

**Vorbereitung auf die
nächste
– digitale –
Betriebsprüfung**

1.12.2005

© Helmut Pietschmann
Dipl. Finanzwirt (FH)
Berlin

- **Analyse wo im Unternehmen bereits digitale Daten vorhanden sind**
- **Rechtsgrundlagen**
- **Die Zugriffsarten der Prüfer**
- **Steuerliche und organisatorische Konsequenzen der digitalen Prüfung**

These

Alle Unternehmen

**–unabhängig von der Größe-
wickeln die Anforderungen ihrer
kaufmännischen Geschäftsführung
mit EDV-Anwendungen ab mit :**

- Gekauften Anwendungen (z.B.Datenbanken, Excel)**
- Selbsterstellten Anwendungen**
- Dienstleistern (z.B. DATEV, Lohnbüros)**

Beispiele

- Finanzbuchhaltung (Steuerberater im Auftrag)**
- Personalverwaltung, Zeiterfassung, Reisekosten**
- Auftragsverwaltung**
- Lagerverwaltung**
- Kostenrechnung**
- etc.**

Grundsätze der Aufbewahrung

BMF-Schreiben vom 7.11.95 (BStBl. I 1995, S. 738)

**Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter
Buchführungssysteme (GoBS)**

- Erstellt von der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V.**
- Regelt u.a.**
 - **Das zwingend eine Verfahrensdokumentation zu erstellen ist**
 - **Die Ausgestaltung der Verfahrensdokumentation**
 - **Das Speichern von originär digitalen Dokumenten**

Grundsätze der Aufbewahrung

Für die Einhaltung der GoBS –wie auch beim Datenzugriff- ist allein das Unternehmen verantwortlich!

- Auch bei fremderstellten DV-Buchführungssystemen**
- Und durch Fremdfirmen erstellte DV-Buchführung**
- Ziel:**
Ein sachverständiger Dritter muss in angemessener Zeit in der Lage versetzt werden, den Nachweis der Geschäftsvorfälle und deren Verarbeitung nachvollziehen zu können.

Speicherung von originär digitalen Daten

- **Weder AO , „GDPdU“ oder „GoBS“ schreiben eine besondere Technik zur Archivierung von Unterlagen vor.**
- **Aber
Die Unveränderbarkeit der Daten ist in jedem Fall über den gesamten Aufbewahrungszeitraum zu gewährleisten und dies zu dokumentieren.**
- **Nicht digitale Daten müssen nicht nachträglich digitalisiert werden**

Was ist neu ?

→ „Der Datenzugriff“

Rechtslage ab 1.1.2002

Mit dem Steuersenkungsgesetz (StSenkG) vom
23.10.2000 (BStBl. Teil I Seite 1428, 1455) wurde der

Datenzugriff

für alle Außenprüfungen,
die nach dem 1.1.2002 beginnen (§ 19 b EGAO)
eingeführt.

Im Hinblick auf eine effiziente Prüfung wird damit der Finanzverwaltung das Recht eingeräumt, für alle ab dem 1. Januar 2002 beginnenden Außenprüfungen auf die Datenbestände buchführungs-pflichtiger Unternehmen digital zuzugreifen.

Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) vom 16. Juli 2001

- Nach § 147 Abs. 6 AO ist der Finanzbehörde das Recht eingeräumt, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellte Buchführung des Steuerpflichtigen durch Datenzugriff zu prüfen.
- Diese neue Prüfungsmethode tritt neben die Möglichkeit der herkömmlichen Prüfung.
- Das Recht auf Datenzugriff steht der Finanzbehörde nur im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen zu.

