



GoBD

Experten erläutern die GoBD

Ausgabe 8:

– Was bedeutet „Ersetzendes Konvertieren“? –

7. Februar 2019

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.

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 Bundesministerium der Finanzen dargelegt, welche Vorgaben aus Sicht der Finanzverwaltung an IT-gestützte Prozesse zu stellen sind.

Eine grundsätzliche Frage, welche die Unternehmen im Zusammenhang mit den GoBD seit deren Erscheinen beschäftigt, betrifft die Anforderungen bzw. die Zulässigkeit von sogenannten Formatkonvertierungen für empfangene oder intern, ursprünglich in einem anderen Format erzeugte Unterlagen. Diesem für die Praxis wichtigen Thema hatte sich bereits die [Ausgabe 7](#) unserer Reihe „Experten erläutern die GoBD“ angenommen. Bereits hier wurde aufgezeigt, unter welchen Voraussetzungen von einer **doppelten Aufbewahrungspflicht** für die **ursprüngliche** und die **konvertierte Fassung** abgesehen werden könnte. Die entsprechenden Vorschläge fanden zugleich Eingang in eine Eingabe an das Bundesministerium der Finanzen, mit der Bitte um entsprechende Klarstellung der GoBD. Inzwischen liegt der Entwurf einer Neufassung der GoBD vor. Dieser sieht erfreulicherweise auch Erleichterungen im Zusammenhang mit Formatkonvertierungen vor und erlaubt unter bestimmten Voraussetzungen die isolierte Aufbewahrung der konvertierten Fassung, weshalb wir in in diesen Fällen vom sog. „**Ersetzendes Konvertieren**“ sprechen.



Im Einzelnen:

Gerade die Vorgaben der GoBD zur Konvertierung haben die Praxis in der Vergangenheit intensiv beschäftigt. Hintergrund war die in Randziffer 135 normierte Anforderung der GoBD, bei Umwandlung (Konvertierung) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (sog. „Inhouse-Format“) stets beide Versionen zu archivieren, derselben Aufzeichnung zuzuordnen und mit demselben Index zu verwalten sowie die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen.

Diese Art von Doppelaufbewahrungspflicht ist insbesondere in Fallkonstellationen hinderlich – und zumeist auch kostenintensiv – in welchen in welchen Dateiformate mit unstrukturierten Bildinhalten (TIFF/G4, JPEG) ohne Umformatierung der Bildinhalte in andere Dateiformate (Containerformate) gewandelt werden müssen (PDF mit ITU-G4 oder JPEG-Inhalten). Dies wird mit Blick auf die wachsende Zahl an Archiv-Altssystemen – in denen zumeist noch TIFF-Dokumente liegen – besonders deutlich. Will das Unternehmen in diesen Fällen die Vorteile des elektronischen Belegwesens voll ausschöpfen, ist eine Formatumwandlung zwingend erforderlich, setzen moderne Anwendungen doch zwischenzeitlich fast ausschließlich PDF-Dateien voraus. Doch gerade dies verlangt – zumindest nach dem Wortlaut der GoBD – eine Aufbewahrung sowohl der TIFF- als auch der korrespondierenden PDF-Datei. Doch dies führt u. E. zu einer erhöhten Komplexität der technischen Lösung ohne dem Zweck der GoBD gerecht zu werden.

Diese Frage soll nachfolgend etwas genauer beleuchtet werden.

Werden Schwarz-Weiß-Scans abgelegt, wird seit 25 Jahren ein Kompressionsformat gewählt, welches ursprünglich bei der CCITT (heute: ITU) für den digitalen Fax-Dienst entwickelt wurde. Dieses Kompressionsformat ist technisch ohne „Hülle“ oder „Kuvert“ nicht darstellbar. Die beliebtesten Hüllen sind dabei das TIFF- und das PDF-Format. Mit anderen Worten: Eine schwarz-weiß gescannte Seite einer Rechnung ist bildlich identisch, unabhängig davon, ob es in einem TIFF- oder einem PDF-Viewer angezeigt wird. Daher ist die Überführung einer TIFF- in eine PDF-Datei gerade nicht als Konvertierung i. S. d. GoBD zu werten. Vielmehr handelt es sich um ein „Umverpacken“ in ein anderes Kuvert worüber insbesondere die dauerhafte Erfüllung der GoBD-Anforderungen sichergestellt wird.

