

MERKBLATT

Elektronische Betriebsprüfung

Ansprechpartner:

RK Chemnitz, Herr Thümmel

Tel.:

0371 6900-1530

Fax:

0371 6900-191530

E-Mail:

michael.thuemmel@chemnitz.ihk.de

RK Plauen, Herr Andreas

Tel.:

03741 214-3200

Fax:

03741 214-3102

E-Mail:

gerd.andreas@chemnitz.ihk.de

RK Zwickau, Frau Hauschild

Tel.:

0375 814-2120

Fax:

0375 814-192120

E-Mail:

isabel.hauschild@chemnitz.ihk.de

Dok.-Nr. Webseite: 3152796

Hinweis:

Das Merkblatt wurde sorgfältig erstellt. Dessen ungeachtet können wir keine Gewähr übernehmen und schließen deshalb jede Haftung im Zusammenhang mit der Nutzung des Merkblattes aus.
Evtl. Verweise und Links stellen keine Empfehlung der Kammer dar.

1. Einführung

Seit dem 1. Januar 2002 ist auf der Grundlage des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000 eine Elektronische Betriebsprüfung möglich. Sie ist auch unter der Bezeichnung Digitale Betriebsprüfung / Steuerprüfung oder unter dem Kürzel GDPdU (**G**rundsätze zum **D**atenzugriff und zur **P**rüfbarkeit **d**igitaler **U**nterlagen) bekannt. Die Elektronische Betriebsprüfung wurde in den Anfangsjahren jedoch kaum praktiziert, weil der Finanzverwaltung die erforderlichen technischen und fachlichen Voraussetzungen fehlten. Diese wurden aber zwischenzeitlich geschaffen. Nach einer mehrjährigen Übergangsphase sollen jetzt elektronische Betriebsprüfungen zum Prüfungsalltag gehören. Hierzu müssen Unternehmen, welche buchführungspflichtig sind, alle steuerlich relevante digitale Unterlagen elektronisch aufbewahren und archivieren. Weiterhin muss dem Betriebsprüfer ein entsprechender Zugriff auf diese Daten ermöglicht werden.

Trotz dieses Handlungsdrucks sind viele Unternehmen immer noch nicht vorbereitet auf die Anforderungen der GDPdU. Wer sich allerdings nicht auf die neuen Prüfungsmöglichkeiten einstellt, riskiert Nachteile in der steuerlichen Beurteilung von zentralen Geschäftsvorgängen.

2. Zugriffsarten

Es gibt drei Zugriffsarten zwischen denen der Prüfer im Rahmen einer Außenprüfung wählen kann. Eine Kombination ist ebenso möglich.

Z 1: unmittelbarer Zugriff

Der Prüfer greift unmittelbar unter Nutzung der unternehmenseigenen Hard- und Software auf die gespeicherten Daten zu. Der Prüfer wertet selbst aus. Gegebenenfalls ist der Prüfer in das DV-System einzuweisen.

- Es gibt kein Verwertungsverbot für steuerlich nicht relevante oder auch private Informationen, die der Prüfer beim Lesen zufällig erlangt (Ausnahme: Berufsgeheimnisse). Deshalb ist auf eine ordentliche Trennung der steuerlich relevanten von den steuerlich nicht relevanten Daten zu achten! Dies betrifft auch das E-Mail-System, sofern dort steuerliche Informationen enthalten sind.

Z 2: Mittelbarer Zugriff

Der Prüfer kann verlangen, dass nach seinen Vorgaben ein mit dem DV-System vertrauter Mitarbeiter des Unternehmens die gespeicherten Daten mit einer unternehmenseigenen Hard- und Software auswertet und zur Verfügung stellt.

Z 3: Datenträgerüberlassung

Der Prüfer kann ferner verlangen, dass ihm die gespeicherten Daten samt aller notwendigen Informationen wie z. B. Dateistruktur, Formate, Felddefinitionen und Verknüpfungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger (möglichst CD-ROM oder DVD im ISO-Standard) zur

Auswertung überlassen werden. Die Auswertung erfolgt mittels der verwaltungseigenen Software IDEA.

