

Neues rund um die GoBD und Betriebsprüfung aus der Finanzbehörde und dem IDW

Gerhard Krapp

Specialist for Auditing & Taxes / Content Data Analysis

Vorbemerkung des Verfassers:

Mit BMF-Schreiben vom 11.03.2024, Az. IV D 2-S 0316/21/10001:002, 2024/0184201, werden Änderungen an den GoBD veröffentlicht. Eine offenbar zentrale Änderung besteht darin, das Wort „Finanzverwaltung“ konsequent durch „Finanzbehörde“ zu ersetzen. Der Verfasser der folgenden Zeilen verspricht, diese Änderung hier und zukünftig auch in seinen Texten zu beachten, möchte dafür aber keine Garantien abgeben.

Änderung der GoBD

Mit dem oben genannten BMF-Schreiben werden die GoBD in einigen Punkten geändert. Ebenso unterliegen die „Ergänzenden Informationen zur Datenüberlassung“ (GoBD Rz. 178) punktuellen Änderungen und werden nun den GoBD als Anlage beigefügt. Die geänderten GoBD gelten ab dem 01.04.2024 (GoBD Rz. 184), das heißt ab sofort, das geänderte Ergänzungsschreiben gilt ab 2025. Die Änderungen sind im Wesentlichen Folge der Änderungen der Abgabenordnung durch das DAC7-Umsetzungsgesetz aus Dezember 2022. Folgende Punkte sollen hier hervorgehoben werden:

- Nutzung von Datenaustauschplattformen (GoBD Rz. 167)
In § 147 Abs. 6 AO hat der Begriff der Datenüberlassung den der Datenträgerüberlassung im Rahmen des Z3-Zugriffs ersetzt. Damit hatte der Gesetzgeber redaktionell auf ein längst in der Praxis übliches Verfahren reagiert. Insbesondere in der Groß- und Konzern-BP wurden die Daten dem Betriebsprüfer zunehmend nicht mehr auf Datenträgern (DVD etc.) zur Verfügung gestellt, sondern mittels Datenaustauschplattformen (Cloud). Hier waren viele Unternehmen in Vorleistung gegangen, hatten selbst eine solche Plattform bereitgestellt und der Finanzbehörde darauf Zugriff gewährt. Diese Praxis wird nun nicht mehr geduldet. In Zukunft dürfen Daten nur noch über eine Plattform zur Verfügung gestellt werden, für die die Finanzbehörde einen Zugang eröffnet hat (§ 87a Abs. 1 AO). Solche Plattformen ist z.B. FinDrive NRW www.finanzamt.nrw.de/steuerinfos/unternehmen/aussenpruefung/findrive-nrw
- Unterstützte Dateiformate der Prüfsoftware IDEA (Kap. 4 Ergänzende Informationen)
Die Liste der weiteren neben dem Beschreibungsstandard unterstützten Dateiformate beim Z3-Zugriff wurde aktualisiert. Ab 2025 werden nicht mehr unterstützt: EBCDIC mit fester oder variabler Länge, Lotus 123, ASCII-Druckdateien und Konvertieren von AS/400 Datensatzbeschreibungen

Schätzung der Besteuerungsgrundlagen – Änderung des AEAO zu § 158 AO

Mit BMF-Schreiben vom 11.03.2024, IV D 2 - S 0333/23/10001 :001, hat die Finanzbehörde den Anwendungserlass zu § 158 AO geändert. Diese Änderung ist eine Folge der Neufassung des § 158 AO durch das DAC7-Umsetzungsgesetz. Eine korrespondierenden Anpassung ist in den GoBD Rz. 11 erfolgt.

Bereits in der Vergangenheit hat die Finanzbehörde für den Zugriff auf Lohn- und Kassendaten verpflichtend einzuhaltende Datensatzbeschreibungen definiert:

- für Lohndaten die Digitale Lohnschnittstelle (DLS) gemäß § 41 Abs. 1 Satz 7 EStG i.V.m. § 4 Abs. 2a LStDV,
- für Kassendaten die DSFinVK gemäß § 146a AO i.V.m. § 4 KassenSichVO.

