

# **Vorbereitung von Unternehmen auf den Datenzugriff der Finanzverwaltung**

**Roger Odenthal**

## 1 **Einführung**

Seit dem 1. Januar 2002 ist es der Betriebsprüfung erlaubt, die steuerrelevanten (Buchführungs-)daten eines Unternehmens automatisiert zu prüfen. Einzelheiten hierzu regeln die „*Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfung digitaler Unterlagen (GDPdU)*“ die hiernach der Betriebsprüfung folgende kumulative Zugriffsmöglichkeiten eröffnet:

- Bedienung der unternehmenseigenen DV-Systeme durch den Prüfer und Auswertung der Daten mit vorhandenen Auswertungsprogrammen (unmittelbarer Datenzugriff),
- Veranlassung der Datenauswertung nach den Vorgaben der Betriebsprüfung durch einen Mitarbeiter des Unternehmens (mittelbarer Datenzugriff),
- Überlassung steuerrelevanter Daten in Dateiform auf einem Datenträger einschl. nachfolgender Auswertung auf dem Personalcomputer des Finanzamtes mit Hilfe von Prüfsoftware (Datenträgerüberlassung).

Um betroffenen Unternehmen ein Ausweichen in Archivierungsformen, die eine automatisierte Auswertung nicht unterstützen, zu erschweren, wurden gleichzeitig *besondere Archivierungsvorschriften (Beibehaltung der automatisierten Auswertbarkeit)* für steuerrelevante Daten erlassen.

Den aus der Wirtschaft zu erwartenden Vorwürfen der fiskalischen Unternehmensüberwachung entgegentretend, wurden darüber hinaus - aus Sicht der Finanzverwaltung - tragbare Randbedingungen für den Datenzugriff der Betriebsprüfung definiert.

Hiernach erfolgt dieser nur *im sachlichen Zusammenhang einer Außenprüfung* (nicht sonstiger Ermittlungsmaßnahmen) einschließlich der Umsatzsteuer-Sonderprüfung sowie Lohnsteuer-Außenprüfung und bezieht sich ausschließlich auf „*steuerlich relevante*“ Daten, für die ebenfalls die besonderen Archivierungspflichten gelten.

Für *Unternehmen mit idealtypischer Informationsverwaltung* auf der Basis genau definierter Datenbereiche, umfassender Dokumentation, klar geregelter betrieblich/fachlicher Verantwortlichkeiten und hierauf aufbauenden EDV-Berechtigungen *sind die Folgen überschaubar*. Sie grenzen die von der Betriebsprüfung betreffenden Datenbereiche ab und gewähren dem Finanzbeamten eine spezielle, hierauf gerichtete Zugriffsberechtigung, mit deren Hilfe er seine Auswertungen vornimmt.

Für alle anderen Unternehmen, und dies dürften *nach praktischen Erfahrungen 98% der Betriebe sein*, haben die neuen Regelungen *vielfältige Konsequenzen* für die unternehmenseigene Informationsverwaltung einschl. der sie berührenden Betriebsprozesse, auf die im Folgenden näher eingegangen wird. Hierbei beschränkt sich die Betrachtung auf praktische Probleme des Datenzugriffs und versucht Handlungsempfehlungen für die Unternehmen aufzuzeigen.

## 2 **Abgrenzung der steuerlich relevanten Daten**

### 2.1 **Inhaltliche Abgrenzung**

Die besondere Problematik bei der Abgrenzung steuerlich relevanter Daten ergibt sich durch einen Einblick in die *Zielsetzungen des Datenzugriffs*. Hierbei steht u.a. die *Verifikation der DV-geführten Finanzbuchhaltungsdaten* zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung im Vordergrund. Hiermit ist eine erste Abgrenzung auf Buchhaltungsdaten, wie z. B.

- Finanzbuchhaltung,
- Anlagenbuchhaltung,
- Lohnbuchhaltung,

die auch explizit genannt werden, möglich. Dieser Betrachtung liegt allerdings ein modulorientiertes Softwarekonzept zugrunde, wie es in der Praxis nicht mehr anzutreffen ist. Heute vorherrschende moderne *ERP-Systeme arbeiten vorgangsorientiert*. Sie steuern komplexe Betriebsprozesse, *in deren Verlauf fast ohne Ausnahme Sekundärdaten des Rechnungswesens und damit steuerrelevante Informationen erzeugt werden*. Für eine Verifikation d.h. Verprobung der hieraus resultierenden bilanziellen Zuordnungen und Bewertungen *müssen alle Zahlen in ihrem Entstehungsprozess verfolgt und nahezu die gesamte Informationsverarbeitung in die Betrachtung einbezogen werden*.

Die Finanzverwaltung folgt diesem Grundgedanken und legt sich hinsichtlich des einzubeziehenden Datenkranzes nicht fest. In ihrer Stellungnahme „Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung“<sup>1</sup> heißt es

*„Je nach Einzelfall können Daten bei einem Steuerpflichtigen von steuerlicher Bedeutung sein, bei einem anderen jedoch nicht. Deshalb kann es keine abschließende Festlegung allgemeiner Art geben. Man kann den Begriff jedoch wie folgt umschreiben: steuerlich relevant sind Daten immer dann, wenn sie für die Besteuerung des Steuerpflichtigen von Bedeutung sind. Nach den „GDPdU“ ist es Aufgabe des Steuerpflichtigen, die steuerrelevanten Daten von den anderen abzugrenzen.“*

Im einzelnen sind hiernach auch Informationen

- aus der Warenwirtschaft (Einkaufs- und Bewertungspreise, Zu- und Abgangsmengen, Steuerungsdaten für die Preisfindung und -bewertung, Konditionen etc.),
- dem Vertriebsmodul (Preis- und Bewegungsdaten, Kalkulations- und Konditionentabellen, Mahndaten, Kassendaten),
- der Produktionsplanung und Steuerung (Kalkulations- und Planungsansätze, Maschinenbegleitzettel, Rezepturen etc.),
- der Kosten- und Leistungsrechnung (Kostenstellen- und -trägerrechnungen, Zuordnungsschlüssel, Zeiterfassungen),
- der Immobilienbewirtschaftung (Grundbuchübersichten, Mietspiegel usw.)

betroffen.

