Normgeber:	Bundesministerium der Finanzen
Aktenzeichen:	IV D 2-S 0316/21/10001:002, 2024/0184201
Fassung vom:	11.03.2024
Gültig ab:	11.03.2024
Quelle:	juris
Normen:	§ 146 Abs 2a AO 1977, § 146a Abs 3 AO 1977, § 146a Abs 1 S 4 AO 1977, § 146a Abs 1 S 1 AO 1977, § 146a Abs 1 S 1 u 2 AO 1977 ... mehr
Zitiervorschlag:	Bundesministerium der Finanzen, 11.03.2024, IV D 2-S 0316/21/10001:002, FMNR202400432

Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD); Änderung aufgrund verschiedener gesetzlicher Änderungen

Insbesondere aufgrund des Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts ergibt sich an verschiedenen Stellen Änderungsbedarf bei den GoBD.

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden die GoBD, veröffentlicht mit BMF-Schreiben vom 28. November 2019 (BStBl I S. 1269), mit sofortiger Wirkung wie folgt geändert:

1. Das Inhaltsverzeichnis wird wie folgt geändert:
   In der Angabe zu 1.6 das Wort „Finanzverwaltung“ durch das Wort „Finanzbehörde“ ersetzt.

2. In Randziffer 6 Satz 3 und in der Überschrift des Unterabschnitts 1.6 wird jeweils das Wort „Finanzverwaltung“ durch das Wort „Finanzbehörde“ ersetzt.

3. Randziffer 11 wird wie folgt geändert:
   a) Satz 1 wird durch die folgenden Sätze ersetzt:
      „Nach § 158 Absatz 1 AO sind die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen. Der Grundsatz gilt nicht, soweit nach den Umständen des Einzelfalls Anlass besteht, die sachliche Richtigkeit der Buchführung oder der Aufzeichnungen zu beanstanden (§ 158 Absatz 2 Nummer 1 AO) oder soweit die elektronischen Daten nicht nach den Vorgaben einer der vorgeschriebenen digitalen Schnittstellen der Finanzbehörde zur Verfügung gestellt werden (§ 158 Absatz 2 Nummer 2 AO).“

b) In Satz 3 wird jeweils das Wort „Finanzverwaltung“ durch das Wort „Finanzbehörde“ ersetzt.

4. Randziffer 15 Satz 3 wird wie folgt gefasst:
„Bei Kleinunternehmen, deren Jahresumsatz die Vorjahresgrenze des § 19 Absatz 1 Satz 1 UStG in seiner jeweils gültigen Fassung nicht übersteigt und die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, ist die Erfüllung der Anforderungen an die Aufzeichnungen nach den GoBD regelmäßig auch mit Blick auf die Unternehmensgröße zu bewerten.

5. Randziffer 39, 2. Absatz, wird wie folgt geändert:
   a) In Satz 1 wird die Angabe „2.1.4“ durch die Angabe „2.2.2“ ersetzt.
   b) Nach Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:
   „Bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 146 Absatz 1 Satz 3 AO ist die Zumutbarkeit nicht gesondert zu prüfen.“

6. In Randziffer 43 wird folgender Satz angefügt:
„Auf § 146a Absatz 2 AO wird hingewiesen.“

7. In Randziffer 94 werden nach dem Tiret „Konto und Gegenkonto“ die folgenden Tirets eingefügt:
„• Kontoart (Aktiva, Passiva, Kapital, Aufwand, Ertrag, sonstige),
• Kontotyp (Bilanz, GuV, Debitor, Kreditor, steuerlicher Gewinn / außerbilanzielle Zu- und Abrechnungen, sonstige),“

8. Randziffer 124 wird aufgehoben.

9. In Randziffer 128 Satz 2 wird das Wort „Datenträgerüberlassung“ durch das Wort „Datenüberlassung“ ersetzt und die Wörter „auf dem Datenträger“ gestrichen.