Ziel der Anpassung

- Anpassung der Prüfungsmethoden an die moderne Buchführungstechnik
- Geschäftsverkehr wird zunehmend papierlos abgewickelt und somit auch Wegfall der Ausdrücke von großen Papiermengen
- Rationellere und zeitnähere Prüfungen
- Gegenleistung für Unternehmen:
der Vorsteuerabzug aus elektronischen Rechnungen

Änderung des § 146 Abs. 5 AO (Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen)

„ ... Bei der Führung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern muss insbesondere sichergestellt sein, dass während der Dauer der Aufbewahrungsfrist **die Daten jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden** können. Dies gilt auch für die Befugnisse der Finanzbehörde nach § 147 Abs. 6. ...“

Einfügung des § 147 Abs. 6 AO

„Sind die Unterlagen nach Absatz 1 mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Die Kosten hiervon trägt der Steuerpflichtige.“

Zeitliche Anwendung

Der Datenzugriff wurde erstmals zulässig für Außenprüfungen, bei denen nach dem 31.12.2001 mit der Prüfung begonnen wurde

- für alle Daten die nach dem 31.12.2001 archiviert werden, muss die maschinelle Auswertung für den gesamten Zeitraum der Aufbewahrungspflicht (bis 10 Jahre) sichergestellt sein, auch bei einem Wechsel der Hard- oder Software. Dies gilt für Daten des PZ 2001 ggf. auch Daten des PZ 2000.
- Ab dem Prüfungszeitraum 2001 ist es nicht mehr zulässig nur noch ausgedruckte Daten vorzulegen, wenn Daten digital erfasst wurden und diese Daten zum 1.1.2002 noch nicht archiviert waren.

Zeitliche Anwendung

Für Daten, die vor dem 1.1.2002 archiviert wurden, kann eine Reaktivierung zur maschinellen Auswertung nicht verlangt werden, wenn dies mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand verbunden wäre z.B.

- fehlende Speicherkapazität
- nochmalige Erfassung der Daten
- Archivierung außerhalb des aktuellen Systems
- Wechsel der Hard- oder Software

§ 147 Abs. 1 AO

(Ordnungsvorschrift für die Aufbewahrung von Unterlagen)

Rechtsgrundlage unverändert ! Geprüft werden, wie bisher, die nach §147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen.

Die folgenden Unterlagen sind gesondert aufzubewahren:

1. Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
2. die empfangenen Handels- und Geschäftsbriefe,
3. Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe,
4. Buchungsbelege,
5. sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

(Nr. 1 - 4 entspricht weitgehend § 257 Abs. 1 HGB)

Aufbewahrungsfristen § 147 Abs.3 AO

- Die **10-jährige Aufbewahrungsfrist** gilt für Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen (Dokumentation), ferner für Buchungsbelege.
- Für die übrigen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe, Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe usw.) gilt die **6-jährige Aufbewahrungsfrist**.

Steuerlich relevante Daten (Definition?)

- Es gibt keine allgemeingültige Definition.
- Daten sind immer dann steuerlich relevant, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Grundsätzlich wird im Einzelfall entschieden werden müssen.
- Sicherlich dazugehörend: Daten der Finanzbuchhaltung, der Anlagenbuchhaltung und der Lohnbuchhaltung.
- Aber auch in anderen Bereichen des Datenverarbeitungssystems befindliche steuerlich relevante Daten (Verträge, Lieferscheine, Korrespondenz u.a.).

Steuerlich relevante Daten (Umfang)

Nach der Literatur gehören ebenfalls hierzu

- Warenwirtschaftssysteme soweit z.B. für die Warenbewertung oder den Warenbestand von Bedeutung
- Kosten- u. Leistungsrechnung, soweit sie in die Finanzbuchhaltung eingeht und Dokumentationsfunktion (Erfassung der Ist-Kosten) hat. Steuerliche Relevanz bei Verrechnungspreisen oder Rückstellungen.
- Auftrags- und Bestellwesen (z.B. Verträge, Lieferscheine)
- mit diesen Systemen verbundene Dokumentenmanagementsysteme, soweit es sich um Unterlagen zur Tatsachenfeststellung handelt und nicht zur Sachverhaltswürdigung.

Steuerlich relevante Daten (Umfang)

- E-Mails bzw. deren Anlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, sind aufzubewahren
- Bei der Datenträgerüberlassung entscheidet grundsätzlich zuerst das Unternehmen, welche Daten dem Prüfer zur Verfügung gestellt werden (wie bisher).
- Bei unzutreffender Qualifizierung von Daten durch das Unternehmen kann die Finanzbehörde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens verlangen, dass das Unternehmen den Datenzugriff auf diese steuerlich relevanten Daten nachträglich ermöglicht.

