

Ralph Krüger / Bernd Schult / Rainer Vedder

Digitale Betriebsprüfung

Ralph Krüger / Bernd Schult
Rainer Vedder

Digitale Betriebsprüfung

GDPdU in der Praxis –
Grundsätze zum Datenzugriff
und zur Prüfbarkeit
digitaler Unterlagen



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

1. Auflage 2010

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2010

Lektorat: RA Andreas Funk

Gabler Verlag ist eine Marke von Springer Fachmedien.

Springer Fachmedien ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

www.gabler.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Druck und buchbinderische Verarbeitung: STRAUSS GMBH, Mörlenbach

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-0676-2

Vorwort

Die Einführung der digitalen Außenprüfung durch das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 hat das deutsche Steuerrecht nicht nur um die rätselhaft anmutende Abkürzung „GDPdU“ als Synonym für die digital erfolgende Betriebsprüfung bereichert. Inhaltlich ist eine grundlegende Modernisierung und Technisierung der Prüfung durch die Finanzverwaltung die Folge. Den Betriebsprüfern wird durch den IT-Einsatz in der Betriebsprüfung die Möglichkeit eröffnet Masendaten lückenlos in Sekundenschnelle zu analysieren. Der Einsatz von Prüfmakros und statistischen Analysen schafft neue Möglichkeiten zur Multiplikation von Spezial- und Branchenkenntnissen und bietet ganz neue Prüfungsansätze. Die Steuerpflichtigen müssen sich auf neue Prüfungsmethoden und eine tiefergehende Prüfungsdichte einstellen. Die Prüfungseffizienz dürfte zunehmen, die Prüfungsdauer hoffentlich abnehmen.

In der Wirtschaft begegnete man der digitalen Außenprüfung zunächst vor allem emotional. Vom „gläsernen Unternehmen“ und „Big Brother“ war die Rede. Die Diskussionen haben sich aber schnell versachlicht, nachdem sich viele Befürchtungen nicht realisiert haben.

Neun Jahre nach der Einführung der digitalen Außenprüfung ist die Entwicklung sowohl technisch wie rechtlich noch längst nicht abgeschlossen. War die GDPdU in den ersten Jahren noch ein Papiertiger, da die Finanzverwaltung noch nicht mit den notwendigen technischen Mitteln für die Umsetzung ausgestattet war und auch die Betriebsprüfer noch nicht geschult waren, hat sie mittlerweile längst Einzug in den Prüfungsalltag gehalten. Zu vielen Fragen stehen aber noch Klärungen aus.

Das vorliegende Buch soll die notwendigen Kenntnisse für den Umgang mit der digitalen Außenprüfung praxisgerecht vermitteln. Die Autoren beschäftigen sich seit ihrer Einführung mit der GDPdU und haben zahlreiche, teilweise sehr kontroverse digitale Außenprüfungen betreut. Die dabei gemachten Erfahrungen und den Austausch mit Vertretern der Finanzverwaltung anlässlich gemeinsamer Vortragsveranstaltungen und Workshops haben wir in die Ausführungen einfließen lassen.

Für die Unterstützung bei der Entstehung dieses Buches danken wir unseren Mitarbeitern Frau Sophie Amp, Frau Anka Richtsteig und Herrn René Peter von der RÖVERBRÖNNER GmbH & Co. KG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft sowie Herrn Andreas Janoschek von der RÖVERBRÖNNER Consulting GmbH. Herrn RA Andreas Funk vom Gabler Verlag danken wir für die umsichtige und geduldige Begleitung des Buchprojekts.

Für Anregungen und Hinweise sind die Autoren stets dankbar. Bitte beachten Sie auch das ergänzende Online-Angebot des Verlags zu diesem Buch.

Berlin, Februar 2010

Ralph Krüger
Bernd Schult
Rainer Vedder

Inhaltsübersicht

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	14
Literaturverzeichnis	18
§ 1 Grundlagen der digitalen Außenprüfung	23
A. Zur Einführung der digitalen Außenprüfung	23
I. Das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000	23
II. Was die digitale Außenprüfung ausmacht	24
III. Der Begriff GDPdU	24
IV. Neue Aufbewahrungspflichten und -arten	25
B. Die Rolle des Steuerberaters bei der digitalen Außenprüfung	25
I. Neue Anforderungen an den steuerberatenden Beruf	25
1. Die Vorbereitung der Finanzverwaltung auf die elektronische Betriebsprüfung	26
2. Die Vorbereitung der Unternehmen auf die elektronische Betriebsprüfung	26
3. Vorbereitungs- und Vorbehaltsaufgaben des steuerlichen Beraters	27
II. Information des Mandanten	28
III. Vermittler zwischen IT und Steuerrecht	29
IV. Vorbereitung des Mandanten auf die digitale Außenprüfung	29
1. Die Ermittlung der steuerlich relevanten Daten	29
2. Die Analyse der betrieblichen Software	30
3. Die Analyse der betrieblichen Hardware	30
4. Die Erstellung einer Verfahrensdokumentation	30
5. Plausibilitätsprüfungen im Vorfeld der Betriebsprüfung	31
V. Simulation von digitalen Außenprüfungen	31
VI. Betreuung des Mandanten während einer digitalen Außenprüfung	33
VII. Die eigene GDPdU-Fähigkeit des Steuerberaters	33
1. GDPdU-Fähigkeit von angebotenen Dienstleistungen	33
2. GDPdU-Fähigkeit für die eigene Betriebsprüfung	34
a) Verschwiegenheitsverpflichtung steht Betriebsprüfung nicht entgegen	34
b) Kontrollmitteilungen erst nach vorheriger Informationen des Steuerberaters	34
c) Auskunftsverweigerungsrecht des Steuerberaters schränkt seine Mitwirkungspflicht ein	35
d) Reichweite des Datenzugriffs beim Steuerberater noch unklar	35
C. Die Steuerprüfungen, die digital erfolgen können	35
I. Außenprüfungen im engeren Sinne	35
II. Sonderprüfungen gem. § 2 Abs. 2 BPO	36
III. Umsatzsteuernachschau kein Anwendungsfall	36
IV. Kassennachschau als möglicher künftiger Anwendungsfall	36
V. Betriebsnahe Veranlagung kein Anwendungsfall	37

