

Leitfaden

**für die Durchführung eines Projektes
zur Abdeckung der Anforderungen der**

**Grundsätze zum Datenzugriff und
zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)**

Version 1.0 vom November 2003

Herausgeber

Verband Organisations- und Informationssysteme e.V.
Postfach 180160
D - 53031 Bonn

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung und rechtliche Grundlagen.....	3
2	Ablaufdiagramm	6
3	Stufe 1: Ermittlung der steuerrelevanten Daten	7
4	Stufe 2: Ermittlung der betroffenen Systeme.....	12
5	Stufe 3: Prüfung der möglichen Zugriffsarten	13
6	Stufe 4: Festlegung der Speicherorte und Formate	18
7	Stufe 5: Prüfung und Evaluierung der Vorgehensweise	24
8	Stufe 6: Migration von GDPdU-relevanten Systemen.....	27
9	Autorenverzeichnis.....	29
10	Quellenverzeichnis	30

1 Einleitung und rechtliche Grundlagen

Das so genannte Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 hat das Zugriffsrecht der Finanzverwaltung auf EDV-basierte Daten im Zuge einer Außenprüfung gesetzlich geregelt. Durch die Änderung der Abgabenordnung (AO) in den §§ 146, 147, 200 wurde den Finanzbehörden erstmalig ausdrücklich das Recht eingeräumt, im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen direkt auf die Unternehmens-EDV und deren Datenbestände zuzugreifen. Die Neuregelung findet grundsätzlich ab dem 1.1.2002 auf Betriebsprüfungen, Umsatzsteuer-Sonderprüfungen und Lohnsteuer-Außenprüfungen Anwendung und soll dem Erfordernis Rechnung tragen, die Prüfungsmethoden an den modernen Buchführungstechniken auszurichten und die Überprüfbarkeit der zunehmend papierlosen Buchführung durch die Finanzverwaltung sicherzustellen. Diese Anpassung war lange überfällig, da durch den weiteren Ausbau von E-Business-Anwendungen viele steuerrelevante Informationen nicht mehr in Papierform entstehen, sondern teilweise ausschließlich in elektronischer Form vorhanden sind.

Ergänzend zur gesetzlichen Neuregelung sind die viel diskutierten Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) v. 16. Juli 2001 ergangen. Diese stellen die Sicht und Interpretation der Finanzverwaltung dar. Dabei ist entscheidend, dass dieses Verwaltungsschreiben eine Meinungsäußerung des Ministeriums darstellt, die gegenüber den nachgeordneten Dienststellen Verbindlichkeitscharakter hat. Es besteht dagegen keine Rechtsverbindlichkeit für die Unternehmen oder die Finanzgerichte. Andererseits kann das steuerpflichtige Unternehmen darauf vertrauen, dass sich die Außenprüfung an diese Interpretation hält.

Viele Inhalte der GDPdU waren und sind nach wie vor erklärungsbedürftig. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat ergänzend in einem Fragen- und Antwortkatalogen zu diversen Themen Stellung genommen. Trotzdem werden immer noch viele Seminare zu dem Thema gehalten, die Fachpresse ist voll mit teilweise widersprüchlichen Artikeln, in den Diskussionsforen herrscht reger Verkehr.

Hier einige Beispiele für die teilweise verwirrenden Aussagen:

- *„Achtung! CD-R und DVD-R und einige andere Medien werden von den Finanzbehörden bei der Archivierung nicht als revisionssicher anerkannt.“*
- *„Generell müssen Sie die archivierten Daten immer verschlüsseln, da Sie andernfalls gegen die gesetzlich vorgeschriebene Sorgfaltspflicht verstoßen, was sogar als Straftatbestand gewertet und geahndet werden kann.“*
- *„Der einfachste Weg, alle diese Kriterien zu erfüllen, liegt in der Archivierung auf optischen Medien.“*
- *„Volltextbasierte Archivsysteme sind für die Langzeitarchivierung nicht mehr zulässig.“*
- *„COLD-Verfahren, die eine TIFF-Datei erzeugen, sind nicht mehr AO-konform.“*

Dies sind nur einige Beispiele. Hintergrund ist aber immer der gleiche: Entweder herrscht noch echte Unkenntnis über die Ziele der GDPdU oder es werden die Aussagen der GDPdU bewusst uminterpretiert, um für Produkte oder Lösungen gezielt Vor- oder Nachteile abzuleiten.

1.1 Wann kommen die Neuregelungen zur Anwendung?

Bei steuerlichen Außenprüfungen. Bei diesen Außenprüfungen kann es sich aber neben einer Betriebsprüfung auch um eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung oder die Lohnsteuer-Außenprüfung handeln. Wichtig: Die Datenzugriffsmöglichkeit ist eine „Kann-Vorschrift“ und verpflichtet den Prüfer nicht, künftig EDV-basiert zu prüfen.

1.2 Wer oder was ist IDEA?

IDEA, vertrieben von der Firma Audicon (www.audicon.net) ist eine seit Jahren bereits in der Revision und Wirtschaftsprüfung eingesetzte Prüfsoftware für Import, Selektion und Analyse großer Datenmengen. IDEA wurde vom BMF und inzwischen auch vom Zoll als offizielle Prüfsoftware ausgewählt und erworben. Dabei kommt IDEA bei der sog. Datenträgerüberlassung (Zugriffsart Z3) zum Einsatz.

1.3 Was wird im Detail bei einer steuerlichen Außenprüfung geprüft?

Zielsetzung ist nicht mehr die Einzelbelegprüfung, sondern die strukturierte Analyse von Unternehmensdaten, um „typische“ Steuerschlupflöcher leichter zu finden.

Einige Beispiel:

Bereich	Prüfziel	Mögliche Probleme
Kassenprüfung	Belege, die zu spät gebucht wurden	Negative Kassenbestände
Rechnungskontrolle	Fehlende oder doppelte Rechnungsnummern	Fehlende Rechnungen, Doppelzahlungen
Verrechnungspreise	Preisdifferenzen bei Waren- oder Rohstofflieferung an Tochtergesellschaften zu den Marktpreisen	Abweichung der Preisen für ausländische Töchter oder Standorten mit niedriger Gewerbesteuer
Bestandsprüfung	Unterschiede der Bestände der Lagerbuchführung zu den Positionen der Ausgangsrechnungen	Fehlende Lagerbuchungen
Inventur	Hohe Inventurdifferenzen	Private Entnahmen nicht verbucht
Geringfügigkeit	Vergleich der Kontonummern mit den Personalnummern / Mitarbeiterdaten	Geringfügig Beschäftigte werden über mehrere Personalnummern abgerechnet
Verdeckte Zahlungen	Vergleich der Kontonummer der Mitarbeiter und Lieferanten	Verdeckte Zahlungen, um Lohnsteuer zu umgehen
Bewirtungen	Vergleich von Mitarbeiter-Geburtstagen mit Bewirtungsbelegen	Privater Anlass
Jubiläumsaufwände	Eintrittsdatum im Vergleich zu Sonderzahlungen	Steuerfreie Jubiläumsaufwände wurden zu Unrecht gezahlt
Zuschlagskontrolle	Abgleich Überstundenzahlungen mit Zeiterfassung	Ungerechtfertigte Zahlungen, Steuer-freie Reisekosten trotz Anwesenheit

In der Prüfsoftware IDEA sollen entsprechende Makros für die Finanzverwaltung fest hinterlegt werden, um typische Sachverhalte automatisiert zu prüfen.

1.4 Zielsetzung des Leitfadens

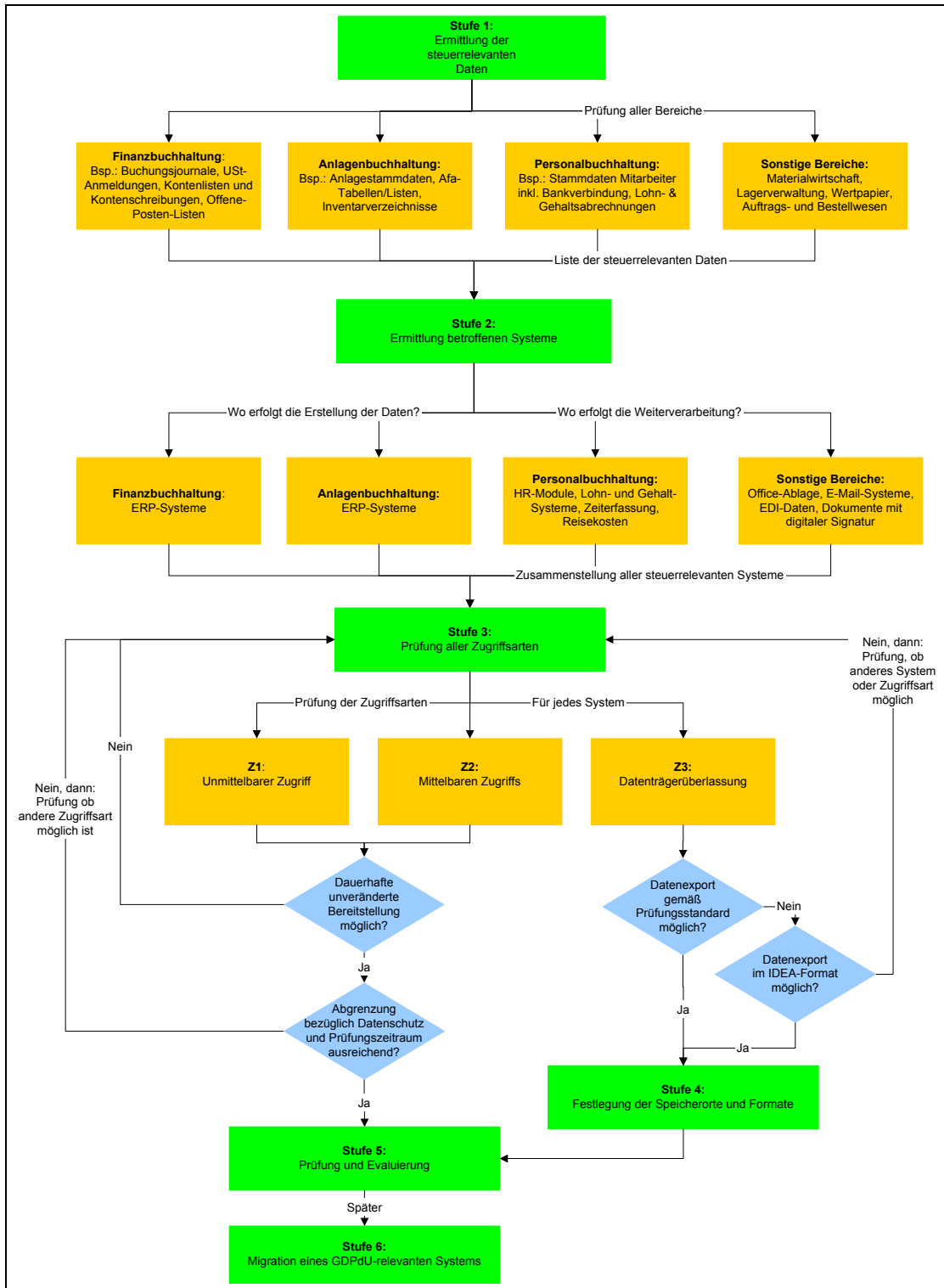
Dieser Leitfaden soll denjenigen dienen, die sich um die organisatorische und technische Abdeckung von Anforderungen, die durch die GDPdU entstanden sind, bemühen. Er soll eine strukturierte Vorgehensweise aufzeigen und sicherstellen, dass alle Aspekte und Varianten berücksichtigt sind.