---

<sup>1</sup> BMF-Referat IV D 2 vom 1. Juli 2002, Seite 2

Selbst die Geschäftspost, soweit es sich um *digitalisierte Handelsbriefe, Rechnungen* und sonstige Belege handelt sowie der *E-Mail-Verkehr*, wenn er vergleichbare Informationen enthält, können nicht ausgeschlossen werden.

Erfahrungen aus der praktischen Prüfungstätigkeit zeigen allerdings, dass in den Unternehmen ein auf Daten ausgerichtetes Qualifikationskonzept (steuerrelevant/nicht steuerrelevant) oft nicht einmal in Ansätzen existiert.

Ohne ein entsprechendes Konzept kann auch keine hierauf ausgerichtete Zugriffsbeschränkung der Betriebsprüfer erfolgen. Ist eine solche nicht vorhanden, so besteht fortwährend die latente Gefahr von „Zufallsfunden“ mit nachteiligen Folgen für den Steuerpflichtigen oder nicht direkt von der Prüfung betroffenen Dritten (Kontrollmitteilungen). Deren Verwertung wird seitens der Finanzverwaltung ausdrücklich nicht ausgeschlossen. *„Zugangsbeschränkungslücken oder Pannen sind der Sphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen und führen allein nicht zu einem Verwertungsverbot“* heißt es in fachlichen Ausführungen zum Datenzugriff der Finanzverwaltung.<sup>2</sup>

## 2.2 **Zeitliche Abgrenzung**

Das Recht zum Datenzugriff der Finanzverwaltung entsteht mit Wirkung vom 1. Januar 2002 und umfasst alle Informationen, die zu diesem Zeitpunkt für einen steuerlich relevanten Zeitraum in originär digitaler Form vorliegen. Hiernach sind Daten mit Belegfunktion 6 Jahre sowie Daten und sonstige Aufzeichnungen mit Grundbuch- oder Kontenfunktion 10 Jahre aufzubewahren. Soweit solche Daten bereits vor dem 1. Januar 2002 archiviert wurden und deren Reaktivierung, z. B. in Folge fehlender Speicherkapazität, mit unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden wäre, brauchen sie weder für den direkten Zugriff der Finanzverwaltung noch für die maschinelle Auswertung bereitgestellt werden. Soweit allerdings entsprechende Daten für den zurückliegenden Zeitraum noch innerhalb der produktiven EDV-Applikationen geführt werden, unterliegen sie dem digitalen Zugriff.

In der Praxis beschränkt sich eine Außenprüfung regelmäßig auf einen vorgegebenen Prüfungszeitraum, der mit dem Steuerpflichtigen abgestimmt wird. Um eine Prüfung auf die hiervon betroffenen Informationen zu beschränken, sind softwareseitig zu realisierende, *zeitlich bestimmte Zugriffsbeschränkungen*, z.B. auf bestimmte Geschäftsjahre, notwendig, über die viele Applikationen bis zum heutigen Zeitpunkt nicht verfügen. Zumindest beim unmittelbaren Datenzugriff kann daher das von einer Betriebsprüfung betroffene Unternehmen nicht ohne weiteres sicher sein, dass seitens des Betriebsprüfers – bewusst oder unbewusst – *EDV-Dokumente eingesehen werden, die vom Umfang der Außenprüfung nicht abgedeckt werden*. Falls technische Vorkehrungen zur Eingrenzung des zeitlichen Zugriffs kurzfristig nicht realisiert werden können, muss in solchen Fällen, um dieses auszuschließen, ggf. die Auslagerung der Daten für die betroffenen Zeiträume in ein eigenständiges Prüfungs- oder intelligentes Archivsystem in Betracht gezogen werden. Dies wird regelmäßig mit nicht unerheblichen administrativen und technischen Aufwendungen verbunden sein.

---

<sup>2</sup> vgl. hierzu Hantzsch, Hefte zur internationalen Besteuerung, Heft 138, Seite 2

### 2.3 Technische Abgrenzung

Der Datenzugriff der Finanzverwaltung beschränkt sich auf „originär digitale Informationen“. Hiernach sind alle *steuerrelevanten Daten betroffen, die innerhalb der DV-Applikationen erzeugt, aufbereitet und bewegt werden*. Gleiches gilt für Informationen, die *auf elektronischem Wege in eine DV-System übernommen oder gespeichert werden*. Dies betrifft z.B. elektronisch übermittelte Bestellungen, Rechnungen, Abbuchungen sowie elektronische Nachrichten (E-Mails). Falls die letzteren Dokumente *nur in Schriftform vorliegen*, wird *nicht verlangt, diese zusätzlich noch einmal elektronisch zu erfassen*.