	VI. Konventionelle Betriebsprüfung weiterhin möglich	37
	D. Die von den Aufbewahrungspflichten und dem Datenzugriff betroffenen Steuerpflichtigen	37
	I. Betriebsprüfungspflichtige	37
	II. Gemeinnützige Organisationen	38
	III. Kein Einfluss der Rechnungslegungsart	38
	E. Sanktionen bei einem Verstoß gegen die GDPdU-Anforderungen	39
	F. Eine Auswahl wichtiger Quellen zur digitalen Außenprüfung	41
	I. Rechtsprechung zur GDPdU	41
	II. GDPdU-Schreiben der Finanzverwaltung	42
	III. Der Fragen- und Antwortenkatalog der Finanzverwaltung	43
	IV. Der Beschreibungsstandard für die Datenüberlassung	43
	V. Die GoBS	43
	VI. Informationen im Internet	44
§ 2	GDPdU im Überblick	46
	A. Einleitung	46
	B. Die geänderten Aufbewahrungspflichten für betriebliche Daten	47
	C. Die Datenzugriffsrechte der Finanzverwaltung	49
	I. Der unmittelbare Datenzugriff (Z1)	49
	II. Der mittelbare Datenzugriff (Z2)	51
	III. Die Datenträgerüberlassung (Z3)	51
	IV. Die Prüfsoftware der Finanzverwaltung	52
	V. Die steuerlich relevanten Daten	53
	D. Erste Erfahrungen mit der digitalen Betriebsprüfung	55
	E. Grundelemente der Vorbereitung auf eine digitale Betriebsprüfung	55
	F. Ausblick	56
§ 3	Der rechtliche Rahmen für die GDPdU	58
	A. Gesetzgebungsverfahren und gesetzliche Änderungen im Überblick	58
	I. Das Gesetzgebungsverfahren	58
	II. Die gesetzlichen Änderungen im Überblick	58
	III. Gegenüberstellung der Gesetzesfassungen	59
	B. Die veränderten steuerlichen Aufbewahrungsvorschriften seit 2002	61
	I. Überblick über die steuerlichen Aufbewahrungspflichten	61
	II. Pflicht zur Speicherung der elektronischen Daten	63
	III. Rechtslage für vor dem 1.1.2002 erzeugte Daten	63
	IV. Maschinelle Auswertbarkeit der zu speichernden Daten	63
	V. Archivierung von Hard- und Software	64
	VI. Aufbewahrungsort	64
	VII. Aufbewahrungspflichten beim Electronic Banking	65
	VIII. Aufbewahrungspflichten bei Registrierkassen	66
	IX. Buchführungserleichterungen	66
	X. Rückstellung für die Aufbewahrungskosten	67
	C. Die Datenzugriffsrechte der Finanzverwaltung	69

	I. Unmittelbarer Datenzugriff (Z1)	69
	II. Mittelbarer Datenzugriff (Z2)	70
	III. Datenträgerüberlassung (Z3)	70
	D. Die steuerlich relevanten Daten	72
	E. Auswirkungen der neuen Prüfungsmethoden	73
§ 4	Die Prüfsoftware IDEA der Finanzverwaltung	74
	A. Prüfsoftware und deren Einsatz	74
	I. Einsatz IT-gestützter Prüfungstechniken	74
	II. Historie von IDEA	75
	III. Wesentliche Funktionalität von IDEA	75
	1. Kompatibilität und Datenimport	76
	2. Skalierbarkeit und Verarbeitung großer Datenmengen	81
	3. Erweiterbarkeit und fachspezifische Ausrichtung	81
	4. Automatisierungs- und Anpassungsmöglichkeiten durch „IDEA Skript“	82
	B. Prüfmakros der Finanzverwaltung	84
	C. Anwendungsbeispiele, Analysetechniken	90
	I. Einsatzmöglichkeiten von IDEA	90
	II. Zusammenhang zwischen Prüffeldern und Analysefunktionen	91
	III. Analysefunktionen und -verfahren im Einzelnen	92
	1. Feldstatistiken	92
	2. Summierung	93
	3. Statistische Standardfunktionen	95
	4. Datenextraktion	96
	5. Indizierung von Datenbeständen	98
	6. Gruppierung von Datenbeständen	99
	7. Lückenanalyse zur Vollständigkeitsprüfung	101
	8. Ermittlung von Mehrfachbelegungen (Doubletten-Test)	103
	9. Altersstrukturanalyse	105
	10. Daten- und Dateivergleiche	106
	11. Schichtung	109
	12. Pivot-Tabellen	111
	13. Mathematische Operationen in Dateien (Rechenfelder)	114
	14. Stichprobenverfahren	116
	a) Zufallsauswahl	116
	b) Geschichtete Zufallsauswahl	118
	c) Systematische Auswahl	120
	D. Analysemethoden und Aufdeckung von Datenmanipulationen	121
	I. Einsatz von Prüfprogrammen bei Betrugsermittlung	121
	II. Beispiel eines Tests auf Mehrfachbelegung	122
	E. Statistische Analysemethoden am Beispiel der Ziffernanalyse	124
	I. Allgemein	124
	II. Ziffernanalyse	125
	1. Benford-Analyse	125
	2. Chi-Quadrat-Test	126

