

# Betriebsprüfung: Die neue Prüfsoftware

## Überblick

Seit dem 1.1.2002 darf die Finanzverwaltung die mit DV-System erstellte Buchführung der Unternehmen nach den "Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)" mittels Datenzugriff prüfen [1]. Dazu hat sie sich mit der leistungsfähigen Prüfsoftware IDEA ausgestattet. Der folgende Beitrag beschäftigt sich mit der praktischen Umsetzung des Datenzugriffs im Zusammenhang mit dem Einsatz der Prüfsoftware IDEA, der Archivierung von Unterlagen, z. B. von E-Mails, sowie der für die Praxis bedeutsamen Frage, welche Daten vom Steuerpflichtigen für den Datenzugriff vorgehalten werden müssen. Daneben wird auf die Frage eingegangen, ob Steuerpflichtige mit einer [Einnahme-Überschuss-Rechnung](#) dem Datenzugriff unterliegen.

## 1. Einsatz der Prüfsoftware IDEA durch die Prüfungsdienste

Zur Ausübung des Datenzugriffs kann die Finanzbehörde u.a. gem. [§ 147 Abs. 6 S. 2 AO](#) verlangen, dass ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen, soweit sie steuerlich von Bedeutung sind, auf einem **maschinell verwertbaren Datenträger**, beispielsweise einer CD-ROM oder DVD, zur Verfügung gestellt werden [2]. Mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen sind der Finanzbehörde alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen wie Formatangaben, Dateistruktur, Felddefinitionen sowie interne und externe Verknüpfungen, beispielsweise zwischen den einzelnen Feldern der eingesetzten Datenbank, in maschinell auswertbarer Form zu übergeben [3]. Die Überlassung dieser Informationen in maschinell auswertbarer Form ist erforderlich, damit die Finanzbehörde sie mittels des Einsatzes eines **Analyseprogramms** auswerten kann. Zu diesem Zweck wurden von den Finanzbehörden des Bundes und der Länder im Rahmen einer europaweiten Ausschreibung bundeseinheitlich ungefähr 14.000 Lizenzen der frei auf dem Markt verfügbaren und bei Wirtschaftsprüfern bereits seit langem verbreiteten **Prüfsoftware "IDEA"** [4] beschafft. IDEA wurde vor über 17 Jahren vom Kanadischen Rechnungshof entwickelt. Später beteiligten sich das Kanadische Institut der Wirtschaftsprüfer und ein international besetztes Komitee an der Weiterentwicklung. Derzeit ist IDEA in über 40 Ländern bei Revisoren, Wirtschaftsprüfern und Controllern im Einsatz. Mit dieser Prüfsoftware wurden alle **Prüfungsdienste** der Finanzverwaltung, d.h. die **Betriebs-**, die **Umsatzsteuer-Sonder-**, die **Lohnsteuer-Außenprüfung** sowie die **Steuerfahndung** ausgestattet. Die Erfahrungen der Finanzverwaltungen anderer Industriestaaten mit Prüfsoftware zeigen, dass der erfolgreiche und reibungsfreie Einsatz von Prüfsoftware im Rahmen der Steuerkontrolle entscheidend von umfassenden Schulungen der Prüfer sowohl in der technischen Handhabung des Programms als auch in den konkreten Einsatzmöglichkeiten im Rahmen von [Außenprüfungen](#) abhängt. Diese Erkenntnisse setzt die deutsche Finanzverwaltung mit einem mehrstufigen Schulungskonzept um, das neben den auf Landesebene stattfindenden Schulungen auch zentral in der Bundesfinanzakademie angebotene Intensivkurse vorsieht. Diese Intensivkurse beinhalten beispielsweise die Analyse **einkommen-, lohnsteuer- und umsatzsteuerlicher** Sachverhalte bis hin zur umfassenden Prüfung von **Web-Shops** mit Hilfe der Prüfsoftware. Eine größere Anzahl von Prüfern ist bereits bundesweit im Umgang mit dieser Prüfsoftware [5] geschult worden. Damit die Prüfer sinnvoll mit IDEA umgehen können, erfolgt die Installation von IDEA auf dem jeweiligen Prüfer-Laptop **erst** nach einer **erfolgten Grundschulung** des Prüfers.

## 2. Möglichkeiten der Datenübernahme durch IDEA

Der Einsatz von IDEA ermöglicht im Rahmen der Datenträgerüberlassung den **Import**, die **Selektion** sowie die **Analyse kleinerer** und **größerer Datenmengen**. Folgende Dateiformate werden zum Beispiel von der aktuellen Version der Prüfsoftware IDEA problemlos gelesen und **erfüllen** damit die Voraussetzung der **maschinellen Verwertbarkeit** im Sinne der "GDPdU", sofern die zur Auswertung der Daten **notwendigen Strukturinformationen** gleichfalls **in maschinell verwertbarer Form** bereitgestellt worden sind:

- 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

### Wichtig

Wie dargestellt, ist der Steuerpflichtige nicht nur zur Herausgabe der gespeicherten steuerrelevanten Unterlagen verpflichtet, sondern er muss darüber hinaus dem Prüfer alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung stellen.

Unter dem Begriff "**maschinellem Auswertbarkeit**" versteht die **Finanzverwaltung** den "**wahlfreien Zugriff**" auf alle gespeicherten Daten einschließlich der sog. **Stammdaten**, zum Beispiel je nach eingesetztem Buchführungssystem: Mandant, Kunde, Kontoart, Kundennummer etc. und **Bewegungsdaten**, z.B. Buchungskreis, Beleg- und Geschäftsnummer etc. sowie der **Verknüpfungen mit Sortier- und Filterfunktionen** unter besonderer Berücksichtigung des Grundsatzes der **Verhältnismäßigkeit** [6]. Diese Verpflichtung kann für den Steuerpflichtigen problematisch sein, wenn z.B. der Hersteller des Buchhaltungssystems aus Wettbewerbsgründen kein Interesse an einer kostenlosen Weitergabe dieser vom Steuerpflichtigen dringend benötigten Informationen hat. Auch im Fall des Wechsels zu einem anderen Hersteller von Buchhaltungs- oder ERP-Software [7] sind die Befürchtungen vieler Unternehmen nicht von der Hand zu weisen, dass sie die von der **Außenprüfung** geforderten Informationen über die Datenstrukturen der Altdaten nur noch sehr schwer oder überhaupt nicht mehr beschaffen können. Die Reaktivierung der ausgemusterten Software auf das Produkktivsystem dürfte dann in vielen Fällen ohne größere Belastungen zumindest für kleinere und mittelständische Unternehmen kaum machbar, wenn nicht völlig unmöglich sein. Dieser Zwangslage vieler Unternehmen ist sich auch die Finanzverwaltung bewusst [8]. Aus diesem Grunde stimmt die Finanzverwaltung derzeit mit Herstellern von Entgeltabrechnungs- und Finanzbuchhaltungssystemen **einheitliche technische Bereitstellungshilfen zur Format- und Inhaltsbeschreibung der steuerlich relevanten Daten** ab. Ziel ist, im Rahmen der Datenträgerüberlassung, die **automatisierte Weitergabe** aller zur Auswertung vom Prüfer benötigten Daten über den Datenbestand, ohne die geprüften Unternehmen personell und finanziell - z.B. durch Beauftragung externer Softwarespezialisten - über das unbedingt erforderliche Maß hinaus in Anspruch nehmen zu müssen. Um den Datenimport für die Unternehmen oder die mit der Buchführung beauftragten Berater so einfach wie möglich zu gestalten, soll ein **Beschreibungsstandard** geschaffen werden, der die **Daten, Datenstrukturen und Verknüpfungen beschreibt** und **kommentiert** [9]. In Kürze soll die Veröffentlichung eines mit den Herstellern von Entgeltabrechnungssystemen und der DATEV [10] definierten Beschreibungsstandards zur automatisierten Übernahme steuerlich relevanter Daten einschließlich der zur Auswertung erforderlichen Verknüpfungen stattfinden [11]. Dieser soll die Hersteller von Entgeltabrechnungs-, Finanzbuchhaltungs-, Archivierungs- sowie ERP-Softwaresystemen und natürlich die Unternehmen, in die Lage versetzen, den Export steuerrelevanter Daten und eine maschinenauswertbare Beschreibung der Daten und Verknüpfungen für Zwecke der Datenträgerüberlassung möglichst problemlos zu bewerkstelligen [12]. Eine **gesetzliche Verpflichtung** des Steuerpflichtigen oder von Softwareunternehmen, von diesem Beschreibungsstandard Gebrauch zu machen, besteht **nicht**, da der Gesetzgeber in § 146 Abs. 5 AO, § 147 Abs. 2, 5 und 6 AO nichts dergleichen vorgegeben hat. In

