

Entwurf eines BMF-Schreibens

Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung der Regelungen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (§ 146 Abs. 5, §147 Abs. 2, 5, 6, § 200 Abs. 1 AO und § 14 Abs. 4 UStG) folgendes:

I. Datenzugriff

Nach § 147 Abs. 6 AO ist der Finanzbehörde das Recht eingeräumt, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zu nutzen. Dieses Recht steht der Finanzbehörde nur im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen zu. Durch die Regelungen zum Datenzugriff wird der sachliche Umfang der Außenprüfung (§ 194 AO) nicht erweitert. Gegenstand der Prüfung sind weiterhin die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen. Es ist jedoch erforderlich, die Prüfungsmethoden den modernen Buchführungstechniken anzupassen. Dies gilt um so mehr, als in zunehmendem Maße der Geschäftsverkehr papierlos abgewickelt wird und ab dem 1. Januar 2002 der Vorsteuerabzug aus elektronischen Abrechnungen mit Signatur nach dem Signaturgesetz möglich ist.

Bei der Ausübung dieses Rechtes stehen der Finanzbehörde drei Möglichkeiten zur Verfügung:

1. Sie hat das Recht, selbst unmittelbar auf das Datenverarbeitungssystem dergestalt zuzugreifen, dass sie die vom Steuerpflichtigen eingesetzte Hard- und Software bei der Prüfung der gespeicherten Buchführungsdaten nutzt. Dabei darf sie im Wege des Nur-Lesezugriffs allein mit Hilfe dieser Hard- und Software vor Ort auf die elektronisch gespeicherten steuerlich relevanten Daten, insbesondere in folgenden Bereichen zugreifen:

- Finanzbuchhaltung
- Kosten-Leistungsrechnung
- Warenwirtschaftssystem/Materialwirtschaftssystem
- Anlagenbuchhaltung
- Dokumenten-Managementsysteme oder andere Archivierungssysteme
- Lohnbuchhaltung

Der Nur-Lesezugriff umfaßt neben der Sichtbarmachung auch das Filtern und Sortieren der Daten, ggf. unter Einsatz vorhandener Auswertungsprogramme. Dabei ist die Veränderbarkeit des Datenbestandes ausgeschlossen.

2. Sie kann aber auch den Steuerpflichtigen zu einer rein technischen Mithilfe auffordern und verlangen, dass er die Daten nach ihren Vorgaben vor Ort maschinell auswertet oder von Dritten auswerten lässt. Dies schließt die Verarbeitung von Testdaten ein.
3. Sie kann ferner verlangen, dass ihr die gespeicherten Unterlagen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Auswertung überlassen werden.

Die Entscheidung, von welcher Möglichkeit die Finanzbehörde Gebrauch macht, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen; falls erforderlich, kann sie auch mehrere Möglichkeiten in Anspruch nehmen.

Der Steuerpflichtige hat die Finanzbehörde bei Ausübung ihres Rechts auf Datenzugriff zu unterstützen (§ 200 Abs. 1 AO).

Im einzelnen gilt folgendes:

- Zu 1. Beim unmittelbaren Zugriff hat der Steuerpflichtige dem Prüfer die für den Datenzugriff erforderlichen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen und ihn in das DV-System einzuweisen. Die Zugangsberechtigung muss so ausgestaltet sein, dass dem Prüfer der Nur-Lese-Zugriff auf alle steuerlich relevanten Daten eingeräumt wird. Sie umfasst u.a. auch die Nutzung der im DV-System vorhandenen Auswertungsprogramme.

Zu 2. Zur technischen Mithilfe gehört neben der Zurverfügungstellung von Hard- und Software die Gestellung von mit dem DV-System vertrauten Personen.

Zu 3. Mit den gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen sind der Finanzbehörde alle zur Auswertung der Daten notwendigen Informationen (z.B. über die Dateistruktur, die Datenfelder sowie interne und externe Verknüpfungen) zur Verfügung zu stellen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen sich die Daten bei Dritten befinden.

Die Finanzbehörde hat bei Anwendung der Regelungen zum Datenzugriff den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Sie kann demnach beim unmittelbaren Zugriff (Nummer 1) und beim mittelbaren Zugriff (Nummer 2) nicht verlangen, dass bereits vor dem 1. Januar 2002 archivierte Daten für Zwecke ihrer maschinellen Auswertung (§ 147 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO i.V. mit § 147 Abs. 6 AO) nochmals in das DV-System eingespeist (reaktiviert) werden, wenn dies mit unverhältnismäßigem Aufwand für den Steuerpflichtigen verbunden wäre (z.B. fehlende Speicherkapazität). Kommt hiernach eine Reaktivierung von Daten nicht in Betracht, braucht der Steuerpflichtige auch nicht die für eine maschinelle Auswertung der betreffenden Daten erforderliche Hard- und Software zur Verfügung zu halten, wenn sie nicht mehr im Einsatz ist. Dies gilt auch, wenn die Aufbewahrungsfrist (§ 147 Abs. 3 AO) noch nicht abgelaufen ist.

