



# ECM in der Cloud aus steuerlicher, rechtlicher und handelsrechtlicher Sicht

**Stefan Groß,**  
Steuerberater und CISA

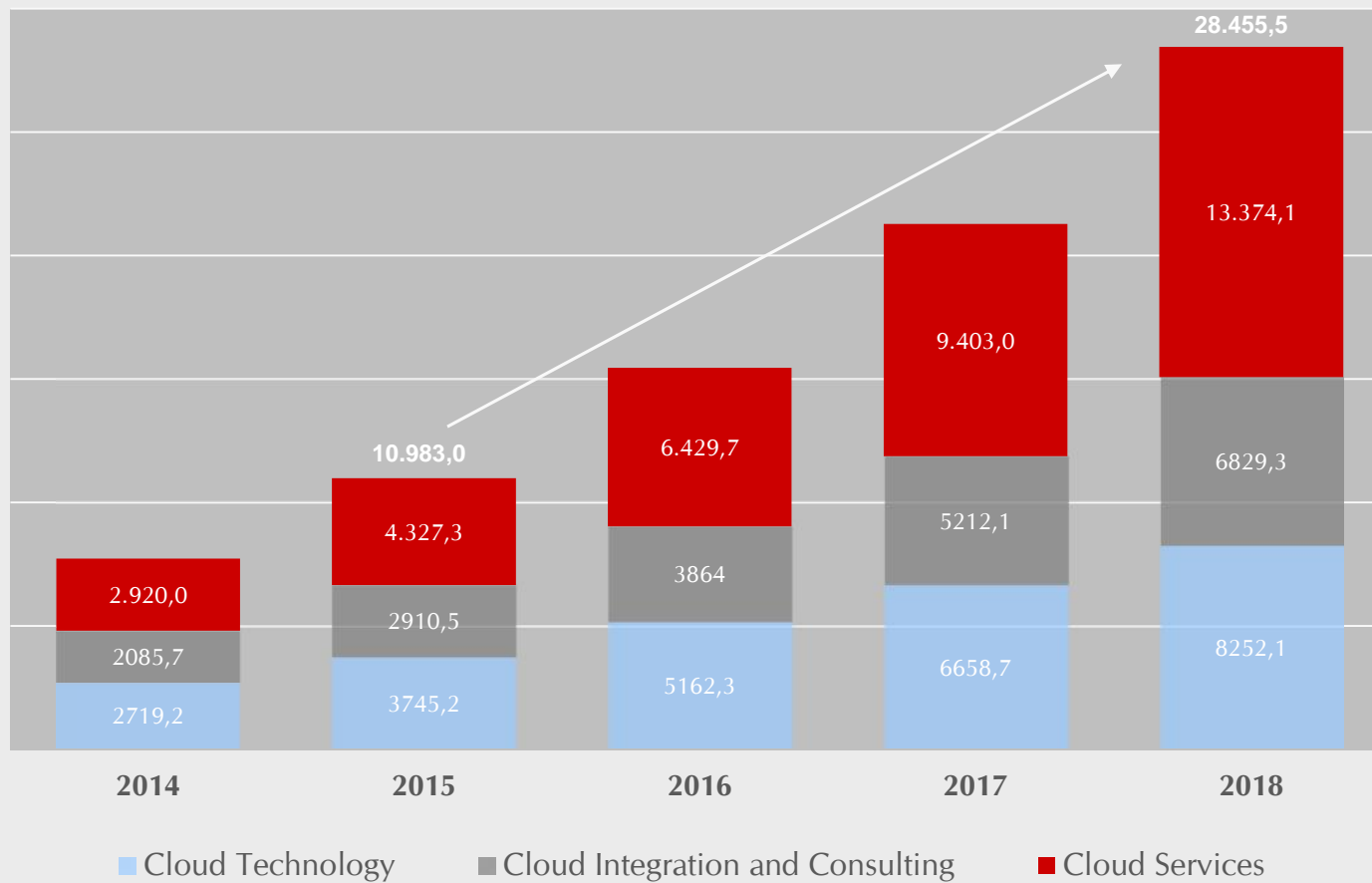
**Dr. Axel-Michael Wagner**  
Rechtsanwalt

*Die vorliegenden Ausführungen geben die persönliche Meinung des Autors zur derzeitigen Rechtslage wieder und enthalten lediglich einen Überblick über einzelne Themenkomplexe. Spezielle Umstände einzelner Fallkonstellationen wurden nicht berücksichtigt; diese können durchaus zu abweichenden Betrachtungsweisen und/oder Ergebnissen führen. Die dargestellten Ausführungen können 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 diesen Ausführungen besprochenen Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.*

# Cloud Computing – „Heiter bis wolzig“



# Cloud-Markt in Deutschland




Angaben in Mio. Euro; Quelle: Crisp Research

## Was treibt die Unternehmen in die Cloud? Was spricht dagegen?

### Pro und Contra



- Großes Einsparpotenzial durch Verringerung der Fixkosten (z. B. Ersetzen einer eigenen IT-Infrastruktur durch eine Cloud-Lösung)
- Hohe Flexibilität durch freie Skalierbarkeit sowie durch orts- und zeitunabhängigen Zugriff
- Zeit- und Aufwandsersparnis durch Wegfall von Sicherungs- und Synchronisationserfordernissen der Datenbestände
- Reduzierung der Personalkapazitäten (geringerer Verwaltungsaufwand von Hard- und Software-Bereitstellung)

- 
- Sicherheit und Zuverlässigkeit der Cloud-Dienstleistungen
  - Abhängigkeit vom Cloud-Anbieter
  - Wechsel zu einem anderen Anbieter u. U. problematisch (Lock-In-Effekt)
  - Fehlende „Kontrollierbarkeit“ der Daten auf den fremden Servern
  - Absicherung des Zugriffs auf die Daten beim Transfer zwischen Nutzer und dem web-basierten Server
  - Datenschutz

## Risiken für die Ordnungsmäßigkeit beim IT-Outsourcing

Risiko der Nichteinhaltung steuerrechtlicher Anforderungen bzgl. **Verarbeitung**, Zugriff und **Aufbewahrung** (vgl. §§ 145 ff. AO bzw. **GoBD**)

Risiko, dass **Vollständigkeit** und **Zeitgerechtigkeit** durch unvollständige oder verspätete Verarbeitung von Geschäftsvorfällen nicht gegeben ist

Bei Speicherung der Daten in Drittländern  
Risiko, dass Anforderungen an die **Ordnungsmäßigkeit** nach §§ 238 ff. HGB nicht eingehalten werden (z. B. Radierverbot)

Risiko, dass durch fehlerhafte oder unvollständige Übertragung der Daten oder fehlerhafte Datenstruktur **Vollständigkeit** oder **Richtigkeit** der Daten nicht gegeben ist

Risiko, dass Buchführungsverfahren zum Einsatz kommen, die die Anforderungen an die **Beleg-, Journal- und Kontenfunktion** nicht erfüllen.