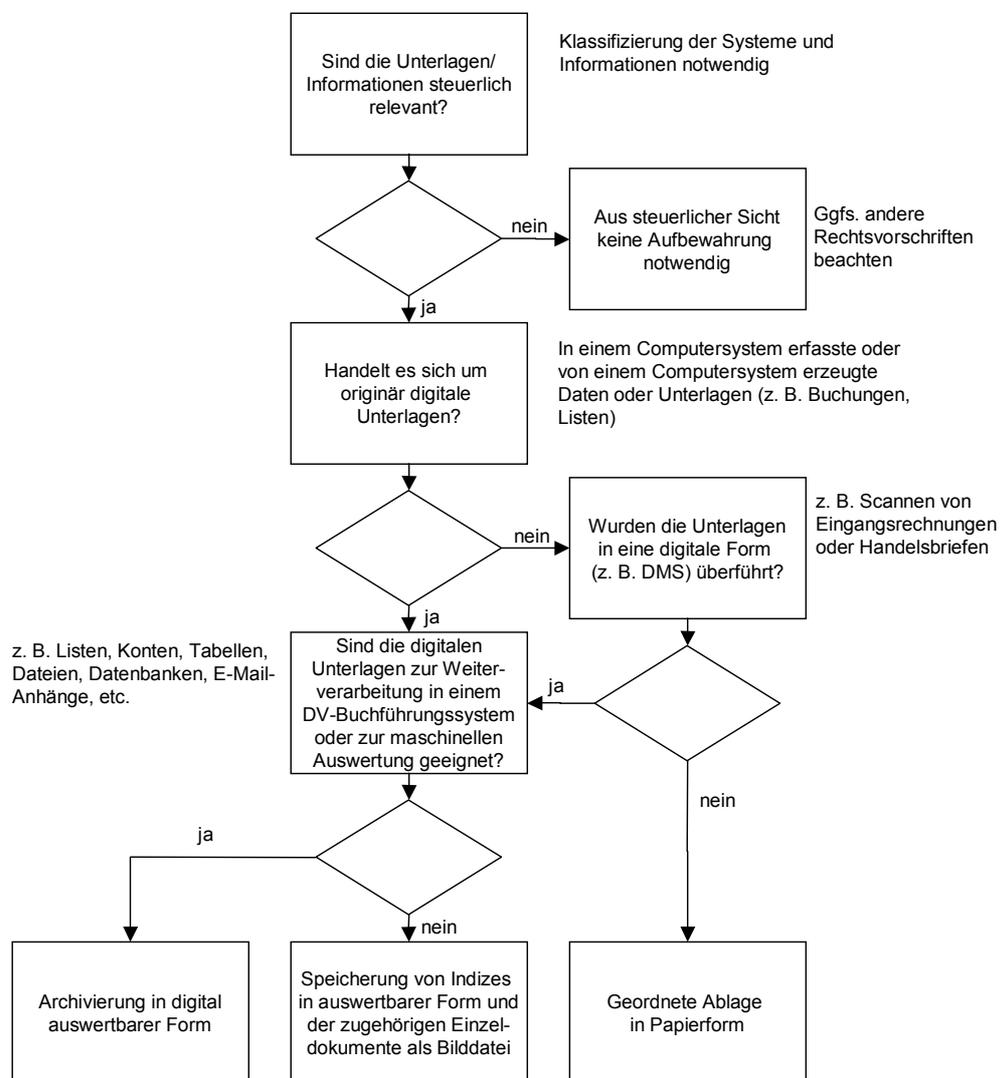


Bild 1 Datenarchivierung und -bereitstellung im Sinne der GDPdU

Anders stellt sich der Sachverhalt dar, soweit solche zunächst schriftlichen Unterlagen zusätzlich, z.B. in einem Dokumentenmanagement digital erfasst werden. Hier bleibt die bildhafte Speicherung weiterhin zulässig, begleitend muss der Finanzverwaltung jedoch die hierbei notwendige Indizierung in elektronisch auswertbarer Form zur Verfügung gestellt werden. Gleiches gilt für Dokumente, wie z.B. Kostenstellenübersichten, deren Dokumentation durch die Abgabenordnung nicht verlangt wird, die jedoch, unabhängig hiervon, in digitaler Form vorliegen.

### **3 Anforderungen an den Steuerpflichtigen**

In der Praxis müssen sich die Unternehmen auf nachfolgende Anforderungen der Betriebsprüfer einstellen:

- dem Betriebsprüfer ist auf Verlangen ein lesender Zugriff mit Auswertungsmöglichkeiten auf alle DV-Applikationen zu gewähren, die steuerrelevante Informationen beinhalten,
- der Zugriff kann alternativ innerhalb der operativen DV-Systeme oder gesondert hierzu eingerichteter Systemumgebungen (z. B. Archivierungssysteme) gewährt werden, sofern sie alle steuerrelevanten Daten beinhalten und über automatisierte Auswertungsmöglichkeiten verfügen,
- alle für den Datenzugriff und die Aufbereitung der Daten notwendigen technischen Voraussetzungen, sind durch den Steuerpflichtigen zu schaffen,
- über den unmittelbaren Datenzugriff durch die Betriebsprüfung hinaus hat der Steuerpflichtige auf deren Verlangen einen sachverständigen Mitarbeiter abzustellen, der in die betroffenen Betriebssysteme einweist oder Auswertungen nach Vorgaben des Betriebsprüfers vornimmt,
- alle steuerlich relevanten Daten müssen der Betriebsprüfung auf deren Verlangen in einer elektronisch auswertbaren Form auf einem externen Datenträger (z.B. CD-ROM) zur Verfügung gestellt werden. Hierbei sind auch die zur Auswertung notwendigen Informationen über die Dateistruktur (Satzbettbeschreibung) mitzuliefern,
- zukünftig sind alle originär digitalen Daten mit steuerlicher Relevanz in einer Form zu archivieren, die eine automatische Auswertung ermöglicht.

