
Steuern digital: Elektronische Außenprüfungen -

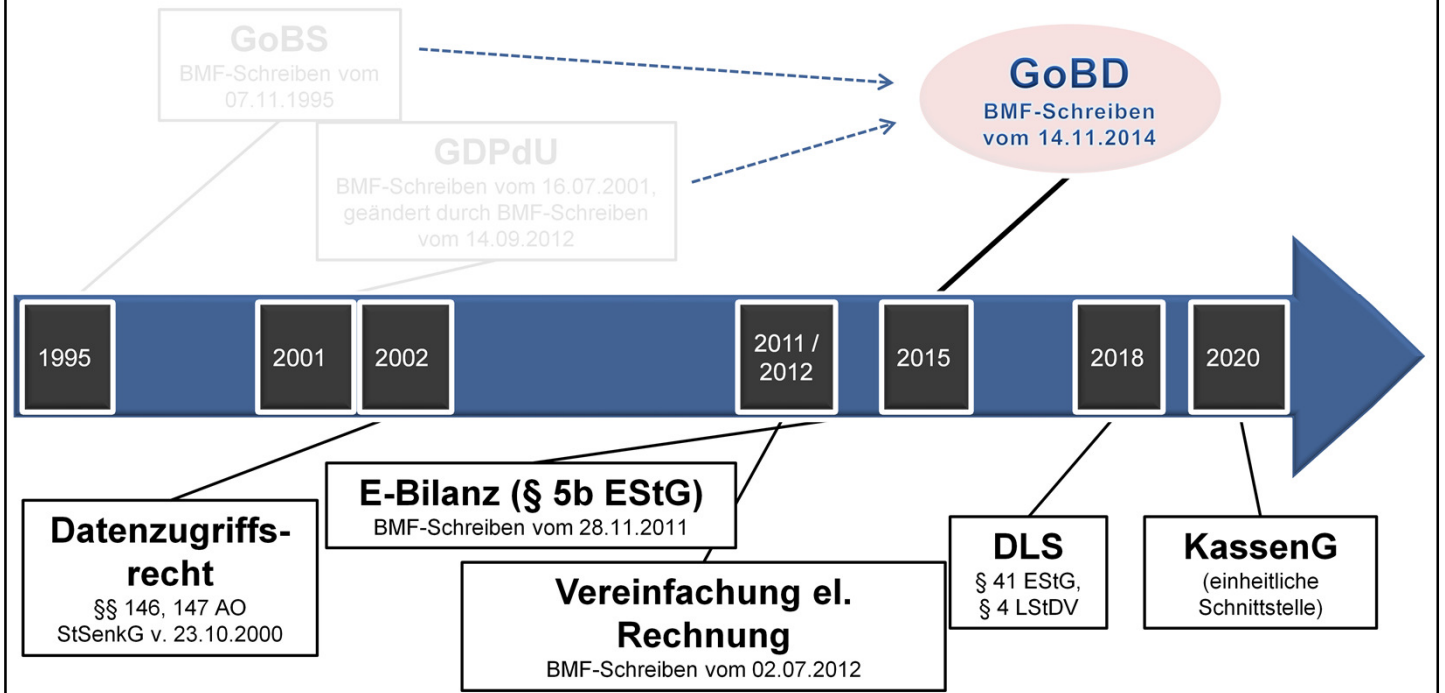
Welche Informationen will die Finanzverwaltung?

Dr. Martin Panek und Franz Betz*



*Dr. Martin Panek und Franz-Xaver Betz sind Referent bzw. Sachbearbeiter für Betriebsprüfung im Bayerischen Landesamt für Steuern. Der Beitrag gibt die persönliche Auffassung der Verfasser wieder.

Digitale Prüfung / Entwicklung



*StSenkG=Steuersenkungsgesetz

KassenG= Gesetz zum Schutz vor Manipulation an dig. Grundaufzeichnungen
(ausgegeben im Bundesgesetzblatt am 28.12.2016)

Die GoBD ersetzen die GoBS vom 07.11.1995 und die GDPdU vom 16.07.2001 und gelten für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31.12.2014 beginnen. Sie sind von allen buchführungs- und aufzeichnungspflichtigen Steuerpflichtigen zu beachten.

