

Digitaler Zugriff der Finanzverwaltung auf Unternehmensdaten

Probleme und Anwendungsbeispiele

Roger Odenthal

1 Einführung

Seit Beginn des Jahres 2002 ist es der Finanzverwaltung erlaubt, die mit DV-Systemen erstellten (Buchführungs-) Daten von Unternehmen nach den „*Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfung digitaler Unterlagen (GDPdU)*“ automatisiert zu prüfen. Das Zugriffsrecht bezieht sich ausschließlich auf steuerrelevante Daten und umfasst alternativ die Bedienung der unternehmenseigenen DV-Systeme durch den Betriebsprüfer, die Beistellung eines sachverständigen Mitarbeiters, der nach dessen Vorgaben Auswertungen vornimmt sowie die Überlassung rechnungsrelevanter Informationen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger. Für deren Auswertung wurde die Finanzverwaltung mit einer leistungsfähigen Prüfsoftware (WinIDEA) ausgestattet.

Die entsprechenden Regelungen einschließlich sich hieraus ergebender möglicher Konsequenzen für die Unternehmen waren bereits im Vorfeld des Zugriffsrechts Gegenstand einer kontroversen, öffentlichen Diskussion, die an dieser Stelle nicht noch einmal aufgegriffen werden soll. Weder wird man der Finanzverwaltung den Einsatz fortschrittlicher Prüfverfahren vorwerfen können, noch liegen bis heute Erkenntnisse über einen unsachgemäßen Umgang mit diesen Verfahren vor, so dass die Grundlagen für eine weiterführende Erörterung derzeit fehlen.

Die nachfolgenden Ausführungen möchten hingegen die *aus der Anwendung der neuen Prüfungstechnik resultierenden Erfahrungen bewerten* und hierauf gerichtete Problembereiche sowohl der Finanzverwaltung, als auch der betroffenen Unternehmen darstellen.

2 Probleme der digitalen Betriebsprüfung

2.1 Zurückliegende Prüfungszeiträume versus aktueller DV-Technik

Unterschiedliche Zeithorizonte bei Betrachtung der Informationsverarbeitung sowie *simplifizierte Annahmen über deren Wirkungsweise* beeinträchtigen die Kommunikation zwischen Betriebsprüfern und EDV-Verantwortlichen der Unternehmen mit nachteiligen Folgen für die neuen Prüfverfahren.

Während von einer Außenprüfung im Regelfall weit in die Vergangenheit reichende Zeiträume betroffen sind, fokussieren sich die Kenntnisse der EDV-Verantwortlichen und fachlichen Mitarbeiter auf den aktuellen Stand der Datentechnik. Diese zurückliegende Betrachtung unterscheidet die Arbeit der Betriebsprüfung auch von der des Abschlussprüfers und der Internen Revision, auf deren *Werkzeuge und Erfahrungen infolgedessen nur in begrenztem Umfang* zurückgegriffen werden kann.

Der rückwirkende Betrachtungszeitraum der Finanzverwaltung war unproblematisch, so lange die geprüften Firmen ausschließlich verpflichtet waren, vorgegebene *Unterlagen*, beginnend bei der Bilanz sowie der Ergebnisrechnung, über die Konten, das Journal bis hin zu den geschäftsbegründenden Belegen und Handelsbriefen *auszudrucken* oder *ausdruckbereit vorzuhalten*. Hierfür waren die vorhandenen Archivierungslösungen sowie Grundfunktionen der eingesetzten Buchhaltungssoftware ausreichend.

Probleme durch die neue Zugriffstechnik entstehen nun dadurch, dass *mittels aktueller Programmstände* der produktiven EDV-Umgebung und dort vorhandener Werkzeuge auf *historischen Daten* zugegriffen werden soll, um die hieraus erzeugten Ergebnisse zu verifizieren.

Diese an sich verständliche und schriftlich formulierte Anforderung¹

„der ‚unmittelbare Datenzugriff‘ beinhaltet den Nur-Lesezugriff auf DV-Systeme durch den Prüfer zur Prüfung der Buchhaltungsdaten, Stammdaten und Verknüpfungen auf (beispielsweise zwischen den Tabellen einer relationalen Datenbank). Darunter fällt auch die Nutzung vorhandener Auswertungsprogramme des betrieblichen DV-Systems zwecks Filterung und Sortierung der steuerlich relevanten Daten...“

scheitert nicht selten an faktischen Gegebenheiten.

Die dargestellte Anforderung kollidiert mit den heute vorherrschenden, hochintegrierten *EDV-Verfahren*, welche weitgehend automatisch bzw. mit zusätzlich steuernden Eingriffen des Menschen *komplexe Betriebsprozesse abwickeln* und *begleitend* hierzu ein *buchhalterisches Abbild des Unternehmens erstellen*. Diese Art der Informationsverarbeitung verändert sich im Zeitablauf, entwickelt sich dynamisch mit neuen Techniken, Softwareständen, Funktionalitäten, steuernden Parametern und den Menschen, die das System begleiten. *Interpretiert man mittels aktueller EDV-Technik zurückliegende Daten, sind diese Faktoren zu beachten*. Dies gilt insbesondere dann, wenn auf der Basis gespeicherter Beleg- und Bewegungsdaten – durch das EDV-System hindurch – (periodenübergreifende) Abstimmvorgänge angestrebt werden.

