

Fragenkatalog des BMF zum **Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung**

von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard
Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Wiesbaden

BMF

Referat

IV D 2

Stand: 22. August 2002

Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung

Die folgende Übersicht enthält eine Vielzahl von Fragen, zu denen die Finanzverwaltung bislang Stellung genommen hat. Es ist beabsichtigt, diese Liste ständig zu aktualisieren und der Öffentlichkeit im Internet zur Verfügung zu stellen.

Rechtliche Grundlagen des Datenzugriffs

1. Seit wann besteht das Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung?

Ab dem 1. Januar 2002 ist der Finanzverwaltung aufgrund der gesetzlichen Neuregelungen im Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (Bundesgesetzblatt Teil I S. 1433, Artikel 7 und 8) das Recht eingeräumt, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellte Buchführung des Steuerpflichtigen durch Datenzugriff zu prüfen.

2. Was beinhalten die „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfung digitaler Unterlagen (GDPdU)?“

Die „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfung digitaler Unterlagen (GDPdU)“ beinhalten Anwendungsregelungen zur Umsetzung des Rechts auf Datenzugriff. Sie wurden nach intensiver Erörterung mit den Vertretern der Wirtschaft mit BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001 - IV D 2 — S 0316 — 136/01 — (Bundessteuerblatt Teil I S. 415) veröffentlicht.

3. Welche Möglichkeiten des Datenzugriffs bestehen?

Beim Datenzugriff selbst kann der Prüfer nach pflichtgemäßem Ermessen - auch kumulativ - den „unmittelbaren Datenzugriff“, den „mittelbaren Datenzugriff“ oder die Datenträgerüberlassung wählen. Ein „Online-Zugriff“ auf das betriebliche DV-System ist hingegen ausdrücklich ausgeschlossen.

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

Beim „**mittelbaren Datenzugriff**“ müssen die steuerlich relevanten Daten entsprechend den Vorgaben des Prüfers vom Unternehmen oder einem beauftragten Dritten maschinell ausgewertet werden, um anschließend

einen Nur-Lesezugriff durchführen zu können. Verlangt werden darf aber nur eine maschinelle Auswertung mit den auf dem DV-System vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten. Die Kosten der maschinellen Auswertung hat das Unternehmen zu tragen. Darüber hinaus sind die Unternehmen zur Unterstützung des Prüfers durch mit dem DV-System vertraute Personen verpflichtet.

Bei der **Datenträgerüberlassung** sind der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen (z.B. über die Dateistruktur, die Datenfelder sowie interne und externe Verknüpfungen) in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen sich die Daten bei Dritten befinden.

4. Darf der Finanzamtsprüfer eigenmächtig Daten aus dem betrieblichen DV-System zur Weiterverarbeitung auf seinem Rechner herunterladen?

Nein, die Prüfungsdienste sind in keinem Fall berechtigt, Daten zwecks Sicherung oder späterer Weiterverarbeitung von den betrieblichen DV-Systemen herunterzuladen oder Kopien vorhandener Datensicherungen vorzunehmen. Entscheidet sich der Prüfer für eine Datenanalyse mit Hilfe dienstlich bereitgestellter Prüfsoftware, müssen die dazu erforderlichen steuerlich relevanten Daten vom Unternehmen auf einem maschinell lesbaren Datenträger bereit gestellt werden. Ergeben sich aufgrund der Datenanalyse Anhaltspunkte, die eine vertiefte Überprüfung angezeigt sein lassen oder reichen die auf dem Datenträger zur Verfügung gestellten Daten zur steuerlichen Beurteilung nicht aus, kann der Prüfer auch im Fall der Datenträgerüberlassung zum zusätzlichen Nur-Lese-Zugriff übergehen.

Entgegen anderslautenden Darstellungen kann er aber auch weitere Datenträger mit bislang nicht bereitgestellten steuerrelevanten Daten verlangen oder von der Möglichkeit des „mittelbaren Datenzugriffs“ Gebrauch machen.

5. Wie definiert die Finanzverwaltung „steuerlich relevante Daten“?

Zu diesem Terminus gibt es keine allgemeingültige Definition. Je nach Einzelfall können Daten bei einem Steuerpflichtigen von steuerlicher Bedeutung sein, bei einem anderen jedoch nicht. Deshalb kann es keine abschließende Festlegung allgemeiner Art geben. Man kann den Begriff jedoch wie folgt umschreiben: Steuerlich relevant sind Daten immer dann, wenn sie für die Besteuerung des Steuerpflichtigen von Bedeutung sind. Nach den „GDPdU“ ist es Aufgabe des Steuerpflichtigen, die steuerrelevanten Daten von den anderen abzugrenzen. Er

wird sich dabei auch an datenschutzrechtlichen bzw. besonderen berufsspezifischen Gesichtspunkten orientieren. Gibt es über diese Abgrenzung Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerpflichtigen und Steuerprüfer, ist im Einzelfall zu entscheiden, welche Folgerungen zu ziehen sind.

6. Nach den „GDPdU“ sind der Finanzbehörde auf Verlangen die steuerlich relevanten Daten in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Was bedeutet „maschinelle Auswertbarkeit“ im Sinne der „GDPdU“?

Unter dem Begriff „maschineller Auswertbarkeit“ versteht die Finanzverwaltung den „wahlfreien Zugriff auf alle gespeicherten Daten

einschließlich der Stammdaten und Verknüpfung mit Sortier- und Filterfunktionen unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit“.