Ein typischer Projektablauf beginnt bei der Definition der steuerrelevanten Daten, bestimmt die davon betroffenen Systeme und deren Zugriffsmöglichkeiten. Darauf aufbauend wird ein Konzept erstellt, wie wer auf diese Daten und System zugreifen soll und wie die Dauerhaftigkeit der Verfügbarkeit dieser Daten sichergestellt werden kann.

Die Vorgehensweise und Empfehlungen sind sorgfältig recherchiert. Es ist aber trotzdem nicht ausgeschlossen, dass Außenprüfer des Finanzamtes, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Finanzgerichte eine andere Interpretation der AO bzw. der GDPdU für richtig halten.

2 Ablaufdiagramm

Im folgenden Ablaufdiagramm sind die einzelnen Stufen eines GDPdU-Projektes schematisch dargestellt. Zu den einzelnen Aktivitäten befinden sich Erläuterungen in den folgenden Kapiteln.



3 Stufe 1: Ermittlung der steuerrelevanten Daten

3.1 Ziele

Zielsetzung des ersten Projektschrittes ist die Zusammenstellung der steuerrelevanten Daten in den Bereichen Finanzbuchhaltung, Anlagenbuchhaltung, Lohnbuchhaltung und sonstige steuerrelevante Bereiche.

3.2 Vorgehensweise

- Festlegung des Beginns (Jahreszahl) des prüfungsrelevanten Zeitraums, um die zu diesem Zeitraum relevanten Systeme und Daten zu identifizieren.
- Ermittlung der steuerrelevanten Daten (siehe unten)
- Alternative 1: „Von der Bilanz/GuV zur Datenquelle“
Anhand der Bilanz- und GuV-Daten wird die Kette der Erstellung zurückverfolgt, bis zur Quelle, an der die Daten entstehen, bzw. nicht mehr weiter detailliert werden.
- Alternative 2: „Von den Dokumenten zu den Daten“
Anhand der archivierungspflichtigen Dokumentarten in der Bereichen Finanzbuchhaltung, Lohnbuchhaltung und Anlagenbuchhaltung werden die zu deren Erzeugung verwendeten Daten zusammengestellt.
- Prüfung der Bereiche, die nicht direkt zu Finanzbuchhaltung, Lohnbuchhaltung und Anlagenbuchhaltung gehören, aber Daten besitzen, die steuerlich relevant sind. Beispielsweise: Warenwirtschaftssysteme, Kosten- und Leistungsrechnung, Zeiterfassungsdaten, Bestelldaten, Wertpapiersysteme, Registrierkassendaten etc.
- Abgleich der Zusammenstellung mit den Erfahrungen aus vorherigen Prüfungen: Auf welche Daten und Dokumente wurde in der Vergangenheit zugegriffen?

3.2.1 Beispiele für steuerrelevante Daten

- Finanzbuchhaltung: Buchungsjournale, Kontenlisten und Kontenschreibungen, Offene-Posten-Listen, etc.
- Anlagebuchhaltung: Anlagestammdaten, Afa-Tabellen/Listen, Inventarverzeichnisse etc.
- Personalbuchhaltung, Personalzeiterfassung: Stammdaten Mitarbeiter inkl. Bankverbindung, Lohn- & Gehaltsabrechnungen
- Fakturierung, Materialwirtschaft: Stammdaten Debitoren, Ausgangsrechnungen inkl. Artikelpreise & -mengen., Rechnungsnummer, etc., Lagerzu- & Abgangsprotokolle, Inventurlisten zum Stichtag, etc.
- Kosten- & Leistungsrechnung: Bewertung von Vermögensgegenständen, Ermittlung von Herstellkosten etc.
- Dokumentenmanagement-System: Erhaltene Dateien von Dritten; Dokumentationen zu Verrechnungspreisen, ausgespielte frei auswertbare Dateien alter Systeme oder nicht mehr online gehaltener Daten

- Sonstiges: Auftrags- und Bestellunterlagen, Aus- und Einfuhrunterlagen, Bewertungsunterlagen, Preisverzeichnisse, Speise- und Getränkekarten, Mahnvorgänge, betriebliche Konto-Depotauszüge, Grundbuch- und Handelsregisterauszüge, statistisches Material zur Nachkalkulation, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, branchen- und steuerspezifische Aufzeichnungen, Spendennachweise, Registrierkassenstreifen, Kassenzettel, Bons, Kassenlochstreifen, Lohnabrechnungsunterlagen, alle Unterlagen, die im Unternehmen ohne Beleg anfallen

3.3 Ergebnisse

Zusammenstellung aller Daten und Dokumente, die im Sinne der GDPdU steuerlich relevant sind. Dies ist im ersten Schritt unanhängig von System und Format.

3.4 Typische Fragestellungen

3.4.1 Welche Daten sind steuerrelevant?

In der Stufe 1 wird der Steuerpflichtige schnell auf ein Problem stoßen – die Frage: „Was sind steuerrelevante Daten?“. Im Gesetz und in den GDPdU wird der Begriff nicht eindeutig definiert. Im Zweifelsfall sind alle Daten und Unterlagen relevant, die Aufwands- oder Ertragsrelevante Informationen beinhalten, also eine ergebniswirksame Auswirkung haben. Mit dieser Definition kann ein Unternehmen aber keine technische Abgrenzung vornehmen, welche Daten sowie gegebenenfalls Dokumente, Belege und andere Unterlagen in elektronischer Form für den Datenzugriff vorzuhalten sind und welche wie bisher behandelt werden dürfen. Eine Problematik ergibt sich auch für solche steuerrelevanten Daten, die nicht in den von der GDPdU explizit aufgezählten Systemen Finanzbuchhaltung, Lohnabrechnung oder Anlagenbuchhaltung vorliegen, sondern in anderen Systemen gespeichert sind. Dies können Nebensysteme oder vorgelagerte Systeme sein mit Zeiterfassungsdaten, Bestelldaten, Registrierkassendaten, in denen ganz offensichtlich auch relevante Daten originär digital erzeugt und vorgehalten werden. Dies können aber auch per E-Mail ausgetauschte kaufmännische Dokumente, Kalkulationsdateien oder Daten aus E-Business-Anwendungen sein. Solche Daten und Unterlagen liegen in der Regel in unterschiedlichsten Systemen und an verschiedenen Speicherorten vor. Sie sind teilweise nicht wie Daten aus einer Buchhaltungssoftware direkt auswertbar. Der Steuerpflichtige muss jedoch in der Lage sein, zu einem Buchungssatz die richtigen zugehörigen Belege vollständig und sehr zeitnah zur Verfügung zu stellen.

Die GDPdU führen weiter aus, dass sich der **sachliche Umfang der Außenprüfung nicht geändert hat**. Damit gilt, dass alles was vor der Änderung der AO steuerrelevant war, ist unverändert auch jetzt steuerrelevant. Es gibt also **keine Erweiterung oder Änderung** der Definition

Trotzdem haben viele Anwender jetzt Probleme mit der Eingrenzung, weil sie eine bewusste Entscheidung treffen müssen, welche Daten elektronisch vorgehalten werden müssen und welche nicht. Die Qualität hat sich geändert. In der Vergangenheit hatte man sich hierzu keine Gedanken machen müssen. Daten, die das System belasteten hatte man ausgedruckt oder verfilmt und danach im System gelöscht.

3.4.2 Was ist mit Daten die vor dem 1.1.2002 entstanden sind?

Daten die vor dem 1.1.2002 entstanden sind, brauchen nicht wieder in das System importiert zu werden, wenn dies mit unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden wäre. Eine solche Unverhältnismäßigkeit könnte begründet sein durch fehlende Speicherkapazität, die Notwendigkeit zur nochmaligen Datenerfassung, Nicht-Verfügbarkeit der alten Systemkomponenten (nach Systemwechsel) etc.