der **Praxis** dürfte sich dieser **Beschreibungsstandard** allerdings **durchsetzen**, da er die mit der Datenträgerüberlassung verbundenen "technischen Probleme" erheblich reduziert und damit sowohl den wiederholt vorgetragenen Bedürfnissen der Unternehmen [13] als auch der Finanzverwaltung Rechnung getragen wird.

### 3. Ablauf einer Außenprüfung bei Datenträgerüberlassung

Wenn ein Prüfer den Auftrag erhält, einen bestimmten Betrieb zu prüfen, wird er sich im Rahmen der Prüfungsvorbereitung auch mit der Frage befassen, ob er bestimmte **Prüfungszeiträume** (z.B. Jahr 01 einer Prüfung, welche die Jahre 01 -03 umfasst) oder **Prüfungsfelder** (z.B. Bewertung von **Rückstellungen** oder halbfertigen Arbeiten) mittels des Einsatzes der **Prüfsoftware IDEA analysieren** möchte. In einem derartigen Fall kann der Prüfer beispielsweise bereits im Rahmen der zu erlassenden Prüfungsanordnung, **§ 196 AO**, das zu prüfende Unternehmen zur **Überlassung der steuerrelevanten Daten** des Jahres 01 auf einem **maschinell verwertbaren Datenträger**, z.B. einer CD-ROM oder DVD, auffordern. Ebenso könnte der Prüfer diese Anforderung erst zu Beginn oder im Laufe der Prüfung stellen oder er könnte die steuerrelevanten Daten auch sofort für alle drei Prüfungsjahre anfordern.

Der Steuerpflichtige muss dann im Rahmen seiner gesetzlichen **Mitwirkungspflicht, § 147 Abs. 6 Satz 2 AO, § 200 Abs. 1 Satz 2 AO**, dieser Anforderung des Prüfers nachkommen. Auf den Steuerpflichtigen kommt dann die Aufgabe zu, die von dem Prüfer verlangten Daten aus seinem **Produktiv- oder einem Archivsystem zu extrahieren**. Neben den **steuerrelevanten Daten** müssen auch noch die **Beschreibungsdaten** auf einem gemeinsamen Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Die unterstützten Dateiformate für die steuerlich relevanten Daten sind CSV (Comma separated values) und ASCII fixed length. Damit ist es Softwareherstellern möglich, bereits bestehende Exportfilter oder Speicherungsmechanismen zu nutzen [14]. Wie aufgezeigt, soll dieser Prozess der Datenextraktion von einem Produktiv- oder Archivsystem auf einen Datenträger, der dem Prüfer zu übergeben ist, durch die in dem Beschreibungsstandard definierte Importstelle erheblich erleichtert werden. Nach Erhalt der Datenträger liest der Prüfer die Daten auf einem Laptop/PC ein und analysiert die überlassenen Daten mittels des Einsatzes von Analysetools die von IDEA zur Verfügung gestellt werden. Ergeben sich aufgrund der **Datenanalyse Anhaltspunkte**, die eine **vertiefte Überprüfung** einzelner Prüfungsfelder oder Jahre angezeigt erscheinen lassen, kann der Prüfer auch im Fall der Datenträgerüberlassung zu den Möglichkeiten des **unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriffs** übergehen [15]. Der Prüfer kann aber auch **weitere Datenträger** mit bisher **nicht bereitgestellten steuerrelevanten Daten verlangen**. Die zur Auswertung überlassenen Daten und Datenträger sind, wenn keine Einwendungen gegen die Prüfungsfeststellungen erhoben werden, nach **Abschluss der Außenprüfung** und andernfalls **spätestens nach Bestandskraft** der aufgrund der **Außenprüfung** ergangenen **Steuerbescheide**, zu **löschen** beziehungsweise dem Steuerpflichtigen **zurückzugeben** [16]. Daten, die für die Dokumentation von prüfungserheblichen Feststellungen notwendig sind, kann die Finanzverwaltung zurückbehalten.

#### Hinweis

- Auf dem DV-System des Steuerpflichtigen, eines beauftragten Dritten oder seines steuerlichen Beraters darf die Prüfsoftware IDEA durch die Prüfer **nicht** installiert werden. Die Prüfungsdienste sind ferner **nicht** berechtigt, Daten zwecks Sicherung oder späterer Weiterverarbeitung von den betrieblichen DV-Systemen herunterzuladen oder Kopien vorhandener Datensicherungen vorzunehmen. Wenn die Prüfer direkt am System des Steuerpflichtigen prüfen wollen, müssen sie vom unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriff Gebrauch machen, **§ 147 Abs. 6 AO [17]**. Falls der Steuerpflichtige gravierende Gründe hat, weswegen er seine Unternehmensdaten dem Prüfer **nicht** in Form der Datenträgerüberlassung zur Verfügung stellen möchte, kann er **selbst die Prüfsoftware IDEA auf seinem System installieren**. Nur in diesem Fall könnte der Prüfer am PC-System des Steuerpflichtigen mit IDEA arbeiten.
- Eine Installation von **Buchhaltungsprogrammen, Archivierungssoftware und Analysewerkzeugen** des Steuerpflichtigen auf Rechnern der Finanzverwaltung ist **nicht** vorgesehen, da zum einen die Laptops der Prüfer mit einer Sicherheitsoberfläche vor unbefugtem Zugriff durch Dritte geschützt sind und dem auch lizenzrechtliche Probleme entgegen stehen würden. Dies gilt gleichermaßen für Entschlüsselungs- und Dekomprimierungssoftware, selbst wenn ausschließlich Rohdaten ohne das entsprechende Anwendungsprogramm an den Prüfer übergeben werden, z.B. Archivdatenträger.
- Ein Einsatz der Prüfsoftware IDEA kommt **nicht** im Rahmen einer **Umsatzsteuer-Nachscha** nach **§ 275 UStG** in Betracht, weil es sich bei der Umsatzsteuer-Nachscha um keine **Außenprüfung** im Sinne des **§ 147 Abs. 6 AO** handelt.

§ 27b UStG in Betracht, weil es sich bei der Umsatzsteuer-Nachschau um keine [Außenprüfung](#) i.S. der §§ 193 ff. AO handelt. Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Nachschau kann gem. § 27b Abs. 3 UStG zu einer Außenprüfung (Umsatzsteuersonderprüfung) übergegangen werden, mit der Folge dass dann auch die Überlassung eines Datenträgers verlangt werden könnte [18].