Diese für die maschinelle Auswertbarkeit der Daten erforderliche technische, organisatorische und zeitliche Einschränkung bezieht sich nicht auf die Pflicht des Steuerpflichtigen zur Lesbarmachung der Daten (§ 147 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO, § 147 Abs. 5 AO). Die Lesbarmachung muss während der ganzen Aufbewahrungsfrist sichergestellt sein.

II. Prüfbarkeit digitaler Unterlagen

1. Elektronische Abrechnungen i. S. d. § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG

Die qualifizierte elektronische¹ Signatur ist Bestandteil der elektronischen Abrechnung. Der Originalzustand des übermittelten Dokuments muß jederzeit überprüfbar sein. Dies setzt neben den Anforderungen nach Abschnitt VIII, Buchst. b) Nr. 2. des BMF-Schreibens zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) vom 7. November 1995 (BStBl I S. 738) insbesondere voraus, dass

- vor einer weiteren Verarbeitung der elektronischen Abrechnung die qualifizierte elektronische² Signatur im Hinblick auf die Integrität der Daten und die Signaturberechtigung geprüft werden und das Ergebnis dokumentiert wird;
- die Speicherung der elektronischen Abrechnung auf einem Datenträger erfolgt, der Änderungen nicht mehr zuläßt. Bei einer temporären Speicherung auf einem änderbaren Datenträger muß das DV-System sicherstellen, dass Änderungen nicht möglich sind;
- bei Umwandlung (Konvertierung) der elektronischen Abrechnung in ein unternehmens-eigenes Format (sog. Inhouse-Format) beide Versionen archiviert und nach den GoBS mit demselben Index verwaltet werden sowie die konvertierte Version als solche gekennzeichnet wird;
- der Signaturprüf Schlüssel³ aufbewahrt wird;
- bei Einsatz von Kryptographietechniken auch der Schlüssel zur Entschlüsselung der elektronischen Abrechnung aufbewahrt wird;
- der Eingang der elektronischen Abrechnung, ihre Archivierung und ggf. Konvertierung sowie die weitere Verarbeitung protokolliert werden;
- die Übertragungs-, Archivierungs- und Konvertierungssysteme den Anforderungen der GoBS, insbesondere an die Dokumentation, an das interne Kontrollsystem, an das Sicherungskonzept sowie an die Aufbewahrung entsprechen;
- das qualifizierte Zertifikat aufbewahrt wird⁴.

¹ S. Entwurf eines Gesetzes über Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen und zur Änderung weiterer Vorschriften

² S. Fn. 1

³ S. Fn. 1

⁴ S. Fn. 1

2. Sonstige aufbewahrungspflichtige Unterlagen

Bei sonstigen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 AO, die digitalisiert sind und nicht in Papierform übermittelt werden, muß das dabei angewendete Verfahren den GoBS entsprechen.

Der Originalzustand der übermittelten Daten muß erkennbar sein (§ 146 Abs. 4 AO). Die Speicherung hat auf einem Datenträger zu erfolgen, der Änderungen nicht mehr zuläßt. Bei einer temporären Speicherung auf einem änderbaren Datenträger muß das DV-System sicherstellen, dass Änderungen nicht möglich sind..

Bei Umwandlung (Konvertierung) der sonstigen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen in ein unternehmenseigenes Format (sog. Inhouse-Format) sind beide Versionen zu archivieren und nach den GoBS mit demselben Index zu verwalten sowie die konvertierte Version als solche zu kennzeichnen.

Wenn Signaturschlüssel oder kryptographische Verfahren verwendet werden, sind die verwendeten Schlüssel aufzubewahren.

Bei sonstigen aufbewahrungspflichtigen Unterlagen sind der Eingang, ihre Archivierung und ggf. Konvertierung sowie die weitere Verarbeitung zu protokollieren.

III. Archivierung digitaler Unterlagen

Originär digitale Unterlagen nach § 146 Abs. 5 AO sind auf maschinell verwertbaren Datenträgern zu archivieren. Sie dürfen nicht ausschließlich in ausgedruckter Form oder auf Mikrofilm aufbewahrt werden. Somit reicht die Aufzeichnung im COM-Verfahren (Computer-Output-Microfilm) nicht mehr aus.

Originär in Papierform angefallene Unterlagen können weiterhin mikroverfilmt werden.

IV. Anwendung

Die Regelungen zum Datenzugriff (Abschnitt I.) sind bei steuerlichen Außenprüfungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2001 beginnen.

Die Regelungen zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (Abschnitt II.) gelten

- a) für elektronische Abrechnungen mit Inkrafttreten des § 14 Abs. 4 Satz 2 UStG (1. Januar 2002),
- b) für sonstige aufbewahrungspflichtige Unterlagen, die nach dem 31. Dezember 2001 erstellt werden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.