



# Der Zugriff der Finanzverwaltung auf die EDV-Systeme

## Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung .....	3
2.	Allgemeines zur Außenprüfung .....	3
3.	Aufzubewahrende und in der Außenprüfung vorzulegende Unterlagen .....	4
3.1.	Wer ist buchführungspflichtig? .....	4
3.2.	Welche Unterlagen sind aufzubewahren? .....	5
3.3.	Dauer der Aufbewahrungspflicht .....	5
3.4.	Nicht buchführungspflichtige Unternehmen .....	6
4.	Möglichkeiten des Datenzugriffs durch die Finanzverwaltung .....	6
4.1.	Unmittelbarer Datenzugriff (Z 1) .....	6
4.2.	Mittelbarer Datenzugriff (Z 2) .....	6
4.3.	Datenträgerüberlassung (Z 3) .....	6
4.4.	Die Prüfungssoftware der Finanzverwaltung „IDEA“ .....	6
5.	Zweifelsfragen infolge der Art des Datenzugriffs .....	6
5.1.	Umfang des Datenzugriffs .....	6
5.2.	Zugriff auf Daten Dritter .....	6
5.3.	Unmittelbarer Datenzugriff (Z1) .....	6
5.4.	Datenzugriff bei einem externen EDV-System .....	6
5.5.	Mittelbarer Datenzugriff (Z2) .....	6
5.6.	Datenträgerüberlassung (Z3) .....	6
5.6.1	Datenexport und Weitergabe an den Steuerprüfer .....	6
5.6.2	Rückgabe oder Löschung der übergebenen Daten .....	6
5.7.	Verhältnismäßigkeit bei der Auswahl der Art des Datenzugriffs .....	6
6.	Zeitliche Anwendung des Datenzugriffs .....	6
6.1.	Daten vor dem 1.1.2002 .....	6
6.2.	Daten ab dem 1.1.2002 .....	6

7.	Archivierung digitaler Unterlagen.....	6
7.1.	Änderung der Aufbewahrungspflichten.....	6
7.2.	Probleme bei der Archivierung.....	6
8.	Verstöße gegen die Anforderungen des digitalen Datenzugriffs.....	6
9.	Fazit.....	6

## 1. Einleitung

Fast jeder Unternehmer nutzt in seinem Betrieb EDV-Systeme. Sie sind aus dem wirtschaftlichen Leben nicht mehr wegzudenken. Die Vorteile liegen auf der Hand. Die Flut an Daten im Unternehmen, angefangen von Materiallieferungen, Lagerbeständen, Arbeitsstunden der Mitarbeiter, bis hin zu den Umsätzen, lässt sich dadurch um einiges leichter bewältigen. Der Unternehmer oder seine leitenden Angestellten können sich jederzeit Einblick über den Betriebsablauf verschaffen und eventuelle Mängel zeitnah aufdecken und beseitigen, indem sie quasi per Knopfdruck die Rentabilität des Unternehmens ermitteln können.

Von diesem technischen Fortschritt profitiert auch die Finanzverwaltung. Auch hier sind die Zeiten vorbei, in denen sich der Prüfer nur mit Bleistift und Rechenmaschine bewaffnet durch Berge von Zahlen und Papier kämpft.

Durch das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000<sup>1</sup> wurde dafür der rechtliche Rahmen geschaffen. Die Finanzverwaltung hat durch die Kodifizierung der sog. **digitalen Betriebsprüfung** seit dem 1.1.2002 die Möglichkeit, im Rahmen ihrer Außenprüfung in weitem Umfang auf die EDV-Systeme der Unternehmen zuzugreifen. Mittlerweile hat die Finanzverwaltung ihre Prüfer entsprechend geschult und macht von den neuen Möglichkeiten rege Gebrauch. Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat in seinem Schreiben vom 16.7.2001<sup>2</sup> die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (kurz **GDPdU**) dargestellt und damit Anwendungsregelungen zur Umsetzung des Rechts auf Datenzugriff geschaffen. In einem umfangreichen Fragen-Antwort-Katalog, der regelmäßig aktualisiert wird, nimmt das BMF zu wichtigen Fragen in diesem Zusammenhang Stellung.<sup>3</sup>

## 2. Allgemeines zur Außenprüfung

Unternehmen haben jährlich Steuererklärungen beim zuständigen Finanzamt abzugeben. Gleichzeitig mit ihrer Steuererklärung müssen die Unternehmer, wenn sie ihren Gewinn nach den § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a EStG ermitteln (sog. **Bilanzierer**), eine Abschrift der Bilanz und daneben i. d. R. eine Gewinn- und Verlustrechnung, einen Anhang und Lagebericht einreichen, § 60 Abs. 1 EStDV. Unternehmer, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG mittels einer Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, müssen diese nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck, dem sog. Formular EÜR, abgeben, § 60 Abs. 4 EStDV.<sup>4</sup>

Entsprechend der Angaben in der Steuererklärung führt das Finanzamt die Steuerveranlagung durch und ermittelt die zu zahlende Steuer, vorausgesetzt die Angaben in der Steuererklärung sind in sich schlüssig. Weitere Prüfungen der Angaben nimmt das Finanzamt zu diesem Zeitpunkt grundsätzlich nicht vor.

In regelmäßigen Abständen erfolgt allerdings beim Unternehmer eine **Außenprüfung**, auch Betriebsprüfung genannt. Im Rahmen der Außenprüfung prüft das Finanzamt umfassend, ob das steuerpflichtige Einkommen, welches in der Steuererklärung angegeben und der Ermittlung der Steuer zugrundegelegt wurde, korrekt unter Beachtung der steuerlichen Vorschriften ermittelt wurde, §§ 193 ff. AO.

---

<sup>1</sup> BGBl. I 2000, S. 1466.

<sup>2</sup> BMF-Schreiben vom 16.7.2001, Az. IV D 2 – S 0316 – 136/01, BStBl. I 2001, S. 415ff..

<sup>3</sup> BMF: Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, aktuelle Fassung vom 1.2.2005, abzurufen unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

<sup>4</sup> Vgl. dazu ausführlich unseren Beitrag „Die Anlage EÜR – Zweiter Anlauf der Finanzverwaltung“ vom 14.4.2004 unter [www.steuerntransparent.com](http://www.steuerntransparent.com)

Vor Beginn der Außenprüfung wird dem Unternehmen in einer **Prüfungsanordnung** mitgeteilt, welche Steuerarten und welche Besteuerungszeiträume geprüft werden, § 196 AO.

Im Rahmen der Außenprüfung ist der Unternehmer zur **Mitwirkung** verpflichtet, § 200 AO. So hat er insbesondere Auskünfte zu erteilen sowie Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. Dazu gehört auch, dass der Unternehmer dem Außenprüfer erforderliche Erläuterungen gibt, damit dieser die Aufzeichnungen auch nachvollziehen kann.

Wurden die Unterlagen unter Zuhilfenahme eines Datenverarbeitungssystems erstellt oder erfolgten Aufzeichnungen auf Datenträgern, so ist der Außenprüfer berechtigt, auch auf diese zurückzugreifen, § 147 Abs. 6 AO. Der Unternehmer ist verpflichtet, dem Außenprüfer diesen, im Weiteren näher beschriebenen **Datenzugriff** zu ermöglichen.

### 3. Aufzubewahrende und in der Außenprüfung vorzulegende Unterlagen

Der Umfang der aufzubewahrenden und in der Außenprüfung vorzulegenden Unterlagen richtet sich danach, ob der Unternehmer buchführungspflichtig ist oder nicht. Buchführungspflichtige Unternehmer sind zur Aufbewahrung und Vorlage bestimmter Unterlagen verpflichtet, § 147 Abs. 1 und Abs. 3 AO. Wurden die nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahrenden Unterlagen mit einem Datenverarbeitungssystem zur elektronischen Weiterverarbeitung digital erstellt, ist der Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung der elektronische Zugriff auf diese Daten gestattet, § 147 Abs. 6 AO.

#### 3.1. Wer ist buchführungspflichtig?

Welche Unternehmen buchführungspflichtig sind, wird in §§ 140, 141 AO bestimmt. Für Zwecke der Besteuerung ist derjenige **buchführungspflichtig**, der bereits nach anderen Gesetzen verpflichtet ist, Bücher und Aufzeichnungen zu führen, § 140 AO. So sind insbesondere **Kaufleute** gemäß § 238 Abs. 1 HGB zur Führung von Büchern verpflichtet. Kaufmann ist jeder, der ein Handelsgewerbe betreibt, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert, § 1 Abs. 2 HGB.

