

Digitale Betriebsprüfung

Geltung der Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)

Bei Führung der Bücher und der sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen **auf Datenträgern** („**papierlose/digitale Buchführung**“) muss **ab dem 1. Januar 2002** sicher gestellt sein, dass die Daten und die Wiedergabe der Daten *während der Dauer der Aufbewahrungsfrist* (6-10 Jahre):

- *jederzeit verfügbar sind,*
- *unverzüglich lesbar gemacht werden können und*
- *maschinell ausgewertet werden können* (nicht notwendig bei originär in Papierform entstandenen Unterlagen).

Daten, die **vor dem 1. Januar 2002** archiviert wurden, müssen nicht in maschinell auswertbarer Form vorliegen, sondern lediglich lesbar gemacht werden können. Es kann bei diesen Daten auch nicht verlangt werden, dass diese nachträglich in eine maschinell auswertbare Form gebracht werden.

Bei Verstoß gegen diese Aufbewahrungspflichten können Zwangsgelder festgesetzt und Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden.

Allerdings besteht keine Pflicht, die Buchführung mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems anzufertigen. Handelt es sich um eine „**papiergestützte**“ **Buchführung**, so besteht keine Verpflichtung zur Vorlage der Buchführungsunterlagen in maschinell auswertbarer Form.

Umfang der erforderlichen digitalen Daten

→ Steuerrelevante und aufbewahrungspflichtige Unterlagen (gemäß § 147 Abs. 1 AO):

1. **Daten der Finanz-, Anlagen- und Lohnbuchführung**
2. **Daten der Kosten- und Leistungsrechnung** (Einschränkung: nur wenn diese Daten zur Bewertung von Aktiva oder Passiva relevant sind)
3. **E-Mails und Textdokumente** (mit Einschränkungen), wenn diese in maschinell auswertbarer Form vorliegen

Einschränkungen bei Textdokumenten

Steuerrelevante Textdokumente müssen nur dann in maschinell auswertbarer Form archiviert werden, wenn diese „zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem geeignet sind“ (BMF-Schreiben vom 16.07.2001).

Allerdings existieren bereits „**Rückausnahmen**“ dieser Einschränkung (Frage- und Antwortkatalog des BMF): Textdokumente, die unabhängig von ihrer Weiterverarbeitungsgeeignetheit mit Textverarbeitungs- und Tabellenkalkulationsprogrammen erstellt werden und „Auflistungen einer Vielzahl von Einzelpositionen und Einzelbeträge innerhalb einer Tabelle“ enthalten, müssen in maschinell auswertbarer Form archiviert werden.

Haftungshinweise

Die Informationen auf unseren Internetseiten werden regelmäßig geprüft und aktualisiert. Trotz aller Sorgfalt können sich jedoch inzwischen Daten verändert haben. Daher kann keine Haftung oder Garantie für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit der zur Verfügung gestellten Informationen übernommen werden. Trotz sorgfältiger inhaltlicher Kontrolle übernehmen wir keine Haftung für die Inhalte externer Links. Für den Inhalt der verlinkten Seiten sind ausschließlich deren Betreiber verantwortlich.

Welche Daten **steuerrelevant** sind, kann zunächst der Steuerpflichtige selbst entscheiden (primäres Qualifikationsrecht). Nur bei begründeten Zweifeln, steht dem Prüfer ein so genanntes sekundäres Qualifikationsrecht zu.

Nicht dem Datenzugriff unterliegen:

- Interne Unterlagen zur Unternehmensführung und –überwachung
- Daten, die einem Auskunftsverweigerungsrecht unterliegen.

Digitaler Datenzugriff

Liegt eine datenverarbeitungsgestützte Buchführung vor, so kann die Finanzbehörde bei einer Außenprüfung **seit dem 1. Januar 2002 digitalen Datenzugriff** auf die steuerrelevanten und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen fordern.

