

Digitale Betriebsprüfung

Fragen zu Vorgaben der Finanzverwaltung

Roger Odenthal

1 Einführung

Zur digitalen Betriebsprüfung äußert sich die Finanzverwaltung in der Abgabeordnung und einem erläuternden BMF-Schreiben vom 16.07.2001 (Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen / GDPdU / BStBL I 2001, 415). Weiterhin informiert sie die Unternehmen in einem Katalog mit „Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung“ der im Internet auf den Seiten des Bundesfinanzministeriums fortgeschrieben wird.

Betriebe, die sich mit den aufgeführten Verlautbarungen auseinandersetzen, beklagen, dass diese unklar und in weiten Teilen widersprüchlich formuliert sind. Sie wollen der neuen Prüfungstechnik konstruktiv zuwenden und vermissen praxisbezogene, klare Handlungsanweisungen. Darüber hinaus vermitteln zahlreiche Veranstaltungen unter Beteiligung von Mitarbeitern der Finanzverwaltung Eindrücke zur Anwendung automatischer digitaler Prüfungstechniken, die mit den Aktivitäten und Problemen der örtlichen Betriebsprüfer nur schwer in Übereinstimmung gebracht werden können.

Die nachfolgenden Ausführungen beschäftigen sich mit ausgewählten praktischen Fragestellungen von Firmen und möchten dort, wo die Finanzverwaltung unbestimmt und widersprüchlich bleibt, zu einer eigenen Urteilsfindung anregen.

2 Einzelfragen

Nachfolgend finden Sie eine Zusammenstellung typischer Fragen betroffener Unternehmen, die sich mit der digitalen Außenprüfung beschäftigen. Diesen werden die jeweiligen Äußerungen der Finanzverwaltung in relevanten Textauszügen gegenübergestellt. Anschließend erfolgt eine kritische Kommentierung, die insbesondere in der Praxis beobachtbare, betriebliche Probleme einbezieht.

▪ Ziele der digitalen Betriebsprüfung

Mit der digitalen Betriebsprüfung folgt die Finanzverwaltung einer Prüfungstechnik, die in vergleichbarer Form *seit mehr als zwei Jahrzehnten* von Wirtschaftsprüfern und die Internen Revisoren problemfrei eingesetzt wird. Hier besteht ein reichhaltiger Erfahrungshintergrund, auf den sowohl Steuerbehörden als auch betroffene Unternehmen zurückgreifen können.

Vorgaben		Textauszug
AO	§ 145	(1) Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. (2) Aufzeichnungen sind so vorzunehmen, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird.
GDPdU	I. Datenzugriff	Es ist ... erforderlich, die Prüfungsmethoden den modernen Buchführungstechniken anzupassen. Dies gilt um so mehr, als in zunehmendem Maße der Geschäftsverkehr papierlos abgewickelt wird und ab dem 1. Januar 2002 der Vorsteuerabzug aus elektronischen Abrechnungen mit qualifizierter elektronischer Signatur und Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz möglich ist. Die Einführung dieser neuen Prüfungsmethode ermöglicht zugleich rationellere und zeitnähere Außenprüfungen.

Der Einblick und die Auswertung betrieblicher Daten leistet einen wirkungsvollen Beitrag zur prüferischen Urteilsfindung. Er geht davon aus, dass die wirtschaftlichen und steuerrelevanten Aktivitäten der Unternehmen durch die hieraus resultierenden Daten reflektiert werden. Deren Sichtung und Aufbereitung ermöglicht es, die Prüfung auf besonders werthaltige, risikobehaftete oder auffällige Geschäftsvorgänge zu konzentrieren. Im Ergebnis führt dies - bei richtiger Anwendung -

zu rationelleren, zielgerichteten Außenprüfungen. Den Betrieben wird weiterhin ein zeitnäheres Erscheinen der Betriebsprüfung versprochen.

Mit der aufgeführten Zielsetzung leistet der Fiskus einen *sinnvollen Beitrag zu wirtschaftlichem Verwaltungshandeln*. Dieser ist nicht zu beanstanden und sollte von den Unternehmen aktiv unterstützt werden. Es ist gleichzeitig Verpflichtung für die Finanzverwaltung, die Zielerreichung nicht mit unangemessenen Anforderungen an die Unternehmen zu verbinden. Wenn eine vergleichbare Prüfungstechnik seit mehr als 20 Jahren von verschiedensten in- und externen Prüfstellen unauffällig und ohne aufwendige Schnittstellenprogramme, Konvertierungsroutinen oder Archivierungssoftware erfolgreich eingesetzt werden kann, ist dies ein Maßstab, an dem sich auch die Betriebsprüfung orientieren kann.

▪ **Welche Verbindlichkeit haben die Anforderungen der Finanzverwaltung**

Die Anforderungen der Finanzverwaltung sollten von den Unternehmen kritisch hinterfragt werden. Verbindliche Vorschriften lassen sich ausschließlich aus der Abgabenordnung und dem nachgelagerten GDPdU-Schreiben herleiten. Demgegenüber stützten sich örtliche Betriebsprüfer mit ihren Prüfungsanordnungen häufig auf den im Internet veröffentlichten Fragen- und Antwortenkatalog zum Zugriffsrecht der Finanzverwaltung.