##### Beispiel:

Der Arbeitnehmer A betreibt nebenberuflich einen Weinhandel. Pro Monat veräußert er nur wenige Kartons Wein. Den Warenbestand lagert er in seinem privaten Keller. Die Zahlungseingänge und Zahlungsausgänge werden über das private Bankkonto abgewickelt. Der Weinhandel des A erfordert daher keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb. A ist, was den Weinhandel betrifft, nicht buchführungspflichtig.

Handelsgesellschaften (OHG, KG) und Kapitalgesellschaften (AG, GmbH) gelten hingegen bereits aufgrund ihrer Rechtsform als Kaufleute, so dass hier die zuvor genannten Voraussetzungen nicht zu prüfen sind, § 6 Abs. 1 HGB – sog. Formkaufleute.

Besteht nicht bereits eine Buchführungspflicht nach § 140 AO, können gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte gemäß § 141 AO dennoch zur Führung von Büchern verpflichtet sein. Hierfür ist maßgeblich, ob eine der genannten **Grenzen** überschritten wird.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Neue Grenzen ab 1.1.2004

<b>Buchführungspflicht bei Überschreiten folgender Grenzen:</b>	
Umsätze im Kalenderjahr	mehr als 350.000 Euro
Wirtschaftswert selbstbewirtschafteter land- und forstwirtschaftlicher Flächen	mehr als 25.000 Euro
Gewinn aus Gewerbebetrieb im Wirtschaftsjahr	mehr als 30.000 Euro
Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft im Kalenderjahr	mehr als 30.000 Euro

### 3.2. Welche Unterlagen sind aufzubewahren?

Der buchführungspflichtige Unternehmer hat gemäß § 147 Abs. 1 AO folgende Unterlagen geordnet **aufzubewahren**:

- Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
- die empfangenen Handels- und Geschäftsbriefe,
- Wiedergaben der abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe,
- Buchungsbelege,
- bestimmte Unterlagen für Zollanmeldungen,<sup>6</sup>
- sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

Die Funktion der Bücher und Aufzeichnungen wird bei modernen Buchführungssystemen durch verschiedene Medien erfüllt. So ersetzen Belege bei einer kontenlosen Buchführung die sonst zu führenden Konten.<sup>7</sup>

Die Jahresabschlüsse, die Eröffnungsbilanzen sowie die Unterlagen für die Zollanmeldung sind dabei in einer Originalausfertigung aufzubewahren, § 147 Abs. 2 Satz 1 AO. Die übrigen Unterlagen können dagegen sowohl in Kopie als auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern, z. B. Mikrofilmen, Magnetbändern, Disketten, CD-ROM aufbewahrt werden.<sup>8</sup>

### 3.3. Dauer der Aufbewahrungspflicht

Die Unterlagen sind zum Teil zehn, teilweise sechs Jahre aufzubewahren, § 147 Abs. 3 Satz 1 AO:

<b>Aufbewahrungspflicht 10 Jahre</b>	Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Eröffnungsbilanz, zusätzlich zum Verständnis erforderliche Arbeitsanweisungen und sonstige Organisationsunterlagen  Buchungsbelege  Bestimmte Unterlagen für die Zollanmeldung sowie  Rechnungen gemäß 14b Abs. 1 UStG
--	--

<sup>6</sup> Unterlagen, die einer mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegebenen Zollanmeldung nach Art. 77 Abs. 1 i.V.m. Art. 62 Zollkodex beizufügen sind, sofern die Zollbehörden nach Art. 77 Abs. 2 Satz 1 Zollkodex auf ihre Vorlage verzichtet oder sie nach erfolgter Vorlage verzichtet oder sie nach erfolgter Vorlage zurückgegeben haben.

<sup>7</sup> Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO, Rdnr. 5.

<sup>8</sup> Drüen in Tipke/Kruse, § 147 AO, Rdnr. 35 ff.

<b>Aufbewahrungspflicht 6 Jahre</b>	Empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe
	Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe
	Sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

Die Aufbewahrungsfrist verlängert sich, soweit die sog. Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist, § 147 Abs. 3 Satz 3 AO. Diese Frist besagt, bis zu welchem Tag die Finanzverwaltung Steuern per Steuerbescheid festsetzen darf. Die Festsetzungsfrist beträgt beispielsweise bei der Körperschaft- und der Einkommensteuer regelmäßig vier Jahre, § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO. Bedeutung hat dies beispielsweise, wenn gegen einen Steuerbescheid Einspruch eingelegt oder Klage erhoben wurde. Bis über den Einspruch bzw. über die Klage nicht abschließend entschieden wurde, läuft auch die Festsetzungsfrist nicht ab, § 171 Abs. 3a AO. Auch wenn die Aufbewahrungsfrist gemäß § 147 Abs. 3 Satz 1 und 2 AO bereits abgelaufen ist, müssen die Unterlagen noch aufbewahrt werden, § 147 Abs. 3 Satz 3 AO.

**Beispiel:**

Die A-GmbH wird im Jahr 02 zur Körperschaftsteuer für das Jahr 01 veranlagt. Gegen den daraufhin ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 01 legt die A-GmbH fristgemäß Einspruch ein. Dieser wird mit Einspruchsbescheid in 03 abgelehnt, wohingegen die A-GmbH Klage beim Finanzgericht erhebt. Auch das Verfahren vor dem Finanzgericht endet in 05 erfolglos, so dass die A-GmbH weiteren Rechtsschutz vor dem Bundesfinanzhof sucht. Das Verfahren ist in 08 immer noch nicht entschieden. Obwohl die sechsjährige Aufbewahrungsfrist u.a. für die Geschäftsbriefe aus 01 bereits Ende 07 abgelaufen ist, dürfen diese Unterlagen von der A-GmbH noch nicht vernichtet werden.

### 3.4. Nicht buchführungspflichtige Unternehmen

Für nicht buchführungspflichtige Unternehmer, die auch nicht freiwillig Bücher führen, besteht keine spezielle gesetzliche Vorschrift, welche Unterlagen aufzubewahren sind, um sie in der Außenprüfung vorlegen zu können. In der Außenprüfung sind dann diejenigen Unterlagen vorzulegen, die geeignet sind, die Richtigkeit der Gewinnermittlung zu überprüfen. Nicht buchführungspflichtig sind insbesondere freiberuflich Tätige und gewerbliche Kleinbetriebe. Für sie gelten daher die Vorschriften über den elektronischen Datenzugriff der Finanzverwaltung nicht.

## 4. Möglichkeiten des Datenzugriffs durch die Finanzverwaltung

Erstellt nun der **buchführungspflichtige Unternehmer** die aufzubewahrenden Unterlagen (vgl. 3.1) mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems, so hat er sicherzustellen, dass diese Daten für die Dauer der Aufbewahrungsfrist (vgl. 3.3) jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können, § 147 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO. Auf die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellten Unterlagen kann die Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung Zugriff nehmen, § 147 Abs. 6 AO.

Um ihr **Datenzugriffsrecht** auszuüben, stehen der Finanzverwaltung folgende drei Möglichkeiten offen:<sup>9</sup>

<sup>9</sup> BMF-Schreiben vom 16.7.2001, a.a.O., BStBl. I 2001, S. 415ff., Tz. I.1..

<b>Z 1</b>	unmittelbarer Zugriff	Nur-Lesezugriff
<b>Z 2</b>	mittelbarer Zugriff	maschinelle Auswertung durch den Unternehmer oder einen beauftragten Dritten
<b>Z 3</b>	Datenträgerüberlassung	Überlassung der gespeicherten Daten auf einem Datenträger

Welche der drei Möglichkeiten der Prüfer im Rahmen seiner Außenprüfung nutzt, steht in seinem pflichtgemäßen Ermessen. Der Prüfer ist dabei nicht auf eine der drei Möglichkeiten begrenzt, d.h., er kann auch alle drei Möglichkeiten in Anspruch nehmen, wenn dies erforderlich ist. Nach ersten praktischen Erfahrungen wählt der Prüfer bei Großunternehmen in der Regel zunächst den unmittelbaren Zugriff. Daran anschließend wird sich Prüfer häufig Daten auf einem Datenträger vom Unternehmen geben lassen, um die Daten selbst auszuwerten. Bei kleineren Unternehmen setzt die Betriebsprüfung häufig von Anfang an die Datenträgerüberlassung ein.

Die Kosten für die Ermöglichung des Datenzugriffs muss der Unternehmer tragen, § 147 Abs. 6 Satz 3 AO.

