



GoBD

Experten erläutern die GoBD

Ausgabe 6:

**– Was bedeutet
„Verfahrensdokumentation“? –**

16. Dezember 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 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 bedeutet „Verfahrensdokumentation“?

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

Für die Prüfung der **Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit** ist nach den GoBD eine aussagefähige und aktuelle Verfahrensdokumentation notwendig, die alle System- bzw. Verfahrensänderungen inhaltlich und zeitlich lückenlos dokumentiert.⁵ Insbesondere muss sich daraus ergeben, wie die in den GoBD dokumentierten Ordnungsvorschriften Beachtung finden.⁶ Der Umfang wird dadurch bestimmt, was zum Verständnis des DV-Verfahrens, der Bücher und Aufzeichnungen sowie der aufbewahrten Unterlagen notwendig ist.⁷ Letztlich muss die Verfahrensdokumentation verständlich und damit für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachprüfbar sein.⁸

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. 150.

⁶ GoBD (Fn. 2), Rn. 154.

⁷ GoBD (Fn. 2), Rn. 150.

⁸ GoBD (Fn. 2), Rn. 151.



Voraussetzung für die Nachvollziehbarkeit des Soll-Verfahrens ist insoweit eine ordnungsgemäße Verfahrensdokumentation⁹, welche die Beschreibung aller zum Verständnis der Buchführung erforderlichen Verfahrensbestandteile, Daten und Dokumentbestände enthalten muss. Die Verfahrensdokumentation gehört zu den Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen i. S. d. § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO bzw. § 257 Abs. 1 Nr. 1 HGB und ist entsprechend § 147 Abs. 3 S. 1 AO bzw. § 257 Abs. 4 HGB über die gesetzliche Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren aufzubewahren.

Doch was bedeuten diese Vorgaben konkret?

⁹ Vgl. IDW PS 330: Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie, WPg 21/2002, Rn. 73: Die Prüfung der angemessenen und richtigen Umsetzung der von den gesetzlichen Vertretern an die IT-Anwendung gestellten Anforderungen an Funktionalität, Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit im Rahmen der Aufbauprüfung setzt das Vorliegen einer vollständigen und aktuellen Verfahrensdokumentation voraus. Dazu müssen eine Anwenderdokumentation und eine technische Systemdokumentation vorliegen, die sämtliche Bestandteile enthalten, die für die Nachvollziehbarkeit der IT-Anwendung erforderlich sind.

Die Zielsetzung einer Verfahrensdokumentation besteht insbesondere im Nachweis der Erfüllung der in den GoBD definierten Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze. Dabei begleitet die Verfahrensdokumentation den gesamten Lebenszyklus des IT-gestützten Geschäftsvorfalles von der Aufzeichnung über die Bearbeitung bis hin zur Aufbewahrung von Unterlagen, jeweils unter Berücksichtigung der Datensicherheit und Unveränderbarkeit. Im Wechselspiel mit den Vorgaben zum Internen Kontrollsystem (**IKS**), welches entsprechende Kontrollvorgaben zu erfüllen hat und seinerseits wiederum in einer Verfahrensdokumentation niederzulegen ist¹⁰, soll die Verfahrensdokumentation insbesondere den Kriterien der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit Rechnung tragen.

Im Überblick¹¹ sind an eine Verfahrensdokumentation folgende Anforderungen zu stellen:

- Die Verfahrensdokumentation muss es dem Benutzer einer IT-Anwendung ermöglichen, diese sachgemäß zu handhaben
- Die Verfahrensdokumentation muss es dem IT-Administrator (sowie dem Systementwickler) ermöglichen, notwendige Änderungen bzw. Ergänzungen richtig vorzunehmen und
- Die Verfahrensdokumentation muss es einem sachverständigen Dritten (z. B. Betriebsprüfer oder Wirtschaftsprüfer) ermöglichen, das IT-System in angemessener Zeit nachzuvollziehen oder zu prüfen

Die Pflicht zur Erstellung einer Verfahrensdokumentation existiert grundsätzlich unabhängig von der Größe oder Komplexität des Unternehmens, seines IT-gestützten Buchführungssystems sowie der dabei verwendeten Hard- und Software.¹² Auch die GoBD bringen unmissverständlich zum Ausdruck, dass eine Ver-

¹⁰ Zu den inhaltlichen Aspekten des IKS, die im Rahmen der Verfahrensdokumentation Berücksichtigung finden sollten, vgl. DSAG-Handlungsempfehlung – Empfehlung zur Anwendung des Datenzugriffs (GoBD/GDPdU) durch die Finanzverwaltung, S. 24f.

