

Kaminski, Ingo

**Working Paper**

## Grundlagen und aktuelle Entwicklungen der digitalen Betriebsprüfung

SIMAT Arbeitspapiere, No. 02-10-008

**Provided in Cooperation with:**

Hochschule Stralsund, Stralsund Information Management Team (SIMAT)

*Suggested Citation:* Kaminski, Ingo (2010) : Grundlagen und aktuelle Entwicklungen der digitalen Betriebsprüfung, SIMAT Arbeitspapiere, No. 02-10-008, Fachhochschule Stralsund, Stralsund Information Management Team (SIMAT), Stralsund,  
<https://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:0226-simat02100083>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/60092>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*



**SIMAT Arbeitspapiere**

Herausgeber: Prof. Dr. Michael Klotz

SIMAT AP 02-10-008

---

# Grundlagen und aktuelle Entwicklungen der digitalen Betriebsprüfung

---

Ingo Kaminski

---

Fachhochschule Stralsund  
SIMAT Stralsund Information Management Team

Oktober 2010

ISSN 1868-064X

Kaminski, Ingo: Grundlagen und aktuelle Entwicklungen der digitalen Betriebsprüfung.  
In: SIMAT Arbeitspapiere. Hrsg. von Michael Klotz. Stralsund: FH Stralsund, SIMAT  
Stralsund Information Management Team, 2010 (SIMAT AP, 2 (2010), 8), ISSN 1868-  
064X

Download über URN vom Server der Deutschen Nationalbibliothek:  
<http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:0226-simat02100083>

### **Impressum**

Fachhochschule Stralsund  
SIMAT Stralsund Information Management Team  
Zur Schwedenschanze 15  
18435 Stralsund  
www.fh-stralsund.de  
<http://simat-stralsund.de/>

### **Herausgeber**

Prof. Dr. Michael Klotz  
Fachbereich Wirtschaft  
Zur Schwedenschanze 15  
18435 Stralsund  
E-Mail: [michael.klotz@fh-stralsund.de](mailto:michael.klotz@fh-stralsund.de)

### **Autor**

Ingo Kaminski studierte von September 2006 bis Oktober 2010 an der Fachhochschule Stralsund Wirtschaftsingenieurwesen mit den Schwerpunkten Unternehmensmanagement und Entrepreneurship. Ab dem 1. November 2010 ist er bei der KPMG AG in Frankfurt am Main im Bereich „Risk & Compliance“ tätig. Das Arbeitspapier beinhaltet einige Hauptkapitel seiner Diplomarbeit zu den aktuellen Entwicklungen der digitalen Betriebsprüfung unter besonderer Berücksichtigung des Datenschutzes.

Alle in diesem Arbeitspapier genannten Marken und Produktnamen unterliegen warenzeichen-, marken- oder patentrechtlichem Schutz bzw. sind Warenzeichen oder eingetragene Warenzeichen der jeweiligen Inhaber. Die Wiedergabe von Marken, Produktnamen, Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

---

Die „SIMAT Arbeitspapiere“ dienen einer möglichst schnellen Verbreitung von Forschungs- und Projektergebnissen des SIMAT. Die Beiträge liegen jedoch in der alleinigen Verantwortung der Autoren und stellen nicht notwendigerweise die Meinung der FH Stralsund bzw. des SIMAT dar.

# Grundlagen und aktuelle Entwicklungen der digitalen Betriebsprüfung

Ingo Kaminski<sup>1</sup>

## **Zusammenfassung:**

Seit dem Jahr 2002 haben die Prüfungsdienste der Finanzbehörden die Möglichkeit auf steuerlich relevante Daten der Unternehmen digital zuzugreifen. Nach einer Verzögerung von einigen Jahren wird nunmehr von dieser Möglichkeit und den mit ihr einhergehenden neuen Prüfungsmethoden auch flächendeckend Gebrauch gemacht.

Ziel dieses Arbeitspapiers ist es, die Grundlagen der digitalen Betriebsprüfung in kurzer Form zu erläutern und die aktuellen Entwicklungen auf diesem Gebiet aufzuzeigen. Gerade für kleine und mittlere Unternehmen, die diesbezüglich über wenig Expertise verfügen, soll dieses Arbeitspapier eine Orientierung bieten, um sich auf diese veränderte Form der Steuerprüfung einzustellen. Hierzu werden zunächst die wesentlichen Vorgaben aus Gesetzestexten und amtlichen Veröffentlichungen erläutert. Anschließend werden die vor Gericht entschiedenen Streitfragen mit ihren Konsequenzen für die Steuerpflichtigen beschrieben. Zuletzt erfolgt ein Ausblick auf einige Gebiete, die kurz- bis mittelfristig von Relevanz für die Weiterentwicklung der digitalen Betriebsprüfung sein werden.

## **Gliederung:**

- 1 Grundlagen der digitalen Betriebsprüfung
  - 1.1 Steuersenkungsgesetz
    - 1.1.1 Die §§ 146, 147 und 200 der Abgabenordnung
    - 1.1.2 Der § 14 des Umsatzsteuergesetzes
    - 1.1.3 Das Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
    - 1.1.4 Zusammenfassender Kommentar
  - 1.2 Gesetzesänderungen nach dem Steuersenkungsgesetz
    - 1.2.1 Änderungen am Umsatzsteuergesetz
    - 1.2.2 Jahressteuergesetz 2009
  - 1.3 GDPdU-Schreiben des BMF
    - 1.3.1 Datenzugriff
    - 1.3.2 Prüfbarkeit digitaler Unterlagen
    - 1.3.3 Archivierung digitaler Unterlagen
  - 1.4 Fragen- und Antwortenkatalog des BMF
  - 1.5 Datenbeschreibungsstandard

---

<sup>1</sup> Ingo Kaminski, Lahnstraße 29, 60326 Frankfurt am Main, [ingokaminski@gmx.net](mailto:ingokaminski@gmx.net)

- 1.6 GoBS und GoBIT
  - 1.6.1 Entwicklung von GoS über GoBS zu GoBIT
  - 1.6.2 Inhalt der GoBS
- 2 Rechtsprechung zur digitalen Betriebsprüfung
  - 2.1 FG Münster, Beschluss vom 14. August 2003, 8 V 2651/03 E,U
  - 2.2 FG Münster, Beschluss vom 10. November 2003, 6 V 4562/03 E,U
  - 2.3 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20. Januar 2005, 4 K 2167/04
  - 2.4 FG Thüringen, Beschluss vom 20. April 2005, III 46/05 V
  - 2.5 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 13. Juni 2006, 1 K 1743/05
  - 2.6 FG Münster, Urteil vom 16. Mai 2008, 6 K 879/07
  - 2.7 FG Köln, Urteil vom 27. Januar 2009, 6 K 3954/07
  - 2.8 FG Köln, Beschluss vom 7. Juli 2009, 13 V 1232/09
  - 2.9 FG Nürnberg, Urteil vom 30. Juli 2009, 6 K 1286/08
  - 2.10 FG Schleswig-Holstein, Beschluss vom 03.02.2010, 3 V 243/09
  - 2.11 BFH, Beschluss vom 26. September 2007, I B 53, 54/07
  - 2.12 BFH, Urteil vom 08. April 2008, VIII R 61/06
  - 2.13 BFH, Urteil vom 24. Juni 2009, VIII R 80/06
- 3 Ausblick
  - 3.1 Erweiterung der Anwendungsfälle
  - 3.2 Auswahl der zu prüfenden Unternehmen
  - 3.3 Prüfungen bei Berufsgeheimnisträgern
  - 3.4 Prüfungen bei Einnahmenüberschussrechtern
  - 3.5 Zugriff auf Vorsysteme

Abkürzungsverzeichnis

Quellenangaben

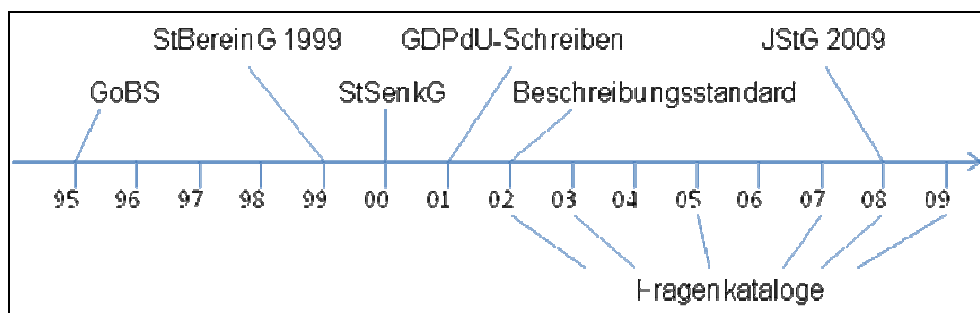
**Schlüsselwörter:** GDPdU – digitale Außenprüfung – digitale Betriebsprüfung – Steuerprüfung – Tax Risk Management – GoBIT – GoBS – Risikomanagement – Aufbewahrungspflichten

**JEL-Klassifikation:** K34, M21, M41, M42

## 1. Grundlagen der digitalen Betriebsprüfung

Die digitale Betriebsprüfung gibt es in Deutschland bereits seit mehr als acht Jahren. Die Fachliteratur befasst sich noch länger mit diesem Thema und dennoch sind nicht nur die Details immer noch umstritten. Dies zeigen nicht zuletzt Gerichtsentscheide zu diesem Thema, sondern auch zahlreiche Diskussionsforen im Internet.<sup>2</sup> Die Aktualität des Themas ist ungebrochen, spricht doch eine Pressemitteilung des Bundesfinanzhofes (BFH) aus dem Jahr 2009 von den „neuen Datenzugriffsrechten“ der Finanzverwaltung.

In diesem Abschnitt werden zunächst die für die digitale Betriebsprüfung grundlegenden Rechtsakte vorgestellt und zusammengefasst. Dabei handelt es sich um Gesetzestexte, so genannte BMF-Schreiben und andere Veröffentlichungen des Bundesministeriums für Finanzen (BMF). Abbildung 1 zeigt die Veröffentlichungsjahre der wichtigsten Quellen für diesen Abschnitt.



**Abbildung 1**  
Zeitstrahl der wichtigsten Quellen dieses Abschnitts

### 1.1 Steuersenkungsgesetz

Bereits im Jahr 1999 hat der Gesetzgeber versucht, die digitale Betriebsprüfung in Deutschland in einem Entwurf des Steuerbereinigungsgesetzes zu verankern.<sup>3</sup> Nach heftiger Kritik im Vermittlungsausschuss wurde das Gesetz ohne die strittigen Regelungen verabschiedet.<sup>4</sup> Die Bedenken betrafen vor allem die Verfassungskonformität sowie datenschutzrechtliche Aspekte.<sup>5</sup> Auch bei einem erneuten Anlauf, die digitale Betriebsprüfung einzufüh-

Die gesetzliche Grundlage

<sup>2</sup> Beispielsweise [www.elektronische-steuerpruefung.de](http://www.elektronische-steuerpruefung.de) mit weiteren Links.

<sup>3</sup> Siehe Deutscher Bundestag, StBereinG 1999 Entwurf, 1999

<sup>4</sup> Siehe StBereinG 1999

<sup>5</sup> Vgl. Krüger, R.; Schult, B.; Vedder, R., Digitale Betriebsprüfung, 2010, S. 58

ren, sind ähnliche Bedenken laut geworden.<sup>6</sup> Diesmal wurden jedoch die entsprechenden Regelungen per Steuersenkungsgesetz (StSenkG) vom 23.10.2000 umgesetzt.<sup>7</sup> In Artikel 7 dieses Gesetzes sind Änderungen der §§ 146, 147 und 200 AO enthalten, welche die digitale Betriebsprüfung ermöglichen. Artikel 9 beinhaltet Änderungen des § 14 UStG, die die elektronische Rechnungsstellung behandeln,<sup>8</sup> s. Tabelle 1.

Norm	Gesetzestext bis 31.12.2001	Gesetzestext ab 1.1.2002
§ 146 Abs. 5 S. 2ff. AO	Bei der Führung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern muss insbesondere sichergestellt sein, dass die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sind und jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können. Absätze 1 bis 4 gelten sinngemäß.	Bei der Führung der Bücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern muss insbesondere sichergestellt sein, dass während der Dauer der Aufbewahrungsfrist die Daten jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können. Dies gilt auch für die Befugnisse der Finanzbehörde nach § 147 Abs. 6. Absätze 1 bis 4 gelten sinngemäß.
§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO	Mit Ausnahme der Jahresabschlüsse, der Eröffnungsbilanz können die in Absatz 1 aufgeführten Unterlagen auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden, wenn dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und sichergestellt ist, dass die Wiedergabe oder die Daten 1. (unverändert) 2. während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sind und jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können.	Mit Ausnahme der Jahresabschlüsse, der Eröffnungsbilanz können die in Absatz 1 aufgeführten Unterlagen auch als Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden, wenn dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und sichergestellt ist, dass die Wiedergabe oder die Daten 1. (unverändert) 2. während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können.

Tab. 1  
Gegenüberstellung  
der alten und neuen  
Gesetzeslage<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Vgl. Kerssenbrock, Otto-F.; Riedel, O.; Strunk, G., Verfassungsmäßigkeit des Datenzugriffs, 2002, Beilage 9

<sup>7</sup> Siehe Art. 7, 8 und 9 StSenkG ; Vgl. Krüger, R.; Schult, B.; Vedder, R., Digitale Betriebsprüfung, 2010, S. 58

<sup>8</sup> Siehe Art. 7, 8 und 9 StSenkG

<sup>9</sup> In Anlehnung an Krüger, R.; Schult, B.; Vedder, R., Digitale Betriebsprüfung, 2010, S. 59f. Dort ist allerdings § 14 Abs. 4 S. 2 UStG nicht aufgeführt und die Zeilen der §§ 200 und 147 Abs. 2 sind fehlerhaft; Siehe Art. 7 StSenkG

Norm	Gesetzestext bis 31.12.2001	Gesetzestext ab 1.1.2002
§ 147 Abs. 5 AO	Wer aufzubewahrende Unterlagen <b>nur</b> in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern <b>vorlegen kann</b> , ist verpflichtet, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen; auf Verlangen der Finanzbehörde hat er auf seine Kosten die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beizubringen.	Wer aufzubewahrende Unterlagen in der Form einer Wiedergabe auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern <b>vorlegt</b> , ist verpflichtet, auf seine Kosten diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen, die erforderlich sind, um die Unterlagen lesbar zu machen; auf Verlangen der Finanzbehörde hat er auf seine Kosten die Unterlagen unverzüglich ganz oder teilweise auszudrucken oder ohne Hilfsmittel lesbare Reproduktionen beizubringen.
§ 147 Abs. 6 AO		Sind die Unterlagen nach Absatz 1 mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Die Kosten trägt der Steuerpflichtige.
§ 200 Abs. 1 S. 2 AO	Er hat insbesondere Auskünfte zu erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Erläuterungen zu geben.	Er hat insbesondere Auskünfte zu erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Erläuterungen zu geben und die Finanzbehörde bei Ausübung ihrer Befugnisse nach § 147 Abs. 6 zu unterstützen.
§ 14 Abs. 4 S. 2 UStG		Als Rechnung gilt auch eine mit einer digitalen Signatur nach dem Signaturgesetz vom 22. Juli 1997 (BGBl. I S. 1870, 1872) in der jeweils geltenden Fassung <b>versehene elektronische Abrechnung</b> .