Die Finanzverwaltung bereitet sich auf die vorstehend aufgeführten Anforderungen an die Unternehmen mit umfassenden Schulungsprogrammen vor. Betriebsprüfern mit weitgehendem technischem Know-how werden die Besonderheiten gängiger Unternehmenssoftware sowie deren Datenstruktur und Verarbeitungsvorgänge nahe gebracht. Gleichzeitig erarbeiten sie sich Details über Auswertungsfunktionen und Möglichkeiten des Dateitransfers in die prüfereigene Software. *Die Unternehmen müssen sich daher – zumindest in Teilbereichen/großen Unternehmen – bereits zum Beginn der laufenden Prüfungen mit umfassend informierten und geschulten Mitarbeitern der Finanzverwaltung auseinandersetzen.*

#### 4 **Folgen für die Unternehmen**

Unternehmen, die sich ohne spezielle Vorbereitung mit einem derart sachkundigen Betriebsprüfer konfrontiert sehen, sollten sich die möglichen Folgen vergegenwärtigen.

Der unmittelbare Zugriff auf die EDV-Systeme eröffnet dem Betriebsprüfer u. U. *unerwünschte Einblicke* in von der Betriebsprüfung nicht originär betroffene, geschäftliche Vorgänge, die zu weiterführenden Fragen oder Untersuchungen Anlass geben. Die alternativ hierzu, wenn mit dem Betriebsprüfer verhandelbar, mögliche Überlassung der Daten auf einem externen Datenträger, stellt für den Steuerpflichtigen auch keine wirkliche Besserstellung dar, wenn man die in der *Prüfsoftware* vorhandenen, *mächtigen Auswertungsfunktionen* in seine Betrachtungen einbezieht. Erfahrungen aus Unternehmen, deren Wirtschaftsprüfer sich bereits seit vielen Jahren mit den dargestellten Prüfungstechniken im Rahmen ihrer Jahresabschlussprüfung beschäftigen, zeigen, dass hierbei eine Vielzahl von Vorgängen, wie z.B.

- Bewertungs- und Abgrenzungsfehler,
- falsche oder fehlende Mengen-/Preisangaben,
- verdeckte (Lohn-) Zahlungen,
- falsche Zuordnung von Kosten und Investitionen,
- unzureichend gepflegte Stammdaten, z.B. im Kreditorenbereich (Mehrfachanlage, fehlende Adressen, etc.),
- fehlerhaft erfasste Vor- und Umsatzsteuer,

aufgedeckt werden, die im Tagesgeschäft untergegangen, den Unternehmen nicht bewusst waren und die zu unangenehmen bzw. aufwendig zu klärenden Fragen führen.

Für den Fall, dass aus Unvermögen oder beabsichtigt, dem elektronischen Auswertungsbegehren der Finanzverwaltung nicht nachgekommen wird, kündigt diese bereits *Sanktionen* an, die von dem Einsatz von Zwangsmitteln (§§ 328 ff. AO) über negative Einschätzungen im Bereich von Ermessungsentscheidungen, Schätzungen, bis hin zu strafrechtlichen Schritten reichen. *Es ist daher zu empfehlen, sich gezielt und ausreichend auf die neue Prüfungssituation vorzubereiten und eine kooperative Strategie einzuschlagen, auf die nachfolgend näher eingegangen wird.*

## 5 **Vorbereitung der Unternehmen auf den elektronischen Datenzugriff**

### 5.1 **Grundsätzliche Vorbereitung**

Zur Vermeidung der aufgezeigten Probleme empfiehlt sich ein strukturiertes Vorgehen in aufeinander abgestimmten Schritten:

- *Klassifizierung steuerlich relevanter, digitaler Informationen*

Zunächst sind, die in einem Unternehmen vorhandenen EDV-Applikationen aufzunehmen. Erste Anhaltspunkte hierzu liefern *Inventarübersichten*.

Vielfach führt die EDV-Administration zusätzliche *System- und Programmverzeichnisse*, die eine kurze Erläuterung des jeweiligen Programmwerts beinhalten. Ist beides nicht oder nicht in ausreichender Qualität vorhanden, so sollte ein gesondert hierzu Beauftragter die notwendigen Informationen in einem Tabellenkalkulationsprogramm zusammenstellen. Bereits eine erste Sichtung eines solchen Inventars ermöglicht eine *grobe Klassifizierung* und Kennzeichnung dahingehend, ob voraussichtlich *steuerrelevante Daten* verwaltet werden oder nicht.

Über die Applikationen hinaus sollte ein *Verzeichnis bekannter Dateien und Tabellen* generiert werden, welches ebenfalls einen Ausgangspunkt für die Einteilung „steuerrelevant/nicht steuerrelevant“ darstellen kann.

Zur Feinjustierung können hiernach bereits vorliegende oder zu erstellende *Prozessbeschreibungen mit ein- und ausgehenden Belegen oder Informationsflüssen* in die Betrachtung einbezogen werden. Sie zeigen vielfach, an welchen Stellen steuerlich relevante Informationen innerhalb der einzelnen EDV-Systeme aufbereitet und gespeichert werden.