	3. Beispiel einer Benford-Ziffernanalyse in IDEA	127
§ 5	Die Vorbereitung auf die digitale Außenprüfung	131
	A. Die Prüfungsanordnung des Finanzamts	131
	I. Bedeutung und Wirkung der Prüfungsanordnung	131
	II. Form und Inhalt der Prüfungsanordnung	132
	III. Adressat der Prüfungsanordnung	136
	IV. Begründung	137
	V. Verwertungsverbot	137
	VI. Beginn und Ende einer Betriebsprüfung	138
	B. Die Fragebögen der Finanzverwaltung	139
	I. Mitwirkungspflicht, Auskunftspflicht	139
	II. Aufbau, Struktur, Inhalt und Zweck der Fragebögen zum IT-Umfeld	140
	C. Analyse der im Unternehmen eingesetzten Hard- und Software	147
	I. Neue Anforderungen an die Steuerpflichtigen	147
	II. Bereitzuhaltende Systeme	147
	III. Unterscheidung in steuerlich relevante und nicht steuerlich relevante Systeme	148
	IV. Anforderungen an die eingesetzte Software	151
	V. Anforderungen bei ausgelagerten Funktionsbereichen	152
	D. Analyse des Datenbestands	153
	I. Erfordernisse für eine Datentrennung	153
	II. Definition – „steuerlich relevante Daten im Unternehmen“	154
	III. Umfang – „steuerlich relevante Daten im Unternehmen“	155
	E. Die Auswahl der steuerlich relevanten Daten (3-Stufen-Theorie)	157
	I. Ermittlung steuerlich relevanter Unterlagen	157
	II. Eingrenzung „originär digitaler“ bzw. „elektronischer“ Unterlagen	157
	III. Bestimmung maschinell auswertbarer Datenbestände	158
	IV. Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten für Stamm- und Bewegungsdaten	159
	F. Vorbereitung auf den unmittelbaren Datenzugriff	159
	G. Vorbereitung auf den mittelbaren Datenzugriff	162
	H. Vorbereitung auf die Datenträgerüberlassung	163
	I. Simulation einer Außenprüfung durch den Steuerberater	165
	J. Rückstellung für die Erfüllung der gesetzlichen Aufbewahrungsvorschriften	167
	I. Bilanzierung in der Handelsbilanz	167
	1. Rückstellungsbildung dem Grunde nach	167
	2. Rückstellungsbildung der Höhe nach	169
	3. Ausweis der Rückstellung	171
	II. Rückstellungsbildung in der Steuerbilanz	171
	1. Rückstellungsbildung dem Grunde nach	171
	2. Rückstellungsbildung der Höhe nach	171
	3. Ausweis der Rückstellung	173

	III. Rückstellungsbildung für Aufwendungen zur Gewährleistung der digitalen Prüfung	173
	IV. Zusammenfassung	174
§ 6	Ablauf einer digitalen Außenprüfung	176
	A. Vorgehensweise der Finanzverwaltung	176
	I. Phasen der Außenprüfung	176
	1. Übersendung eines Fragebogens	176
	2. Auswertung des Fragebogens und Prüfungsplanung	176
	3. Prüfung vor Ort	177
	II. Bedeutung der Verfahrensdokumentation	177
	B. Abweichungen gegenüber dem bisherigen Ablauf von Außenprüfungen	178
	I. Allgemein	178
	II. Spezifische Merkmale des modernen Prüfungsansatzes	179
	1. Effektivitäts- und Effizienzvorteile	179
	2. Unterstützung des bisherigen Prüfungsansatzes	179
	3. Unterstützung eines vollständigen Prüfungsansatzes	179
	4. Möglichkeit zur Durchführung von System- und Prozessanalysen	179
	C. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen	180
	I. Die allgemeinen Mitwirkungspflichten	180
	II. GDPdU-spezifische Mitwirkungspflichten	181
	III. Sanktionen bei Verstoß gegen die Mitwirkungspflichten	182
	D. Die Protokollierung des Prüfungsverlaufs	182
	I. Regelung zur Protokollierung des Datenzugriffs	182
	II. Notwendigkeit und Zweck einer Protokollierung des Datenzugriffs	182
	III. Protokollfunktionen in IDEA	183
§ 7	Sonderprobleme der digitalen Außenprüfung	185
	A. Systemwechsel und Datenmigration	185
	I. Allgemeines	185
	1. Vorhalten von Altsystemen	185
	2. Vollständige Datenübernahme und Abschaltung von Altsystemen	186
	3. Elektronische Archivierung mit Auswertungsmöglichkeiten analog zum Altsystem	187
	B. GDPdU-konforme Archivierung	188
	I. Grundlagen der elektronischen Archivierung	188
	1. Begriff der elektronischen Archivierung	188
	2. Rechtliche Grundlagen	188
	II. Allgemeine Anforderungen	189
	1. Auswertbarkeit generisch digitaler Informationen	189
	2. Vollständigkeit steuerlich relevanter Informationen	190
	3. Unveränderbarkeit der Informationen	191
	4. Informationssicherheit	191
	5. Angemessenheit der Verfahrensdokumentation	191
	III. Anforderungen an den Prozess der elektronischen Archivierung	191
	1. Erfassung	192
	2. Indexierung und Verschlagwortung	193