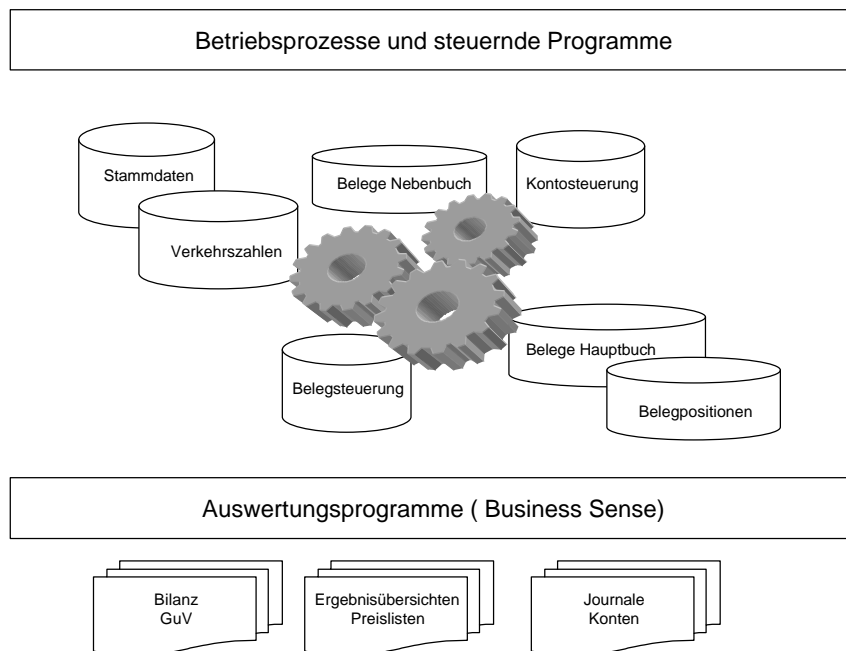


Bild 1 Arbeitsweise moderner EDV-Systeme

Moderne Funktionen, z. B. für den Mehrjahresvergleich einzelner Bilanzpositionen, liefern hiernach für die Vergangenheit unzureichende Ergebnisse, wenn sich die Struktur, die Art der Generierung oder der steuernden Informationen geändert haben.

¹ Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, Abschn. I, Ziff. 3, Abs. 2, BMF, Referat IV D 2, Stand 6. März 2003

Selbst einfache Abstimmvorgänge, wie z. B. der Abgleich von Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegen Kreditorenvorträge, -rechnungen und –zahlungen, kann sich für einen länger zurückliegenden Zeitraum als problembehaftet herausstellen, wenn

- nicht mehr alle hierzu notwendigen, eventuell wechselnden Belegarten bekannt sind,
- für die Vergangenheit unklar ist, ob Stornierungen aufgrund steuernder Parameter lediglich mit einer zugehörigen Stornobelegart, mit gleichen Belegarten jedoch umgekehrten Vorzeichen oder – solange eine Buchungsperiode noch nicht abgeschlossen wurde – durch Beleglöschungen ermöglicht wurden,
- archivierte Belege nicht im Onlinezugriff sind.

Die Klärung solcher Probleme ist umso schwieriger, je weiter der von der Prüfung betroffene Zeitraum zurückreicht. Oftmals können technische Einstellungen zur Kontenfindung, Beleggenerierung oder Steuerberechnungen nicht oder nur unvollkommen rekonstruiert werden. Dokumentationen sind entweder nicht vorhanden oder schwer verständlich, und das für Erläuterungen notwendige Personal hat das Unternehmen bereits verlassen.

Die Finanzverwaltung muss sich mit der dargestellten Situation auseinandersetzen und ihre Prüfungsstrategie hierauf abstimmen. Bei *zeitnahen Außenprüfungen* sollte es durchaus möglich sein, die hierzu notwendigen Recherchen und Verprobungen *in der produktiven EDV-Umgebung eines Unternehmens* durchzuführen. Im Gegenzug ist es den Unternehmen zuzumuten, ihre aktuellen DV-Systeme mit Zugriffsschutzmechanismen zu versehen, welche den oft gefürchteten Einblick der Betriebsprüfung in nicht steuerrelevante Vorgänge ausschließen.

Berührt die Außenprüfung hingegen einen entfernten Zeitraum, so sollte seitens der Finanzverwaltung gut überdacht werden, ob nicht die Datenträgerüberlassung eine bessere Alternative gegenüber dem unmittelbaren Datenzugriff darstellt.

