



**WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER**

Körperschaft des  
öffentlichen Rechts

[www.wpk.de/oeffentlichkeit/stellungnahmen/](http://www.wpk.de/oeffentlichkeit/stellungnahmen/)  
[www.wpk.de/magazin/3-2016/](http://www.wpk.de/magazin/3-2016/)

**Stellungnahme  
der Wirtschaftsprüferkammer  
zu den Referentenentwürfen  
eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen  
an digitalen Grundaufzeichnungen  
und  
einer technischen Verordnung zur Durchführung  
des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen  
an digitalen Grundaufzeichnungen  
des Bundesministeriums der Finanzen  
vom 18. März 2016**

Berlin, den 22. April 2016  
GG 8/2016

Ansprechpartner: Antje Kosterka LL.M.  
Wirtschaftsprüferkammer  
Postfach 30 18 82, 10746 Berlin  
Rauchstraße 26, 10787 Berlin  
Telefon: 0 30 - 72 61 61 - 218  
Telefax: 0 30 - 72 61 61 - 287  
E-Mail: [antje.kosterka@wpk.de](mailto:antje.kosterka@wpk.de)  
[www.wpk.de](http://www.wpk.de)

Geschäftsführer: RA Peter Maxl      Telefon: 0 30 - 72 61 61-110      Telefax: 0 30 - 72 61 61-104      E-Mail: [peter.maxl@wpk.de](mailto:peter.maxl@wpk.de)  
Dr. Reiner J. Veidt      Telefon: 0 30 - 72 61 61-100      Telefax: 0 30 - 72 61 61-107      E-Mail: [reiner.veidt@wpk.de](mailto:reiner.veidt@wpk.de)

**An:**

Bundesministerium der Finanzen

**Zur Kenntnisnahme:**

Bundesministerium für Wirtschaft und Energie – Referat Freie Berufe

Deutsche Prüfungsstelle für Rechnungslegung e. V.

Bundesrechtsanwaltskammer

Bundessteuerberaterkammer

Bundesnotarkammer

Patentanwaltskammer

Bundesverband der Freien Berufe

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.

Deutscher Buchprüferverband e. V.

wp.net e. V. Verband für die mittelständische Wirtschaftsprüfung

Deutscher Wirtschaftsprüferverein e. V.

Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e. V.

Deutscher Sparkassen- und Giroverband e. V. (Prüfungsstellen)

GDW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e. V.

Deutscher Steuerberaterverband e. V.

Deutscher Anwaltverein e. V.

Deutscher Notarverein e. V.

Deutscher Richterbund e. V.

Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.

Deutscher Industrie- und Handelskammertag e. V.

Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e. V.

Bundesverband Deutscher Banken e. V.

Bundesverband Öffentlicher Banken Deutschlands (VÖB) e. V.

European Federation of Accountants and Auditors for SMEs

Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Mitglieder alle Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland sind. Die WPK hat ihren Sitz in Berlin und ist für ihre über 21.000 Mitglieder bundesweit zuständig. Unsere gesetzlich definierten Aufgaben sind unter [www.wpk.de](http://www.wpk.de) in den Rubriken „WPK > Organisation“ (<http://www.wpk.de/wpk/organisation/>) und „WPK > Aufgaben“ (<http://www.wpk.de/wpk/aufgaben/>) ausführlich beschrieben.

---

Wir beschränken unsere Stellungnahme auf Fragestellungen, die die berufliche Stellung und Funktion unserer Mitglieder betreffen.

Die WPK begrüßt den Entwurf eines Gesetzes, der digitale Grundaufzeichnungen vor Manipulationen schützen soll. Bedenken bestehen aber zum Entwurf des § 146a Abs. 2 Satz 2 AO, wonach die Sicherheitsanforderungen nach Abs. 2 Satz 1 ausschließlich durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) zertifiziert werden sollen.

### **1. Binnenmarktbeeinträchtigung durch weniger Wettbewerb**

Die Befugnis zur Erbringung der Zertifizierungsleistung auf das BSI zu beschränken, hat zur Folge, dass der derzeitige Wettbewerb um solche Leistungen stark eingeschränkt wird. Dies hat vor allem wirtschaftliche Konsequenzen für eine Vielzahl von Unternehmen in Deutschland, die elektronische Aufzeichnungssysteme verwenden und die Zertifizierung bezahlen müssen. Der bisher durch den freien Markt bestimmte Preis für Zertifizierungsleistungen soll künftig durch die BSI-Kostenverordnung vom 3. März 2005 festgelegt werden.