Quellen zu Buchführungsvorschriften und Digitale Buchführung (neben den gesetzlichen Regelungen):

R 5.2 EStR

Verwaltungsanweisung zu den GoB

BMF 05.04.2004

Aufzeichnung der Kunden bei Bargeschäften BStBl. 2004 I S. 419 (aufgehoben),
überflüssig wg. Geldwäschegesetz

BMF 09.01.1996

Aufbewahrung von Unterlagen einer Registrierkasse BStBl. I 1996 S. 34

AEAO 15.07.1998

allgemeine Verwaltungsanweisungen BStBl. I 1998 S. 704

BMF 26.11.2010

Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften BStBl. I 2010 S. 1342

BMF 07.11.1995

GoB bei EDV-gestützten Systemen (sog. GoBS) BStBl. I 1995 S. 738

BMF 16.07.2001

Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen
(sog. GDPdU) BStBl. I 2001 S. 415

BMF 14.11.2014

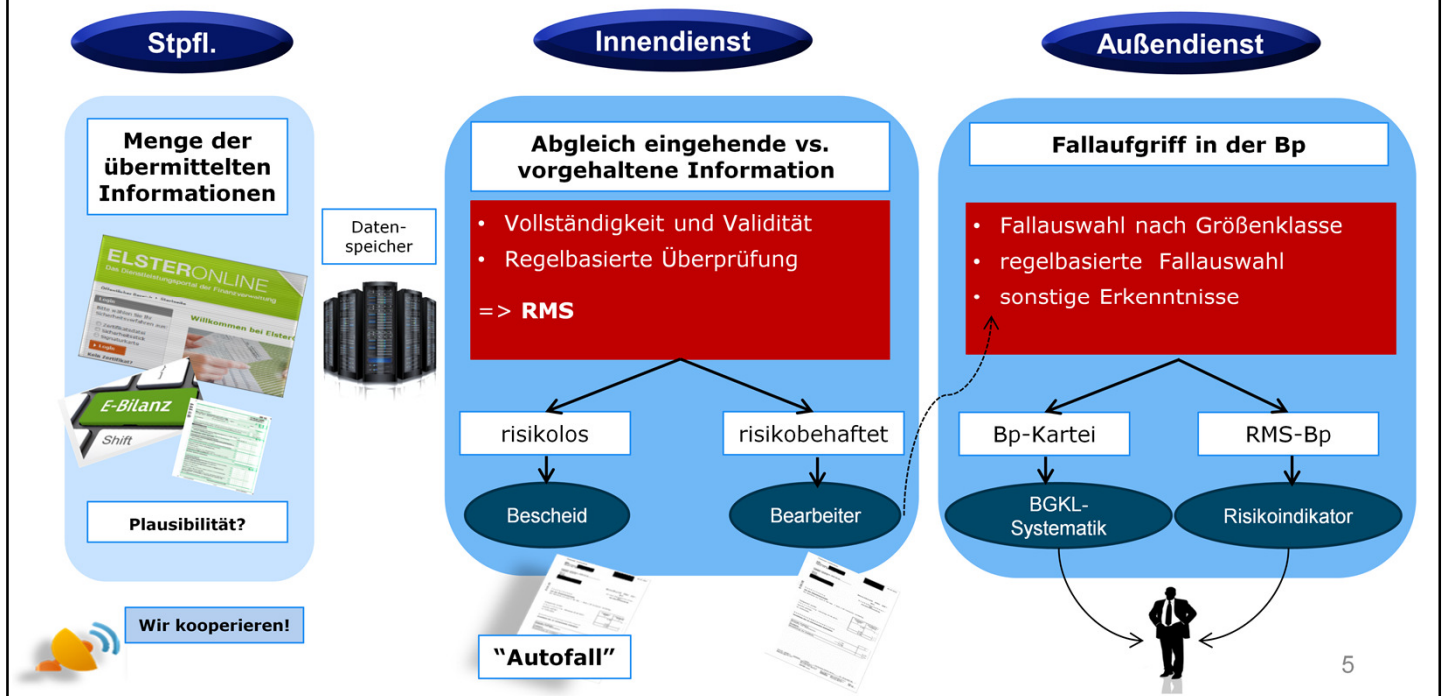
Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern,
Aufzeichnungen und Unterlagen in elektr. Form sowie zum Datenzugriff
(sog. GoBD)

Digitale Lohnschnittstelle - DLS

- Einheitliche Schnittstellenbeschreibung für den Export von Daten aus dem Lohnbuchhaltungssystem
- rechtliche Grundlagen
 - BMF-Schreiben vom 29. Juni 2011
 - BMF-Schreiben vom 26. Mai 2017
 - § 41 EStG und § 4 LStDV

Im Rahmen einer Außenprüfung ist die Firma **erst für Daten, die ab 01.01.2018 aufgezeichnet werden**, verpflichtet, die Dateien nach dieser Schnittstellenbeschreibung dem Prüfer zur Verfügung zu stellen. Daten früherer Kalenderjahre können im DLS-Format zu Verfügung gestellt werden. Die Firma ist dazu jedoch **nicht verpflichtet**.