Es stehen den Prüfern **drei Möglichkeiten des Datenzugriffs** auf die elektronisch gespeicherten Buchführungsunterlagen zur Auswahl:

1. Unmittelbarer Datenzugriff

→ Unmittelbarer Datenzugriff am Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen

- Nur mit der Soft- und Hardware des Steuerpflichtigen
- Nur-Lese-Zugriff (möglichst auf einer Kopie des Datenträgers)
- Zugriff nur auf steuerrelevante Daten (z.B. an einem Einzelplatz-Rechner)
- Gewährleistung der Unveränderbarkeit des Datenbestandes
- Mitwirkung des Steuerpflichtigen (z.B. Einweisung in das DV-System)

2. Mittelbarer Datenzugriff

→ Maschinelle Auswertung (lesen, filtern und sortieren) nach Vorgabe des Prüfers

- Nur unter Verwendung des Datenverarbeitungssystems des Steuerpflichtigen
- Nur vom Steuerpflichtigen selbst
- Mitwirkung des Steuerpflichtigen

3. Datenträgerüberlassung

→ Gespeicherte Unterlagen müssen dem Prüfer auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden

- Verwendung eigener Analyse- und Prüfprogramme des Prüfers erlaubt
- Rückgabepflicht des Datenträgers spätestens nach Bestandskraft der aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheides

Darüber hinaus gibt es - wie bisher - die Möglichkeit zum Datenausdruck.

Ob und von welcher der drei Möglichkeiten der Prüfer Gebrauch macht, liegt in **seinem** pflichtgemäßen Ermessen. Dabei muss er jedoch den Grundsatz **der Verhältnismäßigkeit beachten** (d.h. der Aufwand für den Steuerpflichtigen darf nicht außer Verhältnis zum beabsichtigten Erfolg der Prüfung stehen).

Haftungshinweise

Die Informationen auf unseren Internetseiten werden regelmäßig geprüft und aktualisiert. Trotz aller Sorgfalt können sich jedoch inzwischen Daten verändert haben. Daher kann keine Haftung oder Garantie für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit der zur Verfügung gestellten Informationen übernommen werden. Trotz sorgfältiger inhaltlicher Kontrolle übernehmen wir keine Haftung für die Inhalte externer Links. Für den Inhalt der verlinkten Seiten sind ausschließlich deren Betreiber verantwortlich.

Neue Auswertungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung wird schon in naher Zukunft die Möglichkeit der digitalen Betriebsprüfung durch die Verwendung hierfür geeigneter Software (z.B. IDEA, AIS Tax Audit) wahrnehmen. Insbesondere die zunehmende Anzahl an jungen Prüfern wird dafür sorgen, dass immer öfter auf die digitale Betriebsprüfung zurückgegriffen wird.

Mit den digitalen Buchführungsdaten kann der Prüfer dann durch die Verwendung der Software **genauere Analysen der Buchführungsunterlagen** durchführen und Unplausibilitäten schneller als bisher entdecken. Bisher wurden in der Regel lediglich stichprobenartige Kontrollen der Zahlen vorgenommen.

Folgende **Analysen** können mit der entsprechenden Software u.a. unter Verwendung von Prüfmakros (dies sind kleine Computerprogramme, die in der Lage sind, große Datenbestände aus dem Computersystem des Steuerpflichtigen auf vielfältige Art und Weise zu analysieren) vorgenommen werden:

- Ziffern- und Zahlenanalysen
- Prüfung von erwarteten Häufigkeiten
- Prüfung mathematischer Wahrscheinlichkeiten.

Mögliche **Unplausibilitäten in der Buchführung** können beispielsweise sein:

- Fehlende oder mehrfache Vergabe von Rechnungsnummern
- Vergleich der Höhe von Zahlungen, Bestell- und Liefermengen (u.a. auch der Vergleich mit den Vormonaten)
- Vergleich wiederkehrender Beträge
- Außergewöhnlich hohe Beträge (Ausreißer)
- Häufungen unterhalb bestimmter steuerlicher Wertgrenzen durch das (bewusste) Splitten von Beträgen
- Auffällige Häufung von Endziffern
- Kritische Buchungstexte (z.B. Ländernamen im Ausland, „Steuern“, „Gefälligkeiten“)
- Unplausibilitäten in der Verteilung der Anfangsziffern (mittels Benford-Analyse)
- Aktionen an Sonn- und Feiertagen oder zu ungewöhnlichen Zeiten
- Auffällige Lieferanten- oder Kunden-Daten. Durch den Vergleich und die Analyse der Lieferanten- und Kunden-Informationen (E-Mails, Adressen, Bankverbindung, usw.) können z.B. folgende mögliche Auffälligkeiten entdeckt werden:
 - Entsprechungen bei unterschiedlichen Geschäftsbeziehungen (z.B. Mitarbeiter und Kunde haben dieselbe Bankverbindung)
 - Bankkonto in Ländern mit denen keine Geschäftsbeziehungen existieren
 - Geschäftspartner, die ausschließlich eine Mobilfunknummer hinterlegen
- Auffälligkeiten in E-Mails und Telefonlisten (Landeskennung, Vorwahl).

