

## DIE „DIGITALE STEUERPRÜFUNG“ – WIE KANN MAN SICH VORBEREITEN?

Dieses Merkblatt informiert Sie über die Grundlagen der digitalen Steuerprüfung.

### Inhalt:

Digitale Steuerprüfung .....	1
Zugriffsarten .....	2
Umfang des Datenzugriffs .....	3
Wie kann man sich auf eine Digitale Betriebsprüfung vorbereiten? .....	3
Aufbewahrungs- und Archivierungsanforderungen .....	4
Kosten .....	5
Sanktionen .....	6

### DIGITALE STEUERPRÜFUNG

Schon seit dem Jahr 2002 hat die Finanzverwaltung die Möglichkeit, eine „digitale Steuerprüfung“ durchzuführen. Eine Zeit lang waren selbst die Betriebsprüfer noch nicht ausreichend auf die entsprechenden Regeln vorbereitet. Doch die digitale Betriebsprüfung wird für alle Unternehmen zunehmend Realität. Bereiten auch Sie sich vor!

Auf der Grundlage der §§ 146, 147 Abgabenordnung (AO) hat die Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebsprüfungen weitgehende Zugriffsrechte auf die Datenverarbeitungssysteme (DV-Systeme) von Unternehmen. Weitere Erläuterungen enthalten die am 14. November 2014 vom Bundesfinanzministerium (BMF) veröffentlichten "Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)".

Referat:	Steuern und Finanzen	Stand:	Dezember 2018
Ansprechpartner:	Jörg Rummel	Homepage:	<a href="http://www.ihk-muenchen.de">www.ihk-muenchen.de</a>
Durchwahl:	-1633	IHK-Service:	Tel. 089 / 5116-0
Fax:	-81633		
E-Mail:	<a href="mailto:joerg.rummel@muenchen.ihk.de">joerg.rummel@muenchen.ihk.de</a>		

## Zugriffsarten

Der Datenzugriff im Rahmen einer Außenprüfung kann in drei Formen erfolgen, wobei es dem jeweiligen Prüfer überlassen bleibt, auch eine Kombination aus mehreren Zugriffsarten zu wählen.

### a) Unmittelbarer Datenzugriff (Z 1, sog. Nur-Lese-Zugriff)

Beim unmittelbaren Datenzugriff darf der Prüfer unmittelbar auf die im Unternehmen zur Buchführung eingesetzte Hard- und Software zugreifen, und zwar in der Form, dass er Einsicht in die gespeicherten Daten nimmt und die vorhandene Hard- und Software zur Prüfung der Daten nutzt. Der unmittelbare Datenzugriff umfasst das Lesen, Filtern und Sortieren der Daten. Eine Fernabfrage (Online-Zugriff) durch den Betriebsprüfer ist nicht statthaft. Dem Prüfer müssen dabei durch das Unternehmen die erforderlichen Hilfsmittel zur Verfügung gestellt werden, er ist in das System einzuweisen und die Zugangsberechtigung des Prüfers ist so zu gestalten, dass er auf alle steuerlich relevanten Daten zugreifen und die vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten nutzen kann.

### b) Mittelbarer Datenzugriff (Z 2)

Der mittelbare Datenzugriff erfolgt in der Weise, dass der Prüfer einen Mitarbeiter des Unternehmens, welcher mit dem DV-System vertraut ist, mit entsprechenden Vorgaben anweist, für ihn gespeicherte Daten mit einer unternehmenseigenen Hard- und Software auszuwerten und zur Verfügung zu stellen, um anschließend einen Nur-Lesezugriff durchführen zu können. Dabei kann die Finanzbehörde nur solche Auswertungen verlangen, wie sie das Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen ermöglicht.

### c) Datenträgerüberlassung (Z 3)

Bei der Datenträgerüberlassung sind auf Verlangen der Finanzverwaltung dieser die für eine Betriebsprüfung relevanten Daten auf einem maschinell lesbaren und auswertbaren Datenträger (z. B. CD-ROM, DVD) zur Auswertung mittels verwaltungseigener Prüfungssoftware zu überlassen. Die Finanzbehörde ist hier nicht berechtigt, selbst Daten aus dem DV-System herunterzuladen oder Kopien vorhandener Datensicherungen vorzunehmen. Der zur Auswertung überlassene Datenträger ist spätestens nach Bestandskraft der aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide an den Steuerpflichtigen zurückzugeben und die Daten sind zu löschen.