Der Weg in die Außenprüfung – (digitale) Fallauswahl



Der Steuervollzug unterliegt einem laufenden Wandel insb. aufgrund fortschreitender Technisierung und Digitalisierung.

Die Grundprinzipien des Besteuerungsverfahrens wie Rechtmäßigkeit, Gleichmäßigkeit, Verhältnismäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit sind jedoch auch hier einzuhalten.

Durch das Verifikationsprinzip soll zudem die Einhaltung von Gesetzesnormen durch sich am Kontrollbedürfnis ausrichtende Kontrollen sichergestellt werden.

Zur Erreichung dieser Zielsetzung ist die Finanzverwaltung aufgefordert und ermächtigt sog. Risikomanagementsysteme einzusetzen, um:

- die vorhandenen personellen Ressourcen zur Prüfung der wirklich prüfungswürdigen Fälle zu konzentrieren sowie
- die automationsgestützte Bearbeitung von Vorgängen weiter auszubauen.

Der Weg in die Außenprüfung – Grundlage Bp-Kartei

1. Stufe: klass. Fallauswahl

Einheitliche Abgrenzungsmerkmale für den 22. Prüfungsturnus (1.1.2016)				
BETRIEBSART ¹⁾	BETRIEBSMERKMALE in €	Großbetriebe (G)	Mittelbetriebe (M)	Kleinbetriebe (K)
		über		
Handelsbetriebe (H)	Umsatzerlöse oder steuerlicher Gewinn über	8.000.000 310.000	1.000.000 62.000	190.000 40.000
Fertigungsbetriebe (F)	Umsatzerlöse oder steuerlicher Gewinn über	4.800.000 280.000	560.000 62.000	190.000 40.000
Freie Berufe (FB)	Umsatzerlöse oder steuerlicher Gewinn über	5.200.000 650.000	920.000 150.000	190.000 40.000
Andere Leistungsbetriebe (AL)	Umsatzerlöse oder steuerlicher Gewinn über	6.200.000 370.000	840.000 70.000	190.000 40.000
Kreditinstitute (K)	Aktivvermögen oder steuerlicher Gewinn über	160.000.000 620.000	39.000.000 210.000	12.000.000 52.000
Versicherungsunternehmen Pensionskassen (V)	Jahresprämieinnahmen über	33.000.000	5.500.000	2.000.000

Betriebe in der BRD:

- Großbetriebe (G): 196.402
- Mittelbetriebe (M): 820.778
- Kleinbetriebe (K): 1.214.853
- Kleinstbetriebe (Kst): 5.688.385

Gesamt: 7.920.418

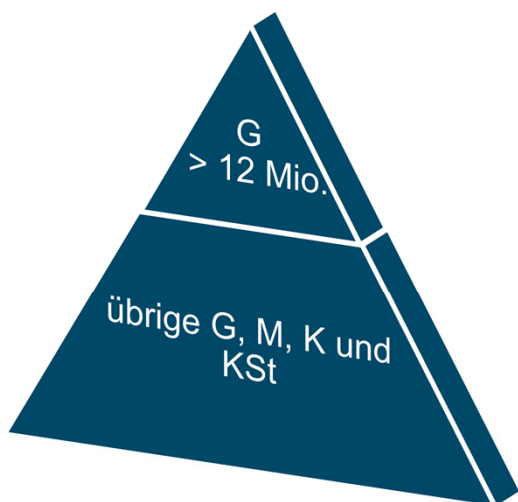
Quelle: Bundesministerium der Finanzen,
Stand 2015



13.620
Betriebsprüfer/innen

Die erste Stufe der sog. klassischen Fallauswahl basiert auf der Betriebsgrößenklassenzuweisung, die ihrerseits Einfluss auf die Prüfungshäufigkeit und die Prüfungsdichte nach sich ziehen kann.