Vorgaben		Textauszug
AO ¹	Kein Wortlaut	Die Abgabenordnung hat Gesetzescharakter. Hier finden sich u.a. in den Vorschriften §§ 146, 147 und 200 verbindliche Grundlagen für den Datenzugriff der steuerlichen Betriebsprüfung.
GDPdU ²	kein Wortlaut	Die Finanzverwaltung formuliert in mit Schreiben vom 16. Juli 2001 „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“. Es handelt sich um eine interne Verwaltungsanweisung. Sie ist für die örtlichen Finanzbehörden und zugehörige Außenprüfer verbindlich.
F & A ³	kein Wortlaut	Die „Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung“ (Aktuell in der Fassung vom 1.2.2005) werden von der Finanzverwaltung auf deren Deckblatt wie folgt beschrieben: <i>„Bei diesem Fragen- und Antwortenkatalog handelt es sich um eine Orientierungshilfe für die Anwendung des Datenzugriffsrechts. Eine Rechtsbindung geht hiervon nicht aus. Die Entscheidung im Einzelfall bleibt dem zuständigen Finanzamt vorbehalten.“</i>

Dieser wird allerdings selbst seitens der Steuerbehörden lediglich als unverbindliche Orientierungshilfe ohne jede Rechtsbindung für Unternehmen *und* die Betriebsprüfung charakterisiert. Seine Fortschreibung erfolgt durch ausgewählte Mitarbeiter der Finanzverwaltung, ohne erkennbare Berücksichtigung praktischer betrieblicher Probleme. Hier zu findende Formulierungen sind nicht selten widersprüchlich und unerfüllbar. Bei Auseinandersetzungen empfiehlt sich daher, unabhängig von diesem „Fragen- und Antwortenkatalog“ auf der Basis der Abgabenordnung sowie des GDPdU-Schreibens gemeinsame Lösungen mit dem örtlichen Betriebsprüfer zu suchen.

¹ AO - Abgabenordnung

² GDPdU - BMF-Schreiben vom 16.07.2001 (Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen)

³ F & A – Internetveröffentlichung Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung

▪ **Auf welche Daten bezieht sich der Zugriff der Finanzverwaltung**

Die Übersicht lässt sich, wie in der Vergangenheit auch, der Abgabenordnung entnehmen. Innerhalb des GDPdU-Schreibens und dem begleitenden Fragen- und Antwortenkatalog bleibt die Finanzverwaltung demgegenüber unbestimmt.

Vorgaben		Textauszug
AO	§ 147	<p>Die folgenden Unterlagen sind geordnet aufzubewahren:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen, 2. die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe, 3. Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe, 4. Buchungsbelege, 5. sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind..
GDPdU	Art. I Abs. 1 Ziffer 1	<p>Durch die Regelungen zum Datenzugriff wird der sachliche Umfang der Außenprüfung ... nicht erweitert...Gegenstand der Prüfung sind wie bisher nur die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen.</p> <p>Das Recht auf Datenzugriff beschränkt sich ausschließlich auf Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (steuerlich relevante Daten).</p> <p>Die Daten der Finanzbuchhaltung, der Anlagenbuchhaltung und der Lohnbuchhaltung sind danach für den Datenzugriff zur Verfügung zu halten.</p> <p>Soweit sich auch in anderen Bereichen des Datenverarbeitungssystems steuerlich relevante Daten befinden, sind sie durch den Steuerpflichtigen nach Maßgabe seiner steuerlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten zu qualifizieren und für den Datenzugriff in geeigneter Weise vorzuhalten.</p> <p>Bei unzutreffender Qualifizierung von Daten kann die Finanzbehörde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens verlangen, dass der Steuerpflichtige den Datenzugriff auf diese steuerlich relevanten Daten nachträglich ermöglicht.</p>
F & A	Art. I Ziffer 5	<p>Zu diesem Terminus gibt es keine allgemein gültige Definition. 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 sein können. Nach den GDPdU ist es Aufgabe des Steuerpflichtigen, die steuerrelevanten Daten von den anderen abzugrenzen. <i>Er wird sich dabei auch an datenschutzrechtlichen bzw. besonderen berufsspezifischen Gesichtspunkten orientieren müssen.</i> Gibt es über diese Abgrenzung Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerpflichtigen und Steuerprüfer, ist im Einzelfall zu entscheiden, welche Folgerungen zu ziehen sind.</p>

Dort erfährt der Steuerpflichtige, dass die Finanzverwaltung Daten immer dann als „steuerlich relevant“ ansieht, wenn sie für die Besteuerung des Steuerpflichtigen von Bedeutung sein können. Anschließend wird er aufgefordert, sich hierzu eigene Gedanken zu machen. Was er somit nach bestem Wissen unter Einbeziehung eines steuerlichen Beraters entsprechend qualifiziert und für den Datenzugriff vorhält, kann, an diesen Maßstäben gemessen, nur selten „unzureichend“ sein.