### 1.1.1 Die §§ 146, 147 und 200 der Abgabenordnung

Die §§ 146 und 147 AO enthalten Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen sowie für die Aufbewahrung von Unterlagen. Die drei wesentlichen Neuerungen waren:<sup>10</sup>

Neuerungen in der Abgabenordnung

- Die Einführung der drei Varianten des Datenzugriffs auf aufbewahrungspflichtige Unterlagen (§ 147 Abs. 1 AO) im Rahmen von Außenprüfungen (§§ 193 ff. AO) nach dem neuen § 147 Abs. 6 AO.
- Die Änderung des bisherigen § 146 Abs. 5 S. 2 AO, nach dem ein Ausdruck der originär digitalen Daten genügt hatte.
- Die Ergänzung von § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO um die Forderung der „maschinellen Auswertbarkeit“, sofern Unterlagen auf Datenträgern aufbewahrt werden.

Dass in § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO die Worte „jederzeit innerhalb angemessener Frist“ durch das Wort „unverzüglich“ ersetzt wurden, hat wenig praktische Auswirkungen, da die Finanzbehörden weiterhin mit Ankündigungsfristen arbeiten.<sup>11</sup> Der § 200 AO betrifft die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Außenprüfung. Der Steuerpflichtige muss nun das Finanzamt beim Datenzugriff nach § 146 Abs. 6 AO unterstützen. Eigentlich hätten bereits die obigen Änderungen genügt, um den Datenzugriff der Finanzverwaltung sicherzustellen. Vermutlich hat der Gesetzgeber mit dieser Einfügung seine Ansprüche zusätzlich absichern wollen.<sup>12</sup>

Das Recht zum digitalen Datenzugriff wird den Finanzbehörden in § 147 Abs. 6 S. 1 AO „im Rahmen einer Außenprüfung“ eingeräumt. Damit können diese bei Betriebsprüfungen, Umsatzsteuersonderprüfungen, Lohnsteuer- und Kapitalertragsteuerprüfungen von diesem Recht Gebrauch machen. Keine Anwendungsfälle sind die Umsatzsteuernachschau und die betriebsnahe Veranlagung, da diese keine Außenprüfungen sind.<sup>13</sup>

Anwendungsfälle des Datenzugriffs

### 1.1.2 Der § 14 des Umsatzsteuergesetzes

Im § 14 UStG finden sich Vorschriften für das Ausstellen von Rechnungen. Im § 14 Abs. 4 des UStG in der Fassung von 1999 wurde eingefügt, dass

Elektronische Rechnungen

<sup>10</sup> Nur die ersten zwei dieser Neuerungen als wesentlich erkennt: Kerssenbrock, Otto-F.; Zöllkau, Y., GDPdU als Prozess, 2006, S. 3.

<sup>11</sup> Nach Leipp, R., Die digitale Betriebsprüfung, 2008, S. 64

<sup>12</sup> Nach Bildorfer, P., Informationsquellen, 2009, S. 125

<sup>13</sup> Nach Krüger, R.; Schult, B.; Vedder, R., Digitale Betriebsprüfung, 2010, S. 35-37

elektronische Rechnungen gültig sind, sofern sie mit einer digitalen Signatur nach dem Signaturgesetz versehen sind.<sup>14</sup> Dies bedeutete, dass elektronische Rechnungen mit qualifizierter elektronischer Signatur<sup>15</sup> mit oder ohne Anbieterakkreditierung versehen sein mussten, damit sie zum Vorsteuerabzug zugelassen waren.

Diese elektronischen Rechnungen sind nach § 22 UStG aufbewahrungspflichtig und das Finanzamt darf auf sie wie in § 147 Abs. 6 AO bestimmt zugreifen. Da das Finanzamt die Ordnungsmäßigkeit der elektronischen Rechnungen überprüfen muss, ist der Steuerpflichtige auch verpflichtet, die Signaturprüfchlüssel aufzubewahren und vorzuhalten.<sup>16</sup>

Aufbewahrungspflicht

### 1.1.3 Das Einführungsgesetz zur Abgabenordnung

Im Steuersenkungsgesetz wurde auch das Einführungsgesetz zur AO angepasst, sodass die besprochenen Änderungen ab dem 01. Januar 2002 in Kraft getreten sind.<sup>17</sup>

Inkrafttreten

### 1.1.4 Das Einführungsgesetz zur Abgabenordnung

Vor dem 1. Januar 2002 war es möglich, Ausdrücke der aufbewahrungspflichtigen digital archivierten Unterlagen dem Finanzamt bereitzustellen. Dies ist nun nicht mehr erlaubt, da originär digitale Daten auch entsprechend gespeichert und für das Finanzamt einsehbar und auswertbar gemacht werden müssen.

Die Bedenken zur Verfassungskonformität, insbesondere des § 147 Abs. 6 AO, bestehen weiterhin. Insbesondere wird dabei auf die Normenklarheit<sup>18</sup> abgestellt, was nicht verwunderlich ist, wenn man betrachtet, welche Unklarheit über dieses Thema lange Zeit herrschte.<sup>19</sup> Die Formulierung des § 147 Abs. 6 AO beispielsweise könnte so interpretiert werden, dass die Finanzverwaltung Zugriff auf sämtliche Daten des Unternehmens bekommt, sobald nur ein Teil der steuerlich relevanten Unterlagen mittels DV-Systeme-

Verfassungsrechtliche Bedenken

<sup>14</sup> Siehe Art. 9 StSenkG, i.V.m. Art. 3 IuKDG

<sup>15</sup> Elektronisch und digital werden im Folgenden synonym verwendet.

<sup>16</sup> Nach Groß, S.; Georgius, A., Anforderungen für elektronische Abrechnungen, 2005, S. 105; Vgl. BMF, GDPdU, 2001, Abschnitt II

<sup>17</sup> Siehe Art. 8 StSenkG

<sup>18</sup> Zur Definition der Normenklarheit siehe BVerfG, Urteil vom 26. Juli 2005, 1 BvR 782/94, <http://www.bundesverfassungsgericht.de/>, Rz. 184f.

<sup>19</sup> Nach Winkler, Simon A., Individualrechte, 2006, S. 87 - 93

men erstellt worden ist.<sup>20</sup> Des Weiteren weisen Kaminski/Kerssenbrock/Strunk darauf hin, dass unklar sei, in welchem Umfang der Steuerpflichtige den Außenprüfer in die eigenen Systeme einzuweisen hat.<sup>21</sup> Die Einhaltung des mit Verfassungsrang ausgestatteten Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit wird in der Literatur ebenfalls angezweifelt, insbesondere wenn aufgrund des Fehlens von Zugriffsbeschränkungen auch auf nicht steuerlich relevante Daten zugegriffen werden kann. Die bisherigen Finanzgerichtsentscheidungen sehen den Geprüften in der Pflicht, diese Zugriffsbeschränkungen herzustellen. Ob die damit verbundenen Aufwendungen der Verhältnismäßigkeit widersprechen, muss im Einzelfall entschieden werden.<sup>22</sup>

Motivationen für die Einführung der digitalen Betriebsprüfung lassen sich unter anderem der Gesetzesbegründung entnehmen.<sup>23</sup> So wurde beispielsweise mit einer wesentlichen Effizienzsteigerung gerechnet, was sich laut Aussagen einzelner Prüfer auch bewahrheitet hat.<sup>24</sup> Schließlich ist die Sicherstellung des Datenzugriffs durch die Finanzverwaltung eine Voraussetzung für die zeitnahe Betriebsprüfung, was auf die potentiellen Zeiterparnisse durch die neuen Prüfungsmethoden zurückgeht.<sup>25</sup>

Motivation des  
Gesetzgebers

Neben der offiziellen Begründung des Gesetzesentwurfes wurde auch eine erhöhte Effektivität verfolgt. Dies war zum einen dadurch begründet, dass nun nicht mehr zwangsläufig Stichprobenmethoden angewendet werden mussten, zum anderen dadurch, dass durch die größere Effizienz weitere Prüfungsschwerpunkte gesetzt werden konnten.<sup>26</sup> Ein anderes Argument zugunsten der digitalen Betriebsprüfung ist das Erschweren von Manipulationen, da zumindest die Möglichkeit der Veränderung oder Filterung der Daten vor dem Ausdruck ausgeschlossen wird.<sup>27</sup>

Da das Steuersenkungsgesetz noch andere überraschende Neuerungen wie die Steuerfreiheit von Gewinnen aus Veräußerungen von Beteiligungen für

---

<sup>20</sup> Nach Winkler, Simon A., Individualrechte, 2006, S. 87

<sup>21</sup> Nach Kaminski, B.; Kerssenbrock, Otto-F.; Strunk G., Elektronischer Datenzugriff, 2002, S. 225, 230

<sup>22</sup> Nach Winkler, Simon A., Individualrechte, 2006, S. 93ff.

<sup>23</sup> S. Deutscher Bundestag, StSenkG Entwurf, 2000, S. 129ff.

<sup>24</sup> Vgl. Xing-Forum Elektronische Steuerprüfung, Können durch elektronische Prüfungen überhaupt Mehrergebnisse erzielt werden?, 2008 (Internetquelle)

<sup>25</sup> Vgl. OFD Koblenz, Eckpunkte, ohne Datum (Internetquelle)

<sup>26</sup> Vgl. Xing-Forum Elektronische Steuerprüfung, Können durch elektronische Prüfungen überhaupt Mehrergebnisse erzielt werden?, 2008 (Internetquelle)

<sup>27</sup> Nach Krüger, R.; Schult, B.; Vedder, R., Digitale Betriebsprüfung, 2010, S. 63

Kapitalgesellschaften beinhaltet, wurden die o.g. Änderungen zunächst wenig beachtet. Es lässt sich also durchaus sagen, dass die digitale Betriebsprüfung im Windschatten der Steuersenkungen eingeführt wurde.<sup>28</sup> Die Beachtung, die den Datenzugriffsrechten der Finanzverwaltung eingeräumt wurde, änderte sich jedoch mit dem BMF-Schreiben „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“ vom 16.07.2001.

## 1.2 Gesetzesänderungen nach dem Steuersenkungsgesetz

### 1.2.1 Änderungen am Umsatzsteuergesetz

Das Umsatzsteuergesetz wurde in der Zeit vom Steuersenkungsgesetz bis zur Fertigstellung dieser Arbeit mehrmals verändert, einschließlich des § 14 UStG, welcher vor dem Hintergrund der digitalen Betriebsprüfung von Interesse ist. Derzeit ist die Neufassung des Umsatzsteuergesetzes von 2005 gültig. Die Regelungen zur elektronischen Signatur sind mittlerweile im § 14 Abs. 3 UStG zu finden, wo eine qualifizierte elektronische Signatur mit oder ohne Anbieterakkreditierung bzw. das EDI-Verfahren vorgeschrieben werden.<sup>29</sup>

Die Diskussion, ob eine elektronische Signatur zur Anerkennung von Rechnungen notwendig sei und welcher Art diese elektronische Signatur sein sollte, wird auch weiterhin geführt. So hat der EU-Ministerrat im Juli 2010 den Vorschlag der Kommission angenommen, die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG) zu ändern.<sup>30</sup> Damit wurden alle einschränkenden Regulierungen für elektronische Rechnungen gestrichen. Insbesondere ist die bisherige Forderung einer fortgeschrittenen elektronischen Signatur oder des EDI-Verfahrens für elektronische Rechnungen entfallen.<sup>31</sup>

Aufgrund der Komplexität des Verfahrens und der anhaltenden Diskussion wird auf eine tiefer gehende Befassung mit der elektronischen Rechnungsstellung im Folgenden verzichtet. Es sei nur festgehalten, dass der digitale Zugriff auf elektronische Rechnungen bei Außenprüfungen gewährleistet sein muss. Ein Ausdrucken der Rechnungen reicht nicht länger aus.

Mehrwertsteuer-  
systemrichtlinie

---

<sup>28</sup> Nach Krüger, R.; Schult, B.; Vedder, R., Digitale Betriebsprüfung, 2010, S. 23

<sup>29</sup> S. § 14 UStG 2005

<sup>30</sup> Es handelt sich um das Verfahren der Konsultation, eine Annahme durch den Rat steht noch aus.

<sup>31</sup> Vgl. Europäischer Ministerrat, Beschluss, 13. Juli 2010 (Internetquelle)

### 1.2.2 Jahressteuergesetz 2009

Im Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008 wurde der § 146 der AO durch die Absätze 2a und 2b ergänzt.<sup>32</sup> Seitdem kann nach § 146 Abs. 2b AO ein Verzögerungsgeld von 2.500,- € bis 250.000,- € von der Finanzverwaltung festgesetzt werden, wenn der Steuerpflichtige der Aufforderung zur Einräumung des Datenzugriffs, zur Erteilung von Auskünften oder zur Vorlage angeforderter Unterlagen im Rahmen einer Außenprüfung innerhalb einer angemessenen Frist nicht nachkommt. Hierzu gibt es bereits ein Gerichtsurteil.

Zwangsgeld

Der § 146 Abs. 2a AO erlaubt unter bestimmten Voraussetzungen die Verlagerung der elektronischen Buchführung in das Ausland. Auch in diesem Fall muss der Datenzugriff der Finanzverwaltung gewährleistet sein. Das Verfahren der Auslagerung der Buchführung ins europäische Ausland soll im Jahressteuergesetz 2010 vereinfacht werden.<sup>33</sup>

Auslagerung der Buchführung

### 1.3 GDPdU-Schreiben des BMF

Das BMF interpretiert in seinen Schreiben den Gesetzestext und wie dieser von der Finanzverwaltung angewendet werden soll. Sie besitzen Verbindlichkeit für die Finanzbehörden der Länder, nicht jedoch für den Steuerpflichtigen. Vor Gericht gilt also letztlich der Gesetzestext.<sup>34</sup>

Rechtsnatur von BMF-Schreiben

Die Schreiben des BMF orientieren sich allerdings am Gesetzestext, so dass man sich eingehend mit der Materie beschäftigen sollte, bevor man einen Konflikt vor das Finanzgericht trägt. Wenn man die Ressourcen für eine eigene Interpretation des Gesetzestextes also nicht aufbringen kann oder möchte, was regelmäßig der Fall sein dürfte, so empfiehlt es sich, die BMF-Schreiben als Orientierungshilfe zu verwenden. Diese Ausführung zur Rechtsnatur von BMF-Schreiben gilt es auch bei den GoBS zu beachten, nicht jedoch beim Fragenkatalog oder dem Datenbeschreibungsstandard, da diese keine BMF-Schreiben sind.

Mit dem GDPdU-Schreiben hat das BMF im Juli 2001 die Datenzugriffsrechte der Finanzverwaltung präzisiert.<sup>35</sup> Für Unternehmen kann es als

GDPdU-Schreiben als Orientierungshilfe

---

<sup>32</sup> Hier und im Folgenden: S. Art. 10 JStG 2009

<sup>33</sup> Vgl. Deutscher Bundestag, JStG 2010 Entwurf, 2010, Art. 9 Rn. 6

<sup>34</sup> Vgl. Deutscher Bundestag, Rechtsnatur von BMF-Schreiben, 2001

<sup>35</sup> Vgl. BMF, GDPdU, 2001

Orientierungshilfe bezüglich der Erwartungen der Finanzverwaltung dienen. Das Schreiben gliedert sich in die vier Abschnitte „Datenzugriff“, „Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“, „Archivierung digitaler Unterlagen“ und „Anwendung“, die ersten drei Themenbereiche werden im Folgenden erläutert.

Im Kapitel „Anwendung“ wird lediglich angeführt, dass die GDPdU – wie gesetzlich geregelt – ab dem 01.01.2002 angewendet werden. Des Weiteren wird, wie bereits im Verlauf des gesamten Schreibens, auf die Gültigkeit der GoBS verwiesen.