¹¹ Vgl. AWV, Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht, Berlin 2016, S. 59.

¹² Vgl. GoBIT (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz) mit Stand 13. Oktober 2012, Kapitel 4., Rn. 4., verfügbar unter: http://www.awv-net.de/cms/Fachinformationen/GoBIT/_AktuellerEntwurfderGoBIT,cat267.html.

fahrendokumentation essenziell ist. Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, liegt – so die GoBD im Originaltext – kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann. Eliminiert man die doppelte Verneinung, so ergibt sich: Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit beeinträchtigt, liegt ein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann. Allerdings darf dies u. E. nicht dazu führen, dass aufgrund einer nicht lückenlosen Verfahrensdokumentation die Buchführung an sich verworfen wird.¹³ Andererseits ist nicht auszuschließen, dass sich formelle Mängel mit sachlichem Gewicht gerade nicht mehr rückwirkend beheben lassen, was erhebliche Risiken für die betroffenen Unternehmen mit sich bringen kann. Dies gilt insbesondere dann, wenn gravierende Mängel zu Tage treten und die Nachprüfbarkeit der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Bücher, Aufzeichnungen und Unterlagen insoweit nicht gegeben ist. In derartigen Fällen drohen Schätzungen oder die Streichung von Betriebsausgaben.¹⁴

Losgelöst von den Vorgaben der GoBD empfiehlt es sich jedoch, die Verfahrensdokumentation primär im eigenbetrieblichen Interesse zu erstellen. Insbesondere dann, wenn sich Prozesse ändern, DV-Systeme ersetzt und Migrationen vorgenommen werden oder Mitarbeiter das Unternehmen verlassen, zeigt sich der Mehrwert einer Verfahrensdokumentation, ebenso wie bei den Themen „Governance“ und „Compliance“. Wesentlicher Baustein und Fundament eines wirksamen **Tax Compliance-Systems** ist nicht zuletzt eine Verfahrensdokumentation („Tax Manual“), für deren Ausgestaltung die GoBD eine valide Grundlage bilden.¹⁵ Eine entsprechende Verfahrensdokumentation beinhaltet zudem wichtige Informa-

¹³ Davon unabhängig kommt dem Vorhandensein einer Verfahrensdokumentation insbesondere dann eine erhebliche Bedeutung zu, wenn es um die Frage des Vertrauensschutzes in der Umsatzsteuer geht.

¹⁴ Vgl. Henn, Verfahrensdokumentation nach GoBD, DB 2016, S. 254 (260).

¹⁵ Zu Tax Compliance vgl. Groß, Tax Compliance wird Pflicht – BMF veröffentlicht Anwendungserlass zu § 153 AO, https://www.psp.eu/media/in-public/PSP-Beitrag_Tax_Compliance_2505-2016.pdf.

tionen für das Risiko- und Qualitätsmanagement und erleichtert neuen Mitarbeitern den Einstieg in bestehende Prozesse.¹⁶

Über die formale Gestaltung und technische Ausführung einer Verfahrensdokumentation kann der Buchführungspflichtige individuell entscheiden.¹⁷ Dabei kann die Verfahrensdokumentation in Papierform, in elektronischer Form (z. B. innerhalb eines Intranets) oder auch in Kombination erfolgen und aufbewahrt werden.¹⁸ Eine konkrete Definition der Inhalte einer Verfahrensdokumentation wird auch in den GoBD nicht gegeben. Es existiert lediglich der Hinweis, dass eine Verfahrensdokumentation in der Regel aus einer **allgemeinen Beschreibung**, einer **Anwenderdokumentation**, einer **technischen Systemdokumentation** und einer **Betriebsdokumentation** besteht.¹⁹ Während die allgemeine Beschreibung auf die Organisation des Unternehmens (Aufbau- und Ablauforganisation) sowie das (steuer-)rechtliche Umfeld abzielt, sollte die Anwenderdokumentation vornehmlich alle Informationen enthalten, die für eine sachgerechte Bedienung des IT-Systems erforderlich sind. Die technische Systemdokumentation wiederum sollte sich mit der Erfüllung der Vorgaben an einen sicheren und geordneten IT-Betrieb sowie Maßnahmen zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft bzw. Maßnahmen für einen geordneten Notbetrieb befassen. Gegenstand der Betriebsdokumentation sind insbesondere Ausführungen zur ordnungsgemäßen Anwendung des Verfahrens.²⁰

¹⁶ Vgl. Henn (Fn. 14), S. 254 (255).