Die dargestellte, erste Analyse zeigt auf, zu welchen Systemen und Dateien Handlungsbedarf in einem Unternehmen besteht.

- *Kontrolle der Systemabsicherung*

Nach der Identifizierung betroffener EDV-Systeme und –Dateien gilt es im Einzelfall festzustellen, ob und in welcher Form technische Mechanismen für notwendige Zugriffsbeschränkungen vorhanden sind. In vielen Systemen ist es bisher nicht möglich, Anwender mit *umfassenden, aber ausschließlichen Leseberechtigungen* auszustatten. Noch seltener findet sich die Option, den Zugriff explizit auf *bestimmte Geschäftsjahre* einzugrenzen.

Bei dem ausschließlichen Lesezugriff handelt es sich zukünftig um eine zwingende, bei der zeitlichen Eingrenzung um eine wünschenswerte Programmfunktion. Soweit beides programmseitig nicht unterstützt wird, muss eine Abstimmung mit dem Softwarelieferanten erfolgen, bzw. in eigens erstellten Programmen müssen die entsprechenden Schutzmechanismen entwickelt werden. Ist beides mit vertretbarem Aufwand nicht möglich, so ist zu überlegen, ob *steuerrelevante Daten in einem gesonderten System* so archiviert werden können, dass ein unmittelbarer Datenzugriff mit automatisierten Auswertungsmöglichkeiten (intelligentes Archiv) zu realisieren ist.

- *Risikoanalyse und -priorisierung*

Soweit eine Vielzahl von IT-Systemen vom Datenzugriff der Finanzverwaltung betroffen sind, können angesichts begrenzter, administrativer und finanzieller Ressourcen nicht gleichzeitig alle notwendigen Absicherungsmaßnahmen vorgenommen werden. Es empfiehlt sich daher, gemeinsam mit dem Steuerberater, die im Hinblick auf die Steuerbemessung möglichen Risiken zu bewerten. Hierbei sollten zusätzlich die für deren Absicherung möglichen technischen und organisatorischen Alternativen sowie notwendige Aufwendungen einbezogen werden. Im Ergebnis entsteht eine an Kosten-/Nutzenaspekten ausgerichtete Rangliste, die nacheinander abgearbeitet werden kann.

- *Überprüfung des Archivierungskonzeptes*

Vorhandene Archivierungsverfahren sollten in zwei Richtungen überprüft werden. Zunächst ist festzustellen, ob die Archivierung bereits in einem Format erfolgt, welches eine jederzeitige elektronische Auswertbarkeit ermöglicht. Rein bildhafte Darstellungen (z.B. im PDF-Format) sind für originär digitale Informationsinhalte nicht mehr zulässig. Dort wo sie weiterhin möglich sind, wie z.B. bei digitalisierten Eingangrechnungen, muss sichergestellt sein, dass die hierauf basierenden Indizes automatisiert analysiert werden können.

Um steuerlich relevante Informationen von solchen abzugrenzen, die für die Betriebsprüfung nicht gedacht sind, ist es weiterhin zweckmäßig, hierfür gesonderte Archivierungsverfahren und -systeme vorzusehen. Hierbei ist auf die bisher kaum vorhandene Möglichkeit der „automatisierten Auswertbarkeit“ zu achten.

- *Aktivierung automatischer Protokollierungen*

Automatische Protokollierungen sind in aus unterschiedlichen Blickwinkeln von Interesse. Ein Betriebsprüfer möchte das Zusammenwirken von Beleg- und Stammdaten zu einem bestimmten (historischen) Zeitraum verfolgen. Naturgemäß geben Stammdaten-Dateien jeweils nur den aktuellen Stand der Informationen wieder.

Es ist daher notwendig, die EDV-Systeme so einzustellen, dass Stammdatenänderungen jeweils festgeschrieben werden. Diese Funktionalität wird aus Performancegründen im laufenden EDV-Betrieb häufig deaktiviert. Sie bedarf deshalb einer expliziten Kontrolle.

Unternehmen, welche die Aktivitäten der Betriebsprüfung nachverfolgen möchten, müssen hierauf gerichtete „Transaktions-, Audit- oder Systemlogs“ aktivieren. Deren gezielte Auswertung eröffnet zusätzliche Erkenntnisse über die Prüfungsstrategien und den –umfang der Betriebsprüfer, die in zukünftige Maßnahmen einfließen können.

- *Organisatorisches Konzept der Trennung steuerlich relevanter und nicht relevanter Unterlagen*

Die bereits dargestellten Analysen und Untersuchungen sollten durch ein in die Zukunft gerichtetes, organisatorisches Konzept, einschließlich hierauf gerichteter Handlungsanweisungen ergänzt werden, welches dazu geeignet ist, steuerlich relevante Informationen bereits im Zeitpunkt ihres Entstehens zu identifizieren und diese gesondert zu behandeln.

Hierzu bieten sich – je nach Unternehmensstruktur – eigene Arbeitsgänge, die Definition spezieller Ablageverfahren, die Arbeit mit eigens eingerichteten EDV-Systemen, etc. an.