Mit dem durch DAC7-Umsetzungsgesetz neu eingeführten § 147b AO wurde das Bundesministerium der Finanzen zudem ermächtigt, eine weitere Verordnung für eine verpflichtende einheitliche Schnittstelle einzuhaltende Datensatzbeschreibungen für Daten im Sinne des § 147 Abs. 1 AO (Daten der Finanzbuchführung und weitere) zu erarbeiten. Der erste Entwurf für eine solche Verordnung (DSFinVBV) liegt seit Dezember 2023 vor (siehe dazu weiter unten) und soll ab 2028 für Datenüberlassungen beim Z3-Zugriff anwendbar sein.

§ 158 Abs. 1 AO enthält eine gesetzliche Vermutung zur sachlichen Richtigkeit der Buchführung. Die Buchführung ist daher im Normalfall der Besteuerung zu Grunde zu legen. Eine Verwerfung der Buchführung und damit als Folge die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 AO aus Gründen mangelnder formeller Ordnungsmäßigkeit kam nach Würdigung der Umstände des Einzelfalls in Betracht (§ 158 Abs. 2 Nr. 1 AO-neu).

Mit § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO wurde nun ein weiterer Zugang zur Schätzung eröffnet. Demnach ist die Buchführung der Besteuerung nicht mehr zu Grunde zu legen, wenn der Steuerpflichtige seine Daten nicht nach DLS, DSFinVK oder zukünftig DSFinVBV liefert. §§ 158, 162 AO sind hier so „scharf“ formuliert, dass man von einem Schätzungsautomatismus sprechen könnte. Der neue AEAO zu § 158 AO erläutert hierzu, dass eine Schätzungsbefugnis nach § 162 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 AO insoweit gegeben sein kann, wie die aufbewahrungspflichtigen digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen nicht in dem geforderten Datenformat vorgelegt werden.

Die Formulierung „kann insoweit gegeben sein“ spricht immerhin gegen einen Schätzungsautomatismus. Dennoch provoziert die Norm weiteren Diskussionsbedarf. Wo liegen die Grenzen für die Schätzung? Reicht bereits ein falsch formatiertes Datumsfeld, das verhindert, dass der Prüfer seine vorbereiteten Prüfungsmakros nicht anwenden kann, weil diese das Datumsfeld in einem anderen Format erwarten? Angesichts der noch zu erwartenden Probleme bei der Anwendung der DSFinVBV ist der Streit in einer konkreten Betriebsprüfungssituation vorprogrammiert.

Auch wenn es bis zur Anwendung der DSFinVBV noch einige Zeit dauern wird: Für Lohn- und Kassendaten ist § 158 AO bereits anwendbar!

Der neue Datenstandard für Buchführungsdaten ist in Arbeit (§ 147b AO)

Entwurf und Verbändebeteiligung

Im Dezember 2023 hat die Finanzbehörde (bzw. damals noch Finanzverwaltung) einigen ausgewählten Verbänden einen ersten Diskussionsentwurf für eine „Verordnung zur digitalen Schnittstelle der Finanzverwaltung für Buchführungsdaten (Buchführungsdatenschnittstellenverordnung – DSFinVBV)“ zukommen lassen. Die Erarbeitung dieser Verordnung war der Finanzbehörde mit dem DAC7-Umsetzungsgesetz in § 147b AO aufgegeben worden. Caseware ist im Rahmen seiner Mitgliedschaft im Institut für Digitalisierung im Steuerrecht (IDSt) in die Verbändediskussion involviert und hat dem IDSt eine umfangreiche Stellungnahme zur Verfügung gestellt. Der „finale“ Entwurf der DSFinVBV mit der Möglichkeit zur Stellungnahme soll noch in diesem Jahr vorgelegt werden und die DSFinVBV auch noch in 2024 verkündigt werden, so dass sie dann erstmals bei Betriebsprüfungen mit Datenzugriff auf das Wirtschaftsjahr 2028 anzuwenden ist.