Sanktionen

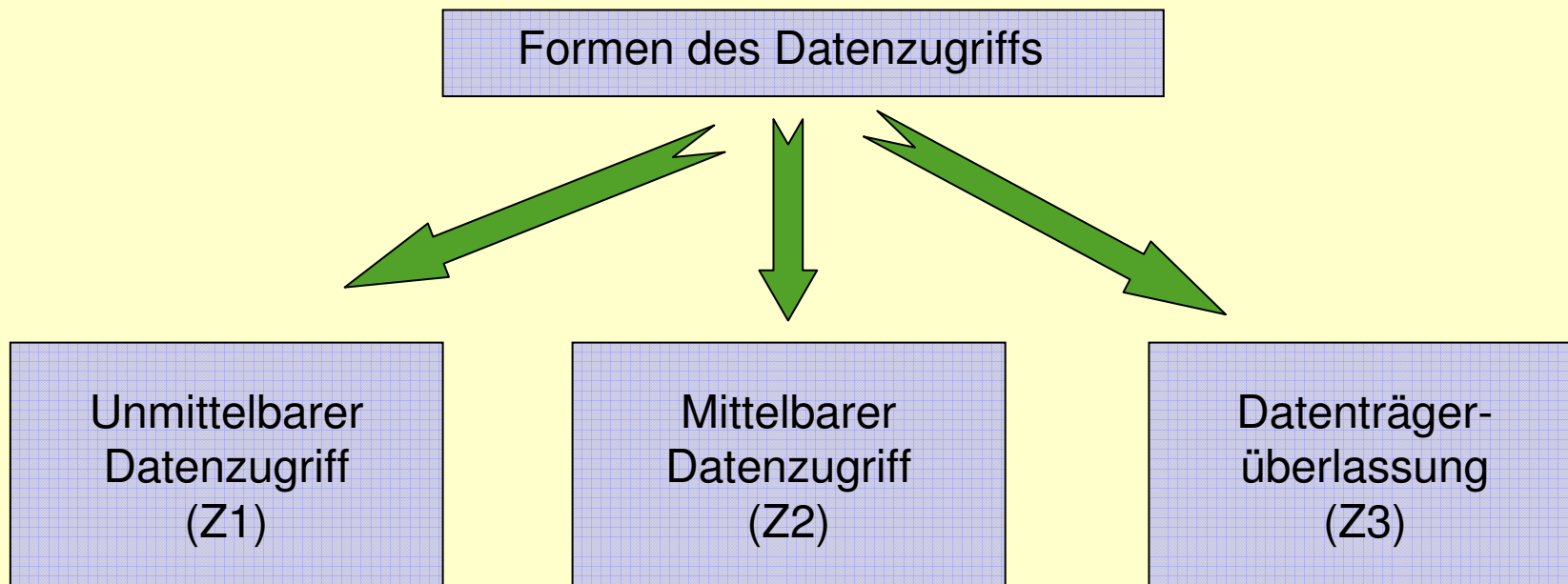
Je nach den Umständen im Einzelfall kommen z.B. in Betracht:

- Bußgeld (Unterlassen von Angaben, unrichtige oder unvollständige Angaben, dadurch Verkürzung von Steuern)
- Zwangsmittel (Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten)
- Schätzung (wenn Beweiskraft der Buchführung in Zweifel gezogen werden kann)

neu: Sanktionen bei Verstößen gegen die Verrechnungspreisdokumentation dort Strafzuschlag bis zu 1 Million Euro, mindestens 5000 Euro

Evtl. Neuregelung bei Sanktionsmöglichkeiten für Datenzugriff?

Zugriffsmöglichkeiten der Finanzverwaltung



Alle 3 Zugriffarten müssen über 10 Jahre gewährleistet werden. Der unmittelbare Zugriff am System des Stpfl. kann nur umgangen werden, wenn ein Archivsystem vorliegt, das die gleichen Auswertungsmöglichkeiten bietet wie das Produktivsystem.