- Die Datenträgerüberlassung ermächtigt die **Finanzverwaltung nicht**, anhand der zur Auswertung überlassenen Aufzeichnungen und Unterlagen **Datensammlungen** über ein **Unternehmen** anzulegen [19]. Möglich ist aber, dass die Finanzverwaltung nach allgemeinen Grundsätzen, § 88a AO, die gewonnenen Informationen in **anonymisierter Form in Datensammlungen** einspeist und sie etwa für Zwecke der **Verrechnungspreisprüfung** oder durch Einarbeitung in **Richtsatzsammlungen** anderweitig verwertet [20].

#### 4. Was kann mit IDEA geprüft werden?

Mit dem Einsatz der Prüfsoftware IDEA im Rahmen der Datenträgerüberlassung nach § 147 Abs. 6 AO werden keine anderen Prüfungsziele verfolgt als mit einer herkömmlichen Betriebs-, Umsatzsteuer- oder Lohnsteueraußenprüfung. Was aber bei einer traditionellen Außenprüfung **nur** anhand von **Stichproben** überprüft und mühsam in den umfangreichen Buchführungsunterlagen gesucht werden musste oder oft **nur** zufällig, entdeckt wurde, kann mit Hilfe von IDEA in erheblich **kürzerer Zeit** und in **größerem Umfang** als bisher **gezielt** aus den **Daten des Unternehmens herausgesucht, verprobt und überprüft** werden. Um einen Blick auf die Belege zu werfen, auf die sich die Buchungen auf einem Kontenblatt beziehen, muss bei einer konventionellen [Außenprüfung](#) der richtige Belegordner geholt und in diesem dann gesucht werden. Mit Hilfe von IDEA kann dieser Vorgang bedeutend **schneller abgeschlossen** werden. Denn die **vielfältigen Verknüpfungen** innerhalb einer **Buchführung** können **digital wesentlich schneller verfolgt** werden. Die Prüfsoftware IDEA stellt dem Prüfer in einem "Prüferwerkzeugkasten" verschiedene Standardroutinen für **ABC-Analysen, Altersstrukturanalysen, Vergleichen und Verbinden von Dateien, Lücken- und Mehrfachbelegungsanalysen sowie verschiedene Stichprobenverfahren** zur Verfügung [21]. Mittels dieser **Analysetools** können beispielsweise folgende Sachverhalte geprüft werden [22]:

- Durch einen Abgleich zwischen [Rechnungen](#) und Artikelstammdaten kann festgestellt werden, ob für alle Rechnungspositionen stets der richtige Umsatzsteuersatz angewendet bzw. ob überhaupt [Umsatzsteuer](#) ausgewiesen wurde.
- Der Prüfer vergleicht die Bestandsmengen aus der Lagerbuchführung mit den Ausgangsrechnungen. Wenn er feststellt, dass gelieferte Waren überhaupt nicht auf Lager waren, muss dies der Steuerpflichtige erklären.
- [Abfindungen](#) auf Grund der Auflösung eines Dienstverhältnisses können unter bestimmten Bedingungen nach § 3 Nr. 9 Satz 2 EStG steuerfrei gezahlt werden. Bisher führt den Prüfer die Buchung auf dem Konto in die Personalabteilung. Dort schlägt er in den Personalakten nach und überprüft das Eintrittsdatum und das Alter des ausgeschiedenen Mitarbeiters. Dies ist sehr aufwändig und beschränkt sich normalerweise auf Stichproben. Mittels IDEA lassen sich steuerfreie Abfindungen ohne großen Zeitaufwand komplett überprüfen.
- Überprüfung der Bankkonten der Mitarbeiter, auf die Löhne und Gehälter überwiesen werden. Wird auf ein Bankkonto etwa zweimal der Lohn für ein [geringfügiges Beschäftigungsverhältnis](#) überwiesen, kann dies ein Indiz dafür sein, dass ein reguläres in mehrere geringfügige Beschäftigungsverhältnisse **aufgesplittet** wurde. Bisher hätten derartige Sachverhalte nur durch mühsam und zeitintensive Kleinarbeit aufgedeckt werden können.
- Abgleich der Kontonummern von Lieferanten und denen von Mitarbeitern der Firma: Hier kann überprüft werden, ob durch Geschäfte zwischen Angestellten und Firma möglicherweise eine **Umgehung der Lohnsteuer** vorliegt.
- Anzeigen aller Artikel mit den dazugehörigen Preisen und Kunden zwecks Überprüfung von **Verrechnungspreisen**; unterschiedliche Preisgestaltungen bei ausländischen Müttern/Töchtern?
- Überprüfung der vollständigen Überspielung des Datenbestandes im Falle eines Wechsels der Hard- und oder Software anhand der [Inventur-](#) und Bestandslisten durch Vergleich der Artikelnummern.

Ferner können etwa bestimmte Umsätze mit einem bestimmten Steuersatz aufgelistet oder bestimmte Vorsteuerbeträge oder alle [Rechnungen](#), bei denen ein bestimmter Abnehmerkreis oder Abnehmer in einem bestimmten Staat genannt sind, oder alle Verkaufsrechnungen, bei denen Skonti gewährt wurden, überprüft werden. Durch solche und ähnliche digitale Abfragen mittels IDEA können

**Warenwege** im Betrieb bzw. im Konzern für Zwecke der **Umsatz- oder Ertragsteuern schneller** als bisher **nachverfolgt** werden. Weiterhin können Vergleichs- oder Kennzahlberechnungen durchgeführt oder ein zeitgleicher Abgleich von steuerrelevanten Vorgängen vorgenommen und **Abschreibungen** oder **Rückstellungen** nachgerechnet werden. Auch die Vollständigkeit und richtige Bewertung der Inventurbestände oder die Vorgänge auf den Geldkonten können Gegenstand von gezielten Abfragen des Prüfers sein. Schließlich erlaubt **IDEA** den Einsatz **mathematisch-statistischer Methoden** wie beispielsweise "**Benfords Law**". Mittels dieser Methode kann man große Mengen von Daten daraufhin überprüfen, ob sie fehlerhaft oder sogar gefälscht sind, denn die darin beschriebene Gesetzmäßigkeit wird schon durch Manipulation weniger Daten verändert. Unregelmäßigkeiten, insbesondere in größeren Datenbeständen, können elektronisch innerhalb relativ kurzer Zeit aufgedeckt werden. Die Anwendung mathematisch-statistischer Methoden wird aber beim Einsatz von IDEA bei den Prüfungsdiensten **nicht im Vordergrund** stehen. Dies schon deshalb, weil der Einsatz entsprechender Methoden **spezifische mathematische Kenntnisse** voraussetzt, die **bisher nur sehr wenige Prüfer** besitzen. Unzutreffend wäre auch die Vorstellung, die Prüfungsdienste müssen sich nur der Prüfsoftware IDEA bedienen und das steuerlich zutreffende Ergebnis würde quasi "per Knopfdruck" geliefert. Um gute Prüfungsergebnisse zu erzielen, ist nach wie vor in erster Linie die Fachkompetenz der Prüfer entscheidend. Die Prüfsoftware IDEA ist ein nützliches und hilfreiches Instrument, um die Prüfer in ihrer fachlichen Arbeit zu unterstützen. Sie ist aber **kein Ersatz** für die **steuerliche Würdigung**, die nach wie vor von den Prüfern vorgenommen werden muss.