Der Weg in die Außenprüfung – Grundlage RMS-Bp



➤ G-Betriebe mit Umsatz > 12 Mio. €:

Anschlussprüfung; nur sehr begrenzte Ausnahmen hiervon im kleineren Betriebssegment

(Anzahl Betriebe in By zum 01.01.16: ca. 11.000)

➤ übrige G, M, K und KSt mit Umsatz > 17.500 €:

Zielgruppe des maschinellen Risikofilters RMS-Bp

(Anzahl Betriebe in By zum 01.01.16: ca. 1,33 Mio.)

Jahr	Anzahl Betriebe insg.	Durchgeführte Prüfungen	Prüfquote
2016	1,34 Mio.	27.416	2,03%
2015	1,34 Mio.	28.680	2,12%

Das RMS-Bp ergänzt das herkömmliche Verfahren der Betriebssegmentierung und damit einhergehend die 1. Stufe der klass. Fallauswahl.

Die primäre Zielsetzung von RMS-Bp ist die Steigerung der Effizienz in der Fallauswahl

- mithilfe der Automation
- anhand einer Vielzahl definierter Risikoregeln.

Der Weg in die Außenprüfung – Bsp. Risikofelder



Durch Berücksichtigung und Gewichtung einzelner Risikofelder/-faktoren wird ein Risikoindikator gebildet, der Grundlage eines Prüfungsaufgriffs sein kann.

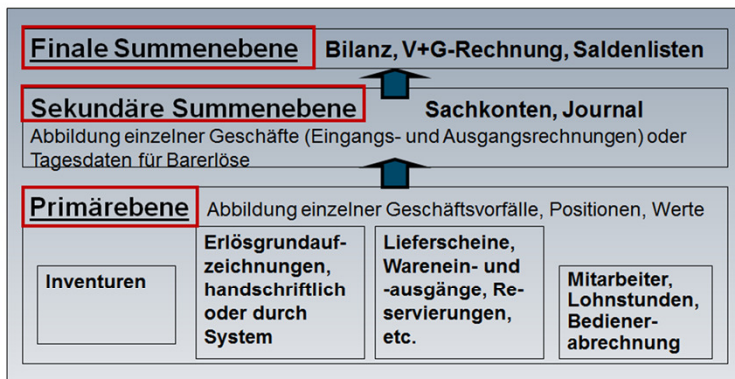
Zielsetzung ist hier vor allem die Konzentration der Prüfungsbelastung auf Fälle

mangelnder Gesetzestreue / Compliance nach dem Motto:

>> Den ehrlichen Steuerpflichtigen unseren Service,

den unehrlichen die Strenge des Gesetzes. <<

Aufzeichnungsumfang – was will die Finanzverwaltung?



Digitale Prüfung
(soweit es sich um originär digitale Daten handelt)

§ 147 Abs. 6 Abgabenordnung
– drei Datenzugriffsarten

Umfang des Datenzugriffs:

Alle aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten, insbesondere Finanz-, Anlagen- und Lohnbuchhaltung einschließlich aller Vor- und Nebensysteme, die solche Daten enthalten.

Das Erstqualifizierungsrecht liegt beim Stpfl. / Stb (§ 33 StBG).

Die Kosten des Datenzugriffs trägt der Steuerpflichtige (§147 Abs. 6 Satz 4 AO)

Zugriffsbefugnisse – was ist zu beachten?

Z1

1. Vor Ort Einsicht in die gespeicherten Daten nehmen (Nur-Lese-Berechtigung) und das DV-System des Stpfl. zu nutzen (Rz.165 GoBD).

Z2

2. Den Stpfl. zu einer rein technischen Mithilfe auffordern und verlangen, dass er die Daten nach den Vorgaben der Finanzbehörde vor Ort in seinem DV-System maschinell auswertet (Rz.166 GoBD).

Z3

3. Der Finanzbehörde werden die gespeicherten Unterlagen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Auswertung überlassen (Rz.167 GoBD).