Risiko, dass **Aufbewahrungspflichten** nach § 257 HGB unzureichend erfüllt werden und damit Aufbewahrungsfristen nicht eingehalten werden bzw. die **Unveränderbarkeit** nicht gewährleistet ist.

Risiken für die Ordnungsmäßigkeit

## Handelsrecht & Steuerrecht im Überblick



**§§ 238 HGB, 145 AO**  
Buchführungspflicht

- Buchführung muss für einen „sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit“ nachvollziehbar sein – Vermittlung eines Überblicks über die Geschäftsvorfälle sowie über die Lage des Unternehmens
- Verpflichtung der Dokumentation (Kopie etc. auf einem Schrift-, Bild- oder anderen Datenträger)



**§§ 239 HGB, 146 AO**  
Führung  
der Handelsbücher

- Erforderliche Aufzeichnungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen
- Buchungen oder Aufzeichnungen dürfen nicht in der Art verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist



**§§ 257 HGB, 147 AO**  
Aufbewahrung  
von Unterlagen,  
Aufbewahrungsfristen

- Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse etc. sind geordnet aufzubewahren
- Unterlagen können auf Datenträgern gespeichert werden, wenn dies den Anforderungen der **GoBD** entspricht
- Aufbewahrungsfristen von 6 bzw. 10 Jahren sind unabhängig vom Speichermedium einzuhalten

## Spezielle Risiken für die Ordnungsmäßigkeit beim Cloud Computing

- Risiken betreffend die Einhaltung steuerrechtlicher Anforderungen
  - Stichworte: Aufbewahrung, Datenzugriff und GoBD
- Verstoß gegen Aufbewahrungsvorgaben
  - Stichworte: Aufbewahrungsdauer und Unveränderlichkeit
- Verstoß gegen Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanforderungen der §§ 238 ff. HGB
  - Stichworte: Anonymität von Rechenzentren
- Mängel in der Dokumentation
  - Stichworte: Einfache und „unbürokratische“ Verfügbarkeit