3. Speicherung und Verwaltung	193
4. Lesbarmachung und Wiederherstellung	194
5. Aufbewahrung und Vernichtung	194
C. Buchführungserleichterung gemäß § 148 AO	195
D. Beginn der Außenprüfung bei vorzeitiger Datenträgerüberlassung	196
E. E-Mails in der digitalen Außenprüfung	198
I. Allgemein	198
II. Anforderungen	198
1. Anforderungen an die Wiederauffindbarkeit von E-Mails	198
2. Zuordnung zu Geschäftsvorfällen nach GoBS	199
3. Wahrung des Datenschutzes	199
4. Wahrung der Auswertbarkeit	200
a) Textkörper der E-Mail	200
b) Anhang	201
5. Behandlung verschlüsselter und signierter E-Mails	201
6. Trennung von steuerlich relevanten und nicht steuerlich relevanten E-Mails	201
F. Electronic Banking in den GDPdU	202
G. Elektronische Kassensysteme in der digitalen Außenprüfung	203
I. Allgemein	203
II. Anforderungen an elektronische Kassensysteme	204
III. Beweisführung der Finanzverwaltung bei vermuteten Unregelmäßigkeiten	204
H. Elektronische Rechnungen	205
I. Die Digitalisierung von Eingangspost	206
I. Entwicklung der Digitalisierungstechnik und rechtliche Voraussetzungen	206
II. Besonderheiten im Zusammenhang mit den Verfahren der Digitalisierung von Eingangspost	207
1. Anforderungen an das Verfahren und die Vernichtung von Originaldokumenten	207
2. Zugriff auf freiwillig digitalisierte Dokumente ohne Vernichtung der Originaldokumente	208
3. Trennung von steuerlich relevanten und nicht steuerlich relevanten Daten	209
4. Kennzeichnung für eine nachträgliche Zuordnung zu einem Geschäftsvorfall	210
J. Probleme des Datenschutzes und des Verwertungsverbots	210
K. Umgang mit verschlüsselten Daten	212
I. Allgemein	212
II. Behandlung von E-Mails	213
L. Unterstützung der GDPdU-Anforderungen durch die Anwendungssoftware	214
M. Datenverlust und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung	216

N. Verfahrensdokumentation gemäß den GoBS	216
O. Digitale Außenprüfung und SAP	219
I. Allgemeines	219
II. Datenzugriff	220
1. Datenzugriff nach Zugriffsart Z1/Z2	220
2. Datenzugriff nach Zugriffsart Z3	221
III. Die Beurteilung durch die Finanzverwaltung von DART als Werkzeug der GDPdU-konformen Datenextraktion	222
Stichwortverzeichnis	224

Abkürzungsverzeichnis

ADS	Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen
AEO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
Ak	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
AO-StB	AO-Steuerberater (Zeitschrift)
ASCII	American Standard Code for Information Interchange (7-Bit -Zeichensatz-Kodierung)
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)
AWV	Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V.
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BBEV	BeraterBrief Erben und Vermögen (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (Zeitschrift)
BeckBilKomm	Beckscher Bilanz-Kommentar
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (mit allen amtlich und nicht amtlich veröffentlichten Entscheidungen)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMG	Bemessungsgrundlage
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BStBl	Bundessteuerblatt
BStBk	Bundessteuerberaterkammer
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CAATT	Computer Assisted Audit Tools and Techniques
CPU	Central Processing Unit (Hauptprozessor)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d. h.	das heißt
DMS	Dokumentenmanagementsystem
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)

DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EBCDIC	Extended Binary Coded Decimals Interchange Code (8-Bit -Zeichensatz-Kodierung)
ECMS	Enterprise-Content-Management-System
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EK	Eigenkapital
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ERP	Enterprise Resource Planning
ESt	Einkommensteuer
EStB	Der Ertrag-Steuer-Berater (Zeitschrift)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FR	Finanz-Rundschau für Einkommensteuer mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer (Zeitschrift)
GDPdU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewSt-MB	Gewerbesteuermessbeträge
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Kommanditgesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBIT	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
H	Hinweis
HGB	Handelsgesetzbuch
Hk	Herstellungskosten
Hs	Hebesätze (bei der Gewerbesteuer)
IAS-VO	Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.07.2002

IAS	International Accounting Standards
IDEA	Interactive Data Extraction and Analysis
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IDW-FN	IDW-Fachnachrichten (Zeitschrift)
IFRS	International Financial Reporting Standards
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i. S. d.	im Sinne des
i. S. v.	im Sinne von
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
IZ	Investitionszulage
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
Kon(z)BetrVO	Verordnung über befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte von Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
max.	maximal
MS	Microsoft
m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
n. F.	neue Fassung
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
ODBC	Open Database Connectivity (Offener Datenbankschnittstellenstandard)
OFD	Oberfinanzdirektion
p. a.	per anno
PDF	Portable Document File Format (systemunabhängiges Dateiformat für Dokumente)
PLU	Price Lookup Code (Produktidentifikationsnummer)
PStR	Praxis Steuerstrafrecht (Zeitschrift)
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen
R	Richtlinie(n)
rd.	rund
Rn	Randnummer

rkr.	rechtskräftig
SIC-12	Standing Interpretations Committee
sog.	sogenannt(e/n/s)
SolZ	Solidaritätszuschlag
StBerG	Steuerberatungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StC	Steuer Consultant (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
TIF	Tagged Image File Format (systemunabhängiges Dateiformat für Bilddaten)
Tz	Textziffer
u. a.	unter anderem
u. Ä.	und Ähnliches
u. E.	unseres Erachtens
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
usw.	und so weiter
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht (Zeitschrift)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z. B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

Literaturverzeichnis

Adler, Hans/Düring, Walther/ Schmaltz, Kurt, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, Stuttgart 1995-2001

Apitz, Wilfried, Digitale Buchführung und Datenzugriff der Finanzverwaltung ab 1.1.2002, StBp 2002, 33

Apitz, Wilfried, Digitaler Datenzugriff – Praxisbeispiel, StBp 2007, 152 (Teil I), 174 (Teil II)

Becker, Arno/Wiethölter, Jürgen, Aufbewahrung der Belege und Einzelaufzeichnung von Betriebseinnahmen bei Gewinnermittlern nach § 4 Abs. 3 EStG, StBp 2009, 239