In diese Betrachtung müssen auch automatisierte Vorgangsbearbeitungssysteme (Workflow-Technik) einbezogen werden, die mit der Digitalisierung von Dokumenten und einem Archivsystem verbunden sind. Gleiches gilt für die organisatorische Behandlung von automatisch eingehenden Belegen und Transaktionen (E-Commerce, EDI) sowie den E-Mail-Verkehr. Im letzteren Fall ist es u. U. sinnvoll, E-Mail-Adressen für steuerlich relevante Vorgänge vorzuhalten und die hierauf basierende Kommunikation speziell in hierfür vorgesehenen Systemen zu verwalten.

- *Klärungen im Umfeld outgesourcter IT-Prozesse*

Soweit IT-Funktionalitäten an Outsourcer übertragen wurden, gilt es sicherzustellen, dass alle in den GDPdU geregelten Sachverhalte nahtlos auf diese übertragen werden können. Hierzu ist es ggf. notwendig, die entsprechenden *Verträge zu ergänzen und zusätzliche Bestimmungen hinsichtlich der Geheimhaltungspflichten* aufzunehmen. Unabhängig hiervon können sich Detailprobleme aus technischen Lösungen ergeben, bei denen vorhandene Applikationen unterschiedlicher Unternehmen gemeinsame Maschinenressourcen teilen und Basisfunktionalitäten bis hin zu Zugriffsrechten nicht eindeutig abgegrenzt werden können. Hierfür gilt es ebenfalls Lösungen zu finden.

- *Benennung und Ausbildung eines sachverständigen Mitarbeiters für die Betriebsprüfung*

Der für den mittelbaren Datenzugriff der Betriebsprüfung zu benennende, sachverständige Mitarbeiter trägt auf zwei Schultern. Er muss sowohl über das notwendige fachliche (steuerliche) Wissen verfügen, um einzuschätzen, welche Auswertungen der Betriebsprüfer verlangen kann und auf welches System er hierbei zugreifen muss, als auch über DV-technische Kenntnisse, um entsprechende Auswertungen entweder selbst vorzunehmen oder vornehmen zu lassen. Er sollte darüber hinaus in einer adäquaten, sowohl gegenüber den fachlichen, als auch den informationstechnischen Bereichen tragfähigen und bestimmenden Position innerhalb des Hauses angeordnet sein. Weiterhin muss er sich mit der Betriebsprüfung auf „Augenhöhe“ austauschen können.

Da solche Mitarbeiter erfahrungsgemäß nicht aus dem Stand heraus benannt werden können, empfiehlt es sich, kurzfristig ein hierauf gerichtetes Ausbildungsprogramm einzuleiten.

- ***Vorabanalyse und Qualitätssicherung „kritischer“ Unternehmensdaten***

Zahlreiche Analysen der für die Steuerbemessung relevanten Daten offenbaren eine nicht selten eher *bescheidene Datenqualität*. Eingabe- und Handlingsfehler, fehlerhaft eingestellte, technische Abläufe sowie Handlungen unzureichend ausgebildeter Mitarbeiter werden durch die systemseitig erzeugten Daten reflektiert. Dieser Umstand ist für die Unternehmen insofern nachteilig, als bei einer *systematisch durchgeführten Datenanalyse auch materiell unbedeutende Fehler in einem Umfang aufschlagen*, der eine Fokussierung der Betriebsprüfung auf bestimmte Fragestellungen schwierig macht. In der Folge entsteht leicht massiver Aufwand in den Fachabteilungen für die Klärung steuerlich nicht bedeutsamer Vorgänge. Es ist deshalb durchaus von Vorteil, die Qualität der Daten in von Prüfung betroffenen Bereiche vorab zu kontrollieren und offensichtliche Datenfehler zu bereinigen.

- ***Ausgestaltung des Arbeitsplatzes des Betriebsprüfers***

Hinsichtlich des PC-Arbeitsplatzes des Betriebsprüfers für den unmittelbaren Zugriff Ihrer Unternehmensdaten, sollten ebenfalls die notwendigen Vorüberlegungen getroffen werden. Hierbei ist vorab zu klären, über welche Programme dieser Rechner verfügen muss. Weiterhin bedarf es der strikten Abschottung vor dem unternehmenseigenen Netzwerk und den hierauf befindlichen Daten, sofern sie nicht ausdrücklich für die Betriebsprüfung freigegeben sind. Der Personalcomputer sollte so eingestellt sein, dass ein selbständiges Herunterladen der betrieblichen Daten auf den Rechner unterbunden wird.

Es empfiehlt sich zusätzlich, Diskettenlaufwerke zu verriegeln und CD-ROM-Brennerlaufwerke von der Verwendung auszuschließen. Ausdrucke sollten auf einen genau definierten Drucker geroutet werden, der nicht umstellbar ist. Weiterhin sollten keine Außenverbindungen (Modem, Internet) bestehen.

Bei den vorstehend aufgeführten Empfehlungen kommt es nicht darauf an, der Betriebsprüfung berechnete Wünsche zu verweigern. Sie sollten jedoch jeweils mit dem hierfür verantwortlichen Ansprechpartner innerhalb des Unternehmens abgestimmt werden.

## **5.2 Vorbereitung vor der einzelnen Betriebsprüfung**

Friktionen während einer Betriebsprüfung, bei der sich der Mitarbeiter der Finanzverwaltung der neuen Techniken bedient, können durch eine vorbereitende Organisation und Erörterung des Prüfungsvorhabens vermieden werden. Hierbei sind im einzelnen die nachfolgenden Sachverhalte zu klären<sup>3</sup>:

- ***Abstimmung des Prüfungsumfanges***

Soweit als möglich sollte vorab eine inhaltliche und zeitliche Abgrenzung des Prüfungsumfanges der Außenprüfung mit dem zuständigen Betriebsprüfer besprochen werden.