Mangels wahlfreier Zugriffsmöglichkeit akzeptiert die Finanzverwaltung daher keine Reports oder Druckdateien, die vom Unternehmen ausgewählte („vorgefilterte“) Datenfelder und -sätze aufführen, jedoch nicht mehr alle steuerlich relevanten Daten enthalten. Gleiches gilt für archivierte Daten, bei denen während des Archivierungsvorgangs eine „Verdichtung“ unter Verlust vorgeblich steuerlich nicht relevanter, originär aber vorhanden gewesener Daten stattgefunden hat.

7. Besteht ein Verwertungsverbot für versehentlich überlassene Daten?

Nein, auch für versehentlich freiwillig überlassene Daten besteht kein Verwertungsverbot.

8. Das Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung besteht ab dem 1. Januar 2002. Dürfen die Prüfer auch auf Daten vorangegangener Wirtschaftsjahre zugreifen?

Ab dem 1. Januar 2002 hat die Finanzverwaltung das Recht, auch auf elektronisch vorgehaltene Daten vorangegangener Wirtschaftsjahre zuzugreifen. Bis auf zwei Ausnahmen sind daher auch archivierte Daten auf Verlangen des Prüfers während der gesamten gesetzlichen Aufbewahrungsfrist von bis zu zehn Jahren für den unmittelbaren und mittelbaren Datenzugriff in das DV-System einzuspielen:

- Bei Archivierung vor dem 1. Januar 2002 brauchen die Daten nicht wieder

eingespielt werden, wenn dies mit unverhältnismäßig hohem Aufwand für das Unternehmen verbunden ist (fehlende Speicherkapazität, nochmalige Datenerfassung, Archivierung außerhalb des aktuellen Datenverarbeitungssystems oder Wechsel der Hard- oder Software).

- Kann im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahrs die Archivierung ab 1. Januar 2002 nachweisbar aus technischen Gründen nicht auf einem maschinell auswertbaren Datenträger erfolgen, wird dem Unternehmen Gelegenheit gegeben, seinen Archivierungspflichten bis spätestens zu Beginn des anschließenden abweichenden Wirtschaftsjahrs nachzukommen.

9. Besteht die Möglichkeit, das vorhandene oder geplante DV-System von der Finanzverwaltung als „GDPdU-konform“ zertifizieren zu lassen?

Nein, insbesondere die Vielzahl und unterschiedliche Ausgestaltung und Kombination selbst marktgängiger Buchhaltungs- und Archivierungssysteme lässt keine Aussagen der Finanzverwaltung zur Konformität der verwendeten oder geplanten Hard- und Software zu.

10. Drohen Sanktionen, wenn ein Unternehmen die Anforderungen der „GDPdU“ nicht erfüllt?

Ja, es gibt mehrere Sanktionsmöglichkeiten. Je nach den Umständen im Einzelfall kommen z.B. in Betracht: Bußgeld, Zwangsmittel, Schätzung.

Kommentierung:

Die Ziffern 1 bis 3 wiederholen die Gesetzeslage.

Ziffer 5: Über den Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO erlangt § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO eine Renaissance. § 147 Abs. 1 Nr. 5 ist eine generalklauselartig formulierte Norm, wonach „auch sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind“ geordnet aufzubewahren sind. Diese Norm gilt unverändert, betrifft also Veranlagungszeiträume auch schon vor 2002. Diese Norm erlangt nunmehr besondere Bedeutung, weil unklar ist, inwieweit E-Mails oder elektronische Bankgeschäfte nunmehr solche sonstigen Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 Nr. 5 sein können. Damit stellt sich unter einem neuen Licht die Frage der Bestimmtheit und damit die Frage der Verfassungsmäßigkeit der generalklauselartigen Formulierung. Bei allem Verständnis dafür, dass der Gesetzgeber Aufwandtatbestände schaffen will, muss jedoch für jeden Steuerpflichtigen im Vorhinein klar und einwandfrei aus dem Gesetz – und nicht erst durch die Lektüre von Verwaltungsvorschriften oder von Fragen- und Antwortkatalogen der Finanzverwaltung erkennbar sein, was der Gesetzgeber meinte. Ob dies noch bei § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO für den normalen Steuerpflichtigen erkennbar ist, erscheint allerdings mehr als fraglich, so dass begründete Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit dieser Norm gerade unter dem Licht der Aufbewahrungspflichten bzw. unter dem Licht des nunmehr ab dem 01.01.02 geltenden Datenzugriffs bestehen.

Ziffer 7: Es erscheint ernstlich fraglich, ob versehentlich im Rahmen des Datenzugriffs Daten ausgewertet werden dürfen. Fordert beispielsweise der Prüfer im Rahmen der Datenträgerüberlassung CDs für die Prüfungszeiträume an

und werden versehentlich falsche CDs ihm übergeben, liegt darin nicht die Erfüllung seines Datenzugriffsverlangens. Im Rahmen eines fairen Verfahrens müsste er hierauf den Steuerpflichtigen hinweisen. Ob er erst mal die versehentlich überlieferten Datenträger auswerten darf und verproben darf, und gerade wenn auch die Datenträger außerhalb des Prüfungszeitraums Daten enthalten, diese auswerten darf, erscheint mehr als fraglich. Denn insoweit besteht schon keine Prüfungsanordnung. Die Prüfungsanordnung begrenzt jedoch den Umfang des Datenzugriffs. Eine Prüfung ohne Prüfungsanordnung ist rechtswidrig. Folglich müssten auch die Datenträger, die versehentlich überlassen wurden und außerhalb des Prüfungszeitraums liegen, unverwertbar sein.

