, gestrichen werden kann.

**Rz. 130 – 9.2 Elektronische Aufbewahrung**

Wir begrüßen die Einführung des Begriffs des „bildlichen Erfassens“ anstelle des alleinigen Merkmals des „Scannens“. Wir schließen uns in diesem Zusammenhang jedoch dem Petition an, eine begriffliche Klarstellung in die GoBD aufzunehmen, um eine Verwechslung mit anderen Erfassungsbegriffen im Kontext der GoBD zu vermeiden.

Paragraf 146 Abs. 2 AO regelt die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher. Die bildliche Erfassung von Belegen (Scannen o. ä.) ist aus unserer Sicht damit nicht gleichzusetzen und muss deshalb auch in Fällen zulässig sein, in denen ein Beleg z. B. im Geltungsbereich der AO entstanden ist und z. B. von dem auf Dienstreise befindlichen Geschäftsinhaber unterwegs z. B. mit dem Mobiltelefon erfasst wird. Maßgebend für den Begriff „Führen der Bücher“ im Sinne der Vorschrift ist aus unserer Sicht nicht die bildliche Erfassung, sondern die Verarbeitung und Speicherung des Belegs, also dessen Verbuchung und ggf. die Verbindung des bildlich erfassten Belegs mit einer Buchung.

Es ist weder aus rechtlicher noch aus praktischer Sicht einsichtig, warum ein in Deutschland entstandener Beleg ordnungsmäßig sein soll, wenn der Steuerpflichtige sich bei der bildlichen Erfassung mit dem Mobiltelefon in Deutschland befindet, aber nicht ordnungsmäßig sein soll, wenn er mit demselben Mobiltelefon die gleiche bildliche Erfassung im Ausland durchführt.

Wie bereits in unserer Eingabe vom 24. Juli 2018 angeregt, ist nunmehr die Aufbewahrung bei Umwandlung (Konvertierung) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmens-eigenes Format (sog. Inhouse-Format) bei Beachtung bestimmter Anforderungen nicht mehr erforderlich. Diese Änderung begrüßen wir ausdrücklich.

**Rz. 140 – 9.3 Elektronische Erfassung von Papierdokumenten**

In Rz. 140 wird auf Rz. 130 verwiesen.

Auch an dieser Stelle regen wir eine explizite Klarstellung an, dass eine ersetzende bildliche Wiedergabe mit Vernichtung des Originaldokuments auch bei Erfassung der Belege direkt im Ausland möglich ist. Diese ausdrückliche Formulierung würde der Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen dienen.



## **Rz. 142 – 9.4 Auslagerung von Dateien aus dem Produktivsystem und Systemwechsel**

Im Fall eines Systemwechsels oder einer Systemänderung oder einer Auslagerung wird gefordert, die ursprüngliche Hard- und Software des Produktivsystems über die Dauer der Aufbewahrungspflicht vorzuhalten. Dieses soll nur dann nicht erforderlich sein, wenn das neue System quantitativ und qualitativ mindestens gleichwertig ist. Dies gilt auch für die Auswertungen der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten.

Die in dieser Randziffer aufgestellten Anforderungen halten wir aufgrund des rasanten technologischen Wandels für zu weitgehend. Als Ultima Ratio würde dies bedeuten, dass auch personell entsprechende Vorkehrungen getroffen werden müssten, um Daten aus einem alten System nach Datenmigration in ein neues System wieder voll umfänglich verfügbar zu machen.

## **Rz. 151 ff. – 10.1 Verfahrensdokumentation**

Wir begrüßen es, dass es genügt, wenn die Änderungen einer Verfahrensdokumentation versioniert sind und eine nachvollziehbare Änderungshistorie vorgehalten wird.

Aus der Praxis erfahren wir jedoch zunehmend, dass kleinere Unternehmen erhebliche Probleme haben, für sämtliche Haupt-, Vor- und Nebensysteme eine angemessene Verfahrensdokumentation zu erstellen und vorzuhalten.

Insbesondere die Anforderung der Verfahrensdokumentation in den Rz. 151 bis 155 sowie der Beschreibung des IKS (Rz. 102) stellen Steuerpflichtige und ihre Berater in der Praxis vor große Herausforderungen.

Die Frage, auf welcher konkreten rechtlichen Grundlage die Finanzverwaltung die vorgenannten Anforderungen aufstellt, bleibt auch in der beabsichtigten Neufassung des BMF-Schreibens unbeantwortet.

Es erschließt sich nicht, warum für die Nachvollziehbarkeit einer Buchführung bzw. Aufzeichnung i. S. d. § 238 HGB bzw. § 146 AO in allen Fällen zwingend eine Verfahrensdokumentation erforderlich sein soll. Insbesondere in Fällen, in denen das vom Steuerpflichtigen angewandte Verfahren überschaubar ist (etwa bei Führung papierbasierter Grundaufzeichnungen, die in einem Ordner gesammelt und sodann vom Steuerberater verbucht werden), ist nicht erkennbar, warum zum Verständnis derart einfacher Prozesse eine Verfahrensdokumentation, die aus den in Rz. 153 genannten Elementen bestehen soll, erforderlich sein soll.