Haftungshinweise

Die Informationen auf unseren Internetseiten werden regelmäßig geprüft und aktualisiert. Trotz aller Sorgfalt können sich jedoch inzwischen Daten verändert haben. Daher kann keine Haftung oder Garantie für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit der zur Verfügung gestellten Informationen übernommen werden. Trotz sorgfältiger inhaltlicher Kontrolle übernehmen wir keine Haftung für die Inhalte externer Links. Für den Inhalt der verlinkten Seiten sind ausschließlich deren Betreiber verantwortlich.

Aus diesem Grund muss der Steuerpflichtige nun (noch) mehr darauf achten, dass die Buchführung ordnungsgemäß geführt wird. **Ansonsten droht eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch den Prüfer.** Und dann ist es der Steuerpflichtige, der beweisen muss, dass keine Unregelmäßigkeiten vorliegen (Umkehr der Beweislast, siehe unten).

Die zwei folgenden **Praxisbeispiele** verdeutlichen die Möglichkeiten der digitalen Betriebsprüfung sowie die Gefahr einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch den Prüfer. In beiden Fällen wurde der Chi-Quadrat-Test durchgeführt, um die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung zu prüfen.

Der **Chi-Quadrat-Test** ist eine mathematische Methode, bei der empirisch beobachtete Häufigkeiten mit theoretisch erwarteten Häufigkeiten verglichen werden. So können zum Beispiel bei Kasseneinnahmen Auffälligkeiten (z.B. durch Manipulation) sowohl im Bereich der ersten Ziffer als auch im Bereich der zweiten Ziffer vor dem Komma entdeckt werden.

1. Betriebsprüfung einer Eisdielerie

Nachdem offensichtliche Mängel in der Kassenbuchführung entdeckt wurden (fehlender logischer Aufbau der täglichen Kassenberichte, rechnerische Ermittlung des aktuellen Kassenbestandes), wurde zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung ein Chi-Quadrat-Test eingesetzt. Die Durchführung einer Ziffernanalyse der Außer-Hausverkäufe (7% Umsatzsteuer) und der Verkäufe innerhalb der Eisdielerie (19% Umsatzsteuer) mit Hilfe des Chi-Quadrat-Tests ergab auch hier signifikante Abweichungen zu den anzunehmenden Chi-Quadrat-Werten. Das war für die Finanzverwaltung ein hinreichendes Indiz für Manipulation, so dass Zuschätzungen bei den Einnahmen vorgenommen wurden.

2. Betriebsprüfung einer Schnellimbiss-Kette

Die Prüfung der Kasseneinnahmen durch den Chi-Quadrat-Test ergab mit einer nahezu hundertprozentigen Wahrscheinlichkeit systematische Abweichungen bei den Aufzeichnungen der Kasseneinnahmen. Die Folge war eine Schätzung der Kasseneinnahmen durch die Methode des Zeitreihenvergleiches, die per Saldo zu höheren Umsätzen und Gewinnen und somit zu Steuernachzahlungen führte.

Neben der Möglichkeit der digitalen Betriebsprüfung stehen der Finanzverwaltung zunehmend weitere moderne Techniken zur Verfügung. Zur Sicherung des Steueraufkommens setzt die Finanzverwaltung z.B. die **intelligente Suchmaschine „Xpider“** ein. Diese ermöglicht eine periodische Automatisierung und Kontrolle sämtlicher im Internet anbietenden und in Deutschland steuerpflichtigen Unternehmer (bis zu 2,5 Millionen Seiten können täglich kontrolliert werden). So fallen z.B. Ebay-Anbieter auf, die besonders viele Bewertungen von Käufern erhalten haben, gleichzeitig jedoch nicht steuerlich als Unternehmer registriert sind. Des Weiteren können für jeden Anbieter die Angebote und Verkäufe aggregiert und somit die Art und Menge der veräußerten Waren ermittelt werden. Diese Daten werden dann mit den internen Datenbanken der Finanzverwaltung verglichen. So können Abweichungen festgestellt werden und noch nicht steuerlich registrierte Unternehmer aufgespürt werden.