2.2 Datenarchivierung

Die Datenarchivierung bietet in ihrer doppelten Funktion als

- Entlastungsprozess für eine vom Datenvolumen beeinträchtigte produktive Datenbank,
- Sicherstellung eines historischen Datenstandes,

Raum für Missverständnisse, die den Einsatz der neuen Prüfungstechnik negativ beeinflussen können.

Die DV-gestützte Vorgangsbearbeitung und deren belegmäßige Erfassung führen bei großen Unternehmen schnell dazu, dass ein für die IT-Leistung verträgliches Datenvolumen überschritten wird. Da die Betriebsumgebung nicht beliebig erweitert werden kann, hilft an dieser Stelle ausschließlich eine *Auslagerung/Archivierung aktuell nicht benötigter Vorgänge*. Hier von sind z. B. häufig die Belege abgewickelter Vertriebsvorgänge betroffen, die bereits unterjährig aus der produktiven Belegdatenbank entfernt werden.

Für die Betriebsprüfung ist dies mit der unangenehmen Begleiterscheinung verbunden, dass *selbst bei einem zeitnahen Zugriff auf ein produktives DV-System nicht mehr alle für Analyse- und Verprobungsvorgänge notwendigen Belege vorhanden sind*.

Hieraus können sich nachfolgend Differenzen von Kontensalden zu Belegen oder Belegsummen zu einzelnen Belegpositionen ergeben.

Zwar bieten moderne Programmsysteme die Möglichkeit, bereits ausgelagerte Informationen für begrenzte Auswertungen temporär in das produktive System zurück zu laden, jedoch ist dieser Vorgang problembehaftet. Er ist mit erheblichen Leistungseinbußen der Systeme verbunden, und es bestehen Gefahren für die Integrität der verwalteten Datenbestände, wenn mit der Auslagerung verbundene Schlüsselbegriffe, wie Stamm- oder Belegnummern zur Neuverwendung frei gegeben worden sind.

In solchen Fällen macht es wenig Sinn, die Unternehmen zu einem vollständigen Datenzugriff über das Produktivsystem mit den dort vorhandenen Werkzeugen zu verpflichten.

Die hierauf gerichteten Ausführungen der Finanzverwaltung²

- a) *Sofern das Archivsystem lediglich zur Archivierung und Wiedereinspielung von Daten in das Produktivsystem genutzt wird, stellt sich die Frage nach einer ‚GDPdU-Konformität‘ des Archivsystems nicht, da in diesem Fall der Datenzugriff (alle drei Varianten) vom Produktivsystem zu realisieren ist,*
- b) *Soll hingegen aus dem Archivsystem heraus der Datenzugriff erfolgen, gilt folgendes: Die nach § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO geforderte ‚maschinelle Auswertbarkeit von Daten‘ ist durch ein Archivsystem nur sichergestellt bzw. gegeben, wenn das Archivsystem in quantitativer und qualitativer Hinsicht die gleichen Auswertungen ermöglicht, als wären die Daten (einschließlich Auswertungstools) noch im Produktivsystem...“*

beschreiben wiederum einen nicht realisierbaren Sachverhalt.

Die *Wiedereinspielung von Daten in ein Produktivsystem zum Zwecke der Prüfung* ist – wie bereits dargelegt – *lediglich eine „theoretische“ Option*, auf die sich kaum ein Unternehmen im Interesse der Fortführung seines laufenden Systembetriebs einlassen kann.

Die alternativ hierzu formulierte Forderung, beim Zugriff auf archivierte Daten aus dem *Archivsystem* heraus sicherzustellen, dass *qualitativ die gleichen Auswertungen* möglich sein sollen *wie innerhalb des Produktivsystems*, ist ebenfalls realitätsfremd. Zum einen sind die komplexen Verknüpfungen der Informationen in einem Archivsystem nicht zu realisieren (und wären für ausschließliche Archivierungszwecke auch völlig überflüssig), zum anderen gibt es schlichtweg keine Archivierungsprogramme, die im Hinblick auf die Auswertungsverfahren diesen Anforderungen gerecht würden.

Für die dargestellte Situation gibt es derzeit keine Patentlösung. Hier hilft lediglich ein *schrittweises Aufeinanderzugehen*. In Fällen, in denen technische und organisatorische Gegebenheiten zwingend das Auslagern von Daten aus einer produktiven DV-Umgebung notwendig machen, sollte sich die Finanzverwaltung mit dem Zugriff auf die Archivsysteme bescheiden. Archivsysteme müssten im Gegenzug so aufbereitet werden, dass für die Prüfung wichtige Verknüpfungen berücksichtigt werden und standardisierte *Auswertungsfunktionalität zum Filtern, Sortieren und Gruppieren* von Daten vorhanden ist.

² Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, Abschn. III, Ziffer 11a und 11b, BMF Referat IV D 2, Stand 6. März 2003

2.3 Datenmigration

Der Umstieg auf ein neues DV-Verfahren kann ebenfalls zu Beeinträchtigungen beim Datenzugriff der Finanzverwaltung führen, da Altsystem und -daten getrennt werden.