Anders ist auf den ersten Blick die Sach- und Rechtslage, wenn andere Datenträger als die angeforderten überlassen werden, die überlassenen Daten aber innerhalb des Prüfungszeitraums liegen. In diesem Fall liegt ebenfalls keine Erfüllung des Datenzugriffsverlangens des Prüfers vor, so dass man von ihm auch im Rahmen des fairen Verfahrens erwarten und verlangen wird müssen, dass er die falsche Lieferung beanstandet und die versehentlich zur Verfügung gestellten Disketten ohne weitere Auswertung zurückgibt. Allerdings kann er jeder Zeit, wenn die versehentlich überlassenen Disketten den Prüfungszeitraum betreffen, auch einen Datenträgerzugriff auf diese Daten und diese Disketten verlangen, so dass er einer evtl. Rückforderung des Steuerpflichtigen entgegen halten kann, dass er nunmehr auch diese Disketten einsehen möchte. Im Ergebnis wird man daher, wenn zwar nicht die angeforderten Disketten sondern andere Disketten versehentlich überlassen werden, die aber ebenfalls den Prüfungszeitraum betreffen, kaum mit Erfolg diese vom Prüfer zurückverlangen können, es sei denn, er will diese Zeiträume nicht oder nicht mehr per Datenzugriff prüfen.

Die undifferenzierte Darstellung der Finanzverwaltung in Textziffer 7 erscheint vor diesem Hintergrund als nicht richtig.

Anmerkungen:

Der Einleitungssatz, dass hier eine aktuelle Liste von Fragen und entsprechenden Antworten zu lesen sei, verspricht mehr, als die Liste dann tatsächlich hält. Insbesondere ist unklar, wer die Fragen stellt bzw. ob und welche Fragen in die Liste aufgenommen werden und wer über die Aufnahme entscheidet. Die Möglichkeit, etwa per E-Mail sogleich beim BMF die Fragen zu formulieren und in die aktuelle Fragen- und Antwortliste einzustellen, besteht leider nicht. Nach hiesigen Feststellungen ist der Fragen- und Antwortkatalog seit Monaten im Wesentlichen unverändert.

Viele spannende Fragen, die bislang in der Fachpresse oder auf Vorträgen zum Datenzugriffsrecht diskutiert werden und auf die auch bislang keine Antworten ersichtlich sind, tauchen auch rein vorsorglich gar nicht in der aktuellen Liste auf. So wären folgende Fragen sicherlich noch interessant:

1. Was passiert, wenn ein Softwarehaus insolvent wird und die Programmpflege bzw. ein Bedienungssupport eingestellt wird? Ist es in diesen Fällen für den Unternehmer entschuldbar, wenn er beispielsweise im Jahre 2010 die Daten für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2006 nicht mehr elektronisch zur Verfügung stellen kann und den Datenzugriff nicht mehr gewährleisten kann, weil das Programm nicht mehr funktioniert, die Wartung eingestellt wurde usw.? Ist hier das Ermessen der Verwaltung, ob ein Datenzugriff verlangt wird oder nicht dahingehend

eingeschränkt, dass dann der Datenzugriff nicht verlangt werden darf, sondern eine Prüfung anhand der papiermäßigen Buchführung nur vorgenommen werden darf? Man wird hier wohl von Ermessensreduzierung auf Null dahingehend ausgehen müssen, dass die Finanzverwaltung in derartigen Fällen keinen Datenzugriff verlangen darf.

2. In der Praxis soll die Datenträgerüberlassung das Ziel der Finanzverwaltung sein. Die Finanzverwaltung macht hier von dem unmittelbaren Datenzugriff oder dem mittelbaren Datenzugriff i.d.R. nicht Gebrauch, sondern verlangt die Datenträgerüberlassung. Woraus ergibt sich die Vorrangigkeit der Datenträgerüberlassung vor den anderen beiden Alternativen? Hier müsste das Verhältnismäßigkeitsprinzip angewandt werden und der geringst mögliche Eingriff im Einzelfall geprüft und angewandt werden, wenn überhaupt von dem Datenzugriff Gebrauch gemacht werden soll. Ob die Datenträgerüberlassung stets der geringste Eingriff ist von den drei möglichen Eingriffen, lässt sich nicht standardmäßig beurteilen.
3. Datenträgerüberlassung als Verstoß gegen den Ort der Prüfungsanordnung, § 6 S. 2 BPO 2000? Bei der Datenträgerüberlassung werden die Unterlagen mit an Amtsstelle genommen. Ob dies ein Verstoß gegen den Prüfungsort nach § 6 S. 2 BPO 2000 darstellt, erscheint diskussionswürdig. Denn grundsätzlich muss der Prüfungsort in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen sein, § 6 S. 2 BPO 2000.
4. Datenträgerüberlassung als Verstoß gegen die Festlegung des Betriebsprüfers, § 197 AO, § 5 Abs. 3 BPO 2000. Gem. § 197 I 1 AO ist der Betriebsprüfer zu benennen. Nach § 5 Abs. 3 BPO 2000 sind der Name des

Betriebsprüfers, eines Betriebsprüfungshelfers und andere prüfungsleitende Bestimmungen in der Prüfungsanordnung aufzunehmen, § 196 AO. Nimmt der Prüfer aufgrund der Datenträgerüberlassung die steuerlich relevanten Unterlagen mit an Amtsstelle, können auch „mal kurz“ andere Prüferkollegen oder Sonderprüfer zu einzelnen Fragen, mit denen der Prüfer nicht klar kommt, Stellung nehmen und dies besprechen oder dem Prüfer weiterhelfen. Damit ist bei der Datenträgerüberlassung stets unklar, ob und wie viele und welche Prüfer steuerlich relevante Unterlagen tatsächlich prüfen. Auch ist unklar, ob und welche Programme an Amtsstelle evtl. den Datenträger überarbeiten bzw. durchchecken. Damit liegt ein Verstoß gegen § 197 AO, § 5 III BPO 2000 bei der Datenträgerüberlassung vor, wenn der Prüfer die CD mitnimmt und andere Prüfer im Finanzamt hineinsehen läßt.