 ***Klare Regelung der Aufgaben, Rollen und Verantwortlichkeiten***



## *Steuerliche Aspekte*

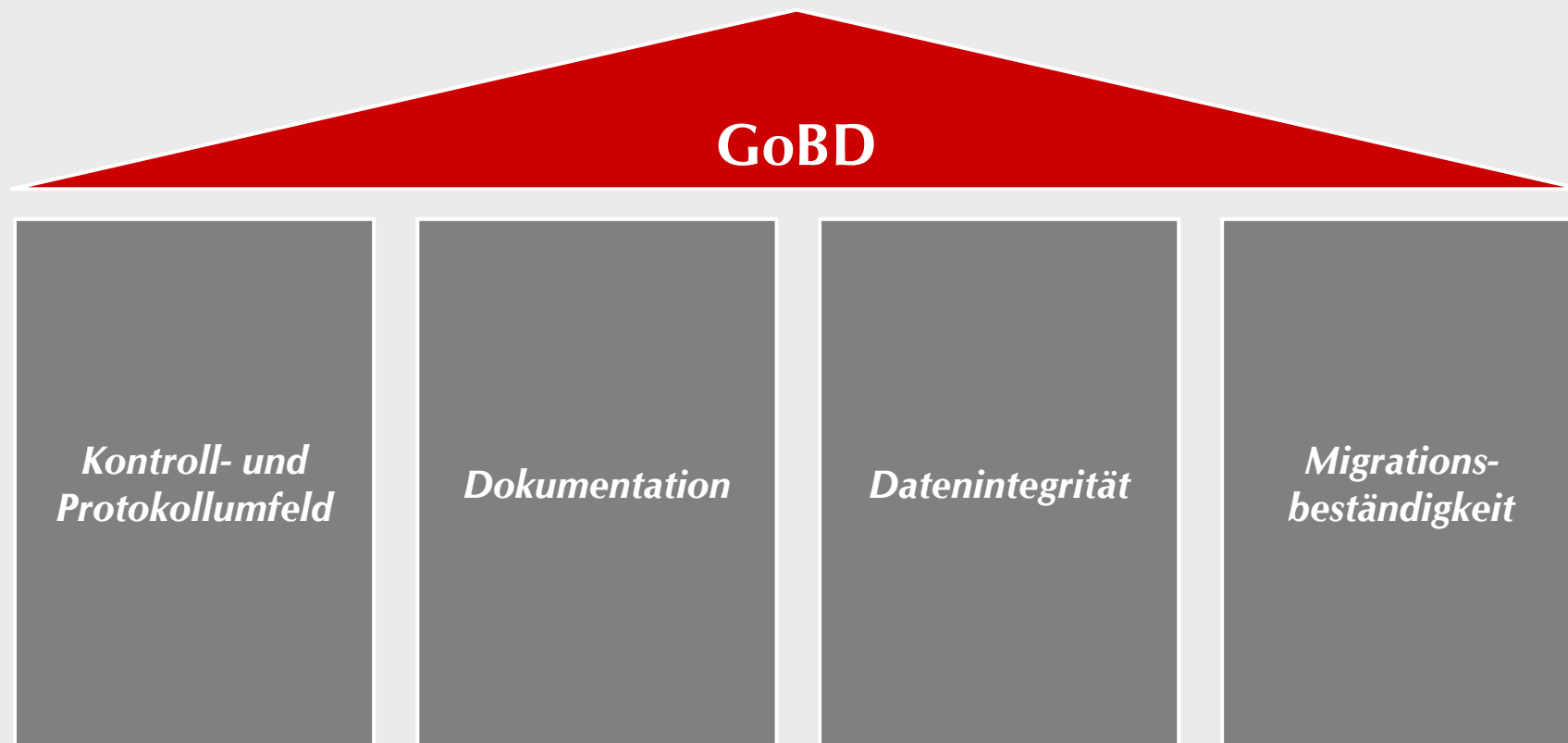


## Die GoBD als Framework beachten

GoBD = Vorgaben an IT-gestützte Systeme

ECM

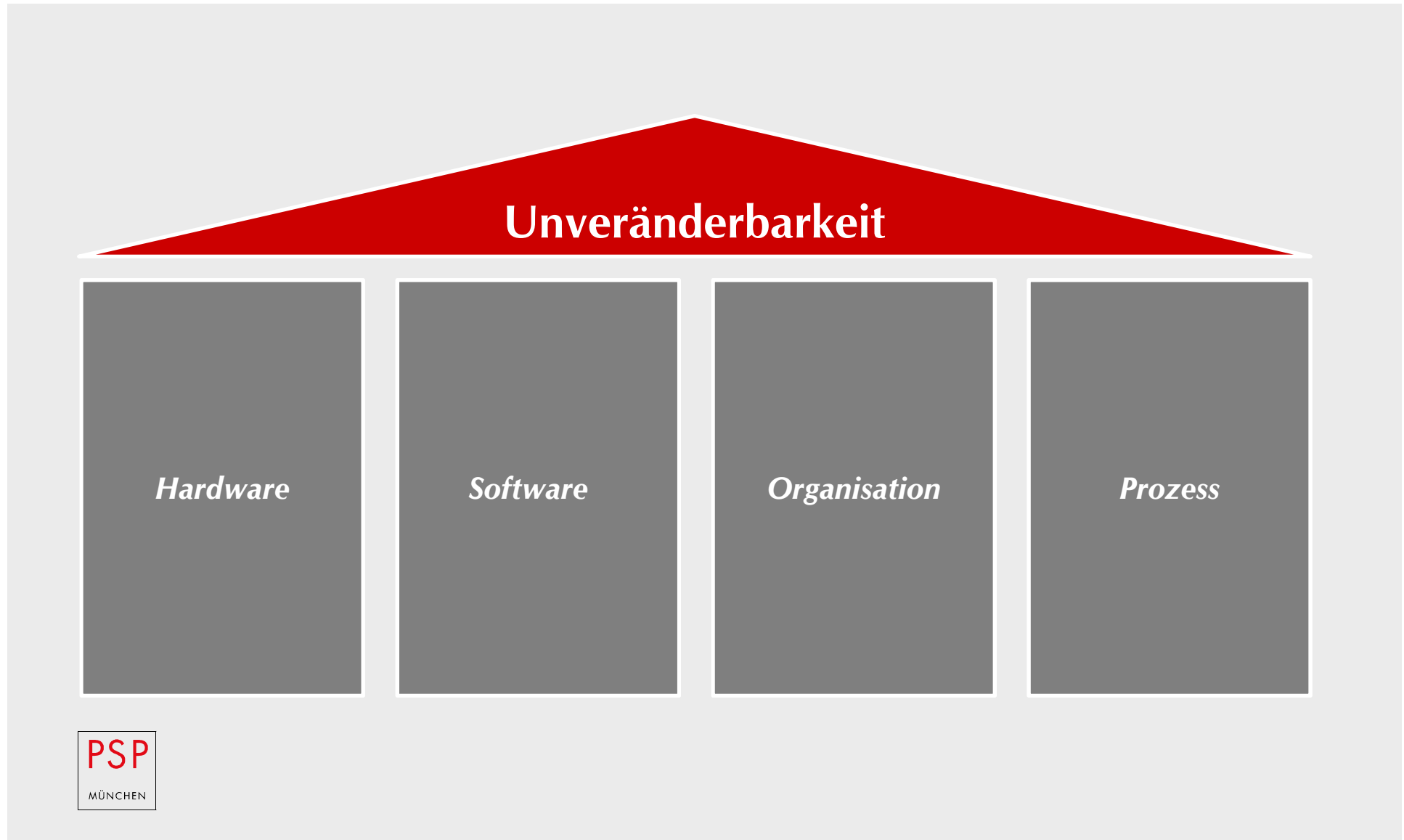
## Zentrale Anforderungen der GoBD („Vier-Säulen“)



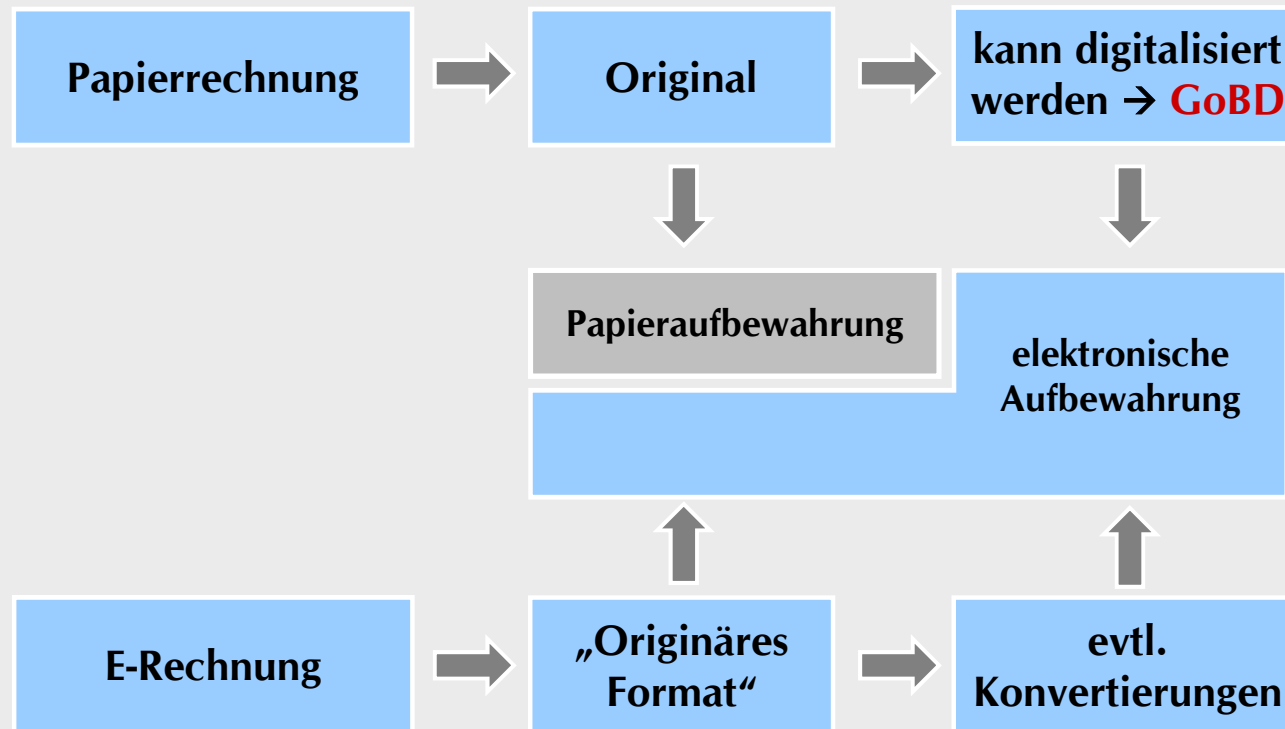
## Unveränderbarkeit von zentraler Bedeutung