→ Die Datenträgerüberlassung kann für Unternehmen technisch schwierig und kostenintensiv sein. Sinnvoll ist eine Beachtung des „Beschreibungsstandards für Datenträgerüberlassung“. Die jeweils aktuelle technische Beschreibung kann beim Vertrieb der Prüf-Software IDEA (www.audicon.net) angefordert werden. Eine Aufstellung der Dateiformate, welche von der Prüfsoftware der Finanzverwaltung akzeptiert werden, befindet sich in den Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung.

(vgl. <http://www.elektronische-steuerpruefung.de/faqs/faqsbfm.htm#FAQ1>

in der jeweils aktuellen Fassung)

Die Datenträgerüberlassung wird vermutlich die bevorzugte Variante werden. Sie bietet die Möglichkeit, dass die Daten mittels der speziellen Software IDEA in der Finanzverwaltung lückenlos ausgewertet und mit anderen Daten abgeglichen werden.

Eine Übernahme der Prüf-Software der Finanzverwaltung in betriebliche DV-Systeme ist nicht statthaft. Umgekehrt ist eine Installation von betrieblichen Auswertungsprogrammen auf Systemen der Finanzverwaltung nicht vorgesehen.

3. Steuerlich relevante Daten

Da weder Prüfungsumfang noch Prüfungsgegenstand durch die elektronische Betriebsprüfung verändert werden, gilt unverändert die bisherige Praxis. Damit ist nach wie vor nicht eindeutig geregelt, welche Unterlagen steuerlich relevant sind. Die Kriterien sind in jedem Unternehmen anders.

Als steuerlich relevant gelten Daten immer dann, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind. Damit gehören zwingend alle Daten der Finanz-, Anlagen- und Lohnbuchhaltung zu diesem Bereich. Daneben können aber auch Daten aus anderen Systemen, wie z.B. der Kosten- und Leistungsrechnung, der Materialwirtschaft, der Fakturierung oder der Zeiterfassung steuerlich relevant sein. Solche Daten können auch in Verhandlungsmemos, Strategiepapieren oder Fahrtenschreibern stecken. Erfasst werden alle Übertragungs- und Speichermedien, wie E-Mail, Computerdateien und elektronische Buchhaltung.

→ Sinnvoll ist eine Trennung steuerlich relevanter Daten von steuerlich nicht relevanten, unternehmensinternen Daten.

4. Aufbewahrungs- und Archivierungsanforderungen

Es gelten prinzipiell die gleichen Anforderungen und Fristen wie bisher, d. h. 6 bzw. 10 Jahre, wobei zu beachten ist, dass die Jahresabschlüsse, die Eröffnungsbilanzen sowie die Unterlagen für die Zollanmeldung in einer Originalausfertigung aufzubewahren sind; alle übrigen Unterlagen können dagegen sowohl als Kopie als auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern, z.B. Mikrofilm, Magnetbändern, Disketten, CD-ROM aufbewahrt werden.

Bezüglich einer elektronischen Betriebsprüfung sind folgende Punkte zusätzlich zu beachten:

- Es gibt keine Verpflichtung, in Papierform empfangene oder erstellte Unterlagen digital bereitzustellen (dies betrifft z. B. auf Speicherschreibmaschinen erstellte Unterlagen; unverbindliche Auftragsbestätigungen per Mail bei späterer verbindlicher Bestätigung per Post; Kontoauszüge in Papierform).
- Digital empfangene oder erstellte Unterlagen dürfen nicht mehr als Papier-Ausdruck oder als Mikrofilm aufbewahrt werden. Die entsprechenden Daten inklusive der Stammdaten und Verknüpfungen sind weiter digital so vorzuhalten, dass sie
 - (1) **jederzeit verfügbar,**
 - (2) **unverzüglich lesbar und**
 - (3) **maschinell auswertbar**sind.
 - ➔ Vorstehende Anforderungen können aus Sicht der EDV problematisch sein (Speicherprobleme; Verfügbarkeit der „damaligen“ Hard- und Software; evtl. Wiedereinspielen in aktuelle Programme; Zurückspielen gesicherter, aber bereits gelöschter Daten etc.)
- Unterlagen, welche bereits vor dem 01.01.2002 gespeichert vorlagen („Altdateien“), müssen über den gesamten Zeitraum von 6 bzw. 10 Jahren gespeichert bleiben. Bei der ab 01.01.2002 möglichen elektronischen Prüfung bezieht man sich also nicht auf das Datum der Buchung oder Datenerzeugung, sondern auf die Prüfung selbst. Es gibt zwei Ausnahmen:
 - (1) Wenn bei einer Archivierung vor dem 01.01.2002 das wiederholte Einspielen der Daten in das aktuelle DV-System zu einem unverhältnismäßig hohen Aufwand führen würde, reicht eine Lesbarmachung dieser Daten aus.
 - (2) Erfolgte eine Archivierung der Daten vor dem 01.01.2002 auf maschinell nicht lesbaren Datenträgern (z.B. Mikrofilm), kann eine Übertragung in eine maschinell auswertbare Form nicht verlangt werden.
- Die eingesetzten DV-Systeme sind, zumindest für den Zeitraum ab 01.01.2002, über den gesamten Zeitraum der Aufbewahrungspflicht für eine Auswertung der Daten funktionsfähig zu halten. Nicht mehr eingesetzte DV-Systeme sind somit bis zu einer Dauer von 10 Jahren im Unternehmen vorzuhalten. Alternativ kann es neuerdings ausreichen, wenn Daten mit den Originalverknüpfungen revisionssicher archiviert werden und wenn für das Archivsystem ein Auswertungstool bereitgestellt wird, welches gleichwertige quantitative und qualitative Auswertungen wie das Produktivsystem ermöglicht.

5. Wie erfolgt eine elektronische Betriebsprüfung?

Gegenüber der bisherigen Praxis ändern sich Prüfungsumfang und -gegenstand grundsätzlich nicht. Allerdings ändert sich die Methode. Nunmehr ist eine schnellere und intensivere Prüfung möglich. Manuelle Prüfungstätigkeiten werden auf ein Minimum reduziert. Massendaten werden maschinell sehr schnell sortiert, gefiltert und mit Daten aus anderen Dateien abgeglichen. Gleichzeitig werden statistische Werte über die untersuchten Daten ermittelt.

Deshalb ist davon auszugehen, dass

- Stichproben durch vollumfängliche Prüfungen ersetzt werden,
- Prüfgebiete und -schritte standardisiert vorgegeben werden (und damit die bisherige subjektive Handlung des Prüfers ersetzen) sowie
- die Einblicke in die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung tiefer werden.

Nachstehend einige Vorgänge, die jetzt mit hoher Wahrscheinlichkeit genauer analysiert werden:

- Buchungen mit großen Unterschieden zwischen Beleg- und Buchungsdatum bzw. mit fehlender Zeitnähe zum Geschäftsjahr
- Stornobuchungen und/oder alle Buchungen mit negativen Vorzeichen
- Doppelbuchungen
- Vollständigkeit bei fortlaufend nummerierten Belegen und Rechnungen
- Übereinstimmung von Bestell- und Rechnungsdateien
- Korrespondenz von Arbeitszeiten aus der Arbeitszeiterfassung mit der Lohn- und Gehaltsrechnung
- Korrespondenz von steuerfreien Lohnzahlungen mit Personaldaten (z.B. Abfindungen, Jubiläen)
- Vergleich von Preisen aus den Rechnungen mit den Bewertungen bei Beständen
- Vergleich der Rechnungspreise mit den Marktpreisen (insbes. bei Lieferungen an/von verbundenen Unternehmen)
- Buchungen ohne oder mit besonderer Umsatzsteuer
- hohe Inventurdifferenzen (Privatentnahmen?, Schwarzverkäufe?)

Nach Analyse der Daten wird sich der Prüfer die zu den herausgefilterten Geschäftsvorfällen gehörenden Belege vorlegen lassen. Diese wird er wie bisher prüfen, aber umfangreicher und zielgerichteter.

