

4 Die digitale Betriebsprüfung

Seit dem 01.01.2002 können die Prüfungsdienste der Finanzämter auf Buchhaltungen, die durch EDV erstellt wurden, digital zugreifen. Das bedeutet: Für Prüfungszwecke wird die Finanzbuchhaltung nicht mehr in Papierformat gefertigt, sondern digital auf Datenträger zur Verfügung gestellt.

Da diese digitale Prüfform bei Unternehmern zu Verunsicherung führen kann, sollten Sie die folgenden Hinweise beachten: Der sachliche Umfang der Außenprüfung wird durch die digitale Prüfung **nicht** erweitert. Der direkte Zugriff auf die elektronische Archivierung ist lediglich eine Anpassung der Prüfungsmethode an die modernen Buchführungstechniken in Verbindung mit papierlosem Geschäftsverkehr. Das Finanzamt geht hier mit der Zeit.

Der Prüfungsumfang bleibt gleich

Achtung:

Während der digitalen Betriebsprüfung wird nicht mehr und nicht weniger geprüft als bei einer herkömmlichen Prüfung der steuerlichen Verhältnisse anhand der „Papierbuchhaltung“. Die Prüfung wird durch den digitalen Datenzugriff lediglich beschleunigt.

4.1 Aufgaben und Ziele der elektronischen Prüfung

Welche Ziele verfolgt der elektronische Datenzugriff?

Der Gesetzgeber verfolgt mit dem elektronischen Zugriff auf die digitalen Daten vor allem folgende Ziele:

- Die Prüfung der zunehmend papierlosen Buchführungswerke soll sichergestellt werden.
- Es soll die Voraussetzung für rationellere Prüfungsmethoden geschaffen werden.
- Durch rationellere Prüfungsmethoden soll die Prüfungszeit verkürzt werden.

- Der Rückstand gegenüber anderen EU-Staaten und den USA soll aufgeholt werden.

Wann ist der elektronische Datenzugriff sinnvoll?

Voraussetzungen für den Datenzugriff

Nicht jeder Fall eignet sich effektiv für den Datenzugriff. In der Regel wird der elektronische Datenzugriff dann praktiziert, wenn der zu prüfende Betrieb eine bestimmte Datenmenge aufweist. Wenn ein Kleinstbetrieb mit nur wenigen Belegen geprüft werden soll, wird sich die elektronische Prüfung nicht lohnen.

Je größer die Datenmenge eines Betriebes, umso schwieriger ist es für den Prüfer, sich einen Überblick über die prüfungsrelevanten Daten zu verschaffen. Durch eine umfassende Datenanalyse kann der Prüfer außergewöhnliche Sachverhalte und Sonderfälle im zu prüfenden Betrieb besser erkennen und würdigen. Diese Möglichkeit muss jedoch für den Unternehmer nicht nur negativ sein. Falls der geprüfte Betrieb aufgrund irgendwelcher Gründe aus dem üblichen Rahmen fällt, ist das für den Prüfer mittels elektronischer Analyse schneller und leichter nachzuvollziehen.

Welche Auswirkungen hat der elektronische Datenzugriff für die Praxis?

Kürzere Prüfungsdauer

Die elektronische Prüfung erfolgt mithilfe der Software WinIDEA, deren Arbeitsweise in Kapitel 5.1 im Einzelnen vorgestellt wird.

Einen gemeinsamen Vorteil haben sowohl Unternehmer als auch der Prüfer beim Einsatz des Analyseprogramms IDEA: die Verweildauer in Ihrem Betrieb. Mit IDEA wird die Prüfung wesentlich schneller durchgeführt als auf herkömmliche Art und Weise. Mit der kürzeren Verweildauer ist allerdings auch eine umfassendere Prüfung der Unternehmensdaten verbunden. Deshalb werden die Prüfungen in mittleren und großen Betrieben durch IDEA wesentlich vollständiger ausgeführt als auf die herkömmliche Art und Weise.

Abkürzungen im Buchhaltungsbereich

GDPdU	=	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen
GoBS	=	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
IDEA	=	Interaktive Data Extraction and Analysis

Voraussetzungen für die elektronische Archivierung

Bei Verwendung elektronischer Abrechnungen (qualifizierte elektronische Signatur) muss der Unternehmer gewährleisten, dass der Originalzustand des Dokuments archiviert wird. Dabei müssen folgende Voraussetzungen erfüllt werden:

- Die elektronische Signatur muss im Hinblick auf die Integrität der Daten und die Signaturberechtigung vor einer weiteren Verarbeitung geprüft und das Ergebnis dokumentiert werden.
- Die Speicherung der elektronischen Abrechnung muss auf einem Datenträger vorgenommen werden, der nicht mehr geändert werden kann. Wird das Dokument temporär gespeichert, muss sichergestellt sein, dass auch dort eine Veränderung nicht mehr möglich ist.
- Wird die elektronische Abrechnung in ein unternehmenseigenes Format konvertiert, müssen die Urversion und die konvertierte Version gespeichert und mit demselben Index verwaltet werden. Die konvertierte Version muss als solche gekennzeichnet sein.
- Der Signaturprüfchlüssel muss vom Unternehmer aufbewahrt werden.
- Werden Kryptografiertechniken eingesetzt, müssen die verschlüsselte und die entschlüsselte Abrechnung sowie der Schlüssel zur Entschlüsselung aufbewahrt werden.
- Der Eingang der elektronischen Abrechnung, die Archivierung und ggf. die Konvertierung und weitere Verarbeitungen müssen protokolliert sein.
- Die Übertragungs-, Archivierungs- und Konvertierungssysteme müssen den Anforderungen der GoBS, insbesondere hinsichtlich der Dokumentation, des internen Kontrollsystems, des Sicherheitskonzeptes und der Aufbewahrungspflicht entsprechen.
- Die elektronische Archivierung kann nur mit zertifizierten Systemen erfolgen. Das verwendete Zertifikat des Empfängers muss auch aufbewahrt werden.

Der Originalzustand muss archiviert werden



Arbeitshilfen online

4.2 So bereiten Sie sich auf eine digitale Betriebsprüfung vor

In Kapitel 2 haben Sie gelesen, wie Sie sich auf die konventionelle Betriebsprüfung vorbereiten. Damit Sie auch auf die digitale Prüfung Ihrer Buchhaltung gut vorbereitet sind, erfahren Sie hier,

- welche Möglichkeiten des Datenzugriffs dem Finanzamt zur Verfügung stehen und
- welche Datenträger von der Finanzverwaltung akzeptiert werden.

Welche Daten benötigt der Prüfer?

Der Zugriffsumfang beschränkt sich – wie bisher – nach § 147 Abs. 6 AO ausschließlich auf Daten, die für die Besteuerung des Unternehmers von Bedeutung sind. In der Regel handelt es sich um die Daten, die der Unternehmer seiner Finanzbuchhaltung, seiner Anlagebuchhaltung und seiner Lohnbuchhaltung entnimmt.

Achtung:

Unternehmer haben neben steuerlich relevanten Daten weitere Daten in anderen Systemen vorrätig (z. B. Adressdaten der Geschäftspartner in einer separaten Datenbank, Routenplandaten der Transportabteilung usw.). Auch diese Daten müssen Sie in geeigneter Weise dem Prüfer zugänglich machen.

Wenn Sie oder Ihr Berater die Daten in unzutreffender Weise qualifiziert, kann der Prüfer im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens verlangen, dass der Unternehmer ihm den Zugriff auf die fehlenden, weiteren steuerlich relevanten Daten ermöglicht.

3 Möglichkeiten des Datenzugriffs

Der Prüfer wählt die Zugriffsmethode

Im Rahmen der digitalen Prüfung kennt der Gesetzgeber drei Möglichkeiten des Datenzugriffs (Z1, Z2 und Z3). Die Wahl des Datenzugriffs obliegt jedoch nicht dem Unternehmer sondern dem Prüfer. Er muss sich jedoch nicht ausschließlich für eine Variante entscheiden. Er kann die drei Varianten auch gekoppelt anwenden.

Direkter Zugriff auf die Daten des Unternehmens in Form des Nur-Lesezugriffs (Z1)

Dabei nutzt der Prüfer die vom Unternehmer oder seinem Berater eingesetzte Hard- und Software. Hierbei sollte beachtet werden, dass nur mithilfe dieser Hard- und Software auf die elektronisch gespeicherten Daten zugegriffen werden kann. Eine Fernabfrage im Rahmen eines Onlinezugriffs auf das Datenverarbeitungssystem durch die Finanzbehörde ist hierbei nicht gestattet.

Der Lesezugriff beinhaltet das Lesen, Filtern und Sortieren der Daten. Dabei kann der Prüfer auch das System des Unternehmers und die darin enthaltenen Auswertungsmöglichkeiten nutzen.

Auswertung der Daten durch den Unternehmer oder einen von ihm beauftragten Dritten (Z2)

Bei dieser Zugriffsart erfolgt die Auswertung nach den Vorgaben der Finanzverwaltung und ermöglicht ebenfalls nur einen Lesezugriff. Am EDV-System sitzt der Unternehmer bzw. der Steuerberater oder eine beauftragte Person. Diese Art des Zugriffs wird auch als mittelbarer Datenzugriff bezeichnet. Verlangt werden darf aber nur eine maschinelle Auswertung mit den im DV-System vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten. Die Kosten der maschinellen Auswertung hat das Unternehmen zu tragen. Darüber hinaus sind die Unternehmen zur Unterstützung des Prüfers durch mit dem DV-System vertraute Personen verpflichtet. Beim unmittelbaren und mittelbaren Datenzugriff dürfen nur die in den DV-Systemen des Unternehmens bereits vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten genutzt werden. Eine besondere Programmierung für Auswertungszwecke wird nicht gefordert.