Beermann, Albert /Gosch, Dietmar, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, Bonn

Bekker, Arno/Wiethölter, Jürgen, Aufzeichnungspflichten beim Einnahmen-Überschuss-Rechner gemäß § 4 Abs. 3 EStG, StBp 2006, 377

Benford, Frank, The Law of Anomalous Numbers, Proceedings of the American Philosophical Society 78, pp. 551–572, American Philosophical Society, Philadelphia (USA) 1938

Beyer, Dirk, Maßnahmen zur Vorbereitung auf eine Außen- bzw. Betriebsprüfung, BBK F. 27, 2343

Beyer, Dirk, Die Besonderheiten der verschiedenen steuerlichen Prüfungsarten, BBK, F. 27, 2385

Burchert, Bernd/Gnauck-Stuwe, Manuela/Heller, Edgar, Betriebsprüfung, 4. Auflage, Freiburg 2005

Burchert, Bernd, Praxis der digitalen Betriebsprüfung, INF 2006, 699 (Teil I), 744 (Teil II)

Burkhard, Jörg, Probleme beim EDV-Datenzugriff der Finanzverwaltung, DStZ 2003, 112

Buse, Johannes W., Der Prüfungsbericht (§ 202 AO), AO-StB 2008, 50

Buse, Johannes W., Die Beteiligten einer Außenprüfung und deren Prüfungsvorbereitung, AO-StB 2008, 1290

Coderre, David G., Fraud Detection Using Data Analysis Techniques to Detect Fraud, GAP - Global Audit Publications, Vancouver (Kanada), 1999

Costa, Martin, Verzögerungsgeld in der elektronischen Betriebsprüfung, BBK 2009, 227

Ditz, Xaver, Reichweite des digitalen Zugriffs der Finanzverwaltung im nationalen und internationalen Konzern, DStR 2004, 2038

Eckert, Karl-Hermann, Die Aufzeichnungspflichten nach dem Umsatzsteuergesetz (Teil A), BBK, F. 6, 1389

Eller, Peter, Elektronische Rechnungstellung und digitale Betriebsprüfung, 1. Auflage, Berlin 2003

Ellrott, Helmut/Förschle, Gerhart/Hoyos, Martin/Winkeljohann, Norbert, Beck'scher Bilanz-Kommentar, 6. Auflage, München 2006

Flamm, Markus, Die digitale Steuerprüfung kommt!, 1. Auflage, Nürnberg 2005

- Fleischmann, Michael*, Rückstellungsbildung für Kosten des Datenzugriffs der Finanzverwaltung, BBK, F.12, 6685
- Gebbers, Harald*, Das Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b (n.F.) AO in der Außenprüfung, StBp 2009, 130 (Teil I), 162 (Teil II)
- Geuenich, Marcus*, Neue Maßnahmen zur Bekämpfung der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung, NWB 2009, 2396
- Goltz, Christian/Streitz, Siegfried*, Strafbarkeit und EDV-Buchhaltungen, PStR 2001, 76
- Graf Kerksenbrock, Otto-Ferdinand*, Ist Datenzugriff der Finanzverwaltung in der Betriebsprüfungspraxis schon Normalität ?, Stbg 2008, 436
- Groß, Stefan/Kampffmeyer, Ulrich/Matheis, Philipp*, Die Vorbereitung auf die digitale Außenprüfung – ein Lösungsansatz, BB 2004, 1083
- Groß, Stefan/ Kampffmeyer, Ulrich/Eller, Peter*, Klärungsbedarf in der praktischen Umsetzung des Rechts auf Datenzugriff im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen, DStR 2005, 1215
- Groß, Stefan/Georgius, Alexander*, Weitere Intensivierung der digitalen Betriebsprüfung durch den Einsatz von Prüfmakros, DStR 2006, 2067
- Groß, Stefan/Lamm, Martin*, Sicherung des Vorsteuerabzugs bei digitalisierten Eingangsrechnungen, UR 2008, 331
- Groß, Stefan/Lindgens, Bernhard*, Elektronische Rechnungen im Lichte der Umsatzsteuer, UVR 2008, 107
- Groß, Stefan/Hallermann, Nils/Lindgens, Bernhard*, Neues zur elektronischen Rechnung, UVR 2009, 138
- Groß, Stefan/Georgius, Alexander*, Verzögerungsgeld für GDPdU-Verweigerer, BB 12/2009, M16
- Hardenbicker, Andre*, Praxisfolgen (von BFH, Urteil v. 08.04.2008 – VIII R 61/06), BB 2008, 1608
- Hagenkötter, Andreas*, Die Digitale Steuerprüfung, 1. Auflage, Berlin 2003
- Harnischfeger, Walter*, Brennpunkte der digitalen Betriebsprüfung, DSWR 2004, 258 (Teil I), 2005, 173 (Teil II)
- Henn, Martin*, Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der EDV-Buchführung, BBK, F. 7, 1185
- Herde, Georg/Diewald, Bastian/Reiter, Robert*, Digitale Datenanalyse für Revisoren, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, BBK, F. 7, 1211
- Hintermann, Ralph/Kriesel, Thomas*, Digitale Außenprüfung – Daten im Zugriff, DATEVmagazin 4/2008, 25
- Huber, Erich/Wähnert, Andreas*, Neue interaktive Prüfungstechnik, NWB 2009, 2814
- Huber, Erich/Huber, Florian*, Nochmals zur digitalen Ziffernanalyse und zur Herleitung von Benford (NBL) sowie zum Chi2-Test über die „Endziffern“, StBp 2009, 65 (Teil I), 93 (Teil II), 121 (Teil III)
- Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, Loseblatt, Köln