Sind die Daten jedoch noch in einem System vorhanden, dürfen sie nicht gelöscht werden.

3.4.3 Was sind originär digitale Unterlagen?

Dieser Begriff taucht in den GDPdU in Absatz III auf: „Originär digitale Unterlagen nach § 146 Abs. 5 AO sind auf maschinell verwertbaren Datenträgern zu archivieren.“ In besagtem § 146 AO gibt es aber weder diesen Begriff noch eine detaillierte Auflistung, was damit gemeint ist. Die am häufigsten angetroffene Auffassung ist, dass man damit einmal

- solche Unterlagen meint, die in das DV-System in elektronischer Form eingehen (also z.B. die Edifact-Messages, die dann später in der Finanzbuchhaltungs-Software zu Verbuchung führen)
- Und andererseits solche, die im DV-System selbst erzeugt werden (also beispielsweise die Buchungssätze in der Finanzbuchhaltungs-Software selbst)

In diesem Sinne wäre auch eine empfangene, in Excel erzeugte Reisekostenabrechnung, die später in der Finanzbuchhaltung verbucht wird, eine originäre elektronische Unterlage, die elektronisch aufzubewahren ist.

3.4.4 Wie sollen sich verändernde Stammdaten vorgehalten werden?

Zu Buchungssätzen in kaufmännischen Systemen gehören immer Stammdaten wie z.B. Kreditoren- und Debitoren-Daten, Kontenplan etc. Nur durch die referenzierten Stammdaten lassen sich Buchungen vollständig und richtig auswerten. Solche Stammdaten können sich ändern. Umfirmierung von Lieferanten, Fusionen von Kundenunternehmen, Aufteilung von Konten bei sich verändernder Besteuerungsgrundlage und andere Veränderungen, die sich in den Stammdaten niederschlagen, sind über einen Zeitraum von Jahren eher der Regelfall als die Ausnahme. In mehreren Veröffentlichungen haben die Finanzbehörden stets darauf hingewiesen, dass historische Stammdaten vorgehalten werden müssen. Es stellt sich nun die Frage, wie solche Veränderungen versioniert und historisiert werden müssen. Dies fordern bereits die GoBS.

Heute übliche Buchhaltungsanwendungen sind auf solche Veränderungen nicht eingerichtet. Sie besitzen nicht die Möglichkeit, zu einem Buchungssatz den jeweiligen Stand der zugehörigen Stammdaten zu sichern. Bei einem zeitnahen Export der Daten stellt sich dieses Problem nicht.

3.4.5 Müssen E-Mails archiviert werden?

Wenn die Mails steuerrelevante Daten enthalten, fallen sie unter die neuen Regelungen. Beispiel: Wenn die Reisekostenabrechnung in Excel erstellt wird und per Mail mit Erläuterungen verschickt wird, dann ist das Mail und die Excel-Datei zu archivieren. E-Mails mit nicht steuerlich relevanten Daten müssen weder archiviert noch für den Datenzugriff vor-

gehalten werden. Dies ist weitaus mehr ein organisatorisches, denn ein technisches Problem, da die am Mail-Verkehr teilnehmendem Mitarbeiter des Unternehmens eine entsprechende Qualifikation vornehmen müssen.

Ein weiteres Beispiel, das zweifelsohne zukünftig an Bedeutung gewinnt, sind elektronisch signierte Mails, die als elektronische Abrechnungen i.S.d. Umsatzsteuergesetzes (UStG) gelten. Derartige Eingangsrechnungen sind unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 UStG zulässig, allerdings nur wenn sie mit einer qualifizierten elektronischen Signatur oder mit einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz versehen sind.

3.4.6 Was ist mit Daten in Edifact-Dateien?

Wenn eingehende EDI-Messages steuerlich relevante Daten beinhalten, müssen sie in der originär entstandenen Form aufbewahrt werden. Wenn die Daten nicht im EDI-Format zwischengespeichert werden sondern von dem EDI-Konverter des Absenders direkt in den EDI-Konverter des Empfängers gehen, dann gibt es Stimmen, die empfehlen, dass hier keine speicherbare Originärform vorliegt. Eine längere Zwischenspeicherung der EDI-Messenger vor Weiterverarbeitung würde aber die Archivierung nach sich ziehen.

Eine Verbuchung der Daten in einer Finanzbuchhaltungssoftware erfordert **zusätzlich** die Aufbewahrung der Daten dort. Eine Konvertierung der EDI-Daten in ein IDEA-konformes Format ist nach unserer Kenntnis nicht gefordert.

3.4.7 Müssen MS Office-Dokumente archiviert werden?

Wenn die Dokumente steuerrelevante Daten enthalten, fallen sie unter die neuen Regelungen. Ausgenommen sind **ausgehende** Unterlagen, die nicht zur Weiterverarbeitung und Auswertung in einem DV-System bestimmt sind, also zum Beispiel Textdokumente. Ein Brief in Word, der zwar steuerlich relevante Informationen trägt (die Ausgangsrechnung des Handwerkerbetriebes) wäre demnach zwar nach den GOBS sicher zu archivieren, aber nicht notwendigerweise in elektronischer Form. Die eingehende Reisekostenabrechnung in Excel dagegen ist ein Fall, wo häufig argumentiert wird, dass dieses Format maschinell auswertbar sei, das Dokument außerdem steuerrelevante Daten beinhaltet und somit elektronisch zu archivieren sei. Die intern erstellte Reisekostenabrechnung sei ebenfalls zu archivieren, weil sich in diesem Dokument prüfwürdige Formeln befinden (im Unterschied zu einem einfachen Textdokument).

3.4.8 Wir haben SAP R/3 im Einsatz. Gibt es hier eine Liste von steuerrelevanten Daten?

Es gibt eine SAP-Usergroup, die sich diesem Thema angenommen hat. Im Protokoll vom 15.05.2002 wurde zu diesem Thema Stellung genommen. Als betroffene Module wurden FI, CO, SD, HR, MM und TR identifiziert. Vorsysteme können aber auch von Bedeutung sein. Industrie Solutions (IS) wurden ausgeklammert, ebenso wie die Anforderungen der GDPdU bezüglich elektronischer Abrechnungen nach § 14 UStG .

Hier eine Übersicht über steuerrelevante Daten:

Modul	Bereich	Steuerlich relevant
FI	FI-Belege	Alle Belege der Debitoren, Kreditoren, und Sachkonten Nicht relevant: Protokolle über Belegänderungen oder Stammdatenänderungen sind kein primärer Prüfungsgegenstand. Bewertungsdifferenzen bei Fremdwährungsposten
FI	Stammdaten Debitoren, Kreditoren, Sachkonten	Stammdatenverzeichnisse, Verkehrszahlen
FI	OP-Listen	Offene-Posten-Bestände zum Bilanzstichtag
FI	Kontenschreibung	Nicht relevant
FI	Bilanzstrukturen	Nicht relevant, da dies nur eine Umsortierung darstellt.
FI	Umsatzsteuervoranmeldungen	Nicht relevant, da komplett in den FI-Belegen vorhanden
FI	Schlüsseltabellen	Belegarten, Belegartenschlüssel, Steuerschlüssel, Steuerkennzeichen, Buchungskreis, Geschäftsbereich, Buchungsschlüssel
AM	Belege	Alle Belege
AM	Inventarverzeichnisse	Anlagenbestand für Bereiche Steuer- und Handelsrecht
AM	Bewegungsdaten	Zugänge, Abgänge, Umbuchungen
AM	Abschreibungen	Afa gesamt, normale, Sonder- und außerplanmäßige Abschreibungen
AM	Leasing	Verbindlichkeiten aus Leasing-Verträgen
AM	Stammdaten	Anlagenstämme mit Kontenzuordnung (nicht relevant: Anlagenänderungen)
AM	Schlüsseltabellen	Bewegungsarten, spezielle Abgangsarten, Investitionsprofile
AM	Datentabellen	Anlagen-Einzelposten, Anlagen-Klassen, Abschreibungsparameter, Anlagen-Wertfelder, Anlagen-Periodenwerte etc.
MM	Buchungen	Materialbelegliste
MM	Tabellen	Belegkopf Materialbeleg, Bestandsliste je Material, Sachkontentext, Sachkostenstamm, Fixkontentabelle, Bewegungsarten
MM	Inventur	Sonderbestandsänderungen, Lagerorte
MM	Materialstamm	Materialverzeichnis
MM	Erläuternde Angaben	Materialarten, Werkseinstellungen, Bezeichnungen, Buchungskreise, Bewegungsarten, Bewertungsklassen etc.
SD	Fakturabelege	Rechnungen, Gutschriften, Kundenaufträge, Zollanforderungen
CO	Stammdanten	Einzelfallabhängig: Kostenarten - Stammdatenbericht Kostenstellen - Stammdatenbericht Leistungsarten, Innenaufträge, Leistungstarife, Zuschlagsverfahren etc.
TR	Wertpapiere	Bestandsliste, Bestandsentwicklungsliste, Ertragsliste, Stammdaten Depot
HR	Abrechnungsdaten	Lohnkonten, Reisekostenabrechnungen

4 Stufe 2: Ermittlung der betroffenen Systeme

4.1 Ziele

Aufbauend auf der Zusammenstellung der steuerrelevanten Daten und Dokumente werden in einem nächsten Projektschritt die DV-Systeme ermittelt, in denen diese Daten entstanden oder vorhanden sind.