Die Finanzverwaltung hält sich, soweit sie *nachträglich die Auswahl als unzureichend ansieht* den Wunsch nach einer Ergänzung des Zugriffs auf weitere Daten offen. Dessen Erfüllung setzt allerdings voraus, dass der Steuerpflichtige diese tatsächlich aufgezeichnet hat. Ansonsten geht diese Anforderung ins Leere. Sie droht weiterhin mit Zwangsmaßnahmen für den Fall, dass ein Unternehmen die GDPdU nicht erfüllt. Sie muss sich in diesem Zusammenhang allerdings Fragen, ob ihre Anforderung inhaltlich so hinreichend bestimmt ist, dass sich ein Steuerpflichtiger hieran halten kann. Ihr ist bekannt, dass mit dem derzeit vorhandenen Informationsstand die Aufzeichnung und langjährige Bereitstellung steuerrelevanter Daten durch ein Unternehmen jeweils einen *Blick in die Zukunft und einer Annahme* darüber beinhaltet, welche Informationen die Betriebsprüfung zu diesem späteren Zeitpunkt *benötigen könnte*. Eine unzureichende Auswahl dieser Daten ist in aller Regel irreversibel. Hieraus resultierende Defizite können dem redlich bemühten Steuerpflichtigen angesichts dieser Umstände jedoch sicherlich nicht zugerechnet werden.

▪ **Welche Formvorschriften gibt es für aufbewahrungspflichtige Unterlagen?**

Unternehmen stellt sich die Frage, ob sie ausnahmslos alle digital erzeugten oder übermittelten Unterlagen über den gesamten Aufbewahrungszeitraum digital vorhalten müssen? Schaut man in diesem Zusammenhang in die *Abgabenordnung*, so wird erkennbar, dass diese zunächst von einer Aufzeichnung und Aufbewahrung in ausgedruckter Form ausgeht. Unter bestimmten Voraussetzungen *können* erforderliche Aufzeichnungen auch auf Datenträgern geführt werden. Hierzu gehört u. a., dass *empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelegen eine bildliche Wiedergabe* ermöglichen. Weiterhin ist *in diesem Fall* sicherzustellen dass sie während der Dauer der Aufbewahrungsfrist maschinell ausgewertet werden können. *Unterlagen, die mit Hilfe eines DV-Systems erstellt* worden sind müssen der Finanzbehörde für die Prüfung maschinell auswertbar zur Verfügung gestellt werden.

Innerhalb des GDPdU-Schreibens wird folgerichtig zwischen Unterlagen, die in elektronischer Form in ein Datenverarbeitungssystem eingehen und innerhalb eines Datenverarbeitungssystems erzeugte Daten unterschieden. Diese müssen in digitaler und maschinell auswertbarer Form ausschließlich dann gespeichert werden, wenn sie *strukturiert auswertbar und zur Weiterverarbeitung in einem DV-Buchführungssystem geeignet* sind. Für *unstrukturierte Daten, z. B. Textdokumente, trifft dies ausdrücklich nicht zu*.

Der Fragen- und Antwortenkatalog äußert sich widersprüchlich. Hier wird darauf verwiesen, dass *alle Daten des Rechnungswesens*, die einmal beim Steuerpflichtigen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger gespeichert waren, in dieser Form vorzuhalten sind. Eine interessante Faustregel, wenn man die verschiedenen Funktionen des in- und externen Rechnungswesens sowie dessen unterschiedliche Zwecke betrachtet. Hier sind sicherlich nicht alle Daten „steuerlich relevant“. *Druckdateien* (Reports) finden innerhalb diesen Katalogs *keine Akzeptanz* der Finanzverwaltung, selbst wenn sie in strukturiert auswertbarer Form vorliegen und über ein Prüffeld sachgerecht informieren.

Soweit die Betriebsprüfung hiermit ausschließlich eine Übergabe der „*Ursprungsdaten*“ fordert, muss sie sich regelmäßig mit *sehr großem Datenvolumen auseinandersetzen*. Weiterhin bleibt der in den Auswertungsprogrammen *implementierte betriebswirtschaftliche Sachverstand unberücksichtigt*, ohne dass hierdurch die prüferische Urteilsbildung verbessert wird. Selbst einfachste Kontenabstimmungen aus Ursprungsdaten können so zu zeitaufwendigen Problemen führen.

Vorgaben		Textauszug
AO	<p>§ 146 Abs. 5</p> <p>§ 147 Abs. 2</p> <p>§ 147 Abs. 6</p>	<p>(5) Die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen <i>können</i> auch ... <i>auf Datenträgern geführt werden</i>... Bei der Führung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern muss insbesondere sichergestellt sein, dass während der Dauer der Aufbewahrungsfrist die Daten jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können. Dies gilt auch für die Befugnisse der Finanzbehörde nach § 147 Abs. 6. Absätze 1 bis 4 gelten sinngemäß.</p> <p>(2) Mit Ausnahme der Jahresabschlüsse, der Eröffnungsbilanz und der Unterlagen nach Absatz 1 Nr. 4a können die in Absatz 1 aufgeführten Unterlagen auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden, wenn ... sichergestellt ist, dass die Wiedergabe oder die Daten</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. mit den <i>empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefen und den Buchungsberechnungen bildlich</i> und mit den anderen Unterlagen inhaltlich übereinstimmen, wenn sie lesbar gemacht werden, 2. während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und <i>maschinell ausgewertet</i> werden können. <p>(6) Sind die Unterlagen nach Absatz 1 mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben <i>maschinell ausgewertet</i> oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden.</p>
GDPdU	III. Archivierung digitaler Unterlagen	<p>Originär digitale Unterlagen nach § 146 Abs. 5 AO sind auf maschinell verwertbaren Datenträgern zu archivieren. Originär digitale Unterlagen sind <i>die in das Datenverarbeitungssystem in elektronischer Form eingehenden und die im Datenverarbeitungssystem erzeugten Daten</i>; ein maschinell verwertbarer Datenträger ist ein <i>maschinell lesbarer und auswertbarer Datenträger</i>. Die <i>originär digitalen Unterlagen dürfen nicht ausschließlich in ausgedruckter Form ...</i> aufbewahrt werden. ... Diese Einschränkung gilt nicht, wenn die ... vorhandenen Daten vorgehalten werden, die eine maschinelle Auswertbarkeit durch das Datenverarbeitungssystem gewährleisten. Nicht ausreichend ist auch die ausschließliche Archivierung in maschinell nicht auswertbaren Formaten (z.B. pdf-Datei).</p> <p>Eine <i>Pflicht zur Archivierung</i> einer Unterlage i.S. des § 147 Abs. 1 AO <i>in maschinell auswertbarer Form</i> (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO) <i>besteht nicht</i>, wenn diese Unterlage zwar DVgestützt erstellt wurde, sie aber <i>nicht zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem</i> geeignet ist (z.B. <i>Textdokumente</i>).</p>