- Hungerbühler, Norbert*, Benfords Gesetz über führende Ziffern: Wie die Mathematik Steuersünden das Fürchten lehrt, Publikation der Eidgenössischen Hochschule Zürich (EducETH) , 2007
- Hofbauer, Max A./Grewé, Wolfgang/Albrecht, Werner/Kupsch, Peter*, Bonner Handbuch Rechnungslegung, Loseblatt, Bonn
- Intemann, Jens/Cöster, Thilo*, Rechte und Pflichten bei der digitalen Außenprüfung – Zugleich Besprechung des sog. Frage-Antwort-Katalogs des BMF, DStR 2004, 1981
- Intemann, Jens*, Die Außenprüfung im digitalen Zeitalter, NWB, F. 17, 2007
- Jope, Daniela*, Die Aufbewahrungspflichten des Handels- und Steuerrechts – Änderungen auf Grund des JStG 2009, Stbg 2009, 404
- Klein, Franz*, Abgabenordnung, Kommentar, 10. Auflage, München 2009
- Klos, Joachim*, Die Steuerkontrolle durch die sogenannte betriebsnahe Veranlagung, StBp 1992, 193 (Teil I), 217 (Teil II)
- Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter*, Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, 5. Auflage, Loseblatt, Stuttgart
- Lange, Reinhard/Rengier, Christian*, Die Verlagerung der elektronischen Buchführung in das Ausland – zur Auslegung von § 146 Abs. 2a und 2b AO, DB 2009, 1256
- Langer, Thorsten*, Zum Zeitpunkt der Rückstellung für Kosten der Mitwirkung und Verwaltung bei Betriebsprüfungen (sog. Bp-Kosten), FR 2008, 1007
- Marx, Franz Jürgen/Berg, Thomas*, Rückstellungen für Dokumentationspflichten nach HGB, IFRS und EStG, DB 2006, 169
- Maus, Günter*, Rückstellung für GDPdU-Aufwand ?, BBK 2009, 151
- Mrosek, Bettina*, Mitwirkungspflichten bei der Betriebsprüfung, AO-StB 2004, 367 und 411
- Newcomb, Simon*, Note on the Frequency of Use of the Different Digits in Natural Numbers, American Journal of Mathematics, Vol. 4, No. 1, pp. 39-40, The Johns Hopkins University Press, 1881
- Odenthal, Roger*, Revision und Abschlussprüfung mit dem Personalcomputer, 1. Auflage, Hamburg 1994
- Pahlke, Armin/Koenig, Ulrich*, Abgabenordnung, 2. Auflage, München 2009
- Ravenstein, Christian*, Elektronische Auslandsbuchführung nach dem Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009, BB 2008, 2226
- Roßnagel, Alexander*, Fremdsignierung elektronischer Rechnungen: Vorsteuerabzug gefährdet; BB 2007, 1233
- Schaumburg, Harald*, Der Datenzugriff und andere Kontrollmöglichkeiten der Finanzverwaltung, DStR 2002, 829
- Scheer, Jochen/Hollweck, Michaela*, Die digitale Betriebsprüfung mit professioneller Prüfsoftware – Wie kann sich der Steuerpflichtige zusammen mit seinem steuerlichen Berater vorbereiten ?, BBK, F. 27, 2297
- Schiffer, Jan K.*, Aktuell beraten: Steuerreform I: Gläserne Unternehmen ?, StuB 2000, 523

- Schiffer, Jan K.*, Aktuell beraten: Der EDV-Klick zum gläsernen Unternehmen, StuB 2000, 731
- Schmidt, Ludwig*, EStG, 28. Auflage, München 2009
- Schmitz, Stephan*, Elektronischer Geschäftsverkehr und seine steuerliche Kontrolle, StBp 1998, 197
- Schmitz, Stephan*, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit dem Zugriffsrecht der Finanzverwaltung auf DV-gestützte Buchführungssysteme, StBp 2002, 189 (Teil I), 221 (Teil II), 253 (Teil III)
- Schmitz, Stephan*, Die steuerliche Anerkennung und Prüfbarkeit elektronischer Rechnungen sowie Probleme im Zusammenhang mit der Buchführung im Ausland, StBp 2002, 153
- Schneider, Thomas*, Das Benford-Gesetz als statistisches Instrument zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten, INF 2004, 677
- Schneider, Thomas*, Digitale Analyse der Unternehmensdaten, DSR 2004, 1269
- Schnittmann, Jens M.*, Digitaler Datenzugriff der Finanzverwaltung im Lichte der aktuellen Rechtsprechung, StuB 2008, 43
- Schröder, Johannes/Muuss, Harro*, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, Loseblatt, Berlin
- Schubert, Jens M./Penner, Nicolas/Ravenstein, Christian*, Verlagerung der Buchführung in das Ausland vor dem Hintergrund des § 146 Abs. 2 AO, DStR 2008, 632
- Schuppenhauer, Rainer*, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Datenverarbeitung (GoDV) Handbuch der DV-Revision, 5. Auflage, Düsseldorf 1998
- Schuppenhauer, Rainer*, Die neuen GoBS – wie stehen sie zur Beweiskraft der Buchführung ?, Wpg 1996, 691
- Schwarz, Bernhard*, AO, Loseblatt, Freiburg
- Seer, Roman*, Die Rolle des Steuerberaters in einer elektronischen Finanzverwaltung, DStR 2008, 1553
- Seifert, Michael*, Aktuell beraten: Erweiterung der Prüfungsrechte, StuB 2000, 470
- Sosna, Christian*, Statistische Ziffernanalyse, StBp 2004, 249
- Stahl, Rudolf*, Elektronische Betriebsprüfung, KÖSDI 2005, 14532
- Stahl, Rudolf/Durst, Diana*, Vorbereitung des Beraters auf die steuerliche Außenprüfung, Stbg 2009, 149
- Tipke, Klaus /Kruse, Heinrich Wilhelm*, AO/FGO, Loseblatt, Köln
- tom Suden, Peter*, § 146 Abs. 2a und 2b AO: Das trojanische Pferd im Steuerrecht, Stbg 2009, 207
- Vogelsang, Norbert/Stahl, Rudolf*, BP-Handbuch, 1. Auflage, München 2008
- Wähnert, Andreas*, Summarische Risikoprüfung – Echtes Risikomanagement in der Finanzverwaltung mit Hilfe einer neuen Prüfungsmethode, StBp 2008, 296
- Wähnert, Andreas*, Risikomanagement mit summarischen Methoden, StC 3/2009, 26
- v. Wedelstädt, Alexander*, Die Änderungen der Abgabenordnung durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz, DB 2009, 1731