#### 4.1. Unmittelbarer Datenzugriff (Z 1)

Der **unmittelbare Zugriff** ermöglicht dem Prüfer Einsicht in die gespeicherten Daten. Dazu kann der Prüfer die vom Unternehmen eingesetzte Hard- und Software nutzen. Dies bedeutet, dass dem Außenprüfer ein Computer im Betrieb des Unternehmens samt der im Betrieb installierten Software und der Möglichkeit des Zugriffs auf die steuerlich relevanten Daten für den Zeitraum der Prüfung zur Verfügung zu stellen ist. Der Prüfer ist gegebenenfalls durch den Unternehmer bzw. durch geschultes Personal ausreichend in das EDV-System einzuführen, so dass er Zugriff auf die Daten nehmen kann.

Im Rahmen des unmittelbaren Zugriffs kann der Prüfer die Daten lesen und mit den vom System vorgegebenen Möglichkeiten filtern und sortieren. Nicht möglich ist dagegen, dass der Prüfer etwaige eigene Programme auf einen betrieblichen Computer aufspielt, um diese zur Prüfung einzusetzen. Ebenfalls ist der Prüfer nicht zu einer Fernabfrage, also zum externen Online-Zugriff auf das Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen berechtigt, etwa über das Internet.

#### 4.2. Mittelbarer Datenzugriff (Z 2)

Im Gegensatz zum unmittelbaren Zugriff kann der Prüfer auch verlangen, dass der Unternehmer oder ein beauftragter Dritter die vorhandenen Daten nach den Vorgaben des Prüfers maschinell auswertet und anschließend dem Prüfer zur Verfügung stellt - **mittelbarer Datenzugriff**. An Stelle des Prüfers filtert, sortiert und wertet der Unternehmer oder ein beauftragter Dritter die Daten aus. Wie beim unmittelbaren Zugriff hat der Unternehmer dem Prüfer einen Nur-Lesezugriff auf die aufbereiteten Daten zu gewähren.

#### 4.3. Datenträgerüberlassung (Z 3)

Als dritte Möglichkeit kann die Finanzbehörde im Rahmen der Außenprüfung fordern, dass der Unternehmer die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung stellt, um sie dann selbst mittels eines eigenen Prüfprogrammes auswerten zu können (vgl. 4.4). Zusätzlich sind dem Prüfer alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen, beispielsweise zur Dateistruktur, zur Verfügung zu stellen. Hier kann der Prüfer die Unternehmerdaten auf einen Computer der Finanzbehörde aufspielen und mit Hilfe von Programmen der Finanzbehörde auswerten.

Spätestens nach Bestandskraft der aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide ist dem Steuerpflichtigen der zur Auswertung überlassene Datenträger zurückzugeben oder zu löschen.<sup>10</sup>

#### 4.4. Die Prüfungssoftware der Finanzverwaltung „IDEA“

Die Finanzverwaltung bedient sich bei der Auswertung der ihr überlassenen Daten (vgl. 4.3) der frei auf dem Markt verfügbaren Prüfsoftware „IDEA“.<sup>11</sup> Dieses Programm wird bereits seit einigen Jahren u. a. von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften genutzt. Mittels dieser Software können größere Datenmengen in kurzer Zeit ausgewertet werden.

Wie das Unternehmen die Vorteile der elektronischen Datenverarbeitung nutzt, kommen diese Vorteile über den Datenzugriff auch der Finanzverwaltung zugute. Musste sich der Betriebsprüfer in der Vergangenheit in der Regel mit Stichproben begnügen, so ist jetzt nahezu eine vollständige Prüfung der Daten möglich. Insbesondere durch den Einsatz der Prüfungssoftware können Unstimmigkeiten in der Buchhaltung schneller aufgedeckt und analysiert werden. Im Gegensatz zur herkömmlichen Außenprüfung sind durch den Datenzugriff strukturierte Analysen nahezu aller Daten eines Unternehmens möglich.

	<b>Herkömmliche Betriebsprüfung</b>	<b>Digitale Betriebsprüfung mit IDEA</b>
Prüfungsart	i. d. R. Stichprobenprüfung	vollständige Prüfung möglich
Auswahl der Prüfungsgebiete	aufgrund von Erfahrungen und Branchenkenntnissen des Prüfers	(teil-)standardisiert und (teil-)automatisiert
Prüfungstätigkeit	überwiegend manuell	geringer manueller Anteil
Zeit	Anzahl und Durchführung einzelner Prüfschritte zeitlich begrenzt	nahezu lückenlose Prüfung von Masendaten innerhalb kurzer Zeit möglich
Ergebnis	Begrenzter Einblick in die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung	tieferer Einblick in die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung

Die Möglichkeiten des Prüfprogrammes sind vielfältig und gehen über eine bloße Zeitersparnis hinaus.<sup>12</sup> So können beispielsweise Unregelmäßigkeiten aufgedeckt werden durch:

- die Verknüpfung von Lieferanten, Zahlungs- bzw. Lieferzeitpunkten oder Bankkonten,
- das Herausfiltern ungewöhnlich hoher Beträge,
- das Durchforsten des Datenbestandes nach mehrfach existierenden gleichen internen Nummern oder
- die Ermittlung ungewöhnlicher Buchungszeitpunkte.

Erste Erfahrungen mit der neuen Prüfungssoftware zeigen, dass der Außenprüfer einfache Fehler im Buchungsbestand mit großer Sicherheit aufspüren kann.<sup>13</sup> Allerdings bietet die Prüfsoftware keine Erleichterung bei der Prüfung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsregeln, da diese nur durch einen fachkundigen Prüfer und nicht mittels technischer Analyse beurteilt werden können.<sup>14</sup>

<sup>10</sup> BMF-Schreiben vom 16.7.2001, a.a.O., BStBl. I 2001, S. 415 ff., Tz. I.1.c).

<sup>11</sup> BMF „Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung“, a.a.O., Tz. II.1..

<sup>12</sup> Vgl. ausführlich Schneider, Digitale Analyse der Unternehmensdaten – Vorbereitung der Betriebsprüfung, Sicherheit der Unternehmensdaten, DStR 2004, S. 1269.

<sup>13</sup> Vgl. Edlund, BC 2004, S. 253 ff.

<sup>14</sup> Vgl. Edlund, BC 2004, S. 253 ff.

**Praxishinweis:**

Da das Prüfungsprogramm „IDEA“ frei auf dem Markt verfügbar ist, kann es sinnvoll sein, sich in Vorbereitung auf eine Betriebsprüfung mit diesem Programm auseinanderzusetzen, um auch eventuelle Prüfungsschritte, gegebenenfalls unter Hinzuziehung eines Beraters, selbst im Vorfeld durchzuführen.

## 5. Zweifelsfragen infolge der Art des Datenzugriffs

Die Außenprüfung dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und damit der Steuergerechtigkeit. Unternehmen sollen nicht dadurch steuerlich bevorteilt werden, dass die Steuer in der Regel entsprechend der Steuererklärung festgesetzt wird, obwohl dem zuständigen Finanzamt nur beschränkt Unterlagen zur Überprüfung der Angaben zur Verfügung stehen, hingegen etwa ein Arbeitnehmer seine Einnahmen und Ausgaben umfassend durch Belege und andere Nachweise, darzulegen hat.

Durch die weit gehenden Zugriffsrechte der Finanzverwaltung auf die Unternehmens-EDV hat die steuerliche Außenprüfung eine neue Qualität gewonnen. Mit der eingesetzten Prüfsoftware IDEA können Unternehmensdaten detailliert analysiert und in kürzester Zeit ausgewertet werden. Dabei stellt sich für das Unternehmen u.a. die Frage, welche Daten steuerlich relevant sind, ob Verwertungsbeschränkungen bestehen und wie weit in die Vergangenheit zurück und in welcher Form die Verpflichtung besteht, Daten vorzuhalten.

Da steuerlich relevante Daten nie ganz von den unternehmerisch bedeutsamen Daten zu trennen sind, ist der Zugriff des Außenprüfers auf die EDV-Systeme immer auch ein weitgehender Eingriff in sensible Bereiche der Unternehmenssphäre. Entsprechend hoch ist das Bedürfnis des geprüften Unternehmens nach Datenschutz.

Nachfolgend werden die auftretenden Zweifelsfragen im Zusammenhang mit dem Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung erörtert und Anregungen für die Vorbereitung einer elektronischen Außenprüfung gegeben.

### 5.1. Umfang des Datenzugriffs

Die Finanzbehörde darf für Zwecke der Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 i.V.m. Abs. 6 AO nur auf Daten zugreifen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (sog. **steuerrelevante Daten**). Was jedoch genau steuerlich relevant ist, wird im Gesetz nicht definiert. Auch im BMF-Schreiben vom 16.7.2001<sup>15</sup> und im Fragen- und Antwortkatalog zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung vom 1.2.2005<sup>16</sup> erfolgt keine eindeutige Bestimmung.