---

<sup>3</sup> Vergl. hierzu Odenthal, Revision und Abschlussprüfung mit dem Personalcomputer, S. 23 ff.

Hierfür gibt es *berechtigte Interessen auf beiden Seiten*. Soweit der Betriebsprüfer bestimmte Auswertungen auf dem System der Unternehmen vornehmen möchte, oder Daten zur Auswertung auf seinen prüfereigenen Personalcomputer wünscht, ist vorab zu klären, welche Systeme hiervon betroffen sind und in welcher Form/Format die Daten zur Verfügung gestellt werden können. Unter Umständen bedarf es bei der Generierung der entsprechenden Datenbestände *entwicklungstechnischer Eingriffe*, die einen gewissen *zeitlichen Vorlauf* notwendig machen. Es empfiehlt sich weiterhin, den Auswertungswunsch mit den *DV-technischen Kapazitäten* abzustimmen. Sind die Auswertungen besonders systembelastend oder fallen sie in einen *ungünstigen Zeitraum*, z.B. bei Monatsschlussarbeiten bzw. Gehaltsläufen, so wären auch hier zusätzliche Klärungen notwendig. Weiterhin ist das sich ergebende *Datenvolumen* von Interesse. Übersteigt es ein für den Datentransfer und die Verarbeitung auf dem Personalcomputer geeignetes Maß, so müssen sich sowohl das Unternehmen, als auch der Betriebsprüfer über andere Prüfungsstrategien abstimmen.

- *Abstimmung von Datenformaten bei der Datenübertragung*

Von der Finanzverwaltung werden für die Datenübertragung eine Reihe unterschiedlicher Datenformate vorgegeben, die von der dort verwendeten Prüfsoftware WinIDEA problemfrei verarbeitet werden sollen. Im einzelnen werden folgende Formate bezeichnet<sup>4</sup>:

- 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

Bei der vorgenannten Darstellung handelt es sich um eine euphemistische Zusammenstellung der im WinIDEA-Handbuch zur Datenübernahme bezeichneten Dateiformate, die jedoch nicht alle gleichermaßen für eine friktionsfreie Verarbeitung geeignet sind. Aus der IBM-Großrechnerwelt bekannte EBCDIC-Dateien mit variablen Längen lassen sich nur von sehr erfahrenen Spezialisten problemfrei zur Verwendung in WinIDEA aufbereiten. Tabellen aus Kalkulationsprogrammen machen – insbesondere wenn es sich um größere Dateien handelt – häufig Probleme bei der Datenübernahme.

---

<sup>4</sup> Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, BMF-Referat IV D 2, Internetveröffentlichung, Stand 1. Juli 2002

ASCII-Druckdateien sind dem Prüfer erfahrungsgemäß nur dann zugänglich, wenn es sich um einfach strukturierte Listen handelt, die jedoch selten vorliegen. Aus dem SAP AIS-System können bisher ausschließlich Belegdateien zur Verwendung in WinIDEA exportiert werden. Diesem geht jedoch voraus, dass die Administration vorab Funktionen für den Datentransfer aktiviert hat.

Die Verwendung der ODBC-Schnittstellen zum Zugriff auf Tabellen aus relationalen Datenbanksystemen verlangt eine Installation und Konfiguration zugehöriger Treiber, einschließlich der Zuordnung von Berechtigungen.

Aus dem Vorhergesagten geht hervor, dass sich nur wenige Datenformate für einen reibungsfreien Datentransfer eignen. Wo immer möglich, sollte ein *ASCII-Format mit festen Feld- und Satzlängen* oder ein *dBASE-Format für die Betriebsprüfung erzeugt werden*. Dies vermeidet mehrfache Transferversuche und die hiermit verbundenen Aufwendungen für die Unternehmen.

- *Dokumentation der überlassenen Daten*

Die Datenüberlassung sollte seitens der Unternehmen aus Gründen der Nachvollziehbarkeit eindeutig dokumentiert werden. Zu einer dem Betriebsprüfer überlassenen CD-ROM gehört hiernach ein *Begleitprotokoll*, auf welchem die überlassene Datei inhaltlich und mit den übertragenen Feldern sowie hinsichtlich der zeitlichen Eingrenzung aufgeführt ist. Das entsprechende Begleitprotokoll muss darüber hinaus Hinweise auf das überlassene Datenformat, die Anzahl der gespeicherten Datenpositionen sowie eine abstimmbare Gesamtsumme eines Wertefeldes beinhalten

Die Datenüberlassung sollte von der Betriebsprüfung durch Unterschrift quittiert werden und das Unternehmen begleitend hierzu eine Kopie der überlassenen Datei in seinem eigenen System speichern.

Aus formalen Gründen empfiehlt es sich, das Protokoll mit Ausführungen zum vorsichtigen und vertrauensvollen Umgang mit dem Datenträger, zum Steuer- und Geschäftsgeheimnis sowie zur Vernichtung des Datenträgers nach der aktuellen Außenprüfung, zu ergänzen.