### 1.3.1 Datenzugriff

Im ersten Abschnitt werden die Möglichkeiten des Datenzugriffs ausgeführt. Es wird beschrieben, dass auf die Finanz-, Anlagen- und Lohnbuchhaltungen sowie auf sonstige steuerlich relevante Buchhaltungen zugegriffen werden kann. Das Problem der Bestimmung dieser sonstigen steuerlich relevanten Daten bzw. Buchhaltungen bestand bereits vor dem GDPdU-Schreiben und ist damit eine bekannte Anforderung. In der Praxis wird vom Finanzamt durchaus auch auf Neben- und Vorsysteme, wie beispielsweise Warenwirtschaftssysteme, zugegriffen.<sup>36</sup> Weiterhin wird in diesem Abschnitt, dass der sachliche Umfang der Prüfung nicht erweitert wird.<sup>37</sup> Natürlich werden durch die digitale Betriebsprüfung nicht vollkommen neue Sachverhalte geprüft. In der Praxis hat sich jedoch gezeigt, dass die durch die effizientere Prüfung eingesparte Zeit genutzt wird, um weitere Prüfungsschwerpunkte zu setzen.<sup>38</sup> Des Weiteren werden im ersten Abschnitt die drei Varianten des Datenzugriffs aus § 147 Abs. 6 AO näher beschrieben. Welche Variante gewählt wird, steht im Ermessen der Finanzbehörde.<sup>39</sup>

Umfang des  
Datenzugriffs

#### (1) Der unmittelbare Datenzugriff (Z1)

Die Finanzbehörde hat das Recht, auf das DV-System direkt zuzugreifen. Sowohl entsprechende Hardware als auch Software sind vom Steuerpflichtigen zur Verfügung zu stellen. Im GDPdU-Schreiben wird erwähnt, dass ein Nur-Lesezugriff mit Hinweis auf § 146 Abs. 4 AO gewünscht wird und die Nutzung vorhandener Auswertungsmöglichkeiten sichergestellt

Direktzugriff

---

<sup>36</sup> Vgl. Xing-Forum Elektronische Steuerprüfung, Wird in der Praxis mehr als Finanz- und Lohnbuchhaltung elektronisch geprüft?, 2008 (Internetquelle)

<sup>37</sup> Zum sachlichen Umfang einer Außenprüfung siehe § 194 AO.

<sup>38</sup> Vgl. Xing-Forum Elektronische Steuerprüfung, Können durch elektronische Prüfungen überhaupt Mehrergebnisse erzielt werden?, 2008 (Internetquelle)

<sup>39</sup> Nach. BMF, Fragenkatalog, 2009, (Internetquelle) Abschnitt I

werden soll. Das BMF weist auch auf die Pflicht einer Einweisung durch den Steuerpflichtigen hin.<sup>40</sup> In dem Schreiben heißt es, die Sicherstellung von Datenschutz und Berufsgeheimnis obliege dem Steuerpflichtigen.

In der Praxis hat sich die Einrichtung eines „Prüfer-Arbeitsplatzes“ bewährt, der auf die speziellen Bedürfnisse des Prüfers und des Unternehmens bei der Prüfung zugeschnitten ist.<sup>41</sup> Der Online-Zugriff des Prüfers ist ausgeschlossen.

### **(2) Der mittelbare Datenzugriff (Z2)**

Der mittelbare Datenzugriff erfolgt wie der unmittelbare Zugriff, nur mit dem Unterschied, dass der Steuerpflichtige die Auswertungen nach Maßgabe des Prüfers durchführt. Es handelt sich also um einen Datenzugriff mit mehr Unterstützung durch den Steuerpflichtigen.

Mittelbarer Zugriff

### **(3) Die Datenträgerüberlassung (Z3)**

Die Finanzbehörde hat auch die Möglichkeit, sich einen Datenträger überreichen zu lassen, auf welchem sich die steuerlich relevanten Daten befinden. Ebenfalls müssen sich Informationen über das verwendete Format (Datenstruktur, Feldinhalte etc.) auf dem Datenträger befinden. Gerade dieser Punkt wurde im Fragenkatalog<sup>42</sup> und im Datenbeschreibungsstandard<sup>43</sup> spezifiziert, da unklar war, welche Dateiformate akzeptiert werden.

Datenträgerüberlassung

Abschließend wird im ersten Abschnitt der rechtsstaatliche Grundsatz der Verhältnismäßigkeit für den Fall des Datenzugriffs näher erläutert. Bei den vor dem 1. Januar 2002 archivierten Daten kann auf die maschinelle Auswertbarkeit verzichtet werden, sofern dies für den Steuerpflichtigen mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden wäre. Dies gilt explizit nicht für die Lesbarmachung. Diese Regelung des GDPdU-Schreibens wird aufgrund der ablaufenden Archivierungsfristen von 6 bis 10 Jahren<sup>44</sup> spätestens ab 2013 keine praktische Bedeutung mehr haben. Für die nach dem 31.12.2001 archivierten Daten müssen Altsysteme nach einem DV-Systemwechsel nicht weiterhin vorgehalten werden, wenn die maschinelle Auswertbarkeit gewährleistet bleibt.

Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

---

<sup>40</sup> S. § 200 Abs. 1 AO

<sup>41</sup> Vgl. DSAG, Empfehlung zu den GDPdU, 2010, (Internetquelle)

<sup>42</sup> Vgl. BMF, Fragenkatalog, 2009, (Internetquelle), Abschnitt II

<sup>43</sup> Vgl. Audicon, Beschreibungsstandard, 2002, (Internetquelle)

<sup>44</sup> Als umfängliche Hilfestellung zur Länge der Aufbewahrungsfristen siehe AWV, Aufbewahrungspflichten, 2002; siehe auch § 147 Abs. 3 AO für die Aufbewahrungsfristen.

### 1.3.2 Prüfbarkeit digitaler Unterlagen

Dieser Abschnitt des GDPdU-Schreibens befasst sich mit elektronischen Abrechnungen<sup>45</sup> und sonstigen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen<sup>46</sup> und zielt auf die Belegprüfung im Gegensatz zur Analyse strukturierter Daten ab. Insbesondere werden Anforderungen an den Prozess des elektronischen Rechnungsaustauschs und die Aufbewahrung dieser elektronischen Rechnungen dargestellt. Es handelt sich bei diesem Abschnitt um eine stichpunktartige Zusammenstellung darüber, welche Dokumente aufzubewahren sind (z. B. der Signaturprüf Schlüssel und das qualifizierte Zertifikat des Empfängers) und welche Schritte eingehalten werden müssen (bspw. die Einhaltung der GoBS und die Protokollierung von Umwandlungen der Rechnung).

Digitale  
Belegprüfung

### 1.3.3 Archivierung digitaler Unterlagen

Im dritten Abschnitt wird gefordert, dass digitale Daten, die in das DV-System eingehen oder dort entstehen, auf maschinell les- und auswertbaren Datenträgern archiviert werden. Weiter heißt es, diese Pflicht bestünde nicht bei Unterlagen, die zur maschinellen Weiterverarbeitung nicht geeignet seien. Als Beispiel werden „Textdokumente“ angeführt, obwohl vermutlich ohne Texterkennung eingescannte Unterlagen gemeint sind. Außerdem werden Beispiele für zulässige und unzulässige Verfahren genannt.

Maschinelle  
Auswertbarkeit

## 1.4 Fragen- und Antwortenkatalog des BMF

Durch das GDPdU-Schreiben wurden einige Fragen aufgeworfen, welche der Klärung bedurften. Ungefähr ein Jahr nach der Veröffentlichung des GDPdU-Schreibens gab das BMF einen Fragen- und Antwortenkatalog (im Folgenden als Fragenkatalog bezeichnet) heraus, in dem es häufig gestellten Fragen aus ihrer Sicht beantwortet.<sup>47</sup> Dieser wird laufend aktualisiert und befindet sich mittlerweile in der 7. Fassung vom 22.01.2009. Vom Ministerium wird jedoch explizit darauf hingewiesen, dass dieser Fragenkatalog nur als Orientierungshilfe dient und keine für die Prüfungsdienste bindende Wirkung wie ein BMF-Schreiben hat.<sup>48</sup>

Fragenkatalog

---

<sup>45</sup> S. § 14 UStG 2005

<sup>46</sup> i.S.d. § 147 Abs. 1 AO vom 1. Oktober 2002

<sup>47</sup> Bisher veröffentlichte Fassungen sind vom: 23. Januar 2008, 15. Januar 2007, 01. Februar 2005, 06. März 2003 und 22. August 2002.

<sup>48</sup> Vgl. BMF, Fragenkatalog, 2009, (Internetquelle), S. 1



Der Katalog gliedert sich in die drei Teile „Rechtliche Grundlagen des Datenzugriffs“, „Datenträgerüberlassung und Prüfsoftware der Finanzverwaltung“ und „Aufbewahrungs- und Archivierungsanforderungen“. Wie bereits beim Lesen des GDPdU-Schreibens dürften auch nach der Lektüre des Fragen- und Antwortenkatalogs noch Fragen unbeantwortet bleiben. Auf jede Frage einzugehen würde den Rahmen dieser Arbeit überschreiten, daher werden hier nur einige problematische Aspekte der Antworten der Finanzverwaltung beispielhaft erörtert.

Gliederung des  
Fragenkatalogs

Die Finanzverwaltung legt ihre Datenzugriffsrechte zu Ungunsten der Steuerpflichtigen sehr weit aus, was sich beispielhaft an dem im Fragenkatalog verneinten Verwertungsverbot nachvollziehen lässt: Die Finanzverwaltung überlässt dem Steuerpflichtigen die Eingrenzung der zu überlassenden Daten, verneint für diese jedoch ein Verwertungsverbot. Eine Konfliktsituation tritt auf, wenn es beispielsweise um freiwillige Aufzeichnungen von Einnahmenüberschussrechnern geht. Aus der Sicht der Steuerpflichtigen bzw. deren Steuerberatern kollidiert dies damit, dass der sachliche Umfang der Außenprüfung durch die Datenzugriffsrechte nicht erweitert wird.<sup>49</sup> Auf Seiten der Finanzverwaltung heißt es allerdings, dass auch vor der Gesetzesänderung der Zugriff auf freiwillig geführte Unterlagen bereits gängige Praxis war und daher auch weiterhin bestehen sollte.<sup>50</sup> In der Literatur wird teilweise die Meinung vertreten, die Finanzverwaltung dürfe versehentlich überlassene Daten nicht systematisch auswerten. Aus der unbeschränkten Datenüberlassung könne also keine konkludente Erlaubnis zum Datenzugriff geschlossen werden.<sup>51</sup>

Verwertungsverbot

Ein weiterer Hinweis auf die sehr weite Auslegung der Abgabenordnung durch die Finanzverwaltung zeigt sich darin, dass im Fragenkatalog die Schätzung als Sanktion aufgeführt wird.<sup>52</sup> Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ist auf der Grundlage des § 162 Abs. 2 S. 2 AO in Betracht zu ziehen, wenn die sachliche Richtigkeit der Buchführung i.S.d. § 158 AO zu beanstanden ist. So wird die Ansicht vertreten, es reiche nicht aus, wenn lediglich Anforderungen in Bezug auf den Datenzugriff nicht eingehalten würden, die Buchführung ansonsten jedoch keine formellen oder materiellen

Schätzung

---

<sup>49</sup> Nach Groß, S.; Lamm, M., Endlich GDPdU-Klarheit?, 2007, (Internetquelle)

<sup>50</sup> Nach Härtl, W., Datenzugriff bei Überschussrechnern, 2009, S. 337ff.

<sup>51</sup> Nach Intemann, J.; Cöster, T., Rechte und Pflichten bei der digitalen Außenprüfung, 2004, S. 1984f.

<sup>52</sup> Vgl. BMF, Fragenkatalog, 2009, (Internetquelle), Abschnitt I Nr. 18

Mängel aufweise.<sup>53</sup> Die Nichtbeachtung von Vorschriften zum Datenzugriff ist demnach faktisch lediglich mit Zwangsgeld und neuerdings Verzögerungsgeld sanktioniert. Die häufig propagierte Schätzungsbefugnis entfällt folglich meist mangels materieller und formeller Mängel.

Da der Fragenkatalog laufend aktualisiert wird, lohnt sich eine regelmäßige Prüfung der Internetseiten des BMF.

### 1.5 Datenbeschreibungsstandard

Das GDPdU-Schreiben macht keine konkreten Angaben über das Format des zu überlassenden Datenträgers. Es wird allerdings gefordert, dass alle zur Auswertung der überlassenen Daten notwendigen Informationen ebenfalls bereitgestellt werden.<sup>54</sup> Das BMF empfiehlt in der „Information zum ‚Beschreibungsstandard für die Datenträgerüberlassung‘“<sup>55</sup> einen Beschreibungsstandard der Firma Audicon. Dieser konkretisiert ein Verfahren zur Beschreibung der Daten, Datenstrukturen und Verknüpfungen: „Um die unterschiedlichen Datenstrukturen verarbeiten zu können, stellt der Steuerpflichtige oder sein Berater die steuerrelevanten Daten weitgehend denormalisiert zur Verfügung. Zusätzlich liefert er eine maschinenauswertbare Beschreibung der Daten, Datenformate, und Verknüpfungen.“<sup>56</sup> Sowohl steuerrelevante Daten als auch Beschreibungsdaten müssen dann auf einem Datenträger bereitgestellt werden.

Datenträger-  
beschreibungs-  
standard

Es wird im Beschreibungsstandard auch erwähnt, dass eine Verschlüsselung der Daten prinzipiell nicht erwünscht ist, beispielsweise beim Postversand aber erforderlich ist. Dazu soll eine Software auf dem Datenträger mitgegeben werden, welche die Daten entschlüsselt, ohne auf den Festplatten der Finanzverwaltung installiert werden zu müssen.<sup>57</sup> Zur Gewährleistung der Datensicherheit ist dieses Vorgehen offensichtlich ungeeignet, denn etwaige vom Steuerpflichtigen mit Schadprogrammen infizierte Datenträger können auch von diesem Datenträger bereits vom Außenprüfer auf seinem Laptop gestartet werden und dort Schaden anrichten.

Verschlüsselung  
der Datenträger

---

<sup>53</sup> Nach Groß, S.; Kampffmeyer, U.; Eller, P., Klärungsbedarf beim Datenzugriff, 2005, S. 1218

<sup>54</sup> Vgl. BMF, Fragenkatalog, 2009, (Internetquelle) Abschnitt I Nr. 3 und Abschnitt II

<sup>55</sup> Vgl. BMF, Information zum Beschreibungsstandard, 2002

<sup>56</sup> Nach Audicon GmbH, Beschreibungsstandard, 2002, (Internetquelle), S. 7

<sup>57</sup> Nach Audicon GmbH, Beschreibungsstandard, 2002, (Internetquelle), S. 8

Die Verwendung des Datenbeschreibungsstandards bringt prinzipiell nicht nur Vorteile für die Prüfungsdienste. Mit ihm kann z. B. vermieden werden, dass längst archivierte Daten wieder in das Produktivsystem gespielt werden müssen, um den unmittelbaren Lesezugriff zu gewährleisten.<sup>58</sup>

## 1.6 GoBS und GoBIT

Der Gesetzgeber gestattet die Führung einer DV-Buchführung und die elektronische Speicherung der Aufzeichnungen unter der Voraussetzung, dass die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) eingehalten werden.<sup>59</sup> Die Finanzverwaltung hat hierzu in dem BMF-Schreiben „Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme – GoBS“ ausgearbeitet, wie die allgemeinen GoB für den Bereich der DV-gestützten Buchführung aus ihrer Sicht anzuwenden sind. Beispielsweise erklären die GoBS, was die GDPdU überhaupt unter einem DV-System verstehen.<sup>60</sup> In den GDPdU und insbesondere im Fragenkatalog wird immer wieder auf die GoBS verwiesen.<sup>61</sup> Daher rechnen Krüger/Schult/Vedder damit, dass diese bisher wenig beachtete Auslegung des BMF in Zukunft an Bedeutung gewinnen wird.<sup>62</sup>

Von den GoB zu den GoBS

### 1.6.1 Entwicklung von GoS über GoBS zu GoBIT

Die GoBS lösten die „Grundsätze ordnungsgemäßer Speicherbuchführung (GoS)“<sup>63</sup> aus dem Jahre 1978 ab. Sowohl GoS als auch GoBS wurden von der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. (AWV) in Zusammenarbeit mit den Finanzbehörden erarbeitet. Derzeit wird durch ebendiese an den „Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz (GoBIT)“ gearbeitet.<sup>64</sup> Die Veröffentlichung wird wahrscheinlich im Laufe des Jahres 2010<sup>65</sup> stattfinden.