Entsprechend hoch ist die Unsicherheit, auf welche Informationen der Betriebsprüfer im Rahmen einer Außenprüfung zugreifen darf und für welche Daten ihm der Zugriff verweigert werden kann. Denn in nahezu allen Unternehmensbereichen dürften steuerlich relevante Daten vorhanden sein. Fraglich ist, ob die Finanzbehörde generell das Recht hat, alle Unternehmensdaten daraufhin zu überprüfen, ob sie steuerlich relevant sind. Dies hätte ein unbeschränktes Zugriffsrecht der Finanzverwaltung zur Folge.<sup>17</sup> Es wurde einerseits vielerorts gefordert,<sup>18</sup> dass der Zugriff auf Daten im Unternehmen durch die Finanzbehörde konkretisiert und eingegrenzt werden müsste, nicht zuletzt deshalb, weil sonst die in den Unternehmen

<sup>15</sup> BMF-Schreiben vom 16.7.2001, a.a.O., BStBl. I 2001, S. 415ff., Tz. I.1.

<sup>16</sup> BMF: Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, a.a.O., Tz. I.5.

<sup>17</sup> Vgl. Strunk/Zöllkau, Zugriff der Finanzverwaltung auf Daten des Betriebs bei der Betriebsprüfung, 2001, S. 703, die den unbeschränkten Zugriff auf alle steuerrelevanten Unterlagen als eine Art „Rasterfahndung“ bezeichnen.

<sup>18</sup> Z.B. Heil, Grundsätze zum Datenzugriff der Finanzverwaltung und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen, StuB 2001, 28ff.

errichteten Sicherungssysteme der EDV (sog. Firewalls) ad absurdum geführt werden könnten, wenn etwa der Prüfer sensible Unternehmensdaten außerhalb des Unternehmens auswertet und an diesem Ort nicht vergleichbare Sicherungsvorkehrungen bestehen.

Es wird andererseits teilweise vertreten, dass die Unternehmensdaten durch das Steuergeheimnis gemäß § 30 AO, dem auch die Außenprüfer unterliegen und dessen Verletzung zudem strafbewehrt ist, ausreichend geschützt werden.<sup>19</sup>

Im BMF-Schreiben vom 16.7.2001 wird ausgeführt, dass der Steuerpflichtige zunächst nur **Daten der Finanzbuchhaltung**, der **Anlagenbuchhaltung** und der **Lohnbuchhaltung** zur Verfügung zu stellen hat.<sup>20</sup> Hinsichtlich der anderen Bereiche sollen die darin enthaltenen steuerlich relevanten Daten nach Maßgabe der steuerlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten in geeigneter Weise vorgehalten werden.

Neben zahlreichen Vertretern des Schrifttums<sup>21</sup> sieht auch das Finanzgericht Rheinland-Pfalz in seinem Urteil vom 20.1.2005<sup>22</sup> den Zugriff der Finanzverwaltung nur auf solche Daten für eröffnet, die aufzeichnungs- und somit aufbewahrungspflichtig sind.

Abhängig von der Geschäftstätigkeit des jeweiligen Unternehmens können die Daten, auf welche ein Zugriff des Prüfers zu gewähren ist, unterschiedlich sein. Hier muss insofern eine unternehmensindividuelle Auswahl erfolgen. Selbst standardisierte Software, die bei der Ermittlung der steuerlich relevanten Daten helfen soll, muss daraufhin überprüft werden, ob sie die im Einzelfall für die Besteuerung bedeutsamen Daten auswählt und dann ggf. angepasst.

Steuerliche Relevanz können die **Waren- und Materialwirtschaftssysteme** aufgrund der Bedeutung für den Vorratsbestand und dessen Bewertung, die **Kosten- und Leistungsrechnung**, soweit sie in die Finanzbuchhaltung und damit in die Besteuerung eingeht, z.B. bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern, Verrechnungspreisen und Rückstellungen, sowie mit den vorgenannten Systemen verbundene **Dokumenten- und Archivsysteme** haben.<sup>23</sup>

---

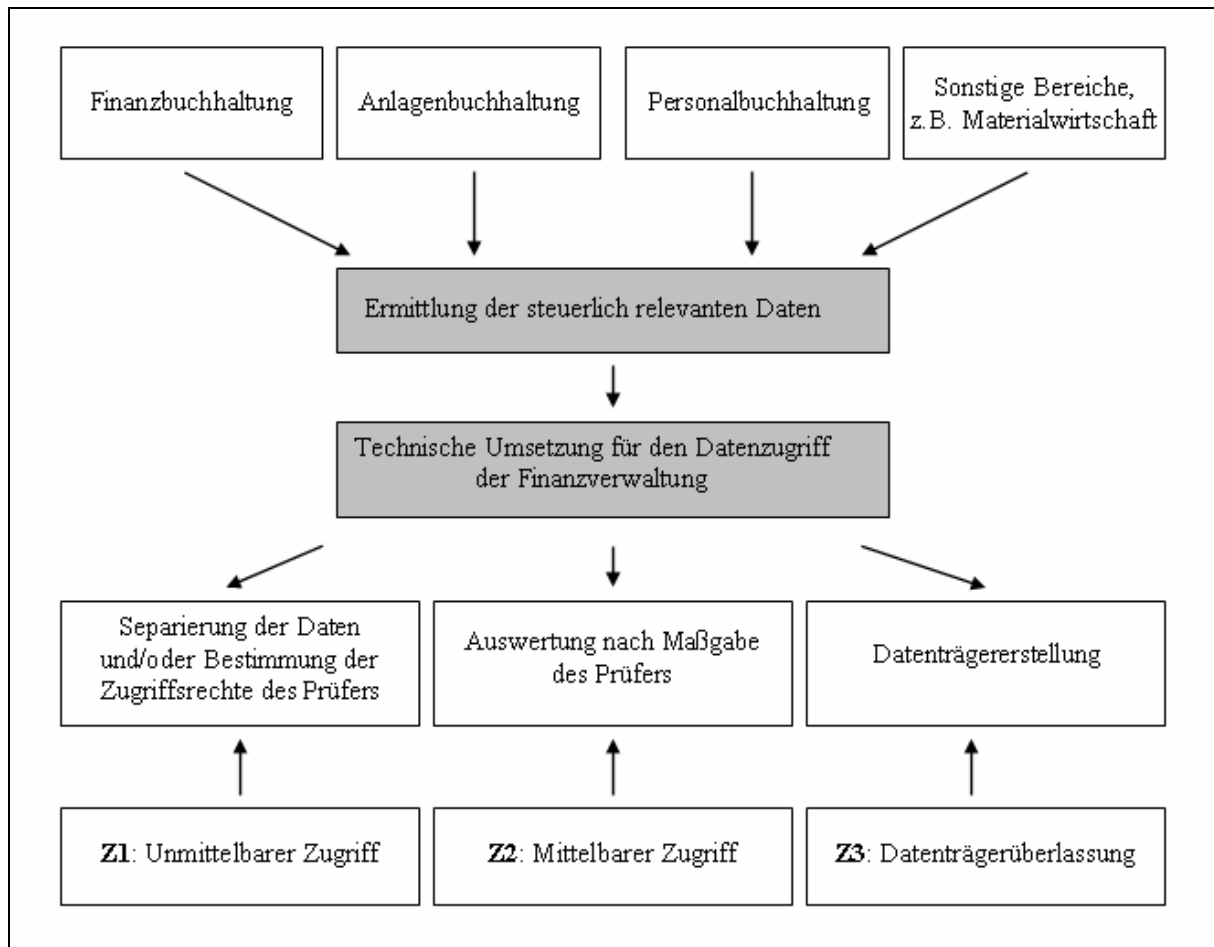
<sup>19</sup> So z.B. Burchert, Einführung eines Zugriffsrechts der Finanzverwaltung auf DV-gestützte Buchführungssysteme, INF 2001, S. 230ff.

<sup>20</sup> BMF-Schreiben vom 16.7.2001, a.a.O., BStBl. I 2001, S. 415ff., Tz. I.1.

<sup>21</sup> Vgl. u.a. Groß, Die Anpassung der Unternehmens-EDV an die Vorgaben zum Datenzugriff der Finanzverwaltung, DStR 2002, S. 1121, 1122.

<sup>22</sup> FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20.1.2005, Az. 4 K 2167/04.