Hinweis: Bei kleinen und mittelständischen Unternehmen werden die Betriebsprüfer regelmäßig den Weg der Datenträgerüberlassung wählen, nicht zuletzt deshalb, weil die Prüfer mit ihrer eigenen Prüfungssoftware besser vertraut sein dürften.

## Umfang des Datenzugriffs

Für den EDV-Zugriff des Finanzamts muss der Unternehmer alle nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen bereitstellen, die mit einem DV-System erstellt wurden, insbesondere solche, soweit sie **für die Besteuerung von Bedeutung** sind. Dazu gehören somit alle Daten der Finanz-, Anlagen- und Lohnbuchhaltung, d. h. Daten, welche in der Gewinn- und Verlust-Rechnung bzw. in der Bilanz auftauchen. Grundsätzlich erweitert sich jedoch weder der Prüfungsumfang noch der Prüfungsgegenstand gegenüber der bisherigen Betriebsprüfungspraxis. Mit seinem Urteil vom 24. Juni 2009 (Az.: VIII R 80/06) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung keine Einsicht in gesetzlich nicht geforderte Aufzeichnungen verlangen kann.

Zu beachten ist aber, dass **für nicht steuerlich relevante Unterlagen oder private Daten kein Verwertungsverbot** besteht, soweit diese der Finanzverwaltung versehentlich überlassen worden sind. Es obliegt mithin dem einzelnen Unternehmen dafür Sorge zu tragen, dass der Prüfer keine Kenntnis von für ihn irrelevanten Daten erhält. Dies gilt umso mehr, da auch der gesamte E-Mail-Verkehr, soweit wichtige steuerliche Informationen enthalten sind, vom Prüfer eingesehen werden darf.

**Hinweis:** Steuerlich **nicht** relevante Daten sollten die Unternehmen entweder gar nicht mehr im betrieblichen Computer belassen oder aber den Prüferzugriff auf diese Daten durch Passwörter bzw. durch eine sogenannte Betriebsprüferfunktion, welche in diversen Softwareprogrammen enthalten ist, verhindern.

## Wie kann man sich auf eine Digitale Betriebsprüfung vorbereiten?

Gerade in der Anfangsphase digitaler Betriebsprüfungen war mit einer gewissen Milde der Prüfer hinsichtlich der Anforderungen an die Unternehmen zu rechnen, da es auch den Prüfern häufig noch an der notwendigen Erfahrung fehlte. Hierauf sollte sich jedoch kein Unternehmen mehr verlassen, sondern vielmehr schon im Vorfeld dafür sorgen, seine Stärken und Schwächen im Hinblick auf die GoBD zu kennen.

In einem ersten Schritt ist es ratsam, alle **steuerlich relevanten Daten und Prozesse zu identifizieren**, wobei sich typische Problemfelder bei elektronisch erzeugten Daten wie z. B. in E-Mails, in Vorschaltssysteme und beim Electronic Banking ergeben können und gegebenenfalls beseitigt werden sollten.

Anschließend bietet es sich an, die **für eine Prüfung relevanten Anwendungssysteme zu bestimmen** und anschließend die vorhandene **Verfahrensdokumentation zu überprüfen**. Dabei muss insbesondere darauf geachtet werden, dass alle Rechnungsnummern des Unternehmens vollständig und lückenlos dokumentiert sind.

Lassen sich in einer anschließenden **Analyse** gravierende **Mängel** entweder inhaltlicher oder formeller Art (Buchungsfehler, fehlende Nachvollziehbarkeit der Daten etc.) feststellen, sollten diese alsbald **beseitigt** werden, da andernfalls die Gefahr besteht, dass der Betriebsprüfer die Buchführung wegen gravierender Fehler in Ausnahmefällen verwirft und zur Schätzung des Unternehmensergebnisses übergeht.

## **Aufbewahrungs- und Archivierungsanforderungen**

**Hinweis:** Zunächst ist klarzustellen, dass es für die Unternehmen keine Verpflichtung gibt, künftig alle Daten digital bereitzustellen. Wer seine Daten bisher ausschließlich oder teilweise nur in Papierform erstellt hat, darf dies auch weiterhin tun.

