

Die digitale Steuerprüfung:

Sind Sie darauf vorbereitet?

**Anforderungen an alle Unternehmen
durch die GDPdU und GoBS**

Überblick

1. Ausgangssituation
2. Rechtliche Grundlagen
3. Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)
4. Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)
5. Einsatz von Prüfsoftware
6. Schlussfolgerungen

1. Ausgangssituation

- Recht des Betriebsprüfers auf Einsichtnahme in gespeicherte Unternehmensdaten seit 1. Januar 2002
- Recht des Betriebsprüfers auf Nutzung der Auswertungsmöglichkeiten der Unternehmens-EDV
- Bundesweite Ausstattung der Finanzverwaltung mit Prüfsoftware IDEA

2. Rechtliche Grundlagen

§ 146 Abs. 5 AO

- Jederzeitige Verfügbarkeit der Daten
- Unverzögliche Lesbarmachung möglich

§ 147 Abs. 2 Nr. 2

- Maschinelle Auswertbarkeit möglich

2. Rechtliche Grundlagen

§ 147 Abs. 6 AO

Recht der Finanzbehörde auf

- Einsichtnahme in gespeicherte Daten
- Nutzung des DV-Systems
- maschinelle Auswertung nach Vorgaben
- Aushändigung maschinell auswertbarer Datenträger

§ 200 Abs. 1 AO

- Pflicht des Steuerpflichtigen zur Unterstützung der Finanzbehörde bei Ausübung der Befugnisse nach § 147 Abs. 6 AO

2. Rechtliche Grundlagen

BMF-Schreiben vom 16.07.2001

Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)

**(Anwendungsregelungen zur Umsetzung
des Rechts auf Datenzugriff)**

3. Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)

3.1 Exkurs: Aufbewahrungspflichten

3.2 Datenzugriff

3.3 Prüfbarkeit digitaler Daten

3.4 Archivierung digitaler Daten

3.5 Pflichten der Unternehmen

3.6 Anwendung

3.7 Sanktionen

3.8 weitere Orientierungshilfen

3.1 Exkurs: Aufbewahrungspflichten

Handels- und steuerrechtliche Aufbewahrungsfristen (257 Abs. 4 und 5 HGB, § 147 Abs. 3 und 4 AO)

- 10 Jahre: Handelsbücher, Inventare, Jahresabschluss, Lagebericht, Eröffnungsbilanzen, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte und zugehörige Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen
- 6 Jahre: Handelsbriefe; sonstige Unterlagen, soweit sie für Besteuerung relevant
- Fristbeginn: Schluss des **Kalenderjahres!**
- Achtung:** Bei Jahresabschluss ist Feststellung entscheidend!

3.2 Datenzugriff

Wann?

- Nur im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen:
 - Betriebsprüfungen
 - Umsatzsteuersonderprüfungen
 - Lohnsteuer Außenprüfungen

Worauf?

- aufbewahrungspflichtige Unterlagen
- **„steuerlich relevante Daten“**

3.2 Datenzugriff

„Steuerlich relevante Daten“

- nicht definiert, aber lt. Fragenkatalog des BMF vom 01.02.2005:
Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind
- Beurteilung abhängig vom Einzelfall
- Entscheidung liegt in erster Linie beim Unternehmer
- Frühere Betriebsprüfungen liefern Anhaltspunkte
- Prüfer kann bei unzutreffender Qualifikation Erweiterung des Datenzugriffs verlangen

3.2 Datenzugriff

steuerlich relevant

immer:

- Finanzbuchhaltung
- Anlagenbuchhaltung
- Lohnbuchhaltung

im Einzelfall:

- Warenwirtschaft
- Kostenrechnung
- Auftrags- und Bestellwesen
- Zeiterfassung
- Office-Anwendungen mit steuerlich relevanten Daten
- ...
- ...

3.2 Datenzugriff

Steuerlich nicht relevant z.B.

- Planungsrechnungen
- Auswertungen der Managementinformationssysteme
- Personalakten
- Technische Anleitungen (insb. Bereich Forschung/Entwicklung)
- Schriftverkehr mit Steuerberatern, Rechtsanwälten
- ...

Achtung!

