

BEDEUTUNG VON VORSYSTEMEN FÜR FINANZBUCHHALTUNG UND BESTEUERUNGSVERFAHREN

MERKBLATT NR. 1833.3 | 05 | 2021

INHALT

1. Einführung

2. Grundaufzeichnungen

- 2.1 Bedeutung der Grundaufzeichnungen
- 2.2 Ordnungsmäßigkeitsanforderungen
- 2.3 Zertifizierung von Vorsystemen

3. Systemzusammenhang

- 3.1 Nutzung von Vorsysteminformationen
- 3.2 Vorsystembelege
- 3.3 Sonstige Grundaufzeichnungen
- 3.4 Schnittstellenkontrolle
- 3.5 Manuelle Schnittstellen und Medienbrüche
- 3.6 Widerspruchsfreier Belegnachweis

4. Besonderheiten

- 4.1 DMS/CMS und Co.
- 4.2 E-Commerce/Webshops
- 4.3 Buchungssysteme
- 4.4 Zahlungsverkehr
- 4.5 E-Mail, Kalender und Co.

5. Datenbereitstellung

- 5.1 Aufbewahrung und Bereitstellung

- 5.2 Abschaltung von Altsystemen

6. Prüfungsansätze der Finanzverwaltung

- 6.1 Basis: E-Bilanz

- 6.2 Vorgehensweise

- 6.3 Anforderung von Vorsystemdaten und Vorsysteminformationen

- 6.4 Lücken- und Duplikatsanalysen

- 6.5 Detailinformationen zum Vorratsbestand

- 6.6 Verrechnungspreise (gegenüber Dritten und IC)

- 6.7 Fakturierung und Grunddaten dazu

- 6.8 Ferngesteuerte BP

7. Reaktionsmöglichkeiten

- 7.1 Vermeidung formaler Mängel

- 7.2 Prüferische Herangehensweise durch den Steuerberater

- 7.3 Hinterfragen der verwendeten Methoden

- 7.4 Trennung von Verprobung und Schätzung

- 7.5 Verbindung von VFD und TCM

8. Zusammenfassung und Fazit

1. EINFÜHRUNG

Betriebliche Prozesse werden auch bei kleinen und mittleren Unternehmen zunehmend digital abgewickelt. Handelt es sich dabei um Leistungserstellungsprozesse, die in Kassensystemen, Warenwirtschaftssystemen oder auch Webshops abgebildet sind, werden die Anwendungen aus Sicht der Rechnungslegung als Vorsysteme bezeichnet. In diesen Systemen entstehen die Grundaufzeichnungen zu Einkauf, Verkauf, Bestandsführung und betrieblicher Leistungserstellung, die als aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle auch Niederschlag im Rechnungswesen und im Jahresabschluss finden.

Bisher liegen der Finanzbuchhaltung kleinerer Unternehmen regelmäßig optisch aufbereitete Belege zugrunde (Papier, PDF- und Bilddateien), die dem Steuerberater unabhängig von einer Verarbeitung in einem Vorsystem übermittelt werden. Abweichungen sind daher schon aufgrund der „manuellen Schnittstelle“ und der unterschiedlichen Zielsetzung der Systeme programmiert.

Da Abweichungen zwischen Grundaufzeichnungen und Buchungsstoff jedoch nicht auftreten dürfen oder zumindest erklärungsbedürftig sind, ergibt sich die Notwendigkeit für den Steuerberater, sich auch mit den Vorsysteminformationen zu befassen und zusammen mit dem Mandanten für einen widerspruchsfreien Belegnachweis zu sorgen. Die

expliziten Anforderungen in den GoBD¹ lassen dazu nur wenig Spielraum und erfordern eine prüferische Herangehensweise durch den Steuerberater.

Dieses Merkblatt soll daher den Berater und seine Mandanten bei der ordnungsgemäßen Erstellung der Finanzbuchhaltung und der Steuererklärungen unter Nutzung von Vorsystem- und Schnittstelleninformationen unterstützen. Hinweise zu möglichen Prüfungsansätzen der Finanzverwaltung auf Basis der Vordaten und weiterer Vordateninformationen runden die Informationen dieses Merkblatts ab.

2. GRUNDAUFZEICHNUNGEN

2.1 Bedeutung der Grundaufzeichnungen

Jeder Geschäftsfall muss sich anhand der Grundaufzeichnungen von der Anbahnung (Angebot oder Bestellung), über die Durchführung, die Fakturierung bis zum Zahlungsausgleich anhand der betrieblichen Aufzeichnungen und der Verbuchung in seiner steuerlichen Auswirkung nachvollziehen und nachprüfen lassen. Daher müssen alle Unterlagen aufbewahrt werden, die dazu dienen, den Geschäftsfall genau zu rekonstruieren. Nur so kann im Rahmen einer Prüfung nachvollzogen werden, wie ein Umsatz entstanden ist und wie die Besteuerungsgrundlage ermittelt wurde. Sofern diese Unterlagen in digitalen Anwendungen enthalten sind, sind die Datensätze und die begleitenden Aufzeichnungen als Grundaufzeichnung aufzubewahren, auch wenn nicht in allen Fällen eine Aufbewahrungspflicht besteht („sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind“, siehe § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO). Mit den Buchhaltungsinformationen allein werden die Anforderungen an die Nachprüfbarkeit nur in seltenen Fällen erfüllt werden können.