Was zunächst wie ein ausreichender Zeitraum aussieht, kann sich aufgrund des notwendigen Entwicklungsaufwands bei den Herstellern von Buchhaltungssoftware und angesichts weiterer parallel umzusetzender steuerlicher Digitalisierungsprojekte (z.B. ViDA, Pillar 2) schnell als ein Engpass herausstellen. Auch wenn die DSFinVBV die Implementierung einer entsprechenden Schnittstelle im DV-System erwarten, muss sich der Steuerpflichtige bewusst sein, dass die Verpflichtung, der Betriebsprüfung Daten im geforderten Format zur Verfügung zu stellen, nicht den Softwarehersteller, sondern ihn selbst mit allen Konsequenzen trifft. Insbesondere Steuerpflichtige mit selbstentwickelter oder erheblich individuell angepasster Buchhaltungssoftware, veralteten oder ausländischen Systemen werden einem erheblichen steuerlichen Risiko entgegensteuern. Doch wird wegen des drohenden § 158 AO (Schätzung, falls Daten nicht gemäß der Verordnung geliefert werden können) auch jeder andere Steuerpflichtige rechtzeitig mit seinem Softwarelieferanten kommunizieren müssen.

Zweck der DSFinVBV

Die Finanzbehörde verliert nach eigener Einschätzung in der Prüfung zu viel Zeit, die ihr im Rahmen eines Z3-Zugriffes zur Verfügung gestellten Daten zunächst noch manuell in IDEA aufbereiten zu müssen, bevor sie mit der zumindest in Teilen in IDEA automatisierten Datenanalyse beginnen kann. Zwar empfiehlt die Finanzbehörde seit Jahren, bei der Datenüberlassung den zusammen mit Caseware entwickelten Beschreibungsstandard zu verwenden bzw. inhaltlich die Daten (Tabellen, Felder, Strukturen)

nach der Vorgabe der sogenannten Bundeskonventionen zusammenzustellen, dieses sind aber bloß Empfehlungen. (Für SAP-Anwender gilt stattdessen die mit der Anwendervertretung DSAG vereinbarte „Bundeseinheitliche Datenanforderung/BEA“).

Grundzüge des DSFinVBV

Der jetzt vorliegende Entwurf der DSFinVBV stellt nicht die im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zu § 147b AO weitgehend einhellig geforderte Umsetzung eines „deutschen SAF-T“, d.h. eines internationalen Datenstandards, dar, sondern ist ein deutscher Sonderweg, der sich an den Empfehlungen zum Beschreibungsstandard und den Bundeskonventionen orientiert. Das bedeutet für Softwarehersteller, dass die geforderte Schnittstelle allein für den deutschen Markt zu implementieren wäre.

Der neue Datenstandard umfasst nur Beschreibungen für Daten der Finanzbuchführung und der Anlagenbuchhaltung. Die Verordnung stellt aber ausdrücklich fest, dass der Betriebsprüfer darüber hinaus weitere Daten anfordern kann, falls dies von § 147 Abs. 6 AO abgedeckt ist. Allerdings ist der Steuerpflichtige bereits aufgefordert, im Rahmen der Erstqualifikation der steuerrelevanten Daten (GoBD Rz. 159 ff.) eine Erweiterung der Tabellen der DSFinVBV vorzunehmen. Insofern werden SAP-Anwender auch weiterhin Daten im Umfang der BEA zu liefern haben, wobei die Finanzbuchhaltungsdaten aber mangels Sonderregelung wohl dem Schema der DSFinVBV entsprechen müssen.