Aus Sicht eines migrationswilligen Unternehmens stehen zwei *unterschiedliche Strategien* zur Verfügung. Zum einen können die *Bewegungsdaten* für einen vorher festgelegten Zeitraum *archiviert* und lediglich *Salden* sowie *Stammdaten* in die neue EDV-Umgebung übernommen werden, zum anderen kann es sich für eine *partielle oder vollständige Übernahme* der Bewegungs- und Stammdaten in das neue System entscheiden.

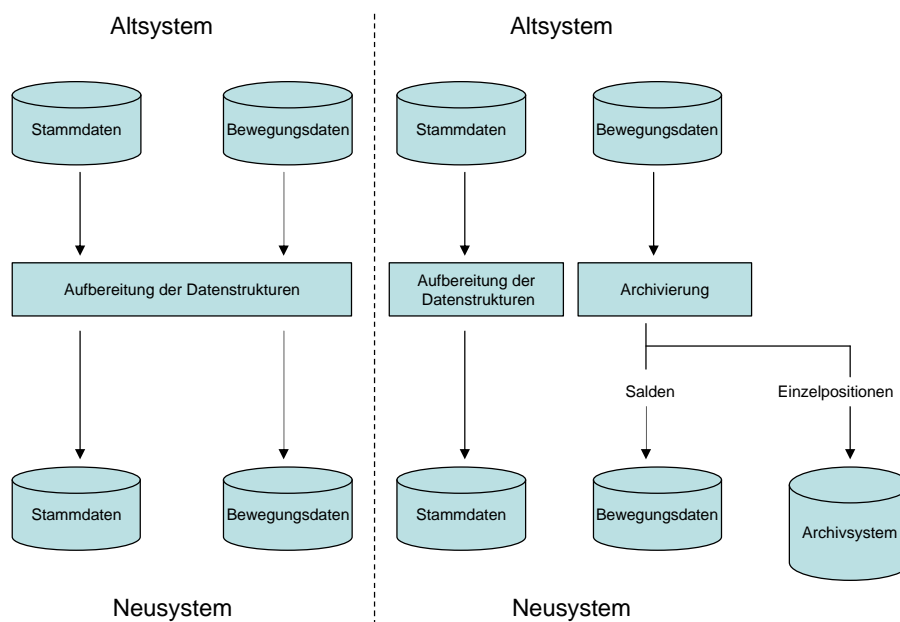


Bild 2 Darstellung von Migrationsalternativen

In d. R. sind unternehmenspolitische und technische Gründe bestimmend für die Auswahl einer der aufgeführten Alternativen. Der Wunsch, die zur Unternehmenssteuerung notwendigen Daten für einen möglichst langen Zeitraum abzubilden und für Vergleichszahlen zu verwenden, konkurriert mit dem Aufwand, die Strukturen der Altdaten für eine Übernahme aufzubereiten.

Die Finanzverwaltung bringt sich mit nachfolgendem Wortlaut in diesen Abwägungsprozess ein:³

„Eine Nutzung von Auswertungsprogrammen (Auswertungstools) im Sinne des Abschnitt I Nr. 2 a der GDPdU ist nach einem Wechsel des DV-Systems auch dann gewährleistet, wenn die zum neuen System gehörenden Auswertungsprogramme (Auswertungstools) in quantitativer und qualitativer Hinsicht die gleichen Auswertungsmöglichkeiten wie die des alten DV-Systems bieten. Ansonsten sind die Auswertungsprogramme (Auswertungstools) des alten DV-Systems in uneingeschränkt nutzbarem Umfang (z. B. durch Migration) bis zum Ende der Aufbewahrungsfrist vorzuhalten.“

³ Fragen und Antworten zum Datenzugriff der Finanzverwaltung, Abschn. III, Ziff. 12, Abs. 1, BMF Referat IV D 2, Stand 6. März 2003

Diese Anforderung ist im Hinblick auf deren technische Realisierbarkeit ebenfalls kritisch zu hinterfragen. Zum einen kann nach einer Überführung von *Altdaten* in das neue System wegen *fehlender Datenelemente* häufig *nur eine eingeschränkte Verwend- und Auswertbarkeit* sichergestellt werden. Zum anderen kann man den Unternehmen kaum auferlegen, die Auswahl eines geeigneten Programms von der Qualität für die Prüfung geeigneter Auswertungstools abhängig zu machen. Da – entgegen der schriftlichen Anforderung der Finanzverwaltung – Auswertungstools losgelöst von den Grundsystemen i. d. R. nicht migrationsfähig sein werden, bestände die dritte Option lediglich in einem „*Festfrieren des Altsystems*“.

Auch letzterer Gedanke stellt keine realistische Alternative dar. Komplexe Softwaresysteme können als *soziotechnische Einheiten* nur mit *fachkundiger menschlicher Begleitung* in Betrieb gehalten werden. Diese steht für ein stillgelegtes System nicht zur Verfügung.