10. In Randziffer 136 wird Satz 1 des letzten Absatzes wie folgt gefasst:
„Erfolgt im Zusammenhang mit einer auf § 146 Absatz 2a AO beruhenden oder nach § 146 Absatz 2b AO genehmigten Verlagerung der elektronischen Buchführung in einen oder mehrere ausländische Staaten eine ersetzende bildliche Erfassung, wird es nicht beanstandet, wenn die papierenen Ursprungsbelege zu diesem Zweck an den Ort der elektronischen Buchführung verbracht werden.“

11. In Randziffer 159 wird folgender Satz vorangestellt:
„Das Recht auf Datenzugriff nach § 147 Absatz 6 Satz 1 AO ist in allen dort genannten Ausgestaltungen auf den Rahmen der jeweiligen Außenprüfung beschränkt.“

12. In Randziffer 160 Satz 3 wird das Wort „Datenträgerüberlassung“ durch die Wörter „überlassenen Daten“ sowie das Wort „Finanzverwaltung“ durch das Wort „Finanzbehörde“ ersetzt.

13. In Randziffer 161, Beispiel 12, 2. Tiret wird das Wort „Datenträgerüberlassung“ durch das Wort „Datenüberlassung“ ersetzt.

14. Die Randziffern 167 bis 169 werden durch die folgenden Randziffern ersetzt:

"167 **Datenüberlassung (Z3)**

Die Finanzbehörde kann ferner verlangen, dass ihr die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, einschließlich der jeweiligen Meta-, Stamm- und Bewegungsdaten sowie der internen und externen Verknüpfungen (z. B. zwischen den Tabellen einer relationalen Datenbank), und elektronische Dokumente und Unterlagen in einem maschinell lesbaren und auswertbaren Format zur Auswertung überlassen werden. Dies kann z. B. auf einem Datenträger oder durch Zurverfügungstellung der Daten über eine Datenaustauschplattform erfolgen, für die die Finanzbehörde einen Zugang eröffnet hat (§ 87a Absatz 1 AO). Dieses Verlangen kann gem. § 197 Absatz 3 AO mit der Prüfungsanordnung innerhalb einer angemessenen Frist bereits vor dem Beginn der Prüfung geltend gemacht werden. Die Finanzbehörde ist nicht berechtigt, selbst Daten aus dem DV-System herunterzuladen oder Kopien vorhandener Datensicherungen vorzunehmen.

168 Die Datenüberlassung umfasst die Mitnahme der Daten aus der Sphäre des Steuerpflichtigen. Eine Verarbeitung und Aufbewahrung der Daten ist auch auf mobilen Datenverarbeitungssystemen der Finanzbehörden unabhängig von deren Einsatzort zulässig. Die Finanzbehörde darf die Daten bis zur Unanfechtbarkeit der die Daten betreffenden Verwaltungsakte auch auf den mobilen Datenverarbeitungssystemen unabhängig vom Einsatzort aufbewahren (vgl. § 147 Absatz 7 AO).

169 Spätestens nach Bestandskraft der aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide sind die vom Steuerpflichtigen überlassenen Daten zu löschen und ggf. zur Auswertung überlassene Datenträger an diesen zurückzugeben.“

15. Randziffer 176 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 wird das Wort „Datenträgerüberlassung“ durch das Wort „Datenüberlassung“ ersetzt.

b) In Satz 4 und 5 wird jeweils das Wort „Datenträger“ durch das Wort „Datenüberlassungen“ ersetzt.

c) In Satz 7 wird das Wort „Finanzverwaltung“ durch das Wort „Finanzbehörde“ ersetzt.

16. In Randziffer 177 wird das Wort „Datenträgerüberlassung“ durch das Wort „Datenüberlassung“ ersetzt.

17. Randziffer 178 wird wie folgt gefasst:

„178 „Ergänzende Informationen zur Datenüberlassung sind in der Anlage zusammengefasst. Die Digitalen Schnittstellen der Finanzverwaltung (DSFinV bzw. DLS) stehen auf der Internet-Seite des Bundeszentralamts für Steuern (www.bzst.de) zum Download bereit."

18. Randziffern 182 bis 184 werden durch die folgenden Randziffern ersetzt:

„182 Die GoBD in der Fassung vom 28. November 2019 treten mit Wirkung vom 1. Januar 2020 an die Stelle des BMF-Schreibens vom 14. November 2014 - IV A 4 - S 0316/13/10003 -, BStBl I S. 1450.