Im Einzelnen werden nach DSFinVBV folgende Tabellen erwartet:

Tabellenname	Inhalte
§ 3 Journal	Buchungssätze Finanzbuchhaltung inkl. EB-Werte
§ 4 E-Bilanz	Überleitung gem. E-Bilanz Taxonomie
§ 5 Belege	Digitale Belege (Tabelle ist nur zu erstellen, wenn tatsächliche eine Verknüpfung zwischen Buchungssätzen und digitalen Belegen hergestellt wird)
§ 6 Anlagenvermögen	Anlagenstamm- und Anlagenbewegungsdaten
§ 8 Stammdaten	Stammdaten des Steuerpflichtigen

Neu ist, dass mit der DSFinVBV auch die Überleitung gemäß § 60 Abs. 2 EStDV sowie zur E-Bilanz vom Standard abgedeckt werden. Raum für Excel-Lösungen u.ä. ist damit nicht mehr vorgesehen. Die Finanzbehörde erwartet hingegen nicht mehr, dass Kontenstammdaten oder Debitoren-/Kreditorenstammdaten als gesonderte Tabellen geliefert werden. Stattdessen sollen diese Daten in das Journal integriert werden.

Beurteilung des Entwurfs

Teile des Vorabentwurfs der DSFinVBV sind auf erhebliche Kritik seitens der Verbände gestoßen, auf Nachbesserung seitens der Finanzbehörde ist zu hoffen. Wir werden in unserem Newsletter darüber berichten, wenn der überarbeitete Entwurf des Standards vorliegt. Auf der anderen Seite darf nicht übersehen werden, dass die DSFinVBV tatsächlich eine Chance bietet, Betriebsprüfungen zu beschleunigen. Die Anlehnung der Verordnung an bewährte Standards wie Beschreibungsstandard und Bundeskonventionen sollte gewährleisten, dass der Umstellungsaufwand für Steuerpflichtige wie Softwareanbieter überschaubar bleibt. Besonders betroffen sind – auch wegen des Schätzungsautomatismus der §§ 158, 162 AO – allerdings die genannten Anwender eher „exotischer“ Buchhaltungssoftware.

IDW Prüfungshinweis zur Prüfung der GoBD-Compliance (IDW PH 9.860.4)

Die externe Zertifizierung der Einhaltung der Vorschriften der GoBD wird für immer mehr Unternehmen angesichts der drohenden Risiken bei Verstößen gegen die GoBD bzw. angesichts der Risiken bei fehlender oder mangelnder Einrichtung eines Steuerkontrollsystems zu einer wichtigen Komponente des Tax Compliance Managements. Kein Wunder daher, dass auch das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) darauf reagiert hat und bereits in 2021 einen Prüfungshinweis zur Prüfung der GoBD-Compliance veröffentlicht hat. Dieser ist in 2023 überarbeitet worden:

IDW Prüfungshinweis: Die Prüfung der Einhaltung der Grundsätze der ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD-Compliance) (IDW PH 9.860.4)

Der Prüfungshinweis beschreibt nicht nur die Grundsätze und Vorgehensweise, welche der Wirtschaftsprüfer bei der Durchführung der Prüfung zu beachten hat, sondern beschreibt auch das Soll-Objekt der Prüfung, das heißt die Maßnahmen, welche das Unternehmen zur Gewährleistung der GoBD-Compliance nach Auffassung des IDW zu treffen hat. Diese sind zweckmäßig in sechs Bestandteile aufgeteilt und können für das Unternehmen somit eine strukturierte Implementierungshilfe bieten, auch wenn die Erteilung eines Auftrags zur Prüfung der GoBD-Compliance zunächst nicht in Betracht kommt.