Solche Grundaufzeichnungen können z. B. Stücklisten in einem Warenwirtschaftssystem sein, aber auch E-Mails, die notwendige Informationen zur Nachvollziehbarkeit eines steuerrelevanten Vorgangs enthalten. So kann z. B. eine E-Mail mit einer Weisung an den Steuerberater zur Ausübung von Wahlrechten eine Grundaufzeichnung sein, wenn diese Vorgaben nicht an anderer Stelle in der Verfahrensdokumentation enthalten sind.

Als digitale Grundaufzeichnung sind daher alle Informationen relevant, die das „Wann, Wie, Wer, Warum“ zu einem Geschäftsvorfall erläutern. Dies gilt erst recht für Vorgänge, die keinen expliziten Niederschlag in der Buchführung finden, weil das Geschäft am Ende nicht oder anderweitig durchgeführt wurde (Negativbeweis). Hier empfiehlt sich die Aufbewahrung, obwohl nach herrschender Meinung keine Aufbewahrungspflicht besteht.

Zu beachten ist außerdem, dass unterschiedliche Steuerarten auch unterschiedliche Anforderungen an die Aufzeichnungen stellen, die aber in Summe zu erfüllen sind. So ist die gültige USt-ID eines Lieferanten für die Gewinnermittlung nicht notwendig, für die Umsatzbesteuerung jedoch essenziell.

2.2 Ordnungsmäßigkeitsanforderungen

Vorsysteme, die Grundaufzeichnungen enthalten, müssen die grundlegenden Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanforderungen der GoB (konkretisiert in den GoBD) so erfüllen, dass die enthaltenen Informationen dauerhaft als belastbare Nachweise verwendet werden können. Hierzu unterscheiden die GoBD in Aufzeichnungen mit Belegqualität sowie sonstige Aufzeichnungen (Rz. 84 GoBD) und fordern eine „Belegsicherung und die Garantie der Unverlierbarkeit des Geschäftsvorfalles“ (Rz. 85 GoBD).

Nur soweit bereits die Grundaufzeichnung Belegfunktionen erfüllt, gelten allerdings die Anforderungen aus Rz. 82 GoBD vollumfänglich. Danach sind solche Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen und ein Belegzusammenhang zu wahren. Ebenso gelten dann das Verbot unprotokollierter Änderungen sowie die Vorgaben zur Festschreibung von Datensätzen (Rz. 84 GoBD).

Zu unterscheiden sind demnach Vorerfassungen, aus denen erst noch Belege erzeugt werden, und Belegvorgänge, die keiner weiteren Transformation mehr unterzogen werden.

Obwohl an Vorerfassungen wohl weniger hohe Anforderungen zu stellen sind als an Buchungen, empfiehlt es sich, auch bei diesen für nachvollziehbare Systemzustände zu sorgen.

2.3 Zertifizierung von Vorsystemen

Auch wenn in Rz. 179 der GoBD eine Bindungswirkung von Zertifizierungen pauschal verneint wird, können sich daraus durchaus Argumentations- oder Beweislastvorteile ergeben. Eine qualifizierte Zertifizierung (z. B. nach IDW PS 880²), die eine grundsätzliche „Ordnungsmäßigkeit by design“ (insbesondere zur Beleg-, Konten-, Journal- und Buchungsfunktion) bestätigt, lässt dem Betriebsprüfer nur noch Spielraum zur Darlegung von Fehlern in der individuellen Parametrisierung („by default“). Hinsichtlich der Risiken aus formalen Fehlern in Vordaten sind zertifizierte Systeme daher zu bevorzugen, auch wenn diese von den Finanzbehörden nicht gefordert werden.

¹ Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD – BMF V A 4 – S 0316/19/10003 :001 Stand 28.11.2019).

² Prüfungsstandard des Instituts der Wirtschaftsprüfer e. V. – IDW PS 880 a. F. „Die Prüfung von Softwareprodukten“, der eine Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit rechnungslegungsbezogener Programmfunktionen enthält.

3. SYSTEMZUSAMMENHANG

3.1 Nutzung von Vorsysteminformationen

Um eine eindeutige Übereinstimmung zwischen Vorsystemdaten und der Abbildung in der Finanzbuchhaltung zu erreichen, ist zu unterscheiden in Vorsystemdaten, die selbst Belegqualität haben (z. B. Fakturen oder Eingangsrechnungen) und sonstige Grundaufzeichnungen (s. o.).

Relevant sind dabei alle Systeme, die Daten zur Weiterverarbeitung an die Finanzbuchhaltung, die Jahresabschlussstellung oder für Besteuerungszwecke bereitstellen.

3.2 Vorsystemebelege

Für belegmäßige Datensätze ist die direkte Übernahme der Vorsystemdaten, ggf. mit Ergänzungen, erste Wahl. Dies erfolgt über eine entsprechende (teil-)automatisierte Schnittstelle.

Die Daten fast aller Vorsysteme können bei entsprechender Fachkenntnis mit relativ wenig Aufwand als definierte Datensätze zu Prüfzwecken exportiert werden. Seit der expliziten Anforderung in den GoBD sollte eine solche Ausgabe eigentlich auch als Ordnungsmäßigkeits- und Qualitätsmerkmal jedes Vorsystems (Standardfunktion) realisiert sein.

Was für Prüfzwecke funktioniert, kann aber auch im laufenden Betrieb genutzt werden. Auf Seite der Finanzbuchhaltung sind solche definierten Datensätze regelmäßig über eine Importschnittstelle direkt als Buchung oder Vorfassung verwendbar.