5. Im Laufe der nächsten Jahre werden Prüfroutinen über das IDEA-Programm sich entwickeln, die sämtlichen Prüfern bundesweit zur Verfügung stehen werden. Hier wird ein Datenpool entstehen, bei dem dann Prüfroutinen zu den einzelnen Fachbetrieben (z.B. Baubranche, Gaststätten, Reisegewerbe etc.) in einzelnen Fällen erprobt wurden und dann allen Prüfern bundesweit zur Verfügung gestellt werden. Diese Prüfroutinen sollen auch der Beraterschaft nicht bekannt gegeben werden. Hier bliebe für die Beraterschaft z.B. über Steuerberaterkammern oder in Fachzeitschriften die einzelnen Erkenntnisse seitens der Beraterschaft zu den einzelnen Prüfroutinen zu veröffentlichen, so dass die Prüfroutinen allgemein für die Fachkreise publiziert werden. Insbesondere fehlerhafte oder fragliche Prüfroutinen gälte es seitens der Beraterschaft zu veröffentlichen. Einen Rechtsanspruch auf Bekanntgabe aller

Prüfroutinen wird der einzelne Berater nicht haben. Allerdings wird er einen Rechtsanspruch darauf haben, erklärt zu erhalten, wie und was der Prüfer geprüft hat, um zu seinen einzelnen Mehreergebnissen zu kommen. Im Rahmen der Akteneinsicht wird man auch hier diese soweit auslegen müssen, dass man hier eine Art Prüfprotokoll bzw. Nachprüfbarkeit mit der EDV-Software der Finanzverwaltung als Berater durchführen können muss, um die einzelnen Prüfungsfeststellungen nachzuvollziehen bzw. kritisch zu überprüfen. Daher wird sich die Akteneinsicht entsprechend in einem Betriebsprüfungsverfahren nicht nur auf das Fallheft der BP (vgl. Burkhard, StV 2000, 526), sondern auch auf die Rechenvorgänge bzw. Überprüfungsvorgänge am PC der Finanzverwaltung erstrecken.

6. Darf die Finanzverwaltung aufgrund des Datenzugriffs neue Richtsatzsammlungen für sich erstellen? Der Datenzugriff erfolgt ausschließlich

für Zwecke der einzelnen Betriebsprüfung. Die Daten dürfen nicht für Richtsatzsammlungen verwertet werden. Ob dies dennoch geschieht, lässt sich nicht vorhersagen.

7. Wann sind die Daten im Falle eines Datenzugriffs durch die Finanzverwaltung zu löschen? Nach Beendigung des Betriebsprüfungsverfahrens bzw. bei steuerlichen Auswirkungen nach Bestandskraft der Bescheide sind die Daten zu löschen, da danach weder Veranlagungsbezirk noch Betriebsprüfungsstelle ein Interesse an dem Datenbestand haben. Solange allerdings über die steuerlichen Auswirkungen aus dem Datenzugriff bzw. der Betriebsprüfung gestritten wird, wird die Finanzverwaltung nicht nur berechtigt, sondern auch

verpflichtet sein, die Daten in jeder Zeit lesbarer Form vorzuhalten.

8. Was passiert, wenn die Daten (CD's) im Rahmen einer Fahndungsdurchsuchung beschlagnahmt werden? Auch hier ist die Fahndung verpflichtet, wie bei der Beschlagnahme von sonstigen Unterlagen auch, diese ordnungsgemäß aufzubewahren und nach Beendigung des steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens die Unterlagen, insbesondere auch die Datenträger in lesbarem Zustand zurückzugeben. Gehen die Daten bei der Steuerfahndung unter oder werden Datenträger dort unlesbar, trägt das Risiko insoweit die Finanzverwaltung. Sie muss sich in diesen Fällen als Beweisvereitler behandeln lassen. Denn sie hat es aufgrund der Beschlagnahme allein in der Hand, für die sorgfältige Aufbewahrung und Lagerung der Datenträger zu sorgen. Gehen die Daten bei ihr also unter, drohen ihr erhebliche Beweismachteile bis hin zur Verpflichtung, das gesamte Verfahren wegen eines unheilbaren Verfahrenshindernisses einzustellen, da sie ihre Fürsorgeverpflichtungen bezüglich der beschlagnahmten Unterlagen und Datenträger nicht wahrgenommen hat.
9. Wie ist sichergestellt, dass am Ende des Verfahrens die beschlagnahmten Daten gelöscht bzw. zurückgegeben sind? Ob hier ein Vernichtungsprotokoll oder Lösungsprotokoll erstellt wird und dem Steuerpflichtigen automatisch zur Verfügung gestellt wird, ist bislang unklar. Ob die steuerlichen Unterlagen tatsächlich gelöscht sind, wenn dies etwa brieflich durch die BP bescheinigt wird, ist ebenfalls unklar. Auch mit der Rückgabe der Diskette

ist keineswegs klar, dass die Daten nicht kopiert wurden und aufbewahrt werden.