Überlassen der gespeicherten Daten und Unterlagen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger (Z3)

Bei der „Datenträgerüberlassung“ (Z3) muss der Unternehmer der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen (z. B. über die Dateistruktur, die Datenfelder sowie interne und externe Verknüpfungen) in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung stellen.

Übergabe
anhand eines
Datenträgers

Vom System des Unternehmers oder seines Steuerberaters werden die Daten auf einen Datenträger überspielt. Dieser wird dann zur digitalen Prüfung dem Prüfer übergeben. Die Auswertung erfolgt dann durch den Prüfer auf seinem eigenen DV-System. Dabei muss beachtet werden, dass die Daten nicht nur maschinell lesbar, sondern auch für die Finanzverwaltung auswertbar sein müssen. Aus diesem Grund reicht es nicht aus, dass dem Prüfer ein Datenformat angeboten wird, das lediglich den Lesezugriff ermöglicht (z. B. PDF-Format).

Achtung:

Bei der Datenträgerüberlassung müssen Sie beachten, dass Sie oder Ihr Berater die Daten nach den Vorgaben der GDPdU konvertieren müssen. Dem Datensatz muss eine Datensatzbeschreibung beigelegt sein, die es dem Prüfer ermöglicht, den Datensatz mit seinem System auszulesen (Winldea). In der Praxis enthält jedes handelsübliche deutsche Buchhaltungssystem eine sogenannte GDPdU-Schnittstelle, die eine problemlose Prüfung ermöglicht.

Nach der Prüfung muss der Prüfer die Daten und die Auswertung – spätestens nach Eintritt der Bestandskraft der Änderungsbescheide – löschen. Überlassene Datenträger müssen zurückgegeben oder vernichtet werden.

Welche Datenträger akzeptiert die Finanzverwaltung?

Als verbreitete und kostengünstige Datenträger akzeptiert die Finanzverwaltung CD-ROMs und DVDs im ISO-Standard. Über diese Datenträger hinaus können bei der Datenträgerüberlassung auch Disketten verwendet werden. In der Praxis werden auch Memorysticks® (USB-Sticks) akzeptiert.

Unterlagen in
Papierform
müssen nicht
digitalisiert
werden

Nach den Datenzugriffsregelungen müssen Sie der Finanzbehörde auf Verlangen die steuerlich relevanten Daten in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung stellen. Originär in Papierform anfallende Unterlagen müssen jedoch nicht digitalisiert werden. Werden diese Unterlagen aus betrieblichen Erfordernissen jedoch „GoBS-konform“ digitalisiert, besteht hingegen ein Zugriffsrecht der Finanzverwaltung auf die digitalisierten Unterlagen. Dies sollte bei einer Entscheidung über die Anschaffung eines Dokumenten-Management-Systems unbedingt berücksichtigt werden.

Achtung:

Im Original in Papierform erstellte und später durch Scannen digitalisierte Ein- und Ausgangsrechnungen müssen Sie per Bildschirm lesbar machen. Diese Verpflichtung gegenüber dem Prüfer kann nicht durch das Angebot des Ausdrucksens auf Papier abgewendet werden.¹⁵

Das Einscannen und Digitalisieren der in Papierform erstellten Originalrechnungen in Form sogenannter PDF- oder TIF-Dateien auf Festplatten, CD-ROM oder sonstigen Speichermedien ist eine zulässige Form der Aufbewahrung. Das Erfordernis der maschinellen Auswertbarkeit steht der Zulässigkeit der Aufbewahrung von ursprünglich in Papierform erstellten Rechnungen in Form von Bilddateien im PDF- oder TIF-Format nicht entgegen. Zwar mögen derartige grafische Dateien zur Weiterverarbeitung in DV-gestützten Buchführungssystemen grundsätzlich nicht geeignet sein. Jedoch ist zu berücksichtigen, dass auch die in Papierform erstellten Originale der Rechnungen nicht zur maschinellen Weiterverarbeitung geeignet waren und § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO den Steuerpflichtigen nicht verpflichten soll, bei der Archivierung auf einen Datenträger eine höhere Datenverarbeitungsfähigkeit herzustellen, als sie dem Original anhaftete. Nicht digitalisierte Belege dürfen deshalb auch in Ansehung von § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO in grafischen Formaten gespeichert werden. Nach den GDPdU sind der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen Strukturinformationen in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen.