3.3 Sonstige Grundaufzeichnungen

Obschon aus den sonstigen Vorsystemaufzeichnungen definitionsgemäß nicht direkt Buchungsbelege entstehen, empfiehlt es sich, auch im Hinblick auf die von den GoBD geforderten Kontrollen, zumindest ein Abstimmungsverfahren zur Finanzbuchhaltung einzurichten. Dies kann anhand von Systemreports oder durch datenanalytische Ansätze erfolgen, indem Vorsystemergebnisse mit den zugehörigen Buchhaltungsdaten verglichen werden.

3.4 Schnittstellenkontrolle

Neben der eher summarischen operativen Abstimmung zwischen Vorsystemen und Finanzbuchhaltung (Summen- oder Kennzahlenvergleiche) sollte auch die technische Korrektheit, zumindest der direkten Systemverbindungen, nachvollziehbar kontrolliert werden. Um formale Schwächen zu vermeiden, sollte die Verfahrensdokumentation (im Abschnitt Systemdokumentation) den Ablauf der Datenübergabe sowie im Abschnitt IKS die zugehörigen Kontrollen beschreiben. Dazu müssen diese allerdings auch eingerichtet sein.

Insbesondere ist das „Fehlerhandling“ darzustellen, das bei fehlerhafter Datenübertragung greift. Prozessual gesehen ergeben sich hier mehrere Möglichkeiten. Im folgenden Beispiel wird ein fehlendes Konto im Zielsystem (Finanzbuchhaltung) angenommen:

- a) Die Datenübertragung wird im Fehlerfall abgebrochen und nach Fehlerbehebung in den beteiligten Systemen wiederholt (das Konto wurde in der Finanzbuchhaltung angelegt oder im Vorsystem wurde ein anderes Konto ausgewählt).
- b) Die Datenübertragung wird unterbrochen und nach Fehlerbehebung in den betroffenen Systemen weitergeführt. Außer im technisch eindeutigeren Ablauf ergibt sich hier kein Unterschied zu Fall a).
- c) Die Fehlerbehebung erfolgt durch technischen Eingriff im Ablauf der Schnittstellenübertragung. Hier ist eine Nachweisdokumentation zu den vorgenommenen Veränderungen unerlässlich und wenn ein solcher Eingriff von (fachfremdem) IT-Personal durchgeführt wird, muss dieser auch von der Fachabteilung freigegeben werden.

Da nur in den Fällen a) und b) die Daten in beiden Systemen nach Fehlerbehebung schon zwangsläufig konsistent sind, kommt der Dokumentation im Fall c) zur Erhaltung der Ordnungsmäßigkeit besondere Bedeutung zu.

Bei integrierten Systemen (z. B. ERP-Systeme) sind die Schnittstellen standardisiert und regelmäßig funktional ausgetestet und in der Herstellerdokumentation beschrieben (z. B. ALE-Schnittstelle in einem SAP-System). Daten aus Zahlungsverkehrssystemen liegen ebenfalls standardisiert strukturiert vor (z. B. DTAUS-, CAMT oder MTA-Daten). Bei „zusammengewürfelten“ Systembestandteilen müssen dagegen individuelle Anpassungen vorgenommen werden („Customizing“) oder sogar eigene Schnittstellen erstellt werden. In solchen Fällen ist eine ausführliche Dokumentation samt Testdokumentation unbedingt erforderlich.

3.5 Manuelle Schnittstellen und Medienbrüche

Wenn die Verbuchung auf Basis von Ausdrucken aus Vorsystemen (z. B. Ausdruck aus dem ERP-System und Verbuchung beim Steuerberater) oder eine parallele Mehrfachverarbeitung von konventionellen Belegen (z. B. Eingangsrechnungen) in verschiedenen Systemen (ERP-System und Buchhaltung) nebeneinander erfolgt, kann u. U. der eindeutige Verfahrenszusammenhang gestört sein. Die originär erzeugten digitalen Informationen des Vorsystems sind dann nicht mehr direkte Grundlage der Belegweiterverarbeitung. Der Zusammenhang muss dann regelmäßig durch zusätzliche Verweise hergestellt werden.

Solche Medienbrüche sind allerdings auch besonders fehleranfällig hinsichtlich Vollständigkeit und Richtigkeit, sodass hier zusätzliche Kontrollen eingerichtet werden sollten.

3.6 Widerspruchsfreier Belegnachweis

Abweichungen zwischen Vorsysteminformationen und Buchhaltung provozieren zumindest Argwohn und wenn im Vorsystem andere Informationen oder mehr Datensätze enthalten sind als in der Finanzbuchhaltung, wird dies entsprechende Nachfragen der Prüfer hervorrufen. Wichtig ist daher ein eindeutiger Bezug aller Vorsystemdaten zu Buchungen oder

alternativ eine Begründung, warum es einen solchen nicht gibt. Werden z. B. fehlerhaft erfasste Aufträge im Vorsystem gelöscht, bleiben die Ursprungsdatensätze dort erhalten und werden im Datenexport erkennbar. Ohne entsprechende Dokumentation könnte die spätere Interpretation aus den zusätzlichen Angaben aber die Vermutung einer Manipulation ableiten.

4. BESONDERHEITEN

Die nachfolgenden Beispiele geben Hinweise zu häufigen Fehlerquellen beim Einsatz von Vorsystemen.