10. Was passiert, wenn auf dem Datenträger, der der Finanzverwaltung überlassen ist, ein Virus enthalten ist? Hätte die Finanzverwaltung nicht den Datenträgerzugriff gewählt in Form der unmittelbaren Überlassung, sondern nur den unmittelbaren Datenzugriff oder den mittelbaren Datenzugriff, hätte der Laptop des Prüfers oder die EDV-Anlage der Finanzverwaltung nicht mit dem Virus infiziert werden können. Ist dies im Rahmen der Verhältnismäßigkeit bei der Ausübung des Datenzugriffs ein erheblicher Gesichtspunkt? Haftet der Steuerpflichtige, wenn der Virus auf seinem Datenträger einen Schaden beim Finanzamt anrichtet?
11. Wie geschützt sind die Daten auf dem PC des Prüfers? Der Laptop des Prüfers ist durch ein Codewort geschützt, so dass er im Falle des Verlustes bzw. Diebstahls Dritten keinen Einblick auf die dort enthaltenen Daten der Finanzverwaltung bzw. des Steuerpflichtigen gibt. Allerdings ist jeder Code und jedes Codewort durch Hacker knackbar.
12. Was passiert, wenn der Prüfer die CD verliert? Die CD selbst ist gegen die Auswertung durch Dritte nicht geschützt. Damit sind sämtliche wirtschaftliche Daten Dritten zugänglich. Der Prüfer bzw. das entsprechende Bundesland haftet hier auf Schadenersatz nach den üblichen Amtshaftungsansprüchen nach § 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG.
13. Hat der Prüfer Anspruch auf eine weitere Datenträgerüberlassung, wenn er die CD verloren oder geklaut bekommen hat bzw. kann er dann den mittelbaren oder unmittelbaren Datenzugriff verlangen?

Nachdem der Prüfer den aus hiesiger Sicht tiefgreifenden Eingriff beim Dateneinsichtsrecht genommen hat und die Datenträgerüberlassung verlangt hat und auch einen Datenträger erhalten hat, kann er nicht noch einmal den selben Datenträger verlangen, wenn er den Datenträger verloren hat oder wenn er bei ihm unlesbar geworden ist oder wenn er ihm gestohlen wurde. Denn der Anspruch auf Datenträgerüberlassung ist in diesem Fall durch Erfüllung erloschen, § 47 AO. Auf die geringeren Eingriffe des unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriffs kann er dann nicht ersatzweise übergehen, da der stärkste Eingriff bereits erfüllt ist und der Untergang der Daten in seiner Risikosphäre liegt.

14. Seit wann wird das Datenzugriffsrecht in der Praxis tatsächlich durch die Prüfer ausgeübt? Losgelöst von der rechtlichen Möglichkeit, seit dem 01.01.02 den Datenzugriff zu verlangen, ist bislang die Finanzverwaltung relativ zurückhaltend bei der Durchsetzung dieses neuen Rechts, das hier der Gesetzgeber eingeräumt hat. Nach den bisherigen Erfahrungen werden zwar nun seit Mitte d.J. vermehrt die Wünsche auf den Datenzugriff geäußert, jedoch noch nicht durchgesetzt. Soweit also ein Steuerpflichtiger bzw. dessen Berater den Zugriff verweigert bzw. aus technischen Gründen als nicht praktikabel darstellt, sieht die Finanzverwaltung von der Geltendmachung bzw. Durchsetzung des Datenzugriffs ab. Insoweit stellt sich tatsächlich auch die Frage, ob aufgrund der bisherigen Prüfungszeiträume, die i.d.R. vor 2002 liegen – mit Ausnahme von Umsatzsteuer- oder Lohnsteuersonderprüfungen – ob das Gesetz auf diese älteren Zeiträume anwendbar ist. Insoweit stellt sich die Frage, ob hier eine echte Rückwirkung vorliegt, die verfassungswidrig

wäre.

Fest steht jedenfalls, dass ab dem Veranlagungszeitraum bzw. Prüfungszeitraum 2002 der Datenzugriff rechtlich für die Finanzverwaltung möglich ist. Bei Prüfungszeiträumen ab 2002 wird sich die Finanzverwaltung daher voraussichtlich kaum den Datenzugriff ausreden lassen, wenn sie den Datenzugriff vornehmen möchte. Für die älteren Prüfungszeiträume geht dies noch nach den bisherigen Praxiserfahrungen.

15. Was sind „sonstige Unterlagen“ i.S.d. § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO? Zählen hierzu E-Mails und Online-Banking-Transaktionen? Bislang vertritt die OFD Frankfurt am Main wohl die Auffassung, dass die Online-Banking-Kontoauszüge und Transaktionen nicht den Grundsätzen der „GDPdU“ entsprechen, da sie nicht fehlerfrei übertragen werden bzw. nicht gegen Manipulationen und Veränderungen nachträglich gesichert zu sein scheinen. Ob sie aber gerade wegen ihrer nachträglichen Veränderbarkeit aufgehoben werden müssen, also einerseits die Online-Banking-Kontoauszüge nicht die normalen Kontoauszüge ersetzen, andererseits aber dennoch aufgehoben werden müssen, ist unklar.

Anmerkungen und Kommentierung von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Wiesbaden

Prüfsoftware der Finanzverwaltung

Welche Auswertungsprogramme wird die Finanzverwaltung zur Analyse der steuerlich relevanten Daten nutzen?

Beim unmittelbaren und mittelbaren Datenzugriff dürfen einzig die auf den DV-Systemen des Unternehmens zu Prüfungsbeginn bereits vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten genutzt werden.