4.2 Vorgehensweise

- Auf Basis der ermittelten steuerrelevanten Daten wird eine Liste der Systeme erstellt, in denen diese Daten enthalten sind.
- Kommen hierbei mehreren Systemen für die gleichen Daten in Frage, ist zu prüfen, wie sich die Daten in den Systemen unterscheiden. Erfolgt eine Zusammenfassung oder Konsolidierung, ist die detaillierte der beiden Datenquellen zu wählen. Sollten die zusammengefassten Daten ebenfalls steuerrelevant sein (bsp. Bei Bilanzkonsolidierungssystemen), müssen beide Datenquellen weiter betrachtet werden.
- Sind die Daten identisch, kommen grundsätzlich beide Systeme in Frage. Dann geben Zugriffskriterien und Bereitstellungsmöglichkeiten den Ausschlag.

4.3 Ergebnisse

Ergebnis dieses Schrittes ist eine Liste aller Systeme, die zeitweise oder dauerhaft steuerrelevante Daten beinhalten.

4.4 Typische Fragestellungen

4.4.1 Unsere Buchhaltung haben wir komplett an Dritte outgesourced. Was muss ich tun, um den Anforderungen der GDPdU gerecht zu werden?

Am Besten sollte man in einer Vereinbarung fixieren, dass bei Betriebsprüfungen die Anforderungen der GDPdU von diesen Dritten abgedeckt werden können. Wie dieser das sicherstellt, ist seine Sache. Da man aber die Verantwortung gegenüber dem Prüfer nicht an Dritte weitergeben kann, sollten entsprechende vertragliche Regelungen existieren.

4.4.2 Wir setzen DATEV im Rechenzentrumsbetrieb für unsere Lohnbuchhaltung ein. Gibt es hier Empfehlungen?

Ja, die DATEV hat in einem Empfehlungspapier für die unterschiedlichen Betriebsarten der Software entsprechende Empfehlungen gegeben. Diese hängen davon ab, ob die Software beim Mandanten, in einer Kanzlei oder im DATEV-Rechenzentrum läuft.

Bei unmittelbarem Zugriff sollte eine FIBU-ARCHIV-CD auf einem Einzelplatz installiert werden. Protokollierung und Berechtigungsverwaltung durch kann durch DATEV NUKO (Nutzen-Kontrolle) erfolgen. Hierbei sollte geprüft werden, ob auf einer FIBU-ARCHIV-CD die gleichen Auswertungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen, wie im Produktivsystem. Nur dann ist diese bezüglich des unmittelbaren Zugriffs als gleichwertig anzusehen.

5 Stufe 3: Prüfung der möglichen Zugriffsarten

5.1 Ziele

Die Zielsetzung dieser Stufe ist die Prüfung der steuerrelevanten Systeme bezüglich der geforderten Zugriffsmöglichkeiten Z1, Z2 und Z3. Für jede Zugriffsart und jedes System muss eine Bewertung bezüglich Langzeitverfügbarkeit, Unteränderbarkeit, Datenschutz und Abgrenzung bezüglich des Prüfungszeitraums erfolgen.

5.2 Vorgehensweise

- Bewertung der Zugriffsarten auf die steuerrelevanten Systeme. Es sollte folgende Matrix erstellt werden:

Beispiel eines Eintrages:

Bereich / Daten / System	Zeit-raum	Z1, Z2: Unmittelbarer und mittelbarer Zugriff	Z3: Datenträgerüberlassung
FIBU / Kontenjournal / FIBUSYS	2002	<p>Langzeitverfügbarkeit: Daten werden dauerhaft online gehalten.</p> <p>Unveränderbarkeit: Während der Online-Zeit und einem Buchungslauf sind die Daten unveränderbar</p> <p>Unverzügliche Bereitstellung: Immer möglich</p> <p>Datenschutz: Keine kritischen Daten enthalten, beschränkte Benutzerrechte möglich</p> <p>Prüfungszeitraum: Abgrenzung auf Prüfungszeitraum im Online-System möglich</p> <p>Protokollierung: Alle Zugriffe werden protokolliert</p>	<p>Export nach Prüfungsstandard: Nicht möglich</p> <p>Export im IDEA-Format: Export als TXT-Datei ohne Strukturbeschreibung ist möglich</p> <p>Langzeitverfügbarkeit: Nach Export immer verfügbar</p> <p>Unveränderbarkeit: Exportierte Daten können auf CD gebrannt werden</p> <p>Unverzügliche Bereitstellung: Immer möglich</p> <p>Datenschutz: Kritische Daten werden nicht mit-exportiert</p> <p>Prüfungszeitraum: Abgrenzung durch quartalsweisen Export möglich</p> <p>Protokollierung: Keine Protokollierung vorhanden</p>
<p>Bewertung: Z1, Z2 wird bevorzugt. Z3 steht ebenfalls zur Verfügung.</p>			
<p>Erforderliche Aktivitäten:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Wenn möglich, Ausbau der Online-Kapazitäten für 10 Jahre - Ansonsten regelmäßiger Export der Daten - Einrichtung eines entsprechenden Berechtigungsprofils 			

- In der Tabelle sollten die Möglichkeiten des Zugriffs bezüglich der Kriterien:
 - Langzeitverfügbarkeit
 - Unveränderbarkeit
 - Unverzögliche Bereitstellung
 - Datenschutz und Abgrenzung der steuerrelevanten Daten
 - Abgrenzung des Daten bezüglich der Prüfungszeitraums
 - Protokollierungsmöglichkeitenbewertet werden.
- Bei mehreren in Frage kommenden Systemen sollte ein System präferiert werden. Grundsätzlich müssen aber alle Systeme betrachtet werden.
- Eine Abstimmung mit den relevanten Herstellern bezüglich der Planungen des GDPdU-konformen Exports sollte erfolgen.

5.3 Ergebnisse

- Tabellarische Übersicht über alle steuerrelevante Daten und Systeme inkl. einer Bewertung der Zugriffsmöglichkeiten Z1-Z3
- Endgültige Festlegung der GDPdU-relevanten Systeme
- Aktivitätenliste über Änderungen an Systemen, damit eine entsprechende Bereitstellung möglich ist

5.4 Typische Fragestellungen

5.4.1 Welche Zugriffsarten sind grundsätzlich vorgesehen?

Die GDPdU sieht drei Formen des Zugriffs auf steuerrelevante Daten vor, die inzwischen mit „Z1“, „Z2“ und „Z3“ abgekürzt werden. Alle drei Zugriffsarten können einzeln, aber auch kombiniert nach Bedarf von den prüfenden Finanzbehörden genutzt werden, dabei ist aber grundsätzlich die Zugriffsart zu wählen, die den geringsten Eingriff beim geprüften Unternehmen darstellt

Z1 Unmittelbarer Zugriff

Unter unmittelbarem Datenzugriff (Z1) versteht die Finanzverwaltung, dass die Betriebsprüfung im Wege eines sog. „Nur-Lese-Zugriffs“ auf die gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und Verknüpfungen unmittelbar unter Nutzung der vom Steuerpflichtigen eingesetzten Hard- und Software (Auswertungsmöglichkeiten) zugreifen kann. Es soll vor Ort ausschließlich auf die Daten zugegriffen werden, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (steuerlich relevante Daten). Auch ist es der Außenprüfung nicht gestattet, Auswertungen mittels eigener Software im System des steuerpflichtigen Unternehmens vorzunehmen. Sind in den Datenbeständen des Unternehmens auch steuerlich nicht relevante Daten (beispielsweise personenbezogene Daten) enthalten, muss das Unternehmen gewährleisten, dass der Prüfer hierauf nicht zugreifen kann. Hierfür sind für die Prüfer spezielle Berechtigungen einzurichten, die z.B. im SAP-Umfeld bereits standardisiert wurden. Bei kleineren Unternehmen ist häufig Buchhaltungssoftware im Einsatz, die nur auf Einzelplätzen läuft oder keine dedizierte separate Berechtigung für Prüfer im Netzwerk erlaubt. Bei kleineren Softwarepaketen, für die die Steuerprüfer keine Schulung erhalten, ist daher auch eher vom Zugriff nach Z2 oder Z3 auszugehen.

Z2 Mittelbarer Zugriff

Beim mittelbaren Datenzugriff (Z2) wird der Steuerpflichtige zu einer rein technischen Mithilfe in soweit aufgefordert, dass er an ihrer Stelle die Daten nach den Vorgaben der Finanzverwaltung vor Ort maschinell auswertet oder bei mangelnder Sachkenntnis von dritter Seite auswerten lässt. Diese Form bietet sich insbesondere bei selbst erstellten oder exotischen DV-Systemen an. Aus Sicht der steuerpflichtigen Unternehmen hat dies den Vorteil, dass der Zugriff durch den Steuerpflichtigen überwacht werden kann und ihm so der Prüfungsumfang bekannt ist.

Z3 Datenträgerüberlassung

Die Datenträgerüberlassung (Z3) sieht vor, dass die Finanzverwaltung vom Steuerpflichtigen verlangen kann, dass ihr gespeicherte Unterlagen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur weiteren Auswertung überlassen werden. Bei Z3 sind vom Steuerpflichtigen Datenträger, in der Regel CDs als Übergabemedium, mit den steuerrelevanten Daten zu erstellen. Es ist davon auszugehen, dass diese Methode von den Finanzbehörden auch zu Beginn einer Prüfung genutzt wird, um Unregelmäßigkeiten zu entdecken und dann im Laufe der Prüfung gezielter auf bestimmte Vorgänge zuzugreifen. Die Software des Steuerpflichtigen muss hierfür über Export-Funktionalität verfügen, um die geforderten Daten als auswertbare Dateien zur Verfügung zu stellen.