183 Die GoBD in der Fassung vom 28. November 2019 sind auf Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 beginnen. Es wird nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige diese Grundsätze auf Besteuerungszeiträume anwendet, die vor dem 1. Januar 2020 enden.

184 Die GoBD in der Fassung vom 11. März 2024 gelten ab dem 1. April 2024."

22. Die Anlage wird wie folgt gefasst:

„Ergänzende Informationen zur Datenüberlassung

Die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)" in Form der Neufassung durch das BMF-Schreiben vom 28. November 2019 (BStBl I S. 1269), geändert durch das BMF-Schreiben vom 11. März 2024 regeln die Datenüberlassung.
Auf Verlangen der Finanzbehörde müssen aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten und zur Auswertung der Daten notwendige Strukturinformationen in maschinell auswertbarer Form durch das geprüfte Unternehmen bereitgestellt werden.
Da gerade die Datenüberlassung dem geprüften Unternehmen erhebliche Probleme bereiten kann, werden nachfolgende Informationen zur Datenüberlassung als Hilfe bereitgestellt.

1. Beschreibungsstandard für die Datenüberlassung

Die Finanzbehörde hat mit Softwareherstellern sowie dem deutschen Vertrieb der bundeseinheitlichen Prüfsoftware der Finanzverwaltung „IDEA" (Firma CaseWare Germany GmbH) eine einheitliche, technische Bereitstellungshilfe zur Format- und Inhaltsbeschreibung der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten entwickelt.
Umfang, Struktur oder Bezeichnung der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten werden durch den Beschreibungsstandard nicht vorgegeben.

1.1 Beschreibungsstandard als technische Bereitstellungshilfe

Der Beschreibungsstandard für die Datenüberlassung definiert die Datenimport-Schnittstelle zur automatisierten Übernahme aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtiger Daten einschließlich der zur maschinellen Auswertung erforderlichen Strukturinformationen und Verknüpfungen. Er ermöglicht

Softwareherstellern und geprüften Unternehmen auf freiwilliger Basis eine problemlose Datenübergabe bei angeforderter Datenüberlassung im Rahmen einer Außenprüfung.

1.2 Funktionsweise und Inhalt des XML-basierten Beschreibungsstandards

Um die unterschiedlichen Datenstrukturen verarbeiten zu können, muss das geprüfte Unternehmen oder ein beauftragter Dritter die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten weitgehend „denormalisiert“ zur Verfügung stellen. Der Beschreibungsstandard legt das Dateiformat für diese Daten auf gängige Standardformate fest. Zusätzlich liefert der Beschreibungsstandard eine maschinell auswertbare Beschreibung der Daten, Datenformate und Verknüpfungen im XML-Format.

1.3 Weiterführende Informationen zum Beschreibungsstandard

Die aktuelle technische Beschreibung kann bei der Firma CaseWare Germany GmbH (https://www.caseware.net/) kostenlos angefordert werden. Sie beinhaltet insbesondere die technische Organisation des Beschreibungsstandards und eine Erläuterung der zugrunde liegenden DTD (Document Type Definition).

1.4 Muster-index.xml-Dateien der Finanzbehörde

Im Zusammenhang mit der Beschreibung digitaler Schnittstellen stellt die Finanzbehörde Muster-index.xml zur Verfügung. Zur Verwendung und Anpassung der Muster-index.xml gilt Folgendes:
Die Felder (Spalten) müssen in jeder zur Verfügung gestellten csv-Datei in der beschriebenen Reihenfolge enthalten sein. In jeder csv-Datei soll ein Kopfdatensatz mit den Bezeichnungen des Feldnamens vorangestellt werden. Darüber hinaus ist eine beschreibende index.xml-Datei beizufügen. Die jeweilige Muster-index.xml der Finanzbehörde ist bei Verwendung von Zusatzfeldern und -tabellen zu ergänzen und bei Abweichungen der csv-Daten vom Muster anzupassen (z. B. kein Kopfdatensatz enthalten, Feldtrenner nicht Semikolon, Dezimaltrennzeichen nicht Komma, Tausendertrennzeichen nicht Punkt, Zeilenumbruch nicht CRLF, Texteinschlusszeichen nicht Anführungszeichen).