<sup>23</sup> Vgl. Taetzner/Büssow, Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen – Quo vadis?, BB 2002, S. 69, 70.



Nicht für die Besteuerung von Bedeutung dürften hingegen betriebswirtschaftliche Berechnungen, Managererfolgsrechnungen, nach betriebsinternen Bedürfnissen geführte Systeme, z.B. Datensysteme der internen Revision, Controlling, Risikomanagementsysteme, konzerninterne Berichtssysteme, Personal-Managementsysteme, sonstige Bereiche des betrieblichen Rechnungswesens ohne erkennbare steuerliche Relevanz, z.B. die Planungsrechnung sowie betriebliche Statistik, Gutachten zu steuerlichen Problemen, Schriftverkehr mit Steuerberatern bzw. Rechtsanwälten, die steuerliche Fragen beinhalten und technische Anleitungen, etwa aus dem Bereich Forschung und Entwicklung, sein.<sup>24</sup>

Ein hohes Risiko birgt die Vermischung von Daten, die für die Besteuerung relevant sind, mit solchen, die dafür nicht von Bedeutung sind, da eine Trennung kurz vor einer Steuerprüfung meist nicht mehr mit ausreichender Genauigkeit erfolgen kann. Das BMF stellt im Fragen- und Antwortkatalog zum Datenzugriffsrecht klar, dass **für versehentlich überlassene Daten kein Verwertungsverbot** besteht.<sup>25</sup>

Kritiker halten dem entgegen, dass eine undifferenzierte unbeschränkte Verwertung nur in Frage kommen könne, wenn der Steuerpflichtige ausdrücklich uneingeschränkter Zugriff gestattet. Wenn er den Zugriff auf sämtliche Daten seines Unternehmens indessen nur aus technischen oder finanziellen Gründen nicht begrenzen kann, sei darin kein Einverständnis mit der Auswertung sämtlicher Daten zu sehen.

<sup>24</sup> Vgl. Taetzner/Büssow, a.a.O., BB 2002, S. 69, 70; Groß, Die Anpassung der Unternehmens-EDV an die Vorgaben zum Datenzugriff der Finanzverwaltung, DStR 2002, S. 1121, 1122.

<sup>25</sup> BMF, Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, s.o., Tz. I.7.

Der Betriebsprüfer habe die Prüfung ausschließlich auf die prüfungspflichtigen Daten zu begrenzen, selbst wenn er auch auf die prüfungsfreien Daten technisch zugreifen kann.<sup>26</sup>

In der Praxis ist bis zu einer Entscheidung durch die Gerichte jedenfalls anzuraten, die steuerlich relevanten Daten einzugrenzen. Dabei ist zu beachten, dass sich eine zu enge Eingrenzung der steuerlich relevanten Daten durch den Steuerpflichtigen als problematisch erweisen kann. Zweifelt nämlich der Außenprüfer im konkreten Einzelfall an der zutreffenden Qualifizierung von Daten und somit daran, ob steuerlich relevante Daten umfassend offengelegt wurden, hat er die Möglichkeit, vom Steuerpflichtigen Zugriff auf weitere Daten zu fordern.

#### Praxishinweis:

Steuerlich relevante Daten und andere Unternehmensdaten sollten konsequent getrennt von steuerlich irrelevanten Informationen auf unterschiedlichen Datenträgern abgespeichert werden. Eine zentrale, separate Speicherung dient dabei auch der Sicherung der Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind und bei einer Prüfung ggf. zur Verfügung gestellt werden müssen. Eine andere Möglichkeit wäre, durch ein Zugriffsschutzprogramm sicherzustellen, dass der Prüfer nur auf solche Dateien zugreifen kann, die steuerrelevante Informationen enthalten. Ist beispielsweise ein EDV-Netzwerk im Betrieb installiert, so können sensible Unternehmensdaten, z. B. **Forschungs- und Entwicklungsergebnisse, Strategieüberlegungen, Personalbewertung und -planung**, auf einem Server abgelegt werden, auf den der Prüfer keinen Zugriff erhält. **Text- oder Tabellenkalkulationsdateien und E-Mails** mit steuerlicher Relevanz, z.B. eine Tabelle mit der Berechnung von Bewertungsabschlägen oder eine per E-Mail übermittelte Reisekostenabrechnung in einem Tabellenkalkulationsformat, sollten von der übrigen elektronischen Korrespondenz getrennt gespeichert werden, um nur diese dem Prüfer zur Verfügung stellen zu können. Ansonsten läuft das Unternehmen Gefahr, dass die Finanzverwaltung bei der Auswertung sämtlicher Mails etwa auf Schriftwechsel mit dem Rechtsanwalt oder Steuerberater stößt, was regelmäßig unerwünscht sein dürfte.

Mit Hilfe von sog. **Content-Management-Systemen** kann die Separierung der Daten erleichtert werden. Sind im Unternehmen ein oder mehrere E-Mail-Systeme oder Intranet-Systeme vorhanden, sollte auch in diesem Bereich nach steuerlich relevanten und sonstigen Daten sortiert werden.

Zwar kann der Außenprüfer Zugang auf diese separierten Daten mit dem Hinweis fordern, er vermute dort steuerlich relevante Daten; jedoch ist dann die Position des Unternehmens gestärkt, das entgegenhalten kann, bereits Zugang zu allen für den Prüfer erforderlichen Daten gewährt zu haben. Es bleibt dann im Grunde bei der auch im Rahmen einer herkömmlichen Außenprüfung bereits geführten Diskussion, welche Unterlagen dem Prüfer übergeben werden müssen.

Der entscheidende Vorteil der Separierung von Daten ist aber, dass der Außenprüfer zuerst den erweiterten Zugriff auf die vorenthaltenen Daten fordern muss. Dazu muss er aber von der Existenz bestimmter Daten wissen oder eine begründete Vermutung haben. Der Zugriff auf das gesamte Produktivsystem kann ihm dann aber durch das Unternehmen verweigert werden, soweit das Unternehmen darlegt, dass es alle steuerrelevanten Daten offengelegt hat. Nun obliegt es dem Außenprüfer, nachzuweisen, dass die angeforderten Daten im Unternehmen auch tatsächlich vorhanden sind. Der Schutz sensibler Daten lässt sich so wesentlich erhöhen.

Im BMF-Schreiben vom 16.7.2001 wird ausdrücklich ausgeführt, dass der Steuerpflichtige selbst dafür verantwortlich ist, personenbezogene oder dem Berufsgeheimnis gemäß § 102 AO unterliegende Daten durch eine geeignete Zugriffsbeschränkung zu sichern.<sup>27</sup> Beispielsweise muss eine Steuerberater-GmbH im Falle einer Außenprüfung selbst darauf achten, dass Informationen ihrer Mandanten vor dem Zugriff des Außenprüfers geschützt werden.

<sup>26</sup> Vgl. Intemann/Cöster, Rechte und Pflichten bei der digitalen Außenprüfung – Zugleich Besprechung des sog. Frage-Antwort-Katalogs des BMF, DStR 2004, S. 1981, 1984f.

<sup>27</sup> BMF-Schreiben vom 16.7.2001, a.a.O., BStBl. I 2001, S. 415ff., Tz. I.2.a).

## 5.2. Zugriff auf Daten Dritter

Im Rahmen der Außenprüfung und dem damit verbundenen Zugriff auf alle steuerlich relevanten Daten kann der Prüfer auch Daten Dritter aufnehmen, die sich im EDV-System des Unternehmens befinden. Es ist hier insbesondere an Daten verbundener Unternehmen (insb. Muttergesellschaft oder Tochtergesellschaften) zu denken.

### Praxishinweis:

Hier muss man feststellen, dass die Daten, die auch Dritte betreffen, dem Prüfer nicht vorenthalten werden können, soweit sie für die Besteuerung des Unternehmens relevant sind. Handelt es sich hingegen um für das Unternehmen steuerlich nicht relevante Daten, sollten diese Daten strikt getrennt gespeichert werden.

## 5.3. Unmittelbarer Datenzugriff (Z1)

Soweit der Prüfer unmittelbar auf die Daten zugreifen will, ist ihm ein Nur-Lesezugriff zu gewähren. Der Prüfer hat dadurch nicht die Möglichkeit, die Daten zu verändern. Andererseits muss der Prüfer die Daten sortieren, filtern und auswerten können. Folglich reicht es nicht aus, wenn der Prüfer im wörtlichen Sinne die Daten lediglich lesen kann, wie beispielsweise bei ausgedruckten Kontenblättern, er muss dennoch mit den Daten in digitaler Form arbeiten können.