6. Problemfelder

- Datensicherheit, insbesondere bei der Datenträgerüberlassung
- Datensicherung abgeschlossener Betriebsprüfungen bei der Finanzverwaltung (Rückgabe ?, Löschung ?)
- Aufbewahrungspflicht von E-Banking-Daten (diese werden in der Regel elektronisch im Unternehmen weiterverarbeitet, obwohl nur die analogen Kontoauszüge in Papierform verbindlich sind)
- Das Unternehmen hat bei der Betriebsprüfung gesetzliche Mitwirkungspflichten. Das Ausmaß bestimmt sich nach den Grundsätzen des pflichtgemäßen Ermessens. Neben den üblichen Mitwirkungspflichten ist neu, dass dem Prüfer die notwendigen Arbeitsmittel (Arbeitsplatz, Hard- und Software) gestellt werden. Der Prüfer ist in die betreffenden EDV-Programme einzuweisen
 - ➔ Das konkrete Ausmaß der Mitwirkungspflichten sollte vor Prüfungsbeginn abgestimmt werden.

- Zur Haftung der Finanzverwaltung bei Datenverlusten und Systemausfällen gibt es keine eindeutigen Aussagen
 - ➔ Der DV- Administrator sollte schon deshalb die Gefahr von Datenverlusten und Systemausfällen durch Einschränkung der Zugriffsrechte des Prüfers minimieren.
- Klärung der Haftungsverhältnisse, wenn die Buchhaltung ausgelagert ist

7. Fallstricke

Die zunehmende papierlose Geschäftskorrespondenz verführt oftmals zu einem leichtfertigen Umgang mit Inhalten, Dokumenten und Prozessen. Die rechtssichere Ablage von elektronischen Dokumenten ist aber ebenso wichtig wie die von Papierbelegen.

- Schlechter Datenzugriff:
Fehlerhafte oder gänzlich unzureichende Dateiverwaltungen gefährden die Beweiskraft ganzer Vorgänge im Unternehmen. Um einen steuersicheren Belegzugriff gewährleisten zu können, müssen vorab Regeln zur digitalen Dokumentenablage definiert werden.
- Mangelnde Sachlichkeit:
Im Rahmen der modernen elektronischen Geschäftskorrespondenz wird eher ein lockerer Umgangston gepflegt. Jedoch sollten sich auch die digitalen Daten auf eine rein sachliche Darstellung konzentrieren.
- Übermäßige Transparenz:
Der Betriebsprüfer kann alle ihm zugänglich gemachte Daten verwerten. Das Unternehmen hat selbst dafür zu sorgen, dass der Zugriff auf steuerlich relevante Daten beschränkt bleibt. Nicht prüfungsrelevante Dokumente wie z. B. Personalunterlagen oder Auftragsbücher sollten durch spezielle Zugriffsrechte geschützt werden.
- Zweifelhafte Beweiskraft:
Dateien alleine erzielen noch keine Beweiskraft. Sie können nachträglich verändert worden sein. Daher muss auch der gesamte Verfahrensprozess revisionssicher gestaltet und dokumentiert werden.

8. Vorbereitung

An einer gründlichen Vorbereitung auf die Elektronische Betriebsprüfung kommt kein Unternehmen vorbei. Der „Ernstfall“ kann sicherlich am besten mit der am Markt frei erhältlichen Prüf-Software der Finanzverwaltung getestet und somit vorab eine Selbstprüfung vorgenommen werden. Diese gibt aber keine 100 %-ige Sicherheit, dass der Prüfer nicht doch noch mehr entdeckt. Die Finanzverwaltung wird nämlich zusätzlich nicht frei zugängliche Prüfungs- Makros verwenden. Außerdem werden die einzelnen Prüfer je nach Erfahrung und „Durchblick“ eigene Prüfroutinen entwickeln.

Sinnvoll ist die Durchführung so genannter „GDPdU-Checks“, welche verschiedene Dienstleister (Steuerberater, IT-Häuser) anbieten. Die Blackbox Elektronische Betriebsprüfung wird dadurch transparent.