F & A	<p>Art. I Ziffer 6</p> <p>Art. III Ziffer 2</p> <p>Ziffer 6</p>	<p>Unter dem Begriff „maschinelle Auswertbarkeit“ versteht die Finanzverwaltung den „wahlfreien“ Zugriff auf alle gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und Verknüpfungen mit Sortier- und Filterfunktionen ...“</p> <p>Mangels wahlfreier Zugriffsmöglichkeit akzeptiert die Finanzverwaltung daher <i>keine Reports oder Druckdateien</i>, die vom Unternehmen ausgewählte („vorgefilterte“) Datenfelder und –sätze aufführen, jedoch nicht mehr alle steuerlich relevanten Daten enthalten. Gleiches gilt für archivierte Daten, bei denen z.B. während des Archivierungsvorgangs eine „Verdichtung“ unter Verlust vorgeblich steuerlich nicht relevanter, originär aber vorhanden gewesener Daten stattgefunden hat.</p> <p><u>Faustregel:</u> Alle Daten des Rechnungswesens, die einmal beim Steuerpflichtigen auf einem <i>maschinell verwertbaren Datenträger</i> gespeichert waren, sind auch in dieser Form vorzuhalten, damit sie durch die Finanzbehörde maschinell ausgewertet werden können...</p> <p>...Hinsichtlich unter Zuhilfenahme von Textverarbeitungs- und Tabellenkalkulationsprogrammen erstellten Ausgangsrechnungen muss differenziert werden: <i>Eignen sich diese Ausgangsrechnungen zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem</i>, sind sie nach dem Wortlaut der GDPdU auch in maschinell auswertbarer Form vorzuhalten. Denkbare Beispiele: Auflistungen einer Vielzahl von Einzelpositionen und Einzelbeträgen innerhalb einer Tabelle.</p> <p><i>Die Aufbewahrungspflichten gelten für alle Datenbestände, die für eine maschinelle Weiterverarbeitung geeignet sind.</i> Deshalb sind z.B. die in einer Tabellenkalkulation durchgeführten Berechnungen zur Bildung einer Rückstellung in maschinell auswertbarer Form aufzubewahren, auch wenn nur das Berechnungsergebnis in die Buchführung eingeflossen ist.</p>
-------	---	--

Insgesamt bleibt festzuhalten, dass sich aus dem gesamten Kontext eindeutig herauslesen lässt, dass ausschließlich maschinell auswertbare, strukturierte Datenbestände (Tabellenform) in auswertbarer Form vorzuhalten und in dieser Form der Betriebsprüfung zur Verfügung zu stellen sind.

▪ **Müssen E-Mails in digitaler Form aufbewahrt werden?**

Die E-Mail-Problematik bereitet den Unternehmen erst seit den hierauf gerichteten Ausführungen innerhalb des Fragen- und Antwortenkatalogs Kopfzerbrechen. Unzweifelhaft handelt es sich um eine *elektronische und digitale Form des Informationsaustauschs*, wie dies z. B. bei *Fax-Dokumenten* ebenfalls der Fall ist. Innerhalb des Fragen- und Antwortenkatalogs wird somit festgelegt, dass E-Mails als originär digitale Dokumente für den Datenzugriff im Originalformat maschinell auswertbar vorgehalten werden müssen. Als Beispiel wird eine per E-Mail übermittelte Reisekostenabrechnung in einem Tabellenkalkulationsformat angeführt.

Zu der dargestellten Ansicht ist anzumerken, dass zwischen dem – in der Regel unstrukturierten – Textkörper einer E-Mail und der angehängten (möglicherweise strukturierten) Datei unterschieden werden muss. Ausschließlich Letztere wären maschinell auswertbar, mit der Notwendigkeit, diese in gleicher Form zu speichern.