Entwicklung der GoBS

---

<sup>58</sup> Nach Kerksenbrock, Otto-F.; Riedel, O.; Zöllkau, Y., Steuerliches Risikomanagement, 2005, S. 50-52

<sup>59</sup> Siehe § 146 Abs. 5 AO

<sup>60</sup> Nach Panek, M., Steuerliche Außenprüfung, 2008, S. 102f.

<sup>61</sup> Vgl. BMF, GDPdU, 2001 Abschnitt I Nr. 2, Abschnitt 2 und Abschnitt IV; Vgl. BMF, Fragenkatalog, 2009, (Internetquelle), Abschnitt I und III

<sup>62</sup> Nach Krüger, R.; Schult, B.; Vedder, R., Digitale Betriebsprüfung, 2010, S. 44

<sup>63</sup> Vgl. BMF, GoS, 1978

<sup>64</sup> Nach AWV, Auslegung GoB, 2004, (Internetquelle)

<sup>65</sup> Nach Krüger, R.; Schult, B.; Vedder, R., Digitale Betriebsprüfung, 2010, S. 44

### 1.6.2 Inhalt der GoBS

Die GoBS sind eine Auslegung der GoB und der §§ 145 bis 147 AO für die Verwendung von Datenverarbeitungssystemen für buchhalterische Zwecke. Die Übertragung der GoB auf eine DV-gestützte Buchhaltung bringt einige Probleme mit sich, welche in den GoBS behandelt werden. Hier alle wesentlichen Inhalte der GoBS wiederzugeben, wäre weder angemessen noch zielführend. Daher sind im Folgenden nur die wichtigsten Aspekte für die digitale Betriebsprüfung zusammengefasst und erläutert.

Als ein organisatorisches Problem bei der Anwendung der GoB sei genannt, dass die Unternehmensfunktion Buchhaltung sich heutzutage nicht mehr eindeutig abgrenzen lässt. Buchhaltungsdaten können über automatisierte Schnittstellen bereits außerhalb der Buchhaltung entstehen. Diese Daten können dann also Belegfunktion erlangen und somit den GoB und damit auch den GoBS unterliegen.<sup>66</sup> Die Regulierung durch die GoBS betrifft also durchaus nicht nur die Organisationseinheit „Buchhaltung“, sondern kann auch Vor- und Nebensysteme betreffen. Während einer Betriebsprüfung werden entsprechend nicht nur die Daten der Hauptsysteme, sondern auch jene der steuerlich relevanten Nebensysteme geprüft.

Ein anderes Problem eher technischer Natur ist der Umstieg von manueller zu DV-gestützter Buchführung. Die elektronische Verarbeitung von Daten hat den Vorteil, dass Informationen nicht mehr an ein Trägermedium wie Papier gebunden sind. Dies bringt u. a. den Vorteil, dass Daten wesentlich schneller verarbeitet oder kopiert werden können. Allerdings stellt es einen für die Einhaltung der GoB wichtigen Nachteil dar, dass nicht mehr von der Nachweisbarkeit einer Veränderung der Daten ausgegangen werden kann. Dies wirkt sich auf die auch in den GoBS erläuterte Beleg-, Journal- und Kontenfunktion aus. Beispielhaft sei hier die Beweisfunktion des Beleges für die Abbildung der Geschäftsvorfälle durch Buchungen erläutert.<sup>67</sup> Bei Papier-Belegen galt ein Radieren oder Durchstreichen als nachweisbar und die Beweisfunktion daher als gewährleistet. Bei auf Datenträgern gespeicherten Belegen muss u.a. die Unveränderlichkeit durch definierte Prozesse sichergestellt werden, welche in der sog. Verfahrensdokumentation be-

Herausforderungen  
digitaler  
Buchführung

Umstellung auf  
DV-gestützte  
Buchführung

---

<sup>66</sup> Nach BMF, GoBS, 1995, Anlage Vorwort

<sup>67</sup> Nach BMF, GoBS, 1995, Anlage Tz. 2.2.1

geschrieben werden sollen.<sup>68</sup> Die Belegfunktion wird durch einen Nachweis der Ordnungsmäßigkeit und der Anwendung dieser Prozesse erfüllt.<sup>69</sup>

Durch vorgenannte Probleme, zusammen mit den Datensicherheitsanforderungen der GoBS, wird ersichtlich, dass auch während Betriebsprüfungen in Zukunft eine Systemprüfung wie in Textziffer IV des Schreibens gefordert, zumindest in Teilen unausweichlich wird.<sup>70</sup> Ebenfalls ist zu erwarten, dass die Verfahrensdokumentation öfter vom Prüfer zurate gezogen wird.<sup>71</sup>

## 2 Rechtsprechung

Obwohl die digitale Betriebsprüfung bereits seit 2002 möglich ist, hat sich die Rechtsprechung noch recht wenig damit auseinandergesetzt. Der Grund dafür lässt sich in der naturgemäß langsamen Umsetzung der rechtlichen Möglichkeiten durch die Finanzverwaltung vermuten. Beispielsweise erfolgte die Schulung der Betriebsprüfer mit der Prüfsoftware nur sukzessiv<sup>72</sup>. In der Literatur wird jedoch eine zunehmende Behandlung des Themas vor Gericht für die kommenden Jahre erwartet.<sup>73</sup>

Zunehmende  
Bedeutung der  
GDPdU

Die nachfolgend behandelten Urteile und Beschlüsse sind eine Auswahl. Es wurden nur solche Entscheidungen behandelt, die einen wesentlichen inhaltlichen Beitrag zur digitalen Betriebsprüfung der letzten acht Jahre liefern. Entscheidungen zu der Frage, ob und welche Rückstellungen für die Aufwendungen zur Umsetzung der GDPdU gebildet werden dürfen, wurden nicht aufgenommen. Sofern Entscheidungen zu demselben Schluss kommen, wurde nur eine dieser Entscheidungen aufgenommen. Als Quellen dienten die Internetpräsenzen der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs sowie weitere Online-Entscheidungssammlungen, die zumindest die letzten sechs bis zehn Jahre behandeln. Die Fälle sind hier erstrangig nach Instanz und zweitrangig nach Entscheidungsdatum geordnet.

---

<sup>68</sup> Nach BMF, GoBS, 1995, Anlage Tz. 6.1

<sup>69</sup> Nach BMF, GoBS, 1995, Anlage Tz. 2.2.7 und Anlage Tz. 6

<sup>70</sup> Nach Krüger, R.; Schult, B.; Vedder, R., Digitale Betriebsprüfung, 2010, S. 44

<sup>71</sup> Nach Henn, M., Datenzugriff der Finanzverwaltung, 2005, S. 762

<sup>72</sup> Nach Lindgens, B, Software Außenprüfer, 2002, S. 14 und 18

<sup>73</sup> Nach Krüger, R.; Schult, B.; Vedder, R., Digitale Betriebsprüfung, 2010, S. 41; Vgl. Intemann, J.; Cöster, T., Rechte und Pflichten bei der digitalen Außenprüfung, 2004, S. 1985

## 2.1 FG Münster, Beschluss vom 14. August 2003, 8 V 2651/03 E,U

### Der Fall

Die Steuerfahndung hat in diesem Fall die Zahlen einer Kassenaufzeichnung eines Eiscafés mit Hilfe eines Chi-Quadrat-Tests untersucht. Dabei wurden hohe Abweichungen bei verschiedenen Ziffern festgestellt. Unter anderem aufgrund dieser Abweichungen wurde eine Einnahmemanipulation angenommen und die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung des Steuerpflichtigen verworfen.

Chi-Quadrat-Test

### Entscheidungsgründe

In der Begründung des Beschlusses heißt es: „Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass, wie ausgeführt, ein Chi-Quadrat-Test [...] keine von der Rechtsprechung anerkannte Methode darstellt, eine Einnahmemanipulation sicher zu belegen.“<sup>74</sup> Die Fähigkeit des Chi-Quadrat-Tests, Einnahmemanipulationen nachzuweisen, wird also grundlegend angezweifelt. Ebenfalls wird die scheinbar willkürliche Grenzziehung zwischen manipulationsverdächtiger und unverdächtiger Abweichung kritisiert.

### Fazit

In dem Urteil wird festgestellt, was in einschlägiger Literatur ebenfalls vertreten wird: Der Chi-Quadrat-Test ist kein sicheres Zeichen für Manipulationen im Rechnungswesen, sondern ist lediglich als ein Hinweis für weitergehende Prüfungshandlungen zu sehen.<sup>75</sup> Ein Beschluss des FG Düsseldorf vom 13. April 2004 verweist auf diesen Beschluss und kommt zu demselben Ergebnis, weist aber zugleich auf die mathematischen Anforderungen an einen Chi-Quadrat-Test hin.<sup>76</sup>

## 2.2 FG Münster, Beschluss vom 10. November 2003, 6 V 4562/03 E,U

### Der Fall

Die Betriebsprüfung erklärte die Kassenführung eines Schnellimbiss und Metzgereibetriebes für nicht ordnungsgemäß.<sup>77</sup> Das Unternehmen konnte die ordnungsmäßige Kassenführung nicht nachweisen, da es die Registrier-

---

<sup>74</sup> FG Münster, Bs. vom 14. August 2003, 8 V 2651/03 E,U, <http://www.justiz.nrw.de>, S. 15

<sup>75</sup> Nach Sosna, C., Statistische Methoden, 2000, S. 41, und 68; Vgl. auch Odenthal, Roger, Kritische Anmerkungen, 2010, S. 31, 33

<sup>76</sup> FG Düsseldorf, Bs. vom 13. April 2004, 11 V 632/04, <http://www.justiz.nrw.de>, Rn. 23

<sup>77</sup> FG Münster, Bs. vom 10. November 2003, 6 V 4562/03 E,U, <http://www.justiz.nrw.de>

streifen nach Erstellung des täglichen Kassenberichts vernichtete. Ebenfalls wurde festgestellt, dass das Unternehmen seine Kasse nur buchmäßig führte. Die Betriebsprüfung führte einen Chi-Quadrat-Test sowie einen Zeitreihenvergleich durch, wohlgermerkt ohne digitale Datenzugriffsrechte. Die Ergebnisse dieser Berechnungen lieferten Hinweise für eine Manipulation der Aufzeichnungen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Ergebnisse der Datenanalysen zusammen mit dem mangelnden Nachweis der formalen Ordnungsmäßigkeit überzeugten das Gericht nicht, dass die vom Betriebsprüfer vorgenommene Verwerfung der Buchführung und Zuschätzung des Gewinns rechtens waren. Der Chi-Quadrat-Test wurde als Indiz gewertet, welches durch den Zeitreihenvergleich weiter erhärtet wurde. Der Zeitreihenvergleich wurde so durchgeführt, dass eine Beanstandung der Höhe der Zuschätzung nicht gerechtfertigt war.

Chi-Quadrat-Test  
nur als Indiz

### **Fazit**

Die viel zu lesende Behauptung, in Zukunft würden Buchführungen allein aufgrund von statistischen Datenanalysen verworfen werden, wird durch dieses Urteil nicht bestätigt. Zum einen wurden die statistischen Datenanalysen, wie in diesem Fall, bereits ohne digitale Datenzugriffsrechte durchgeführt. Zum anderen heißt es in der Begründung dieses Beschlusses, dass die statistischen Datenanalysen lediglich zur Erhärtung des Verdachts bzw. als Grundlage für die Höhe der Zuschätzung dienten.<sup>78</sup>

## **2.3 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20. Januar 2005, 4 K 2167/04**

### **Der Fall**

In diesem Fall hat eine mittelständische Bank ihre Datenbestände für die Betriebsprüfung nicht so organisiert, dass das Bankgeheimnis nach § 30a AO bei einer Betriebsprüfung gewahrt bleiben konnte.<sup>79</sup> Durch die Herausgabe der angeforderten Sachkonten wären zugleich die Gegenbuchungen zu legitimationsgeprüften Konten, welche dem Bankgeheimnis unterliegen, herausgegeben worden. Da so das Bankgeheimnis gegenüber den Kunden bei der Prüfung nicht mehr gewährleistet werden könne, verweigerte die Bank die Datenträgerüberlassung.

Bankgeheimnis

<sup>78</sup> FG Münster, Bs. vom 10. November 2003, 6 V 4562/03 E,U, <http://www.justiz.nrw.de>, Rn. 40ff.

<sup>79</sup> FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20. Januar 2005, 4 K 2167/04, <http://www.iww.de/>

### **Entscheidungsgründe**

Nach Ansicht des Finanzgerichts darf die Bank in diesem Fall keine Prüfungshandlungen blockieren. Da die Außenprüfer bei Banken landesweit keine Personenkonten, sondern nur Sachkonten anfordern, sei sichergestellt, dass nicht massenhaft Kontrollmitteilungen angefertigt werden und das Bankgeheimnis gewahrt bleibe. Diese im § 30a AO geforderte Rücksicht hat die Bank aber selbst zu ermöglichen, indem sie die Datenbestände von vornherein entsprechend organisiert.

### **Fazit**

Das Finanzgericht bestätigt mit diesem Urteil das GDPdU-Schreiben im Hinblick auf die Pflicht des Geprüften, die Buchhaltungsdaten abzugrenzen und dabei für steuerlich nicht relevante Daten gesetzliche Vorgaben wie Datenschutz und Berufsgeheimnis, aber eben auch das Bankgeheimnis, zu beachten.

## **2.4 FG Thüringen, Beschluss vom 20. April 2005, III 46/05 V**

### **Der Fall**

Der Steuerpflichtige verlangte vom Betriebsprüfer eine unterschriebene Erklärung, dass er eine CD mit den Daten des Unternehmens erhalten habe und diese CD "sicher vor unbefugtem Zugriff" aufbewahren, sie nicht kopieren und nach Abschluss der Prüfung wieder zurückgeben werde.<sup>80</sup> Der Betriebsprüfer weigerte sich, diese Erklärung zu unterzeichnen, woraufhin sich der Steuerpflichtige wiederum weigerte, die CD auszuhändigen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Ansicht des Finanzgericht folgend hat der Gesetzgeber mit der gesetzlichen Ausgestaltung des Steuergeheimnisses<sup>81</sup> sowie des Landesdatenschutzgesetzes Thüringen hinreichende Sicherheitsvorkehrungen gegen eine missbräuchliche Verwendung der erteilten Angaben, auch im Hinblick auf die Datenträgerüberlassung, getroffen. Allein der Umstand, dass die geforderten Datenträger die Geschäftsräume des Steuerpflichtigen verlassen, rechtfertigt keine strengeren Anforderungen. Ohnehin sei der so gewährte Schutz wesentlich höher, als der durch die Bestätigung möglicherweise erlangte.