Haftungshinweise

Die Informationen auf unseren Internetseiten werden regelmäßig geprüft und aktualisiert. Trotz aller Sorgfalt können sich jedoch inzwischen Daten verändert haben. Daher kann keine Haftung oder Garantie für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit der zur Verfügung gestellten Informationen übernommen werden. Trotz sorgfältiger inhaltlicher Kontrolle übernehmen wir keine Haftung für die Inhalte externer Links. Für den Inhalt der verlinkten Seiten sind ausschließlich deren Betreiber verantwortlich.

Änderungen und Konsequenzen für Sie in der Praxis

- **Höhere Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung**

Unser Rat: Es muss noch genauer geprüft werden, dass keine Unplausibilitäten vorliegen und ständig darauf geachtet werden, dass relevante Daten trennbar von irrelevanten Daten bleiben.

- **Qualifizierung der steuerrelevanten Daten durch den Steuerpflichtigen** (primäres Qualifikationsrecht; nur bei begründeten Zweifeln, steht dem Prüfer ein sekundäres Qualifikationsrecht zu). Da hierbei kein Verwertungsverbot für versehentlich überlassene Daten existiert, muss der Steuerpflichtige dafür sorgen, dass der Prüfer auch wirklich nur die relevanten Daten erhält.

Unser Rat: Es ist eine gründliche Prüfung erforderlich, um die „Grenze“ zwischen relevanten und irrelevanten Daten zu ziehen.

- **Sicherstellung der Archivierung und der maschinellen Auswertbarkeit aller steuerrelevanten Daten ab dem 1. Januar 2002 durch den Steuerpflichtigen** während der gesamten Dauer der Aufbewahrungspflicht (6-10 Jahre). Es kann insbesondere bei dem Zugriff auf frühere Jahre erhebliche Probleme geben (z.B. neue Software, welche die alten Datenbestände nicht mehr verarbeiten kann).

Hinweis: Eine entsprechende Archivierung der Daten kann sehr aufwendig sein und eventuell auch zu erheblich höheren Verwaltungsaufwendungen für den Steuerpflichtigen führen.

- **Umkehr der Beweislast:** Stellt der Prüfer Unregelmäßigkeiten mit Hilfe der Software fest, kann er die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung anzweifeln und die Besteuerungsgrundlagen neu schätzen. Der Steuerzahler muss nun beweisen, dass keine Unregelmäßigkeiten vorliegen.

- **Drohende Rechtsfolgen** für den Steuerpflichtigen bei Verweigerung des digitalen Datenzugriffs durch die Finanzverwaltung:

1. Festsetzung von Zwangsgeldern (bis 25.000 Euro) oder Bußgeldern (5.000 Euro bis 50.000 Euro).
2. Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Finanzverwaltung eine sog. Ersatzvornahme durchführen. Die Finanzverwaltung beauftragt dabei ein externes IT-Unternehmen, welches auf Kosten des Steuerpflichtigen den Zugriff gemäß GDPdU technisch ermöglicht.
3. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (nur wenn weder digitale Daten noch Daten in originärer Papierform bereitgestellt werden oder wenn begründete Unregelmäßigkeiten in der Buchführung existieren).

Haftungshinweise

Die Informationen auf unseren Internetseiten werden regelmäßig geprüft und aktualisiert. Trotz aller Sorgfalt können sich jedoch inzwischen Daten verändert haben. Daher kann keine Haftung oder Garantie für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit der zur Verfügung gestellten Informationen übernommen werden. Trotz sorgfältiger inhaltlicher Kontrolle übernehmen wir keine Haftung für die Inhalte externer Links. Für den Inhalt der verlinkten Seiten sind ausschließlich deren Betreiber verantwortlich.

Weitere nützliche Informationen und Hinweise zum Thema GDPdU können Sie einem Fragen- und Antwortenkatalog des Bundesministeriums der Finanzen entnehmen. Diesen Katalog finden Sie auf unserer Homepage (Steuern Aktuell: „Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung“).

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen unter  030 / 30 11 93 - 0 gerne zur Verfügung.

Stand: 10.04.2008

Haftungshinweise

Die Informationen auf unseren Internetseiten werden regelmäßig geprüft und aktualisiert. Trotz aller Sorgfalt können sich jedoch inzwischen Daten verändert haben. Daher kann keine Haftung oder Garantie für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit der zur Verfügung gestellten Informationen übernommen werden. Trotz sorgfältiger inhaltlicher Kontrolle übernehmen wir keine Haftung für die Inhalte externer Links. Für den Inhalt der verlinkten Seiten sind ausschließlich deren Betreiber verantwortlich.