Im Hinblick auf anstehende Außenprüfungen ist generell zu überlegen, inwieweit eine Protokollierungssoftware oder Journalfunktion zum Einsatz kommen soll, welche die Zugriffsaktivitäten des Prüfers aufzeichnet und so auch für den Steuerpflichtigen Transparenz und Nachprüfbarkeit schafft. Dadurch erhält das geprüfte Unternehmen seinerseits einen Einblick in den Prüfungsumfang als auch die Möglichkeit, anhand der Protokolle Schwerpunkte der Prüfungstätigkeit zu erkennen. Bisher erlauben aber nur wenige Systeme eine entsprechende Protokollierung.

5.4.2 Kann ich die steuerrelevanten Daten nach einem endgültigen Prüfungsbescheid wieder löschen?

Nein, die Aufbewahrungsfrist gilt auch nach Bestandskraft ergangener Änderungsbescheide auch für die steuerrelevanten Daten weiter. Ggfs könnten jedoch die Voraussetzungen für einen Antrag auf Buchführungserleichterungen nach § 148 AO vorliegen, beispielsweise wenn die weitere Aufbewahrung der Daten oder notwendige Datenkonvertierungen bei Systemumstellungen unverhältnismäßig hohe finanzielle Aufwände verursachen.

5.4.3 Sind bestimmte Speichermedien bei der Datenträgerüberlassung vorgeschrieben?

Bei der Zugriffsmöglichkeit der **Datenträgerüberlassung** gehen wir davon aus, dass das präferierte Medium die CD oder DVD sein wird, weil die Notebooks der Außenprüfer nicht mit WORM- oder ZIP-Laufwerken sondern eben mit CD-ROM-Laufwerken ausgestattet sein werden. Außerdem ist die Herstellung von Daten-CDs heute eher zumutbar, während für die Herstellung anderer Medien wie WORM oder DVD typischerweise erst Geräte zu höheren Kosten angeschafft werden müssten.

5.4.4 Was bedeutet „maschinell verwertbare Datenträger“ bei der Datenträgerüberlassung?

Gem. § 147, Absatz 6 kann die Überlassung der Daten auf maschinell verwertbaren Datenträgern verlangt werden. Was aber sind maschinell verwertbare Datenträger? Hierzu findet man in den GDPdU folgende Erläuterung: „ein maschinell verwertbarer Datenträger ist ein maschinell lesbarer und auswertbarer Datenträger.“ (!)

Glücklicherweise helfen aber die GoBS von 1995 (BStBl 1995 I S. 738) weiter; hier werden konkret Diskette, Magnetband, Magnetplatte und elektro-optische Speicherplatte als Beispiele genannt. Zu letzteren zählen nach heutigem Marktverständnis CDs, Soft- oder True-WORM-Medien und DVDs etc.

„Maschinelle Auswertbarkeit bedeutet wahlfreier Zugriff auf die Daten“.

5.4.5 Besteht ein Verwertungsverbot für versehentlich überlassene Daten?

Nein, auch für versehentlich überlassene Daten besteht kein Verwertungsverbot.

5.4.6 Bei der Zugriffsmethode Z3 müssen die Daten dem Betriebsprüfer zur Verfügung gestellt werden. Bei uns fallen täglich ca. 2 GB steuerrelevante Daten an. Kann ein Prüfer trotzdem die Bereitstellung verlangen? Wo ist die Grenze?

Hier wäre wohl klar der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in Frage gestellt. Ein Prüfer wird nicht in der Lage sein, solche Datenmengen auf seinem Laptop zu verarbeiten. Somit wären die anderen Zugriffsszenarien interessanter, also beispielsweise der Zugriff auf die Echt-Systeme oder der Aufbau eines (großen) Datenbanksystems, in das regelmäßig alle steuerrelevanten Daten übernommen werden.

Es kann aber sehr wohl sein, dass gezielt Datenextrakte zur Verfügung gestellt werden müssen, wie beispielsweise die Mitarbeiterdaten mit den dazugehörigen Kontoinformationen.

5.4.7 Meine Buchhaltungssoftware bietet die Möglichkeit zum Datenexport nur über ein kostenpflichtiges Zusatzmodul. Was muss ich tun? Bin ich zum Kauf verpflichtet?

Auch hier ist wieder die Frage: Was ist verhältnismäßig? 100 EURO? 1.000 EURO? Hierüber gibt es noch keine klaren Festlegungen oder Gerichtsentscheide. Fest steht nur: Wenn es unverhältnismäßig ist, müssen andere Zugriffsarten verwendet werden. Ein unmittelbarer Zugriff ist immer möglich und zwar kostenlos.

5.4.8 Beim Datenzugriff kann ein Betriebsprüfer auch Daten einsehen, die außerhalb des Prüfungszeitraums liegen. Ist dies zulässig?

Ja, diese technische Unzulänglichkeit muss das geprüfte Unternehmen beheben, nicht der Prüfer. Der Zugriff auf steuerrelevante Daten darf und kann hierdurch nicht verhindert werden. Das gleiche gilt bei personenbezogenen Daten, wie Seminarabrechnungen oder Gehaltszettel. Es liegt also in der Aufgabe des Steuerpflichtigen, diese Daten durch Berechtigungen oder Sichtbarkeitsregeln entsprechend zu filtern.

5.4.9 Was macht der Betriebsprüfer am Ende der Prüfung mit den über Z3 bereitgestellten Daten?

Der überlassene Datenträger wird dem geprüften Unternehmen zurückgegeben. Ggfs. auf den Systemen der Finanzverwaltung vorhandene Datenbestände werden gelöscht. Statistische Informationen, wie brachenbezogene Preisstaffeln oder Gewinnmargen dürfen aber weiterverwendet werden. Diese besitzen dann aber keinen Bezug mehr zum geprüften Unternehmen.

6 Stufe 4: Festlegung der Speicherorte und Formate

6.1 Ziele

Für den Fall, dass nicht alle GDPdU-relevanten Daten in den führenden Anwendungen dauerhaft und unter Berücksichtigung entsprechender Zugriffsbeschränkungen zur Verfügung gestellt werden können, müssen andere Wege für die Langzeitverfügbarmachung gewählt werden.

6.2 Vorgehensweise

- Folgende Festlegungen müssen pro System getroffen werden:
 - Definition der Daten und Dateien
 - Festlegung der Formate
 - Dokumentation des Aufbaus der exportierten Daten (Feldnamen, Feldtypen, Abhängigkeiten)
 - Definition des Export-Weges
 - Festlegung des Zyklus des Exportes (monatlich, quartalsweise, jährlich)
 - Fixierung der Anforderungen an die Unveränderbarkeit der exportierten Daten
- Dokumentation der Vorgehensweise beim Export
- Mit Archivhersteller abstimmen wegen Archiv- und Retrievalfunktionen zu ERP-Dateien (nicht Dokumente, sondern „IDEA-Formate“) und vergleichbaren Auswertungsfunktionen auf Basis dieser Daten.
- Vorgehen für die Datenhaltung / Löschung nach endgültigem Prüfungsbescheid festlegen

6.3 Ergebnisse

Für alle steuerrelevanten Daten und Systeme sind die drei Zugriffsarten bewertet.

6.4 Typische Fragestellungen

6.4.1 Können die Daten weiterhin in der kaufmännischen Software gespeichert werden?

Die meisten der Daten, die der Steuerprüfer für die Auswertung vorsieht, liegen in Buchhaltungsanwendungen vor. Eine Prüfung wird sich daher wie bisher zunächst auf diese Daten stützen. Die Prüfung erfolgt auf Basis nicht verdichteter Informationen, die jede Buchung transparent prüfbar macht. Die Prüfung erfolgt nicht nur auf Basis von Summen und Salden, sondern beinhaltet die Auswertung der Einzelbuchungen und Einzelwerte. Erst im zweiten Ansatz wird wie bei den bisherigen Prüfungen bei Bedarf auf die zugehörigen Belege zurückgegriffen. Sind dies im Original Papierbelege, müssen diese auch nicht elektronisch bereitgestellt werden. Es ist nicht erforderlich diese auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zu archivieren oder durch einen Scanvorgang zu digitalisieren. Textdokumente, wie in einem Textprogramm erstellte Geschäftskorrespondenz kann weiter in Papierform aufbewahrt werden. Solange alle Daten eines Prüfungszeitraums in der kaufmännischen Software vorhanden sind, dort recherchiert, ausgewertet und exportiert

werden können, sind die grundsätzlichen Anforderungen der GDPdU zunächst einmal erfüllt. Der Steuerpflichtige muss sich jedoch über die Lebensdauer seiner Systeme und seiner Software Gedanken machen, z.B. ob und wie er auch ältere Versionen der Programme nebst den vollständigen Daten vorhalten muss. Beim Update oder Wechsel von Systemen muss die Migration der Daten nachgewiesenermaßen vollständig und unverändert sein. Die Auswertbarkeit der Altdaten muss durch das neue oder upgedatete System gewährleistet werden. Andernfalls müssten die vorangegangene Softwareversion lauffähig vorgehalten oder die relevanten Daten in eine andere Umgebung überführt werden. Erstes ist aber bei den steuerlichen Aufbewahrungsfristen einerseits und den kurzen Releasezyklen von Software und Plattformen andererseits realistischerweise kaum möglich und würde daher unseres Erachtens in den allermeisten Fällen mit dem Argument der Nicht-Verhältnismäßigkeit vom steuerpflichtigen Unternehmen abgelehnt werden.