4.1 DMS/CMS und Co.

Dokumentenmanagement- oder (erweitert) Contentmanagementsysteme dienen regelmäßig als Container für den (optisch lesbaren) Belegnachweis zu Geschäftsvorfällen. Für solche Vorsysteme sind insbesondere die Aufbewahrungspflichten und die Belegverknüpfung zur progressiven und retrograden Nachprüfbarkeit zu beachten.

Die progressive Prüfung beginnt beim Beleg und setzt sich über die Stufen Grundbuchaufzeichnung und Journale, Konten, Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung bis hin zur Steueranmeldung bzw. Steuererklärung fort. Die retrograde Prüfung verläuft entsprechend umgekehrt.

Neben Personalakten, Vertragsdaten und weiteren (auch selbst erzeugten) Dokumenten stehen hier insbesondere Eingangsrechnungen im Fokus. Zu papierbasiert eingehenden Dokumenten ist eine Mustervorlage zur Verfahrensbeschreibung der BStBK und des DStV verfügbar, die grundsätzlich als Vorlage verwendbar ist. Kleinunternehmen werden allerdings den Umfang von 19 Seiten und die Anforderungen aus der „TR Resiscan“³ als „Dokumentations-Overkill“ empfinden. Anhand einer Auswahl der Gliederungspunkte, zu denen tatsächlich Verfahren und Prozesse im Unternehmen gelebt werden, kann die notwendige eigene Dokumentation auf dieser Grundlage erstellt werden. Da regelmäßig aber auch selbst erzeugte Belege in einem DMS archiviert werden, sollte die Beschreibung nach Eingangsverarbeitung (intern und extern) und den eigentlichen Archivierungsprozessen getrennt werden.

Der wichtigste Punkt im Verfahren ist die Herstellung eines Belegbezugs zum Geschäftsvorfall, der allerdings in der Mustervorlage nicht behandelt wird. Im Zuge der Einbringung des Archivgutes in das Archivsystem ist die Verbindung zum betreffenden Geschäftsvorfall über die Bezeichnung des Dokuments oder weitere Eigenschaften zum Archivgegenstand zu gewährleisten. Dies erfolgt regelmäßig durch ergänzende Metadaten, die dann im digitalen Verfahren die Zugriffe durch die anderen Systeme (Vorsysteme, Personal-

oder Finanzbuchhaltung etc.) gewährleisten. Die Funktionsfähigkeit sollte regelmäßig (mindestens jährlich) nachvollziehbar überprüft werden.

Erfahrungsgemäß empfiehlt sich, zusätzlich eine einheitliche Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren auch für einfache Geschäfts- bzw. Handelsbriefe festzulegen, da ohne diese erläuternden Dokumente die Geschäftsvorfälle u. U. nicht in allen Details nachvollziehbar sind. Hinsichtlich Datenschutz ist eine solche ausweitende Regelung durch restriktive Zugriffsbeschränkungen (4- oder 6-Augen-Prinzip für Belege nach Ablauf der originären Aufbewahrungsfrist) zu unterstützen.

4.2 E-Commerce/Webshops

Bei der zunehmenden Verwendung von Webshops als Vertriebskanal auch durch kleinere Unternehmen wird häufig übersehen, dass es sich dabei um ein Sonderformat eines Warenwirtschaftssystems handelt, in dem regelmäßig nicht nur der Warenverkehr, sondern auch die Fakturierung abgebildet ist.

Bei einem selbst betriebenen Shop ist der Zugriff auf die Grundaufzeichnungen i. d. R. gesichert. Die Mehrzahl der Anwendungsfälle betrifft jedoch vorgefertigte Angebote von spezialisierten Anbietern, die weltweit verwendet werden und die die strengen Vorgaben der GoBD regelmäßig kaum beachten.

Bereits in den vertraglichen Vereinbarungen muss ein Export aller Datensätze einschließlich einer Verfahrensdokumentation geregelt sein. Sofern keine direkte Verbuchungsschnittstelle mit Datenübergabe an das Buchhaltungssystem eingerichtet ist, muss auch die regelmäßige Übernahme der Datensätze im Unternehmen sichergestellt werden. Maßgeblich ist die periodengerechte Zuordnung zum jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum. Auch hier ist der Belegbezug zur Verbuchung herzustellen oder zumindest zu dokumentieren. Die Übernahme und Archivierung kann ggf. auch im Rahmen der Jahresabschlussstellung erfolgen.

4.3 Buchungssysteme

Als Sonderfall zu den Webshops sind z. B. auch Buchungssysteme, insbesondere im Hotel- und Gaststättengewerbe, zu beachten, da darin die wesentlichen Geschäftsgrundlagen (Grundaufzeichnungen) erzeugt und abgebildet werden. Regelmäßig werden dort als Standardleistung die Vertragsgrundlagen gepflegt, aber auch automatisierte Zahlungsvorgänge bis hin zu Belastungen in Stornierungsfällen können dort durchgeführt werden. Letztere sind dann nicht nur Grundaufzeichnung, sondern eigene Geschäftsvorfälle mit Belegqualität. Eine Datenüberlassung ist aber in den wenigsten Fällen bereits im Vertragswerk vorgesehen.

Auf Basis der einleitend dargestellten Grundsätze sind daher in solchen Fällen individuell die notwendigen originär digitalen Informationen zu ermitteln und es ist deren Bereitstellung zu vereinbaren; sie sind dann abzuspeichern und aufzubewahren.