- Nicht relevante Daten dürfen ausgewertet werden, wenn Sie zur Verfügung gestellt werden

3.2 Datenzugriff

Sonderfall „E-mails“

- originär digitale Dokumente
- E-mails müssen bei Steuerrelevanz maschinell auswertbar vorgehalten werden
- Beispiel:
Reisekostenabrechnung im EXCEL-Format

Achtung!

- Auch E-mails sind entsprechend GoBS mit unveränderbaren Index zu versehen

3.2 Datenzugriff

Zugriffsarten

- Unmittelbarer Datenzugriff (Z1)
- Mittelbarer Datenzugriff (Z2)
- Datenträgeraustausch (Z3)
- nebeneinander anwendbar

3.2 Datenzugriff

Zugriffsart 1 (Z1): unmittelbarer Datenzugriff

- Nur-Lesezugriff
Lesen, Filtern, Sortieren
- Kein Einsatz von Software der Finanzverwaltung
- Berechtigung des Prüfers zur Nutzung der Auswertungsprogramme des Unternehmens
- Prüfer darf eigenmächtig keine Daten herunterladen

3.2 Datenzugriff

Bedeutung des unmittelbaren Datenzugriffs für Ihr Unternehmen

- Pflicht zur Bereithaltung der für Prüfung nötigen Hard- und Software
- Pflicht zur Einweisung des Prüfers in das DV-System
- Pflicht zur Beschränkung des Prüferzugriffs auf „steuerlich relevante Daten“
- Pflicht zur Berücksichtigung von Datenschutz und Berufsgeheimnis (§ 102 AO)
- Recht des Prüfers, nur lesend auf Daten zuzugreifen
- Recht des Prüfers auf Nutzung vorhandener Auswertungsmöglichkeiten
- Kein Recht des Prüfers, eigene Software am Unternehmens-PC aufzuspielen

3.2 Datenzugriff

Zugriffsart 2 (Z2): mittelbarer Datenzugriff

- Nur-Lesezugriff
Lesen, Filtern, Sortieren durch Unternehmer oder beauftragten Dritten nach Vorgaben des Prüfers
- Kein Einsatz von Software der Finanzverwaltung
- Berechtigung des Prüfers zur Nutzung der Auswertungsprogramme des Unternehmens
- Prüfer darf eigenmächtig keine Daten herunterladen

3.2 Datenzugriff

Bedeutung des mittelbaren Datenzugriffs für Ihr Unternehmen

- Pflicht zur Bereithaltung der für Prüfung nötigen Hard- und Software
- Pflicht zur **maschinellen Auswertung** der Daten nach Vorgaben des Prüfers
- Pflicht zur Unterstützung des Prüfers durch eine mit dem DV-System vertraute Person, soweit nach betrieblichen Gegebenheiten zumutbar (Größe, Mitarbeiterzahl)
- Recht des Prüfers, nur lesend auf Daten zuzugreifen
- Prüfer darf nur maschinelle Auswertungen mit dem vorhandenen System verlangen
- Kein Recht des Prüfers, eigene Software am Unternehmens-PC aufzuspielen

3.2 Datenzugriff

Zugriffsart 3 (Z3): Datenträgerüberlassung

- Prüfer erhält steuerlich relevante Daten in maschinell auswertbarer Form auf Datenträger
- Prüfer erhält alle zur Auswertung der Dateien notwendigen Informationen (Dateistruktur, Datenfelder, interne und externe Verknüpfungen)

3.2 Datenzugriff

„Maschinelle Auswertbarkeit“:

Wahlfreier Zugriff auf alle gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und Verknüpfungen mit Sortier- und Filterfunktionen unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit

3.2 Datenzugriff

Bedeutung der Datenträgerüberlassung für Ihr Unternehmen

- Pflicht zur Überlassung in maschinell auswertbarer Form
- Datenträgerart nicht definiert: Empfohlen werden CD-ROM, DVD, Disketten
- Kein eigenes Recht des Prüfers auf Überspielung von Daten
- Pflicht des Prüfers zur Rückgabe der Daten nach der Prüfung
- Pflicht zur Löschung eingespielter Daten nach der Prüfung
- Kein Rechtsanspruch auf Übergabe von Datenträgern vor dem in der Prüfungsanordnung genannten Prüfungsbeginn