Für die Migrationsproblematik gibt es aus Sicht des Praktikers keine für alle Beteiligten befriedigende Lösung. Werden die Altdaten in das neue System überführt, so muss man sich mit den dort vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten zufrieden geben. Im Falle einer Archivierung wäre hingegen durch die Unternehmen die maschinelle Auswertbarkeit der archivierten Daten nach einem noch zu formulierenden Standard sicherzustellen.

2.4 Datenträgerüberlassung und Schnittstellen zur Prüfsoftware

Hinsichtlich der Überlassung prüfungsrelevanter Unternehmensdaten auf einem Datenträger gibt die Finanzverwaltung in ihren einschlägigen Verlautbarungen bereits selbst an, dass diese problembehaftet sein können⁴.

Verlangt werden die „...gespeicherten steuerlich relevanten Daten samt aller zur Auswertung notwendigen Informationen, wie Formatangaben, Dateistruktur, Felddefinitionen und Verknüpfungen (beispielsweise zwischen den einzelnen Feldern der eingesetzten Datenbank)...“

Die von der Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang konzedierte Problematik bezieht sich allerdings ausschließlich auf die technische Aufbereitung der Daten und mündet in die *Empfehlung, unternehmenseigenen Anwendungsprogrammen eine technische Schnittstelle auf der Basis des XML-Standard beizustellen*, welche diese Daten hiernach weitgehend automatisiert in einer Form bereitstellt, die der Betriebsprüfer in seiner Prüfsoftware verwendet.

Erste Erfahrungen von geprüften Unternehmen mit der Datenbereitstellung zeigen, dass *mögliche Friktionen weit über die bezeichneten technischen Aspekte* hinausgehen.

Zunächst bleibt unklar – und hierzu äußert sich die Finanzverwaltung nur vage – welche Daten steuerrelevant und für die Prüfung interessant sind. Mit dieser Fragestellung beschäftigt sich das nachfolgende Kapitel. An dieser Stelle sei jedoch bereits vorweggenommen, dass, je nach Unternehmen, sehr vielfältige DV-Systeme betroffen sein können.

Die *Implementierung einer Schnittstelle* nach dem so genannten „*Beschreibungsstandard für die Datenträgerüberlassung*“ in eigenentwickelten Programmen ist, selbst für eine erfahrene Softwaremannschaft, mit nicht unerheblichen zeitlichen und personellen Aufwendungen verbunden. Hinzu kommen laufende Änderungen und Ergänzungen von Datenstrukturen innerhalb der Programme, die jeweils für die Schnittstelle nachgezogen werden müssen.

⁴ Fragen und Antworten zum Datenzugriff der Finanzverwaltung, Abschn. III, Ziff. 4, Abs. 1, BMF Referat IV D 2, Stand 6. März 2003

Die Hersteller großer Standardanwendungsprogramme, wie z. B. SAP, zeigen angesichts der bezeichneten Gründe derzeit keine Neigung, eine entsprechende Schnittstelle zu unterstützen.

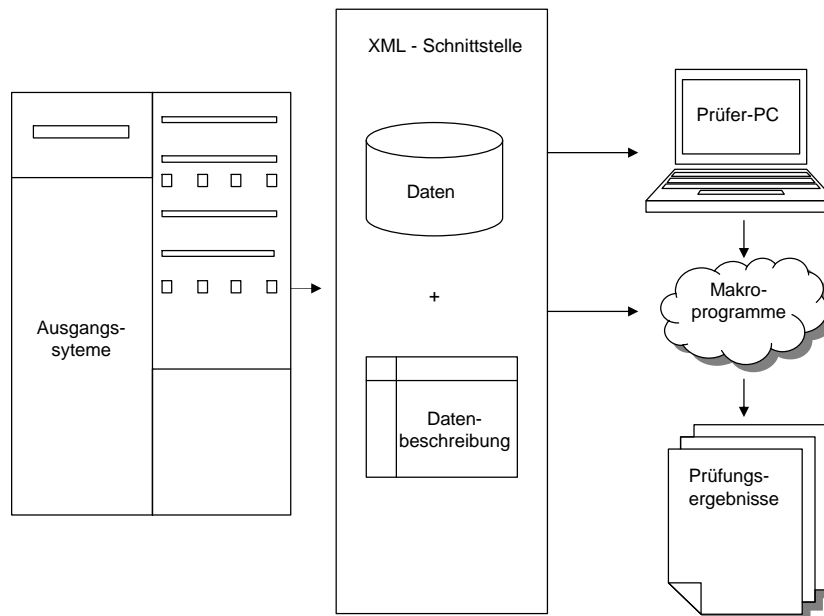


Bild 3 Standardisierte Schnittstelle und standardisierte Auswertungstechnik

Dem Grundgedanken einer weitgehend *automatisierten Auswertung* der im Beschreibungsstandard überlassenen Daten durch den Betriebsprüfer stellen sich in der Praxis zusätzliche Hindernisse entgegen:

- *Feldbezeichnung und Feldverwendung,*

Feldbezeichnungen und Feldinhalte sind häufig nicht kongruent. Insbesondere bei Standardanwendungsprogrammen benötigen Unternehmen nur einen Teil des zur Verfügung gestellten Datenkranzes und verwenden nicht genutzte Felder für weitere betriebliche Zwecke. Diese Problematik ist seitens der Betriebsprüfung vor Übernahme der Daten in die Prüfsoftware (trotz Beschreibungsstandard) jeweils individuell zu berücksichtigen. Es handelt sich um ein organisatorisches, kein technisches Problem, welches lediglich durch eine individuelle Abstimmung „vor Ort“ gelöst werden kann.

- *Periodenabgrenzung*

Für Verprobungen und Abstimmungshandlungen auf der Basis überlassener Daten bedarf es *eindeutiger Kriterien* zu deren periodischer Abgrenzung. Hierbei handelt es sich, wie erste Erfahrungen zeigen, um ein in der Praxis nicht unbekanntes Problem. Abgrenzungskriterien können sowohl das Buchungsdatum, als auch die innerhalb des Datensatzes aufgenommene Buchungsperiode oder beide Datenfelder sein. Häufig kommt es zu Verschiebungen, wenn nach der letzten, für die fachlichen Anwender offenen Buchungsperiode abschlussrelevante Neustrukturierungen, Umbuchungen und Umgliederungen erfolgen, die sich einer automatisierten Auswertung nicht erschließen.

- *Verknüpfung von Stamm- und Bewegungsdaten*

Bewegungsdaten (z. B. Einzelbuchungen), die ausschließlich mit den zugehörigen Stammdaten (Zahlungskonditionen, Hauptbuchkonten, Bankverbindungen, etc.) einen sinnvollen Informationszusammenhang⁵ vermitteln, verlangen die Berücksichtigung des historischen Kontextes. Interessant sind die *Stammdaten zum Zeitpunkt der Buchungsgenerierung*. Werden die Daten jedoch erst zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung für einen zurückliegenden Zeitraum auf den Datenträger ausgelagert, so haben die *Stammdaten den aktuellen*, die *Bewegungsdaten* jedoch den *historischen Stand*, während Stammdatenänderungen lediglich anhand von Änderungsprotokollen nachvollzogen werden können. Eine weitere Quelle für zahlreiche Missverständnisse, die bei einem automatisierten Vorgehen nicht ausgeräumt werden.

- *Unberücksichtigte, archivierte Daten*

Auf die Problematik einer partiellen Auslagerung produktiver Daten in Archivsysteme wurde bereits an vorheriger Stelle eingegangen. Werden aus dem produktiven System zum Zwecke der Betriebsprüfung Datenbereiche auf CD-ROM übergeben, die von solchen Archivierungsvorgängen berührt wurden, so fehlen diese Belege bei der Übernahme in Prüfsoftware und bedürfen einer gesonderten Betrachtung und Behandlung.

- *Periodenübergreifende Änderungen steuernder Informationen*

Soweit die Betriebsprüfung periodenübergreifende Betrachtungen und Analysen in den ihr überlassenen Datenbeständen vornimmt, entstehen Probleme regelmäßig dadurch, dass sich organisatorische Vorgaben, wie z. B. Belegarten, verwendete Hauptbuchkonten, Berechnungsschemen, Nummernschlüssel, etc. für gleichartige Vorgänge im Zeitablauf geändert haben. Hieraus resultieren ebenfalls Verständnis- und Handlingsprobleme, die keiner technischen Lösung zugänglich sind.

- *Unzureichende Datenqualität*

Eine mehr als 15jährige intensive Erfahrung in der computergestützten Analyse von Unternehmensdaten für unterschiedlichste Revisionszwecke ermöglicht an dieser Stelle die für den erfahrenen Praktiker nicht neue Feststellung, dass die angebotenen Unternehmensdaten *häufig von bescheidener Qualität* sind.

Unzureichend ausgebildeter Mitarbeiter, unklare Regelungen, nachlässige Kontrollen oder kritische Unternehmenssituationen werden durch die resultierenden DV-Daten reflektiert. Hierauf gerichtete Korrekturen werden u. U. erst später sowie außerhalb der Ursprungssysteme, z. B. anlässlich der Jahresabschlussprüfung, vorgenommen. Bei Analysen mittels Prüfsoftware fallen diese „Merkwürdigkeiten“ jedoch oft mit einem Umfang ins Auge, der eine Fokussierung auf interessante Konstellationen schwierig macht. Eine *sowohl für die Betriebsprüfung als auch für das betroffene Unternehmen unbefriedigende Situation*. Während ersterer nicht sicher sein kann, ob seine Auswertungen ein zutreffendes Ergebnis vermitteln, beschäftigen sich letztere mit der Klärung weit zurückliegender Sachverhalte, die unter materiellen Gesichtspunkten und für die Steuerbemessung kaum von Interesse sind.