Winnefeld, Robert, Bilanz-Handbuch, 4. Auflage, München 2006

Zepf, Günter, Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme, DStR 1996, 1259

§ 1 Grundlagen der digitalen Außenprüfung

A. Zur Einführung der digitalen Außenprüfung

I. Das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000¹

Im Windschatten des Systemwechsels bei der Körperschaftsteuer und der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens wurde die digitale Außenprüfung Gesetz. Angesichts der bedeutenden Änderungen bei der Unternehmensbesteuerung im Jahr 2000 blieb sie in der Wirtschaft zunächst weitgehend unbeachtet.

1

Nun soll hier nicht der Eindruck einer heimlichen Bosheit des Gesetzgebers erweckt werden. Schließlich gingen der Gesetzesänderung in der Fachliteratur Diskussionen über die Notwendigkeit von Datenzugriffsrechten für die Finanzverwaltung als Folge der zunehmenden Technisierung der Geschäftsabläufe voraus². Aber elegant war es schon. Vor allem, wenn man bedenkt, dass der erste Versuch des Gesetzgebers im Rahmen des Steuerbereinigungsgesetzes 1999, eine elektronische Prüfungsmöglichkeit für die Finanzverwaltung zu schaffen, noch von heftigen Protesten der Wirtschaft und ihrer Berater begleitet war und letztlich scheiterte.

Die argumentativen Begründungsansätze für die Schaffung einer elektronischen Außenprüfung sind ohne weiteres nachvollziehbar. Schließlich nimmt die Technisierung der Geschäftswelt zu. Schon heute sind rein elektronisch erfolgende Geschäfte, wie z. B. der Erwerb von Software oder Musikdateien über das Internet, nichts Ungewöhnliches mehr. Ferner ist der Einsatz von Prüfsoftware bei privatwirtschaftlichen Prüfungen und Revisionen längst verbreitet.³

2

Nicht nur die gravierenden Änderungen bei der Unternehmensbesteuerung waren Ursache dafür, dass die elektronische Außenprüfung wenig Beachtung fand. Hinzu kam, dass die digitale Steuerprüfung zunächst nur auf dem Papier stand. Die ersten digitalen Außenprüfungen sollten nach dem Willen des Gesetzgebers erst ab dem Jahr 2002 erfolgen. Tatsächlich erfolgten in den Jahren 2002/2003 nur sehr wenige digitale Außenprüfungen. Und auch im Jahr 2004 waren digitale Außenprüfungen noch die Ausnahme, denn die Finanzverwaltung musste sich zunächst selbst in den Stand versetzen, digital prüfen zu können. Dies hat sich bundesweit seit dem Jahr 2005 geändert, da die Schulungen der Finanzverwaltung in allen Bundesländern weit vorangeschritten sind. Die Prüfer der Finanzverwaltung sind mittlerweile regelmäßig digital einsatzfähig. Viele Steuerpflichtige und ihre Berater werden daher in Zukunft mit den neuen gesetzlichen Anforderungen konfrontiert und digitale Außenprüfungen hautnah erleben. So manches Mal wohl auch näher, als ihnen lieb ist. Denn die Vorbereitung der Unternehmen auf den neuen technischen Stand der Außenprüfung ist häufig noch unzulänglich und durch Unkenntnis über die digitale Außenprüfung geprägt.

3

¹ BGBl I 2000, 1433.

² vgl. Schmitz, StBp 1998, 197.

³ Siehe dazu Herde/Dietwald/Reiter, BBK, F. 27, 1211.

II. Was die digitale Außenprüfung ausmacht

- 4 Hinter dem Begriff digitale Außenprüfung verbergen sich Zugriffsrechte der Außenprüfer auf die Hardware und die steuerlich relevanten elektronischen Daten der Steuerpflichtigen. Dabei stehen den Prüfern drei Möglichkeiten des Datenzugriffs zur Verfügung. Um die steuerlich relevanten Daten der Steuerpflichtigen möglichst effektiv prüfen zu können, erlaubt der Gesetzgeber den Finanzbehörden neben der Benutzung der DV-Systeme und der Software der Steuerpflichtigen (1. und 2. Zugriffsart: Unmittelbarer oder mittelbarer Datenzugriff) auch den Einsatz eigener Hard- und Software der Finanzverwaltung. Damit die Prüfer mit der eigenen Hard- und Software prüfen können, ist es erforderlich, dass der Steuerpflichtige dem Prüfer die prüfungsrelevanten Daten übergibt (3. Zugriffsart: Datenträgerüberlassung). Die Außenprüfer dürfen die eigene Prüfsoftware nur auf der eigenen Hardware einsetzen und nicht auf den Systemen des Steuerpflichtigen. Auf dessen Systemen müssen die Prüfer mit dem Vorlieb nehmen, was da ist, unabhängig davon, ob sie mit der Software des Steuerpflichtigen zurechtkommen oder nicht. Dafür stellt es der Gesetzgeber ins Ermessen der Prüfer, ob sie an den DV-Systemen des Steuerpflichtigen arbeiten wollen oder lieber mit der eigenen Hard- und Software. Für die Steuerpflichtigen und ihre Berater bedeutet dies, grundsätzlich auf alle Datenzugriffsberechtigungen der Prüfer eingerichtet zu sein.