3.3 Prüfbarkeit digitaler Unterlagen

Elektronische Abrechnungen i.S.d. § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG 2005

- Prüfung der elektronischen Signatur auf Integrität der Daten und Signaturberechtigung vor Weiterverarbeitung der elektronischen Abrechnung, Dokumentation des Ergebnisses
- Sicherstellung fehlender Änderungsmöglichkeit auch bei temporärer Speicherung auf änderbaren Datenträgern durch das gesamte DV-System – nicht nur die eingesetzte Software –
- Bei Konvertierung in Inhouse-Format: Archivierung beider Formate mit einheitlichem Index
- Aufbewahrung des Signaturprüfchlüssels
- Aufbewahrung von verschlüsselten und entschlüsselten Unterlagen sowie der Schlüssel bei Kryptographieeinsatz

3.3 Prüfbarkeit digitaler Unterlagen

Elektronische Abrechnungen i.S.d. § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG 2005

- Protokollierung von Eingang, Archivierung, Konvertierung und Weiterverarbeitung relevanter Unterlagen
- Übertragungs-, Archivierungs- und Konvertierungssysteme entsprechen den GoBS (Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme)
- Aufbewahrung des qualifizierten Zertifikats des Empfängers

3.3 Prüfbarkeit digitaler Unterlagen

Sonstige aufbewahrungspflichtige Unterlagen

- Bei sonstigen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 AO, die digitalisiert sind und nicht in Papierform übermittelt werden, muss das angewandte Verfahren den GoBS entsprechen
- Der Originalzustand der übermittelten, ggf. noch verschlüsselten Daten muss erkennbar sein (§ 146 Abs. 4 AO)
- Entsprechende Regelungen wie bei elektronischer Abrechnung zu:
 - Protokollierung von Eingang, Archivierung, Konvertierung und Weiterverarbeitung relevanter Unterlagen
 - Sicherstellung fehlender Änderungsmöglichkeit
 - Kryptographie
 - Konvertierung
 - Signaturschlüssel

3.4 Archivierung digitaler Daten

- Originär digitale Unterlagen nach § 146 Abs. 5 AO sind auf maschinell verwertbaren Datenträgern zu archivieren
- Originär digitale Unterlagen = Daten, die in das DV-System in elektronischer Form eingehen und die im DV-System erzeugten Daten
- Maschinell verwertbarer Datenträger = maschinell lesbarer und auswertbarer Datenträger
- Originär digitale Daten dürfen nicht ausschließlich in ausgedruckter Form oder auf Mikrofilm aufbewahrt werden
→ Computer-Output-Microfilm Verfahren reicht nicht!

3.4 Archivierung digitaler Daten

- Archivierung in maschinell nicht auswertbarer Form (z.B. pdf-Datei) ist nicht ausreichend
- Keine Pflicht zur Archivierung in maschinell auswertbarer Form, wenn die Unterlagen nicht zur Weiterverarbeitung geeignet sind (z.B. Textdokumente)
- Originär in Papierform angefallene Unterlagen, z.B. Eingangsrechnungen, können weiterhin mikroverfilmt werden

3.5 Pflichten der Unternehmen

- Sicherstellung des Datenzugriffs (siehe 3.2)
- Trennung steuerlich relevanter Daten von den nicht relevanten
- Elektronische Archivierung ursprünglich digitaler Daten
- Sicherstellung der maschinellen Auswertbarkeit über den gesamten gesetzlichen Aufbewahrungszeitraum
- Erstellung einer Verfahrensdokumentation

3.6 Anwendung

Vor dem 01.01.2002 archivierte Daten

- Keine Reaktivierung der Daten (Wiedereinspielung in das DV-System), wenn dies mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden
z.B. - fehlende Speicherkapazitäten
- nochmalige Datenerfassung
- Wechsel der Hard- oder Software
- Lesbarmachen muss für gesamte Aufbewahrungsfrist sichergestellt sein

3.6 Anwendung

Nach dem 31.12.2001 archivierte Daten

- Sicherstellung der maschinellen Auswertbarkeit durch Nur-Lesezugriff bei unmittelbarem und mittelbarem Datenzugriff
- Im Falle des Systemwechsels nach dem 31.12.2001 ist Vorhaltung der ursprünglichen Hard- und Software erforderlich, wenn das neue System maschinelle Auswertbarkeit der archivierten Daten nicht gewährleistet