Die drei Möglichkeiten des Datenzugriffs (vom Prüfer auch kumulativ wählbar)

- **Unmittelbarer Datenzugriff (=Z 1):**
Nur-Lesezugriffs unmittelbar auf das Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen.
- **Mittelbarer Datenzugriff (=Z 2):**
Die Daten müssen entsprechend den Vorgaben des Prüfers maschinell ausgewertet werden, um den Nur-Lesezugriff durchführen zu können.
- **Datenträgerüberlassung (=Z 3):**
Die gespeicherten Unterlagen werden dem Prüfer auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Auswertung überlassen.

Variante 1: Unmittelbarer Datenzugriff (Z 1)

- Die für den Datenzugriff erforderliche Hard- und Software des Systems ist dem Prüfer zur Verfügung zu stellen und der Prüfer ist für den Nur-Lesezugriff in das DV-System einzuweisen.
- Die Zugangsberechtigung muss so ausgestaltet sein, dass dem Prüfer der Zugriff auf alle steuerlich relevanten Daten eingeräumt wird.
- Sie umfasst u.a. auch die Nutzung der im DV-System vorhandenen Auswertungsprogramme (z.B. zur Filterung und Sortierung).
- Eine Fernabfrage (Online-Zugriff) ist ausdrücklich ausgeschlossen.

Vor- und Nachteile der Variante 1

□ Vorteile

- keine Fehler durch Datenexport
- keine Verzögerung durch den Stpfl.
- Prüfung beim Stpfl.

□ Nachteile

- Eigene Auswertungsprogramme können nicht eingesetzt werden
- Stpfl. beschränkt u.U. den Zugriff
- Systemkenntnisse nötig
- Daten können nicht elektronisch weiterverarbeitet werden

Variante 2: Mittelbarer Datenzugriff (Z 2)

- Die Daten werden nach den Vorgaben des Prüfers maschinell ausgewertet. Dazu ist dem Prüfer zusätzlich eine mit dem Datenverarbeitungssystem vertraute Person zur Verfügung zu stellen.
- Auswertungen sind jedoch nur mit dem im System vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten zulässig.
- Die Kosten der maschinellen Auswertung trägt das Unternehmen.
- Der Umfang der zumutbaren Mithilfe richtet sich nach den betrieblichen Begebenheiten des Unternehmens
- Auch hier erhält der Prüfer einen Nur-Lese-Zugriff

Vor- und Nachteile der Variante 2

Vorteile

- geringe Systemkenntnisse nötig

Nachteile

- Man ist u.U. auf Personen die mit dem EDV-System vertraut sind, angewiesen und der Stpfl. kann Auswertung verzögern
- Prüfer muss der Auswertung vertrauen u. kann sie nicht überprüfen
- keine Weiterverarbeitung der Daten möglich

Variante 3: Datenträgerüberlassung (Z 3)

- Mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen sind 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 zu stellen.
- Dies gilt auch in den Fällen, in denen sich die Daten bei Dritten befinden.

Vor- und Nachteile der Variante 3

□ Vorteile

- Daten können extern verarbeitet werden
- Prüfsoftware kann eingesetzt werden. Wissen über die Prüfsoftware ist größer, als das Wissen über die Software des Stpfl.
- Datenmenge ist bekannt
- Kein Überblick über die Prüfungstätigkeit durch den Stpfl.

□ Nachteile

- nicht lesbares Datenformat

Wesentliche Aufgaben des Steuerpflichtigen

- Isolierung originär digitaler Daten
- Trennung der steuerlich relevanten Daten (= zur Tatsachenfeststellung erhebliche Daten) von den Daten, die steuerlich irrelevant sind oder lediglich Sachverhaltswürdigungen darstellen
- Sicherstellung des Datenzugriffs der Finanzverwaltung während des gesamten Aufbewahrungszeitraums
- Verfahrensdokumentation entsprechend GoBS
GoBS: „Für jedes DV-gestützte Buchführungssystem ist eine Dokumentation zu erstellen (Verfahrensdokumentation)“
- Aus der Verfahrensdokumentation müssen Inhalt, Aufbau und Ablauf des Abrechnungsverfahrens vollständig ersichtlich sein
- Prüfung einer vorhandenen Verfahrensdokumentation hinsichtlich der GDPdU-Konformität und ggf. Anpassung