Beim Datenzugriff in Form der Datenträgerüberlassung bedient sich die Finanzverwaltung bundeseinheitlich der frei auf dem Markt verfügbaren und bei Wirtschaftsprüfern bereits seit langem verbreiteten Prüfsoftware „IDEA“. Deren Installation erfolgt ausschließlich auf den Laptops der Außenprüfer und Arbeitsplatzrechnern der Finanzverwaltung. Auf DV-Systemen des Unternehmens oder eines beauftragten Dritten darf die Prüfsoftware hingegen durch die Finanzbehörde keinesfalls installiert werden.

Welche Dateiformate werden von der Prüfsoftware der Finanzverwaltung akzeptiert?

Folgende Dateiformate werden von der aktuellen Version der Prüfsoftware IDEA problemlos gelesen und erfüllen damit die Voraussetzung der maschinellen Verwertbarkeit im Sinne der „GDPdU“ - sofern die zur Auswertung der Daten notwendigen Strukturinformationen gleichfalls in maschinell verwertbarer Form bereitgestellt werden:

- ASCII feste Länge
- ASCII Delimited (einschließlich Kommagetrennter Werte)
- EBCDIC feste Länge
- EBCDIC Dateien mit variabler Länge
- Excel (auch ältere Versionen)
- Access (auch ältere Versionen)

- dBASE
- Lotus 123
- ASCII-Druckdateien (plus Info für Struktur und Datenelemente etc.)
- Dateien von SAP/AIS
- Konvertieren von AS/400 Datensatzbeschreibungen (FDF-Dateien erstellt von PC Support/400) in RDE-Datensatzbeschreibungen
- Import durch ODBC-Schnittstelle

Nicht erkennbare Dateiformate müssen in lesbare Formate konvertiert werden.

Welche Datenträger akzeptiert die Finanzverwaltung?

Als verbreitete und kostengünstige Datenträger akzeptiert die Finanzverwaltung CD-ROM's und DVD's im 180-Standard. Über diese Datenträger hinaus können bei der Datenträgerüberlassung auch Disketten verwendet werden, sofern diese das Dateisystem „MS-DOS“ oder „FAT“ enthalten.

Müssen für Zwecke der Datenträgerüberlassung gesonderte Schnittstellen zur Prüfsoftware in den Buchhaltungs- und Archivierungssystemen geschaffen werden?

Der Finanzverwaltung ist bekannt, dass gerade die Datenträgerüberlassung dem geprüften Unternehmen erhebliche Probleme bereiten kann. Bei dieser Form des Datenzugriffs sind dem Prüfer die gespeicherten steuerlich relevanten Daten samt aller zur Auswertung notwendigen Informationen wie Formatangaben, Dateistruktur, Felddefinitionen und Verknüpfungen

(beispielsweise zwischen den einzelnen Feldern der eingesetzten Datenbank) auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zu übergeben. Und zwar auch dann, wenn sich die Daten bei einem mit der Buchhaltung beauftragten Unternehmen befinden oder von einem Rechenzentrum zentral Archivierungsdaträger erstellt und an den Steuerberater versandt werden.

Die angeforderten Strukturinformationen sind hingegen vor allem kleineren und mittleren Unternehmen häufig nicht bekannt. Aus diesem Grunde hat die Finanzverwaltung mit Herstellern von Entgeltabrechnungs-, Finanzbuchhaltungs- und Archivierungssystemen sowie dem deutschen Vertrieb der Prüfsoftware „IDEA“ (Fa. Audicon, Düsseldorf) eine einheitliche technische Bereitstellungshilfe zur Format- und Inhaltsbeschreibung der steuerlich relevanten Daten entwickelt. Ziel ist die automatisierte Weitergabe aller zur Auswertung vom Prüfer benötigten Informationen über den Datenbestand, ohne die geprüften Unternehmen personell und finanziell — beispielsweise durch Beauftragung externer Softwarespezialisten - über das unbedingt erforderliche Maß hinaus in Anspruch nehmen zu müssen.

Der „Beschreibungsstandard für die Datenträgerüberlassung“ definiert die Datenimport-Schnittstelle zur automatisierten Übernahme steuerlich relevanter Daten einschließlich der zur maschinellen Auswertung erforderlichen Verknüpfungen. Dieser Schnittstelle können und sollen sich die Softwarehersteller bedienen, um ihren Kunden die Möglichkeit zur problemlosen Datenübergabe bei angeforderter Datenträgerüberlassung im Rahmen einer Außenprüfung zu bieten.

Weitergehende Informationen zum „Beschreibungsstandard für die Datenträgerüberlassung“ stehen auf der Internet-Seite des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) zum Download bereit.

Die aktuelle ausführliche technische Beschreibung kann bei der Fa. Audicon (www.audicon.net) kostenlos angefordert werden.

Aufbewahrungs- und Archivierungsanforderungen

Welche Aufbewahrungsfristen (6 oder 10 Jahre) gelten für welche Unterlagen?

Die **10-jährige Aufbewahrungsfrist** gilt für Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen (Dokumentation), ferner für Buchungsbelege.

Für die übrigen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen (z.B. empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe, Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe) gilt die **6-jährige Aufbewahrungsfrist**. Die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen sind in § 147 Abs. 1 Abgabenordnung, die Aufbewahrungsfristen in § 147 Abs. 3 Abgabenordnung geregelt.

Besteht wegen des neuen Datenzugriffsrechts der Finanzverwaltung eine Pflicht zur Digitalisierung eingehender Unterlagen (Eingangsrechnungen, Belege, Geschäftsbriefe etc.)?