### Hinweis

- Auf Basis der Prüfsoftware IDEA wird die Finanzverwaltung **bundeseinheitliche Prüfroutinen** entwickeln. Die Prüfroutinen dienen der Analyse der vom Steuerpflichtigen übergebenen Daten und werden sowohl **einzelne Prüfungsscherpunkte** abdecken als auch **komplette Prüfungsabläufe** unterstützen. Es ist **nicht** beabsichtigt, diese Prüfroutinen Dritten außerhalb der Finanzverwaltung zur Verfügung zu stellen.
- Die Existenz vergleichbarer Prüfroutinen auf dem Markt ist der Finanzverwaltung bekannt. Diese orientieren sich gleichfalls an allgemein bekannten Prüfungsabläufen und sollen dem Steuerpflichtigen und seinem steuerlichen Berater eine übersichtliche Überprüfung der steuerlich relevanten Daten bereits vor Prüfungsbeginn ermöglichen. Gegen den Einsatz derartiger auch in europäischen Mitgliedstaaten verbreiteter "**Tax-Scanner**" bestehen **keine Bedenken**, sofern **keine Manipulation** der **steuerlich relevanten Daten** stattfindet.
- Im Rahmen der Datenträgerüberlassung muss der Steuerpflichtige bzw. sein Berater darüber nachdenken, inwieweit die **Simulation der möglichen Betriebsprüfungsauswertungen** mit der bundeseinheitlichen **Auswertungssoftware IDEA** sinnvoll ist, um die gewonnenen **Prüfungsergebnisse der Finanzverwaltung nachvollziehen und bewerten zu können**. Gerade für den steuerlichen Berater kann dies eine wichtige **Argumentationsgrundlage** bei **unterschiedlichen Auffassungen** betreffend der **Auswertungsergebnisse** bzw. des **Auswertungsvorgangs** bilden, um letztlich die Aussagekraft der gewonnenen Erkenntnisse zu beurteilen [23].
- Die einzelnen Prüfungsschritte des Prüfers werden von der Prüfsoftware IDEA automatisch und vom Prüfer **nicht manipulierbar** in sog. "**Audit-Trails**" dokumentiert. Eine rechtliche Verpflichtung der Finanzverwaltung zur Herausgabe dieser "**Audit-Trails**" besteht **nicht**, denn eine Protokollierung des Datenzugriffs ist nicht zwingend vorzunehmen [24]. Falls der Prüfer aufgrund des Einsatzes von IDEA **Feststellungen** trifft, sind die entsprechenden "Audit-Trails" dem Steuerpflichtigen zur Verfügung zu stellen, damit er sich mit dieser Prüfungsfeststellung auseinandersetzen kann.

## 5. Welche Unterlagen unterliegen dem Datenzugriff?

Den Außenprüfungsdiensten ist der Datenzugriff gem. **§ 147 Abs. 6 AO** nur auf steuerrelevante Unterlagen i.S.v. **§ 147 Abs. 1 Nr. 1 - 5 AO** eröffnet. Dies sind:

- Bücher, Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Arbeitsanweisungen, Organisationsunterlagen (**§ 147 Abs. 1 Nr. 1 AO**). Zu den Büchern gehören die Handelsbücher, in denen der Kaufmann seine Geschäftsvorfälle erfasst. **Geschäftsvorfälle** sind alle Vorgänge, die das Vermögen eines Kaufmanns verändern. Zu den Handelsbüchern gehören Grund-, Haupt- und Nebenbücher. Zu den **Aufzeichnungen** gehören insbesondere die den Büchern entsprechenden Unterlagen der Buchführungspflichtigen, die nicht Kaufmann sind. **Inventare** sind Aufzeichnungen

über sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden als Ergebnis einer Bestandsaufnahme. Der **Jahresabschluss** besteht bei **Einzelkaufleuten** und **Personengesellschaften** grundsätzlich aus der **Bilanz** und der **GuV** (§ 234 Abs. 3 HGB), bei **Kapitalgesellschaften** und Genossenschaften kommt der **Anhang** (§ 264 Abs. 1 Satz 1, § 284 ff. HGB) und ergänzend zum Jahresabschluss der **Lagebericht** (§ 264 Abs. 1 Satz 1, § 298 HGB) hinzu. **Arbeitsanweisungen** und sonstige **Organisationsunterlagen** sind alle zum Verständnis der Bücher, Inventare, Bilanzen und Abschlüsse erforderlichen Unterlagen. Bei **EDV- Buchführungen** müssen **Aufbau und Ablauf des Buchführungssystems** schlüssig dokumentiert sein. Wird die **EDV-Buchführung außer Haus** geführt, müssen die erforderlichen **technischen und rechtlichen** Vorkehrungen getroffen sein, um beim Rechenzentrum vorhandene **EDV-Dokumentationen kurzfristig** dem Steuerpflichtigen zur Verfügung zu stellen [25].

- Empfangene Handels- und Geschäftsbriefe (§ 147 Abs. 1 Nr. 2 AO)
- Wiedergabe der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe (§ 147 Abs. 1 Nr. 3 AO).
- **Handelsbriefe** sind die Korrespondenz des Kaufmanns, **Geschäftsbriefe** die übrigen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten. Nach § 257 Abs. 2 HGB sind Handelsbriefe nur Schriftstücke, die ein Handelsgeschäft betreffen, §§ 343 - 344 HGB. Aufzubewahren sind die eingehende Korrespondenz und die Wiedergabe der ausgehenden Korrespondenz. Schriftstücke betreffen ein Handelsgeschäft, wenn sie seine Vorbereitung, seine Durchführung oder seine Rückgängigmachung zum Gegenstand haben. Dabei ist der Begriff **Schriftstück nicht wörtlich** zu nehmen. Hierunter fallen auch **Fernschreiben, Telefaxe, Telegramme**, mit Hilfe von **Registrierkassen** erstellte Rechnungen sowie **alle elektronisch empfangenen Erklärungen**. Zu letzteren zählen ferner **E-Mails** [26].
- Buchungsbelege (§ 147 Abs.1 Nr. 4 AO). **Buchungsbelege** sind alle Unterlagen über die einzelnen Geschäftsvorfälle. Da zu jeder Eintragung in die Bücher und Aufzeichnungen ein Beleg vorhanden sein muss, ist der Begriff funktional zu verstehen. Bei internen Prozessen, z.B. Lohnabrechnung, **Inventur**, Jahresabschluss, sind die buchführungspflichtigen Vorgänge durch **Eigenbelege** nachzuweisen. Da die buchführungspflichtigen Vorgänge heute nicht mehr an das Medium Papier gebunden sind, kann die Belegfunktion auch über andere Formen, insbesondere **elektronische** erfüllt werden. So vielfältig wie die Geschäftsvorfälle sind auch die Arten der Belege, die an dieser Stelle nicht aufgezählt werden können [27].
- sonstige Unterlagen, § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO

## Sonstige steuerungsrelevante Unterlagen

Der Datenzugriff erstreckt sich somit ohne weiteres auf die Daten der **Finanz-, Anlagen- und Lohnbuchhaltung**, sofern es sich insofern um **originär digitale Daten** handelt [28]. Dies deshalb, weil die dazugehörigen Daten ausdrücklich den in § 147 Abs. 1 Nr. 1 - 4 AO aufgeführten Unterlagen zuzuordnen sind [29]. Sie sind daher immer vollständig für den Datenzugriff zur Verfügung zu stellen [30]. **Unklar** ist hingegen, welche Daten den sonstigen für die Besteuerung bedeutsamen Unterlagen, § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO, zuzuordnen sind. Umstritten ist in diesem Zusammenhang insbesondere, ob Aufzeichnungen, die weder nach dem Gesetz noch nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung geführt werden müssen, tatsächlich aber geführt werden, aufbewahrungspflichtig sind. Teilweise wird insoweit in der **Literatur** die Ansicht vertreten, dass derartige Unterlagen nicht dem Datenzugriff unterliegen würden [31]. Da der Gesetzgeber darauf verzichtet habe, den Steuerpflichtigen zur Aufzeichnung sämtlicher für die Besteuerung erheblicher Umstände zu verpflichten, könne sich die Aufbewahrungspflicht auch nicht auf sämtliche steuerrechtlich relevante Unterlagen erstrecken [32]. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang jedoch die Regelung des § 146 Abs. 6 AO. Danach gelten die Ordnungsvorschriften auch dann, wenn der Unternehmer Bücher und Aufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, führt, ohne hierzu verpflichtet zu sein. Zu den einzuhaltenden Ordnungsvorschriften gehören auch die Aufbewahrungsvorschriften des § 147 AO, die in der Überschrift ausdrücklich als Ordnungsvorschriften bezeichnet werden [33]. Nach der **Rechtsprechung des BFH** und der **Finanzgerichte** sowie nach Ansicht der **Finanzverwaltung** beschränkt sich die Vorlagepflicht sonach nicht auf die gesetzlich vorgeschriebenen Bücher und Aufzeichnungen [34]. Soweit die Unterlagen **steuerlich relevant** sind und tatsächlich geführt werden, **müssen** sie aufbewahrt werden und unterliegen dem Datenzugriff [35]. Danach können dem Datenzugriff neben den Daten der Finanz-, Anlagen- und Lohnbuchhaltung insbesondere noch folgende Bereiche unterliegen:

- Daten der betrieblichen **Kosten-Leistungsrechnung**. Die steuerliche Relevanz der KLR ist

insbesondere im Bereich der **Bewertung von Vermögensgegenständen, von Rückstellungen sowie im Bereich der Findung von konzerninternen Verrechnungspreisen** beispielsweise zur Erfassung von Vergleichsdaten, Rentabilitätsberechnungen über konzerninternbezogene Produkte etc. sowie zur Ermittlung von **Herstellungskosten** zu bejahen [36].

- Daten des **Warenwirtschafts- und des Materialwirtschafts**ystems. Diesen kann auf Grund der Relevanz für den **Vorratsbestand** und dessen **Bewertung** gleichfalls steuerliche Bedeutung zukommen. Dies gilt auch für mit diesen Systemen **verbundenen Dokumenten-Management-** [37] und **Archivierungssysteme** [38]. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass in modernen IT-Systemen Geschäftsvorfälle bereits dann als gebucht gelten, wenn sie in der **Finanzbuchführung vorgelagerten IT-Anwendungen**, z.B. Logistiksystemen, Leistungsabrechnungsverfahren etc. mit allen erforderlichen Angaben erfasst und gespeichert werden und in ihrer Bearbeitung keinen weiteren Kontrollen mehr unterliegen [39]. Da die **buchhalterisch relevanten Vorgänge** in diesen modernen IT-Systemen in den **operativen EDV-Verfahren** des Unternehmens, wie etwa Auftragsabwicklung im Vertrieb und Einkauf/Materialwirtschaft bei Industrie und Handel, beginnen und sich die **Vollständigkeit und Richtigkeit** der zu **buchenden Vorgänge dort** und nicht erst in der nachgelagerten EDV-Buchführung entscheidet [40], können die in diesen Systemen befindlichen Daten, auch dem **Datenzugriff** unterliegen.

Demgegenüber unterliegen folgende Bereiche m.E. nicht dem Datenzugriff:

- **Unternehmensinterne Planungs- und Gestaltungsüberlegungen**, z.B. der Steuerabteilung eines Unternehmens [41]. Sofern diese Überlegungen **nicht** realisiert werden, d.h., sie letztlich nicht zu einer Buchung führen, kommt ihnen keine steuerliche Bedeutung zu.
- **Elektronischer Schriftverkehr zwischen Mandant und steuerlichem Berater**, da er unter das **Auskunftsverweigerungsrecht** nach § 102 AO fällt.
- Auch nach **betriebsinternen Bedürfnissen** geführte Systeme, wie z.B. Datensysteme der **internen Revision, Controlling, Risikomanagementsysteme, konzerninterne Berichtssysteme sowie Target-Costing, Lebenszykluskostenrechnung und Prozesskostenrechnung** dürften in der Regel **nicht** steuerlich relevant und damit nicht dem Datenzugriff unterliegen. Taetzner/Büssow begründen dies damit, dass diese Elemente der KLR lediglich internen Zwecken dienen und nicht in das externe Rechnungswesen und damit auch nicht in steuerlich relevante Bereiche einfließen [42].

#### Hinweis

Bei unzutreffender Qualifizierung der Daten kann der Prüfer im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens verlangen, dass der Steuerpflichtige den DV-Zugriff auf die steuerlich relevanten Daten nachträglich ermöglicht [43]. Voraussetzung ist, dass auch tatsächlich **konkrete Anhaltspunkte** dafür bestehen, dass steuerliche Relevanz besteht. Ein **Recht** des Prüfers, alle Unternehmensdaten darauf zu überprüfen, ob sie steuerlich relevant sind, besteht **nicht** [44].

## 6. Fragen zur Archivierung von Unterlagen

Archivierung bedeutet, Daten- oder Unterlagenbestände zum Zweck des mittel- bzw. langfristigen Zugriffs ("Retrieval") in eine strukturierte Sammlung zu überführen und dort aufzubewahren. Durch die Änderung von § 147 Abs. 2 AO und die Einführung des Datenzugriffs wurde die bisherige Wahlfreiheit bezüglich der **Archivierungsmedien eingeschränkt**. Die Streichung des bisherigen § 147 Abs. 2 S. 2 AO, wonach es ausreichte, dass Unterlagen, die auf Datenträgern hergestellt worden sind, auch ausgedruckt aufbewahrt werden konnten, bewirkt, dass die Aufbewahrung von Daten in **Papierform** zwar weiterhin zulässig ist, diese Form der Aufbewahrung von Unterlagen i.S. von § 147 Abs. 1 AO zukünftig, d.h. ab dem 1.1.2002 aber **nicht mehr ausreicht** [45]. Zukünftig müssen also stets die gespeicherten Daten selbst bereitgehalten werden, wenn eine Verarbeitung von Daten mit Hilfe der elektronischen Datenverarbeitung stattgefunden hat. Eine Verarbeitung von Daten mittels der elektronischen Datenverarbeitung liegt vor, wenn die Daten in elektronischer Form in das DV-System des Steuerpflichtigen eingehen, z.B. E-Mails oder im DV-System des Steuerpflichtigen erzeugt werden. Diese digitalen Daten müssen ferner in maschinell auswertbarer Form vorliegen. Unter dem Begriff "**maschineller Auswertbarkeit**" versteht die Finanzverwaltung den **wahlfreien Zugriff auf alle gespeicherten Daten** einschließlich der **Stammdaten und Verknüpfung mit Sortier- und Filterfunktionen** unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit.