3.7 Sanktionen

Umstände des Einzelfalles sind entscheidend

- Bußgeld bei Steuerverkürzung
- Zwangsgeld bis 25.000 € bei der Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten
- Schätzung ist dann möglich, wenn Beweiskraft der Buchführung in Zweifel gezogen werden kann

3.8 Weitere Orientierungshilfen

- Fragen- und Antwortkatalog zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung
- Beschreibungsstandard für die Datenträgerüberlassung (technische Bereitstellungshilfe zur Format- und Inhaltsbeschreibung der steuerlich relevanten Daten)

(www.bundesfinanzministerium.de)

4. Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)

- Ausarbeitung durch Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. (AWV)
- Veröffentlichung mit zusätzlichen Erläuterungen durch BMF (07.11.1995)
- Regelung der GoB bei Einsatz DV-gestützter Buchführungssysteme
- GDPdU haben Vorrang!

4. Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)

Grundsätze enthalten Regelungen zu:

1. Anwendungsbereich
2. Beleg-, Journal-, Kontenfunktion
3. Buchung
4. Internes Kontrollsystem
5. Datensicherheit
- 6. Dokumentation und Prüfbarkeit**
7. Aufbewahrungsfristen
- 8. Wiedergabe der auf Datenträgern geführten Unterlagen**
9. Verantwortlichkeit

4. Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)

Ausführungen zur Speicherung analoger Daten:

- Analoge Dokumente werden nach dem Scannen auf digitalen Datenträgern archiviert. Es bedarf einer Organisationsanweisung darüber
 - wer scannen darf
 - zu welchem Zeitpunkt gescannt wird
 - welches Schriftgut gescannt wird
 - ob bildliche oder inhaltliche Übereinstimmung mit dem Original erforderlich ist (§ 147 Abs. 1 Nr. 2 oder 3 AO)
 - wie Qualitätskontrolle auf Lesbarkeit und Vollständigkeit erfolgen muss
 - wie Protokollierung von Fehlern vorgenommen werden muss
- Das durch Scannen entstandene digitale Dokument ist mit unveränderbarem Index zu versehen. Unveränderbarkeit des Scannergebnisses muss hard- und softwaremäßig sichergestellt sein

4. Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)

Ausführungen zur Speicherung originär digitaler Daten:

- Originär digitale Dokumente werden durch Übertragung der Inhalts- und Formatierungsdaten auf einen digitalen Datenträger archiviert
- Bei originär digitalen Dokumenten muss hard- und softwaremäßig sichergestellt sein, dass während des Übertragungsvorgangs auf das Speichermedium eine Bearbeitung nicht möglich ist. Die Indexierung hat wie bei gescannten Dokumenten zu erfolgen
- Das so archivierte digitale Dokument kann nur unter dem zugeteilten Index bearbeitet und verwaltet werden. Die Bearbeitungsvorgänge sind zu protokollieren und mit dem Dokument zu speichern. Das bearbeitete Dokument ist als „Kopie“ zu kennzeichnen.
- Die gespeicherten Dokumente müssen während der gesamten Aufbewahrungsfrist jederzeit reproduzierbar, d.h. lesbar sein.

4. Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)

Ausführungen zur Speicherung originär digitaler Daten:

- Bei der Speicherung auf Datenträgern ist bei bestimmten Unterlagen sicher zu stellen, dass die Wiedergabe mit der Originalunterlage bildlich übereinstimmt (§ 147 Abs. 2 Nr. 1 AO)
- Eine vollständige Farbwiedergabe ist erforderlich, wenn der Farbe Beweisfunktion zukommt.
- Der Verzicht auf einen herkömmlichen Beleg darf die Prüfung des betreffenden Buchungsvorgangs in formeller und sachlicher Hinsicht nicht beeinträchtigen
- Der Erhalt der Verknüpfung zwischen Index, digitalem Dokument und Datenträger muss während der gesamten Aufbewahrungsfrist gewährleistet sein
- Die Originalunterlagen dürfen nur vernichtet werden, soweit sie nicht nach anderen Rechtsvorschriften aufzubewahren sind

