

Die digitale Außenprüfung – erhöhte Anforderungen an Unternehmer

Inhaltsverzeichnis

1. Was bleibt wie bisher?

2. Was ist neu bei Betriebsprüfungen?

3. Arten des Datenzugriffs auf das Datenverarbeitungssystem;

Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen

4. Was kann die Prüfsoftware IDEA?

5. Welche Dateiformate bzw. Datenträger werden von der Prüfsoftware der Finanzverwaltung akzeptiert?

6. Was muss der Steuerpflichtige tun?

7. Einrichtung eines limitierten Zugriffs für den Prüfer

8. Frage-Antwort-Katalog des Bundesfinanzministeriums nutzen

9. Konsequenzen bei Verletzung der Archivierungspflichten

10. Fazit

Seit dem 1.1.2002 hat die Finanzverwaltung das Recht, bei Außenprüfungen Einsicht in gespeicherte Daten des Unternehmens zu nehmen und ein Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Daten zu nutzen. Diese Prüfungsmethode besteht neben der Möglichkeit der herkömmlichen Prüfung. Durch den digitalen Datenzugriff soll der Tatsache Rechnung getragen werden, dass die Unternehmen zunehmend auf papierlose Abwicklung ihrer Buchführung übergegangen sind. Die deutsche Finanzverwaltung holt damit ihren Rückstand hinsichtlich der Prüfung EDV-gestützter Buchführungswerke gegenüber anderen EU-Staaten wie z. B. Frankreich, Österreich, den Niederlanden oder den Vereinigten Staaten von Amerika auf.

Nachdem auch die Verwaltung einige Zeit brauchte, um sich auf die Möglichkeit der digitalen Prüfung durch Beschaffung von notwendigem Expertenwissen und der erforderlichen Software vorzubereiten, ist nunmehr verstärkt mit digitalen Außenprüfungen zu rechnen. Rationelle Prüfungsmethoden können die Prüfungsdauer verkürzen. Davon profitieren nicht nur die Finanzverwaltung, sondern auch die Unternehmen. Sie müssen jedoch rechtzeitig Vorsorgemaßnahmen treffen, damit die neuen Prüfungsmethoden nicht zu Problemen bei der nächsten Außenprüfung führen. Der folgende Beitrag soll einen kurzen Überblick über die Anforderungen geben, die bei einer Außenprüfung erfüllt sein müssen, sowie wichtige Hinweise für die Unternehmer liefern.

Was bleibt wie bisher?

Durch die elektronische Außenprüfung ergibt sich keine Erweiterung des sachlichen Umfangs bei Betriebsprüfungen. Die Grenzen des Datenzugriffs bestimmt die Prüfungsanordnung, die den persönlichen, sachlichen und zeitlichen Prüfungsrahmen und den Umfang der aufbewahrungspflichtigen Unterlagen angibt. Auch dürfen die Prüfer ihren Ermessensspielraum, was das elektronische Prüfungsverfahren betrifft, nicht überschreiten.

Zu den sog. steuerlich relevanten Daten (aufbewahrungspflichtige Unterlagen) gehören:

- die Daten der Finanz-, der Anlagen- und der Lohnbuchhaltung ggf. einschließlich Berechnungstabellen in Bezug auf Rechnungswesen/Lohn
- vorgelagerte Systeme wie z. B. Reisekostenabrechnungen, Zeiterfassungs-, Kassenerfassungs- und Personalwirtschaftssysteme
- Waren- und Materialwirtschaftssysteme
- die Kosten- und Leistungsrechnung, soweit sie für die Bewertung von Wirtschaftsgütern oder Passiva (z. B. unfertige Arbeiten, Rückstellungen) steuerlich relevant ist
- sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind (betriebliche Konto- und Depotauszüge,
- Auftrags- und Bestellsunterlagen, Ausfuhr- und Einfuhrunterlagen, Preisverzeichnisse)
- steuerlich relevante E-Mails (Handelsbriefe, Kalkulationsgrundlagen, Termin- und Zahlungsvereinbarungen, Vereinbarungen von Rabatten usw.).
-

Nicht zu den steuerlich relevanten Daten zählen interne Unterlagen zur Unternehmensführung, wie z. B.

- Betriebswirtschaftliche Berechnungen, Statistiken, Marktstrategien sowie Daten, die einem Auskunftsverweigerungsrecht unterliegen.