⁵ Zur Problematik einer begrenzten Informationsgewinnung aus Belegdaten vgl. Schuppenhauer, R., Beleg und Urkunde – ganz ohne Papier? – Welche Beweiskraft bietet das elektronische Dokument an sich?, DB 1994, S. 2041

Die dargestellten Probleme sollen nicht davon ablenken, dass der Einsatz von Prüfsoftware wesentlich zu einer verbesserten Prüfungsqualität beitragen kann. Dieses trifft unzweifelhaft auch für die Arbeit der Betriebsprüfer zu. *Gewarnt werden muss jedoch vor dem Eindruck, dass die Übergabe der Daten auf der Basis einer vordefinierten Schnittstelle sowie eine sich daran anschließende automatisierte Auswertung, Grundlage für den Erfolg dieser neuen Prüfungstechnik sind.* Besser werden Betriebsprüfer abschneiden, die sich beim Einsatz der Prüfsoftware auf überschaubare, klar abgegrenzte Prüffelder konzentrieren, deren spezielle Gegebenheiten sowie Datenkonstellationen mit den Unternehmen erörtern und erforderliche Daten für eine fest umrissene Periode anfordern.

3 Anwendungsbeispiele

Im Unterschied zur Behandlung technischer Randbedingungen des digitalen Datenzugriffs, hält sich die Finanzverwaltung bei der Benennung der hiervon betroffenen Daten – aus gutem Grund – zurück⁶:

„...je nach Einzelfall können Daten bei einem Steuerpflichtigen von steuerlicher Bedeutung sein, bei einem anderen jedoch nicht. Deshalb kann keine abschließende Festlegung allgemeiner Art gegeben werden. Man kann den Begriff jedoch wie folgt umschreiben: „Steuerlich relevant sind die Daten immer dann, wenn sie für die Besteuerung des Steuerpflichtigen von Bedeutung sein können...“

An dieser Stelle sei noch einmal an die eingangs erwähnte Funktion moderner, hoch integrierter ERP-Systeme erinnert. Sie unterstützen die *Abwicklung der Betriebsprozesse* und speichern – gleichsam als *Abfallprodukt* – *verdichtete Daten in den Haupt- und Nebenbuchhaltungen*. Für den Prüfer ist es entscheidend, diese Prozesse einschließlich der beteiligten *Daten in ihrem Entstehungs- und Entwicklungsprozess* zu verfolgen um zu entscheiden, ob die hieraus resultierenden, rechnungsrelevanten Informationen einen im Hinblick auf die Steuerbemessung „richtigen“ Sachverhalt darstellen. Diesem Gedanken entsprechend, kann bei nüchterner Betrachtung *kaum ein betriebliches System von der Zugriffsmöglichkeit ausgeschlossen* werden. Viele der Auswertungswünsche sind den Unternehmen aus der Zusammenarbeit mit ihren Wirtschaftsprüfern darüber hinaus bereits bekannt.

Sie umfassen so genannte „Brot- und Butter-“ Fragestellungen, wie z. B.:

- *Anlagevermögen*
 - Sind in die Kosten übernommene (Anlagen-) Gegenstände zu aktivieren?
 - Sind zulässige Nutzungsdauern berücksichtigt?
 - Werden die richtigen Absetzverfahren angewendet?
 - Rechnerische Verprobung der Abschreibungsbeträge
 - Auffälligkeiten bei Sonderabschreibungen
- *Material und Lager*
 - Erfolgt die Bestandsfortschreibung ordnungsgemäß?
 - Ist die Einheitlichkeit der Bewertung bei heterogenen Bezugs- und Lagerstellen sichergestellt?
 - Nachverfolgung der Preisermittlung bei Marktpreisen/ gleitenden Durchschnittspreisen
 - Sind Inventurdifferenzen erkennbar?
 - Sind Sonderabschreibungen auf unkurante Waren gerechtfertigt?

⁶ Fragen und Antworten zum Datenzugriff der Finanzverwaltung, Abschn. I, Ziffer 5, BMF Referat D 2, Stand 6. März 2003

- *Personalbereich*
 - Umgehung personalspezifischer Steuern durch Splitting/Scheinarbeitsverhältnisse?
 - Verfolgung von Arbeitnehmerdarlehen zu Sonderkonditionen
 - Angemessenheit der Bezüge von Gesellschaftern/Geschäftsführern
 - Abgleich steuerfreier Gehaltsbestandteile mit Arbeitszeiten, Maßnahmen und Anlässen
 - Verfolgung lohnsteuerpflichtiger Entgeltvorteile
 - Abgleich personalspezifischer Rückstellungen gegen deren Grundlagen (Umfang von Kündigungen, Alter und Dauer von Betriebszugehörigkeit)
 - Verprobung der Reisekosten gegen Zeiten, Ziele, etc.