Die E-Mail selbst ist hingegen einem Textdokument vergleichbar, für das gegebenenfalls überlegt werden kann, ob es überhaupt in einer digitalen Form für Zwecke der Betriebsprüfung vorgehalten werden muss. Hierzu ist es zunächst hierzu entsprechend den gesetzlichen Grundlagen (Geschäftsbrief, Beleg, andere Unterlage etc.) einzuordnen. Anschließend kann über die Aufbewahrungsform (Ausdruck, digital bildlich, digital inhaltlich und maschinell auswertbar) nachgedacht werden.

Vorgaben		Textauszug
AO	<p>§ 147 Abs. 2</p> <p>§ 147 Abs. 6</p>	<p>(2) Mit Ausnahme der Jahresabschlüsse, der Eröffnungsbilanz und der Unterlagen nach Absatz 1 Nr. 4a <i>können</i> die in Absatz 1 aufgeführten Unterlagen auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden, wenn ... sichergestellt ist, dass die Wiedergabe oder die Daten</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. mit den <i>empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefen und den Buchungsbelegen bildlich</i> und mit den anderen Unterlagen inhaltlich übereinstimmen, wenn sie lesbar gemacht werden, 2. während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und <i>maschinell ausgewertet</i> werden können. <p>(6) Sind die Unterlagen nach Absatz 1 mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben <i>maschinell ausgewertet</i> oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden.</p>
GDPdU	<p>Art. III. Archivierung digitaler Unterlagen</p>	<p>Originär digitale Unterlagen nach § 146 Abs. 5 AO sind auf maschinell verwertbaren Datenträgern zu archivieren. Originär digitale Unterlagen sind <i>die in das Datenverarbeitungssystem in elektronischer Form eingehenden und die im Datenverarbeitungssystem erzeugten Daten</i>; ein maschinell verwertbarer Datenträger ist ein <i>maschinell lesbarer und auswertbarer Datenträger</i>.</p> <p>Eine <i>Pflicht zur Archivierung</i> einer Unterlage i.S. des § 147 Abs. 1 AO <i>in maschinell auswertbarer Form</i> (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO) <i>besteht nicht</i>, wenn diese Unterlage zwar DVgestützt erstellt wurde, sie aber <i>nicht zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem</i> geeignet ist (z.B. Textdokumente).</p>

F & A	<p>Art. III Ziffer 2 Ziffer 6 Ziffer 5 Ziffer 8</p>	<p><u>Faustregel:</u> Alle Daten des Rechnungswesens, die einmal beim Steuerpflichtigen auf einem <i>maschinell verwertbaren Datenträger</i> gespeichert waren, sind auch in dieser Form vorzuhalten, damit sie durch die Finanzbehörde maschinell ausgewertet werden können...</p> <p><i>Die Aufbewahrungspflichten gelten für alle Datenbestände, die für eine maschinelle Weiterverarbeitung geeignet sind.</i> Deshalb sind z.B. die in einer Tabellenkalkulation durchgeführten Berechnungen zur Bildung einer Rückstellung in maschinell auswertbarer Form aufzubewahren, auch wenn nur das Berechnungsergebnis in die Buchführung eingeflossen ist.</p> <p>Bei der Archivierung muss zwischen der nach wie vor <i>erlaubten Speicherung entsprechend den „Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“ (GoBS) von digitalisierten Unterlagen in maschinell nicht auswertbaren Formaten wie zum Beispiel tiff oder pdf</i> einerseits und der <i>Archivierung von Buchführungsdaten</i> andererseits unterschieden werden. Werden Buchführungsdaten in maschinell nicht auswertbare Formate überführt, kann auf die Daten nicht mehr wahlfrei zugegriffen werden. So ist bei einer ausschließlichen Archivierung der Daten im pdf- oder tiff-Format eine maschinelle Auswertung durch betriebliche Auswertungsprogramme oder die Prüfsoftware der Finanzverwaltung nicht mehr möglich.</p> <p><i>Dies liegt darin begründet, dass diese graphischen Formate keinerlei Strukturinformationen (Felddefinitionen o.ä.) enthalten.</i></p> <p>Aus diesem Grunde geben die GDPdU die Archivierung von Buchführungsdaten in maschinell auswertbaren Formaten vor, während beispielsweise nicht digitalisierte Belege weiterhin in graphischen Formaten gespeichert werden dürfen.</p> <p>E-Mails, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, sind nach den allgemeinen Vorschriften des § 147 Abgabenordnung aufzubewahren. Eine (elektronisch übersandte) E-Mail stellt ein originär digitales Dokument dar, das für den Datenzugriff im Originalformat maschinell auswertbar vorgehalten werden muss. Dies gilt beispielsweise für eine per E-Mail übermittelte Reisekostenabrechnung in einem Tabellenkalkulationsformat.</p> <p>Nach den GoBS (Abschnitt VIII. „Wiedergabe der auf Datenträgern geführten Unterlagen“) sind auch E-Mails als originär digitale Dokumente mit einem unveränderbaren Index zu versehen, unter dem das archivierte digitale Dokument bearbeitet und verwaltet werden kann. Hinsichtlich der maschinellen Auswertbarkeit ist jedoch nicht entscheidend, ob die per E-Mail übermittelten Daten automatisiert Eingang in das verwendete Buchhaltungssystem gefunden haben oder im betrieblichen DV-System Importfunktionen zur Übernahme von steuerlich relevanten Daten aus dem Textkörper von E-Mails oder angehängter Dateien vorhanden sind. Als Beispiel sei eine E-Mail aufgeführt, die steuerlich relevante Vertragsgestaltungen enthält. Über den nach GoBS geforderten Index ist die maschinelle Auswertbarkeit – der wahlfreie Zugriff – auf die im Originalformat zu archivierende E-Mail auch in solchen Fällen sicherzustellen.</p> <p>E-Mails mit nicht steuerlich relevanten Inhalten müssen hingegen weder archiviert noch für den Datenzugriff vorgehalten werden.</p>
-------	---	--

