



GoBD

Experten erläutern die GoBD

Ausgabe 5:

**– Was bedeutet
„progressive und retrograde Prüfbarkeit“? –**

17. Juni 2016

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 Leitfaden betrachteten 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 bedeutet „progressive und retrograde Prüfbarkeit“?

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

Nach den GoBD müssen sich Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung lückenlos verfolgen lassen. Man unterscheidet dabei in **progressive und retrograde Prüfbarkeit**.⁵ Die progressive Prüfung beginnt demnach beim Beleg und setzt sich über die Stufen Grundbuchaufzeichnung und Journale, Konten, Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung bis hin zur Steueranmeldung bzw. Steuererklärung fort.⁶ Die retrograde Prüfung verläuft entsprechend umgekehrt. Die progressive und retrograde Prüfung muss für die gesamte Dauer der Aufbewahrungsfrist und in jedem Verfahrensschritt möglich sein.⁷

Doch was bedeuten diese Vorgaben konkret?

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.

⁵ GoBD (Fn. 2), Rn. 32, zum Ordnungskriterium vgl. Kapitel 10.3.

⁶ Zusammengefasste oder verdichtete Aufzeichnungen im Hauptbuch (Konto) sind zulässig, sofern sie nachvollziehbar in ihre Einzelpositionen in den Grund(buch)aufzeichnungen oder des Journals aufgliedert werden können. Andernfalls ist die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht gewährleistet, vgl. GoBD (Fn. 2), Rn. 42.

⁷ GoBD (Fn. 2), Rn. 33.

Die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit stellt im Kern auf eine jederzeitige **progressive und retrograde Prüfbarkeit** ab. Damit muss sich jeder Geschäftsvorfall von seiner Entstehung über die Buchung bis zur Bilanz/Gewinn- und Verlustrechnung bzw. Steuerdeklaration (progressiv) nachverfolgen lassen und umgekehrt die Zusammensetzung der einzelnen dort enthaltenen aggregierten Werte bis hin zu den einzelnen Geschäftsvorfällen (retrograd) innerhalb angemessener Zeit für die gesamte Dauer der Aufbewahrungsfrist ermitteln lassen. Diese Anforderung stellen die GoBD ausdrücklich auch an eine DV-gestützte Buchführung.⁸

Damit Sachverhalte in angemessener Zeit seitens der Prüfungsdienste nachvollzogen werden können, sind neben den Daten (Datensätze oder elektronische Dokumente) selbst auch alle notwendigen Strukturinformationen sowie die internen und externen Verknüpfungen vollständig in unverdichteter, maschinell auswertbarer Form aufzubewahren. Lediglich im Rahmen der Datenträgerüberlassung wird auf den Erhalt technischer Verlinkungen auf dem Datenträger verzichtet, sofern dies – wie wohl im Regelfall – unmöglich ist.⁹ Für Unternehmen stellt sich damit insbesondere die Frage, ob das Gesamtverfahren (ERP-Anwendung, Archiv- oder Dokumentenmanagementsystem) eine retrograde und progressive Nachvollziehbarkeit zwischen Beleg und Buchung durchgehend gewährleistet.¹⁰

Bei einem elektronischen Beleg kann die mit der Prüfbarkeit einhergehende Belegfunktion auch durch die Verbindung des Datensatzes mit den korrespondierenden Angaben zur Kontierung bzw. durch eine elektronische Verknüpfung (z. B. eindeutiger Index, Barcode) erfolgen. Andernfalls hat der Steuerpflichtige durch organisatorische Maßnahmen sicherzustellen, dass die Geschäftsvorfälle auch ohne Angaben auf den Belegen in angemessener Zeit progressiv und retrograd nachprüfbar sind.¹¹

⁸ GoBD (Fn. 2), Rn. 145.

⁹ GoBD (Fn. 2), Rn. 128.

¹⁰ Schwenker, DB 2016, S. 375.

¹¹ GoBD (Fn. 2), Rn. 64.

Nach den GoBD ist progressive und retrograde Prüfbarkeit für die Dauer der Aufbewahrungsfrist für jeden Verfahrensschritt zu gewährleisten.¹² Dabei ist diese Vorgabe wiederum unabhängig von möglichen Migrationsvorhaben zu sehen. Damit einher geht auch die Anforderung, dass technische Protokollierungen einzurichten sind, damit letztlich jede ändernde Operation (insbesondere Einfügen, Ändern, Löschen) entsprechend nachvollziehbar bleibt.

Insbesondere die Vorgaben im Zusammenhang mit Formatkonvertierungen stellen letztlich einen Ausfluss des progressiven und retrograden Prüfungserfordernisses dar. Soweit eine Umwandlung (**Konvertierung**) aufbewahrungspflichtiger Unterlagen vorgenommen wird, sind grundsätzlich beide Versionen zu archivieren und bei Prüfung auf Anforderung zur Verfügung zu stellen. Auch nach einer Konvertierung in ein sogenanntes Inhouse-Format, bei dem das Ergebnis der Umwandlung inhaltlich identisch (verlustfrei) und für die maschinelle Auswertbarkeit verfügbar ist, ist die ursprünglich in das Unternehmen eingegangene Datei in der Originalversion aufzubewahren und darf damit nicht gelöscht werden.

Eine legitime Ausnahme von diesem Grundsatz stellen u. E. E-Mails dar. Bei E-Mails ist die Umwandlung in ein anderes Format dann zulässig, wenn die maschinelle Auswertbarkeit nicht eingeschränkt wird und keine inhaltlichen Veränderungen vorgenommen werden. Demnach ist es u. E. nicht sachgerecht und auch nicht erforderlich, die empfangenen Urformate aufzubewahren, solange sichergestellt ist, dass bei der Konvertierung keinerlei Recherchefunktionen verloren gehen. Den GoBD entsprechend muss bei Konvertierung einer volltextrecherchierbaren E-Mail bzw. eines entsprechend rein textbasierten Anhangs damit stets darauf geachtet werden, dass auch das neue Format volltextrecherchierbar bleibt und dass alle aufbewahrungsrelevanten Attribute auch mit dem neuen Format zur Verfügung stehen. Soweit Anhänge betroffen sind, ist zudem darauf zu achten, dass keine Reduzierung einer bereits bestehenden maschinellen Auswertbarkeit erfolgt.

¹² GoBD (Fn. 2), Rn. 33.



Jenseits der Besonderheiten für E-Mails stellen die Finanzbehörden im Zuge der fortschreitenden Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens und damit auch der Betriebsprüfung schließlich darauf ab, dass der progressive und retrograde Prüfpfad medienbruchfrei auch elektronisch gewährleistet sein muss. Diese Anforderung lässt sich dabei nur mittelbar aus den GoBD ableiten. So sollte ein elektronischer Beleg basierend auf einer Buchung ohne aufwendige neue Recherche aus einem Archiv- oder Dokumentenmanagementsystem aufrufbar sein. Ebenso muss basierend auf einem elektronischen Beleg eine schnelle Identifizierung des dazugehörigen Buchungssatzes möglich sein.

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

- Was bedeutet „Zeitgerechtheit“?
- Was bedeutet „Konvertierung“?
- Was bedeutet „mobiles Scannen“?
- Was bedeutet „Unveränderbarkeit“?
- Was bedeutet „progressive und retrograde Prüfbarkeit“?

Vorschau weiterer 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/expertenerlaeuterungen