

Digitale Betriebsprüfung aus Sicht betroffener Unternehmen

Wo bleibt der Beitrag der Finanzverwaltung?

Roger Odenthal

1 **Einführung**

Seit mehr als drei Jahren müssen sich deutsche Unternehmen mit dem Zugriff der Finanzverwaltung auf ihre betrieblichen Daten auseinandersetzen. Ein ausreichend langer Zeitraum, um hiermit verbundene rechtliche, technische und organisatorische Fragestellungen sowohl unter fiskalischen Gesichtspunkten als auch im Interesse betroffener Betriebe zu regeln. Es verwundert daher, dass dieses Randthema unternehmerischer Aktivitäten weiterhin Gegenstand kontroverser und teilweise erregter Auseinandersetzungen ist. Was sind die Gründe?

Unternehmen, die sich nach einer kurzen Phase emotionalen Aufbegehrens konstruktiv dem Thema zuwenden, erwarten klare Vorgaben und Ausführungsbestimmungen sowie Verständnis für praktische Umsetzungsprobleme. Demgegenüber wirkt die Finanzverwaltung mit ihren Einlassungen merkwürdig blass. Alle die Einführung der neuen Prüfungstechnik begleitenden Versprechungen:

- kürzere Prüfungsdauern,
- keine Ausweitung der Außenprüfung,
- zeitnähere Betriebsprüfungen,
- Vermeidung zusätzlicher Belastungen der Betriebe

bleiben bisher sämtlich unerfüllt. Stattdessen werden die Steuerpflichtigen mit kostenintensiven, teilweise exotischen und praxisfernen Anforderungen konfrontiert, deren Sinn kritisch hinterfragt werden muss. Hiermit beschäftigen sich die nachfolgenden Ausführungen.

2 **Fragen und Defizite**

2.1 **Was sind „steuerlich relevante Daten“?**

Unternehmen, die einer Betriebsprüfung entgegensetzen, müssen sich mit der sachgerechten Zugriffssicherung ihrer heterogenen DV-Landschaften auseinandersetzen. Zusätzlich sollen sie die von der Steuerverwaltung benötigten Informationen „vollständig“ und langjährig in einer vorgegebenen Form datentechnisch aufbewahren. Beide Anforderungen sind mit erheblichen finanziellen Aufwendungen verbunden. Die Steuerbehörden könnten in diesem Zusammenhang *mit einer inhaltlich klaren, detaillierten und verbindlichen Beschreibung steuerlich relevanter Daten* ihren Beitrag dazu leisten, unnötige Ausgaben zu vermeiden.

Die offiziellen Verlautbarungen zu diesem Kernstück des Datenzugriffs beschränken sich innerhalb des GDPdU-Schreibens und dem begleitenden Fragen- und Antwortenkatalog auf wenige Zeilen. Neben der ausdrücklichen Benennung von Daten der Finanz-, Anlagen- und Lohnbuchhaltung wird darauf hingewiesen, dass Daten immer dann steuerlich relevant sind, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sein können. Ein virtuoser Zirkelschluss, der sich jeder praktischen Interpretation entzieht. *Wie hoch liegt die Messlatte für ein jeweils ausreichendes Bemühen bei der Systemabsicherung und Datenarchivierung durch den Steuerpflichtigen?* Während die Finanzbehörden an dieser Stelle unverbindlich bleiben, werden sie bei dem Thema Pflichten und Sanktionen genauer. So stellen sie klar, dass zum Nachteil des Steuerpflichtigen *kein Verwertungsverbot* bei einem zu großzügig bemessenen Datenzugriff besteht. Sie beanspruchen weiterhin ein *Nachforderungsrecht*, wenn sich der bereitgestellte Datenumfang im Nachhinein als unzureichend erweist und drohen mit *Zwangmaßnahmen* für den Fall „dass ein Unternehmen die GDPdU nicht erfüllt. Dabei lassen sie außer Acht, dass im Rechtsverkehr sanktionsbewährte Vorschriften