## Verdichtete Daten

Mangels **wahlfreier Zugriffsmöglichkeit** akzeptiert die Finanzverwaltung **keine "Reports" oder Druckdateien**, die vom Unternehmen ausgewählte, d.h. vorgefilterte Datenfelder und -sätze aufführen, jedoch **nicht** mehr alle steuerlich relevanten Daten enthalten. Gleiches gilt für **archivierte Daten**, bei denen während des Archivierungsvorgangs eine **"Verdichtung"** unter Verlust steuerlich relevanter Daten stattgefunden hat [46]. Werden etwa im Rahmen einer Archivierung beispielsweise Feiertags-, Sonntags- und Überstundenzuschläge nur noch verdichtet in einer Summe ausgewiesen, ist eine maschinelle Auswertbarkeit dieser Daten nicht mehr gegeben, da der Umfang der Steuerfreiheit der einzelnen Zuschläge nicht mehr ermittelt werden kann. Die Anforderungen an eine maschinelle Auswertbarkeit der Daten erfüllt ein **Archivierungssystem**, das nur mit einer **Volltextsuche** oder eine **"View"-Funktion** [47] ausgestattet ist, **regelmäßig nicht**. Dies gilt ebenfalls für ein **selbsttragendes Archivierungssystem**, welches in einer Datenbank nur die für die archivierten Dateien vergebenen Schlagworte als Indexwerte nachweist [48]. In diesem Zusammenhang muss aber ausdrücklich darauf hingewiesen werden, dass sich die Finanzverwaltung bewusst ist, dass von diesen Anforderungen in der Praxis, insbesondere im Bereich von **kleineren und mittleren Unternehmen**, im Hinblick auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit **Abstriche** gemacht werden müssen.

## Zur maschinellen Auswertung geeignete Daten

Im Hinblick auf die Archivierung von Unterlagen sind folgende Fragenstellungen von Bedeutung, die immer wieder in der Unternehmenspraxis auftreten können:

- Nach den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) besteht eine Pflicht zur Archivierung einer Unterlage i.S. des [§ 147 Abs. 1 AO](#) in maschinell auswertbarer Form nicht, wenn diese Unterlage zwar DV-gestützt erstellt wurde, sie aber nicht zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem geeignet ist. Dies ist etwa beim **Schreiben von Rechnungen** durch einen Kleinunternehmer in einer **Word-Datei** der Fall, die anschließend nicht im Rahmen einer DV-Buchführung verarbeitet werden [49]. Falls später aber für Buchführungszwecke bestimmte Bestandteile der **Rechnung**, z.B. Buchungsbetrag, Belegnummer, Beleg- und Buchungsdatum, Konto und Gegenkonto, DV-mäßig erfasst werden, müssen diese Daten in maschinell auswertbarer Form vorgehalten werden. Da im Gegensatz dazu die auf einer **Speicherschreibmaschine erstellten Ausgangsrechnungen nicht originär digital und zur maschinellen Weiterverarbeitung** geeignet sind, besteht **keine** Verpflichtung zur Aufbewahrung in maschinell lesbarer Form.
- Hinsichtlich der unter Zuhilfenahme von **Textverarbeitungs- und Tabellenkalkulationsprogrammen** erstellten Ausgangsrechnungen muss wie folgt differenziert werden: Eignen sich diese Ausgangsrechnungen zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem, sind diese auch in maschinell auswertbarer Form vorzuhalten. Zu denken ist etwa an die Auflistungen einer Vielzahl von Einzelpositionen und Einzelbeträge innerhalb einer Excel-Tabelle.
- Von besonderer Bedeutung ist, dass weder die "Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen" [50] noch die "Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme" [51] die Unternehmen dazu verpflichten, originär in Papierform anfallende Unterlagen, wie **Eingangsrechnungen, Belege, Geschäftsbriefe etc. zu digitalisieren**. Werden diese Unterlagen jedoch aus betrieblichen Erfordernissen GoBS-konform digitalisiert, besteht ein **Zugriffsrecht der Finanzverwaltung auf die digitalisierten Unterlagen**. Insofern gilt der Grundsatz, dass alle Daten des **Rechnungswesens**, die einmal beim Steuerpflichtigen auf einem **maschinell verwertbaren Datenträger** (Festplatte, CD-ROM, DVD, Diskette, WORM etc.) gespeichert waren, auch in dieser Form vorzuhalten sind, damit sie durch die Finanzbehörde maschinell ausgewertet werden können.
- **Empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege**, ([§ 147 Abs. 1 Nr. 2, 4 AO](#)), dürfen nur auf solchen Medien abgespeichert werden, die es technisch ermöglichen, dass bei ihrer Wiedergabe eine **bildliche Übereinstimmung mit dem Original** gegeben ist. Bei allen anderen Unterlagen i.S.d. [§ 147 Abs. 1 AO](#) genügt eine **inhaltliche Übereinstimmung**. Ferner können auch nach Inkrafttreten der Vorschriften zum Datenzugriff Daten in einem Archiv **verschlüsselt** werden, wenn hierdurch die maschinelle Auswertbarkeit sowie die Lesbarmachung der Daten **nicht** beeinträchtigt wird.
- **E-Mails**, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, sind nach den allgemeinen Vorschriften des [§ 147 AO](#) aufzubewahren. Eine E-Mail stellt ein **originär digitales Dokument** dar, dass für den

DV-Zugriff im **Originalformat maschinell auswertbar** vorgehalten werden muss. Dies gilt etwa für eine per E-Mail übermittelte Reisekostenabrechnung in einem Tabellenkalkulationsformat. Nach den GoBS sind auch E-Mails als originär digitale Dokumente mit einem **unveränderbaren Index** zu versehen, unter dem das archivierte digitale Dokument bearbeitet und verwaltet werden kann [52]. Hinsichtlich der maschinellen Auswertbarkeit von E-Mails ist nicht entscheidend, ob die per E-Mail übermittelten Daten automatisiert Eingang in das verwendete Buchhaltungssystem gefunden haben oder im betrieblichen DV-System Importfunktionen zur Übernahme von steuerlich relevanten Daten aus dem Textkörper von E-Mails oder angehängter Dateien vorhanden sind [53]. Bei E-Mails, die z.B. eine steuerlich relevante Vertragsgestaltung zwischen nahen Angehörigen enthalten, ist es ausreichend, wenn diese Information mit einem nach den GoBS geforderten Index verbunden wird, damit der Vertrag elektronisch leicht auffindbar ist. Da der Inhalt des Vertrages nicht maschinell auswertbar ist, kann die Vertragsdatei selbst in einem maschinell nicht auswertbaren Dateiformat, wie z.B. einer pdf., tiff, jpg. oder dem bei E-Mails oftmals verwendeten msg. Format abgespeichert werden. Etwas anderes gilt dann, wenn z.B. ein Unternehmer von seinem steuerlichen Berater per E-Mail die Anweisung erhält, im Rahmen der Abschlussbuchungen eine **Rückstellung** für Gewährleistungen einzubuchen und der E-Mail als Berechnungsgrundlage für die Rückstellung eine Excel-Tabelle beigelegt ist. In diesem Fall muss die Excel-Tabelle, die gleichfalls mit einem Index zu versehen ist, in einem maschinell auswertbaren Format abgespeichert werden. **Selbstverständlich müssen E-Mails mit nicht steuerlich relevanten Inhalten weder archiviert noch für den Datenzugriff vorgehalten werden.**

- Auch im Falle eines Systemswechsels (Hard- und/oder Software) muss die maschinelle Auswertbarkeit der vor dem Systemwechsel archivierten Daten nach den GDPdU gewährleistet sein [54]. Dazu ist im Regelfall jedoch eine **Datenkonvertierung** erforderlich, die wiederum der in den GoBS verlangten Unveränderbarkeit der gespeicherten Daten widerspricht. In diesem Fall gehen bei der Datenkonvertierung zwecks Sicherstellung der maschinellen Auswertbarkeit durch das neu angeschaffte System die **Regelungen zum Datenzugriff** vor. Voraussetzung ist jedoch, dass ausschließlich das Format der Daten umgesetzt, nicht aber eine inhaltliche Änderung der Daten vorgenommen wurde. Beispielhaft seien an dieser Stelle die Umsetzung des Datums- und Währungsformats (DM in EUR) genannt.