Nein, weder die „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ (GDPdU) vom 16. Juli 2001 noch die „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“ (GoBS) vom 7. November 1995 - IV A 8 — 5 0316 — 52/95 - verpflichten die Unternehmen dazu, originär in Papierform anfallende Unterlagen zu digitalisieren. Werden diese Unterlagen aus betrieblichen Erfordernissen jedoch GoBS-konform digitalisiert, besteht hingegen selbstverständlich ein Zugriffsrecht der Finanzverwaltung auf die digitalisierten Unterlagen. Dies sollte bei einer Entscheidung über die Anschaffung eines Dokumenten-Management-Systems unbedingt berücksichtigt werden.

Faustregel: Alle Daten des Rechnungswesens, die einmal beim Steuerpflichtigen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger gespeichert waren, sind auch in dieser Form vorzuhalten, damit sie durch die Finanzbehörde maschinell ausgewertet werden können. Daten auf Papier oder Mikrofilm können nicht maschinell ausgewertet werden.

Wie müssen die bei der Datenträgerüberlassung angeforderten Daten strukturiert sein? Reicht eine Textdatei zur Volltextsuche oder ein „selbsttragendes“ Archivierungssystem aus?

Nach den „GDPdU“ sind der Finanzbehörde mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen alle zur Auswertung der Daten notwendigen Strukturinformationen in maschinell auswertbarer Form zur Verfügung zu stellen. Unter dem Begriff „maschineller Auswertbarkeit“ versteht die Finanzverwaltung den „wahlfreien Zugriff auf alle gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und Verknüpfung mit Sortier- und

Filterfunktionen unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit.“ Diese Voraussetzung erfüllt eine Volltextsuche oder „View“-Funktion regelmäßig nicht. Insbesondere reicht nach den „GDPdU“ ein selbsttragendes System nicht aus, das in einer Datenbank nur die für archivierte Dateien vergebenen Schlagworte als Indexwerte nachweist.

Mangels wahlfreier Zugriffsmöglichkeit akzeptiert die Finanzverwaltung darüber hinaus keine Reports oder Druckdateien, die vom Unternehmen ausgewählte („vorgefilterte“) Datenfelder und -sätze aufführen, jedoch nicht mehr alle steuerlich relevanten Daten enthalten. Gleiches gilt für archivierte Daten, bei denen während des Archivierungsvorgangs eine „Verdichtung“ unter Verlust vorgeblich steuerlich nicht relevanter, originär aber vorhanden gewesener Daten stattgefunden hat.

Sofern Unterlagen nicht zur Weiterverarbeitung in einer DV-gestützten Buchführung geeignet sind, besteht keine Verpflichtung zur Archivierung in maschinell auswertbarer Form. Als Beispiel führen die „GDPdU“ Textdokumente an. Gilt dies auch für Rechnungen, die auf einer Speicherschreibmaschine mit Textbausteinen oder mit Textverarbeitungs- und Tabellenkalkulationsprogrammen erstellt werden?

Da die auf einer Speicherschreibmaschine erstellten Ausgangsrechnungen nicht originär digital und zur maschinellen Weiterverarbeitung geeignet sind, besteht keine Verpflichtung zur Aufbewahrung in maschinell lesbarer Form. Völlig unberührt davon bleibt jedoch die schon seit jeher bestehende Aufbewahrungspflicht einer solchermaßen erstellten Ausgangsrechnung in Papierform.

Hinsichtlich unter Zuhilfenahme von Textverarbeitungs- und Tabellenkalkulationsprogrammen erstellten Ausgangsrechnungen muss differenziert werden: Eignen sich diese Ausgangsrechnungen zur Weiterverarbeitung in einem DV-gestützten Buchführungssystem, sind sie nach dem Wortlaut der „GDPdU“ auch in maschinell auswertbarer Form vorzuhalten. Denkbare Beispiele: Auflistungen einer Vielzahl von Einzelpositionen und Einzelbeträge innerhalb einer Tabelle.

Nach den „GDPdU“ dürfen Daten nicht mehr ausschließlich in nicht maschinell auswertbaren Formaten (Microfilm, pdf-Format etc.) archiviert werden. Unter welchen Voraussetzungen ist auch weiterhin die Speicherung von Unterlagen in maschinell nicht auswertbaren Formaten erlaubt?

Bei der Archivierung muss zwischen der nach wie vor erlaubten Speicherung entsprechend den „Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“ (GoBS) von digitalisierten Unterlagen in maschinell nicht auswertbaren Formaten wie zum Beispiel tiff oder pdf und der Archivierung von Buchführungsdaten unterschieden werden. Werden Buchführungsdaten in maschinell nicht auswertbare Formate überführt, kann auf die Daten nicht mehr wahlfrei zugegriffen werden. So ist bei einer ausschließlichen Archivierung der Konten im pdf- oder tiff-Format eine maschinelle Auswertung durch betriebliche Auswertungsprogramme oder die Prüfsoftware der Finanzverwaltung nicht mehr möglich.

Aus diesem Grunde geben die „GDPdU“ die Archivierung von Buchführungsdaten in maschinell auswertbaren Formaten vor, während beispielsweise Belege weiterhin in graphischen Formaten gespeichert werden

dürfen.

Unter welchen Voraussetzungen besteht eine Verpflichtung zur Archivierung hausinterner Zwischenformate zusammen mit den original empfangenen oder abgesandten Datenformaten?

Hinsichtlich der Vorhaltung hausinterner Zwischenformate ist zwischen den während des Verarbeitungsprozesses vom Buchführungssystem erzeugten Dateien und konvertierten aufbewahrungspflichtigen Unterlagen zu differenzieren.