### Praxishinweis:

Es sollte zum Schutz der Unternehmensdaten frühzeitig sichergestellt werden, dass das im Unternehmen eingesetzte EDV-System die Möglichkeit eines Nur-Lesezugriffs im dargestellten Sinn bietet.

## 5.4. Datenzugriff bei einem externen EDV-System

Nicht wenige Unternehmen nutzen die Dienstleistung einer externen Datenverarbeitung. So werden beispielsweise dem Steuerberater die Buchführungsunterlagen überlassen, der diese häufig mit Hilfe des DATEV-Rechenzentrums bearbeitet. Grundsätzlich hat der Prüfer das Recht, den unmittelbaren Zugang zu den Daten zu fordern. Allerdings bestimmt § 6 der Betriebsprüfungsordnung (BpO), dass die Außenprüfung grundsätzlich in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen, also hier des Unternehmens, stattzufinden hat.

Konsequenterweise müsste also dem Außenprüfer etwa ein DATEV-Zugang in den Räumen des Unternehmens zur Verfügung gestellt werden. Die Möglichkeit der Fernabfrage (Online-Zugriff) wird jedoch laut dem BMF-Schreiben vom 16.7.2001 ausdrücklich ausgeschlossen.<sup>28</sup>

Es ist wohl zu erwarten, dass in diesen Fällen vom Grundsatz des § 6 BpO, die Prüfung in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen durchzuführen, abgewichen und wie auch bisher oftmals üblich, in den Räumen des Steuerberaters geprüft wird. Der Steuerpflichtige muss im Verhältnis zu seinem externen Dienstleister vertraglich sicherstellen, dass der Dritte der Finanzbehörde den Datenzugriff ermöglichen wird.

## 5.5. Mittelbarer Datenzugriff (Z2)

Wählt der Außenprüfer die Möglichkeit des mittelbaren Datenzugriffs, was in der Praxis eher selten vorkommt, so weist er den Unternehmer an, die Daten nach seinen Vorgaben zu filtern, zu sortieren und auszuwerten. Dies bedeutet aber nicht, dass die Finanzbehörde die ihr obliegende Verpflichtung zur Sachverhaltsaufklärung ganz oder teilweise auf den Steuerpflichtigen verlagern könnte. Der Unternehmer ist also nicht verpflichtet, quasi in die Rolle des Außenprüfers zu schlüpfen und alle Prüfungen vorzunehmen, die ein Prüfer gewöhnlicherweise

<sup>28</sup> BMF-Schreiben vom 16.7.2001, a.a.O., BStBl. I 2001, S. 415ff., Tz. I.1.a).

durchführen würde, sondern er hat lediglich die ihm zur Verfügung stehenden Auswertungsprozesse, z.B. die Suchfunktion innerhalb einer Datei, auf Anweisung des Außenprüfers zu bedienen.

Zudem hat die Finanzbehörde den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten und kann z. B. nicht vom Unternehmer fordern, eine im EDV-System nicht bereits vorhandene Sortierfunktion für die Zwecke der Außenprüfung zu programmieren. Das BMF-Schreiben vom 16.7.2001 sieht deshalb ausdrücklich vor, dass eine maschinelle Auswertung nur unter Verwendung der beim Steuerpflichtigen oder beim beauftragten Dritten (z. B. Steuerberater) vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten verlangt werden kann.<sup>29</sup>

## 5.6. Datenträgerüberlassung (Z3)

### 5.6.1 Datenexport und Weitergabe an den Steuerprüfer

Die in der Praxis sich häufig an einen unmittelbaren Zugriff des Prüfers (Z1) anschließende Zugriffsart ist die der Datenüberlassung. Dabei sind der Finanzbehörde die Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem Datenträger zu überlassen. Der Datenexport ist durch den Steuerpflichtigen und nicht durch den Prüfer durchzuführen. Die Möglichkeit eines Online-Zugriffs der Finanzbehörde auf die Unternehmensdaten ist ausdrücklich ausgeschlossen.<sup>30</sup>

#### Praxishinweis:

Indem der Unternehmer die Daten auf betriebseigenen, geprüften CD-Roms, Disketten oder anderen Speichermedien überträgt, kann die Gefahr gebannt werden, dass etwa beim Überspielen großer Datenmengen auf den Laptop des Außenprüfers Viren von diesem Gerät auf den betrieblichen Rechner übertragen werden könnten.

Der Unternehmer hat dem Prüfer neben den Daten auch alle erforderlichen Informationen zu geben, die notwendig sind, damit die Finanzverwaltung unter Einsatz eigener Analyseprogramme die Unternehmensdaten sinnvoll auswerten kann.

An die Datenträgerüberlassung knüpfen erhebliche Sicherheitsbedenken an. Denn mit der Überlassung der steuerlich relevanten Daten wird ein Großteil von Daten mit erheblicher unternehmerischer Relevanz übergeben. Während das Unternehmen intern hohe Schutzvorkehrungen gegen einen unbefugten Zugriff Dritter auf die Daten treffen kann, werden diese Sicherungen bei der Datenträgerüberlassung ausgeschaltet.

Dabei nützt auch die verschlüsselte Übergabe der Daten nichts, da, wie das BMF im Fragen-Antwort-Katalog zum Datenzugriffsrecht hinweist, bei der Datenträgerüberlassung die Entschlüsselung der übergebenen steuerlich relevanten Daten spätestens bei der Datenübernahme auf Systeme der Finanzverwaltung erfolgen muss.<sup>31</sup>

Wird beispielsweise dem Betriebsprüfer die überlassene CD-Rom oder aber sein Laptop gestohlen und dringen die darauf befindlichen Informationen zur Konkurrenz durch, können die schädlichen Auswirkungen für das Unternehmen unermesslich sein.

### 5.6.2 Rückgabe oder Löschung der übergebenen Daten

Die gesetzlichen Vorschriften enthalten keine Ausführungen darüber, wie nach Beendigung der jeweiligen Außenprüfung mit den Daten zu verfahren ist, die dem Außenprüfer vom Unternehmer überlassen wurden. Zunächst kamen Befürchtungen auf, dass die Finanzbehörden sich auf diesem Wege Datensammlungen anlegen, auf die sie in späteren Jahren zurückgreifen könnten.

<sup>29</sup> BMF-Schreiben vom 16.7.2001, a.a.O., BStBl. I 2001, S. 415ff., Tz. I.1.a).

<sup>30</sup> BMF-Schreiben vom 16.7.2001, a.a.O., BStBl. I 2001, S. 415ff., Tz. I.1.c).

<sup>31</sup> BMF: Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, a.a.O., Tz. III.9.

Nun wird aber im BMF-Schreiben ausdrücklich ausgeführt, dass die zur Auswertung überlassenen Datenträger spätestens nach Bestandskraft der Steuerbescheide, die aufgrund der Außenprüfung ergangen sind, an den Steuerpflichtigen zurückzugeben oder zu löschen sind.<sup>32</sup> Letztlich kann der Unternehmer nur darauf vertrauen, dass sämtliche überlassene Daten nach der Prüfung restlos vom Computer des Prüfers gelöscht wurden.

### **5.7. Verhältnismäßigkeit bei der Auswahl der Art des Datenzugriffs**

Es steht im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde, von welcher Möglichkeit des Datenzugriffs sie Gebrauch macht. Soweit es erforderlich ist, kann sie im Einzelfall auch mehrere Möglichkeiten in Anspruch nehmen. Zeigt sich beispielsweise beim zunächst unmittelbaren Zugriff auf die Unternehmensdaten, dass das unternehmenseigene EDV-System keine ausreichenden Auswertungsmöglichkeiten bietet, kann der Prüfer vom Unternehmer die Überlassung eines Datenträgers fordern, um anhand der verwaltungsinternen Analyseprogramme eine geeignete Auswertung zu erhalten.

Bei der Auswahl der Art des Datenzugriffs hat die Finanzbehörde darauf zu achten, dass das Unternehmen nicht unverhältnismäßig belastet wird. Dies ist meist von der Größe und somit von der Betriebsmittel- und Personalausstattung des Unternehmens abhängig.

So ist zu berücksichtigen, dass beim unmittelbaren Datenzugriff Hard- und Software vom Außenprüfer für den Prüfungszeitraum beansprucht wird und somit als Arbeitsmittel im Unternehmen ausfallen. Zur Einweisung des Prüfers in das EDV-System ist zusätzlich Personal abzustellen. Dies kann besonders für Kleinbetriebe belastend sein.

Sollen die Daten vom Unternehmer bzw. dessen Personal nach Anweisung des Prüfers ausgewertet werden, so wird ebenso Arbeitskraft gebunden. Es kann nicht, wie bereits dargestellt (vgl. 5.5.), gefordert werden, dass dem betrieblichen EDV-System speziell zum Zwecke der Außenprüfung zusätzliche Programme beigelegt werden.