#### Hinweis

Wegen der Vielzahl und unterschiedlichen Ausgestaltung und Kombination selbst marktgängiger Buchhaltungs- und Archivierungssysteme sowie aus Gründen der Wettbewerbsneutralität können **vorab keine Aussagen seitens der Finanzverwaltung zur Gesetzeskonformität der verwendeten oder geplanten Hard- und Software getroffen** werden [55]. Es besteht deshalb **keine Möglichkeit**, ein vorhandenes oder geplantes DV-System von der Finanzverwaltung als **"GDPdU-konform" zertifizieren** zu lassen. Wenn ein Hersteller oder Vertreiber damit wirbt, dass seine Software oder sein Archivierungssystem "GDPdU-konform" ist, dann handelt es sich um eine Aussage des jeweiligen Herstellers. Eine Zertifizierung durch die Finanzverwaltung hat mit Sicherheit **nicht** stattgefunden.

## 7. Datenzugriff bei Einnahme-Überschussrechnung

Ob auch Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gem. **§ 4 Abs. 3 EStG** durch **Einnahme-Überschussrechnung** ermitteln, zur Bereitstellung der Daten verpflichtet sind, ist **streitig**. Teilweise wird dies in der **Literatur** mit der Begründung verneint, dass diesen Personenkreis **keine allgemeine Aufzeichnungspflicht**, sondern **nur spezielle Dokumentationspflichten** z.B. aus **§ 4 Abs. 3 S. 5, Abs. 7 EStG; § 6 Abs. 2 S. 4 EStG; § 7a Abs. 8 S. 1 EStG** und **§ 22 UStG** treffen. Damit würde eine Aufbewahrungspflicht ausscheiden [56]. Demgegenüber vertritt die **Finanzverwaltung und die Rechtsprechung** ausgehend vom Wortlaut des **§ 147 AO** die Auffassung, dass die dort genannten Aufbewahrungspflichten auch für Steuerpflichtige gelten, die ihren Gewinn nach **§ 4 Abs. 3 EStG** ermitteln, soweit diese **Aufzeichnungen** führen müssen. Denn auch Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach **§ 4 Abs. 3 EStG** ermitteln, wie z.B. Ärzte, Zahnärzte, Heilpraktiker oder Rechtsanwälte, sind, wenn **nicht buchführungspflichtig**, so doch **aufzeichnungspflichtig**. Die Aufzeichnungspflicht ergibt sich einmal aus **§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG**, wonach die vereinbarten

Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und Leistungen aufzuzeichnen sind. Sie besteht unabhängig davon, ob die Umsätze steuerfrei sind oder nicht. Auch derjenige Unternehmer, der ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigt, ist aufzeichnungspflichtig. Auch wenn z.B. ein Arzt steuerfreie Umsätze ausführt, können doch auch u.U. steuerpflichtige Umsätze, z.B. Neben- und Hilfsgeschäfte, wie Abgabe von Medikamenten und Hilfsmittel vorkommen. Er hat deshalb seine Umsätze insgesamt einzeln aufzuzeichnen, um so eine Überprüfung der Steuerfreiheit zu ermöglichen [57]. Auch wenn Steuerpflichtige mit einer **Einnahme-Überschussrechnung** grundsätzlich nicht gezwungen sind, ihre **Betriebseinnahmen** und -ausgaben aufzuzeichnen und entsprechende Belege aufzubewahren, so tragen sie jedoch die Gefahr, dass das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann und deshalb die Voraussetzungen für eine Schätzung nach **§ 162 Abs. 1 AO** erfüllt sind. Betriebsausgaben können nur insoweit berücksichtigt werden, als sie der Steuerpflichtige auf Verlangen durch **Vorlage von Belegen nachweist**. Die **Aufbewahrung aller Belege** ist im Regelfall also notwendige **Voraussetzung**, dass die **Betriebseinnahmen vollständig erfasst** und geltend gemachte **Betriebsausgaben** als durch den Betrieb veranlasst angesehen werden können [58]. Sofern **Unterlagen** von "**Einnahme-Überschussrechner**" eine **Aufbewahrungspflicht** besteht und diese **Unterlagen in digitaler Form** vorliegen, unterliegen sie dem Datenzugriff.

- Bernd Burchert, Ministerialrat

- [1] Vgl. auch digitaler Datenzugriff der Steuerprüfer ab 2002 in der Rubrik Neuerungen.
- [2] Vgl. Burchert, Einführung eines Zugriffsrechts auf DV-gestützte Buchführungssysteme, INF 2001 Teil I S. 230, 232, Teil II S. 263 ff.
- [3] Vgl. BMF, Schreiben v. 16.7.2001, Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU), IV D 2 - S 0316 - 136/01, BStBl 2001 I S. 415, 416.
- [4] In Deutschland wird die Prüfsoftware IDEA von der Audicon GmbH ([www.audicon.net](http://www.audicon.net)) vertrieben.
- [5] Lindgens, Consultant 2002 S. 14.
- [6] Vgl. Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Abgabenordnung-.624.4678/.htm>.
- [7] ERP = Enterprise Resource Planning-Systeme sind betriebswirtschaftliche Softwaresysteme, z.B. von SAP, Navision, Oracle Financials, JD Edwards, Baan, KHK und Peoplesoft, zur Steuerung und Dokumentation von Unternehmensprozessen, die typischerweise aus verschiedenen Software-Modulen in Abhängigkeit von den kundenspezifischen Bedürfnissen bestehen.
- [8] Lindgens, Consultant 2000 S. 14.
- [9] Vgl. <http://www.bundesfinanzministerium.de>.
- [10] Die von der DATEV EG vertriebene FIBU-Archiv-CD, die von vielen Angehörigen der steuerberatenden Berufe eingesetzt wird, bietet beispielsweise die Möglichkeit, die Daten zu exportieren, ohne dass vorher die CD mit ihren darauf befindlichen Auswertungsprogrammen installiert wird. Damit können die Daten von IDEA weiterverarbeitet werden. Entsprechende Möglichkeiten zum Datenimport sollen nach Angaben der DATEV zum Jahreswechsel 2002/2003 auch für die LOHN-Archiv-CD und die Anlagenbuchführung geschaffen werden, vgl. DATEV-Geschäftsbericht 2001 S. 30.