10

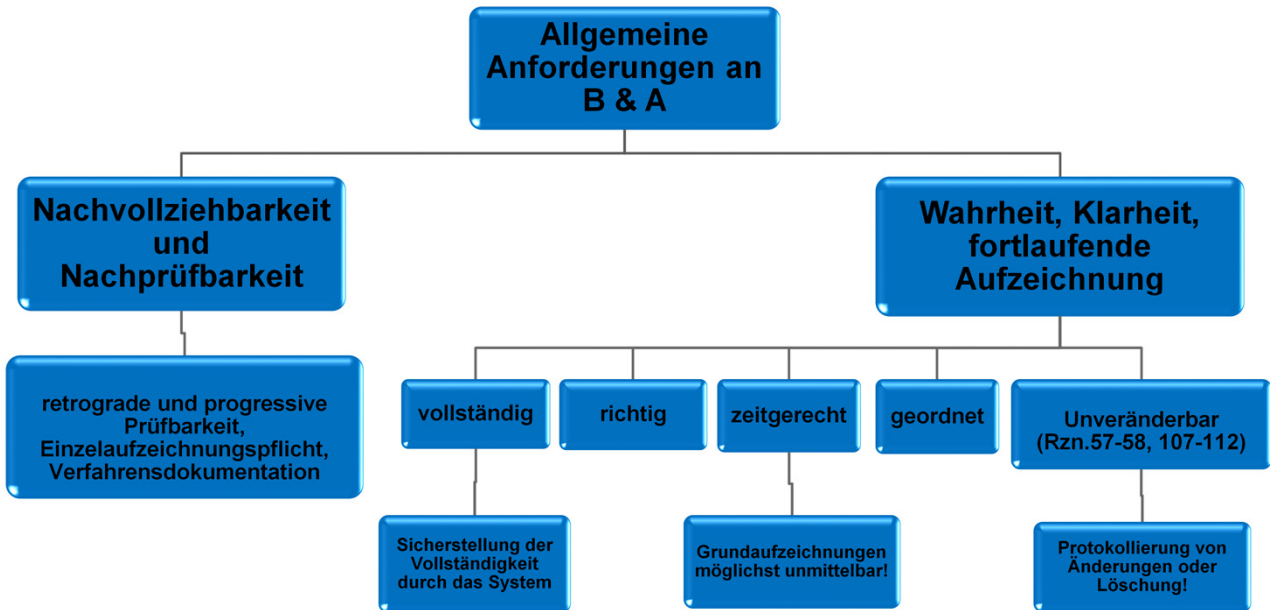
Die Wahl der Datenzugriffsart liegt bei der Finanzbehörde. Es können auch Datenzugriffsarten kombiniert werden.

Hinweis:

Eine Fernabfrage (Online-Zugriff) der Finanzbehörde auf das DV-System des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde ist ausgeschlossen.

Die Finanzbehörde ist nicht berechtigt, selbst Daten aus dem DV-System herunterzuladen oder Kopien vorhandener Datensicherungen vorzunehmen.

Aufzeichnungen – was ist zu beachten? (GoBD)



Datenauswertbarkeit – was ist zu beachten?

maschinelle Auswertbarkeit nicht gewährleistet bei:

- verdichteten Dateien
- Überführung von Buchführungsdaten in nicht auswertbare Formate (pdf, tif)

Ausnahme : Unterlagen, die lediglich DV-gestützt erstellt wurden, jedoch nicht im DV-System weiterverarbeitet werden (z.B. Textdokumente)

- vorgefilterten Dateien, die nicht mehr alle steuerlich relevanten Daten enthalten

12

Maschinelle Auswertbarkeit geregelt in Rz. 125-129 der GoBD

Aufzeichnungen – was ist zu beachten? (GoBD)

Unveränderlichkeit der Buchungen und Aufzeichnungen

Korrekturverbot: § 239 Abs. 3 HGB, § 146 Abs. 4 AO

- konkretisiert den Grundsatz der Klarheit
- Buchung oder Aufzeichnung darf nicht derart verändert werden, dass die Originalinformation nicht mehr feststellbar ist; selbst Ungewissheit über eine vorgenommene Veränderung darf nicht entstehen => Radierungen, Tipp-EX sind unzulässig

bei elektronische Daten:

- Daten müssen „**FESTGESCHRIEBEN**“ sein – andernfalls ist die Buchführung formell nicht ordnungsgemäß
- Das Korrekturverbot gilt auch für vorgelagerte Systeme (z.B. Kassensysteme)

Aufzeichnungen – was ist zu beachten? (GoBD)

- geordnete Aufbewahrung innerhalb der Aufbewahrungsfristen
- Journalfunktion – der Nachweis über die vollständige und zeitgerechte Erfassung der Buchungen durch Protokollierung. Die Journalfunktion ist nur erfüllt, wenn die gespeicherten Aufzeichnungen gegen Veränderung oder Löschung geschützt sind, vgl. BMF vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450 Tz. 5.3
- Behandlung verdichteter Zahlen - Verdichtete Zahlen müssen die enthaltenen Einzelposten nachweisen lassen