üblicherweise so eindeutig zu definieren sind, dass sich ein hiervon Betroffener daran halten kann. Jede Maßnahme zur langjährigen Bereitstellung steuerrelevanter Daten durch ein Unternehmen beinhaltet einen Blick in die Zukunft und eine Annahme darüber, welche Informationen die Betriebsprüfung zu einem späteren Zeitpunkt benötigt. Eine unzureichende Qualifizierung dieser Daten ist irreversibel. Soweit der Fiskus seine Anforderungen nicht durch eine halbwegs verlässliche Beschreibung der notwendigen Daten begleitet, leistet er einen erheblichen Beitrag zur Entstehung möglicher Defizite. Diese können dem redlich bemühten Steuerpflichtigen fairer Weise nicht zugerechnet werden.

Der Forderung nach einer genaueren Beschreibung steuerrelevanter Daten hält die Finanzverwaltung entgegen, dass unterschiedliche geschäftliche, technische und organisatorische Gegebenheiten der Unternehmen eine entsprechende Spezifikation nicht ermöglichen würden. Dieses Argument ist jedoch nur bedingt stichhaltig. Ihre prüferischen Fragestellungen haben sich durch die Anwendung von DV-Werkzeugen nicht verändert. Bei einer Betrachtung bisher manueller Prüfungstechniken könnten daher ohne weiteres die für eine vergleichbare datentechnische Analyse notwendigen Informationen beschrieben werden. Mit einem entsprechenden Vorgehen sind z. B. die Abschlussprüfer der Unternehmen seit vielen Jahren vertraut. Weiterhin weisen Mitarbeiter der Steuerbehörden in kommerziellen GDPdU-Veranstaltungen auf die „Simulation digitaler Außenprüfungen“ mit Hilfe hierzu angebotener Spezialprogramme hin. Deren Datenkranz ist mithin bekannt und kann für eine detaillierte Veröffentlichung steuerlich relevanter Daten ebenfalls herangezogen werden.

2.2 ***Wo äußern sich praxiserfahrene Betriebsprüfer?***

Rechtliche Neuregelungen im Umfeld der Steuerverwaltung haben sich in der Vergangenheit nicht selten als unbestimmt und lückenhaft erwiesen. Es ist daher guter Brauch, auf der Grundlage von Anwendungserfahrungen und Gesprächen mit den Steuerpflichtigen praxisnahe Ausführungsbestimmungen zu entwickeln. Zum Rechtsinstitut des Datenzugriffs äußern sich *erfahrene Betriebsprüfungspraktiker* hingegen äußerst zurückhaltend. Viele Unternehmen vermissen, dass ihre für den örtlichen Betriebsprüfer erkennbaren Probleme mit dem Datenzugriff aufgegriffen, diskutiert und innerhalb von Ausführungsbestimmungen berücksichtigt werden. Es entsteht vielmehr der Eindruck, dass der Fiskus seine Interpretationshoheit in die Hände weniger Spezialisten legt und theoretische Erörterungen vorherrschen.

Der vorstehend beschriebene Zustand birgt die Gefahr, dass sich in der öffentlichen Diskussion Randthemen in den Vordergrund drängen und der als Orientierungshilfe für Unternehmen gedachte Fragen- und Antwortenkatalog auf der Basis von Partikularinteressen fortgeschrieben wird. So dürfte die von vielen Betrieben als problematisch bezeichnete Forderung nach einer elektronischen Aufbewahrungspflicht des unstrukturierten Textkörpers von E-Mails mehr den Interessen von Archivherstellern als der prüferischen Urteilsfindung dienen. Ein Betriebsprüfer wird den Textinhalt ohne Qualitätsverlust nicht nur dem Bildschirm, sondern auch einem Ausdruck entnehmen können. Gleiches gilt für die neu in den Katalog aufgenommene Forderung, nach der die Finanzverwaltung ausschließlich Dateien von Unternehmen entgegennimmt, deren Satzbett automatisch in die Prüfsoftware IDEA eingeladen werden kann. Eine produktspezifische, unübliche Einschränkung. Sie wirkt sicherlich verkaufsfördernd für angebotene Schnittstellen-Konverter und hierauf basierende Auswertungstools. Viele Unternehmen sehen sich allerdings im Gegenzug mit erheblichen Aufwendungen zur Einbindung solcher Schnittstellen in ihre proprietären Systeme konfrontiert, ohne dass sich für sie ein erkennbarer Nutzen ergibt.