- Steuerrelevante DV-Systeme sind gegen **Verlust** zu sichern
- Buchungen und Aufzeichnungen dürfen nicht in einer Weise verändert werden, dass der **ursprüngliche Inhalt** nicht mehr feststellbar ist
- Spätere Änderungen sind so vorzunehmen, dass sowohl der ursprüngliche Inhalt als auch die Tatsache, dass Veränderungen vorgenommen wurden, **erkennbar** bleiben
- Bei der Änderung von **Stammdaten** muss die eindeutige Bedeutung in den entsprechenden Bewegungsdaten erhalten bleiben
- **Die reine Ablage von Daten und Dokumenten in einem reinen Dateisystem erfüllt die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht!**
- Die Unveränderbarkeit kann durch entsprechende **Hardware, Software oder organisatorische Vorkehrungen** gewährleistet werden

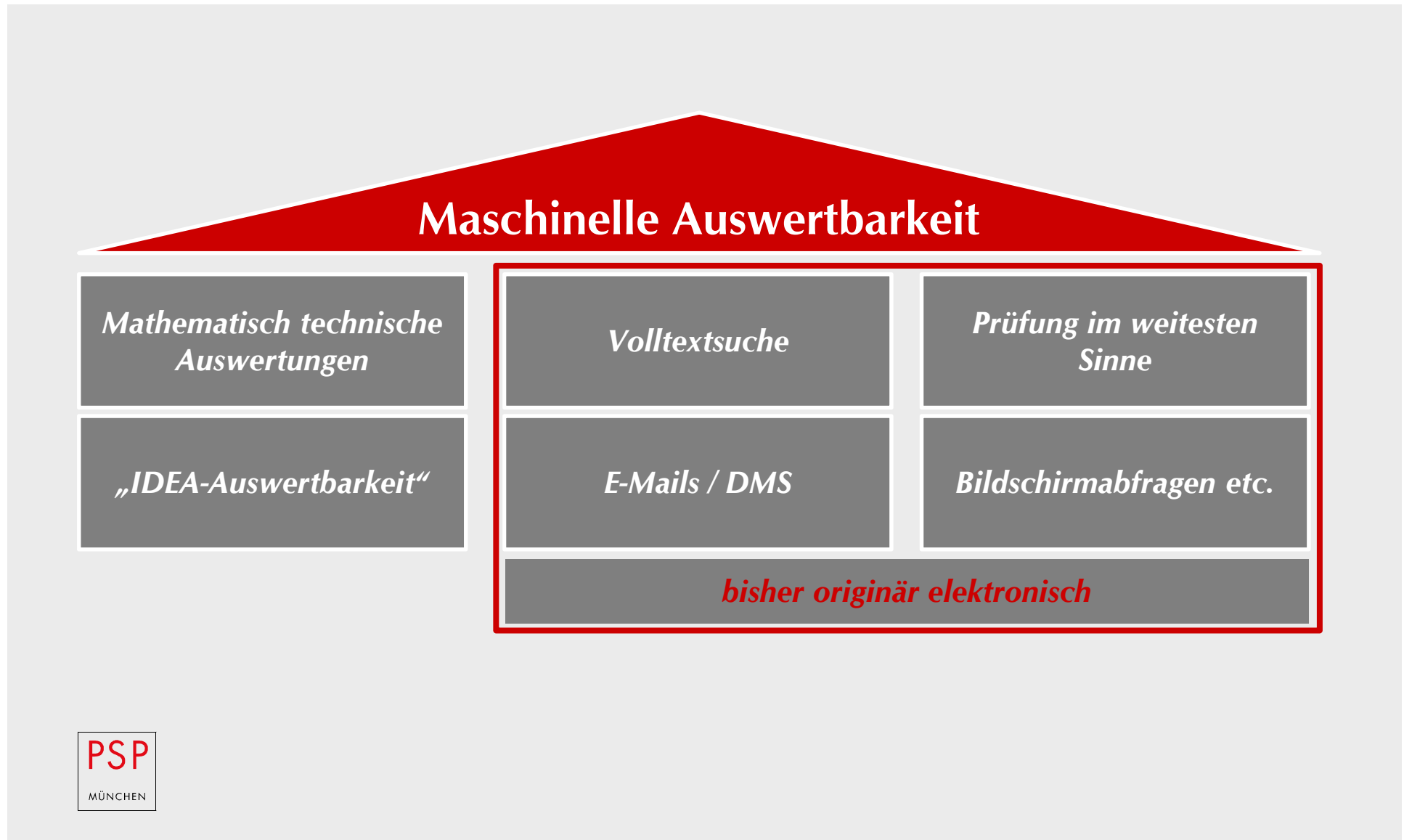
## Unveränderbarkeit, stets eine Kombination aus ...