---

<sup>80</sup> FG Thüringen, Bs. vom 20. April 2005, III 46/05 V, <http://www.iww.de/>

<sup>81</sup> Insbesondere § 30 AO. Eine Übersicht über weitere Vorschriften zum Steuergeheimnis gibt Bilsdorfer, P., Informationsquellen, 2009, S. 157-168



### **Fazit**

Der Beschluss greift das Thema der Datensicherheit bei der Datenträgerüberlassung auf. Der Betriebsprüfer ist demnach nicht verpflichtet, dem zu prüfenden Unternehmen schriftlich zu bestätigen, dass die überlassenen Daten sicher vor Zugriff aufbewahrt, nicht kopiert und wieder zurückgegeben werden. Das geprüfte Unternehmen folgte mit der Forderung nach einer solchen schriftlichen Bestätigung Empfehlungen aus dem Schrifttum.<sup>82</sup>

Eine bundesweit einheitliche Lösung zum Thema der Datensicherheit bei der Datenträgerüberlassung wäre durchaus wünschenswert, gehen doch bisher die einzelnen Länder jeweils eigene Wege.

## **2.5 FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 13. Juni 2006, 1 K 1743/05**

### **Der Fall**

In diesem Fall stellte eine GmbH der Betriebsprüfung ihren Kostenstellenplan und einen Teil ihrer Kostenstellenrechnung für die Bereiche Beteiligungen und Warenbewertung zur Verfügung.<sup>83</sup> Das Finanzamt verlangte Zugriff auf weitere Kostenstellen, was die GmbH ablehnte.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzgericht kam zu dem Schluss, dass das Verlangen der Finanzverwaltung unberechtigt gewesen ist. Die von ihr benötigten Daten seien bereits in der Finanzbuchhaltung enthalten und ein weitergehender Zugriff auf die Kostenstellenrechnung sei mit der schnelleren Gegenkontrolle von vermuteten Falschbuchungen nicht begründbar.

### **Fazit**

Der Zugriff auf nicht aufbewahrungspflichtige Unterlagen lässt sich also nicht mit höherer Effizienz begründen, zumal sich diese Effizienz in diesem Fall bereits mit der Prüfsoftware der Finanzverwaltung erreichen lässt. Das Finanzamt wählte in diesem Fall also kein verhältnismäßiges Mittel.<sup>84</sup> Revision wurde eingelegt (Aktenzeichen I R 71/06).<sup>85</sup> Auf den Seiten des BFH<sup>86</sup> finden sich darunter allerdings keine Entscheidungen oder anhängige

---

<sup>82</sup> Nach Tipke, K.; Kruse, Heinrich W., AO, 2007, § 147 AO, Rn. 80

<sup>83</sup> FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 13. Juni 2006, 1 K 1743/05, <http://www.iww.de/>

<sup>84</sup> Nach: Krüger, R.; Schult, B.; Vedder, R., Digitale Betriebsprüfung, 2010, S. 42

<sup>85</sup> Nach Verlag C.H. Beck oHG, Umfang des Datenzugriffs, 2006, (Internetquelle)

<sup>86</sup> <http://www.bundesfinanzhof.de/> Menüpunkte „Entscheidungen“ und „Anhängige Verfahren“

Verfahren. Da unter diesem Aktenzeichen auch keine Veröffentlichung im Bundessteuerblatt auffindbar ist, kann man davon ausgehen, dass die Revision erfolglos blieb.<sup>87</sup>

## 2.6 FG Münster, Urteil vom 16. Mai 2008, 6 K 879/07

### Der Fall

Für eine Lohnsteueraußenprüfung wurde beim Steuerpflichtigen die Lohn- und Finanzbuchhaltung in Form der Datenträgerüberlassung angefordert. Der Steuerpflichtige war damit nicht einverstanden. Er betrachtete das Verlangen als unverhältnismäßig, da der Zugriff auf nicht lohnsteuerrelevante Daten befürchtet wurde, und als rechtswidrig, da für die vorgesehene Prüfung nur die Lohnkonten relevant seien.<sup>88</sup>

### Entscheidungsgründe

Dem Einspruch der Unverhältnismäßigkeit folgte das Finanzgericht nicht, da die befürchtete Einsicht des Finanzamts bspw. auf Kundendaten durch den Steuerpflichtigen zu verhindern ist. Die Ansicht, das Begehren sei rechtswidrig, teilt das Finanzgericht nicht. „Der Gegenstand einer Lohnsteueraußenprüfung erschöpft sich nicht nur darin, festzustellen ob die in der Lohnbuchhaltung aufgeführten Daten in eine rechnerisch richtige Lohnsteuer umgesetzt wurden. Zu prüfen ist vielmehr auch, ob alle Lohnbestandteile dem Grunde und der Höhe nach zutreffend in die Lohnbuchhaltung und damit in die Berechnung der Lohnsteuer Eingang gefunden haben.“<sup>89</sup> Dafür ist eine Prüfung der Finanzbuchhaltung notwendig.

### Fazit

Der Lohnsteueraußenprüfer hat nun also auch zu der Finanzbuchhaltung digitalen Zugang. Bei einer Lohnsteueraußenprüfung muss folglich neben dem Schutz der Arbeitnehmerdaten auch die Abgrenzung von schützenswerten Kundendaten sichergestellt sein.

Datenzugriff auf  
FiBu auch bei LSt-  
Außenprüfungen

---

<sup>87</sup> Folgende Internetseite bietet eine Suchfunktion: <http://www.bstbl.de/>

<sup>88</sup> FG Münster, Urteil vom 16. Mai 2008, 6 K 879/07, <http://www.justiz.nrw.de/>

<sup>89</sup> FG Münster, Urteil vom 16. Mai 2008, 6 K 879/07, <http://www.justiz.nrw.de/>

## 2.7 FG Köln, Urteil vom 27. Januar 2009, 6 K 3954/07

### Der Fall

Der Betriebsprüfer hat die Buchhaltung einer Gaststätte wegen einiger formeller Mängel und aufgrund eines Zeitreihenvergleichs verworfen. Er verglich dafür den Wareneingang mit dem Umsatz und stellte erhebliche Schwankungen fest, insbesondere zur Karnevalszeit.

Zeitreihenvergleich

### Entscheidungsgründe

Das Finanzgericht bewertete die formellen Mängel als nicht schwerwiegend genug, um eine formelle Unrichtigkeit festzustellen. Um die Buchführung zu verwerfen, muss nach § 158 AO eine sachliche Unrichtigkeit gegeben sein. Weiter war es der Ansicht, dass ein derartiger Zeitreihenvergleich bei formeller Ordnungsmäßigkeit nicht für die Feststellung der sachlichen Unrichtigkeit und das Verwerfen der Buchführung ausreicht.<sup>90</sup>

Zur Begründung wird bemerkt, dass der Wareneingang nicht gleichzusetzen sei mit dem Warenverbrauch, welcher durch den Warenbestand ermittelbar wäre. Zwischen Wareneingang und Warenverbrauch können jedoch durchaus unterschiedliche Zeiträume liegen. Auch eine Mittelung der Werte über 10 Wochen oder eine Glättung um Ausreißer ändere daran nichts. Der Buchführungspflichtige sei schließlich nicht verpflichtet, den Warenbestand aufzuzeichnen. Das Finanzgericht erwähnt, dass das Buchführungsergebnis allerdings durch eine qualifizierte Nachkalkulation angezweifelt werden kann, an welche jedoch wesentlich strengere Anforderungen gestellt werden als an einen Zeitreihenvergleich.<sup>91</sup>

### Fazit

Mit diesem Urteil wird die Behauptung entkräftet, dass durch die neuen Prüfungsmethoden eine Buchführung allein aufgrund von statistischen Abweichungen verworfen werden könne. Die Einhaltung der formellen Vorschriften schützt diesem Urteil zufolge vor einer Verwerfung der Buchführung aufgrund eines Zeitreihenvergleichs.

---

<sup>90</sup> Nach Intemann, J.; Cöster, T., Rechte und Pflichten bei der digitalen Außenprüfung, 2004, S. 1985

<sup>91</sup> FG Köln, Urteil vom 27. Januar 2009, 6 K 3954/07, <http://www.justiz.nrw.de/>

## 2.8 FG Köln, Beschluss vom 7. Juli 2009, 13 V 1232/09

### Der Fall

Eine GmbH klagte gegen eine angeordnete Anschlussprüfung mit einem Prüfungszeitraum von nur einem Jahr, nachdem zuvor im auch sonst üblichen Prüfungsturnus von drei Jahren geprüft wurde.

Zeitnahe Prüfung

### Entscheidungsgründe

Für die zeitnahe d.h. alljährliche Prüfung gegen den Willen des Steuerpflichtigen bedarf es gewichtiger Gründe, da sonst der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht eingehalten wird. So entsteht durch die zeitnahe Prüfung für den Steuerpflichtigen ein höherer Aufwand, welcher gerechtfertigt sein muss. „Anders als etwa bei Mittel- und Kleinbetrieben kann die Verkürzung des Prüfungszeitraums eines Großbetriebs also nicht als nur vorteilhafte Maßnahme angesehen werden. Es bedarf daher jeweils der Abwägung der Vor- und Nachteile im Einzelfall.“<sup>92</sup>

### Fazit

Der digitale Datenzugriff sollte die Prüfungseffizienz erhöhen und damit zur Umsetzung der zeitnahen Prüfung beitragen, welche zur schnelleren hauswirtschaftswirksamen Festsetzung und Erhebung von Steuern führen soll. Die Entscheidung zeigt den geprüften Unternehmen eine Möglichkeit, sich gegen ggf. höhere Aufwendungen durch diese zeitnahe Prüfung zu wehren.

## 2.9 FG Nürnberg, Urteil vom 30. Juli 2009, 6 K 1286/08

### Der Fall

Während der Außenprüfung bei einem Steuerberater hat der Außenprüfer eine Datenträgerüberlassung von Finanzbuchhaltungsdaten verlangt.<sup>93</sup> Zu den herauszugebenden Daten zählten allerdings Mandantendaten, die nach § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB geschützt sind und deren Überlassen eine rechtswidrige Tat darstellt.<sup>94</sup> Eine Trennung der Daten nach Steuerrelevanz war im Nachhinein nicht möglich. Der Steuerpflichtige beantragte daraufhin den Verwaltungsakt deswegen aufzuheben.

Datenabgrenzung  
Pflicht des Geprüften

---

<sup>92</sup> FG Köln, Bs. vom 07. Juli 2009, 13 V 1232/09, <http://www.justiz.nrw.de/>  
<sup>93</sup> FG Nürnberg, Urteil vom 30. Juli 2009, 6 K 1286/08, <http://www.iww.de/>  
<sup>94</sup> § 125 Abs. 2 Nr. 3 AO i.V.m. § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzgericht führt aus, dass es die Aufgabe des Steuerpflichtigen sei, die bereitzustellenden Daten so zu organisieren, dass nur steuerrelevante Daten bereitgestellt werden. Dies beinhaltet auch die Trennung der schützenswerten Daten von den nicht schützenswerten Daten. Da es dem Steuerpflichtigen möglich war, die Daten entsprechend zu organisieren, darf die Außenprüfung nicht durch das Unterlassen der Datenabgrenzung verhindert werden.<sup>95</sup> In der Begründung wurde explizit auf eine Empfehlung der Bundessteuerberaterkammer verwiesen, in der zur Trennung von schützenswerten und nicht-schützenswerten Daten geraten wird.

### **Fazit**

Wenn die Rechnungslegungs-Software eine Trennung der Daten nach Steuerrelevanz im Nachhinein nicht zulässt, sind bereits beim Erfassen entsprechende Vorkehrungen zu treffen. Ob eine Übermittlung von geschützten Informationen in dem betrachteten Fall stattgefunden hat, lässt sich dem veröffentlichten Urteil leider nicht entnehmen.

## **2.10 FG Schleswig-Holstein, Beschluss vom 03.02.2010, 3 V 243/09**

### **Der Fall**

Von der Finanzverwaltung wurde ein Verzögerungsgeld gegen eine GmbH mit inländischen Buchhaltungssystemen verhängt, da diese der Aufforderung zur Datenträgerüberlassung nach mehrmaligen Anforderungen nicht nachkam. Nachdem die GmbH dem Verlangen genügte, beharrte die Finanzverwaltung jedoch auf der Forderung des Verzögerungsgeldes.<sup>96</sup>

Verzögerungsgeld

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzgericht führt aus, dass das Verzögerungsgeld trotz der systematischen Verortung nach Abs. 2a auch im Falle der Verletzung von sonstigen Mitwirkungspflichten gelte. Das Verzögerungsgeld ist damit nicht nur auf Unternehmen mit Buchhaltungssystemen im Ausland anwendbar.

Weiter stellte das Finanzgericht fest, dass das Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO ein Druckmittel eigener Art mit einem repressiven und präventiven Charakter ist. „Aufgrund seines zugleich repressiven Charakters ist

---

<sup>95</sup> FG Nürnberg, Urteil vom 30. Juli 2009, 6 K 1286/08, <http://www.iww.de/>;

<sup>96</sup> FG Schleswig-Holstein, Bs. vom 03. Februar 2010, 3 V 243/09, <http://openjur.de/>

sein Zweck nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige seiner Verpflichtung nach der Festsetzung nachkommt.“<sup>97</sup>

### **Fazit**

Mit dem Verzögerungsgeld steht der Finanzverwaltung seit kurzem ein wirksames Mittel zur Verfügung, um die mangelnde Umsetzung des digitalen Datenzugriffs zu sanktionieren. Bisher hätte manches Kleinunternehmen eine Umsetzung aus Kosten-Nutzen-Gesichtspunkten unterlassen können. So stellte das OFD Rheinland am 5. November 2008 fest, dass die Nichtbeachtung der GDPdU bisher nicht sanktionsbewehrt war.<sup>98</sup> Eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen kann zwar wirtschaftliche Nachteile mit sich bringen, ist laut OFD Rheinland allerdings keine Sanktion im Sinne der BFH-Rechtsprechung.

## **2.11 BFH, Beschluss vom 26. September 2007, I B 53, 54/07**

### **Der Fall**

Der Beschluss<sup>99</sup> betrifft zwei Sachverhalte:

- Zum einen hat eine AG Papierrechnungen eingescannt und die Originaldokumente anschließend vernichtet. Bei der Außenprüfung verweigerte sie dem Prüfer die eingescannten Rechnungen digital lesbar zu machen und bot ihm alternativ Papiausdrucke an.
- Zum anderen erachtete dieselbe AG drei Konten als nicht vorhaltepflichtig, da sie nur handelsrechtliche Relevanz besäßen.

Scannen von Belegen

Umfang des Datenzugriffs

### **Entscheidungsgründe**

Die Weigerung der digitalen Bereitstellung der eingescannten Rechnungen widerspricht nach Auffassung des BFH den Verpflichtungen aus § 200 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 147 Abs. 5 Halbsatz 1 AO, digitale Unterlagen lesbar zu machen. Das im Halbsatz 2 erwähnte Ausdrucken stelle keine Form der Lesbarmachung dar und sei keine Alternative, sondern eine zusätzliche Pflicht. Durch die Einführung des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO habe sich daran prinzipiell nichts geändert.

---

<sup>97</sup> FG Schleswig-Holstein, Bs. vom 03. Februar 2010, 3 V 243/09, <http://openjur.de/>

<sup>98</sup> Vgl. OFD Rheinland, Aufwendungen zur GDPdU, 2008, S. 2793

<sup>99</sup> BFH, Bs. vom 26. September 2007, I B 53, 54/07; I B 53/07; I B 54/07, <http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online>

Der BFH hält die von der AG zurückgehaltenen Konten für durchaus steuerlich relevant, da das Finanzamt auch die korrekte Überleitung von der Handels- zur Steuerbilanz prüfen müsse. Beispielsweise gelte es zu prüfen, ob zu Recht eine Drohverlustrückstellung gebildet wurde, etwa weil es an den Voraussetzungen eines schwebenden Geschäftes fehlen könnte.