Jede kaufmännische Software muss jedoch zukünftig die Möglichkeit bieten, die steuerrelevanten Daten in einem der zugelassenen Formate zu exportieren, um sie auf ein Übergabemedium zu kopieren. Viele kaufmännische Anwendungen sind heute noch nicht in der Lage, diese Exportdateien zu erzeugen. Es ist aber davon auszugehen, dass diese Exportfunktion zu einem Standard-Ausstattungsmerkmal der kaufmännischen Software wird. Ein Wechsel einer im Einsatz befindlichen Software auf Grund einer heute noch fehlenden Exportfunktion sollte jedoch erst nach sorgfältiger Prüfung und nur dann erfolgen, wenn der Hersteller die benötigte Funktionalität nicht zeitgerecht bereitstellen kann. Wenn mittelfristig aber die meisten Standardprodukte die Exportfunktion besitzen, wird es auch für kleine Unternehmen schwierig werden zu begründen, warum die Überlassung eines Datenträgers für den Zugriff Z3 nicht möglich sein soll. Es ist davon auszugehen, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit für die Bereitstellung eines Datenträgers nicht zur Anwendung kommen kann.

6.4.2 Was muss bei der Speicherung der Daten in Drittsystemen beachtet werden?

Bei der Überführung von steuerrelevanten Daten in eine andere Umgebung setzt nun die Diskussion ein, ob hierfür ein elektronisches Archivsystem geeignet und erforderlich ist. Der Gesetzgeber kann und darf sich hier nicht festlegen, da er dem Steuerpflichtigen nicht die technische Ausgestaltung vorschreibt. Im Handelsgesetzbuch (§§ 239, 257 HGB) und in der Abgabenordnung (§§ 146, 147 AO) sind die grundsätzlichen Anforderungen an die Verarbeitung und die Speicherung von kaufmännischen Daten und Belegen festgelegt. Werden solche Daten aus dem System, in dem sie ursprünglich entstanden sind und verwaltet wurden, in ein anderes ausgelagert, so hat das empfangende System die gleichen Bedingungen zur Sicherheit, Unveränderbarkeit, Ordnungsmäßigkeit, Wiederauffindbarkeit und Reproduzierbarkeit wie das Ursprungssystem zu erfüllen. Das empfangende System muss jedoch nicht über die gleiche Verarbeitungsfunktionalität wie das Ursprungssystem verfügen. In den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung/Speicherbuchführung GoBS ist auf Basis des HGB und der AO der Rahmen für die Anforderungen beschrieben. Die GDPdU nimmt mehrfach auf die GoBS mit diesen Anforderungen Bezug.

In einer Buchhaltungsanwendung wird die Übereinstimmung mit den Anforderungen der GoBS durch die Sicherheitsmechanismen der Software sichergestellt. Eine besondere Medientechnologie ist nicht gefordert. Kaufmännische Software verwendet ausnahmslos magnetische Medien zur Speicherung der Daten. Auch die geforderte Sicherung von Daten kann auf einem beliebigen elektronischen Medium erfolgen. Der Einsatz eines Archivierungssystems mit nur einmal beschreibbaren Speichern bietet zwar auf der reinen

Speicherebene eine höhere Sicherheit als veränderliche Speichersysteme und kann so bei einer Prüfung als Argument für die Unveränderbarkeit und Vollständigkeit benutzt werden. Dies schließt aber die bisher häufig praktizierte Nutzung anderer Speichertechnologien natürlich nicht aus, wenn mit Hilfe anderer Schutzverfahren die Anforderungen der GoBS erfüllt werden. Die Anforderungen an die Sicherheit gehen auch über den Einsatz bestimmter Medien weit hinaus und beinhalten die Gesamtsicherheit des Verfahrens. Es darf nicht vergessen werden, dass der Einsatz eines solchen Systems allein nicht die Voraussetzungen von HGB, AO, und GoBS erfüllt, da das gesamte Verfahren einschließlich Organisation, Datensicherung, Arbeitsabläufen, internem Kontrollsystem, Sicherheit und technischer Auslegung den Anspruch an die Revisionsicherheit erfüllen muss.

6.4.3 Was ist mit maschineller Auswertbarkeit gemeint?

In der GDPdU ist hierzu eine Negativausgrenzung vorhanden: Textdokumente, die nicht zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem geeignet sind oder PDF-Dateien gehören nicht dazu.

Jetzt könnte man argumentieren, dass man eine PDF-Datei doch sehr gut auswerten könne. Sie lässt sich nach Texten durchsuchen und auch wieder in einer Volltextdatenbank indexieren. Zusammen mit Metadaten, Hyperlinks und anderen Strukturinformationen wäre ein PDF-Dokument somit gar nicht schlecht gewappnet für eine maschinelle Auswertung. Stimmt, aber nicht aus dem Blickwinkel eines Prüfers. Dessen Auswertungsanforderungen beziehen sich auch auf Filtern, Sortieren, mathematische Operationen in numerischen Feldern etc. oder einfach die Prüfung von Algorithmen. Alles dies kann er weder in einem Text-Dokument noch in einer PDF-Datei.

Eine Liste der maschinell auswertbaren Formate ist im Fragen- und Antwortenkatalog des BMF enthalten:

- ASCII feste Länge und ASCII Delimited (einschließlich Kommagetrennter Werte)
- EBCDIC feste Länge, EBCDIC Dateien mit variabler Länge
- Excel (auch ältere Versionen)
- Access (auch ältere Versionen)
- dBASE
- Einfache ASCII-Druckdateien (plus Info für Struktur und Datenelemente etc)
- Lotus 123
- Dateien von SAP/AIS
- Konvertieren von AS/400 Datensatzbeschreibungen (FDF-Dateien erstellt von PC Support/400) in RDE-Datensatzbeschreibungen
- Import durch ODBC Schnittstelle

6.4.4 In welchem Format sollen eingehende elektronische Dokumente aufbewahrt werden?

Einerseits sollen Daten und Unterlagen gemäß § 146 Abs. 4 AO nicht geändert werden, andererseits sollen Daten für einen, angesichts der kurzen Innovationszyklen der Informationstechnik, sehr langen Zeitraum lesbar und sogar auswertbar vorgehalten werden.

Für strukturierte Daten in Datenbanktabellen kann dies noch nachvollzogen werden, für Dokumente in proprietären Dokumentformaten wird dies jedoch schwierig. Derzeit gilt der Grundsatz: Originalformate nicht ändern, sondern so aufbewahren, wie sie entstanden sind.

Hier widerspricht die Forderung nach Unveränderbarkeit der Daten der Notwendigkeit, Unterlagen auch noch in 10 Jahren lesbar, bzw. nach GDPdU sogar auswertbar zu machen. Die Finanzbehörden fordern zum Teil heute, empfangene E-Mail mit einem Dateianhang aufzubewahren. Handelt es sich bei dem Anhang zum Beispiel um ein Kalkulationsdatei, die versionsabhängig sogar ausführbaren Programmcode enthält (Beispiel: ein Excel Spreadsheet mit aktiven Makros), ist es sehr fraglich, ob diese Datei noch korrekt in 10 Jahren angezeigt werden kann. Selbst das Vorhalten der Software, mit der diese Datei erzeugt wurde, ist technisch und wirtschaftlich kaum möglich. Der Empfänger der E-Mail kann zudem nicht kontrollieren, in welchem Format und in welcher Form er eine Datei erhält. Das Unternehmen darf aber nicht aus eigenem Ermessen die Originalformate in ein seiner Meinung nach langfristig stabileres Format wie XML, PDF oder TIFF etc. überführen, da hierbei sowohl die Auswertbarkeit der originären Kalkulationsdatei verloren geht und zweitens der Grundsatz der nachweislich unveränderten Aufbewahrung durchbrochen wird. Bleibt nur die Möglichkeit, kontrolliert eine Archivkopie (Rendition) zusätzlich zu erzeugen und unter dem gleichen Index zusammen mit dem Original wiederauffindbar zu machen.

6.4.5 Welche Anforderungen müssen die archivierten Dokumente und Daten erfüllen?

Die Anforderungen zielen auf Daten **UND** Dokumente und dabei nach unserer Einschätzung primär (aber nicht exklusiv) auf die Daten der Buchhaltungssysteme. Es geht der Finanzverwaltung um die Recherchemöglichkeiten durch Filtern, Sortieren, Analysieren und das kann man in reinen TIFF- oder Textdokumenten natürlich nicht. Man möchte also entweder die Auswertungsmöglichkeiten des DV-Systems nutzen oder die Daten in einem Format zur Verfügung gestellt bekommen, welches die Auswertung in einem Prüfprogramm erlaubt.

Hieraus ergeben sich die Anforderungen an die Archivierung. Die Unterlagen müssen über den geforderten Zeitraum grundsätzlich für alle (es gilt aber der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit) diese Zugriffsvarianten zur Verfügung stehen, Ausdruck auf Papier oder Verfilmung als alleinige Aufbewahrung genügen nicht mehr.

Die Aufbewahrung muss natürlich den GoBS entsprechen (keine Manipulation, keine Löschung, geordnete Aufbewahrung etc.) und sie müssen im Fall der Datenträgerüberlassung auf maschinell auswertbaren Datenträgern zur Verfügung gestellt werden können.

6.4.6 Sind bestimmte Speichermedien bei der Speicherung vorgeschrieben?

Nein. Die häufig gehörte Aussage, dass jetzt „optisch“ archiviert werden muss, steht an keiner Stelle. Der Steuerpflichtige hat sicherzustellen, dass Formate und Medien eine maschinelle Auswertung zulassen und dass die Unveränderbarkeit des Datenbestandes gewährleistet sein muss (Text aus den GDPdU: „Das Datenverarbeitungssystem muss die Unveränderbarkeit des Datenbestandes gewährleisten.“ (§ 146 Abs. 4 AO).

Mit welchen Medien diese Anforderungen erfüllt werden sollen, wird nicht spezifiziert und es gibt auch keinen Konsens in der Industrie hierzu. Es gibt Hersteller, die argumentieren

Pro-WORM, während andere mit dem Argument dagegenhalten, dass auch Jukebox-lose Systeme die Anforderungen erfüllen können.