3 Technische Richtlinie BSI TR-03138 – (https://www.bsi.bund.de/DE/Publikationen/TechnischeRichtlinien/tr03138/index_html.html).

4.4 Zahlungsverkehr

Die ein- und ausgehenden Zahlungsströme bei digitalen Zugängen zu Zahlungsverkehrssystemen der Geschäftsbanken finden grundsätzlich vollständig ihren Niederschlag in der Finanzbuchhaltung und zugehörige Kontrollen sind regelmäßig bereits durch Saldenabstimmungen zu festgelegten Zeitpunkten (mindestens Monatsende) realisiert.

Obwohl der Zahlungsverkehr damit nur mit einem relativ geringen Nettorisiko behaftet ist, können auch hier Fallstricke zur Ordnungsmäßigkeit lauern. Insbesondere wird es regelmäßig unterlassen, die digitalen Datensätze vollständig auf eigenen Systemen zu sichern, um den originär digitalen Beleg nachweisen zu können. Nicht alle Banken stellen kostenlos auch ältere Datenbestände bereit. Die Finanzverwaltung ist aber berechtigt, diese vom Steuerpflichtigen einzufordern, auch wenn die meist ausgedruckt abgelegten Unterlagen (Kontoauszüge) kaum Zweifel an der Vollständigkeit hervorrufen.

4.5 E-Mail, Kalender und Co.

Hauptanwendungsfall sind E-Mails mit Rechnungsinhalten, die in der E-Mail selbst oder in einem Anhang dazu enthalten sind.

Sofern notwendige Angaben zum Nachweis der Echtheit der Herkunft und ggf. zur Unversehrtheit des Inhalts ausschließlich in der E-Mail selbst enthalten sind, ist auch die E-Mail selbst als originär digitale Grundaufzeichnung (einschließlich Anhang) aufbewahrungspflichtig.

E-Mails oder gar Kalendereinträge können aber auch Sonderfälle von Grundaufzeichnungen sein, die der Vertragsanbahnung dienen, deren spezielle Informationen aber im späteren Vertragswerk keinen expliziten Niederschlag mehr finden. Hier liegt es schon im Interesse des Anwenders, solche relevanten Grundaufzeichnungen zu identifizieren und aufzubewahren.

In der zunehmend cloudbasierten Kommunikation können dann sogar noch Grunddaten in Fremdsystemen auftreten, wenn Kommunikations- oder Webspaces-Plattformen oder spezielle Datenräume genutzt werden. Diese sind jeweils im Einzelfall zu beurteilen.

5. DATENBEREITSTELLUNG

5.1 Aufbewahrung und Bereitstellung

„Soweit in Bereichen des Unternehmens betriebliche Abläufe mit Hilfe eines DV-Systems abgebildet werden, sind die betroffenen DV-Systeme durch den Steuerpflichtigen zu identifizieren, die darin enthaltenen Daten nach Maßgabe der außersteuerlichen und steuerlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten [...] zu qualifizieren (Erstqualifizierung) und für den Datenzugriff in geeigneter Weise vorzuhalten (Rz. 161 GoBD)“. Klarer kann man es nicht vorgeben – die Archivierung der Buchhaltung allein genügt nicht!

Anhand der Verfahrensdokumentation (siehe DWS-Merkblatt Nr. 1781 „Verfahrensdokumentation nach GoBD für kleine und mittlere Unternehmen“) sind daher alle relevanten Systeme und die Möglichkeiten zur Aufbewahrung und Bereitstellung zu identifizieren. Die nachfolgende Abbildung 1 zeigt die Zusammenhänge zwischen den Prozessen bzw. Systemen auf:

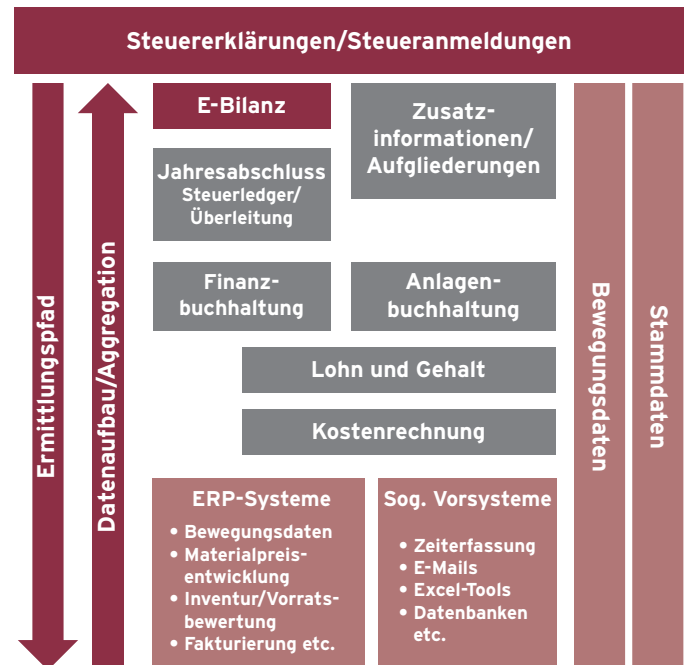


Abbildung 1

Am Beispiel eines vereinfachten typischen Systemaufbaus (unter Einsatz eines ERP-Systems) werden die Menge der verfügbaren Informationen („steuerrelevante Daten“) und die Ermittlungspfade dazu erkennbar.