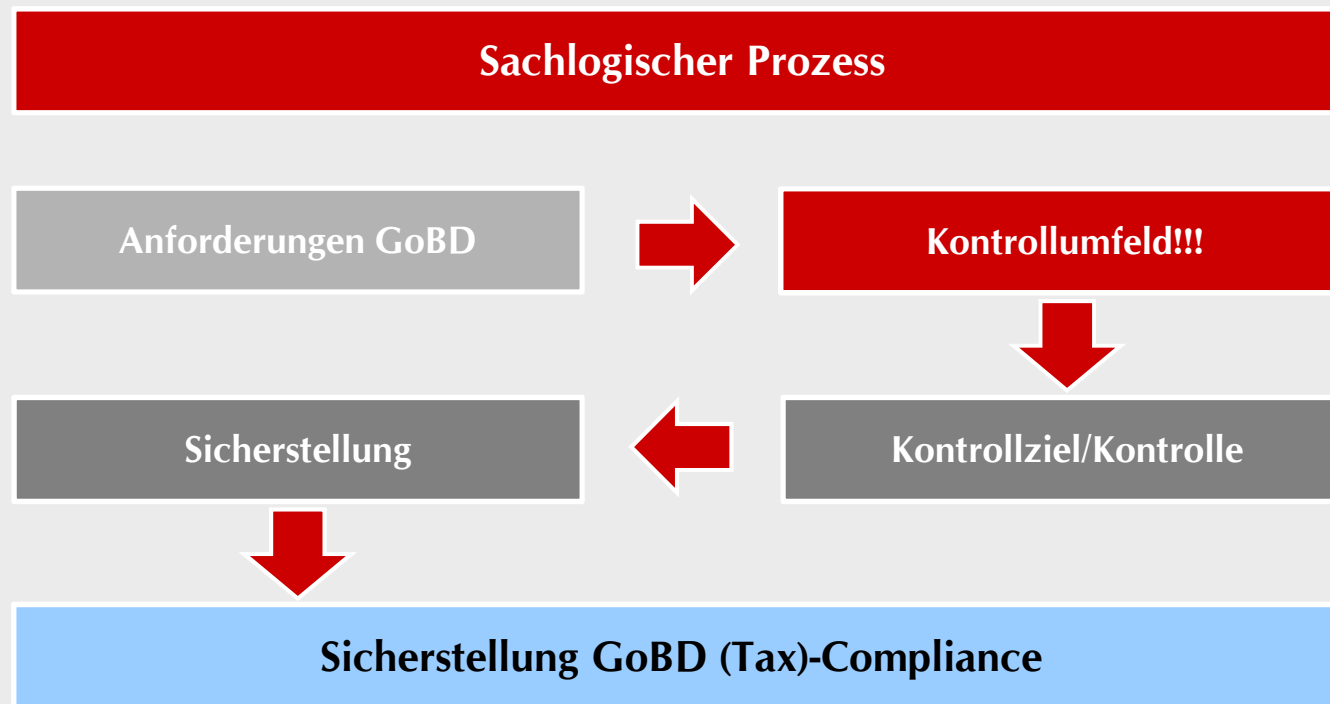
## Generische Anforderung an die Aufbewahrung



## Maschinelle Auswertbarkeit muss gewährleistet sein



## Die GoBD – Verfahrensdokumentation ist Pflicht





# Mustergliederung für eine Verfahrensdokumentation

## Einsatzgebiet und Aufgabenstellung

- Aufbau- und Ablauf-Organisation der beteiligten Bereiche
- Fachliche Aufgabenstellung
- Mitarbeiterqualifikation

## Fachliche Beschreibung der Lösung

- Relevante weitere Rechtsgrundlagen (außer HGB/AO/UStG)
- Aktenpläne, Dokumentenarten, Verarbeitungsregeln, Aufbewahrungsfristen, Vernichtungsregelungen
- Belegbearbeitung, Belegfluss
- Prozessdokumentation

## Technische Beschreibung der Lösung

- 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

- Fachliche Prozesse/Standardbetrieb
- Administrative Prozesse
- Prozesse für Notfallserien (Restart, Recovery)
- Change-Management, Test und Abnahme inkl. Aktualisierung der Verfahrensdokumentation

## Kontrollmechanismus/IKS

- Übergreifende Konzeption des internen Kontrollsystems
- Verantwortlichkeiten, Eskalationswege
- Verfahren zur Sicherstellung der Identität von Verfahrensdokumentation und gelebter Praxis
- Verweise auf einzelne organisatorische und technische Kontrollen

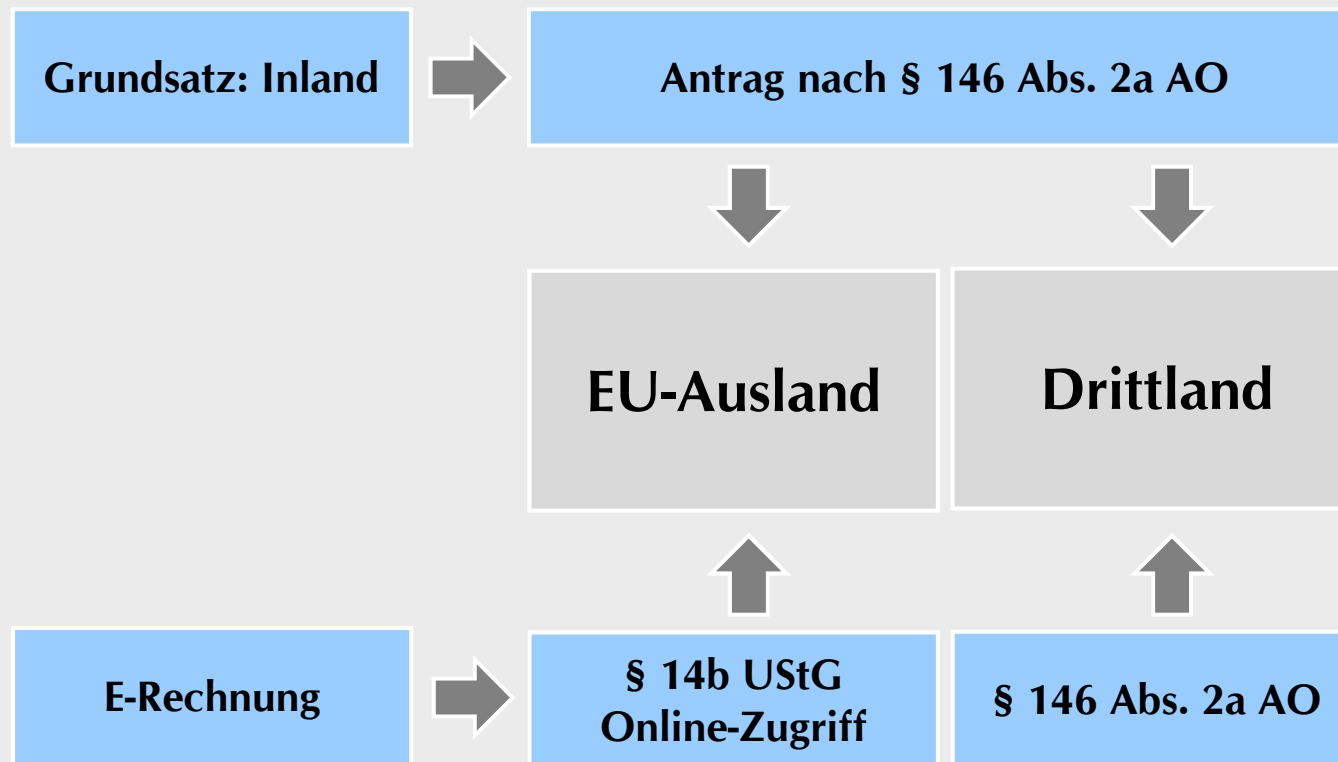
## Anhänge

- Steuerrelevante IT-Anwendungen
- Steuerrelevante Daten und elektronische Dokumente