¹⁷ Vgl. GoBIT (Fn. 12), Kapitel 4., Rn. 5.

¹⁸ Vgl. Henn (Fn. 14), S. 254 (257).

¹⁹ GoBD (Fn. 2), Rn. 153.

²⁰ Vgl. ausführlich Henn (Fn. 14), S. 254 (258 f.).

Folgende **Mustergliederung** hat sich in der Praxis etabliert:

Einsatzgebiet und Aufgabenstellung
<ul style="list-style-type: none">• Aufbau- und Ablauf-Organisation der beteiligten Bereiche• Fachliche Aufgabenstellung• Mitarbeiterqualifikation
Fachliche Beschreibung der Lösung
<ul style="list-style-type: none">• Relevante weitere Rechtsgrundlagen (außer HGB/AO/USTG)• Aktenpläne, Dokumentenarten, Verarbeitungsregeln, Aufbewahrungsfristen, Vernichtungsregelungen• Belegbearbeitung, Belegfluss• Prozessdokumentationen
Technische Beschreibung der Lösung
<ul style="list-style-type: none">• Standorte des IT-Systems• Hard- und Softwarekomponenten• Datenbankmodelle• Parameter-Einstellungen der Programme• Technische Verarbeitungsregeln (Datenflüsse, Protokollierungen, Ablaufpläne etc.)• Vorgehensweise Datensicherung• Benutzerverwaltung, Berechtigungskonzept• Technischer Betrieb (Betriebsvoraussetzungen, Betriebsbedingungen, Wartung)• Vorbereitung Datenzugriff der Finanzverwaltung
Organisations- und Arbeitsanweisungen
<ul style="list-style-type: none">• Fachliche Prozesse/Standardbetrieb• Administrative Prozesse• Prozesse für Notfallszenarien (Restart, Recovery)• Change-Management, Test und Abnahme inkl. Aktualisierung der Verfahrensdokumentation
Kontrollmechanismen/IKS
<ul style="list-style-type: none">• Übergreifende Konzeption des Internen Kontrollsystems• Verantwortlichkeiten, Eskalationswege• Verfahren zur Sicherstellung der Identität von Verfahrensdokumentation und gelebter Praxis• Verweise auf einzelne organisatorische und technische Kontrollen
Anhänge
<ul style="list-style-type: none">• Steuerrelevante IT-Anwendungen• Steuerrelevante Daten und elektronische Dokumente

Hinweis auf weitere **Arbeitshilfen** zu den Inhalten und dem Aufbau einer Verfahrensdokumentation:

- **Bundessteuerberaterkammer/Deutscher Steuerberaterverband**, Musterverfahren – Verfahrensdokumentation zur Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung von Belegen inkl. Vernichtung der Papierbelege mit Stand 03/2014, <http://www.dstv.de/download/gemeinsame-verfahrensbeschreibung>
- **Bitkom**, GoBD-Checkliste für Dokumentenmanagement-Systeme, <https://www.bitkom.org/Bitkom/Publikationen/GoBD-Checkliste-fuer-Dokumentenshymanagement-Systeme.html>
- **AWV** – Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V., Muster-Verfahrensdokumentation zur Belegablage, http://www.awv-net.de/cms/front_content.php?idcat=286

In der Praxis hat es sich dazu als hilfreich erwiesen, dass eine Verfahrensdokumentation aus **mehreren Dokumenten** besteht und auf andere Dokumente verwiesen wird, beispielsweise auf Anwenderdokumentationen, auf Testdokumentationen, auf technische Systemdokumentationen oder grundsätzliche Steuerungs- und Kontrollkonzepte (IT-Risikomanagement und allgemeines Sicherheitskonzept, Bedrohungen und Maßnahmen, IT-Strategie, IT-Sicherheitsrichtlinie etc.).²¹ Wesentliche Prozesse sollten in einem sog. „**Masterdokument**“ niedergelegt werden, um eine schnelle Übersicht über das System und die Prozesse zu erhalten. Die den Prozessen zugehörigen Sekundärinformationen (Arbeitsanweisungen, technische Dokumentationen, IKS) sollten als **Anlagen** (Sekundärdokumente) dem Masterdokument beigelegt sein. Hierdurch lassen sich Pflege- und Aktualisierungsaufwand sowohl effizient gestalten als auch die zu aktualisierenden Dokumentationsteile mit klaren Verantwortlichkeiten – was etwa die Pflege angeht – versehen.

²¹ Vgl. GoBIT (Fn. 12), Kapitel 4., Rn. 3.