5.2 Abschaltung von Altsystemen

Besondere Vorsicht ist bei der Neueinführung von operativen Anwendungen geboten. Die zuvor genutzten Altsysteme werden nahezu regelmäßig nach einer gewissen Übergangsfrist aus Kostengründen abgeschaltet und die Wartung wird eingestellt. Wenn die Betriebsprüfer später Daten aus diesen Systemen anfordern, können meistens weder archivierte Daten vorgewiesen werden noch die Systeme reaktiviert werden. Entweder sind die Systeme technisch auf den aktuellen Betriebssystemen nicht mehr lauffähig oder das Bedienpersonal ist längst nicht mehr greifbar.

Die gängigen Projektansätze zur Migration sind daher zumindest um die Aufbereitung und Archivierung der Altdaten zu ergänzen, da ein Weiterbetrieb nur zu Prüfungszwecken regelmäßig nicht vertretbar ist.

6. PRÜFUNGSANSÄTZE DER FINANZVERWALTUNG

6.1 Basis: E-Bilanz

Die mittlerweile eingespielte Übermittlung der E-Bilanz-Daten bietet der Finanzverwaltung die Basis für die sog. Summarische Risikoprüfung (SRP). Hier wird eine erste Auswahl der zu prüfenden Unternehmen vorgenommen, indem Auffälligkeiten ermittelt werden und für die Risikoeinstufung verwendet werden. Veränderungen von Kennzahlen im Zeitablauf und Abweichungen zu Branchenvergleichszahlen bieten oft schon zielführende Hinweise für ein effizientes Prüfungsverfahren.

6.2 Vorgehensweise

Mit der Summarischen Risikoprüfung hat die Finanzverwaltung auch die Ansätze zur Datenanalyse weiterentwickelt. Die Prüfer arbeiten sich dabei regelmäßig von einer groben Übersicht bis hin zu auffälligen Details vor. So werden z. B., ausgehend von Zeitreihenvergleichen auf Kontenebene, Auffälligkeiten mit weiteren Analysemethoden untersucht und Abweichungen können im Detail ermittelt werden.

Aufgrund der immer noch zahlreich vorhandenen methodischen Mängel sollten die korrekte Prüfungsdurchführung und deren Ergebnisse jedoch grundsätzlich skeptisch hinterfragt werden.⁴ Sonst können vermeintliche Unregelmäßigkeiten zum Erklärungsproblem des Steuerpflichtigen werden, obwohl die Ursachen in den Schwächen der durchgeführten Analysen der Prüfer begründet sind!

Einige ausgewählte Beispiele zu Auswertungen aus Vorsystemen sind nachfolgend dargestellt.

6.3 Anforderung von Vorsystemdaten und Vorsysteminformationen

Die bei der Erstqualifizierung ermittelten steuer- und rechnungslegungsrelevanten Informationen werden in erster Linie die maschinell auswertbaren Datenbestände (z. B. aus Finanzbuchhaltung und Warenwirtschaft) umfassen. Da in den GoBD aber auch Vorsystemdaten und sogar Volltextauswertungen als maschinelle Auswertbarkeit qualifiziert werden (Rz. 126 GoBD), sind entsprechende Vorkehrungen z. B. auch für E-Mail-Systeme, die Dateiablage und für Dokumentenmanagementsysteme (DMS) zu treffen. Ein Zugriffsverlangen der Prüfer soll in letzterem Fall sogar zulässig sein, wenn die dort abgelegten Unterlagen noch im Original auf Papier vorgehalten werden. Dies ist vom Gesetzestext m. E. jedoch nicht pauschal gedeckt.

Last but not least wird auch die Verfahrensdokumentation immer häufiger angefordert und einer Prüfung unterzogen, um darin ggf. formale Mängel als erste Grundlage für Hinzu-

schätzungen zu identifizieren. Im Zusammentreffen formaler und materieller Mängel sieht der BFH regelmäßig die Grundlage für die Zulässigkeit eines Sicherheitszuschlags.⁵

Nach der Rechtsprechung des BFH liegt ein wesentlicher formeller Fehler auch bereits vor, wenn die zu einem Kassensystem aufzubewahrenden Organisationsunterlagen fehlen. Hierzu wird oft übersehen, dass auch ein nur digital vorliegendes Handbuch (z. B. in der Online-Hilfefunktion) bereits Abhilfe schaffen könnte.⁶

6.4 Lücken- und Duplikatsanalysen

Einige „Fußgängerpunkte“ wird die Finanzverwaltung bei ungenügender Vorbereitung bereits aus der Analyse von undokumentierten Lücken in Belegnummernkreisen erzielen. Dabei stehen nicht nur Rechnungsnummern im Fokus, sondern auch alle anderen Indizes in den jeweiligen Vorsystemen. Solche vorgeblichen Ungereimtheiten sollten Sie sich nicht vorwerfen lassen, sondern bereits im Vorfeld klären.

Und fast genauso einfach wie Lücken sind auch Duplikate in digitalen Datenbeständen auffindbar. Gerade diese sollten aber schon aus wirtschaftlichem Interesse der Betriebsinhaber selbst aufgedeckt werden (z. B. Doppelzahlungen).