Die neuen digitalen Prüfungsmethoden treten neben die Möglichkeit der herkömmlichen Prüfung bei Außenprüfungen, wozu auch Umsatzsteuer-Sonderprüfungen, Lohnsteuer-Außenprüfungen und Investitionszulagen-Sonderprüfung gehören. Sie kommen nicht zur Anwendung im Rahmen von Einzelermittlungsmaßnahmen, bei der Umsatzsteuer-Nachschaue oder bei so genannten Liquiditätsprüfungen, die die Finanzbehörden im Rahmen der Vollstreckung einsetzen.

Was ist neu bei Betriebsprüfungen?

Bis zum 31.12.2001 galt der Grundsatz der Wahlfreiheit hinsichtlich der Archivierungstechnik. Die gespeicherten Daten waren innerhalb angemessener Frist lediglich lesbar zu machen. Der Steuerpflichtige genügte daher der Aufbewahrungspflicht durch einen Ausdruck sämtlicher Daten. Die Aufbewahrung ausgedruckter Daten reicht nicht mehr aus. Der Steuerpflichtige muss seit dem 1.1.2002 auf eigene Kosten sicherstellen, dass die steuerlich relevanten Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist (sechs bzw. zehn Jahre)

- jederzeit verfügbar sind,
- unverzüglich lesbar gemacht und
- maschinell ausgewertet werden können.

Die elektronische Betriebsprüfung unterscheidet sich in einigen wesentlichen Punkten von der herkömmlichen Prüfung. Während bei einer herkömmlichen Prüfung mittels überwiegend manueller, stichprobenartiger Prüfungstätigkeiten nur ein begrenzter Einblick möglich war, ist nun eine lückenlose Prüfung innerhalb kurzer Zeit möglich. Die Prüfgebiete und Prüfschritte werden nicht mehr durch den Prüfer aufgrund seiner Erfahrungen bestimmt. Sie sind bei einer elektronischen Prüfung standardisiert und automatisiert.

Wie bisher soll die Außenprüfung grundsätzlich in den Räumen des Steuerpflichtigen stattfinden. Wird die digitale Buchführung allerdings bei einem Dritten, z. B. beim Steuerberater geführt, soll der Datenzugriff in den Räumen des Dritten erfolgen.

Arten des Datenzugriffs auf das Datenverarbeitungssystem; Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen

Der unmittelbare Datenzugriff: Der Prüfer erhält in Form des "Nur-Lesezugriffs" Einsicht in die steuerlich relevanten, gespeicherten Daten und kann alle vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten nutzen. Hard- oder Software der Finanzverwaltung kommen hierbei nicht zum Einsatz.

Mitwirkungspflichten: Der Steuerpflichtige weist den Prüfer in das EDV-System ein, erteilt ihm eine Zugangsberechtigung und stellt ihm die erforderlichen Hilfsmittel zur Verfügung. Das EDV-System muss die Unveränderbarkeit des Datenbestandes gewährleisten.

Der mittelbare Datenzugriff: Der Steuerpflichtige wertet die Daten nach den Vorgaben des Prüfers aus, um den Nur-Lesezugriff durchführen zu können.

Mitwirkungspflichten: Dem Prüfer sind nicht nur das EDV-System, sondern auch Personen, die mit dem EDV-System vertraut sind, zur Verfügung zu stellen.

Die Datenträgerüberlassung: Der Prüfer wertet die überlassenen Daten unter Einsatz des Prüfprogramms "IDEA" aus. Eine Online-Übermittlung der Daten ist nicht zulässig.

Mitwirkungspflichten: Der Steuerpflichtige übergibt dem Prüfer einen maschinell verwertbaren Datenträger (z. B. eine CD) und teilt ihm alle zur Auswertung benötigten Informationen mit. Nach Abschluss der Außenprüfung erhält er den Datenträger zurück oder die Daten werden gelöscht. Der Prüfer kann nach pflichtgemäßem Ermessen unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit entscheiden, welche Methode er wählt. Er kann auch mehrere Möglichkeiten des Datenzugriffs in Anspruch nehmen.

Was kann die Prüfsoftware IDEA?

