



GoBD

Experten erläutern die GoBD

Ausgabe 7:

– Was bedeutet „Konvertierung“? –
– von der Bilddatei zum PDF-Format –

30. Januar 2018

Peters, Schönberger & Partner mbB

Schackstraße 2, 80539 München

Tel.: +49 89 381720

Internet: www.psp.eu

Autoreninformationen:

- **Stefan Groß**, Partner und Steuerberater
bei Peters, Schönberger & Partner mbB
- **Dipl.-Fw. Bernhard Lindgens**,
Bundeszentralamt für Steuern¹
- **Bernhard Zöller**, Geschäftsführer
bei Zöller & Partner GmbH
- **Thorsten Brand**, Senior Berater
bei Zöller & Partner GmbH
- **Stefan Heinrichshofen**, Partner, Rechtsanwalt und Steuerberater
bei Peters, Schönberger & Partner mbB

Der Beitrag gibt die persönliche Meinung der Autoren zur derzeitigen Rechtslage wieder und enthält lediglich einen Überblick über einzelne Themenkomplexe. Spezielle Umstände einzelner Fallkonstellationen wurden nicht berücksichtigt; diese können durchaus zu abweichenden Betrachtungsweisen und/oder Ergebnissen führen. Der Beitrag kann daher keine rechtliche oder steuerliche Beratung ersetzen. Bitte holen Sie eine auf Ihre Umstände zugeschnittene, weitere Entwicklungen berücksichtigende Empfehlung Ihres Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers ein, bevor Sie Entscheidungen über die in diesem Beitrag besprochenen Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.

¹ Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

Was gilt bei Konvertierungen von Bilddateien in das PDF-Format?

Mit dem Schreiben vom 14. November 2014, den „Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (**GoBD**)“, hat das BMF dargelegt, welche Vorgaben aus Sicht der Finanzverwaltung an IT-gestützte Prozesse zu stellen sind.² Die GoBD sind für Veranlagungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen und betreffen grundsätzlich alle Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften i. S. d. § 5 EStG, § 4 Abs. 1 EStG sowie auch nicht buchführungspflichtige Unternehmen, wie insbesondere Einnahmen-Überschuss-Rechner³. Die **Verantwortung** für die Ordnungsmäßigkeit elektronischer Bücher und sonst erforderlicher elektronischer Aufzeichnungen, einschließlich der Verfahren, trägt allein der Steuerpflichtige. Dies gilt auch bei einer teilweisen oder vollständigen organisatorischen und/oder technischen Auslagerung von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten auf Dritte, wie auch etwa Steuerberater (**Outsourcing**).⁴

Eine grundsätzliche Frage, welche die Unternehmen beschäftigt, ist die Zulässigkeit von sogenannten Formatkonvertierungen für empfangene oder intern ursprünglich in einem anderen Format erzeugte Unterlagen sowie die sich daraus ergebenden Anforderungen. Ergänzend zu den Ausführungen der [Ausgabe 2](#) unserer Reihe „Experten erläutern die GoBD“ soll nachfolgend auf die Besonderheiten einer **Konvertierung von Bilddateien wie TIFF oder JPEG in das PDF-Format** eingegangen werden.

² BMF v. 14. November 2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, S. 1450.

³ Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach den Vorschriften des § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

⁴ GoBD (Fn. 2), Rn. 21.

Soweit in bestimmten Fällen eine Konvertierung originär elektronischer Daten erfolgt, fordern die GoBD⁵, dass sowohl die originäre Fassung als auch die konvertierte Fassung zu archivieren ist. Vor dem Hintergrund der Sicherstellung der progressiven und retrograden Prüfbarkeit sowie dem Erhalt der Auswertbarkeit, ist diese Vorgabe durchaus nachvollziehbar – andererseits sind bestimmte Sachverhalte klar abzugrenzen und entsprechend hiervon auszunehmen. So wäre rein nach dem Wortlaut der GoBD ggf. auch die Konvertierung einer TIFF- bzw. JPEG-Datei in eine PDF-Datei betroffen, was bedeutet, dass neben der PDF-Datei stets auch die TIFF- bzw. JPEG-Datei einer Aufbewahrungspflicht unterliegen würde.

Wie nachfolgend detailliert dargestellt wird, ist eine doppelte Aufbewahrung u. E. immer dann entbehrlich, wenn mit dieser Art von Formatumwandlung gerade **keine** bildliche oder inhaltliche Änderung einhergeht und damit insbesondere die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird. Im Einzelnen:

Dokumente, die im TIFF-Format aufbewahrt werden, liegen als Single- oder Multi-page-TIFF-Dateien vor. Sie können schwarzweiße oder farbige Seiten enthalten und hiervon abhängig können auch Kompressionsverfahren genutzt werden. Bei Schwarz-Weiß-Scans wird beispielsweise seit 25 Jahren ein Kompressionsformat gewählt, welches ursprünglich bei der CCITT (heute: ITU) für den digitalen Fax-Dienst entwickelt wurde. Daher auch der Name: CCITT Gruppe 3 oder Gruppe 4⁶. Durch das mittlerweile häufiger genutzte Farbscanning kommen andere Verfahren, wie MRC (Mixed Raster Content) zum Einsatz.