GoBS	BMF-schreiben v. 7.11.95	<p>a) Der Buchführungspflichtige, der aufzubewahrende Unterlagen <i>nur in Form einer Wiedergabe auf einem Datenträger vorlegen kann</i>,...</p> <p>b) § 147 Abs. 2 AO schreibt zur Archivierung von Unterlagen (Dokumenten) auf digitalen Datenträgern keine besondere Technik vor.</p> <p>2. Speicherung von originär digitalen Dokumenten</p> <p>Originär digitale Dokumente werden durch Übertragung der Inhalts- und Formatierungsdaten auf einen digitalen Datenträger archiviert...</p> <p>c) Bei der Speicherung auf Datenträgern ist bei bestimmten Unterlagen sicherzustellen, daß die Wiedergabe mit der Originalunterlage bildlich übereinstimmt (§ 147 Abs. 2 Nr. 1 AO). Eine vollständige Farbwiedergabe ist erforderlich, wenn der Farbe Beweisfunktion zukommt.</p>
------	-----------------------------	---

Der Fragen- und Antwortenkatalog ist hier wiederum widersprüchlich. Zunächst heißt es, dass steuerrelevante *E-Mails auf jeden Fall maschinell auswertbar* vorgehalten werden müssen. An anderer Stelle werden digitale *Unterlagen*, die keinerlei Strukturinformationen beinhalten und *die damit für eine maschinelle Weiterverarbeitung ungeeignet* sind, hiervon *ausgenommen*. Hat sie den Charakter eines empfangenen Geschäftsbriefes oder Beleges, wird auf die *bildhafte Speicherung* hingewiesen. Zusätzlich findet der interessierte Leser die Bemerkung, dass es für die Beurteilung der „*maschinellen Auswertbarkeit*“ *bei E-Mails* nicht entscheidet ist, dass übermittelte Daten automatisiert Eingang in das Buchhaltungssystem gefunden haben sondern dass *auch ein unstrukturiertes Textdokument* (Beispiel Vertragsgestaltungen) mit einem Verweis auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Speicherbuchführung (GoBS) *in digitaler Form* vorzuhalten sei. Was nun?

Das steuerpflichtige Unternehmen sollte sich von diesen vielfältigen Betrachtungsweisen nicht verwirren lassen. Ein Blick in die *GoBS* zeigt, dass deren Bestimmungen dann gelten, wenn der Buchführungspflichtige *eine aufzubewahrende (steuerrelevante) Unterlage ausschließlich digital speichert* und dieses nicht ausdrückt aufbewahrt. Die Aufbewahrungsvorschriften des *GDPdU-Schreibens* sowie der *Abgabenordnung* beziehen sich, ihrem ganzen Tenor entsprechend, auf strukturierte und maschinell auswertbare Daten, die in eben dieser Form aufbewahrt werden müssen. *Gerade hierzu gehören E-Mails in der Regel nicht*. Ausschließlich so vermitteln die erläuterten Vorschriften im Hinblick auf die Zielsetzung der digitalen Betriebsprüfung einen Sinn.

Für die Unternehmen ergeben sich im Hinblick auf den E-Mail-Verkehr lediglich marginale Abweichungen von der bisher vorherrschenden Handhabung. Beinhaltet ein *E-Mail-Anhang* maschinell auswertbare Daten, entsteht für diesen eine Aufbewahrungspflicht in digital auswertbarer Form. Die E-Mail selbst (Textkörper) kann das Unternehmen nach freiem Ermessen ausgedruckt in der Steuerakte oder digital (in der Regel bildlich und mit Index) aufbewahren. Für die prüferische Urteilsbildung ist es sicherlich auch unerheblich, ob der E-Mail-Text von Papier oder Bildschirm abgelesen werden kann.

Ausschließlich in seltenen Fällen, etwa wenn eine E-Mail mittels digitaler Signatur zum Originaldokument wird oder sich im E-Mail-Text strukturiert auswertbare Informationen (Tabellen) befinden, ist eine auswertbare digitale Aufbewahrung unabwendbar.

▪ **Welches Datenformat ist für die Datenträgerüberlassung zulässig?**

An dieser Stelle muss auf eine aktuelle Änderung des Fragen- und Antwortenkatalogs eingegangen werden. Einer neuen Formulierung entsprechend *erfüllen ausschließlich solche Dateiformate die Voraussetzung der maschinellen Verwertbarkeit im Sinne der GDPdU*, die die zur Auswertung der Daten notwendigen *Strukturinformationen gleichfalls in maschinell verwertbarer Form* bereitstellen und das *automatische Einlesen der Daten in die Prüfsoftware IDEA* ermöglichen.