Begründung: Ein Buchungssatz in einem ERP-System war bereits vor der neuen AO revisionsicher aufzubewahren. Vor und nach der neuen AO kann der ERP-Anwender seine Buchungssätze natürlich auf Magnetplatten-Systemen speichern und dies ist bei normalem, sachgemäßem Betrieb dann natürlich auch „AO-konform“. Kein SAP FI oder Lexware/KHK/Navision-Anwender wird gezwungen, seine Buchungssätze jetzt parallel auf optischen Jukeboxen zu archivieren.

Alternative Speichersysteme, wie WORM-Jukeboxen, sind eine gute Alternative, wenn die relevanten Daten, aus welchen Gründen auch immer, nicht auf den Online-Systemen gehalten werden sollen, aber sie sind nicht die einzige Alternative. Der Anwender könnte genauso gut auf Band oder billigen Hintergrund-RAID-Systemen auslagern, solange er die Unveränderbarkeit des Datenbestandes gewährleistet. Das musste er bisher aber auch schon in seinem normalen DV-Betrieb, hier gibt es keine Neuerung durch die AO.

Es bleibt dem Steuerpflichtigen also im Rahmen der normalen Sorgfaltspflicht selbst überlassen, zu entscheiden, solche Medien für diese Aufgaben einzusetzen sind. Das darf Magnetband oder Magnetplatte, WORM oder CD sein.

6.4.7 Wie lange müssen die Daten und Dokumente vorgehalten werden?

Hier hat es keine Änderungen gegeben, sodass der bisherige Gesetztext weiterhilft: In § 147 AO, Abs. 3 steht „Die in Absatz 1 Nr. 1 aufgeführten Unterlagen sind zehn Jahre, die sonstigen in Absatz 1 aufgeführten Unterlagen sechs Jahre aufzubewahren, sofern nicht in anderen Steuergesetzen kürzere Aufbewahrungsfristen zugelassen sind. Die Aufbewahrungsfrist läuft jedoch nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist; § 169 Abs. 2 Satz 2 gilt nicht.“.

Wichtig ist der ergänzende Absatz 4: „Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahrs, in dem die letzte Eintragung in das Buch gemacht, das Inventar, die Eröffnungsbilanz, der Jahresabschluss oder der Lagebericht aufgestellt, der Handels- oder Geschäftsbrief empfangen oder abgesandt worden oder der Buchungsbeleg entstanden ist, ferner die Aufzeichnung vorgenommen worden ist oder die sonstigen Unterlagen entstanden sind“.

Das bedeutet, dass beispielsweise Buchungsbelege, die am 2. Januar 2001 entstanden sind, in der Praxis länger als die nominalen 10 Jahre aufzubewahren sind, weil die 10-Jahresfrist erst mit dem Ende des Geschäftsjahres anfängt, in dem alle Buchungen inkl. Um- und Schlussbuchungen vorgenommen wurden. Wer also erst im Jahre 2004 seine Buchhaltung für 2002 fertig hat der muss folglich die nach Abs. 1 relevanten Unterlagen bis zum 31.12. des Jahres 2014 aufbewahren und nicht etwa, wie man vielleicht denken könnte, nur bis zum 31.12 2012.

6.4.8 Wenn wir dem Betriebsprüfer unsere Daten bereitstellen, woher kennt dieser die Inhalte und Bedeutung der einzelnen Felder und die Verknüpfungen der unterschiedlichen Tabellen?

Neben der Bereitstellung der Daten ist die Bereitstellung von Strukturinformationen, wie Feldbezeichnungen, Feldlängen, Feldtypen und Verknüpfungen zwischen den Datenbeständen erforderlich, da ansonsten keine sinnvolle Auswertung möglich ist.

Hierzu wurden Beschreibungsformate definiert, der so genannte Beschreibungsstandard, der zusammen mit den steuerrelevanten Daten abgeliefert werden müssen. Die vorgesehene Syntax ist XML. Weitere Informationen hierzu findet man auf der Homepage von Audicon (www.audicon.net). Wichtig: Der Beschreibungsstandard ist nicht rechtverbindlich, er stellt lediglich eine Empfehlung der Finanzverwaltung dar, um im Prüfungsfall den Import überlassener steuerrelevanter Daten in deren bundeseinheitliche Prüfsoftware problemlos zu ermöglichen.

6.4.9 Was ist ein GDPdU-konformes Archiv?

Voraussetzung ist laut BMF, dass das Archivsystem in quantitativer und qualitativer Hinsicht die gleichen Auswertungen ermöglicht, als wären die Daten noch im Produktivsystem (BMF, Fragen und Antwortenkatalog Stand 06.03.2003, III.11). Das BMF verweist in diesem Zusammenhang auf den Artikel von Groß, Matheis, Lindgens DStR 23/2003, „Rückstellung für Kosten des Datenzugriffs der Finanzverwaltung“, in dem zu den Anforderungen an ein GDPdU-konformes Archiv ein Lösungsvorschlag diskutiert wird.

Die heute vorhandenen Archivsysteme bieten zwar die Möglichkeit der revisionssicheren Speicherung von Dokumenten und somit auch von IDEA-Daten. Mit IDEA oder gar mit dem ERP-System vergleichbare Auswertungsfunktionen sind zwar in der Regel im Archivsystem selbst nicht vorhanden. Sie können aber durch die Kombination des Archivsystems mit einer leistungsfähigen Datenanalysesoftware, zum Beispiel IDEA, einfach bereitgestellt werden. Der Anforderung, das Archivsystem mit Auswertungen zu versehen, die jenen im Produktivsystem in quantitativer und qualitativer Hinsicht gleichwertig sind, kann ein Archiv mit IDEA-Funktionalität bei entsprechender Ausgestaltung durchaus gerecht werden. Dies bedarf allerdings einer Prüfung im Einzelfall.

7 Stufe 5: Prüfung und Evaluierung der Vorgehensweise

7.1 Ziele

Ziel des letzten Schrittes ist Überprüfung der Projektergebnisse

7.2 Aktivitäten

- Dokumentation des Gesamtverfahrens in Form einer Verfahrensdokumentation
- Abstimmung der Ergebnisse mit der Steuerberatung
- Abstimmung der Ergebnisse mit der Wirtschaftsprüfung
- Ggfs. Test-Import in IDEA und Durchführung einfacher Prüfroutinen

7.3 Ergebnisse

Das Gesamtverfahren ist definiert und getestet.

7.4 Typische Fragestellungen

7.4.1 Wie kann das Gesamtverfahren abgesichert werden?

Wichtig ist die Tatsache, dass nicht allein das Medium oder ein Archivsystem den Anspruch an die Revisionssicherheit erfüllt, sondern dass der gesamte Betrieb, die Arbeitsabläufe, die Absicherung des Zugriffs, die regelmäßige Prüfung der Nutzbarkeit und Reproduktionsfähigkeit, das Sicherheitssystem, Sorgfalt bei Eingabe und Indizierung zur Sicherstellung der Wiederauffindbarkeit und richtigen sachlichen Zuordnung sowie die Nutzung den Anforderungen entsprechen.

Die Anschaffung einer Software, die mit „Zertifikaten“ der Erfüllung der Anforderungen der GDPdU oder der GoBS beworben wird, ist hier nicht ausreichend. Es gibt kein offizielles Zertifikat der Finanzbehörden für Archivsystemprodukte und die Zertifikate von Wirtschaftsprüfergesellschaften beziehen sich immer nur auf eine individuelle Einsatzsituation beim Anwender oder aber nur auf die grundsätzlich vorhandenen Funktionen, die einen ordnungsgemäßen Betrieb möglich machen. Entscheidend ist jedoch, wie das System beim Anwender eingesetzt wird. Ein „Zertifikat“ zeigt nur an, dass das System in einer bestimmten Situation schon einmal nach den Kriterien geprüft wurde, nicht jedoch dass der Einsatz automatisch den Anforderungen der Prüfer genügt. Ein System muss immer individuell auf die technische, organisatorische und geschäftliche Umgebung beim Anwender eingerichtet werden. Nach GoBS wird jedes System in seiner individuellen Ausprägung beim Anwender geprüft.

Im Umfeld steuerrelevanter Informationen ist außerdem zu berücksichtigen, dass unter Umständen mehrere Systeme betroffen sind. Beim Einsatz eines Archivsystems für die Speicherung steuerrelevanter Daten ist das kaufmännische System, in dem die Daten originär entstanden sind, immer noch das führende System. Der Übergang von Daten aus einem System in ein anderes System muss daher sicher, nachvollziehbar, vollständig, prüfbar und ohne Veränderung der Inhalte erfolgen. Hieraus leitet sich auch ab, dass für

die Bereitstellung auswertbarer Daten für die Steuerprüfung im Regelfall nicht ein Archivsystem verantwortlich ist, sondern das die originären Daten erzeugende kaufmännische System. Der Ausnahmefall wäre, wenn aus dem Buchhaltungssystem aus den genannten Gründen Daten ausgelagert wurden. In diesem Fall wäre das Archivsystem zuständig, die Daten zur Auswertung zur Verfügung zu stellen. Jedoch liegt auch hier die Hauptanforderung zunächst beim Buchhaltungssystem, da dieses die Daten in auswertbarer Form dem Archivsystem zur Verfügung stellen muss.