IDEA ist ein frei am Markt verfügbares Analyseprogramm mit vielfältigen Funktionen, wie die elektronische Addition, Schichtung der Daten sowie Verknüpfungs- und Suchfunktionen. Es ermöglicht Lückenanalysen, Feststellungen von Nullwerten und Mehrfachbelegungen sowie brancheninterne Vergleiche. Die Finanzverwaltung hat verschiedene Prüfroutinen entwickelt und hinterlegt. Dadurch können u. a. folgende Überprüfungen durchgeführt werden:

- Überprüfung der Ein- und Ausgangsrechnungen,
- Kontrolle der Vollständigkeit der Einnahmen durch Abgleich der Bestellungsdatei mit der Rechnungslegungsdatei,
- Auswertungen der Lagerwirtschaft (Bestandsveränderungen, Inventur),
- Bewertung des Anlagevermögens,
- Überprüfung der pauschalen Rückstellungsbildung nach betrieblichen Erfahrungen,
- erleichtertes Aufspüren von Kassenfehlbeträgen,
- Überprüfung der Verträge (Arbeitsverträge, Mietverträge, Leistungsverträge, Verträge mit Gesellschaftern usw.).

Welche Dateiformate bzw. Datenträger werden von der Prüfsoftware der Finanzverwaltung akzeptiert?

Folgende Dateiformate werden von der aktuellen Version der Prüfsoftware IDEA problemlos gelesen und erfüllen damit die Voraussetzung der maschinellen Verwertbarkeit – sofern die zur Auswertung der Daten notwendigen Strukturinformationen gleichfalls in maschinell verwertbarer Form bereitgestellt werden und das Einlesen der Daten ohne Installation zusätzlicher Software über IDEA möglich ist:

- ASCII feste Länge
- ASCII Delimited (einschl. 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

Nicht erkennbare Dateiformate müssen in lesbare Formate konvertiert werden. Als Datenträger akzeptiert die Finanzverwaltung CD-ROMs und DVDs im ISO-Standard. Über diese Datenträger hinaus können bei der Datenträgerüberlassung auch Disketten verwendet werden, sofern diese das Dateisystem "MS-DOS" oder "FAT" enthalten. Wegen der Unveränderbarkeit der Daten dürfen diese nicht wiederbeschreibbar sein.

Was muss der Steuerpflichtige tun?

1. Trennung der steuerlich relevanten Daten von dem sonstigen Datenbestand

Der Steuerpflichtige hat das Recht primär darüber zu entscheiden, welche Daten steuerlich relevant sind. Der Prüfer kann von ihm die Offenlegung der ausgewählten Kriterien verlangen. Nur bei konkreten, begründeten Zweifeln an der Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit der Datenqualifikation hat er ein sekundäres Qualifikationsrecht. Er hat kein Recht, generell alle Unternehmensdaten auf die Steuerrelevanz durchzusehen!

2. Archivierung und maschinelle Auswertbarkeit der aufbewahrungspflichtigen Daten sicherstellen

Alle in elektronischer Form in das DV-System eingehende Daten sowie alle im DV-System erzeugten Daten (= originär digitale Unterlagen) müssen bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist auf einem maschinell lesbaren und auswertbaren Datenträger aufbewahrt werden. Originär in Papierform anfallende Unterlagen (z. B. Eingangsrechnungen) müssen nicht digitalisiert werden. Sie dürfen weiterhin ggf. auf Mikrofilm (COM-Verfahren) aufbewahrt werden. Werden diese Unterlagen aus betrieblichen Erfordernissen digitalisiert, besteht auch auf diese digitalisierten Unterlagen ein Zugriffsrecht der Finanzverwaltung. Werden Buchführungsdaten in maschinell nicht auswertbare Formate wie z. B. Tiff- oder Pdf-Formate überführt, kann auf die Daten nicht mehr wahlfrei zugegriffen werden. Bei einer ausschließlichen Archivierung der Daten im Pdf- oder Tiff-Format ist eine maschinelle Auswertung durch betriebliche Auswertungsprogramme oder die Prüfsoftware der Finanzverwaltung nicht mehr möglich. Dies liegt darin begründet, dass diese grafischen Formate keinerlei Strukturinformationen (Felddefinitionen o.ä.) enthalten. Aus diesem Grunde muss die Archivierung von Buchführungsdaten in maschinell auswertbaren Formaten erfolgen, während beispielsweise nicht digitalisierte Belege weiterhin in grafischen Formaten gespeichert werden dürfen. Beispiele für digitale Unterlagen, die so archiviert werden müssen, dass sie in ursprünglicher Form betrachtet werden können:

- Betriebswirtschaftliche Auswertungen, Bilanz oder Journal, die der Steuerberater per E-Mail oder CD an den Steuerpflichtigen versendet
- Erstellung eines Angebots für einen Kunden mit einem Textverarbeitungsprogramm.