## Buchführung und Aufbewahrung im Ausland

- Grundsatz: Bücher und Aufzeichnungen müssen im Inland geführt und aufbewahrt werden (§ 146 Abs. 2 S. 1 AO)
- Aber: Finanzamt kann **auf Antrag** die Führung elektronischer Bücher und Aufbewahrung elektronischer Aufzeichnungen **im Ausland** bewilligen (§ 146 Abs. 2a S. 1 AO)
- Der Steuerpflichtige ist gehalten, die steuerlichen Voraussetzungen in die Vertragsgestaltung mit dem Dienstleister einfließen zu lassen:
  - **Aufbewahrungsort** der Daten
  - **Sicherstellung des Datenzugriffs** sowie der Möglichkeit, Rechnungen per Fernabfrage einzusehen
- Sonderfall: Aufbewahrung von **Rechnungen** im Gemeinschaftsgebiet nach § 14b Abs. 4 UStG möglich, wenn Online-Zugriff für zuständige Finanzbehörde sichergestellt

## Buchführung und Aufbewahrung im Ausland



## *Rechtliche Aspekte*



## Rechtliche Vorgaben (Compliance-Aspekte)

- Welche Rechtsgrundlagen bei der Auslagerung zu beachten sind, hängt von der **inhaltlichen Natur der Daten** ab, z. B.:
  - Steuerrelevante Daten
  - Buchführungsrelevante Daten
  - Personenbezogene Daten
  - Daten, die aufgrund von Geheimhaltungsvereinbarungen mit Dritten geheim gehalten werden müssen
- Beispiel **personenbezogene Daten**:
  - Jede Verarbeitung (inkl. Erhebung, Speicherung, Übermittlung, Löschung etc.) von personenbezogenen Daten **im Auftrag** des (im datenschutzrechtlichen Sinne) „Verantwortlichen“ – also insbes. durch einen **Cloud-Anbieter** – setzt voraus, dass
    - der Auftragsdatenverarbeiter „hinreichend Garantien“ dafür bietet, dass bei ihm **„geeignete technische und organisatorische Maßnahmen“** bestehen, damit das Datenschutzrecht bei ihm eingehalten wird, und
    - im Vertrag mit dem Auftragsdatenverarbeiter bestimmte Regelungsinhalte enthalten sind.
  - Bei einem **„Datenexport“ in ein Drittland** muss ein angemessenes Schutzniveau bestehen. Auf die damit im Zusammenhang stehenden datenschutzrechtlichen Themen (Safe Harbour, Privacy Shield, Angemessenheitsbeschluss oder „geeignete Garantien“ unter der EU-DSGVO) wird hier nicht weiter eingegangen. Der Regelungsbedarf kann auch diversen Mustern entnommen, deren „Wirksamkeit“ aber im Einzelnen unklar ist.

## Ausgestaltung des Vertrages mit einem ausländischen Cloud-Anbieter

### Rechtswahl

- Grundsätzlich freie Wahl des anzuwendenden Rechts (insbesondere in der Praxis das Sitzland eines der Vertragspartner)
- Zwingendes Recht (z. B. zum Daten- oder Verbraucherschutz) kann nicht ausgeschlossen werden
- Ein wesentliches Problem bei der vertraglichen Absicherung besteht in den kaum beherrschbaren „Unterauftragsverhältnissen“

### Gerichtsstand

- Der vereinbarte Gerichtsstand hat erhebliche Auswirkungen auf die Vollstreckbarkeit einer Gerichtsentscheidung
- Gerichtsstand und anwendbares Recht sollen nicht auseinanderfallen, da sich die Richter ansonsten mit einer Rechtsordnung und Vertragssprache auseinandersetzen müssen, in der sie nicht ausgebildet wurden

### Schiedsgerichte

- Alternative zu Verfahren vor staatlichen Gerichten → Schiedsrichter, Ort, Regelwerk und Sprache festlegen
- Aufgrund ihrer Sachkenntnis können Schiedsrichter i. d. R. auch technisch komplizierte Vorgänge oder branchenübliche Verfahren schneller beurteilen
- Risiko: Wegfall der Möglichkeit einer Berufungsinstanz

Klare Vereinbarungen sind unerlässlich, denn ausländische Rechtsordnungen sehen gesetzliche Regelungen und vertragliche Gestaltungen vor, die teilweise erheblich vom deutschen Verständnis abweichen.

## Leistung, Gewährleistung und Haftung

### Leistung

- Definition der vereinbarten Leistung so detailliert, wie möglich
- **Service Level Agreements (SLA)** beschreiben die geschuldete Leistung näher → Festlegung qualitativer und quantitativer Leistungsmerkmale sowie der spezifischen Folgen bei deren Nichteinhaltung
- Zur Messung der Service Levels sollten geeignete **Key Performance Indicators (KPI)** vereinbart werden → bspw. kommen die Verfügbarkeit in einem bestimmten Zeitraum, Reaktionszeiten auf Änderungswünsche oder Mängelmitteilungen in Betracht
- Erweiterungen und Anpassungen der vereinbarten Leistungen können bereits im Vorfeld vertraglich geregelt werden, typischerweise Regelungen für die Flexibilität und Skalierbarkeit

### Gewährleistung und Haftung

- Die gesetzlichen Regelungen, die
  - auf Mängel der Cloud-Leistungen (insbes. Mietrecht) bzw.
  - auf den Haftungsumfanganwendbar sind, führen ohne weitere Modifikationen meist nicht zu praktikablen Ergebnissen.