Nicht aufbewahrungspflichtig sind die während der maschinellen Verarbeitung durch das Buchführungssystem erzeugten Dateien, sofern diese ausschließlich einer temporären Zwischenspeicherung von Verarbeitungsergebnissen dienen und deren Inhalte im Laufe des weiteren Verarbeitungsprozesses vollständig Eingang in die Buchführungsdaten finden. Voraussetzung ist jedoch, dass bei der weiteren Verarbeitung keinerlei „Verdichtung“ steuerlich relevanter Daten vorgenommen wird.

Dem entgegen sind bei der Konvertierung aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format sowohl das Originalformat als auch die konvertierte Version zu archivieren und mit demselben Index zu verwalten.

Nach den „GDPdU“ darf bei einem Systemwechsel nur dann von der Aufbewahrung bislang verwendeter Hard- und Software abgesehen werden, wenn die maschinelle Auswertbarkeit der Daten durch das neue System gewährleistet ist. Dazu ist im Regelfall jedoch eine Datenkonvertierung nötig, die

wiederum der in den „GoBS“ verlangten Unveränderbarkeit der gespeicherten Daten widerspricht.

Bei der Datenkonvertierung zwecks Sicherstellung der maschinellen Auswertbarkeit durch das neu angeschaffte System gehen die Regelungen zum Datenzugriff vor. Voraussetzung ist jedoch, dass ausschließlich das Format der Daten umgesetzt, nicht aber eine inhaltliche Änderung der Daten vorgenommen wurde. Beispielfhaft seien an dieser Stelle die Umsetzung des Datums- und Währungsformats genannt.

Unter welchen Voraussetzungen und in welchen Formaten müssen E-Mails archiviert oder für den Datenzugriff bereit gehalten werden?

E-Mails, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, sind nach den allgemeinen Vorschriften des § 147 Abgabenordnung aufzubewahren. Eine elektronisch übersandte E-Mail stellt ein originär digitales Dokument dar, dass für den Datenzugriff im Originalformat maschinell auswertbar vorgehalten werden muss. Dies gilt beispielsweise für eine per E-Mail übermittelte Reisekostenabrechnung in einem Tabellenkalkulationsformat.

Nach den „GoBS“ (Abschnitt VIII., Wiedergabe der auf Datenträgern geführten Unterlagen) sind auch E-Mails als originär digitale Dokumente mit einem unveränderbaren Index zu versehen, unter dem das archivierte digitale Dokument bearbeitet und verwaltet werden kann.

Hinsichtlich der maschinellen Auswertbarkeit ist jedoch nicht entscheidend, ob die per E-Mail übermittelten Daten automatisiert Eingang in das verwendete Buchhaltungssystem gefunden haben oder im betrieblichen DV-

System Importfunktionen zur Übernahme von steuerlich relevanten Daten aus dem Textkörper von E-Mails oder angehängter Dateien vorhanden sind. Als Beispiel sei eine E-Mail aufgeführt, die steuerlich relevante Vertragsgestaltungen enthält. Über den nach „GoBS“ geforderten Index ist die maschinelle Auswertbarkeit — der wahlfreie Zugriff — auf die im Originalformat zu archivierende E-Mail auch in solchen Fällen sicherzustellen.

E-Mails mit nicht steuerlich relevanten Inhalten müssen hingegen weder archiviert noch für den Datenzugriff vorgehalten werden.

Dürfen Daten im Archiv auch nach Inkrafttreten des Rechts auf Datenzugriff verschlüsselt werden?

Ja, wenn hierdurch die maschinelle Auswertbarkeit sowie die Lesbarmachung der Daten nicht beeinträchtigt wird. Eine Installation der im Unternehmen verwendeten Entschlüsselungsprogramme auf DV-Systemen der Finanzverwaltung oder Laptops der Prüfer ist jedoch nicht möglich. Beim Datenzugriff in Form der Datenträgerüberlassung muss deshalb die Entschlüsselung der übergebenen steuerlich relevanten Daten spätestens bei der Datenübernahme auf Systeme der Finanzverwaltung erfolgen.

Auf welchen Speichermedien darf archiviert werden?

Für den Datenzugriff sind die neuen Archivierungsvorschriften in Abschnitt III der „GDPdU“ zu beachten. Daneben gelten die allgemeinen Aufbewahrungsvorschriften der Abgabenordnung. § 147 Abs. 2 der Abgabenordnung enthält Bestimmungen zur Form der Aufbewahrung. Die Regelung ist bewußt so gefaßt worden, dass sie keine

bestimmte Technologie oder Speichermedien vorschreibt. Empfangene Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege dürfen nur auf solchen DV-Systemen aufbewahrt werden, die es technisch ermöglichen, dass bei ihrer Wiedergabe eine bildliche Übereinstimmung mit dem Original gegeben ist. Bei den anderen Unterlagen genügt eine inhaltliche Übereinstimmung. Nähere Regelungen zur Datensicherheit (z.B. Schutz vor unberechtigter Veränderung, Verlust, Vernichtung der Datenträger) enthält Tz. 5 der Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme — GoBS - (Bundessteuerblatt 1995 Teil I S. 738 ff.).

Originär digitale Unterlagen sind während der gesamten gesetzlichen Aufbewahrungsfrist in maschinell lesbarer und auswertbarer Form vorzuhalten. Eine alleinige Aufzeichnung auf Mikrofilm reicht nicht mehr aus. Sofern der digitale Datenbestand nicht während der gesamten Aufbewahrungsfrist zwecks maschineller Auswertung vorgehalten wird, entspricht ein derartiges Archivierungskonzept nicht den Anforderungen der „GDPdU“.