Aufzeichnungen und Aufbewahrung

Aufbewahrungspflicht nach § 257 HGB (für Buchführungspflichtige) und § 147 AO

10 Jahre Aufbewahrungszeitraum

Normen: § 257 Abs. 1 Nr. 1 und 4 HGB,
§ 147 Abs.1 Nr. 1,4 und 4a AO

- Handelsbücher / Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Einzelabschlüsse nach § 325 Abs. 2a HGB, Lageberichte, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen
- Buchungsbelege

Aufzeichnungen und Aufbewahrung

Aufbewahrungspflicht nach § 257 HGB und § 147 AO

6 Jahre Aufbewahrungszeitraum

Normen: § 257 Abs. 1 Nr. 2 und 3 HGB,
§ 147 Abs.1 Nr. 2, 3 und 5 AO

- Handelsbriefe (empfangen und gesendet)
- sonstig Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind

16

Hinweis: Bei empfangenen Lieferscheinen, die keine Buchungsbelege i.S.d. Abs. 1 Nr. 4 sind, endet die Aufbewahrungsfrist mit Erhalt der Rechnung. Bei versandten Lieferscheinen, die keine Buchungsbelege i.S.d. Abs. 1 Nr. 4 sind, endet die Aufbewahrungsfrist mit Versand der Rechnung. Dies gilt für alle Lieferscheine, deren Aufbewahrungsfrist am 01.01.2017 noch nicht abgelaufen ist. (**Zweites Bürokratieentlastungsgesetz, BGBl 2017 I S. 2143ff**)

Form der Aufbewahrung

elektronische Aufbewahrung § 147 II AO

- Mit Ausnahme der Jahresabschlüsse, der Eröffnungsbilanz und der Unterlagen nach § 147 Absatz 1 Nummer 4a AO, Unterlagen auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden, wenn dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und sichergestellt ist, dass die Wiedergabe oder die Daten
- mit den empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefen und den Buchungsbelegen bildlich und mit den anderen Unterlagen inhaltlich übereinstimmen, wenn sie lesbar gemacht werden,
- während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können.

17

Die Kosten für die Aufbewahrung (z.B. Archivierung) trägt der Steuerpflichtige.

Unterschiede bei der Aufbewahrung von Papier und elektronischen Belegen:

Papierbeleg: Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum sind erforderlich (Rz. 64).

elektronischen Beleg: Hier kann dies auch durch die Verbindung mit einem Datensatz mit Angaben zur Kontierung oder durch eine elektronische Verknüpfung (z. B. eindeutiger Index, Barcode) erfolgen (Rz. 64).

Allg. Grundsatz zur Ablage von Belegen:

Sachverständiger Dritter muss sich innerhalb angemessener Zeit einen Überblick verschaffen können andernfalls ist durch organisatorische Maßnahmen sicherzustellen, dass die Geschäftsvorfälle auch ohne Angaben auf den Belegen in angemessener Zeit progressiv und retrograd nachprüfbar sind (Rz. 64 der GoBD).

Folgen bei Verstößen gegen Aufzeichnungspflichten

- Aufzeichnungsebenen, Bedeutung
 - Fehlende Grundaufzeichnungen entziehen den darüber befindlichen Ebenen die Grundlage
 - sie verhindern / vereiteln die (direkte) Prüfbarkeit (§ 145 Abs. 1 und 2 AO)
 - erzwingen eine Prüfung (Verprobung) auf übergeordneten Ebenen.

Folge:

- Prüfurteil (sofern Prüfung überhaupt möglich) ist qualitativ ganz erheblich reduziert gegenüber Prüfurteil für Detaildaten der Primärebene
(..nicht prüfbar, sondern nur verprobungsfähig!!!)

Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen

Einführung der sog. Kassennachschau

19

Die Bundesregierung hat am 13.7.2016 einen Referentenentwurf zu Aufzeichnungen bei Nutzung von elektronischen Geräten ins Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Nach den Beratungen in den legislativen Gremien wurde Ende 2016 das entsprechende Gesetz beschlossen (ausgegeben im Bundesgesetzblatt am 28.12.2016).