Ein freier Wettbewerb um Zertifizierungsleistungen ist für Unternehmen auch mit Blick darauf unverzichtbar, dass eine Zertifizierung fortlaufend aktualisiert werden muss: In der Begründung zum Gesetzesentwurf wird darauf hingewiesen, dass ein Sicherheitsmodul nur einmal zertifiziert werden müsse (Seite 11, Punkt III. 3., Absatz 3 Mitte). Nach der Begründung zu § 6 Abs. 1 des Entwurfs der Technischen Verordnung erlösche die Zertifizierung im Grundsatz jedoch automatisch bei etwa technischen Modifizierungen der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung durch ein Update oder Änderungen im sicherheitsrelevanten Bereich, sofern keine Rezertifizierung vorliegt. Wann ein Update im sicherheitsrelevanten Bereich gegeben ist, bleibt unklar. Eine Softwarezertifizierung kann sich jedenfalls nur auf den Stand der Software beziehen, der zum Zeitpunkt der Zertifizierung aktuell war. Mit Blick auf den rasanten technischen Fortschritt erscheint fraglich, ob jegliches Update auch einen erneuten Zertifizierungsbedarf verursacht, was mit erheblichen Kosten für die betroffenen Unternehmen einhergeht. Ein freier Wettbewerb um Zertifizierungsleistungen wird daher umso bedeutender.

Die private Wirtschaft wird im Grunde auch durch die Gesetzesbegründung zu § 9 BSIG unterstützt. Sie weist darauf hin, dass „das BSI die nationale Zertifizierungsstelle der Bundesverwaltung für IT-Sicherheit ist“ (§ 9 Abs. 1 BSIG) und „Zertifizierungsdienstleistungen der Wirtschaft ... unberührt“ bleiben (BT-Drs. 16/11967, Seite 16, rechte Spalte Mitte).

Ungeachtet dessen stellt sich die Frage, ob das BSI den enormen Zusatzaufwand personell überhaupt erbringen können wird. Nach dem Gesetzesentwurf (Seite 3 oben) sind nur zwei zusätzliche Stellen vorgesehen, was in Anbetracht der Vielzahl von künftig zertifizierungspflichtigen Unternehmen gering erscheint.

Wir möchten schließlich in Erinnerung rufen, dass das Ziel, die Wettbewerbsfähigkeit vor allem auch des deutschen Mittelstands zu erhalten, auch im Koalitionsvertrag vom 14. Dezember 2013 verankert wurde: „Die Koalition aus CDU, CSU und SPD sieht Deutschlands Chancen in einer mittelständisch geprägten und international wettbewerbsfähigen Wirtschaft“ (Seite 11 oben).

## **2. Zertifizierungen auch durch Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer**

**Die WPK spricht sich dafür aus, dass die Erfüllung der Anforderungen zumindest nach § 146a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 bis 7 AO-E auch durch eine Bescheinigung eines Wirtschaftsprüfers oder vereidigten Buchprüfers oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft nachgewiesen werden kann.**

Die Grundlage für digitale Grundaufzeichnungen und deren Absicherung bilden die Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) vom 14. November 2014. Ziel der zertifizierten, technischen Sicherheitseinrichtung soll letztlich sein, die Einhaltung der in den GoBD verankerten Grundsätze zu gewährleisten, das heißt jeden einzelnen Geschäftsvorfall nachverfolgen und prüfen zu können (von Grundbuchaufzeichnungen/Journalen über Konten, Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung bis zur Steuererklärung). Daher beinhalten Zertifizierungsleistungen von computergestützten Kassensystemen in großem Umfang auch Bewertungsfragen mit Bezug zur Rechnungslegung (vgl. § 146a Abs. 1, 2 Satz 1 Nr. 2 bis 7 AO).

Derartige Leistungen, d. h. Prüfungen bzw. Beurteilungen der Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit von rechnungslegungsbezogenen Programmfunktionen, konnten bisher auch durch private Dienstleister der freien Wirtschaft erbracht werden, vor allem durch Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften (vgl. IDW PS 880 zur Prüfung von Softwareprodukten).

Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer sind aufgrund ihrer umfassenden Aus- und Fortbildung, ihrer Berufsexamina und des ihnen gesetzlich zugewiesenen Tätigkeitsbereichs dazu berufen, betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere Jahresabschlussprüfungen durchzuführen (vgl. für Wirtschaftsprüfer § 2 Abs. 1 Wirtschaftsprüferordnung – WPO, für vereidigte Buchprüfer vgl. § 129 Abs. 1 WPO). Dies ist ihnen in vielen Bereichen gesetzlich vorbehalten, so insbesondere z. B. durch §§ 316 Abs. 1, 319 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB für die Prüfung von nach den Vorschriften des HGB aufzustellenden Jahresabschlüssen und Lageberichten von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften. Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer unterliegen den Berufspflichten der WPO – insbesondere den Kardinalspflichten der Unabhängigkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit, Eigenverantwortlichkeit und Unparteilichkeit (§ 43 Abs. 1 WPO), wobei zu Letzterer sonst nur noch der Notar verpflichtet ist – und der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer. Durch die Zulassungs- und Prüfungsanforderungen des Examens zum Wirtschaftsprüfer oder zum vereidigten Buchprüfer ist eine hohe Qualität und fachliche Eignung, betriebswirtschaftliche Prüfungen durchzuführen, sichergestellt. Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und deren Berufsgesellschaften sind verpflichtet, Qualitätssicherungssysteme zu unterhalten, um die Regelungen zur Einhaltung der Berufspflichten, die durch die WPO und die Berufssatzung WP/vBP vorgegebenen werden, einzuhalten (§ 55b WPO). Diejenigen, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durchführen, sind darüber hinaus verpflichtet, ihre Qualitätssicherungssysteme regelmäßig einer (externen) Qualitätskontrolle zu unterwerfen. Die hierüber von externen Dritten gefertigten Qualitätskontrollberichte werden der Wirtschaftsprüferkammer vorgelegt, die diese würdigt und ggf. Maßnahmen zur Abstellung von etwaigen Mängeln anordnen kann (§§ 57a ff WPO).

Nicht nur durch Prüfungen von Softwareprodukten nach IDW PS 880, sondern auch im Rahmen ihrer Tätigkeit als gesetzliche Jahresabschlussprüfer sind Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer bereits mit der Prüfung von IT-gestützten Rechnungslegungssystemen vertraut und müssen beurteilen, ob diese den gesetzlichen Ordnungsmäßigkeits- und Sicherheitsanforderungen entsprechen, *„um die nach § 322 Abs. 1 Satz 1 HGB i. V. m. § 317 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 321 Abs. 2 Satz 3 HGB geforderten Prüfungsaussagen über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung treffen zu können.“* Es ist *„Aufgabe des Abschlussprüfers das IT-System des Unternehmens insoweit zu prüfen, als dessen Elemente dazu dienen, Daten über Geschäftsvorfälle oder betriebliche Aktivitäten zu verarbeiten, die entweder direkt in die IT-gestützte Rechnungslegung einfließen oder als Grundlage für Buchungen im Rechnungslegungssystem in elektronischer Form zur Verfügung gestellt werden (rechnungsbegleitende Daten)“* (IDW PS 330, Tz. 8).

Im Bereich der Beurteilung einer sachgerechten Implementierung und Parametrisierung von computergestützten Kassensystemen stellt sich ohnehin die Frage der Auswirkung auf das Testat eines Jahresabschlussprüfers. Wenn dieser bereits zumindest in Teilen jährlich die Ordnungsgemäßheit der IT-gestützten Kassensysteme mit Rechnungslegungsbezug prüft und dabei künftig auch die Grundsätze des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen und der entsprechenden Technischen Verordnung beachtet, könnte dies zu einer Doppelbelastung für prüfungspflichtige Unternehmen und damit zu einer Kostenmehrbelastung für einen Großteil der privaten Wirtschaft führen. Immerhin verwendet eine Vielzahl von Unternehmen elektronische Aufzeichnungssysteme im Sinn von § 1 der Technischen Verordnung zur Durchführung des vorgenannten Gesetzes.

---

Wir hoffen, dass unsere Anregungen im Verlauf des weiteren Gesetzgebungsverfahrens Berücksichtigung finden.

---