2.3 **Moderne Prüfungstechnik versus Datenarchivierung**

In ihrem GDPdU-Schreiben vom 16. Juni 2001 weist die Finanzverwaltung auf die Notwendigkeit hin, eigene Prüfungsmethoden modernen Prüfungstechniken anzupassen.

Der in diesem Zusammenhang verfolgte Gedanke, Prüfungsansätze aus DV-Informationen zu entwickeln, setzt voraus, dass sich zugehörige Daten zum Analysezeitpunkt noch innerhalb der Systeme befinden. Dem steht entgegen, dass Unternehmen mit hohem Datenvolumen aus technischen Gründen gezwungen sind, ihre Datenbanken regelmäßig von nicht mehr aktuellen Geschäftsvorfällen zu entlasten. Hierbei geht der Kontext zu deren Verarbeitungsprozess zwangsläufig verloren. Die Werkzeuge des produktiven DV-Systems stehen für die Analyse und Aufbereitung ausgelagerter Daten nur noch begrenzt zur Verfügung. Für eine wirkungsvolle Analyse dieser isolierten Datenbestände mit externen Werkzeugen (Prüfsoftware) fehlen deren Verknüpfungen zu korrespondierenden Informationen und Entstehungsprogrammen. Der Finanzverwaltung ist diese Problematik bekannt.

Eine sinnvolle Lösungsstrategie bestünde in der *Hinwendung zu modernen Prüfverfahren mit Kombinationen aus zeitnahen Schwerpunktprüfungen in ausgewählten Prüffeldern, Systemprüfungen und ergänzenden (computerunterstützten) Einzelfallprüfungen*. Auskunftsgemäß verträgt sich eine entsprechende Ausrichtung der steuerlichen Außenprüfung nur begrenzt mit den derzeitigen rechtlichen Rahmenbedingungen. Stattdessen formuliert der Fiskus Anforderungen an die Datenhaltung, welche selbst gutwillige Unternehmen mit angemessenem Aufwand kaum erfüllen können. Hiernach sollen steuerrelevante Daten, deren Abgrenzung im Unbestimmten bleibt, in ihrem gesamten informationellen Kontext strukturiert auswertbar über einen Zeitraum von mindestens 10 Jahren vorgehalten werden. Archivierte Daten akzeptiert der Fiskus hiernach nur, wenn sie für Zwecke der Betriebsprüfung in das produktive DV-System zurück geladen werden können oder die eingesetzten Archivverfahren gleiche Auswertungsmöglichkeiten bieten, wie die erzeugende DV-Umgebung.

Beide Forderungen laufen ins Leere. Ein Zurückladen beeinträchtigt häufig die Konsistenz der gegenwärtig zur Unternehmenssteuerung benötigten Datenbestände. Alternative Auswertungen aus einem Datenarchiv liefern aus vielerlei Gründen keine Ergebnisse, die mit Abfragen aktueller IT-Anwendungen vergleichbar sind. Dem gegenüber treten diese Probleme bei der nahe liegenden Empfehlung zu zeitnäheren Betriebsprüfungen nur noch im geringen Umfang auf, da sich dann viele Daten noch vollständig innerhalb der DV-Systeme befinden. Die Betriebsprüfung sollte daher Akzeptanz und Prüfungserfolg nicht durch unerfüllbare technische Anforderungen, sondern durch ein frühzeitiges Erscheinen sicherstellen.