### **Fazit**

Das Urteil löste Erleichterung in der Fachwelt aus. Der Grund dafür war, dass in der Vorinstanz in zwei Beschlüssen des FG Düsseldorf mit bestehenden Begrifflichkeiten scheinbar experimentiert wurde. Der BFH bediente sich bei der Urteilsbegründung jedoch wieder der gewohnten Begrifflichkeiten.<sup>100</sup> Da aufgrund der mangelnden maschinellen Auswertbarkeit von eingescannten Rechnungen – zumindest ohne Texterkennung – eine Trennung der Daten nach Steuerrelevanz meist nicht möglich ist, sollte der Scanvorgang entsprechend sorgfältig bedacht sein, da dieses Urteil einen digitalen Datenzugriff auf diese Belege vorschreibt. Die Entscheidungsgründe bzgl. der zurückgehaltenen Konten zeigen einmal mehr, dass der Umfang der steuerlich relevanten Daten weiterhin umstritten ist.

## **2.12 BFH, Urteil vom 08. April 2008, VIII R 61/06**

### **Der Fall**

Bis zum Jahr 2000 war im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO) ein Verzicht auf die Erstellung von Kontrollmitteilungen nach § 194 Abs. 3 AO bei zur Berufsverschwiegenheit verpflichteten Personen (bspw. Ärzte, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer) ausgesprochen worden.<sup>101</sup> Konsequentermaßen durften die Außenprüfungsdienste bei der Prüfung von Berufsgeheimnisträgern keine Informationen über die Einkünfte bspw. der Mandanten für Kontrollzwecke abschreiben. In der Neufassung der AEO<sup>102</sup> und der neuen Betriebsprüfungsordnung<sup>103</sup> war ein entsprechender Verzicht nicht mehr vorgesehen. In diesem Fall klagte ein Steuerberater, da er die Prüfungsanordnung nun für nicht rechtmäßig erachtete.<sup>104</sup>

Berufsgeheimnis-  
träger

---

<sup>100</sup> Nach Groß, S., GDPdU-Welt, 2008, S. 39

<sup>101</sup> Nach BMF, AEO 1987, 1987, S. 704

<sup>102</sup> Vgl. BMF, AEO 2000, 2000, S. 247

<sup>103</sup> Vgl. BMF, BpO, 2000

<sup>104</sup> BFH, Urteil vom 8. April 2008, VIII R 61/06,

[http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online, II 3.](http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online, II 3)

### Entscheidungsgründe

Die Aufhebung des Verzichts, Kontrollmitteilungen zu erstellen, stellt nicht die Rechtmäßigkeit der Betriebsprüfung in Frage. Der steuerpflichtige Berufsgeheimnisträger ist jedoch über die Erstellung von Kontrollmitteilungen rechtzeitig zu informieren, sodass dieser Rechtsmittel einlegen kann.<sup>105</sup> Des Weiteren dürfen Berufsgeheimnisträger die Identität ihrer Mandanten verschweigen, wenn diese nicht auf eine Geheimhaltung verzichtet haben, wie es beispielsweise bei Steuererklärungen anzunehmen ist.

### Fazit

Eine Betriebsprüfung kann auch bei zur Verschwiegenheit Verpflichteten angeordnet werden. Diese dürfen zwar die Identität ihrer Mandanten verschweigen; allerdings wird sich die Finanzverwaltung wahrscheinlich weigern, entsprechende Betriebsausgaben als abzugsfähig anzuerkennen.<sup>106</sup> In einem Urteil vom 28. Oktober 2009 kommt der BFH in einem ähnlichen Sachverhalt zu dem gleichen Schluss.<sup>107</sup>

Die Information des Berufsgeheimnisträgers über zu erstellende Kontrollmitteilung ist ein Novum, da den Steuerpflichtigen bisher nur sehr verhalten Einsicht in die Akten der Finanzverwaltung gewährt wurde.<sup>108</sup> Ob diese Ansicht des BFH auch in der Prüfungspraxis umgesetzt wird, bleibt abzuwarten. Bisher konnten keine Fälle recherchiert werden.

Berufsgeheimnisträger dürfen Schwärzen

Kontrollmitteilungen

## 2.13 BFH, Urteil vom 24. Juni 2009, VIII R 80/06

### Der Fall

Bei einer Sozietät von Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern und Rechtsanwälten die ihren Gewinn mittels Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des EStG ermitteln, wurde eine Betriebsprüfung angeordnet. Die Sozietät hatte im Wesentlichen Aufzeichnungen nach § 4 Abs. 3 Satz 5, Abs. 7 EStG und nach § 22 UStG zu führen. Darüber hinaus führte sie freiwillige Aufzeichnungen, insb. eine Bestandsbuchhaltung.

Einnahmenüberschussrechner

---

<sup>105</sup> BFH, Urteil vom 8. April 2008, VIII R 61/06,

<http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online>, Rn. 15, 16

<sup>106</sup> Nach Bilsdorfer, P., Informationsquellen, 2009, S. 54f.

<sup>107</sup> BFH, Urteil vom 28. Oktober 2009, VIII R 78/05,

<http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online>, Rn. 43, 46

<sup>108</sup> Vgl. Tipke, K.; Lang, J., Steuerrecht, 2010, § 21 Rn. 10; Vgl. Bilsdorfer, P., Informationsquellen, 2009, S. 129f.



Das zuständige Finanzamt forderte die digitalen Buchführungsunterlagen auf einer CD gemäß § 147 Abs. 6 AO an. Dies lehnte die Sozietät ab und klagte, da sie der Ansicht war, das Finanzamt hätte sein Verlangen auf die nach § 22 UStG aufzeichnungspflichtigen und in der Folge nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen beschränken müssen.

### **Entscheidungsgründe**

Grundsätzlich besteht ein Zugriffsrecht nach § 147 Abs. 6 AO nur auf aufbewahrungspflichtige Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO. Über zwei Wege ließ sich bisher der Anspruch der Finanzverwaltung auf einen digitalen Zugriff auf freiwillige Aufzeichnungen herleiten.<sup>109</sup>

#### a) § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO

Der § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO darf dem BFH zufolge nicht als Auffangbecken für nicht gesetzlich aufzeichnungspflichtige Unterlagen auszu-legen seien. Vielmehr seien unter den dort genannten Unterlagen nur solche zu verstehen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der steuer-gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen von Bedeutung sind. Wenn die freiwilligen Aufzeichnungen also keinen Bezug zu den bereits gesetz-lich vorgeschriebenen Aufzeichnungen haben, müssen diese nicht vorge-legt werden.

#### b) § 146 Abs. 6 i.V.m. § 147 Abs. 1 AO

Aus § 146 Abs. 6 AO ergibt sich nach der Auffassung des BFH keine weiter gehende Aufbewahrungspflicht. Danach gelten „die Ordnungsvor-schriften“ auch dann, wenn der Unternehmer ohne Verpflichtung Bücher und Aufzeichnungen führt, die für die Besteuerung von Bedeutung sind.

Konkret soll laut BMF also die Aufbewahrungspflicht aus § 147 AO auch für freiwillige Aufzeichnungen gelten, sofern diese steuerrelevant sind. Dieser Auffassung widerspricht der BFH. Demnach bezieht sich § 146 Abs. 6 AO mit „die Ordnungsvorschriften“ gar nicht auf § 147 AO sondern lediglich auf § 146 Abs. 1 - 5 AO.

„Im vorliegenden Fall ist § 146 Abs. 6 AO schon deshalb nicht einschlägig, weil die Klägerin ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, so dass über die dazu erforderlichen Aufzeichnungen hinaus (z.B. aus internen Gründen) geführte Bücher und Aufzeichnungen jedenfalls für die Besteuerung der

---

<sup>109</sup> BFH, Urteil vom 24. Juni 2009, VIII R 80/06,  
<http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online>

Klägerin nicht von Bedeutung sind. Für solcherart "freiwillige Aufzeichnungen" gelten entgegen der Auffassung des BMF weder die Ordnungsvorschriften der §§ 145, 146 AO noch die Aufbewahrungspflichten gemäß § 147 Abs. 1 AO.“<sup>110</sup>

### Fazit

In der Presseinformation des BFH zu diesem Urteil war zu lesen: „Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 24. Juni 2009 VIII R 80/06 eine Grundsatzentscheidung zum neuen [sic!] Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung getroffen. [...] Nach dem Gesetz besteht das Einsichtsrecht nur im Umfang der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht in § 147 Abs. 1 AO. Deren Umfang war bislang unklar. Der BFH hat entschieden, dass nur solche Unterlagen gemäß § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren sind, die zum Verständnis und zur Überprüfung gesetzlich geforderter Aufzeichnungen erforderlich sind.“<sup>111</sup>

Grundsatz-  
entscheidung

Das Urteil ist für Einnahmenüberschussrechner von grundlegender Bedeutung, da diese so einen digitalen (aber keinen analogen) Zugriff verhindern können. Sollte das Finanzamt dann den Aufwand der Digitalisierung als zu hoch ansehen, könnten Unternehmen so einigen Prüfroutinen entgehen. Es kann allerdings als wahrscheinlich gelten, dass dieses Urteil mit einem Nichtanwendungserlass des BMF belegt wird.<sup>112</sup>

Nichtanwendungs-  
erlass

## 2.14 Resümee

Die Grundlagen aus dem Abschnitt 1 verglichen mit den Gerichtsentscheiden aus diesem Abschnitt bieten ein uneinheitliches Bild. Die Entscheidungen<sup>113</sup> 1, 2 und 7 widersprechen den Befürchtungen, dass Buchhaltungen aufgrund statistischer Abweichungen in Zukunft vermehrt durch den digitalen Datenzugriff verworfen würden. Dazu bedarf es mehr als eines Chi-Quadrat-Tests oder eines einfachen Zeitreihenvergleichs. Sehr wohl

Chi-Quadrat-Test  
und  
Zeitreihenvergleich

---

<sup>110</sup> BFH, Urteil vom 24. Juni 2009, VIII R 80/06,  
<http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online>

<sup>111</sup> Nach BFH, Pressemitteilung 89/09, 2009

<sup>112</sup> Nach Härtl, W., Datenzugriff bei Überschussrechtern, 2009, S. 340f.; Vgl. Groß, S.; Lamm, M., Reichweite der digitalen Betriebsprüfung, 2009, S. 1057 – 1059; Vgl. Suden, P., Einschränkung des Datenzugriffs, 2009 (Internetquelle)

<sup>113</sup> Nummerierung der Entscheidungen entspr. deren Anordnung in diesem Abschnitt

können diese Prüfroutinen allerdings als Ausgangspunkt für weitere Prüfungshandlungen und im Sinne von Indizien dienen.

Die Beschlüsse 8 und 11 sind durchaus positiv für die Rechte der Geprüften zu bewerten. Zum einen kann die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen nicht die durch die GDPdU ermöglichte zeitnahe Prüfung aufdrängen, sofern diese dadurch höhere Aufwendungen haben. Zum anderen wurde die Rechtssicherheit beim Datenzugriff auf digitalisierte Belege erhöht. Das Urteil Nr. 5 zeigt auf, dass das Finanzamt nur die Daten verlangen darf, welche sie zum Nachvollziehen der Buchführung benötigt. Wenn sich dies mit zusätzlichen Daten lediglich schneller erreichen lässt, ist das noch kein Grund für einen Bereitstellungsanspruch.

Zeitnahe Prüfung

Die Entscheidungen 3, 6 und 9 bieten keine Überraschungen. Sie spiegeln wider, was von Seiten der Finanzverwaltung bereits relativ unbestritten vertreten wurde. Dass eine mangelhafte Abgrenzung der schützenswerten Daten nicht vor deren Herausgabe schützt, ist hier besonders erwähnenswert. Die Fälle liegen schon einige Jahre zurück, allerdings kann man davon ausgehen, dass sie heutzutage weitere Kreise ziehen würden, da Datenschutzverstöße mittlerweile an die betroffenen Personen gemeldet werden müssen. Entscheidung Nummer 4 verdeutlicht die Sorge der Steuerpflichtigen vor unbefugter Weitergabe ihrer Daten an Dritte. Rechtlich ist dies mir dem Steuergeheimnis bereits abgehandelt.

Datenabgrenzung ist Pflicht des Geprüften

Dass das Verzögerungsgeld ein Druckmittel der Finanzverwaltung darstellt, um den digitalen Datenzugriff zu erzwingen, stellt Entscheidung Nummer 10 dar. Es gilt insbesondere auch für inländische Buchhaltungen und muss ebenfalls beglichen werden, wenn die Anforderungen des Finanzamts nachträglich erfüllt wurden.

Verzögerungsgeld

Die 12. Entscheidung hat Konsequenzen für die Träger von Berufsgeheimnissen bei der digitalen Betriebsprüfung. Seit dem Jahr 2000 können hiernach diese ihr Berufsgeheimnis in Bezug auf Betriebsausgaben gegenüber dem Finanzamt nur noch wahren, wenn sie die Rechtsfolgen des § 160 AO in Kauf nehmen. Ob die Außenprüfungsdienste tatsächlich die Berufsgeheimnisträger vor der Erstellung von Kontrollmitteilungen informieren werden, ist fraglich.

Prüfung bei Berufsgeheimnisträgern

Beim letzten Urteil bleibt abzuwarten, ob ein Nichtanwendungserlass, eine Gesetzesänderung oder schlicht eine geänderte Rechtsprechung des BFH selbst folgen werden. Sollte keiner dieser Fälle eintreten ist dies insbesondere für Einnahmenüberschussrechner, die beispielsweise Kassenbücher

Prüfung bei Einnahmenüberschussrechnern

führen, positiv zu werten. Gerade diese Kassenbücher werden gerne mit den modernen Prüfmethode n untersucht und müssen dem Urteil zufolge bei Betriebsprüfungen nicht mehr bereitgestellt werden.

### 3 Ausblick

Im Folgenden soll ein Ausblick gegeben werden, welche Änderungen in Theorie und Praxis der digitalen Betriebsprüfung absehbar sind.

#### 3.1 Erweiterung der Anwendungsfälle

Der digitale Datenzugriff gilt bisher nur für Außenprüfungen.<sup>114</sup> Die noch recht junge Umsatzsteuernachschau nach § 27b UStG stellt jedoch keine solche Außenprüfung dar.<sup>115</sup> Folglich hat das Finanzamt für diesen Fall keine digitalen Datenzugriffsrechte. Gerade bei einer weiteren Verbreitung des elektronischen Rechnungsaustauschs dürfte dies jedoch zu einem erheblichen Hindernis werden. Die Erweiterung des Datenzugriffs auf die Umsatzsteuernachschau liegt also durchaus nahe.<sup>116</sup>

Umsatzsteuer-  
nachschau

Die Einführung einer Kassennachschau wurde bereits vorgeschlagen.<sup>117</sup> Sollte der Gesetzgeber sich für eine entsprechende Regelung entscheiden, wäre es nur sinnvoll, wenn damit auch entsprechende Datenzugriffsrechte verbunden wären. Schließlich sind gerade die Kassensysteme die offensichtlichsten und erfolgreichsten Anwendungsfälle für die Ziffernanalysen und Zeitreihenvergleiche der Prüfungsdienste.

Kassennachschau

#### 3.2 Auswahl der zu prüfenden Unternehmen

Die Möglichkeiten der digitalen Betriebsprüfung wirken sich auch auf die Auswahl der zu prüfenden Unternehmen aus. Insbesondere wird versucht, die Auswahl an das Steuerausfallrisiko zu koppeln. Beispielsweise bringen Klein- und Kleinstbetriebe mit überwiegend Bargeschäft ein hohes Steuerausfallrisiko mit sich.

---

<sup>114</sup> S. § 147 Abs. 6 S. 1 AO

<sup>115</sup> Vgl. BMF, AEA0 2000, 2000, S. 137

<sup>116</sup> Nach Krüger, R.; Schult, B.; Vedder, R., Digitale Betriebsprüfung, 2010, S. 36

<sup>117</sup> Die Kassennachschau wäre ein Kassensturz durch das Finanzamt. Vgl.