Prozesse, verarbeitete Daten und Dokumente mit ihren Formaten und Eigenschaften, Speicherung und Indizierung, Nutzung und Arbeitsanweisungen, Berechtigungen und Systemeinstellungen etc. werden in einer Verfahrensdokumentation nach GoBS dokumentiert. Eine Verfahrensdokumentation ist ein Dokument, das lebt. In ihr werden nicht nur die Informationen nachgehalten, die vom Gesetzgeber vorgegeben sind, sondern auch alle notwendigen Angaben für einen sicheren Betrieb, die Sicherstellung der Verfügbarkeit und die Strukturbeschreibungen, die für Weiterentwicklung des Systems, Prüfung bei Veränderungen der Systemlandschaft, zukünftigen Ausbau und Wechsel der Lösung notwendig sind. Die Verfahrensdokumentation für ein revisionssicheres elektronisches Archivsystem beschreibt daher nicht nur dessen technische Umgebung und Nutzung, sondern das gesamte Umfeld mit allen beteiligten Systemen und Abläufen. Eine solche Verfahrensdokumentation kann durch Wirtschaftsprüfer oder Gutachter, wie z.B. den TÜVIT, abgenommen werden und gibt dem Anwender eine zusätzliche Sicherheit, alle notwendigen Vorkehrungen für die Erfüllung der Anforderungen des Gesetzgebers getroffen zu haben.

7.4.2 Gibt es GDPdU-konforme Technologien?

Nicht im Sinne einer **zertifizierten** Konformität. Eine Lösung kann den Anforderungen der AO entsprechen oder auch nicht. Die zugrunde liegenden Technologien mögen diese Anforderungen stützen oder ihre Erfüllung behindern, es gibt aber derzeit keinen Konsens der Art „Speichertechnologie A ist konform, Technologie B ist nicht konform“.

Ein Anwender kann auch mit den Technologien eines normalen Rechenzentrums (RAID-Speicher, Bandsysteme) eine Lösung schaffen, die AO-konform ist und umgekehrt könnte ein Anwender bei unsachgemäßem Einsatz von WORM-Systemen eine nicht konforme Lösung schaffen.

7.4.3 Gibt es GDPdU-konforme Produkte?

Ja und Nein. Ja, im Sinne von: Es wird bestimmt viele Produkte und Lösungen geben, die konform der neuen AO sind, also Daten in den geforderten Formaten bereitstellen.

Nein, im Sinne von: „GDPdU-zertifiziert“. Es gibt keine Prüfung, keine Zertifizierung, keinen „GDPdU-Stempel“. Wenn damit geworben wird, handelt es sich um Marketing-Aussagen einzelner Hersteller, die häufig losgelöst von den tatsächlichen Anforderungen der AO formuliert sind.

7.4.4 Welche Auswirkungen haben die Anforderungen der GDPdU auf eine vorhandene Verfahrensdokumentation?

Wenn für eine DMS-Anwendung bereits eine Verfahrensdokumentation vorliegt, sollte man diese um relevante Aspekte des GDPdU-Projektes erweitern, da man so leicht die Zusammenhänge zwischen beiden Themen darstellen kann.

Relevante Inhalte sind:

- Beschreibung der prüfungsrelevanten Dokumentbestände
- Abgrenzung DMS mit führenden Anwendungen und ggfs. Mikroverfilmung
- Aufzählung aller dokumenterstellenden Systeme in den Bereichen Finanzbuchhaltung, Kosten- und Leistungsrechnung sowie Anlagen- und Lohnbuchhaltung
- Beschreibung der Dokumentformate, Speicherorte und Indexstrukturen (ggfs. Verweis auf andere Bereiche der Verfahrensdokumentation)
- Beschreibung der prüfungsrelevanten Berechtigungseinstellungen und der Sicherstellung des Zugriffs ausschließlich auf prüfungsrelevante Informationen
- Beschreibung der Möglichkeiten des Zugriffs und der Bereitstellung von Dokumenten. (Einsichtnahme über die führende Anwendung oder das DMS, Möglichkeiten der maschinellen Auswertungen, Möglichkeiten der Bereitstellung von Dokumenten im Rahmen der Prüfung)
- Beschreibung der Maßnahmen zur Sicherstellung einer unverzüglichen Bereitstellung der prüfungsrelevanten Belege.
- Beschreibung der Vorgehensweise bei der Löschung von prüfungsrelevanten Informationen aus den führenden Anwendungen.
- Sicherstellung der Auswertungsmöglichkeiten nach der Löschung aus dem führenden System.

8 Stufe 6: Migration von GDPdU-relevanten Systemen

8.1 Ziele

Der technologische Wandel zwingt Unternehmen heute in mehr oder weniger kürzeren Abständen zur Aktualisierung und Anpassung ihrer Hard- und Softwaresysteme. Hierbei müssen Programme und zugehörige Daten auf neue Plattformen und in aktualisierte Betriebssystemumgebungen gebracht werden. Auch Buchhaltungs- und andere kaufmännische Softwaresysteme unterliegen Updates und Anpassungen.

Zum Zeitpunkt der Migration eines vorhandenen GDPdU-relevanten Systems soll weiterhin die Prüfbarkeit der darin enthaltenen steuerrelevanten Daten gewährleistet werden.

8.2 Aktivitäten

- Bewertung der folgenden Alternativen:
 - Altes System lauffähig vorhalten
 - Steuerrelevante Daten auf neues System migrieren (manchmal möglich)
 - Prüfung verlangen vor Abschaltung des Altsystems (AO- und HGB-Aufbewahrungspflicht gem. GOBS ist mit Prüfung aber nicht erloschen)
 - Daten exportieren und archivieren in konformes Format (manchmal möglich)
- Wenn o.a. Varianten nicht funktionieren (technisch nicht möglich, aus wirtschaftlichen Gründen nicht möglich/nicht verhältnismäßig):
 - Abstimmung mit Finanzbehörde über das weitere Vorgehen
 - Ausdrucken, verfilmen gemäß GOBS (reprofähig vorhalten)
 - Wenn Ausdruck/Verfilmung nicht funktioniert: Wahrscheinlich hätte dieses System gar nicht verwendet werden dürfen, weil nicht GOBS-konform
- Überarbeitung der Verfahrensdokumentation

8.3 Ergebnisse

Durch die Migration eines GDPdU-relevanten Systems sind die steuerrelevanten Daten weiterhin verfügbar oder es wurde in Abstimmung mit den Finanzbehörden andere Regelungen getroffen.

8.4 Typische Fragestellungen

8.4.1 Was ist bei einer System- oder Software-Migration zu tun?

Wie bereits mehrfach in den vorangegangenen Fragestellungen diskutiert, ergibt sich hier für den Anwender ein Widerspruch: Einerseits muss die Information unveränderbar gespeichert werden, andererseits muss sie aber auch in einer veränderten technischen Umgebung nach 10 Jahren noch vollständig lesbar bzw. auswertbar bereitgestellt werden können.

Bei einer Migration von Systemen oder Anwendungen müssen Daten umkopiert werden. Hiervon sind meistens die Verwaltungs-, Zugriffs- und Stammdaten betroffen, auch wenn die Nutzdaten weiterhin unverändert auf einem Speichersystem gehalten werden können. Müssen alle Daten im Rahmen einer Migration umkopiert werden, so werden sie ausgelesen und erneut geschrieben. Hierbei verändern sich auch Systeminformationen wie z.B. das Speicherdatum und Speicherorte. Bei einer Migration von Anwendungen und Speichersystemen mit steuerrelevanten Daten und handelsrechtlich relevanten Dokumenten entsteht so eine rechtliche Grauzone.

Nur durch Protokollierung des gesamten Prozesses mit Nachweis, dass alle Daten vollständig und unverändert migriert wurden, kann das rechtliche Risiko eingeschränkt werden. Gehen bei einer Migration Daten verloren oder wurden Daten verändert, so liegt dies in der Verantwortung des Steuerpflichtigen. Bei Systemwechseln oder Anpassungen der vorhandenen Systeme ist daher besonders sorgfältig vorzugehen, es sind Sicherheitskopien zu fertigen, die Verfügbarkeit und Vollständigkeit ausführlich zu testen sowie die Leistungen von Programmierern oder Systemhäusern entsprechend sorgfältig zu prüfen.

9 Autorenverzeichnis

9.1 Brand, Thorsten: Zöller & Partner GmbH



Thorsten Brand ist Senior-Berater der Zöller & Partner GmbH. Sein Spezialgebiet sind die rechtlichen Grundlagen der elektronischen Archivierung.

9.2 Groß, Stefan: Peters, Schöneberger & Partner GbR



Stefan Groß ist Steuerberater bei Peters, Schöneberger & Partner GbR, München und Leiter des Arbeitskreises "Recht und Steuern" des VOI.

9.3 Lindgens, Bernhard: Bundesamt für Finanzen



Bernhard Lindgens hat die Ausführungsvorschriften zur Neuregelung des Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung maßgeblich mitgestaltet.

9.4 Zöller, Bernhard: Zöller & Partner



Bernhard Zöller ist Geschäftsführer der Zöller & Partner GmbH. Als Vorstand im VOI und langjähriges Mitglied in der AIIM beteiligt sich Bernhard Zöller aktiv an der Gestaltung der DMS-Industrie.

10 Quellenverzeichnis

Das Dokument zitiert an mehreren Stellen aus einer der folgenden Quellen:

GoBS: Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme

BMF-Schreiben vom 7.11.1995, Bundessteuerblatt 1995, BStBl. Teil I, Seite 738 ff

GDPdU: Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen

BMF-Schreiben vom 16.7.2001, Bundessteuerblatt 2001, BStBl. Teil I, Seite 415

Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung

BMF, März 2003

Fragen- und Antwortkatalog zur GDPdU

Zöller & Partner, Dr. Ivo Geis, August 2002

Gemeinsame Stellungnahme zum Thema GDPdU

PROJECT CONSULT, Zöller & Partner, Hamburg/Frankfurt 2003

Rückstellung für Kosten des Datenzugriffs der Finanzverwaltung

DStR 23/2003, Groß, Matheis, Lindgens, 2003