6.5 Detailinformationen zum Vorratsbestand

Die jüngsten Erfahrungen zeigen, dass in der Betriebsprüfung vermehrt die Bewertung des Vorratsvermögens anhand der Materialwirtschaftsdaten überprüft und angegriffen wird. In einem Warenwirtschaftssystem sind auch alle Einzelbewegungen einschließlich der Preisinformationen nachvollziehbar, die für die Preisfindung und Bewertung relevant sind. Überhöhte pauschale Abschläge können damit fundiert widerlegt werden.

So ist z. B. ist die Preisentwicklung anhand der Stammdatenhistorie oder anhand einer Zugangsauswertung (Bestellpreise/Rechnungspreise) ermittelbar. Zusammen mit den Abgangsbewegungen können dann Reichweiten- und Gängigkeitsabschläge detailliert ermittelt werden.

Soweit dies bisher auf Grundlage von Stichproben erfolgt ist, liegt nun mit den Daten aus den Vorsystemen eine vollständig auswertbare Datenbasis vor. Nutzen Sie am besten selbst Ihre Kenntnisse und die Systemdaten auch zur belastbaren Darstellung solcher nicht unerheblichen Bilanzwerte.

6.6 Verrechnungspreise (gegenüber Dritten und IC)

Weitere Ansatzpunkte für die Betriebsprüfer sind Verrechnungspreise, zu denen in ERP-Systemen regelmäßig alle Grunddaten im Detail auswertbar sind. Auch hier können Abweichungen zwischen den Systemen Zweifel an der

4 So bieten z. B. das BFH-Urteil vom 25.03.2016 (X R 20/13) zu Zeitreihenvergleichen sowie die aktuelle Fachliteratur einige Ansatzpunkte.

5 Zuletzt BFH, Urteile vom v. 07.02.2017 – X B 79/16 und v. 12.12.2017 – VIII R 5/14.

6 BFH, Urteil vom 25.03.2015, X R 20/13.

Ordnungsmäßigkeit erzeugen und die Grundlage für eine Hinzuschätzung liefern.

Mit Rückgriff auf Preislisten und Auswertung von Vergleichswerten zwischen kategorisierten Kundengruppen auf Transaktionsbasis lassen sich minutenschnell die Fremdüblichkeit überprüfen und ggf. Gewinnverlagerungen quantifizieren. Die Abrechnungsdaten in der Finanzbuchhaltung allein würden eine solche Prüfung dagegen kaum unterstützen.

6.7 Fakturierung und Grunddaten dazu

Die Rechnungsstellung, zu der in ERP-Systemen, Kassensystemen oder auch einfachen Fakturierungssystemen alle Grunddaten im Detail auswertbar sind, ist konkreter Ansatzpunkt für Datenanalysen in der Nachschau, der Betriebsprüfung oder in Fahndungsfällen. Abweichungen zwischen den Systeminformationen erzeugen dabei mindestens Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit, zeigen ggf. nicht verbuchte Umsätze und können daher Grundlage für eine Hinzuschätzung sein.

6.8 Ferngesteuerte BP

Eine fast erschreckende Vision aus der zusammenfassenden Betrachtung der Möglichkeiten digitaler Betriebsprüfung ist die „ferngesteuerte BP“. Ähnlich den im militärischen Bereich bereits eingesetzten ferngesteuerten Drohnen, könnten Betriebsprüfer bequem aus den Amtsstuben heraus nahezu vollständige Prüfungen durchführen. Anhand der bereitzustellenden Informationen – von der E-Bilanz über die Verfahrensdokumentation und die Buchhaltungsdaten bis hin zu den Vorsystemen – kann ein Unternehmen bis in den letzten Winkel untersucht werden, ohne dass der Prüfer das Amt verlassen und das Unternehmen betreten muss. Die SRP (Summarische Risikoprüfung) der Finanzverwaltung ist erst der Anfang hierzu!⁷

7. REAKTIONSMÖGLICHKEITEN

7.1 Vermeidung formaler Mängel

Beispiele für formale Fehler in der Rechnungslegung sind:

- Nichteinhaltung der Ordnungsvorschriften,
- Nichteinhaltung der Aufbewahrungsvorschriften,
- Buchung der Tageseinnahmen ohne Beleg,
- keine gesonderte Aufzeichnung von Schecks,
- nicht zeitnahe Eintragung im Kassenbuch,
- nicht zeitgerechte Buchung der Kasseneinlagen und -entnahmen.

Alle diese Angriffspunkte lassen sich i. d. R. bereits durch einfache organisatorische Maßnahmen vermeiden.

⁷ Ein Handbuch zur SRP ist im Internet auf den Webseiten des Finanzministeriums des Landes Schleswig Holstein verfügbar.

7.2 Prüferische Herangehensweise durch den Steuerberater

Um auf die „neuen“ Herausforderungen aus der SRP effektiv reagieren zu können, sollte der Steuerberater quasi eine digitale Betriebsprüfung simulieren und dabei die Position des Prüfers einnehmen.

Eine differenzierte Datenanalyse erfordert zwar sehr spezialisierte Kenntnisse und Werkzeuge; ein erster Ansatz zu den grundsätzlichen Auswertungen ist aber auch „mit Bordmitteln“ möglich. Dazu kann ein Prüfpfad anhand der Verfahrensdokumentation festgelegt werden, mit dem die relevanten Daten und die zugehörige Dokumentation ermittelt werden. Anschließend können die in der Fachliteratur dargestellten Analysen meistens auch mit einem Tabellenkalkulationsprogramm durchgeführt werden.⁸

7.3 Hinterfragen der verwendeten Methoden

Wenn schon Mängel bei **Zeitreihenvergleichen** in der Betriebsprüfung immer wieder auftreten (s.o. „6.1 Vorgehensweise“) und nicht immer eine zutreffende Anwendung des richtigen Verfahrens erfolgt, sollten die weiteren, methodisch noch komplizierteren Verfahren erst recht hinterfragt werden.