Diese Kompressionverfahren sind technisch ohne „Hülle“ jedoch nicht darstellbar. Die beliebtesten Hüllen sind daher **TIFF und PDF**. Mit anderen Worten: Eine schwarz-weiß gescannte Seite einer Rechnung ist **bildlich identisch**, egal ob sie in einem TIFF-Viewer oder einem PDF-Viewer angezeigt wird. Davon ausgehend ist die Überführung einer TIFF- bzw. JPEG-Datei gerade nicht als Konvertierung i. S. d. GoBD zu werten, wenn im Rahmen der Umstellung keine verändernden Aktionen

⁵ GoBD (Fn. 2), Rn. 135.

⁶ Da die CCITT mittlerweile in ITU umbenannt wurde und heute fast nur noch Gruppe 4 verwendet wird, wäre die Bezeichnung ITU G4 die Korrekte. CCITT G4 ist aber wahrscheinlich die aktuell gebräuchlichste synonyme Bezeichnung.

durchgeführt werden. In diesem Fall handelt es sich um ein reines „**Umverpacken**“ in ein anderes Kuvert, worüber insbesondere die dauerhafte Erfüllung der GoBD-Anforderungen sichergestellt wird.

Damit wird im Rahmen der Konvertierung bzw. des Umverpackens von TIFF bzw. JPEG in PDF (entsprechend Rz. 129 der GoBD) sichergestellt, dass die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt und keine inhaltliche Veränderung vorgenommen wird.

Die bildliche und inhaltliche Identität ist jederzeit gegeben und bleibt über die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist uneingeschränkt erhalten. Insbesondere wird gewährleistet, dass die ursprünglich erzeugte TIFF-Datei inhaltlich vollständig Eingang in die PDF-Datei findet, was auch den Anspruch an die retrograde und progressive Prüfbarkeit erfüllt. Zudem wird sichergestellt, dass das Recht auf Datenzugriff über die Konvertierung keinerlei Einschränkungen erfährt und die konvertierten Dokumente für alle drei Zugriffsarten uneingeschränkt zur Verfügung gestellt werden können.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass die vorliegende PDF-Datei die Vorgaben an eine Langzeitarchivierung und -lesbarkeit uneingeschränkt erfüllt. Wird im Rahmen der Konvertierung nicht nur eine PDF-Datei, sondern eine PDF/A-Datei erstellt, enthält diese zusätzliche Informationen (z. B. über den verwendeten Farbraum), die ebenfalls die Langzeitlesbarkeit unterstützen.

Im Ergebnis darf u. E. damit von einer zusätzlichen Aufbewahrung der TIFF- bzw. JPEG-Datei abgesehen werden. Soweit ein inhaltlicher und bildlicher Gleichlauf vor und nach der Konvertierung technisch und organisatorisch sichergestellt ist, plädieren wir aus den genannten Gründen für eine Klarstellung der GoBD dahingehend, diese Fallkonstellationen explizit von einer doppelten Aufbewahrungspflicht auszunehmen.

Anknüpfend an die bestehenden Regelungen der GoBD sollte dies an folgende Voraussetzungen geknüpft sein:

- *Keine bildliche oder inhaltliche Veränderung*
- *Keine Einschränkung oder Reduzierung der maschinellen Auswertbarkeit*
- *Keine Reduzierung oder Verlust aufbewahrungspflichtiger Informationen*
- *Keine Einschränkung des Datenzugriffs über alle Zugriffsarten*
- *Dokumentation der ordnungsgemäßen und verlustfreien Konvertierung im Rahmen der Verfahrensdokumentation*

Bisherige Ausgaben der GoBD-Reihe „Experten erläutern die GoBD“:

- Was bedeutet „Zeitgerechtheit“?
- Was bedeutet „Konvertierung“? – insbesondere für den Fall der E-Mail Kommunikation
- Was bedeutet „Mobiles Scannen“?
- Was bedeutet „Unveränderbarkeit“?
- Was bedeutet „progressive und retrograde Prüfbarkeit“?
- Was bedeutet „Verfahrensdokumentation“?
- Was bedeutet „Konvertierung“? – von der Bilddatei in das PDF-Format

Vorschau weiterer möglicher Themen der GoBD-Reihe „Experten erläutern die GoBD“:

- Was bedeutet „Ablage im File-System“?
- Was bedeutet „maschinelle Auswertbarkeit“?
- Was bedeutet „ersetzendes Scannen“?
- Was bedeutet „Migrationen und Systemabschaltungen“?

Die bereits veröffentlichten Ausgaben der GoBD-Expertenerläuterungen sind verfügbar unter: www.gobd.de