## **6 Szenario einer digitalen Betriebsprüfung**

Eine entsprechende, grundsätzliche und prüfungsspezifische Vorbereitung vorausgesetzt, kann ein Unternehmen relativ gelassen der ersten digitalen Betriebsprüfung entgegensehen. Hierbei wird mit großer Wahrscheinlichkeit keiner der innerhalb der GDPdU aufgezeigten Alternativen des unmittelbaren bzw. mittelbaren Datenzugriffs oder der Datenüberlassung in Reinkultur umgesetzt werden. Denkbar ist vielmehr, dass – nach einer Abstimmung über den Inhalt der Prüfung – der für die Verprobung notwendige Datenbestand auf eine CD-ROM durch den Betriebsprüfer angefordert wird. Erste Analysen, Verprobungen und Abgleiche erfolgen hiernach mit Hilfe der Prüfsoftware auf dem prüfereigenen Personalcomputer.

Die Ergebnisse der Erstanalyse sowie die hieraus resultierenden Sachverhalte bedürfen erfahrungsgemäß einer Erörterung mit dem sachverständigen Mitarbeiter des Unternehmens, der hierzu begleitend gemeinsam mit dem Betriebsprüfer weitere Sichtungen und Aufbereitungen innerhalb der Ursprungssysteme vornimmt. Sind die Sachverhalte hinreichend klar abgegrenzt, so wird der Betriebsprüfer ggf. im Wege eines unmittelbaren Zugriffs auf das unternehmenseigene DV-System weitere Sichtungen und Verifikationen zu Einzelfällen vornehmen.

## **7 Zusammenfassung**

Der Datenzugriff der Finanzverwaltung sowie die hiermit zu erwartende Steigerung der Prüfungseffizienz und der Prüfungsqualität sind ein Beitrag zu wirtschaftlichem Verwaltungshandeln. Die Betriebsprüfung folgt hierbei einer Prüfungstechnik, die sich andere prüfende Stellen, wie z.B. Wirtschaftsprüfer oder die Interne Revision bereits seit einigen Jahren sehr erfolgreich bedienen. Selbst bei einer kritischen Würdigung wird man der Finanzverwaltung ein berechtigtes Interesse an den neuen Prüfungsmethoden zugestehen müssen.

Unternehmen, die sich bereits in der Vergangenheit sehr intensiv mit Schutz, Sicherheit und Qualität der in ihren IT-System verwalteten Daten intensiv auseinandergesetzt haben, werden die in sie gesetzten, neuen Anforderungen mit überschaubarem Aufwand erfüllen können. Für diejenigen Betriebe, die entsprechende Vorgaben der „GoBS“<sup>5</sup> bisher mit lediglich nachgelagerter Priorität behandeln, ist dringend zu empfehlen, die erforderlichen Maßnahmen für eine friktionsfreie Zusammenarbeit mit der Betriebsprüfung einzuleiten.

---

<sup>5</sup> Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme, veröffentl. im BStBl 1995, Teil 1, Nr. 18

### Checkliste

- Benennung und Ausbildung eines „sachverständigen“ Mitarbeiters
  - Steuerliche Kenntnisse
  - Erfahrung zu Betriebsprozessen und Belegfluss
  - IT-Kenntnisse
- Starten eines Vorbereitungsprojektes
  - Projektmitglieder
    - Steuerberater, Steuerabteilung
    - IT-Administration
    - Finanzbuchhaltung
    - Organisation
  - Identifikation steuerlich relevanter IT-Prozesse
    - Inventare und EDV-Übersichten
    - Belegflussanalysen
    - Risikoanalyse und –bewertung
    - Strukturierter Vorgehensplan
- Prüfen der Absicherung ausgewählter Systeme
  - Lesezugriff möglich?
  - Zeitliche Abgrenzung steuerlich relevanter Daten möglich?
  - Inhaltliche Abgrenzung steuerlich relevanter Daten möglich?
  - Datentransfer möglich?
  - Handlungsbedarf feststellen und Sicherungsmaßnahmen einleiten
  - Ggf. Auslagerung steuerlich relevanter Daten prüfen
- Archivierungskonzept prüfen
  - Elektronische Auswertbarkeit gesichert?
  - Auswertbarkeit von „Indizes“ möglich?
- Automatische Protokollierungen prüfen und ggf. aktivieren
  - Datenänderungen
  - Aktivitäten der Betriebsprüfung

- 16 -

- Geschäftsvorgänge prüfen und, wo notwendig, ändern
  - Gesonderte Ablageverfahren, EDV-Verfahren
  - Gesonderter E-Mail-Verkehr
  - Handling elektronischer Rechnungen
- Maßnahmen im Umfeld des Outsourcings prüfen
  - Geheimhaltungspflichten
  - Revisionsmöglichkeiten
  - Abgegrenzter Zugriff der Betriebsprüfung
  - Datentransfer auf CD-ROM
- Qualitätssicherung „kritischer“ Unternehmensdaten
  - Vorabanalysen mit Prüfsoftware
- Arbeitsplatz des Betriebsprüfers vorbereiten
  - Welche Programme?
  - Netzwerkumgebung einrichten
  - Zugang zu Applikationen einrichten (Berechtigungen)
  - Drucker
  - Laufwerke absichern
  - Außenverbindungen prüfen
- Abstimmung des Umfanges einer einzelnen Betriebsprüfung
  - Inhaltlich, Thema
  - Zeitlicher Prüfungsumfang
- Abstimmung von Datenformaten, Dateigröße bei Datenträgerüberlassung
  - ASCII – Feste Länge
  - dBASE
  - ASCII-Delimited
- Dokumentation überlassener Dateien vorbereiten
  - Datei- und Datensatzbeschreibung
  - Kontrollsummen
  - Geheimhaltungspflichten