Zweck des Gesetzes ist die Sicherstellung der Unveränderbarkeit von digitalen Aufzeichnungen nach der erstmaligen Speicherung, um Missbrauchsmöglichkeiten durch nicht dokumentierte Stornobuchungen oder Manipulationsprogrammen entgegen zu wirken.

Gesetzliche Änderungen

§146 AO Festschreibung der Einzelaufzeichnungspflicht

§146a AO Ordnungsvorschriften für Aufzeichnungssysteme

zertifizierte Sicherheitseinrichtung / KassenSichV (ab 01.01.2020*)

Belegausgabepflicht (ab 01.01.2020)

Meldepflicht (ab 01.01.2020)

§ 146b AO Kassen-Nachschau ab 01.01.2018

§ 379 AO Ergänzung Bußgeldtatbestände

Art. 97 § 30 EGAO Zeitliche Anwendungsbereiche

20

Die Änderung der Abgabenordnung ist das Kernstück des Gesetzes. § 146 Abs. 1 AO wurde neu gefasst.

Darüber hinaus wurden zwei neue Vorschriften § 146a und § 146b AO eingefügt sowie § 147 Abs. 6 AO und § 379 AO angepasst.

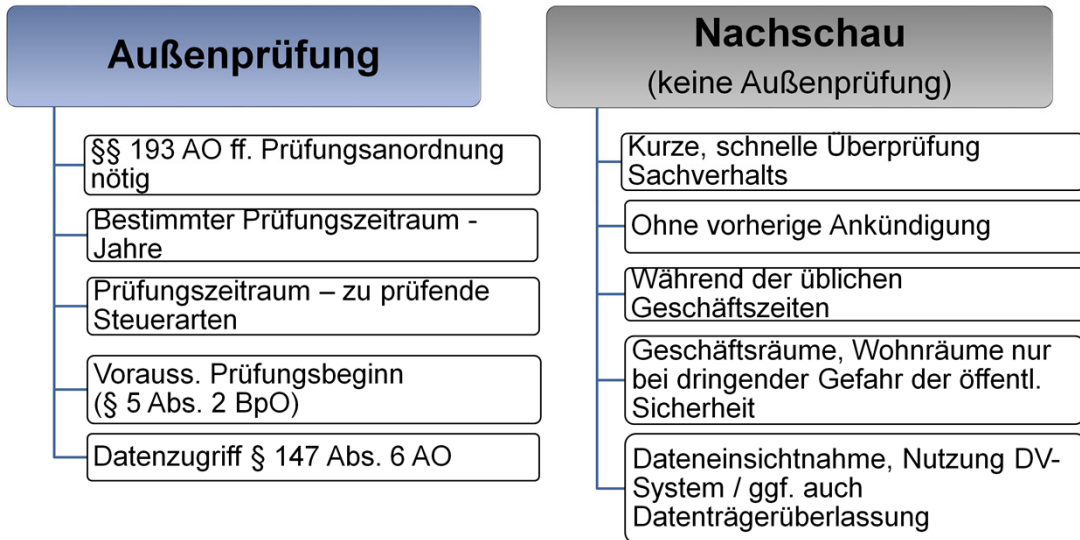
Um § 146a AO nicht zu überfrachten werden Detailfragen in die sog.

Kassensicherheitsverordnung (KassenSichV - ausgegeben im Bundesgesetzblatt am 06.10.2017) ausgelagert.

*Besonderheit: Unter den Voraussetzungen des § 30 des Einführungsgesetzes zur AO verlängert sich die Frist auf 31.12.2022.

Die Kassennachschau ab 01.01.2018

Abgrenzung Außenprüfung - Nachschau



Die Kassennachschaue ab 01.01.2018

Wortlaut des § 146b AO:

„Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von **Kasseneinnahmen** und **Kassenausgaben** können die betrauten Amtsträger der Finanzbehörde ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung die Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können (**Kassennachschaue**).“

- Vorlage von Aufzeichnungen und Büchern
- Erhebliche sonstige Organisationsunterlagen der Kasse
- Erteilung Auskünfte für Sachverhalte, die für die Besteuerung erheblich sind
- **Einsichtnahme** von Daten (aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten), Aufzeichnungen und Bücher
- Datenträgerüberlassung - **maschinell auswertbarer Datenträger**

Mitwirkung

22

Wir können die Besteuerung niemals populär,
aber wir können sie fair machen.

Richard Milhous Nixon

Vielen Dank für die Aufmerksamkeit!