2.4 **Produktneutrale Formulierung von Anforderungen**

Die Finanzverwaltung formuliert ihre Anforderungen in der Regel produktneutral. Dieses ermöglicht dem Steuerpflichtigen eine unbeeinflusste Suche nach Lösungen und fördert den Wettbewerb von Herstellern unterstützender Software-Programme. In diesem Zusammenhang darf die Notwendigkeit bezweifelt werden, innerhalb des vom BMF herausgegebenen Fragen- und Antwortenkatalogs mehrfach auf Funktionen namentlich bezeichneter Prüfsoftware und deren Vertriebspartner zu verweisen. Unternehmen, die vergleichbare Produkte für die Datenanalyse einsetzen, sind irritiert und hinterfragen unnötigerweise ihre Kaufentscheidung. Dies gilt besonders, wenn in weiteren Verlautbarungen des BMF explizit „ein *auswertbares Archiv auf der Basis von IDEA-Prüfsoftware als zielführende Lösung*“ bezeichnet wird. Ursachen für die kritische Grundhaltung der Finanzverwaltung zu optionalen Lösungskonzepten, wie sie z. B. die SAP AG mit dem kostenfreien Data Retention Tool (DART) anbietet, können sicherlich teilweise auf diese Produktnähe zurückgeführt werden. Es ist weiterhin nicht wettbewerbsneutral, wenn Steuerbehörden in offiziellen Verlautbarungen eine Schnittstellenbeschreibung ihres Softwarelieferanten zum „Standard“ erklären und für deren Bezug auf dessen Internetseiten verweisen, wo der Steuerpflichtige zunächst ein Registrierungsverfahren durchlaufen muss.

Zuletzt sei an dieser Stelle auf zahlreiche augenzwinkernde Empfehlungen zum Einsatz spezieller Zusatzprogramme zur „Simulation digitaler Betriebsprüfungen“ hingewiesen, für deren Vertrieb nachfolgend das Gütesiegel „mit dem Betriebsprüfer auf Augenhöhe“ verwendet wird. Wenn die Finanzbehörden sich solcher Programme bedienen, sollte die Vermittlung eines vergleichbaren Kenntnisstandes in den Unternehmen nicht vom Erwerb solcher Produkte abhängig gemacht werden. Die Analyseschritte einschließlich der hierzu notwendigen Dateifelder sind vielmehr – ebenso wie die geförderte Schnittstelle zur Datenübernahme – zu veröffentlichen, so dass jeder Betrieb beurteilen kann, ob er vergleichbare Auswertungsroutinen direkt in eigene Buchhaltungsprogramme implementiert oder Fremdprodukte erwirbt.

Insgesamt ist zu wünschen, dass sich zukünftig auf der Basis neutraler Vorgaben interessante und alternative Lösungen zur Unterstützung des Datenzugriffs der Betriebsprüfung entwickeln können.

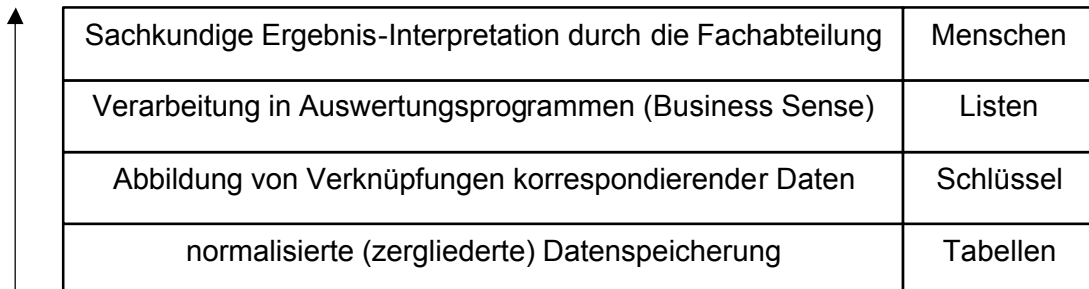
2.5 **Berücksichtigung der Migrationsproblematik**

Technologische Entwicklungen oder betriebliche Zusammenschlüsse zwingen viele Unternehmen, zum Wechsel ihrer DV-Verfahren. Vielfach können die Bewegungsdaten der Altsysteme aus technischen oder betriebswirtschaftlichen Gründen nicht in die neue IT-Lösung überführt werden. In diesem Zusammenhang stellen die derzeitigen GDPdU-Anforderungen betroffene Unternehmen vor ein unlösbares Dilemma.