Die Datenträgerüberlassung hat zwar den Vorteil, dass der Unternehmer weder Betriebsmittel noch Personal zur Verfügung stellen muss, jedoch hat diese Methode den Nachteil, dass das Unternehmen nicht nachvollziehen kann, unter welchen Aspekten die überlassenen Daten verwaltungsintern ausgewertet werden.

Grundsätzlich muss die Finanzbehörde bei ihrer Ermessensausübung berücksichtigen, dass einerseits die Überprüfbarkeit der Daten im EDV-System gewährleistet sein muss, andererseits aber die gewählte Zugriffsmethode die internen Betriebsabläufe des zu prüfenden Unternehmens nicht über das erforderliche Maß hinaus beeinträchtigen darf.

## **6. Zeitliche Anwendung des Datenzugriffs**

Bei allen Außenprüfungen, die nach dem 31.12.2001 beginnen, kann die Finanzbehörde auf die Daten des zu prüfenden Unternehmens zugreifen. Allerdings umfassen die Prüfungen auch Zeiträume vor dem 1.1.2002, so dass sich die Frage stellt, ob und in welcher Form auch Daten vor dem 1.1.2002 zur Verfügung gestellt werden müssen.

### **6.1. Daten vor dem 1.1.2002**

Aus der Anwendungsvorschrift zum Datenzugriff ergibt sich, dass grundsätzlich auch Daten, die vor dem 1.1.2002 durch EDV-Systeme im Unternehmen generiert wurden und steuerlich relevant sind, einer der drei genannten Zugriffsmöglichkeiten offen stehen müssen. Problematisch ist nun aber, dass der Prüfungszeitraum viele Jahre zurückreichen und somit eventuell auf Altdaten im aktuellen EDV-System gar nicht mehr zugegriffen werden kann.

<sup>32</sup> BMF-Schreiben vom 16.7.2001, a.a.O., BStBl. I 2001, S. 415ff., Tz. I.1.c).

Im BMF-Schreiben wird ausgeführt, dass auch hier die Finanzbehörde den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten muss. Die Finanzbehörde kann deshalb nicht fordern, dass vor dem 1.1.2002 archivierte Daten nochmals in das EDV-System eingespeist werden, wenn dies mit unverhältnismäßigem Aufwand für den Steuerpflichtigen verbunden ist.<sup>33</sup> Dies ist z. B. zu bejahen, wenn nicht ausreichend Speicherkapazität vorhanden ist, die Daten nochmals erfasst werden müssten oder die Daten außerhalb des aktuell genutzten EDV-Systems archiviert werden. Wurden Daten vor dem 1.1.2002 auf nicht maschinell auswertbaren Datenträgern archiviert, kann die Finanzbehörde für Zwecke der Datenträgerüberlassung nicht verlangen, dass diese Daten auf maschinell auswertbaren Datenträgern aufzuzeichnen sind.

## 6.2. Daten ab dem 1.1.2002

Daten ab dem 1.1.2002 müssen in einer Weise archiviert werden, die die maschinelle Auswertbarkeit für den gesamten Zeitraum der Aufbewahrungspflicht (vgl. 3.3.) sicherstellt.

Dies bedeutet nach den Ausführungen der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben und im Fragen-Antwortkatalog geäußerten Ansicht für den Fall des **Wechsels des EDV-Systems**, dass der Unternehmer die ursprüngliche Hard- und Software samt fachkundigem Personal während des Zeitraums der Aufbewahrungspflicht der Daten vorhalten muss.<sup>34</sup> Dies ist nicht erforderlich, soweit die Daten mit dem neuen System weiterhin, qualitativ und quantitativ in gleicher Weise, maschinell ausgewertet werden können.<sup>35</sup>

Die Kritik hieran ist groß.<sup>36</sup> Insbesondere durch die fortlaufende Entwicklung der Hard- und Software erfolgen in vielen Unternehmen zahlreiche rasche Systemwechsel. Die Unternehmen sind infolgedessen immensen finanziellen Belastungen durch die Pflege der alten Soft- und Hardware ausgesetzt, weil sie die Altsysteme weiterhin im Betrieb vorhalten müssen. Gravierende Probleme treten insbesondere dann auf, wenn der Software- oder der Hardwarehersteller die Systempflege für ein Altsystem ganz aufgibt und eine Übernahme der alten Dateien in ein neues System (sog. Migration) mangels Kompatibilität nicht oder nur unter unverhältnismäßigem wirtschaftlichem Aufwand möglich ist. Teilweise wird vertreten, dass gesetzlich nur ein Datenzugriff der Finanzverwaltung auf die vorhandenen Datenverarbeitungssysteme des Unternehmens eröffnet ist. Die Finanzbehörde könne keine eigenständigen Anforderungen an die Ausgestaltung der vom Steuerpflichtigen eingesetzten Programme stellen. Die Finanzbehörde sei daher nicht berechtigt, Forderungen in der Form aufzustellen, mit welcher Intensität und Tiefe die Datenverarbeitungssysteme zur maschinellen Auswertung eingesetzt werden können. Sie sei ausschließlich darauf beschränkt, die vorgefundenen maschinellen Auswertungsmöglichkeiten zu nutzen.<sup>37</sup>

Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann aber in keinem Fall akzeptiert werden, dass der Unternehmer die Möglichkeit hat, durch den Wechsel des EDV-Systems die Überprüfbarkeit von Daten zu vereiteln.<sup>38</sup>

Dieser Meinungsstreit ist derzeit noch unentschieden. Eine gerichtliche Entscheidung hierzu ist bisher nicht ergangen.

---

<sup>33</sup> BMF-Schreiben vom 16.7.2001, a.a.O., BStBl. I 2001, S. 415ff., Tz. I.3.c).

<sup>34</sup> BMF-Schreiben vom 16.7.2001, a.a.O., BStBl. I 2001, S. 415ff., Tz. I.3b).

<sup>35</sup> BMF: Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, a.a.O., Tz. III.7.; III.11.b).

<sup>36</sup> Z.B. Hauber, in Ernst & Young/BDI, Die Unternehmensteuerreform, 2. Aufl. 2000, Rz. 213, 217.

<sup>37</sup> Vgl. Intemann/Cöster, a.a.O., DStR 2004, S. 1981, 1982.

<sup>38</sup> Burchert, Einführung eines Zugriffsrechts der Finanzverwaltung auf DV-gestützte Buchführungssysteme, INF 2001, S. 230ff..

Gemäß § 148 AO besteht allerdings die Möglichkeit der Bewilligung von Erleichterungen. Diese kann die Finanzbehörde dem Unternehmen gewähren, wenn die Einhaltung der Aufbewahrungspflichten Härten mit sich bringt und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird. Mit einer solchen Bewilligung kann aber nur in besonderen Extremfällen gerechnet werden.

**Praxishinweis:**

Bei zukünftigen Systemwechseln sollte im Unternehmen besonders darauf geachtet werden, ob Alt- und Neusystem kompatibel sind, so dass im Altsystem erstellte Daten auch im Neusystem weiterhin lesbar und auswertbar bleiben.

Werden die steuerlich relevanten Daten separat gespeichert, sollte zumindest für diesen Bereich auf die soeben beschriebene Kompatibilität der EDV-Systeme im Falle eines Wechsels geachtet werden.

## 7. Archivierung digitaler Unterlagen

Die aufzubewahrenden Unterlagen (vgl. 3.2.) sind für die gesamte Aufbewahrungsfrist (vgl. 3.3.) in Papierform, auf einem Bildträger oder auf einem anderen Datenträger bereitzuhalten. Dieses Wahlrecht wird ab 1.1.2002 eingeschränkt, soweit es sich um digitale Daten handelt.

### 7.1. Änderung der Aufbewahrungspflichten

Digitale Daten müssen ab 1.1.2002 während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufbewahrt werden. Dies bedeutet, dass die Daten samt der Hard- und Software, mit der sie bearbeitet werden können, vorgehalten werden müssen. Wie oben dargestellt, müssen im Fall eines oder mehrerer Systemwechsel innerhalb des Aufbewahrungszeitraums die Daten entweder im aktuellen System lesbar und bearbeitbar sein oder das entsprechende Altsystem muss weiter im Unternehmen gepflegt werden (vgl. 6.2.). Da die Daten von der Prüfungssoftware IDEA verarbeitet werden müssen, muss das Format an die Voraussetzungen des Programms anpassbar sein. Nicht tauglich sind deshalb Archivierungsmedien, die die maschinelle Auswertung der Daten nicht zulassen, z. B. Mikroverfilmungen der Daten.