Auch ein Arbeitnehmer mit der Photovoltaikanlage benötigt etwa bei strenger Auslegung des BMF-Schreibens eine solche Verfahrensdokumentation, bestehend aus allgemeiner Beschreibung, Anwender-, technischer System- und Betriebsdokumentation. Die Vorgaben an die Verfahrensdokumentation der GoBD sind nahezu wortlautgetreu Standards des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) entnommen, ohne dass das BMF-Schreiben Vorgaben dazu enthält, was konkret unter den einzelnen Elementen, allgemeiner Beschreibung, Anwender-, technischer System- und Betriebsdokumentation, verstanden werden soll.



Nicht ohne Grund beziehen sich Stellungnahmen des IDW auf Unternehmen, die der handelsrechtlichen Jahresabschlussprüfung unterliegen und daher per definitionem (zumindest mittel-)groß sind, so dass von einer gewissen Organisationsstruktur, die die Umsetzung der Vorgaben einer Verfahrensdokumentation ermöglicht, ausgegangen werden kann. Diese Vorgaben ohne nähere Definition auf alle Unternehmen zu übertragen, führt zu überbordender Bürokratie, Problemen bei der praktischen Umsetzung und entbehrt darüber hinaus jeder rechtlichen Grundlage.

Wir regen daher an, klarer vorzugeben, was im Einzelnen für eine Verfahrensdokumentation erforderlich ist und wie die Inhalte der einzelnen Elemente aussehen müssen.

Die Neufassung der GoBD sollte daher zunächst Ausnahmen vom Erfordernis der Verfahrensdokumentation für alle Fälle enthalten, in denen die vom Gesetz geforderte Nachvollziehbarkeit in aller Regel auch ohne Verfahrensdokumentation möglich ist.

Weiterhin sind u. E. klare Abgrenzungskriterien, etwa anhand der Buchführungspflichtgrenzen o. ä. erforderlich. Bei Unternehmen, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, sollte grundsätzlich die Vorlage von Bedienungsanleitungen und technischen Systemunterlagen der eingesetzten IT-Systeme ausreichend sein.

Zur Dokumentation eines IKS sollte, neben einer (ggf. freiwillig erstellten) Verfahrensdokumentation auch auf die Dokumentation anhand der Belegführung (z. B. Buchungsstempel, Kontierungen, Abstimmungsvermerke etc.) verwiesen werden können.

Zudem wird angeregt, einen klaren und eindeutigen Katalog aufzustellen, aus dem sich ergibt, was nach Auffassung des BMF konkret unter den einzelnen Elementen einer Verfahrensdokumentation i. S. d. Rz. 153 des BMF-Schreibens zu verstehen ist.

Auch die vermeintliche Relativierung der „Rechtsfolgen“ bei einer fehlenden oder ungenügenden Verfahrensdokumentation in Rz. 155 des BMF-Schreibens vermag dem Problem keine Abhilfe zu schaffen, denn die dort gewählte Formulierung enthält abermals die Vermutung einer Umkehr der Feststellungslast. Nach der gewählten Regelungstechnik ist, allein aufgrund der fehlenden oder (in den Augen des jeweiligen Prüfers) ungenügenden Verfahrensdokumentation, der Steuerpflichtige nachweislich, dass seine Bücher und Aufzeichnungen den gesetzlichen Erfordernissen der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit entsprechen.

### **Rz. 172 – 11.2 Umfang der Mitwirkungspflicht nach §§ 147 Absatz 6 und 200 Absatz 1 Satz 2 AO**

Insbesondere Rz. 172 verweist auf personenbezogene oder dem Berufsgeheimnis unterliegende Daten.

Daher sollte in den GoBD auf den Schutz personenbezogener Daten hingewiesen werden, insoweit verweisen wir auf die im Mai 2018 in Kraft getretene Datenschutz-Grundverordnung (DS-GVO). Gegebenenfalls müssten geeignete Zugriffsbeschränkungen oder ein „digitales Schwärzen“ der zu schützenden Informationen erfolgen.

### **Rz. 179 ff. – 12. Zertifizierung und Software-Testate**

Wir regen erneut an, gerade für kleine und mittlere Unternehmen die Möglichkeit zu schaffen, ihr EDV-System auf die Kompatibilität und den Erfordernissen der Vorgaben der GoBD zu überprüfen und dieses dann ggf. auch zu zertifizieren. Gerade kleineren Unternehmen ohne eigene IT-Abteilung wäre damit erheblich gedient, denn sie müssten nicht befürchten, durch hohe Hinzuschätzungen wegen formeller Mängel ihres EDV-Systems ggf. ihre Existenzgrundlage zu verlieren.