Fazit

- Sachliche Umfang der Außenprüfung wird nicht erweitert
- Der Datenzugriff soll dazu führen, dass die Prüfungen effektiver durchgeführt werden, und zwar im Sinne einer Verkürzung der Prüfungsdauer in den Betrieben.
- Streitigkeiten dürften entstehen, welche Unterlagen bzw. Daten einen steuerlich relevanten Charakter haben. Dieses Problem besteht bisher auch schon.
- Probleme technischer Art werden sich in der Praxis noch viele ergeben. Diese wird man sehr oft nur einzelfallbezogen lösen können.
- Zusammenarbeit der Unternehmen mit der eigenen DV-Abteilung, ggf. der Revision und des Controlling sowie mit den Systempartnern und den Steuerberatern (Wirtschaftsprüfern) um Rahmenbedingungen für digitale Prüfung zu schaffen

Aktueller Stand der Finanzverwaltung

© Helmut Pietschmann
Dipl. Finanzwirt (FH)
Berlin

Umsetzung des Datenzugriffs seitens der Finanzverwaltung

- Für Z1 und Z2 werden, sofern finanzielle Mittel zur Verfügung stehen, die Prüfer v.a. extern geschult (z.B. SAP/R3)
- Für Z3 wurde eine Generallizenz (14.000 Lizenzen) des Analyseprogramms „IDEA“ erworben
- In den Bundesländern werden verstärkt die Prüfer in der Anwendung des Programms bundeseinheitlich geschult
- Schulung im Programm IDEA wurden in allen Bundesländern nahezu abgeschlossen
- Zeitnahe digitale Prüfungen
- Bereitstellung automatisierter Prüfungsschritte/Makros durch die Clearingstelle des Bundesamtes für Finanzen

Umsetzung des Datenzugriffs seitens der Finanzverwaltung

- Von vielen Bundesländern wird vor dem Prüfungsbeginn ein Fragebogen versandt.
- Mit dem Fragebogen wird der Bestand, die eingesetzten Programme und Exportmöglichkeiten erfragt. I.d.R. soll der Fragebogen vor dem Prüfungsbeginn zurückgesandt werden.
- Damit wird der Istzustand dokumentiert und es kann gezielter nach prüfungsrelevanten Daten gefragt werden.
- Absprachen über die Art des Datenzugriffs und die Erstellung von Datenträgern sind im Vorfeld möglich.
- Der Prüfungsablauf wird beschleunigt.

IDEA – Ein Werkzeug der Finanzverwaltung

© Helmut Pietschmann
Dipl. Finanzwirt (FH)
Berlin

IDEA

- IDEA ist ein Programm, mit dessen Hilfe Wirtschaftsprüfer, Revisoren und Controller Datensätze unterschiedlichster Art und Herkunft einfach und konsistent selektieren, analysieren und aufbereiten können.
- Es sind komplexe Analysen von Daten, Analysen spezieller Bereiche und viele weitere Funktionen unter Windows auszuführen.
- Das Programm wurde für die kanadische Regierung entwickelt, später von Wirtschaftsprüfern und der kanadischen Verwaltung eingesetzt.

IDEA - Wesentliche Programmfunktionen

- Dokumentation der Analyseplanungen und der einzelnen Fortschritte in einer Liste (To-Do-Liste)
- Import (einer breiten Auswahl) von Dateitypen
- Analyse von Daten (vergleichende Statistiken, Profile, Analyse von Mehrfachbelegungen, Summierungen, Altersstrukturanalyse usw.)
- Suchen von Ausnahmen und Auffälligkeiten (mit Hilfe von ca. 80 Funktionen, arithmetische Operatoren, Text- und Datumskriterien)
- Lückenanalysen eines Bereichs (z.B. Suche nach doppelten Einträgen)