Achtung:

Alle Daten des Rechnungswesens, die Sie einmal auf einem maschinell verwertbaren Datenträger gespeichert haben, müssen Sie damit auch in dieser Form dem Prüfer zur Verfügung stellen, damit sie durch die Finanzbehörde maschinell ausgewertet werden können. Daten auf Papier oder Mikrofilm können nicht maschinell ausgewertet werden.

¹⁵ BFH, Urteil vom 21.11.2007, I B 53, 54/07, BStBl II 2008, 415.

Prüfsoftware
„IDEA“

Welche Struktur müssen die Buchhaltungsdaten haben?

Die Datenstruktur der Buchhaltungsdaten ist auf die Prüfsoftware „IDEA“ ausgerichtet, damit sie vom Betriebsprüfer problemlos eingelesen werden und ausgewertet kann:

- ASCII feste Länge
- ASCII Delimited (einschließlich kommagetrennter Werte)
- EBCDIC feste Länge
- EBCDIC Dateien mit variabler Länge
- Excel (auch ältere Versionen)
- Access (auch ältere Versionen)
- dBASE
- Lotus 123
- ASCII-Druckdateien (plus Info für Struktur und Datenelemente etc.)
- Dateien von SAP/AIS
- Konvertieren von AS/400 Datensatzbeschreibungen (FDF-Dateien erstellt von PC Support/400) in RDE-Datensatzbeschreibungen
- Import durch ODBC-Schnittstelle

Konvertierung in lesbare Dateiformate

Nicht erkennbare Dateiformate müssen in lesbare Formate konvertiert werden. Der „Beschreibungsstandard für die Datenträgerüberlassung“ definiert die Datenimport-Schnittstelle zur automatisierten Übernahme steuerlich relevanter Daten einschließlich der zur maschinellen Auswertung erforderlichen Verknüpfungen. Diese Schnittstelle wurde gemeinsam mit u. a. der DATEV sowie dem deutschen Vertriebspartner der Prüfsoftware „IDEA“ (Firma Audicon, Düsseldorf) entwickelt, um eine problemlose Datenübergabe bei angeforderter Datenträgerüberlassung zu ermöglichen.

Mitwirkungspflichten des Arbeitnehmers

Wie bisher bei den herkömmlichen (nicht-digitalen) Prüfungen auch, haben Sie oder Ihr Steuerberater bei der Prüfung Mitwirkungspflichten (vgl. Kapitel 3.2). Im Rahmen dieser Pflichten müssen Sie die Finanzbehörde bei der Ausübung des Rechts auf Datenzugriff folgendermaßen unterstützen:

Unmittelbarer Datenzugriff

Erfolgt der Datenzugriff unmittelbar (direkt auf den PC), müssen Sie die für den Datenzugriff notwendigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen. Dem Prüfer muss dabei der Lesezugriff auf einem Computer zugewiesen werden. Für diesen Nur-Lesezugriff müssen Sie den Prüfer in das System einweisen.

Nur-Lesezugriff
auf dem
Computer

Der Zugriff muss dabei so eingerichtet sein, dass der Prüfer auf alle prüfungsrelevanten Daten zugreifen kann. Dabei muss er auch die im System enthaltenen Auswertungsprogramme nutzen können. Sofern die gespeicherten Datenbestände noch andere Informationen enthalten, können Sie den Zugriff hierauf durch geeignete Maßnahmen beschränken. Bei diesen Beschränkungen sollte jedoch beachtet werden, dass der Prüfer auch auf andere als Fibu-Daten zugreifen darf, die für seine Prüfung steuerlich relevant sind.

Eine weitere Bedingung für die Prüfung am System des Unternehmers ist, dass der Datenbestand nicht verändert werden kann (nur Lesezugriff!). Dadurch hat auch der Prüfer nicht die Möglichkeit, die Daten im System zu verändern. Bei all dem sollte zudem beachtet werden, dass Buchhaltungsdaten, die geprüft werden, immer „festgeschrieben“ sein sollten. Buchhaltungsdaten dürfen grundsätzlich nie nachträglich verändert werden können.

Datenbestand
darf nachträglich
nicht verändert
werden

Mittelbarer Datenzugriff

Beim mittelbaren Zugriff müssen Sie dem Prüfer nicht nur Ihre Hard- und Software überlassen. Sie müssen ihn auch unterstützen, indem Sie ihm eine mit dem System vertraute Person zur Verfügung stellen. Dabei richtet sich der Umfang der zumutbaren Mithilfe nach den betrieblichen Gegebenheiten. Eine Orientierung hierfür stellt beispielsweise die Anzahl Ihrer betrieblichen Mitarbeiter dar.

Umfang der
Mithilfe

Datenträgerüberlassung

Überlassen Sie dem Prüfer einen Datenträger, müssen Sie alle zur Auswertung des Datenbestandes notwendigen Informationen und die internen Verknüpfungen in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung stellen.