2. Digitale LohnSchnittstelle

Für den Bereich der Lohnsteuer-Außenprüfung hat die Finanzbehörde die Digitale LohnSchnittstelle (DLS) erarbeitet.

Die DLS ist eine verpflichtend einzuhaltende Datensatzbeschreibung für den standardisierten Datenexport aus dem Lohnabrechnungsprogramm des Arbeitgebers zur Übergabe an die Finanzbehörde. Sie stellt eine einheitliche Strukturierung und Bezeichnung der nach § 41 EStG und § 4 LStDV im Lohnkonto aufzuzeichnenden Daten in Dateien und Datenfelder sicher – unabhängig von dem Lohnabrechnungsprogramm des Arbeitgebers. Eine abschließende Definition und Aufzählung der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten sind mit der DLS nicht verbunden.

Das Datenzugriffsrecht nach § 147 Absatz 6 AO auf weitere aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen bleibt von der Anwendung der DLS unberührt.

Die jeweils aktuelle Version der DLS steht mit weiteren Informationen auf der Internetseite des Bundeszentralamtes für Steuern unter www.bzst.bund.de zur Einsicht und zum Download bereit.

3. Exporte aus elektronischen Aufzeichnungssystemen, die in den Anwendungsbereich des § 146a Absatz 1 Satz 1 und Absatz 3 AO i. V. m. § 1 Kassensicherungsverordnung fallen

Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3152) wurde geregelt, dass Daten, die mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfasst werden, ab dem 1. Januar 2020 mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) zu schützen sind (vgl. § 146a Absatz 1 Satz 1 und 2 AO i. V. m. § 1 Kassensicherungsverordnung - KassenSichV). Diese Daten sind der Finanzbehörde anlässlich einer Außenprüfung oder einer Kassen-Nachschau über eine einheitliche digitale Schnittstelle (§ 4 KassenSichV) zur Verfügung zu stellen (vgl. § 146a Absatz 1 Satz 4 AO). Die einheitliche digitale Schnittstelle besteht aus der Einbindungsschnittstelle, der Exportschnittstelle sowie der Digitalen Schnittstellen der Finanzverwaltung (DSFinV -vgl. Nr. 4 des AEAO zu § 146a bzw. Nr. 1.13 des AEAO zu § 146a in der ab 1. Januar 2024 geltenden Fassung). Über sie sind jeweils verpflichtend die erforderlichen Daten sowie Formate definiert.

Die jeweilige DSFinV liefert hierzu eine fachliche und technische Beschreibung.

Die jeweils aktuelle Version der jeweiligen DSFinV steht mit weiteren Informationen auf der Internetseite des Bundeszentralamtes für Steuern unter www.bzst.bund.de zur Einsicht und zum Download bereit.

Das Datenzugriffsrecht nach § 147 Absatz 6 AO auf weitere aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen bleibt von der Anwendung der jeweiligen DSFinV unberührt.

4. Weitere unterstützte Dateiformate der Prüfsoftware

Neben dem Beschreibungsstandard unterstützt die von der Finanzbehörde eingesetzte Prüfsoftware IDEA folgende Dateiformate - sofern die zur Auswertung der Daten notwendigen Strukturinformationen gleichfalls in maschinell auswertbarer Form bereitgestellt werden und das Einlesen der Daten ohne Installation zusätzlicher Fremdsoftware möglich ist:

- ASCII feste Länge
  (zzgl. Information für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)

- ASCII Delimited
  (einschließlich kommagetrennter Werte, zzgl. Information für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)

- Excel

(nur Dateien im xlsx-Format / Dateien in anderen Excel-Formaten werden nicht unterstützt, zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)

- Access
  (nur Dateien im accdb-Format / Dateien im mdb-Format werden nicht unterstützt, zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)

- dBASE
  (zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)

- Dateien von SAP/AIS
  (zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)

Des Weiteren ist bei passwortgeschützten Dateien erforderlich, das Kennwort anzugeben. Nicht unterstützte Dateiformate müssen in lesbare Formate konvertiert werden.