Diese Ergänzung wird nahezu wortgleich in viele aktuelle Prüfungsanordnungen örtlicher Finanzbehörden übernommen. Hierzu ein Beispiel:

„Folgende Datenformate erfüllen die Voraussetzung der maschinellen Verwertbarkeit im Sinne der Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen – GDPdU (BMF v. 16.07.2001, BStBL 2001 I S. 415), sofern die zur Auswertung notwendigen Strukturinformationen gleichfalls in maschinell verwertbarer Form vorliegen:...“

An späterer Stelle wird innerhalb des Fragen- und Antwortenkatalogs darauf hingewiesen, wie sehr der Finanzverwaltung bewusst ist, dass die angeforderten Strukturinformationen vor allem kleineren und mittleren Unternehmen häufig nicht bekannt sind. Daher wird ausdrücklich empfohlen sich mit einem zur Prüfsoftware „IDEA“ kompatiblen „Beschreibungsstandard für die Datenträgerüberlassung“ vertraut zu machen, der von den Internetseiten des zugehörigen Softwarelieferanten bezogen werden kann. In dem Zusammenhang stellen sich für die betroffenen Unternehmen drei Fragen:

- Ist der Beschreibungsstandard verbindlich,
- warum ist dieser Beschreibungsstandard nicht – wettbewerbsneutral – beim BMF oder über dessen Internetseiten erhältlich und
- was geschieht, wenn der Beschreibungsstandard innerhalb der eigenen Buchführungssoftware nicht zur Verfügung steht?

Zu deren Beantwortung hilft ebenfalls die Deutung gesetzlicher und sonstiger Grundlagen.

Vorgaben		Textauszug
AO	§ 147	(6) Sind die Unterlagen nach Absatz 1 mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht... ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden.
GDPdU	I. Datenzugriff Abs. 1 Bstb. c)	c) Bei der Datenträgerüberlassung (Abschnitt I Nr. 1 Buchstabe c) sind der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen (z.B. über die Dateistruktur, die Datenfelder sowie interne und externe Verknüpfungen) in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen sich die Daten bei Dritten befinden.
F & A	Art. II Ziffer 2 Ziffer 4	Folgende Dateiformate werden von der aktuellen Version der Prüfsoftware IDEA problemlos gelesen und erfüllen damit die Voraussetzung der maschinellen Verwertbarkeit im Sinne der GDPdU - <i>sofern die zur Auswertung der Daten notwendigen Strukturinformationen gleichfalls in maschinell verwertbarer Form bereitgestellt werden</i> und das Einlesen der Daten ohne Installation zusätzlicher Software über IDEA und Smart X hinaus möglich ist: <ul style="list-style-type: none"> • ASCII feste Länge • ASCII Delimited (einschließlich Kommagetrennter Werte) • EBCDIC feste Länge • EBCDIC Dateien mit variabler Länge

F & A		<ul style="list-style-type: none"> • 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 <p>Nicht erkennbare Dateiformate müssen in lesbare Formate konvertiert werden.</p> <p>Bei dieser Form des Datenzugriffs sind dem Prüfer die gespeicherten steuerlich relevanten Daten samt <i>aller zur Auswertung notwendigen Informationen wie Formatangaben, Dateistruktur, Felddefinitionen und Verknüpfungen (beispielsweise zwischen den einzelnen Feldern der eingesetzten Datenbank)</i> auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zu übergeben.</p> <p><i>Die angeforderten Strukturinformationen sind hingegen vor allem kleineren und mittleren Unternehmen häufig nicht bekannt.</i> Aus diesem Grunde hat die Finanzverwaltung mit Herstellern von Entgeltabrechnungs-, Finanzbuchhaltungs- und Archivierungssystemen sowie dem deutschen Vertrieb der Prüfsoftware „IDEA“ (Fa. Audicon, Düsseldorf) eine einheitliche technische Bereitstellungshilfe zur Format- und Inhaltsbeschreibung der steuerlich relevanten Daten entwickelt.</p> <p>Der „Beschreibungsstandard für die Datenträgerüberlassung“ definiert die Datenimport- Schnittstelle zur automatisierten Übernahme steuerlich relevanter Daten einschließlich der zur maschinellen Auswertung erforderlichen Verknüpfungen. Dieser Schnittstelle können und <i>sollen sich die Softwarehersteller</i> bedienen, um ihren Kunden die Möglichkeit zur problemlosen Datenübergabe bei angeforderter Datenträgerüberlassung im Rahmen einer Außenprüfung zu bieten.</p> <p><i>Die aktuelle ausführliche technische Beschreibung kann bei der Fa. Audicon (www.audicon.net) kostenlos angefordert werden.</i></p>
Sonstige	Schriftliche Stellungs- nahmen des BMF zu Anfragen	<p><i>„...Der Beschreibungsstandard für die Datenträgerüberlassung ist weder gesetzlich verankert noch Bestandteil der „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ (GDPdU) und damit auch keine zwingende Anforderung zur Erfüllung der Pflichten im Rahmen des Datenzugriffs...“</i></p> <p><i>„...Das Bundesfinanzministerium lehnt im Betriebsprüfungsbereich - nach wie vor - eine Zertifizierung (Testierung) bestimmter Produkte, Systeme und Verfahren ab. Hierfür sprechen insbesondere folgende Gründe:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Missbrauch von Zertifikaten für Werbezwecke,</i> • <i>Zertifikate nur zeitpunktbezogene Beurteilungen (keine Berücksichtigung von Änderungen),</i> • <i>Zertifikate keine Garantie für ordnungsmäßige Buchführung (maßgeblich z.B. auch Richtigkeit und Vollständigkeit der Dateneingabe)...“</i>

Die Vorgabe des Fragen- und Antwortenkatalogs zur Akzeptierung einer *ausschließlich digitalen Satzbett-Beschreibung*, die von der in Finanzbehörden verwendeten Prüfsoftware eingelesen werden kann, ist *unverbindlich*. Um Irritationen bei den Unternehmen zu vermeiden, ist der Finanzverwaltung dringend zu empfehlen, dieses in ihrer Formulierung zu verdeutlichen.