Grundsätzlich sollte bei der Vorbereitung beachtet werden:

- ➔ Rechtzeitiger Beginn mit der Vorbereitung - bei Vorlage der Prüfungsanordnung ist es zu spät
- ➔ Bestimmung der betroffenen Daten und Software (auf der Grundlage einer Analyse von Geschäftsprozessen und des Datenflusses von der Entstehung bis zur Archivierung)
- ➔ Bestimmung der steuerlich relevanten Daten und Prozesse (hier können Problemfelder in E-Mails, Vorschaltssystemen und beim Electronic Banking liegen)
- ➔ Anpassung der Geschäftsprozesse an die künftigen Anforderungen (unter Beachtung von Schnittstellen; IT-Infrastruktur; Dokumentenformaten; Zugriffsrechten für Prüfer [Nur-Lese-Zugriff, Beschränkung auf prüfungsrelevante Zeiträume]; Verhinderung von Neuanlegen, Überschreiben und Löschen von Daten durch den Prüfer; technische Absicherung der Aufbewahrungs- und Archivierungspflichten; Datensicherung)
- ➔ Prüfung der möglichen Zugriffsarten (z.B. soll ein dauerhafte Datenbereitstellung für die unmittelbare bzw. mittelbare Datenträgerüberlassung möglich sein? Ist bei einer Datenträgerüberlassung ein Datenexport ohne weiteres möglich? Welche Speicherorte und -formate sind festzulegen?)
- ➔ Test der Anpassungen
- ➔ Sicherstellung einer Nachvollziehbarkeit der Prüfung

In die gesamten Vorbereitungsarbeiten sollten Steuerberater und IT-Experten und insbesondere auch die betroffenen eigenen Mitarbeiter sowie der Datenschutzbeauftragte des Unternehmens einbezogen werden.

Letztlich bietet die ohnehin erforderliche Vorbereitung auf eine Elektronische Betriebsprüfung auch die Möglichkeit, die eigenen Prozesse leistungsfähiger und effizienter zu gestalten.

9. Kosten

Alle mit dem neuen Datenzugriff anfallenden Kosten hat das Unternehmen zu tragen. Dies bezieht sich auch auf die Anschaffung eventuell neu erforderlicher Hard- und Software und das Vorhalten bestimmter Datei-Formate (z.B. verschiedene ASCII-orientierte Formate, Excel, Access, Lotus usw.). Weiterhin sind Kosten der direkten Prüfungsarbeit (inkl. der Einweisung des Prüfers) ebenfalls vom Unternehmen zu tragen. Schulungskosten für die Prüfer können aber nicht auf das Unternehmen abgewälzt werden.

- ➔ Es kann sinnvoll sein, dem Prüfer auf einer CD alle relevanten Daten zu übergeben. Damit kann eine stundenlange Belegung der Betriebsmittel wie bei einem unmittelbaren oder auch mittelbaren Zugriff verhindert werden.

Sollte ein Unternehmen einen ordnungsgemäßen Datenzugriff nicht sichern, drohen Bußgeld, Zwangsgeld oder Schätzung.

10. Weitere Informationen

- Rechtliche Grundlagen:
 - Änderung der Abgabenordnung durch das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 (BGBl I, S. 1433, Artikel 7 und 8)
 - Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) – BMF-Schreiben vom 16.07.01 – IV D 2 – S 0316 – 136/01 –
 - Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) – BMF-Schreiben vom 07.11.95 – IV A 8 – S 0316 – 52/95 BStBl I, S. 738

- Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung (Bundesministerium der Finanzen; die jeweils aktuelle Fassung wird im Internet bekannt gegeben:
<http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/steuern.html>)

- „Die Digitale Steuerprüfung“ – Die Broschüre ist zum Preis von 7,60 EUR zu beziehen über Ihre IHK oder direkt beim DIHK über das Internet unter:
<http://www.dihk.de/publikationen>

- <http://www.gdpdu-portal.com/>

- <http://www.elektronische-steuerpruefung.de/>

- <http://www.audicon.net/>