- *Umsätze/Kreditoren*
 - Suche nach Kreditorenstammdaten mit auffälligen Eigenschaften (Karussellgeschäfte)?
 - Abgleich von Debitoren- und Kreditorenstammdaten im Hinblick auf einheitliche Merkmale (Bankverbindung, Telefon, Adresse, etc.)
 - Verprobung von Mehrwertsteuern zu Umsätzen
 - Auslandszahlungen mit außergewöhnlichen Konditionen oder unzureichender Steuerberücksichtigung
 - Kumulierte Einbuchung von Rechnungen kurz vor einer anstehenden Insolvenz

- *Debitoren und Verkauf*
 - Vertrieb zu marktfremden Konditionen
 - Vertrieb an Mitarbeiter zu Vorzugskonditionen
 - Ungerechtfertigte Gutschriften und sonstige Erlösschmälerungen
 - Richtiger Ausweis von Rabatten und Boni sowie hierauf gerichteter Rückstellungen

Entsprechende Beispiele lassen sich mit Phantasie beliebig und branchenbezogen weiterführen⁷. Der *Abgleich von Bettenbelegungen* eines Hoteliers mit in Verbindung stehenden *Einkaufsvorgängen* wäre ebenso zu nennen, wie die *Verprobung von Verrechnungspreisen* innerhalb von Unternehmensverbänden, welche zu Steuerverlagerungen beitragen können.

Ausgehend von kritischen Bilanzpositionen und den hierbei in Anspruch genommenen Bewertungswahlrechten/-möglichkeiten *muss jedes Unternehmen für sich entscheiden, welche Teile der vom Zugriff der Finanzverwaltung potentiell betroffenen EDV-Systeme einer besonderen Zuwendung bedürfen*. Sinnvoll wäre es in diesem Zusammenhang, wenn die Betriebsprüfung, welche die Unternehmen aus der laufenden Tätigkeit teilweise gut kennt, sich *im Einzelfall* über ihre vagen Verlautbarungen hinaus *zu verbindlicheren Aussagen zum Thema „relevante Daten“* bereit finden könnte. Entsprechende Gespräche müssen geführt werden, um Unsicherheiten auf beiden Seiten zu vermeiden. Keinesfalls ist es den Unternehmen vor dem geschilderten Hintergrund zu empfehlen, sich auf „verbindliche“ Datenzusammenstellungen externer Experten zu verlassen.

⁷ Eine umfassende Zusammenstellung ausgewählter Prüfungsmethoden und –beispiele findet sich bei Huber, E., Weiterentwickelte und neue Methoden der Überprüfung, Verprobung und Schätzung, Die steuerliche Betriebsprüfung, 2002

4 Zusammenfassung

Das Thema des digitalen Zugriffs der Finanzverwaltung auf Unternehmensdaten wurde in den öffentlichen Diskussionen der jüngeren Vergangenheit wenig sachgerecht behandelt. Der Erörterung von „Horrorszenarien“ bis hin zum gläsernen Unternehmen und den hierauf gerichteten Verweigerungsstrategien der Betriebe stellte die Finanzverwaltung sich sukzessiv verschärfende Anforderungen gegenüber. Beides war nicht zielführend.

Nach ersten praktischen Erfahrungen mit den neuen Prüfverfahren zeigt sich, dass im Interesse aller beteiligten Stellen nun an den sich abzeichnenden *Detailproblemen* gearbeitet werden sollte.

Hierzu gehören u. a.:

- *zeitnahe* und schwerpunktorientierte *Außenprüfungen* durch die BP,
- Nutzung von Archivierungssystemen für ausgelagerte/archivierte Datenbestände sowie Auswertung mit den dort vorhandenen Werkzeugen, soweit weiter zurückliegende Prüfungszeiträume betroffen sind,
- *Verbesserung* derzeit eingesetzter Auslagerungs- und *Archivierungssysteme*, so dass Schlüsselbeziehungen der verwalteten Daten berücksichtigt und Auswertungswerkzeuge nach einem noch zu bezeichnenden Standard implementiert werden,
- Akzeptanz für sich ergebende *Einschränkungen aus Systemmigrationen*, wenn diese sachlich begründbar sind,
- verbindlichere *Einlassungen zur Abgrenzung steuerrelevanter Daten* im Einzelfall durch die Finanzverwaltung,
- sachgerechter Einsatz der verwendeten Prüfsoftware unter Berücksichtigung der in den Unternehmen weit verbreiteten Unzulänglichkeiten bei der Datenprüfung.

Die Bereitschaft, sich mit den konkreten Problemen sowohl der Betriebsprüfung, als auch der zu prüfenden Unternehmen auseinander zu setzen, konkrete Lösungsmöglichkeiten zu suchen sowie von Maximalpositionen abzurücken dürfte hiernach wesentlich zu einer friktionsfreien Abwicklung der „digitalen“ Außenprüfung beitragen.