Bundesregierung, Aktionsprogramm, 2008, (Internetquelle), S. 6

Die Finanzverwaltung treibt die risikoorientierte Fallauswahl mithilfe eines Bundesweit zentralen Data-Warehouse voran. Im Neunzehnten Datenschutz- und Informationsfreiheitsbericht der Landesbeauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit (LDI) Nordrhein-Westfalen heißt es: „Vor dem Hintergrund des verfassungsrechtlichen Gebotes der gleichmäßigen Steuererhebung will die Finanzverwaltung das Risiko für einen Steuerausfall auf Basis der digital verfügbaren Steuerdaten automatisiert bewerten.“<sup>118</sup> Es bleibt abzuwarten, ob die Daten, welche aus der digitalen Betriebsprüfung bereitstehen, in Zukunft in dieses Data-Warehouse einfließen. In dem Bericht des LDI NRW wird auf die Unklarheit hingewiesen, welche Daten verarbeitet werden und wie mit diesen Umgegangen wird.<sup>119</sup> Derzeit heißt es im Fragenkatalog sowie im GDPdU-Schreiben, dass die Daten „spätestens nach Bestandskraft der aufgrund der Außenprüfung ergangenen Bescheide“<sup>120</sup> gelöscht werden.

Risikomanagement  
der Finanzämter

### 3.3 Prüfungen bei Berufsheimnisträgern

Das Urteil vom des BFH vom 8. April 2008 hat gefordert, dass Berufsheimnisträger über die Erstellung von Kontrollmitteilungen im Voraus zu informieren sind. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung dieser Pflicht wirklich nachkommt oder ob sie das Erstellen von Kontrollmitteilungen bei Berufsheimnisträgern unterlassen wird, wie dies bereits in der Vergangenheit der Fall war.

Kontroll-  
mitteilungen

In demselben Urteil wurde den Trägern von Berufsheimnissen ein Recht eingeräumt, die schützenswerten Mandantendaten zu schwärzen. Für digitale Unterlagen ist ein solches Verfahren bisher in den GoBS nicht vorgesehen. Die Veröffentlichung der GoBIT wird in naher Zukunft vielleicht diesen Konflikt lösen.

GoBIT

---

<sup>118</sup> Sokol, B., 19. Datenschutz- und Informationsfreiheitsbericht NRW, 2009, (Internetquelle), S. 123

<sup>119</sup> Für weiterführende Informationen vgl. Sokol, B., 19. Datenschutz- und Informationsfreiheitsbericht NRW, 2009, (Internetquelle), Abschnitt 13

<sup>120</sup> Wortgleich in: BMF, GDPdU, 2001, Abschnitt I c), BMF, Fragenkatalog, 2009, (Internetquelle), Abschnitt II Frage 5

### 3.4 Prüfungen bei Einnahmenüberschussrechnern

Das Urteil des BFH vom 24. Juni 2009 sorgte auf Seiten der Finanzverwaltung für Unverständnis. Ob Einnahmenüberschussrechner demnächst wirklich eine Sonderbehandlung bekommen, bleibt abzuwarten. Ein Nichtanwendungserlass ist für dieses Urteil nicht unwahrscheinlich.

### 3.5 Zugriff auf Vorsysteme

Bisher greift die Finanzverwaltung im Wesentlichen auf die Hauptsysteme der Steuerpflichtigen in digitaler Form zu. Auf verschiedenen Veranstaltungen wurde jedoch bereits informell angedeutet, dass sich der Zugriff mit zunehmender Routine bei Prüfern und Geprüften auch auf Vorsysteme erstrecken wird. Besonders der Zugriff auf E-Mail-Systeme dürfte zu Kontroversen führen, sofern er denn wirklich gefordert werden wird. Da in diesem Zusammenhang auch die Datenschutzvorschriften und das Fernmeldegeheimnis des Telekommunikationsgesetzes Anwendung finden können, lässt sich bereits erahnen, dass für viele Steuerpflichtige eine entsprechende Abgrenzung der E-Mails als unverhältnismäßig angesehen wird.

Fernmelde-  
geheimnis

## Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
AWV	Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung
BB	Betriebsberater
BBK	Die Fachzeitschrift BBK
BC	Die Fachzeitschrift BC
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundegerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BpO	Betriebsprüfungsordnung
Bs.	Beschluss
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DB	Der Betrieb
DSAG	Deutschsprachige SAP-Anwendergruppe
DStR	Deutsches Steuerrecht
DV	Datenverarbeitung
EDI	Electronic-Data-Interchange
EG	Europäische Gemeinschaft
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
FG	Finanzgericht
FN.	Fußnote
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
GDPdU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GoBIT	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim IT-Einsatz
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
GoS	Grundsätze ordnungsgemäßer Speicherbuchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch

IDEA	Interactive Data Extraction Analysis
IuKDG	Informations- und Kommunikationsdienste-Gesetz
JStG	Jahressteuergesetz
K&R	Kommunikation & Recht
KWG	Kreditwesengesetz
LDI	Landesbeauftragter für Datenschutz und Informationsfreiheit
LSWB	Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe in Bayern e.V.
NRW	Nordrhein-Westfalen
OFD	Oberfinanzdirektion
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
StBereinG	Steuerbereinigungsgesetz
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft
StVBG	Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz
SWIFT	Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication
Tz.	Textziffer
UN/EDIFACT	United Nations Electronic Data Interchange For Administration, Commerce and Transport
UStG	Umsatzsteuergesetz



## Verzeichnisse

### A. Sekundärliteratur

- Audicon GmbH [Beschreibungsstandard]: Beschreibungsstandard für die Datenträgerüberlassung Version 1.1 vom 1. August 2002: Erläuterungen zur Speicherung und Beschreibung von Daten im Rahmen der „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“, 1. August 2002, <http://www.audicon.net/downloads/beschreibungsstandard/gdpdu.zip> (Zugriff: 02.10.2010)
- AWV – Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V. [Aufbewahrungspflichten]: Aufbewahrungspflichten und -fristen nach Handels- und Steuerrecht: Schriftgut, Mikrofilm, Optische Archivierung, EDI, EDV-Dokumentation, Berlin, Erich Schmidt Verlag, 8. Auflage, 2002
- AWV – Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V. [Auslegung GoB]: Auslegung der GoB beim Einsatz neuer Organisationstechnologien: Arbeitskreis 3.4, 05. Februar 2004, [http://www.awv-net.de/cms/Arbeitskreise/FA3\\_Wirtschaft\\_Recht/GoBS/AuslegungderGoBbeimEinsatzneuerOrganisationstechnologien.cat80.html](http://www.awv-net.de/cms/Arbeitskreise/FA3_Wirtschaft_Recht/GoBS/AuslegungderGoBbeimEinsatzneuerOrganisationstechnologien.cat80.html) (Zugriff: 08.10.2010)
- Bilsdorfer, Peter [Informationsquellen]: Die Informationsquellen und –wege der Finanzverwaltung: Auf dem Weg zum „gläsernen Steuerbürger“!, Berlin, Erich Schmidt Verlag 8. Auflage, 2009
- Bundesfinanzhof [Pressemitteilung 89/09]: Pressemitteilung 89/09: Finanzamt kann Zugriff auf Daten von gesetzlich nicht vorgeschriebenen elektronischen Aufzeichnungen nicht verlangen siehe auch: Urteil des VIII. Senats vom 24.6.2009 - VIII R 80/06 -, 23. September 2009, <http://www.bundesfinanzhof.de/pressemitteilungen> (Zugriff: 08.10.2010)
- Deutschsprachige SAP Anwendergruppe e. V. (DSAG) [Empfehlung zu den GDPdU]: Empfehlungen zur Anwendung der GDPdU Version 3.02, 8. Januar 2010, [http://www.dsag.de/fileadmin/media/downloads/20100114\\_Handlungsempfehlung\\_GDPdU\\_Update.pdf](http://www.dsag.de/fileadmin/media/downloads/20100114_Handlungsempfehlung_GDPdU_Update.pdf) (Zugriff: 01.10.2010)
- Drüen, Klaus-Dieter [Ermessensfragen]: Ermessensfragen der digitalen Außenprüfung, in StuW (2003), S. 365 - 376
- Groß, Stefan [GDPdU-Welt]: GDPdU-Welt wieder im Lot?, in LSWB info 1 (2008), S. 38-44
- Groß, Stefan; Georgius, Alexander [Anforderungen für elektronische Abrechnungen]: Welche umsatzsteuerlichen Anforderungen gelten für elektronische Abrechnungen?, in BC 5 (2005), S. 104-108
- Groß, Stefan; Kampffmeyer, Ulrich; Eller, Peter [Klärungsbedarf beim Datenzugriff]: Klärungsbedarf in der praktischen Umsetzung des Rechts auf Datenzugriff im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen, in DStR 29 (2005), S. 1214-1218

- Groß, Stefan; Lamm, Martin [Endlich GDPdU-Klarheit?]: Endlich GDPdU-Klarheit?: Aktualisierter Fragen- und Antwortenkatalog – Eine erste Analyse, April 2007, [http://www.elektronische-steuerpruefung.de/kommentare/gross\\_lamm\\_1.htm](http://www.elektronische-steuerpruefung.de/kommentare/gross_lamm_1.htm) (Zugriff: 31.05.2010)
- Härtl, Willi [Datenzugriff bei Überschussrechnern]: Der Datenzugriff bei Überschussrechnern nach § 4 Abs. 3 EStG im Licht des BFH-Urteils vom 24.6.2009 (VIII R 80/06), im Besonderen auf gesetzlich nicht vorgeschriebene digitale Aufzeichnungen im Sinne des § 146 Abs. 6 AO, in: StBp 12 (2009), S. 337 - 341
- Henn, Martin [Datenzugriff der Finanzverwaltung]: Datenzugriff der Finanzverwaltung und Prüfung digitaler Unterlagen: Erste Erfahrung und aktuelle Entwicklungen zum Datenzugriffsrecht aus Sicht der Finanzverwaltung, in BBK 16 (2005), S. 757ff.
- Intemann, Jens; Cöster, Thilo [Rechte und Pflichten bei der digitalen Außenprüfung]: Rechte und Pflichten bei der digitalen Außenprüfung – Zugleich Besprechung des sog. Frage-Antwort-Katalogs des BMF, in DStR 47 (2004), S. 1981 – 1985
- Kaminski, Bert; Kerssenbrock, Otto-Ferdinand Graf; Strunk, Günther [Elektronischer Datenzugriff]: Elektronischer Datenzugriff der Finanzverwaltung gemäß § 147 Abs. 6 AO, in K&R (2002), S. 225
- Kerssenbrock, Otto-Ferdinand Graf; Riedel, Olaf; Strunk, Günther [Verfassungsmäßigkeit des Datenzugriffs]: Zur Verfassungsmäßigkeit des Datenzugriffs der Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebsprüfungen nach § 147 Abs. 6 AO, in: DB 49 (2002) Beilage 9
- Kerssenbrock, Otto-Ferdinand Graf; Riedel, Olaf; Zöllkau, York [Steuerliches Risikomanagement]: Steuerliches Risikomanagement: Am Beispiel des Datenzugriff der Finanzverwaltung nach § 147 Abs. 6 AO und GDPdU-Schreiben, Bonn, Stollfuß Verlag, 2005
- Krüger, Ralph; Schult, Bernd; Vedder, Rainer [Digitale Betriebsprüfung]: Digitale Betriebsprüfung: GDPdU in der Praxis – Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen, Wiesbaden: Gabler Verlag, 2010
- Leipp, Rainer [Die digitale Betriebsprüfung]: Die digitale Betriebsprüfung: Grundlagen - GDPdU - Datenarchivierung, Saarbrücken: VDM Verlag Dr. Müller AG & Co. KG, 2008
- Lindgens, Bernhard [Software Außenprüfer]: Diese Software nutzen Außenprüfer, in Consultant 3 (2002), S. 14-18
- Odenthal, Roger [Kritische Anmerkungen]: Trau, Schau, Wem? – Kritische Anmerkungen zur digitalen Betriebsprüfung, in BBK 1 (2010), S. 31
- Panek, Martin [Steuerliche Außenprüfung]: Die steuerliche Außenprüfung: Digitale Außenprüfung unter Berücksichtigung der §§ 146, 147 und 200 AO, Hamburg, Verlag Dr. Kovač, 2008

- Sokol, Bettina [19. Datenschutz- und Informationsfreiheitsbericht NRW]: Neunzehnter Datenschutz- und Informationsfreiheitsbericht der Landesbeauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit Nordrhein-Westfalen, 10. Februar 2009,  
[https://www.lidi.nrw.de/mainmenu\\_Service/submenu\\_Berichte/Inhalt/19\\_DIB/DIB\\_2009.pdf](https://www.lidi.nrw.de/mainmenu_Service/submenu_Berichte/Inhalt/19_DIB/DIB_2009.pdf) (Zugriff: 13.10.2010)
- Sosna, Christian [Statistische Methoden]: Einsatz statistischer Methoden zur Risikoanalyse, Recherche und Lokalisierung von Steuerausfällen, in StBp (2000), S. 41 u. 68
- Suden, Peter [Einschränkung des Datenzugriffs]: Was folgt aus der Einschränkung des Datenzugriffs bei Einnahmenüberschussrechtern?, 08. Oktober 2009,  
<http://www.elektronische-steuerpruefung.de/rechtspr/tom-suden-bfh-euer.htm>  
(Zugriff: 08.10.2010)
- Tipke, Klaus; Lang, Joachim [Steuerrecht]: Steuerrecht, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 20. Auflage, 2010
- Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm [AO]: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 16. Auflage, 2007
- Verlag C.H. Beck oHG [Umfang des Datenzugriffs]: Umfang des Datenzugriffes im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen, November 2006,  
<http://rsw.beck.de/rsw/shop/default.asp?sessionid=AAA88A846483441FB6E071B513181939&docid=199814&docClass=NEWS&site=bc&from=BC.root>  
(Zugriff: 29.10.2010)
- Winkler, Simon Andreas [Individualrechte]: Aushöhlung der Individualrechte für fiskalische Zwecke, Frankfurt am Main, Peter Lang GmbH Europäischer Verlag der Wissenschaften, 2006
- Xing-Forum Elektronische Steuerprüfung [Können durch elektronische Prüfungen überhaupt Mehrergebnisse erzielt werden?]: Können durch elektronische Prüfungen überhaupt Mehrergebnisse erzielt werden? Frage des Monats, Dezember 2008, 22. Dezember 2008, <https://www.xing.com/net/pri2528acx/gobs/einsatz-von-prufsoftware-181142/konnen-durch-elektronische-pruefungen-ueberhaupt-relevante-mehrergebnisse-erzielt-werden-frage-des-monats-dezember-2008-16631403/> (Zugriff: 30.10.2010)
- Xing-Forum Elektronische Steuerprüfung [Wird in der Praxis mehr als Finanz- und Lohnbuchhaltung elektronisch geprüft?]: Wird in der Praxis mehr als Finanz- und Lohnbuchhaltung elektronisch geprüft? – Frage des Monats, November 2008, 24. November 2008,  
<https://www.xing.com/net/pri557f18x/gobs/pruefungserfahrungen-181135/wird-in-der-praxis-mehr-als-finanz-und-lohnbuchhaltung-ektronisch-gepruft-frage-des-monats-november-2008-15732469/> (Zugriff: 31.10.2010)

## B. Rechtsprechung

Das Rechtsprechungsverzeichnis ist primär nach Instanz, sekundär nach Entscheidungsdatum geordnet.