Die für das TIFF-Format dargestellten Ausführungen und Argumente sind letztlich auch uneingeschränkt auf das JPEG-Format bzw. den Vergleich „JPEG zu PDF“ übertragbar. Im Unterschied zu CCITT G4 ist ein JPEG zwar bereits ohne weitere „Hülle“ darstellbar, weil auf jedem modernen Endgerät Viewer für JPEG-Dateien vorinstalliert sind, dies gilt allerdings nur für einseitige JPEG-Dateien, da die JPEG-Spezifikation keine Mehrseitigkeit kennt. Eine mehrseitige, auf JPEG-Einzeldateien basierende Rechnung benötigt daher wiederum eine Dokumenthülle, um eine korrekte Blätterreihenfolge oder das Abspringen auf einzelne Seiten zu ermöglichen. Entsprechend muss auch in diesen Fallkonstellationen auf PDF konvertiert werden, was wiederum die Frage der Doppelaufbewahrung nach sich zieht.

Doch wie lässt sich der Konflikt zwischen den Vorgaben der GoBD, welche eine Aufbewahrung beider Formate postulieren und den sich aus der Unternehmensrealität ergebenden IT-Wirklichkeiten auflösen? Gerade hier setzt die Idee des **„Ersetzenden Konvertierens“** an.

Wie dargestellt, handelt es sich um ein reines Umverpacken unveränderter Bildformate in ein anderes technisches Kuvert. Dabei wird das ursprüngliche Format verlustfrei durch das Folgeformat ersetzt. Im Ergebnis werden über den Vorgang des **„Ersetzenden Konvertierens“** die GoBD-Anforderungen dauerhaft über die konvertierte Fassung sichergestellt, ohne dass es der Aufbewahrung der ursprünglichen Datei bedarf. Insbesondere wird die maschinelle Auswertbarkeit nicht einge-

schränkt und keine inhaltliche Veränderung vorgenommen. Zudem wird gewährleistet, dass das Recht auf Datenzugriff über die Konvertierung keinerlei Einschränkungen erfährt und die konvertierten Dokumente im Betriebsprüfungsfall für alle drei Zugriffsarten über die Dauer der Aufbewahrungsfrist uneingeschränkt zur Verfügung gestellt werden können. Von dieser Argumentation ausgehend, haben die Unternehmen Zöllner & Partner GmbH sowie Peters, Schönberger & Partner mbB im Juli 2017 folgenden Formulierungsvorschlag beim Bundesministerium der Finanzen (BMF) eingereicht:

„Soweit eine inhaltliche und bildliche Identität vor und nach der Konvertierung technisch und organisatorisch sichergestellt ist, ist die Aufbewahrung der konvertierten Fassung ausreichend und es bedarf nicht der zusätzlichen Aufbewahrung der ursprünglichen Fassung.“

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 Einschränkung des Datenzugriffs über alle Zugriffsarten*
- *Dokumentation der ordnungsgemäßen und verlustfreien Konvertierung im Rahmen der Verfahrensdokumentation*

Dieser Argumentation hat sich erfreulicherweise nun auch die Finanzverwaltung im Entwurf der Neufassung angeschlossen. Entsprechend wird in Randziffer 135 (neu) nun ausgeführt, dass die Aufbewahrung beider Versionen in bestimmten Fällen entbehrlich ist und führt folgende Voraussetzungen für die isolierte Aufbewahrung der konvertierten Fassung auf:

- *Es wird keine bildliche oder inhaltliche Veränderung vorgenommen*
- *Bei der Konvertierung gehen keine sonstigen aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren*
- *Die maschinelle Auswertbarkeit und der Datenzugriff durch die Finanzbehörde werden nicht eingeschränkt*
- *Die ordnungsgemäße und verlustfreie Konvertierung wird dokumentiert (Verfahrensdokumentation)*

Die geplante Neuformulierung der GoBD ist uneingeschränkt zu begrüßen und entspricht zugleich den Anforderungen der DMS-Anwender mit unterschiedlichsten Erfassungslösungen. Dazu erleichtert sie vielen Unternehmen doch insbesondere technisch erforderliche Migrationsvorhaben, etwa im Archivumfeld, sowie den Einsatz neuer innovativer Verfahren zur Papierdigitalisierung wie Scan-Apps sowie andere dezentraler Scan-Lösungen.

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
- Was bedeutet „Ersetzendes Konvertieren?“

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

- Was bedeutet „Ablage im File-System“?
- Was bedeutet „Maschinelle Auswertbarkeit“?
- Was bedeutet „Migrationen und Systemabschaltungen?“

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