Vertrag über die Cloud-Dienstleistung sollte entsprechende Regelungen in den SLA für die Nichteinhaltung von vereinbarten Leistungen beinhalten und Haftungsfragen klären

## Vertragliche Ausgestaltung - Punkte, die klar geregelt werden sollten

- Verantwortlichkeiten hinsichtlich Aufbewahrung und Aushändigung von Unterlagen, Dokumentationen und Daten
- **Prüfungsrechte** der internen Revision und des Abschlussprüfers des auslagernden Unternehmens bzw. Bereitstellung von Prüfungsberichten
- **Offenlegung** der eingesetzten **Subdienstleistungsunternehmen**
- Vereinbarung über **Dokumentation der Kontrollen** und Maßnahmen, die zur **Einhaltung der gesetzlichen Anforderungen** an die **Ordnungsmäßigkeit** der Rechnungslegung des auslagernden Unternehmens erforderlich sind
- Rechtzeitige **Unterrichtung** des auslagernden Unternehmens **über relevante Änderungen** im Rahmen der erbrachten Dienstleistung, bspw. durch Releasewechsel, Einspielen von Sicherheitspatches oder den Austausch von Subdienstleistungsunternehmen sowie Vereinbarung von Zustimmungsvorbehalten
- **Ort der Verarbeitung und Speicherung** der Daten des auslagernden Unternehmens zur Einhaltung besonderer rechtlicher Anforderungen aufgrund der inhaltlichen Natur der Daten
- **Vereinbarungen zur Beendigung des Vertrags** und zu nachvertraglichen Pflichten, bspw. zur Rückgabe aller gespeicherten Daten einschließlich Datensicherungen in einem definierten Format und vollständige Löschung dieser Daten beim Dienstleister bzw. weitere Aufbewahrung aufbewahrungspflichtiger Daten und Informationen durch den Dienstleister