IDEA - Wesentliche Programmfunktionen

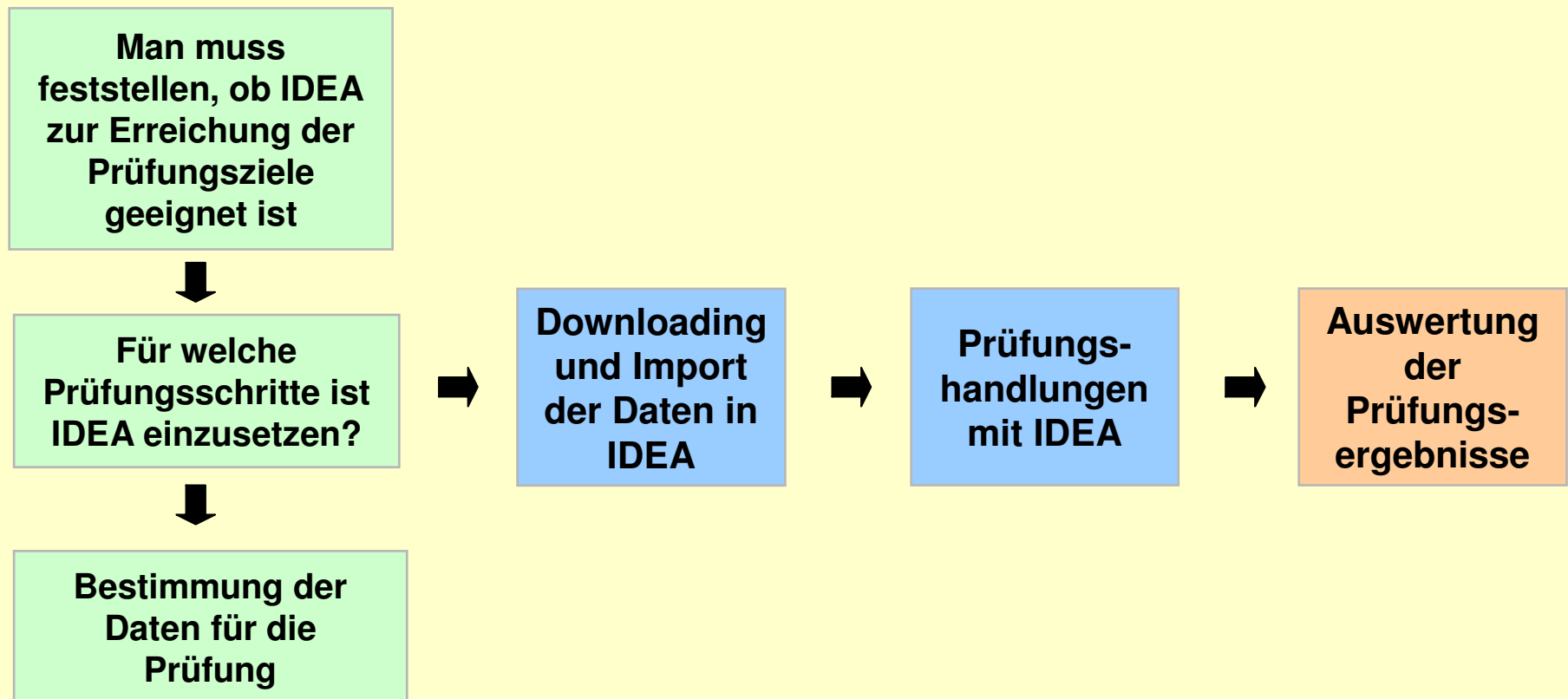
- Vergleich verschiedener Dateien (mit Hilfe des systematischen, des Zufalls – oder des Monetary-Untis-Verfahren)
- Unterschiedliche Schichtungsverfahren
- Erstellen von Pivot-Tabellen oder von multidimensionalen Analysen
- Automatische Generierung von komplett dokumentierten Historien der Analysen
- Aufzeichnen oder Erstellen von Makros (mit IDEA Script)

Prüfung mit IDEA

Planung

Prüfung

Auswertung



Der Werkzeugkasten IDEA



Hilfsfunktionen

z.B. autom. Dokumentation der Prüfschritte,
Speicherung der Ergebnisse, etc.

IDEA - Import von verschiedenen Dateien

- ASCII Dateien:
 - ASCII fixe Länge
 - ASCII delimited (=Comma Separated Value)
- EBCDIC fixe Länge
- Druckdateien
- dBase, Lotus(.WK1), Excel, Access
- SAP/AIS Importdatei Format
- Sonstige Datenbankformate