Ein **Benford-Test**⁹ ist z. B. zur Untersuchung von manipulativen Eingriffen in die Dokumentation von Geschäftsvorfällen zwar grundsätzlich geeignet, führt aber bei großen Datenmengen und unzureichender Abgrenzung der Datenbasis zu meist nicht verwertbaren Ergebnissen.¹⁰ Insbesondere sind Abweichungen von der Erwartung der Zahlenverteilung erst ab einem manipulierten Anteil von etwa 20 % der untersuchten Geschäftsvorfälle tatsächlich erkennbar.

Dieselbe Argumentation gilt natürlich auch für weitere abgeleitete Auswertungen, wie den **Chi-Quadrat Test**¹¹.

Bei der **Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnung** wird aktuell noch die Ungenauigkeit der Ergebnisse aus der Unvollständigkeit der notwendigen Informationen (Beschränkung auf Buchführungsdaten) bemängelt. Durch die Einbeziehung von weiteren Daten zu Geldflüssen (Vorsysteme zum Zahlungsverkehr) kann die Qualität der prüferischen Ansätze allerdings künftig stark verbessert werden.

Durch die Verwendung mehrerer unterschiedlicher Datengrundlagen (Haupt- und Vorsysteme) werden die Auswertungsverfahren selbst aber ebenfalls komplexer und fehleranfälliger. Insofern sind künftig eine skeptische Grundhaltung und gute eigene datenanalytische Kenntnisse gefragt. Die

⁸ Der hierfür notwendige Export der Daten sollte auf Basis der Anmerkungen in Abschnitt 5 möglich sein.

⁹ https://de.wikipedia.org/wiki/Benfordsches_Gesetz.

¹⁰ Die weitergehende grundsätzliche Kritik an der behaupteten Gesetzmäßigkeit ist in vielen Quellen im Internet nachzulesen.

¹¹ <https://de.wikipedia.org/wiki/Chi-Quadrat-Test>.

Fortbildung von Steuerberatern zur Datenanalyse ist daher mit Nachdruck anzuraten!

7.4 Trennung von Verprobung und Schätzung

Die regelmäßig angewendeten Methoden in der SRP dienen der Verprobung von Ergebnissen der Buchführung und der Angaben in Steuererklärungen (Nachprüfung). Damit können allerdings im ersten Schritt nur Abweichungen von Erwartungswerten bzw. Vermutungen dazu ermittelt werden.

Sofern aus den Nachprüfungsergebnissen weitere Folgen, wie z. B. Hinzuschätzungen, abgeleitet werden sollen, sind entsprechende weitergehende Ermittlungen der Prüfer zu den Schätzgrundlagen und den Schätzmethoden anzustellen und zu begründen. Diese sind dann wegen der direkten steuerlichen Auswirkungen sehr genau zu hinterfragen und selbst zu überprüfen.

7.5 Verbindung von VFD und TCM

Zur Abwehr unberechtigter Nachforderungen aus nichtzutreffender Beurteilung von Systemen, Daten und sonstigen Aufzeichnungen eignet sich insbesondere die konsequente Verknüpfung der Verfahrensdokumentation (VFD) mit den Tax-Compliance-Maßnahmen (TCM) im Unternehmen. Die ordnungsgemäße Systemverwendung (einschließlich der zugehörigen Dokumentation), die sich am Ziel der ordentlichen Erfüllung steuerlicher Pflichten orientiert, ist die erste Hürde für eine Hinzuschätzung auf Basis unzutreffender Prozessbeurteilungen.

Wichtige Hinweise hierzu gibt das DWS-Merkblatt Nr. 1810 „Einrichtung und Dokumentation des internen Kontrollsystems für kleine und mittelständische Unternehmen – Tax-Compliance-Management“. Weitere Erläuterungen können daher an dieser Stelle unterbleiben.

8. ZUSAMMENFASSUNG UND FAZIT

Insgesamt lässt sich festhalten, dass die zunehmende digitale Unterstützung der Geschäftsprozesse auch neue Herausforderungen an die Steuerberater mit sich bringt, deren Facetten derzeit noch gar nicht abschließend erkennbar sind. Insbesondere werden die Einsparpotenziale von Schnittstellen und zugehörigen Abstimmungen bisher noch kaum genutzt. Auch die Auswirkungen auf die einsetzende Digitalisierung der Prüfung werden noch viel zu wenig beachtet. Weitere Hinweise finden sich in diversen Merkblättern und im Online-Fortbildungs-Angebot des DWS-Verlags.

Fazit: Vorsysteme bergen immer mehr wesentliche Informationen zu Buchhaltungs- und Besteuerungsangaben. Die Kenntnis der Prozesse, Systeme und der enthaltenen Daten sowie deren Nutzung zur Erstellung der Finanzbuchhaltung sowie von Jahresabschlüssen und von Steuererklärungen ist künftig ein Pflichtbestandteil der Steuerberatung.

Eine „digitale Qualifikation“, die auch prozess- und datenanalytische Kenntnisse beinhaltet, wird für die steuerberatenden Berufe daher unausweichlich zum Wettbewerbsfaktor werden.