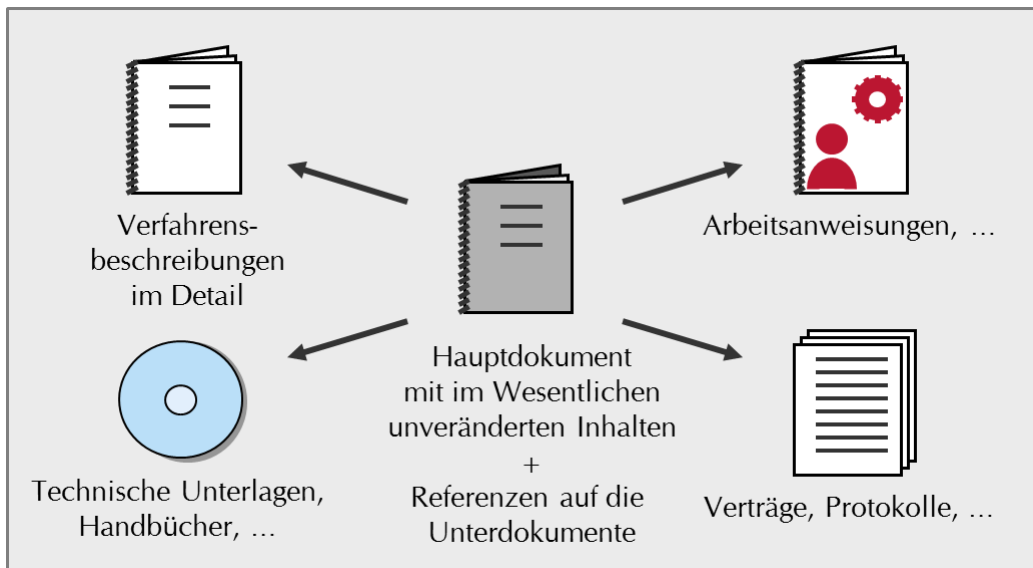


Abbildung: Verfahrensdokumentation mit Master- und Sekundärdokumenten

Je nach Inhalt können unterschiedliche Parteien oder hausinterne Bereiche für die Erstellung und Pflege der Dokumentation bzw. Dokumentationsbestandteile **zuständig** sein. So verfügt etwa der Hersteller der Lösung über die größte Expertise, was die Beschreibung der Standardfunktionalitäten und internen technischen Prozesse angeht. Ein Integrator oder die hauseigene IT wiederum ist firmenbetreffend die technischen Einstellungen oder das IT-Sicherheitskonzept und kann Hard- und Software-Übersichten beisteuern. Die Produktverantwortlichen oder Fachbereiche wiederum können Ausführungen zu fachlichen Festlegungen, Testdokumentationen oder Arbeitsanweisungen machen. Entsprechend sollten all diese Parteien bei der Erstellung der Verfahrensdokumentation mitwirken und entsprechend eingebunden werden.

Zur Herstellung eines klaren **GoBD-Bezugs** der Verfahrensdokumentation bietet es sich an, innerhalb der Kapitel Anwenderdokumentation und technische Systemdokumentation eine Verknüpfung zwischen den Anforderungen der GoBD und den IKS-spezifischen Kontrollen herzustellen. Entsprechend dem **PSP-Ansatz** sollten demnach je sachlogischem Prozess zunächst die damit einhergehenden GoBD-Anforderungen aufgeführt und spezifiziert werden. Innerhalb der einzelnen Prozessschritte sollten sich dann Ausführungen zu den Kontrollzielen nebst Kon-

trollen finden, welche dazu beitragen, dass insbesondere die Vorgaben der GoBD vollumfänglich sichergestellt sind. Über eine abschließende **Tabelle** lassen sich schließlich die eingangs definierten GoBD-Anforderungen mit den hierzu korrespondierenden Kontrollen verbinden.