Die neue Prüfungsmethode findet dort Anwendung, wo Unternehmen bisher oder für die Zukunft **steuerlich relevante Daten mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt** haben bzw. erstellen werden. Es reicht dabei nicht mehr, diese Daten nur noch als Ausdruck aufzubewahren. Die digitalen Unterlagen sind **auf maschinell verwertbaren Datenträgern zu archivieren**.

Im Rahmen der elektronischen Aufbewahrung ist zu berücksichtigen, dass eingehende Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege, in dem Format aufbewahrt werden müssen, in welchem sie empfangen wurden (z. B. Rechnungen oder Kontoauszüge im PDF- oder Bildformat). Unter bestimmten Voraussetzungen können Papierdokumente zum Zwecke der Aufbewahrung in ein elektronisches Format umgewandelt werden, insbesondere durch Scannen. Die GoBD enthalten hierfür entsprechende Vorgaben, insbesondere zur Unveränderbarkeit der archivierten Unterlagen bzw. Daten.

Hinsichtlich der Aufbewahrungspflicht der digitalen Daten gelten die gleichen **Fristen** wie für Unterlagen in Papierform. Dies bedeutet, dass eine 10-jährige Aufbewahrungspflicht für Bücher, Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Buchungsbelege etc. besteht, wohingegen übrige aufbewahrungspflichtige Unterlagen, wie z. B. Handels- und Geschäftsbriefe einer 6-jährigen Aufbewahrungsfrist unterliegen. (Weitere Informationen hierzu finden Sie in unserem Merkblatt „Aufbewahrungsfristen von A – Z“. Es kann unter [www.ihk-muenchen.de](http://www.ihk-muenchen.de) > Service > Recht & Steuern > Steuern > Finanzverwaltung > Aufbewahrungsfristen abgerufen werden.)

Die zur Buchführung eingesetzten DV-Systeme sind, zumindest für die Zeit ab dem 1. Januar 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.

#### Sonderfall: Steuerliche Anforderungen bei elektronischen Kontoauszügen

Nach einer Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 20. Januar 2017 (S 0317.1.1-3/5 St42) genügt es nicht den steuerlichen Aufbewahrungspflichten nach § 147 AO, wenn ein Geschäftsbankkunde, der am Homebanking-Verfahren teilnimmt, einen elektronischen Kontoauszug seines Kreditinstituts auf Papier ausdruckt. Da ein in elektronischer Form eingegangener Kontoauszug ein originär digitales Dokument darstellt, ist er auch in dieser – d. h. in elektronischer – Form aufzubewahren. Dabei muss das eingesetzte DV- oder Archivsystem den Anforderungen der AO, den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und den GoBD insbesondere in Bezug auf Vollständigkeit, Richtigkeit und Unveränderbarkeit entsprechen. Dies gilt auch für Steuerpflichtige, die ihre Gewinnermittlung anhand der Einnahmen-Überschuss-Rechnung erstellen, da auch sie schriftliche Aufzeichnungen zu führen haben. Lediglich im Privatkundenbereich bestehen keine Aufbewahrungspflichten.

#### **Kosten**

Alle anfallenden Kosten für die digitale Form des Datenzugriffs sind generell vom Steuerpflichtigen zu tragen. Dies bedeutet z. B. auch, dass die Daten in bestimmten Dateiformaten (ASC II, Excel, Access, Lotus 123 etc.) vorgehalten werden müssen. Soweit Unternehmen diesbezüglich neue Soft- oder Hardware anschaffen müssen, haben sie auch diese Kosten zu übernehmen.

Des Weiteren sind Kosten, die sich direkt aus der Prüfungsarbeit ergeben, vom Unternehmen zu tragen. Für diese wird es aber in Zukunft weniger belastend sein, dem Prüfer eine CD-ROM/ DVD mit allen relevanten Daten zu übergeben, als im Rahmen eines unmittelbaren Datenzugriffs stundenlang Betriebsmittel zu belegen und zu verbrauchen.

## Sanktionen

Erfüllt ein Unternehmer die Anforderungen der GoBD nicht, kommen je nach den Umständen des Einzelfalls, als Sanktionen z. B. in Betracht:

- Bußgeld
- Zwangsmittel
- Schätzung.

Ferner kann insbesondere bei Verstößen gegen die GoBD ein sogenanntes **Verzögerungsgeld** gem. § 146 Abs. 2b AO in Höhe von 2.500 € bis 250.000 € festgesetzt werden.