5. Einsatz von Prüfsoftware

Einsatz von IDEA zur Auswertung bei Datenträgerüberlassung

- Import, Selektion und Analyse von bis zu 2 Milliarden Datensätzen!
- Einsatz, z.B.:
 - Überprüfung von Berechnungen
 - Lückenanalysen
 - Suche nach Mehrfachbelegungen
 - Stichprobenverfahren
 - Suche nach Ausnahmen und Auffälligkeiten
(mehr als 80 Funktionen, arithmetischen Operatoren
Text- und Datumskriterien)
 - Alterstrukturanalysen
 - statistische Prüfungen (z.B. Benford-Analyse, Chi-Quadrat Test)

5. Einsatz von Prüfsoftware

Beispiele für Einsatzmöglichkeiten von IDEA

- Anlagevermögen:
 - Abschreibungsbeginn
 - Abschreibungsdauern
 - Abschreibungsprozentsatz
 - Wechsel der Abschreibungsmethode
 - Anlagenabgänge mit Buchverlust
 - Veränderung der Anschaffungswerte

5. Einsatz von Prüfsoftware

Beispiele für Einsatzmöglichkeiten von IDEA

- Vorräte:
 - Altersstrukturliste
 - Positionen mit niedrigen Verkaufspreisen
 - Differenzen aufgrund physischer Bestandsaufnahmen
 - Lagerbestände, die von verbundenen Unternehmen erworben wurden

5. Einsatz von Prüfsoftware

Beispiele für Einsatzmöglichkeiten von IDEA

- Debitoren/Kreditoren:
 - Altersstrukturliste
 - verjährte Positionen
 - außergewöhnliche Barzahlungen
 - Erlöse/Kosten ohne Debitor-/Kreditorbuchung
 - Abgleich Lieferantendaten mit Personaldaten (überteuerte Aufträge an Familienangehörige)

5. Einsatz von Prüfsoftware

Beispiele für Einsatzmöglichkeiten von IDEA

- Sonstige Daten:
 - doppelte Rechnungsnummern
 - fehlende Rechnungsnummern
 - Kassenfehlbeträge
 - Zeitreihenvergleiche
 - Suchroutinen (Buchungstexte)
 - Umsatzsteuer/Vorsteuer
 - ...
 - Bewirtungskosten je Wochentag
 - ...

5. Einsatz von Prüfsoftware

Beispiele für sonstige digitale Prüfungsmöglichkeiten:

- Internetrecherchen vor Prüfungsbeginn, z.B. Erfassung der Angebote eines KFZ-Händlers im Internet, später Abgleich mit Umsatzerlösen bzw. Vorräten
- Abstimmung der Einnahmedaten mit Wetterdaten bei Ausflugslokalen, Biergärten, Eisdielen
- Nachkalkulation von Gaststätten

6. Schlussfolgerungen

Aufgaben des Unternehmens:

- Qualitätssicherung bei Buchführung und Jahresabschluss
- Qualifizierung der steuerlich relevanten Daten
- Archivierung der steuerlich relevanten Daten
- Bereitstellung der Daten für die Betriebsprüfung
- Identifikation der betroffenen DV-Systeme
- Überprüfung der Verfahrensdokumentation
- Entwicklung von Berechtigungskonzepten und Einrichtung von Benutzerprofilen
- Sicherstellung der maschinellen Auswertbarkeit

6. Schlussfolgerungen

Durchführung eines GDPdU-Projekts prüfen:

- Einbindung Ihres Wirtschaftsprüfers, Steuerberaters **und** IT-Beraters
- Definition konkreter Handlungsempfehlungen
- Unterstützung bei der Maßnahmenumsetzung
- Einführung einer digitalen Datenanalyse mit ACL (Analysesoftware) erwägen

6. Schlussfolgerungen

Chancen:

- Einstieg/Verbesserung des Qualitätsmanagements des Unternehmens
- Ausbau des Internen Kontrollsystems
(Testat des Wirtschaftsprüfers, Bescheinigung des Steuerberaters, Bankenrating)
- Unterstützung der internen Revision
- Verbesserung der Aufbereitung entscheidungsrelevanter Daten zur Steuerung Ihres Unternehmens