Speziell in Bezug auf die Archivierung von E-Mails vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass sie für den Datenzugriff im Originalformat maschinell auswertbar vorgehalten werden müssen, sofern der Inhalt für die Besteuerung von Bedeutung ist – z. B. wenn die Reisekostenabrechnung per E-Mail übermittelt wurde. Hier empfiehlt sich, diese Daten in einem speziellen Ordner für die Betriebsprüfung zu archivieren und so von den sonstigen E-Mails zu trennen.

Für alle steuerlich relevanten Daten nach dem 31.12.2001 muss die maschinelle Auswertbarkeit der archivierten Daten auf jeden Fall sichergestellt werden. Probleme mit der unverzüglichen Lesbarmachung und der maschinellen Auswertbarkeit können entstehen, wenn in der Zwischenzeit ein Wechsel des Hard- oder Softwaresystems erfolgt ist. Grundsätzlich soll das alte System in uneingeschränkt nutzbarem Umfang bis zum Ende der Aufbewahrungsfrist behalten werden, es sei denn, die Auswertungsprogramme des neuen Systems entsprechen in qualitativer Hinsicht den Auswertungsmöglichkeiten des alten Systems. Steuerpflichtige, die die Anschaffung eines neuen Softwaresystems für ihren Betrieb planen, sollten vor Auftragsvergabe die Notwendigkeit der Wiederherstellung der "alten Daten", die mit einem anderen EDV-System bearbeitet wurden, mit ihrem Programmierer besprechen. Für die vor dem 1.1.2002 archivierten Daten kann eine Reaktivierung derselben nicht verlangt werden, wenn dies mit unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden wäre, wie das z. B. bei einer nochmaligen Erfassung der Daten erforderlich wäre. Wurde das EDV-System nicht ausgetauscht, gilt jedoch die Verpflichtung zur unverzüglichen Lesbarmachung und maschinellen Auswertbarkeit auch für die steuerlich relevanten Daten, die vor dem 1.1.2002 gespeichert worden sind.

Einrichtung eines limitierten Zugriffs für den Prüfer

Alle steuerlich relevanten Daten sollten so eingerichtet werden, dass ein Zugriff auf betriebsinterne bzw. private Daten, die nicht der Betriebsprüfung unterliegen, vermieden wird. Die Finanzverwaltung vertritt hierzu prinzipiell die Auffassung, dass Betriebsprüfer versehentlich überlassene Daten (sog.Zufallsfunde) verwerten dürfen.

Frage-Antwort-Katalog des Bundesfinanzministeriums nutzen

Die digitale Außenprüfung wirft eine ganze Reihe von ungeklärten Fragen auf. Die Ansicht der Finanzverwaltung kann als Download von der Internetseite des Bundesfinanzministeriums (www.bundesfinanzministerium.de) abgerufen werden. Es handelt sich dabei zwar nicht um rechtsverbindliche Informationen, trotzdem sind sie von Bedeutung, weil sie Rückschlüsse über die Auffassung der Verwaltung liefern.

Konsequenzen bei Verletzung der Archivierungspflichten

Nach den Informationen im Frage- und Antwortkatalog des Finanzministeriums kommen als Sanktionen nach den Umständen des Einzelfalls Bußgeld, Zwangsmittel und Schätzung in Betracht, ohne dass die Voraussetzungen hierfür näher präzisiert werden. Die Finanzbehörde kann dem Steuerpflichtigen jedoch nicht vorschreiben, wie sein Datenverarbeitungssystem ausgestaltet werden soll! Vielmehr muss die digitale Außenprüfung beim Steuerpflichtigen im Rahmen der technischen Gegebenheiten des zu prüfenden Unternehmens durchgeführt werden.

Fazit

Die Einführung des digitalen Zugriffs im Rahmen der Außenprüfung stellt neue, auch finanziell belastende Anforderungen an die Unternehmen, die mit elektronischen Datenbeständen arbeiten. Es wird umgehend erforderlich sein, insbesondere die betriebseigene EDV so einzurichten, dass sie den gesetzlichen Anforderungen zur digitalen Betriebsprüfung entspricht, und Daten, die nicht für die Finanzverwaltung zur Prüfung nötig sind, auszusondieren.

In jedem Falle sollte vor einer Betriebsprüfung steuerlicher Rat eingeholt werden.