Die Auswertungswerkzeuge der neuen IT-Umgebung stehen der Betriebsprüfung für die Analyse der zurückgelassenen Altdaten nicht mehr zur Verfügung. Des Weiteren ermöglicht kein Archivierungsverfahren eine den Vorstellungen der Steuerbehörden entsprechende Aufbewahrung und insbesondere Aufbereitung der zurückzulassenden Daten.

Die Generierung bewertungsrelevanter Informationen aus gespeicherten Daten vollzieht sich über die vier Ebenen,

Informationen



Sachkundige Ergebnis-Interpretation durch die Fachabteilung	Menschen
Verarbeitung in Auswertungsprogrammen (Business Sense)	Listen
Abbildung von Verknüpfungen korrespondierender Daten	Schlüssel
normalisierte (zergliederte) Datenspeicherung	Tabellen

Daten

Bild 1: Der Weg von gespeicherten Daten zu Informationen

von denen auch ein auswertbares Archiv lediglich die ersten beiden Stufen berücksichtigt. Hier lässt sich zwar eine datentechnische Zergliederung zurückführen, die Anreicherung mit betriebswirtschaftlichem Sachverstand, wie er üblicherweise durch die Auswertungsprogramme beigesteuert wird und die sachgerechte Interpretation erzeugter Ergebnisse durch begleitende Mitarbeiter der Fachabteilung sind jedoch nicht zu kompensieren. Selbst einfachste Abstimmungsprüfungen lassen sich ohne diese zusätzlichen Ebenen aus dem vorhandenen Datenmaterial erfahrungsgemäß nur mit Schwierigkeiten realisieren.¹

Angesichts der geschilderten Problematik bleibt migrationswilligen Unternehmen nur der bewusste Verstoß gegen fiskalische Vorgaben. Hieran kann die Finanzverwaltung nicht interessiert sein. Es hilft in diesem Zusammenhang wenig, auf die Beantragung von Buchführungserleichterungen zu verweisen, über die ein örtliches Finanzamt in freiem Ermessen entscheidet. Vielmehr sollte die Betriebsprüfung nach einer angemessenen Informationsfrist verbindlich festlegen, ob Prüfungen vorgezogen werden können und welche Daten seitens des Unternehmens zwingend auf externen Datenträgern bereitgestellt werden müssen. Abschließend könnten verbleibende Daten ohne Unsicherheit vereinfacht archiviert und das Altsystem abgeschaltet werden.

3 Zusammenfassung

Viele Unternehmen bemühen sich derzeit um eine Umsetzung der GDPdU-Anforderungen. Angesichts der damit verbundenen Aufwendungen erwarten sie von der Finanzverwaltung klare und widerspruchsfreie Vorgaben sowie die konstruktive Auseinandersetzung mit praktischen Problemen. Die Steuerbehörden sind in diesem Zusammenhang gefordert, den Sachverstand erfahrener Betriebsprüfer in die Auslegung der neuen Vorschriften einzubeziehen. Weiterhin sollte sie die Anwendung neuer Prüfungstechniken zum Anlass nehmen, tradierte Prüfungsverfahren zu überdenken und zeitnäher, kürzer sowie mit Schwerpunktprüfungen bei ihren Kunden zu erscheinen. Hiermit ließe sich eine Vielzahl der aufgeführten Probleme vermeiden.

¹ Zum Informationsgehalt digitaler Belege äußert sich Schuppenhauer in: Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung im Rechnungswesen, WPg 2000, Heft 3, S. 131ff