Betriebe, die eine Satzbeschreibung nach dem „Beschreibungsstandard“ aufgrund der verwendeten Buchhaltungssoftware problemfrei und *ohne Aufwand* erzeugen können, sollten sich dieser Technik bedienen. Daneben gibt es eine Reihe gängiger Datenformate (*Excel, Access, dBase, Lotus 1 2 3*) sowie *Datenbestände aus SAP-Systemen und von IBM AIS/400-Rechnern*, die mit integrierten Satzbeschreibungen versehen sind und *nahezu gleichen Übernahmekomfort für die Finanzverwaltung* bieten. In vielen Systemen sind Schnittstellen für diese weiteren Formate bereits vorhanden und können für die Datenträgerüberlassung verwendet werden. Folgt man darüber hinaus den Vorschriften der Abgabenordnung und des GDPdU-Schreibens so ist es vollkommen ausreichend, wenn die auswertbaren (Netto-)Daten in einem Standard ASCII-Format (feste Länge oder mit Feldtrenner) gespeichert werden und der Prüfer zusätzlich einen Papierausdruck mit Strukturinformationen zu den überlassenen Dateien und deren Verknüpfungen erhält. Hiermit ist eine Übernahme in die Software der Betriebsprüfer ebenfalls problemfrei möglich.

▪ **Können kritische Daten verschlüsselt auf einem Datenträger überlassen werden?**

Einschlägige gesetzliche Vorschriften zum Datenschutz und zur Datensicherheit verlangen, dass auch an berechnigte Dritte übermittelte Daten vor einer unbefugten Verwendung und Einsichtnahme zu schützen sind.

Vorgaben		Textauszug
F & A	Art. III Ziffer 9	Dürfen Daten im Archiv auch nach In-Kraft-Treten des Rechts auf Datenzugriff verschlüsselt werden? Ja. Hierdurch dürfen jedoch die maschinelle Auswertbarkeit sowie die Lesbarmachung der Daten nicht beeinträchtigt werden. Eine Installation der im Unternehmen verwendeten Entschlüsselungsprogramme auf DV-Systemen der Finanzverwaltung oder Laptops der Prüfer ist nicht möglich. Beim Datenzugriff in Form der Datenträgerüberlassung muss deshalb die Entschlüsselung der übergebenen steuerlich relevanten Daten spätestens bei der Datenübernahme auf Systeme der Finanzverwaltung erfolgen.

Weder die Abgabenordnung, noch das GDPdU-Schreiben nehmen zu Schutz und Sicherheit der an die Finanzverwaltung übergebenen Firmendaten Stellung. Innerhalb des Fragen- und Antwortenkatalogs heißt es, dass Verwendung betrieblicher Entschlüsselungsprogramme auf dem Prüfer-Laptop nicht möglich ist. Es sei daher sicherzustellen, dass eine Entschlüsselung der zu übergebenen steuerlich relevanten Daten spätestens bei der Datenübernahme auf Systeme der Finanzverwaltung erfolgen kann.

Unternehmen sollten daher Daten für die Betriebsprüfung mit einer selbst extrahierenden Verschlüsselungstechnik auf den zu überlassenden Datenträger überspielen. Hiernach kann die Finanzverwaltung deren Daten nach Eingabe des zugehörigen Passwortes unverschlüsselt auf den prüfereigenen Computer übernehmen. Dort muss die Finanzverwaltung ihrerseits durch technische Vorkehrungen in geeigneter Weise dafür Sorge tragen, dass auch bei einem Verlust des Prüfer-PC` s keine unbefugte Einsichtnahme durch Dritte erfolgen kann.

3 Zusammenfassung

Im Zusammenhang mit der digitalen Betriebsprüfung erweisen sich viele hierzu formulierte Anforderungen als unzureichend, widersprüchlich oder praxisfremd. Vielfach beklagen Unternehmen lediglich die hiermit verbundenen finanziellen und manuellen Aufwendungen, ohne den Sinn einzelner Anforderungen zu hinterfragen oder gar in Frage zu stellen. Demgegenüber wäre es nützlicher, sich dem Thema konstruktiv zuzuwenden und gleichzeitig auf der Basis verbindlicher Ausführungen in der Abgabenordnung einen eigenen Standpunkt entwickeln, der die allseits beobachtbaren praktischen betrieblichen Probleme einbezieht. Dieses diene sowohl den Firmen als auch der Finanzverwaltung, die ihre nach außen gerichteten Informationen überarbeiten und unter Einbeziehung praktischer Erörterungen mit den Betrieben fortschreiben könnte.