! Praxishinweis:

Auch wenn die digitale Außenprüfung viel Ungewohntes mit sich bringt, sollte man sich stets vor Augen halten, dass die Datenzugriffsrechte der Finanzverwaltung den sachlichen Umfang einer Außenprüfung weder erweitern, noch einschränken⁴. Es werden also formal nur die Aufbewahrung von Daten und die Zugangsmöglichkeiten zu diesen Daten geregelt, ohne dass sich der bisherige Umfang von Außenprüfungen verändert. Materiell ergibt sich aber die für die prüfungspflichtigen Steuerpflichtigen spürbare Veränderung, dass die Prüfungsdichte und –tiefe aufgrund der neuen technischen Möglichkeiten, insbesondere der Möglichkeit für die Betriebsprüfer Massendaten vollständig zu prüfen, deutlich zunehmen. Wo früher nur Stichproben erfolgen konnten, kann ein Betriebsprüfer heute vielfach eine vollständige Analyse der Daten durchführen (z. B. Prüfung der Lückenlosigkeit der Rechnungsnummern).

III. Der Begriff GDPdU

- 5 Da sich die digitale Außenprüfung aus Sicht der Finanzverwaltung im Wesentlichen „nur“ als Eröffnung von Datenzugriffsrechten darstellt, hat sie das Kürzel GDPdU als Synonym für die digitale Außenprüfung geprägt.

Hinter diesem Kürzel verbirgt sich folgende Bezeichnung:

Grundsätze zum
Datenzugriff und zur
Prüfbarkeit
digitaler
Unterlagen.

Im Internet kursiert die sehr viel einprägsamere Variante „Gib dem Prüfer Deine Unterlagen“⁵.

⁴ So ausdrücklich FG Münster, Urteil vom 16.05.2008, 6 K 879/07, EFG 2008, 1592.

⁵ Siehe z. B. den Kurzbeitrag von Rödl & Partner vom 08.02.2005 in Lexinform (Lexinform-Nr. 0406933).

IV. Neue Aufbewahrungspflichten und -arten

Der Steuerpflichtige muss nicht nur einen Zugriff auf seine steuerlich relevanten Daten durch den Prüfer des Finanzamts erdulden. Damit seine Daten zum Zeitpunkt der Prüfung überhaupt vorhanden sind und der Datenzugriff der Finanzverwaltung nicht ins Leere geht, treffen den Steuerpflichtigen auch neue Aufbewahrungsvorschriften für seine Daten. Es gilt die Faustformel: Vom Steuerpflichtigen elektronisch erzeugte steuerlich relevante Daten müssen während der gesamten Aufbewahrungsfrist von sechs bzw. zehn Jahren im originären Zustand mit allen Verknüpfungen gespeichert bleiben. Ein Ausdruck oder eine Speicherung auf Mikrofilm ist als alleinige Aufbewahrungsform nicht mehr zulässig. Der Steuerpflichtige muss während der gesamten Dauer der jeweiligen Aufbewahrungsfrist auch in der Lage sein, die Daten lesbar zu machen. Zudem müssen die Daten, die sich elektronisch weiterverarbeiten lassen, maschinell auswertbar bleiben. Das bedeutet, dass der Prüfer die Möglichkeit haben will, die Daten neu zu sortieren, zu verknüpfen oder zu filtern. Eine Pflicht zur Digitalisierung der unternehmerischen Vorgänge oder Daten besteht aber nicht.

Daraus ergeben sich umfangreiche Auswirkungen auf die betriebliche Praxis im Umgang mit den eigenen Daten und den technischen Anlagen des Unternehmens für die Datenverarbeitung. Denn das Gesetz geht von der Idealvorstellung aus, dass die Steuerpflichtigen ihre Daten während der gesamten Aufbewahrungsfrist von sechs bzw. zehn Jahren im Produkivsystem vorhalten oder sie zumindest jederzeit dorthin einspielen können. Einen Systemwechsel hat der Gesetzgeber nicht bedacht. Schon ein Versionswechsel der eingesetzten Software und eine damit möglicherweise verbundene Verdichtung der Alt-Daten wäre nach dem Gesetzestext unzulässig. Es sei denn, der Steuerpflichtige unterhält ein eigenes kleines Technikmuseum, in dem er seine alte Hard- und Software lauffähig hält, oder er leistet sich den Luxus des Parallelbetriebs von alter und aktueller Hard- und Software. Diese gesetzliche Idealvorstellung der nicht veraltenden Hard- und Software bereitet der Praxis naturgemäß viele Probleme beim Umgang mit neuer Hard- und Software. Die Finanzverwaltung ist bemüht, auf die praktischen Bedürfnisse der Unternehmen einzugehen und pragmatische Lösungen zu erlauben. Bis dabei aber Rechtssicherheit und klare Konturen bestehen, wird es noch einige Zeit dauern.

B. Die Rolle des Steuerberaters bei der digitalen Außenprüfung

I. Neue Anforderungen an den steuerberatenden Beruf

Die Technisierung des Steuerrechts nimmt auch nach der Einführung der digitalen Betriebsprüfung weiter zu. Elektronische Rechnungen, Steuererklärungen und -anmeldungen sind hinzugekommen und verändern auch die Rolle und das Anforderungsprofil des steuerlichen Beraters.⁶ Nachfolgend werden die Auswirkungen der GDPdU auf die Tätigkeit des steuerlichen Beraters skizziert.

⁶ Siehe dazu Seer, DStR 2008, 1553.