Im Prüfungshinweis werden folgende Bestandteil des GoBD-Compliance behandelt (ausführliche Darstellung in Anlage 1 zum Prüfungshinweis):

- Verfahrensdokumentation
- Generelle IT-Kontrollen
- Belegeingang
- Elektronischer Belegausgang
- Elektronische Aufbewahrung
- Datenzugriff der Finanzverwaltung

Zur Prüfung der GoBD-Compliance

Der IDW PH 9.860.4 beschreibt einen Spezialfall der IT-Systemprüfung außerhalb der Abschlussprüfung nach IDW PS 860. Diese Prüfung ist keine gesetzliche Pflichtprüfung. Ein Prüfungsauftrag umfasst immer die Prüfung der Basiselemente Verfahrensdokumentation und generelle IT-Kontrollen und die Prüfung mindestens eines sogenannten Ergänzungselements Belegeingang, elektronischer Belegausgang, elektronische Aufbewahrung oder Datenzugriff der Finanzverwaltung. Eine Prüfung eines Ergänzungselements ohne gleichzeitige Prüfung der Basiselemente ist nicht möglich, da eine Beurteilung der geschäftsprozessbezogenen Maßnahmen ohne die entsprechende Beurteilung der Basiselemente nicht möglich ist (Tz. 2). Auch eine Prüfung nur der Basiselemente ist nicht möglich.

Die Prüfung kann sich auf eine Erklärung der gesetzlichen Vertreter zur GoBD-Compliance beziehen oder als direkte Prüfung der GoBD-Compliance ausgestaltet sein (Tzn. 15, 16), sie kann als Angemessenheits- oder Wirksamkeitsprüfung ausgestaltet sein (Tzn. 10 ff., 13 ff.).

Der Prüfer wird über die Prüfung schriftlich Bericht erstatten, das IDW empfiehlt für den Aufbau des Berichts folgende Gliederung (Tz. 28):

- Anforderungen an die zu prüfenden Basis- und Ergänzungselemente
- Darstellung der Maßnahmen (des Unternehmens) basierend auf der Anlage 1 des IDW Prüfungshinweises
- Darstellung des Prüfungsumfang, der Prüfungshandlungen sowie deren Ergebnisse
- Beurteilung der Maßnahmen im Hinblick auf ihre Angemessenheit und sofern einschlägig Wirksamkeit

Prüfung der GoBD-Compliance und Erleichterungen bei der Betriebsprüfung

Derzeit läuft in allen Bundesländern die Erprobungsphase zur Berücksichtigung von Steuerkontrollsystemen (bzw. Tax Compliance Managementsystemen) in der Betriebsprüfung an (Art. 97 § 38 EGAO). Hat der Steuerpflichtige ein wirksames Steuerkontrollsystem eingerichtet, kann die Finanzbehörde für die Betriebsprüfung Erleichterungen zusagen. Maßnahmen zur Gewährleistung der GoBD-Compliance bilden den Kern eines jeden Steuerkontrollsystems. Auch wenn die Finanzbehörde derzeit noch keine externen Prüfungen und Zertifizierungen von Steuerkontrollsystemen und deren Bestandteilen anerkennen will, sondern sich selbst die Prüfung und Beurteilung vorbehält, so ist doch Beauftragung eines externen und unabhängigen Prüfers für sich betrachtet bereits eine bedeutende Compliance-Maßnahme, die auch der Außenprüfer nicht einfach negieren kann.

Über den Autor

Gerhard Krapp ist seit 2006 bei Caseware (vormals Audicon GmbH) beschäftigt. Als Fachreferent für Prüfungswesen, Steuern und Rechnungswesen im Bereich Datenanalyse verantwortet er die Umsetzung rechtlicher und fachlicher Anforderungen in den Software-Lösungen von Caseware. Hierzu gehört die Beschreibung der Prüfungsmethodik bei Einsatz von Datenanalyse, die Abbildung des Prüfungsworkflows, die Konzeption von Datenmodellen sowie die Entwicklung von Herstellerspezifischen Schnittstellen, Prüfungsschritten und Kontrollen. Der fachliche Fokus seiner Tätigkeit liegt dabei auf den Themen TaxCompliance, Internes Kontrollsystem und Abschlussprüfung. Vor seiner Zeit bei Caseware konnte er langjährige Erfahrung als Steuerberater und Prüfungsleiter in einer mittelständischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sammeln.