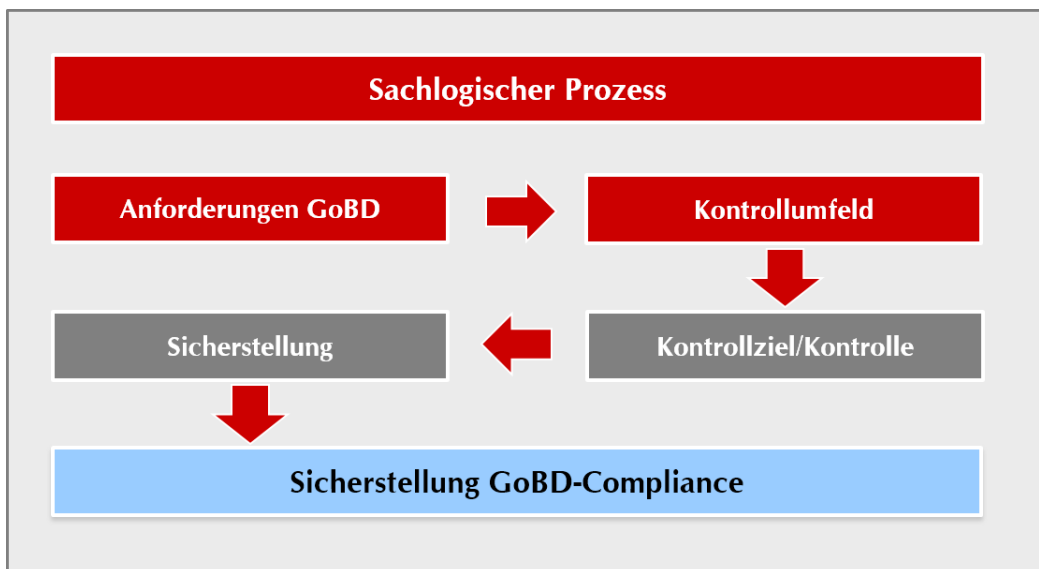


Abbildung: Verfahrensdokumentation nach GoBD

Schließlich gilt es zu beachten, dass die Verfahrensdokumentation stets aktuell gehalten wird und den in der Praxis eingesetzten **Versionen** des DV-Systems entspricht. Darüber hinaus müssen zusätzlich die historischen Verfahrensinhalte für die gesamte Dauer der Aufbewahrungsfrist vorhanden sein und verfügbar gemacht werden können.²² Insoweit sollte eine Aktualisierung stets mit einer Versionierung nebst Änderungshistorie einhergehen. Dies ist insbesondere für Anlagen relevant, die in der Verantwortung von anderen Bereichen liegen (z. B. Hardware-Übersicht der eingesetzten Lösung). Um den **Aktualisierungsaufwand** in Grenzen zu halten (nicht bei jeder Änderung muss die gesamte Dokumentation überarbeitet und veröffentlicht werden), sollten Änderungen gesammelt und regelmäßig – typischerweise jährlich – aktualisiert werden. In jedem Fall sollte vor einer Betriebsprüfung die Aktualität der Dokumentation geprüft werden.

²² GoBD (Fn. 2), Rn. 34.

Soweit Prozessbestandteile an einen **Dienstleister** ausgelagert sind, der für mehrere Kunden tätig ist, so lassen sich die über alle Kunden identischen Kernprozesse²³ mittels einer einheitlichen Verfahrensdokumentation abbilden, welche dann wiederum den jeweiligen Kunden zur Verfügung gestellt wird. Das Gleiche gilt für Softwarehersteller (z. B. von ERP-Systemen oder Dokumentenmanagementsystemen), die entsprechende Dokumentationen – basierend auf dem Auslieferungszustand der Software – vorhalten. Soweit jedoch unternehmensspezifische Anpassungen vorgenommen werden (sog. „**Customizing**“) bedarf es ergänzend einer unternehmensindividuellen Dokumentation, welche insbesondere auch das proprietäre Kontrollumfeld in die Beschreibung einbezieht.²⁴

Fazit

Das Thema Verfahrensdokumentation und die damit einhergehenden Anforderungen ziehen sich wie ein „Roter Faden“ durch die GoBD. Nicht zuletzt deshalb ist davon auszugehen, dass dieses Thema auch Gegenstand künftiger Betriebsprüfungen sein wird. Dies gilt umso mehr, als unzweifelhaft davon auszugehen ist, dass die Finanzverwaltung ihr Augenmerk zunehmend auf das Erlangen eines Verständnisses der innerbetrieblichen Prozesse und Verfahren legen wird. Dies soll letztlich der Risikobeurteilung dienen, um auf diese Weise später Prüfungsschwerpunkte setzen zu können. Aber auch die Anforderungen an Tax Compliance-Systeme, deren wesentlicher Bestandteil dokumentierte Verfahren und Kontrollen sind, sollte die Unternehmen dazu anhalten, tätig zu werden, denn schließlich lassen sich dadurch Risiken minimieren und welcher Unternehmer will dies nicht.

²³ Ggf. auf Grundlage einer Prüfung nach IDW PS 951 n.F.

²⁴ Vgl. auch Henn (Fn. 14), S. 254 (257).

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“?
- Was bedeutet „Verfahrensdokumentation“?

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