Unterlagen, die originär in Papierform angefallen sind, somit also nicht in digitaler Form vorliegen, können aber nach wie vor in der Papierform aufbewahrt werden. Hier ist insbesondere an Eingangsrechnungen oder an eingehende Geschäftsbriefe zu denken.

Grundsätzlich unterliegen auch **Textdateien** und **E-Mails**, soweit sie steuerlich relevant sind, der Aufbewahrungspflicht. Die ursprüngliche Einschränkung im BMF-Schreiben, wonach eine Archivierung von Textdateien und E-Mails mit steuerlicher Bedeutung nur notwendig ist, wenn sie zur Weiterverarbeitung in einem EDV-gestützten Buchführungssystem geeignet sind,<sup>39</sup> hat die Finanzverwaltung in ihrem Fragen-Antwortkatalog wieder aufgegeben. Die Archivierungspflicht hängt nunmehr allein vom Inhalt der Datei ab.<sup>40</sup>

Teilweise wird - entgegen der Ansicht des BMF<sup>41</sup> - vertreten, dass E-Mails und Textdateien nicht zu archivieren sind, wenn sie nach der betrieblichen Praxis zur weiteren Verwendung im Unternehmen ausgedruckt und danach gelöscht werden. Die E-Mail sei dann wie jeder andere Brief zu behandeln.

<sup>39</sup> BMF-Schreiben vom 16.7.2001, a.a.O., BStBl. I 2001, S. 415ff., Tz. III.1.

<sup>40</sup> BMF: Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, a.a.O., Tz. III.8.

<sup>41</sup> BMF: Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, a.a.O., Tz. III.4.

Der PC zur Erstellung der Textdatei sei nur als bessere Schreibmaschine genutzt worden. Eine gesetzliche Pflicht zur elektronischen Aufbewahrung dieser E-Mails und Textdateien sei nicht gegeben.<sup>42</sup>

Da sich die Gerichte bisher zu diesem Problem noch nicht äußern konnten, bleibt der Streit vorerst unentschieden. Es ist allerdings bei einer Betriebsprüfung regelmäßig davon auszugehen, dass die Prüfer den Ansichten des BMF entsprechen und von einer gesetzlichen Pflicht zur Archivierung von E-Mails und Textdateien ausgehen.

## 7.2. Probleme bei der Archivierung

Digitale Unterlagen müssen für den gesamten Zeitraum auswertbar aufbewahrt werden. Es ist folglich darauf zu achten, dass das Speichermedium eine ausreichend lange Haltbarkeit aufweist, was nicht von jedem Speichermedium erfüllt wird.<sup>43</sup>

Schließlich ist zu berücksichtigen, dass durch die Datenaufbewahrungspflicht über einen Zeitraum von zehn bzw. sechs Jahren ein zusätzlicher, hoher Speicherbedarf entsteht, soweit etwa die Daten im Netzwerk des Unternehmens abgelegt werden.

### Praxishinweis:

Es sollten frühzeitig Vorkehrungen getroffen werden, Daten auf Speichermedien abzulegen, die einerseits eine möglichst hohe Kompatibilität mit neuen Systemen haben und andererseits eine ausreichend lange Haltbarkeit aufweisen. Auch ist der zusätzliche hohe Speicherbedarf durch die Aufbewahrungspflicht digitaler Unterlagen zu berücksichtigen.

## 8. Verstöße gegen die Anforderungen des digitalen Datenzugriffs

Einem Unternehmen, das die Anforderungen an einen digitalen Datenzugriff der Finanzbehörde gemäß § 147 Abs. 6 AO nicht erfüllt, drohen laut der im Fragen-Antwort-Katalog des BMF geäußerten Ansicht, Sanktionen, wie z.B. Bußgelder, Zwangsmittel oder die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.<sup>44</sup> Kritiker wenden dagegen ein, dass der Finanzverwaltung nur in seltenen Fällen eine Schätzungsbefugnis zusteht. Eine Schätzung setzt voraus, dass der Steuerpflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er zu führen hat, nicht vorlegen kann oder die Buchführung gravierende Mängel beinhaltet und daher nicht als Grundlage für die Besteuerung dienen kann, § 162 Abs. 2 Satz 2 AO. Wenn die Buchführung lediglich nicht den Anforderungen an eine digitale Außenprüfung entspricht, ansonsten allerdings ordnungsgemäß ist, bestehe kein Recht zur Schätzung.<sup>45</sup>

Indessen zeigt sich in der Praxis, dass die Drohung mit einer Schätzung mit Hinweis auf eine mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, immer wieder ausgesprochen wird. Auch im Hinblick auf die Frage, ob der Verstoß gegen die Anforderungen an den digitalen Zugriff der Finanzverwaltung auf die steuerlich relevanten Daten der Unternehmen mit der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen sanktioniert werden kann, wird letztlich die Rechtsprechung zu entscheiden haben.

## 9. Fazit

Der Datenzugriff der Finanzverwaltung soll dazu dienen, die Außenprüfung buchführungspflichtiger Gewerbetreibender und Land- und Forstwirte effektiver durchführen zu können.

<sup>42</sup> Vgl. Intemann/Cöster, a.a.O., DStR 2004, S. 1981, 1984.

<sup>43</sup> Heil, Grundsätze zum Datenzugriff der Finanzverwaltung und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen, StuB 2001, 28ff.

<sup>44</sup> BMF: Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, a.a.O., Tz. I.10.

<sup>45</sup> Intemann/Cöster, a.a.O., DStR 2004, 1981, 1985.

Dieser Anspruch ist, angesichts des Wandels hin zum papierlosen Büro, grundsätzlich auch nicht zu beanstanden, soll durch die Außenprüfung doch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und damit ein gerechteres Steuersystem sichergestellt werden.

Der Zugriff auf die Unternehmensdaten im Rahmen der Außenprüfung kann nicht grundsätzlich abgelehnt werden. Er ist im Hinblick darauf, dass zahlreiche Daten in den Unternehmen nur noch in digitalisierter Form aufbewahrt werden, auch erforderlich - zumal durch den digitalen Datenzugriff die Außenprüfungen deutlich beschleunigt werden. Dennoch besteht die Gefahr des gläsernen Steuerbürgers.

Die Unternehmen sollten sich im Vorfeld einer Außenprüfung mit einigen Punkten unbedingt auseinander setzen. An erster Stelle ist die Möglichkeit der Finanzverwaltung zu nennen, auf die gesamten Unternehmensdaten zuzugreifen, falls es dem Unternehmen nicht gelingt, steuerlich relevante Daten soweit zu bündeln, dass dem Prüfer auf diese Daten beschränkt Zugang gewährt werden kann.

Der Schutz sensibler Unternehmensdaten vor unbefugten Zugriffen Dritter könnte durch den ungehinderten Zugang des Prüfers empfindliche Lücken bekommen. Auch wenn man den Prüfern nicht unterstellen kann, sie würden die Daten nicht vertraulich behandeln, so besteht dennoch die Gefahr, etwa wenn dem Prüfer Daten überlassen werden, dass diese bei ihm durch geringere Schutzvorrichtungen geschützt werden als im Unternehmen.

Doch am Datenzugriff der Finanzbehörde führt kein Weg vorbei. Für Unternehmen besteht daher weiterhin **dringender Handlungsbedarf**. Die ersten digitalen Betriebsprüfungen wurden bereits durchgeführt. Die Finanzverwaltung wird zukünftig immer besser mit den technischen Möglichkeiten vertraut sein, um ihre Rechte im Rahmen des elektronischen Datenzugriffs umfassend zu nutzen. Die Unternehmen kommen nicht umhin, sich umfassend mit den damit zusammenhängenden Problemen auseinanderzusetzen.

**Impressum:**

Copyright 2005, Ernst & Young AG / Deutschland – Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages ist ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Ernst & Young AG untersagt. Es wird keine Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen.

**Stand der Ausführungen: 12. Mai 2005****Autoren:**

Dr. Ulrike Höreth, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht  
Verona Franke, Rechtsanwältin  
Christoph Welter, Rechtsanwalt

Ernst & Young AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Mittlerer Pfad 15  
70499 Stuttgart  
<http://www.de.ey.com>

Grundsatzabteilung  
Dr. Ulrike Höreth  
Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht  
Telefon +49 (711) 9881 15572  
Fax +49 (711) 9881 14950  
E-Mail [steuern-transparent@de.ey.com](mailto:steuern-transparent@de.ey.com)