FG Münster, Bs. vom 14. August 2003, 8 V 2651/03 E,U <http://www.justiz.nrw.de/>

FG Münster, Bs. vom 10. November 2003, 6 V 4562/03 E,U,  
<http://www.justiz.nrw.de/>

FG Düsseldorf, Bs. vom 13. April 2004, 11 V 632/04, <http://www.justiz.nrw.de>

FG Niedersachsen, Bs. vom 02. September 2004, 10 V 52/04,  
<http://www.nwb.de/finanzgericht/nfg/>

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 20. Januar 2005, 4 K 2167/04,  
<http://www.iww.de/>

FG Thüringen, Bs. vom 20. April 2005, III 46/05 V, <http://www.iww.de/>

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 13. Juni 2006, 1 K 1743/05, <http://www.iww.de/>

FG Münster, Urteil vom 16. Mai 2008, 6 K 879/07, <http://www.justiz.nrw.de/>

FG Köln, Urteil vom 27. Januar 2009, 6 K 3954/07, <http://www.justiz.nrw.de/>

FG Köln, Bs. vom 07. Juli 2009, 13 V 1232/09, <http://www.justiz.nrw.de/>

FG Nürnberg, Urteil vom 30.07.2009, 6 K 1286/08, <http://www.iww.de/>

FG Schleswig-Holstein, Bs. vom 03. Februar 2010, 3 V 243/09, <http://openjur.de/>

BFH, Bs. vom 04. Juni 2003, VII B 138/01, <http://lexetius.com/2003,1799>

BFH, Bs. vom 26. September 2007, I B 53, 54/07; I B 53/07; I B 54/07,  
<http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online>

BFH, Urteil vom 8. April 2008, VIII R 61/06,  
<http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online>

BFH, Urteil vom 24. Juni 2009, VIII R 80/06,  
<http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online>

BFH, Urteil vom 28. Oktober 2009, VIII R 78/05,  
<http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online>

BGH, Urteil vom 17. Juli 2009, 5 StR 394/08, <http://www.bundesgerichtshof.de/>

BVerfG, Urteil vom 26. Juli 2005, 1 BvR 782/94,  
<http://www.bundesverfassungsgericht.de/>

## C. Quellen

Gesetze:

Abgabenordnung (AO) in der Fassung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I, 3866),  
zuletzt geändert durch das Gesetz vom 30. Juli 2009 (BGBl. I, 2474)

- Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I, 3366), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 8. April 2010 (BGBl. I, 386)
- Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz – StVVG) in der Fassung vom 19. Dezember 2001 (BGBl. I, 3922)
- Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung - Steuersenkungsgesetz (StSenkG) in der Fassung vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I, 1433)
- Gesetz zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften - Steuerbereinigungsgesetz 1999 (StBereinG 1999) in der Fassung vom 22. Dezember 1999, (BGBl. I, 2601)
- Gesetz zur Regelung der Rahmenbedingungen für Informations- und Kommunikationsdienste – Informations- und Kommunikationsdienste-Gesetz (IuKDG) in der Fassung vom 22. Juli 1997 (BGBl. I, 1870)
- Handelsgesetzbuch (HGB) in der Fassung vom 10. Mai 1897 (BGBl. III, 4100-1), zuletzt geändert durch Artikel 6a des Gesetzes vom 31. Juli 2009 (BGBl. I, 2512)
- Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) in der Fassung vom 19. Dezember 2008, (BGBl. I, 2794)
- Strafgesetzbuch (StGB) in der Fassung vom 13. November 1998 (BGBl. I, 3322), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 2. Oktober 2009 (BGBl. I, 3214)
- Umsatzsteuergesetz (UStG 2005) in der Fassung vom 21. Februar 2005, (BGBl. I, 386)
- Umsatzsteuergesetz (UStG 1999) in der Fassung vom 9. Juni 1999, (BGBl. I, 1270)

#### Andere Quellen:

- Bundesministerium der Finanzen (BMF) [AEO 1987]: Anwendungserlass zur Abgabenordnung, 24. September 1987 (BStBl. I, 664)
- Bundesministerium der Finanzen (BMF) [AEO 2000]: Anwendungserlass zur Abgabenordnung, 14. Februar 2000 (BStBl. I, 190)
- Bundesministerium der Finanzen (BMF) [BpO]: Betriebsprüfungsordnung, 15. März 2000 (BStBl. I, 368), Verfügbar unter: [http://www.bundesfinanzministerium.de/nn\\_308/DE/BMF\\_Startseite/Service/Downloads/Abt\\_IV/042.templateId=raw.property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_308/DE/BMF_Startseite/Service/Downloads/Abt_IV/042.templateId=raw.property=publicationFile.pdf) (Zugriff: 10.10.2010)
- Bundesministerium der Finanzen [Fragenkatalog]: Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, 22. Januar 2009,

[http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF\\_Startseite/Service/Downloads/Abt\\_IV/009.property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF_Startseite/Service/Downloads/Abt_IV/009.property=publicationFile.pdf) (Zugriff: 31.05.2010)

Bundesministerium der Finanzen (BMF) [GDPdU]: Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU), 16. Juli 2001 (BStBl. I, S. 415),  
Verfügbar unter:  
[http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/Wirtschaft\\_und\\_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen\\_zu\\_Steuerarten/Abgabenordnung/Datenzugriff\\_GDPdU/002.templateId=raw.property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/Abgabenordnung/Datenzugriff_GDPdU/002.templateId=raw.property=publicationFile.pdf) (Zugriff: 07.06.2010)

Bundesministerium der Finanzen (BMF) [GoBS]: Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), 7. November 1995 (BStBl. I, S. 738),  
Verfügbar unter:  
[http://www.bundesfinanzministerium.de/nn\\_314/DE/BMF\\_Startseite/Service/Downloads/Abt\\_IV/BMF\\_Schreiben/015.templateId=raw.property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_314/DE/BMF_Startseite/Service/Downloads/Abt_IV/BMF_Schreiben/015.templateId=raw.property=publicationFile.pdf) (Zugriff: 07.06.2010)

Bundesministerium der Finanzen (BMF) [GoS]: Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung (GoS), 5. Juli 1978 (BStBl. I, S. 250)

Bundesministerium der Finanzen [Information zum Beschreibungsstandard]: Information zum „Beschreibungsstandard für die Datenträgerüberlassung“, 15. August 2002,  
[http://www.bundesfinanzministerium.de/nn\\_95356/DE/BMF\\_Startseite/Service/Downloads/Abt\\_IV/010.templateId=raw.property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_95356/DE/BMF_Startseite/Service/Downloads/Abt_IV/010.templateId=raw.property=publicationFile.pdf)  
(Zugriff: 02.06.2010)

Deutscher Bundestag [JStG 2010 Entwurf]: Entwurf eines Jahressteuergesetzes (JStG 2010), 22. Juni 2010 (Bt.-Drs. 17/2249)

Deutscher Bundestag [Rechtsnatur von BMF-Schreiben]: Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Gisela Frick, Dr. Hermann Otto Solms, Carl-Ludwig Thiele, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der F.D.P.: Rechtsnatur von Schreiben des Bundesministers der Finanzen, 20. Juli 2001 (Bt.-Drs. 14/6716)

Deutscher Bundestag [StBereinG 1999 Entwurf]: Entwurf eines Gesetzes zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften der Fraktionen SPD u. Bündnis 90/Die Grünen – Steuerbereinigungsgesetz 1999 (StBereinG 1999), 27. August 1999 (Bt.-Drs. 14/1514)

Deutscher Bundestag [StSenkG Entwurf]: Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung – Steuersenkungsgesetz (StSenkG), 15. Februar 2000 (Bt.-Drs. 14/2683)

EU Ministerrat [Beschluss]: COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules on invoicing, 13. Juli 2010  
<http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/10/st10/st10858.en10.pdf> (Zugriff: 31.10.2010)

Oberfinanzdirektion Koblenz [Eckpunkte]: Eckpunkte für die Durchführung einer Zeitnahen Prüfung von Großbetrieben und Konzernen, <http://www.fin->

[rlp.de/fileadmin/user\\_upload/Presse/Broschueren/broschuere\\_eckpunkte\\_11\\_09.pdf](http://rlp.de/fileadmin/user_upload/Presse/Broschueren/broschuere_eckpunkte_11_09.pdf) (Zugriff: 30.05.2010)

Oberfinanzdirektion Rheinland [Aufwendungen zur GDPdU]: Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung für die Aufwendungen zu Anpassungen des betrieblichen EDV-Systems an die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU), in: BB 51 (2008), S. 2793 Verfügbar unter: <http://www.treffer.nwb.de/completecontent/dms/content/000/313/Content/000313975.htm> (Zugriff: 14.08.2010)

Bundesregierung [Aktionsprogramm]: Aktionsprogramm der Bundesregierung für Recht und Ordnung auf dem Arbeitsmarkt, 04. Juni 2008, [http://www.bmas.de/portal/26328/property=pdf/aktionsprogramm\\_recht\\_und\\_ordnung\\_auf\\_dem\\_arbeitsmarkt.pdf](http://www.bmas.de/portal/26328/property=pdf/aktionsprogramm_recht_und_ordnung_auf_dem_arbeitsmarkt.pdf) (Zugriff: 6.07.2010)

## Das Stralsund Information Management Team (SIMAT)

Das von Prof. Dr. Michael Klotz geleitete „Stralsund Information Management Team“ (SIMAT) ist am Fachbereich Wirtschaft der FH Stralsund angesiedelt. Es bündelt akademische Lehre und Forschung, Weiterbildungsangebote und Projekte im Themenbereich des betrieblichen Informationsmanagements. Informationsmanagement richtet sich auf die effektive und effiziente Nutzung der informationellen Ressourcen eines Unternehmens. Diese Zielsetzung wird heute von verschiedenen spezialisierten Fachrichtungen in der Informatik, der Wirtschaftsinformatik und der Betriebswirtschaftslehre verfolgt. Das SIMAT arbeitet insofern interdisziplinär, wobei die inhaltlichen Schwerpunkte in Kompetenzzentren (Competence Center) fokussiert werden. Im Rahmen des RD&D-Ansatzes (Research, Development and Demonstration) dienen Labore, die mit aktuellen Tools des Informationsmanagements ausgestattet sind, sowohl der fachlichen Arbeit als auch zu Demonstrationszwecken. Eine intensive Kooperation mit ausgewiesenen Expertinnen und Experten sowie mit privatwirtschaftlichen Unternehmen und die Mitarbeit in anwendungsnahen Fachorganisationen gewährleisten eine praxis- und lösungsorientierte Vorgehensweise. Die Zusammenarbeit mit Lehrstühlen anderer Hochschulen, wissenschaftlichen Einrichtungen und eine umfangreiche Publikationstätigkeit stellen sicher, dass sich das SIMAT am State-of-the-Art des Informationsmanagements orientiert und diesen mitprägt. Auf diese Weise sind die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des SIMAT in der Lage, anspruchsvolle Konzepte und Lösungen zu konzipieren und zu realisieren.

Das SIMAT versteht sich als Mittler zwischen akademischer Forschung und Lehre auf der einen, und der Wirtschaftspraxis auf der anderen Seite. Diese Transferaufgabe, verankert im Landeshochschulgesetz Mecklenburg-Vorpommerns, bildet den Schwerpunkt der Arbeit des SIMAT. Forschung und Lehre werden nicht als Selbstzweck begriffen, sondern führen zu handlungsrelevanten, innovativen Konzepten und Lösungen, die in die Unternehmenspraxis transferiert werden. Die berufliche Weiterbildung bildet hierbei ein wesentliches Element.

Die anwendungsnahe Forschung am SIMAT ist auf eine ökonomische Verwertung hin orientiert. Es sollen Innovationen entwickelt und in Kooperation mit anderen wissenschaftlichen Einrichtungen, Fach-Institutionen und Unternehmen in eine nachhaltige und profitable Praxis umgesetzt werden. Hierzu werden eigene F&E-Projekte auf dem Gebiet des Informationsmanagements und Innovationsprojekte mit Partnern durchgeführt. Zudem hat sich das SIMAT auf die betriebswirtschaftliche Begleitberatung bei IT-nahen Technologieprojekten spezialisiert. Studierenden und wissenschaftlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern wird die Möglichkeit eröffnet, an



der Lösung praktischer Problemstellungen zu arbeiten und sich so optimal auf das spätere Berufsleben vorzubereiten.

Die studentischen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter erhalten im SIMAT Einblick in die Arbeitsmethodik sowohl auf wissenschaftlichem als auch auf wirtschaftlichem Gebiet. Aus den Projekten des SIMAT entstehen zahlreiche Abschlussarbeiten, die den Studierenden der FH Stralsund offen stehen. Das SIMAT bietet zudem eine berufliche Perspektive für Studierende, die sich als wissenschaftliche Mitarbeiter in der anwendungsnahen Forschung qualifizieren wollen.

Das SIMAT beteiligt sich zudem an der Diskussion der wissenschaftlichen Gemeinschaft. Hierzu werden regelmäßig Arbeitspapiere veröffentlicht, die den Stand der Arbeit des SIMAT in die Öffentlichkeit tragen und zur Diskussion anregen sollen. Das SIMAT lädt zudem andere Wissenschaftler, aber auch Referenten aus der Praxis als Vortragende ein. Auf diese Weise lernen die SIMAT-Mitarbeiterinnen und -Mitarbeiter sowie andere interessierte Studierende aktuelle Forschungsergebnisse und praktische Fragestellungen aus erster Hand kennen. Erkenntnisse aus diesen Aktivitäten sowie aus den verschiedenen F&E-Projekten werden systematisch in die Lehre überführt, so dass alle Studierenden von der Forschungsarbeit des SIMAT profitieren können.

Zum Zwecke des ökonomischen Transfers verfolgt das SIMAT den RD&D-Ansatz (Research, Development and Demonstration). Hierzu wird ein Labor als Demonstrationsbereich unterhalten, das einerseits als Testbed, andererseits als Showroom dient.

- Testbed: Im Rahmen des Testbed werden Produkte und Lösungen von Kooperationspartnern des SIMAT in den Bereichen des Informations-, Projekt- und Prozessmanagements betrieben. Auf dieser technischen Grundlage werden im Rahmen von Projekten durch das SIMAT-Team prototypische Lösungen erarbeitet.
- Showroom: Im Showroom werden die erarbeiteten Lösungen und komplexe Nutzungen der verfügbaren Technologie einem Auditorium präsentiert. Hierbei werden sowohl prototypische als auch praktisch erprobte Realisierungen gezeigt.

## **Kontakt**

FH Stralsund • SIMAT • Zur Schwedenschanze 15 • 18435 Stralsund

Ansprechpartner: Prof. Dr. Michael Klotz (Wissenschaftlicher Leiter)

☎ +49 (0)3831 45-6946

✉ [michael.klotz@fh-stralsund.de](mailto:michael.klotz@fh-stralsund.de)

🌐 [www.simat-stralsund.de](http://www.simat-stralsund.de)

## Verzeichnis der SIMAT-Arbeitspapiere

<b>AP</b>	<b>Datum</b>	<b>Autor</b>	<b>Titel</b>
01-09-001	01.2009	M. Klotz	Datenschutz in KMU – Lehren für die IT-Compliance
01-09-002	02.2009	M. Klotz	Von der Informationsgesellschaft zum Informationsarbeiter
01-09-003	09.2009	L. Ramin M. Klotz	Aufgaben und Verantwortlichkeiten von IT-Nutzern anhand von COBIT
01-09-004	10.2009	S. Kubisch	Corporate Governance gemäß BilMoG und SOX
02-10-005	06.2010	M. Klotz	PMBOK-Compliance der Projektmanagement-Software Projektron BCS
02-10-006	07.2010	A. Woltering	Kontinuierliche Verbesserung von Desktop-Services mittels Benchmarking
02-10-007	09.2010	M. Klotz	Grundlagen der Projekt-Compliance
02-10-008	10.2010	I. Kaminski	Grundlagen und aktuelle Entwicklungen der digitalen Betriebsprüfung