Werden die Daten aus einer Tabellenkalkulation angeliefert, sollten in den Tabellen nur die reinen Daten und keine leeren Zeilen, Zwischensummenzeilen oder Summenzeilen enthalten sein. Die Felder sollten entsprechend dem Feldtyp formatiert werden und in der ersten Zeile einen entsprechenden Feldnamen enthalten. Verknüpfungen sollten als eindeutige Schlüsselfelder mitgeliefert werden.
Für eine maschinelle Auswertbarkeit ist u. a. die Verwendung eindeutiger Feld- und Datensatztrennkriterien sowie Texteinschlusszeichen erforderlich (so darf zum Beispiel das Texteinschlusszeichen nicht als Feldinhalt verwandt werden).

5. Anwendungsregelung

Dieses Schreiben ersetzt das Schreiben vom 28. November 2019.

Soweit folgende Formate nicht mehr aufgenommen wurden, werden diese für Besteuerungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2024 beginnen, nicht mehr unterstützt:

- EBCDIC feste Länge (zzgl. Information für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)

- EBCDIC Dateien mit variabler Länge (zzgl. Information für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)

- Lotus 123 (zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)

- ASCII-Druckdateien (zzgl. Info für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)

- Konvertieren von AS/400 Datensatzbeschreibungen

(FDF-Dateien erstellt von PC Support/400) in RDE-Datensatzbeschreibungen (zzgl. Informationen für Struktur und Datenelemente etc. in maschinell auswertbarer Form)

Für Besteuerungszeiträume, die vor dem 1. Januar 2025 enden, gilt das Schreiben für die vorgenannten Formate in der Fassung vom 28. November 2019 fort.“

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (http://www.bundesfinanzministerium.de) zum Herunterladen bereit.

Ändernder Verweis

VV DEU BMF 2019-11-28 IV A 4-S 0316/19/10003:001 (Neuregelung)

Anwendende Verweise

AEAO Zu § 146a Nr 1.13 (Anwendung)
AEAO Zu § 146a Nr 4 (Anwendung)
AO 1977 § 140 (Zitierung)
AO 1977 § 147 Abs 6 (Zitierung)
AO 1977 § 147 Abs 6 S 1 (Zitierung)
AO 1977 § 147 Abs 7 (Zitierung)
AO 1977 § 148 (Zitierung)
AO 1977 § 158 Abs 2 Nr 1 (Zitierung)
AO 1977 § 158 Abs 2 Nr 2 (Zitierung)
AO 1977 § 197 Abs 3 (Zitierung)
AO 1977 § 87a Abs 1 (Zitierung)
DigGAufzMaSchG (Zitierung)
EStG § 41 (Zitierung)
EURL 16/2011 (Zitierung)
EURL 2021/514 (Zitierung)
EURL2021/514UmsG (Zitierung)
KassenSichV § 1 (Zitierung)
KassenSichV § 4 (Zitierung)
LStDV § 4 (Zitierung)
UStG 1980 § 19 Abs 1 S 1 (Zitierung)
VV DEU BMF 2014-11-14 IV A 4-S 0316/13/10003 (Zitierung)

Sonstige Verweise

AO 1977 § 146 Abs 1 S 3 (Durchführungsvorschrift)
AO 1977 § 146 Abs 2a (Durchführungsvorschrift)
AO 1977 § 146 Abs 2b (Durchführungsvorschrift)
AO 1977 § 146a Abs 1 S 1 (Durchführungsvorschrift)
AO 1977 § 146a Abs 1 S 1 u 2 (Durchführungsvorschrift)
AO 1977 § 146a Abs 1 S 4 (Durchführungsvorschrift)
AO 1977 § 146a Abs 2 (Durchführungsvorschrift)
AO 1977 § 146a Abs 3 (Durchführungsvorschrift)
AO 1977 § 158 Abs 1 (Durchführungsvorschrift)