- [11] Vgl. <http://www.bundesfinanzministerium.de>.
- [12] Dieser Beschreibungsstandard wird derzeit von der Fa. Audicon entwickelt und soll allen Interessenten kostenlos zur Verfügung gestellt werden; bezüglich weiterer, insbesondere technischer, Informationen zu diesem Beschreibungsstandard wird auf die Homepage der Fa. Audicon verwiesen; <http://www.GDPdU.com>
- [13] Vgl. Groß, Die Anpassung der Unternehmens-EDV an die Vorgaben zum Datenzugriff der Finanzverwaltung, DStR 2002 S. 1121, 1125
- [14] Vgl. hierzu und zu weiteren technischen Einzelheiten: <http://www.GDPdU.com>.
- [15] Vgl. im Einzelnen, Burchert, INF 2001 S. 231, 232.
- [16] Vgl. BMF, Schreiben v. 16.7.2001, BStBl 2001 I S. 415, 416.
- [17] Vgl. im Einzelnen, Burchert, INF 2001 S. 230 ff.
- [18] Vgl. Burchert, Prüfungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau, INF 2002 S. 293, 297 sowie Schaumburg, Der Datenzugriff und andere Kontrollmöglichkeiten der Finanzverwaltung, DStR 2002 S. 837.
- [19] Vgl. Burchert, INF 2001 S. 233.
- [20] Vgl. Schaumburg, DStR 2002 S. 834.
- [21] Vgl. im Einzelnen Burchert, INF 2001 S. 233
- [22] Vgl. Dietenbach, Eine neue Software der Finanzämter deckt jede Unregelmäßigkeit auf, Impulse August 2002 S. 110, 111 sowie Lindgrens, Consultant 2002 S. 14
- [23] Höreth, Schiegl, Zugriff der Finanzverwaltung auf die EDV-Systeme - Zweifelsfragen, BB 2001 S. 2509, 2511.
- [24] Vgl. BT-Drs. 14/3366; der Gesetzgeber hat hier darauf hingewiesen, dass sowohl im Bundesdatenschutzgesetz, § 9 BDSG, als auch im BMF, Schreiben v. 7.11.1995 über die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), BStBl 1995 I S. 738 ff. bereits eine Pflicht des Steuerpflichtigen zur Protokollierung der Zugriffe auf DV-Systeme enthalten sei.
- [25] Vgl. Schmitz, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit dem Zugriffsrecht der Finanzverwaltung auf DV-gestützte Buchführungssysteme, StBp 2002 S. 189, 195 m.w.N.
- [26] Vgl. Schmitz, StBp 2002 S. 195 m.w.N.
- [27] Vgl. Schmitz, StBp 2002 S. 195 m.w.N.
- [28] Vgl. BMF-Schreiben v. 16.7.2001, BStBl 2001 I S. 415, 417.
- [29] Vgl. Schaumburg, DStR 2002 S. 832.

- [30] Vgl. BMF, Schreiben v. 16.7.2001, BStBl 2001 I S. 415.
- [31] Vgl. Schaumburg, DStR 2002 S. 833.
- [32] Trzaskalik, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl. Köln 1995, § 147 AO Rdnr. 25.
- [33] Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 22.3.1991, VII 164/90, EFG 1991 S. 636, 637 sowie Schmitz, StBp 2002 S. 195.
- [34] Vgl. BFH, Beschluss v. 13.2.1968, GrS 5/67, BStBl 1968 II S. 365, 367 BFH, Urteil v. 17.10.2001, I R 103/00, DB S. 2474, 2477 FG Baden-Württemberg, Beschluss v. 18.2.1997, 6 V 49/96, EFG 1997 S. 928; 929 FG Münster, Urteil v. 22.8.2000, 6 K 2712/00 AO, EFG 2001 S. 4 .
- [35] Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 22.3.1991 sowie Schmitz, StBp 2002 S. 195, 196.
- [36] Vgl. Taetzner/Büssow, Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen - Quo vadis?, BB 2002 S. 69, 71.
- [37] Dokumenten-Management-Systeme sind Systeme zur Verarbeitung von Dokumenten, die oftmals mittels Scanner in den Arbeitsablauf der Postbearbeitung eingebunden werden. Ihr Einsatz zielt auf die Unterstützung des Arbeitsablaufs "(Workflow)" durch Beschleunigung und Vereinheitlichung. Das DMS verarbeitet in der Regel vornehmlich die originär in Papierform angefallene Eingangskorrespondenz.
- [38] Vgl. Taetzner/Büssow, BB 2002 S. 70 sowie Schmitz, StBp 2002 S. 197.
- [39] Vgl. in diesem Sinn neuerdings auch Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie, IDW ERS FAIT 1, Stand 8.3.2001, Abschnitt 37, Wpg 2001 S. 512, 516.
- [40] Vgl. Zepf, Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme, DStR 1996 S. 1259, 1260.
- [41] Vgl. in diesem Sinn: Hantsch, Der Datenzugriff durch die Finanzverwaltung - Anmerkungen aus der Sicht der Betriebsprüfungspraxis, Institut für ausländisches und internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg, Heft 138 S. 9 sowie Groß, DStR 2002 S. 1122.
- [42] Vgl. Taetzner/Büssow, BB 2002 S. 72.
- [43] BMF, Schreiben v. 16.7.2001, BStBl 2001 I S. 415.
- [44] Vgl. Baum, Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen, NWB 36/2001, S. 2985.
- [45] Vgl. Burchert, INF 2001 S. 264.
- [46] Vgl. Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Abgabenordnung-624.4678/.htm>. Bei der Datenarchivierung wird in der Regel eine Kopie des Datenbestandes oder ausgewählter Teile

davon aufbewahrt und der Originalzustand zur Entlastung des Produktiv- bzw. Online-Systems gelöscht. Der Zugriff auf archivierte Daten kann automatisiert vom Produktiv- bzw. Online-System erfolgen. Dies erfordert die Existenz eines separat existierenden Archivierungssystems oder die gezielte Verfügbarmachung der gespeicherten Daten durch Einspielung in das Produktiv- bzw. ein anderes System, vgl. in diesem Sinn: Moszka, Schneider, Die digitale Betriebsprüfung: Was ist neu und wie können Sie sich optimal vorbereiten?, in GDPdU-Workshop 2002, n.v.

[47] Eine sog. "View-Funktion" ermöglicht den Zugriff auf den Inhalt einer bestimmten Datei in der Regel nicht in dem Umfang wie dies für eine maschinelle Auswertung erforderlich ist. Viele "View-Funktionen" ermöglichen z.B. nur eine Schlagwortrecherche." "

[48] Vgl. Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Abgabenordnung-624.4678/.htm>.

[49] Vgl. BMF, Schreiben v. 16.7.2001, BStBl 2001 I S. 417.

[50] Vgl. BMF, Schreiben v. 16.7.2001, BStBl 2001 I S. 415 ff.

[51] Vgl. BMF, Schreiben v. 7.11.1995, BStBl 1995 I S. 738 ff.

[52] Vgl. BMF, Schreiben v. 7.11.1995, BStBl 1995 I S. 738 ff.

[53] Vgl. Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

[54] Vgl. Abschnitt 98 IDW ERS FAIT, Wpg 2001 S. 521 Systemänderungen haben auch eine handelsrechtliche Dimension: "Bei der Einführung oder wesentlichen Änderung von IT-Anwendungen müssen meist Altdaten (Steuerungs-, Stamm- und Bewegungsdaten) aus den abgelösten Anwendungssystemen übernommen werden (Migration). Zur Sicherstellung einer ordnungsmäßigen Softwareeinführung bedarf es ggf. eines geeigneten Projektmanagements."

[55] Vgl. hauptsächlich OFD Düsseldorf, Verfügung v. 22.2.2002, S 0316 - 6 - St 421 zu Buchführungs- und Archivierungssystemen - GDPdU -, DB 2002 S. 610, 611.

[56] Vgl. Trzaskalik, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl. Köln 1995 § 147 AO Rdnr. 6.

[57] Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 22.3.1991, VII 164/90, EFG 1991 S. 637.

[58] Vgl. BFH, Urteil v. 15.4.1999, IV R 68/98, BStBl 1999 II S. 481, 482.