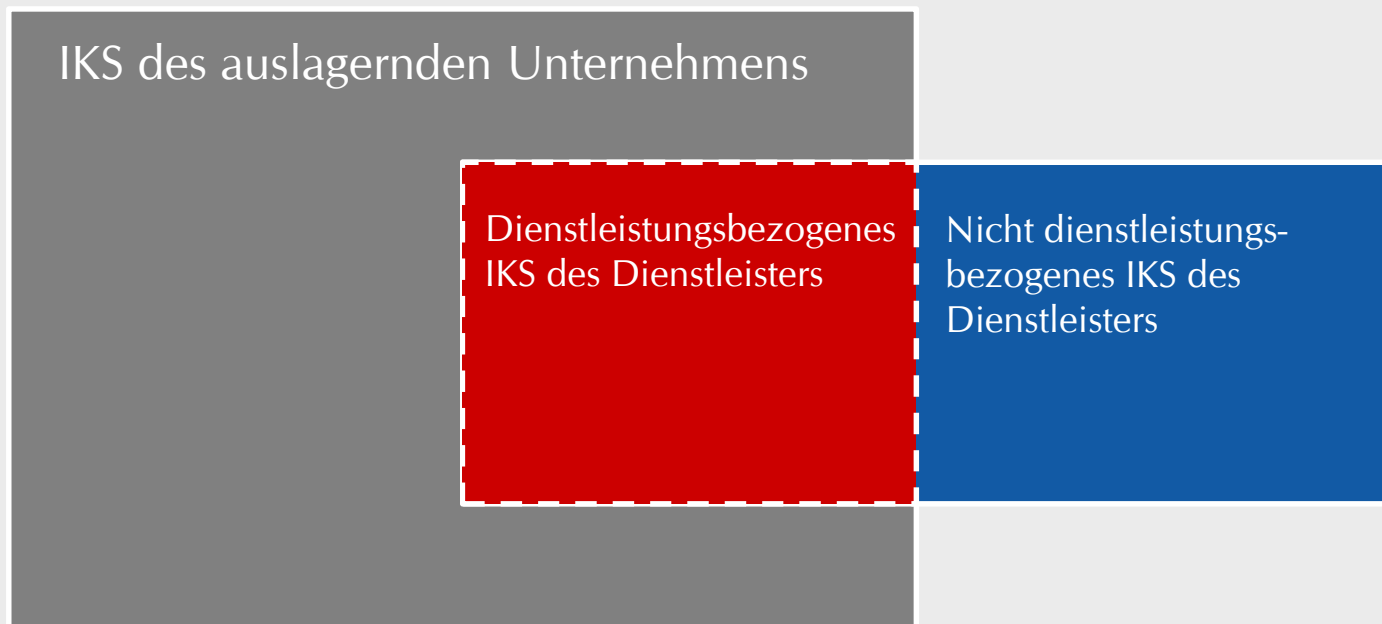




## *Handelsrechtliche Aspekte*



## Ausgangssituation



## Aktivitätensplit und Kontrollen

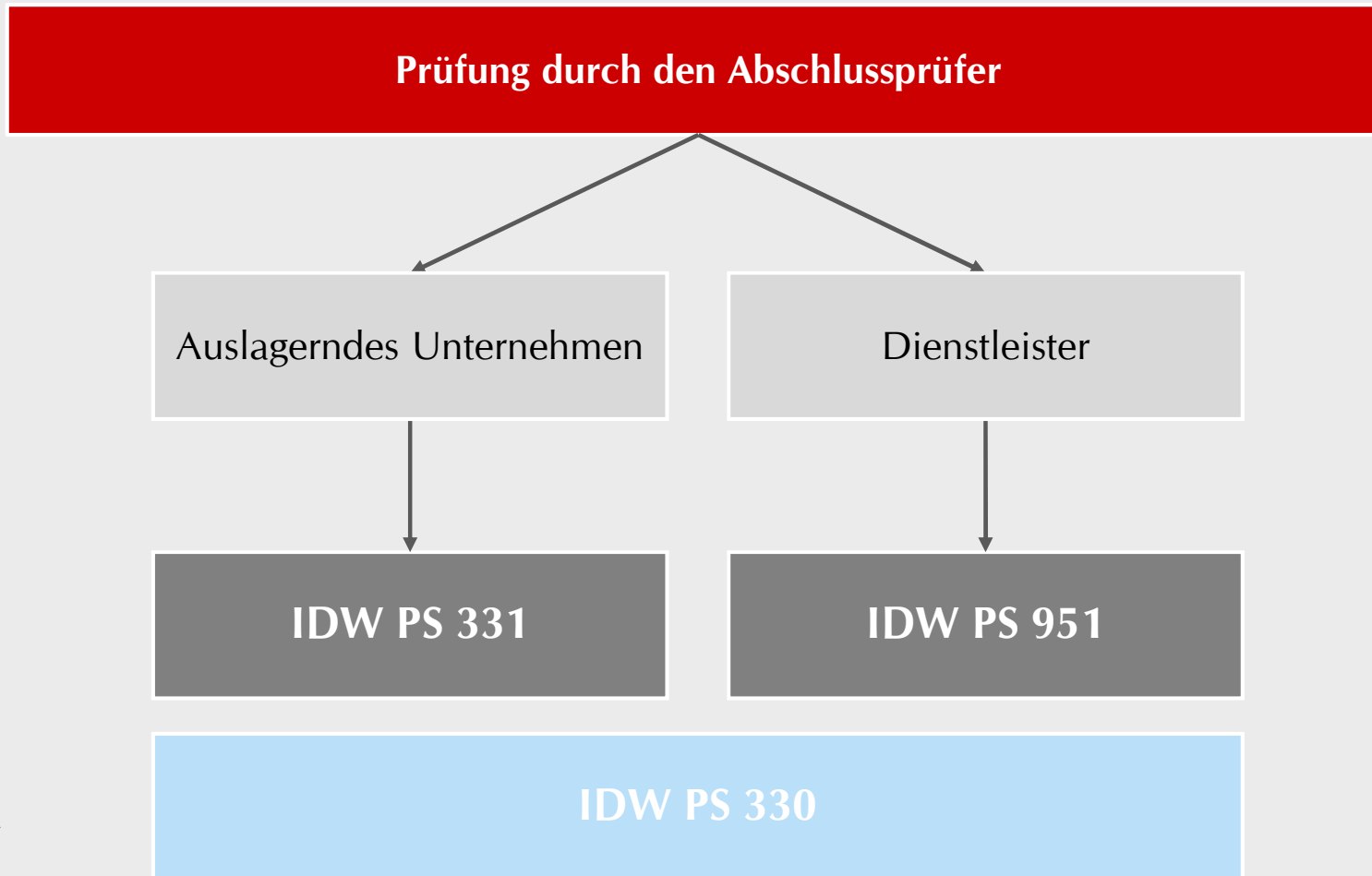
### Auslagerndes Unternehmen

- Festlegung verbleibende Organisation (Retained Organisation)
- Festlegung kompensierende Kontrollen
- Durchführung korrespondierende Kontrollen

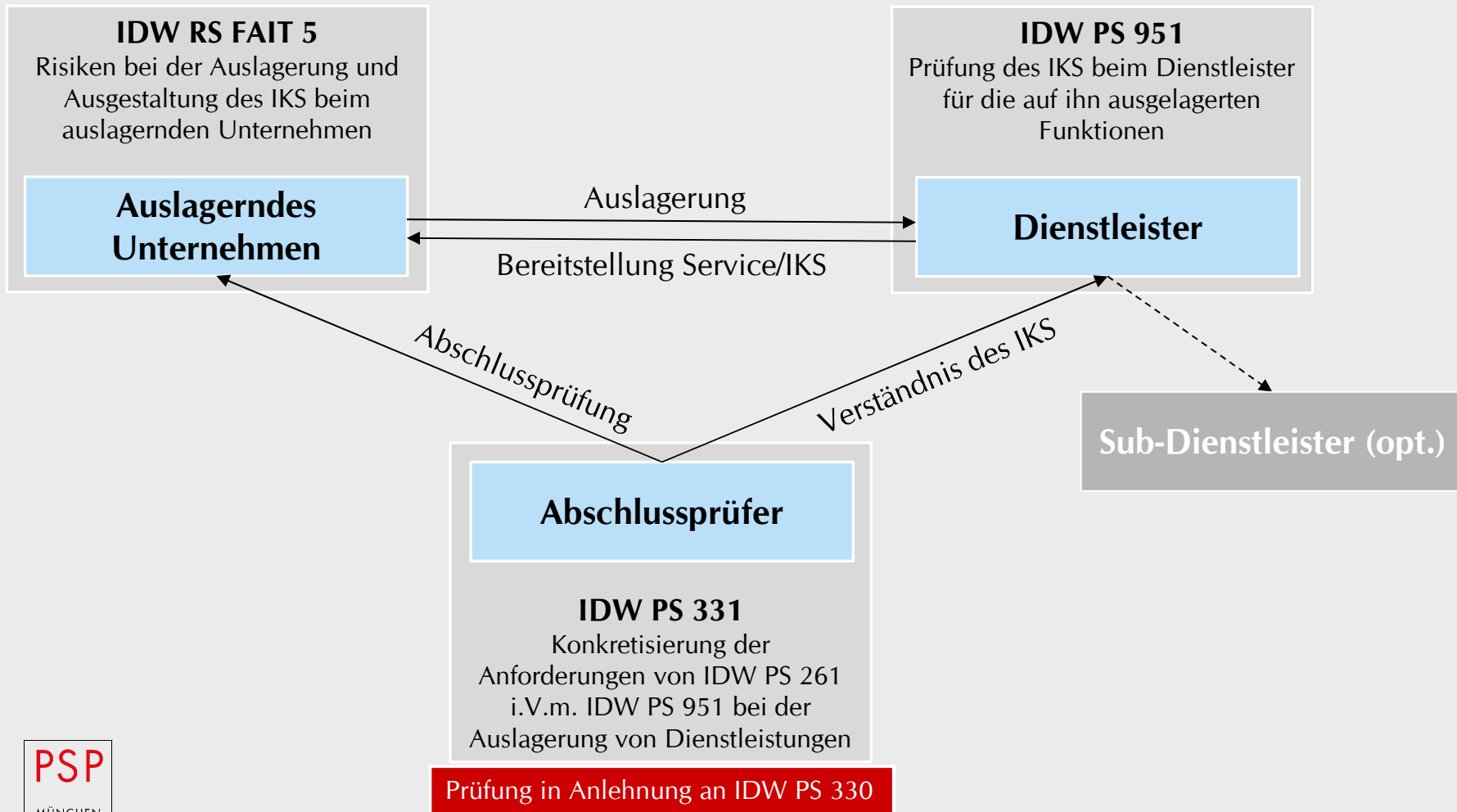
### Dienstleistungsunternehmen

- Übergehende Organisationsteile
- Kontrollen durch den Dienstleister
- Festlegung korrespondierende Kontrollen

## Einschlägige Standards für den Wirtschaftsprüfer



# Der IDW RS FAIT 5



## Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

### Referenten



Stefan Groß  
s.gross@psp.eu



Dr. Axel-Michael Wagner  
a.wagner@psp.eu

**Peters, Schönberger & Partner**  
**Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater**  
Schackstraße 2  
80539 München  
Tel.: +49 89 3 81 72 - 0  
Fax: +49 89 3 81 72 - 204  
E-Mail: [psp@psp.eu](mailto:psp@psp.eu)  
Internet: [www.psp.eu](http://www.psp.eu)

