



LIVE-WEBINAR

Betriebsprüfung im Mittelstand - Wie wird geprüft - was wird geprüft

Dozent

Dipl.-Fw. Oliver Funk

Termin

25.08.2021

Stand

Juli 2021

Inhaltlich verantwortlich ist der benannte Dozent.
Nachdruck - auch auszugsweise - nicht gestattet





SEMINAR- UND VERANSTALTUNGSÜBERSICHT 09 | 21 – 10 | 21

GANZTAGSSEMINARE

jeweils von 09.30 Uhr bis 16.45 Uhr im Schulungszentrum der Akademie in Köln Porz-Gremberghoven

Datum	Thema	Dozent/en
09.09.2021	HYBRID: Beratungsrelevante Fallstudien zur Besteuerung von Personengesellschaften	Dipl.-Fw. Kleine-Rosenstein
14.09.2021	HYBRID: Beratungsfälle Gesellschafterkapitalkonten	StB Dipl.-Fw. Mayer
21.09.2021	HYBRID: Grundstücksübertragungen optimal gestalten*	StB RA FASr Dipl.-Fw. Schley
24.09.2021	HYBRID: Entsorgung von Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer	StB Dipl.-Fw. Posdziech
19.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Grundkurs (Teil 1)	BiBu Franke
25.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Aufbaukurs (Teil 1)	BiBu Franke
26.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Aufbaukurs (Teil 2)	BiBu Franke

HALBTAGSSEMINARE

jeweils von 15.30 Uhr bis 19.00 Uhr im Schulungszentrum der Akademie in Köln Porz-Gremberghoven

Datum	Thema	Dozent/en
08.09.2021	HYBRID: Beratungsschwerpunkte bei Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschafter	StB Prof. Dr. Binnewies
30.09.2021	HYBRID: Aktuelle erbschaftsteuerliche Beratungsschwerpunkte 2021/2022*	Dipl.-Fw. Krause
05.10.2021	HYBRID: Aktuelles zur Grunderwerbsteuer	StB RA FASr Dipl.-Fw. Schley
20.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Grundkurs (Teil 2) / 09.30 - 13.30 Uhr	BiBu Franke
28.10.2021	HYBRID: Verfahrensrecht: Dein Freund und Helfer	RA FASr StB Dr. Wollweber

LIVE-WEBINARE

von 09.30 bis 16.45 Uhr

Datum	Thema	Dozent/en
07.09.2021	Optimierung von Umstrukturierungen von Personengesellschaften*	Prof. Dr. Pohl

* Das Seminar ist zum Nachweis der Pflichtfortbildung für Fachberater Unternehmensnachfolge (DStV e.V.) geeignet.



Inhalt

1	Einleitung und rechtliche Grundlagen	6
1.1	Einleitung	6
1.2	Rechtsgrundlagen der Außenprüfung	6
2	Zulässigkeit einer Außenprüfung	7
3	Fallauswahl.....	9
4	sachlicher und zeitlicher Umfang	11
4.1	Ermessensausübung	11
4.2	Prüfungsanordnung.....	12
4.3	Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist.....	14
4.4	Prüfungsort.....	15
5	Prüfungsgrundsätze und -durchführung	17
5.1	Objektivität	17
5.2	Verhältnismäßigkeit.....	17
5.3	Informationspflicht	18
6	Schwerpunkte und Methodik	20
6.1	Innerer Betriebsvergleich / Nachkalkulation	21
6.2	äußerer Betriebsvergleich / Richtsätze	24
6.3	Nach-/Ausbeutekalkulation	26
6.4	Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung.....	27
6.4.1	VZR.....	29
6.4.2	GVR.....	30
6.5	Plausibilitäts- und Stichprobenprüfung	31
6.6	Zeitreihenvergleich	32
6.7	Chi-Quadrat-Test	34
6.8	Aussagekraft der Methoden	35

6.9	BFH zur „eigenen“ Schätzung des Finanzgerichts	36
6.10	Rückstellungen aus Prüfersicht.....	39
6.10.1	Einleitung.....	39
6.10.2	Fünf-Stufen-Modell	40
6.10.3	Außenverbindlichkeit	40
6.10.4	Hinreichende Konkretisierung der Verpflichtung.....	41
6.10.5	Entstehung / wirtschaftliche Verursachung einer Verbindlichkeit.....	41
6.10.6	Wirtschaftliche Belastung	42
6.10.7	Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme.....	43
6.10.8	Bsp. 1: RST für Entfernpflichtungen von Leitungen	44
6.10.9	Bsp. 2: RST für erwartete Schadensersatzverpflichtungen	47
6.10.10	Bsp. 3: BFH zu RST für Mehrsteuern aufgrund Steuerhinterziehung	51
7	Mitwirkungspflichten	54
7.1	BMF-Schreiben vom 24.10.2013.....	54
7.2	Umfang der Mitwirkungspflichten	56
8	GoBD und Tax Compliance	58
8.1	Einleitung	58
8.2	rechtliche Grundlagen	58
8.3	Anwendungsbereich.....	60
8.4	betroffene Unterlagen und Systeme.....	62
8.5	Anforderungen an Aufzeichnungen.....	64
8.6	besondere Anforderungen an Kassensysteme	69
8.6.1	Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht	69
8.6.2	Ausnahme aus Zumutbarkeitsgründen	70
8.6.3	Einsatz von offenen Ladenkassen	71
8.6.4	Einsatz elektronischer Registrierkassen	72
8.6.5	Datenzugriffsrecht.....	73
8.6.6	Schutz vor Manipulationen an digitalen Aufzeichnungen.....	74
8.6.7	Kassensicherungsverordnung.....	74
8.7	Verfahrensdokumentation, IKS und Tax-CMS	77
8.7.1	Verfahrensdokumentation.....	77

8.7.2	Internes Kontrollsystem - IKS.....	79
8.7.3	Tax Compliance-Management-System.....	81
8.8	Rechtsfolgen bei Verletzung der GoBD	85
8.8.1	formelle Mängel	85
8.8.2	materielle Mängel.....	86
8.8.3	Schätzungsbefugnis.....	87
9	Schlussbesprechung und Bericht.....	89
9.1	Besprechung über das Ergebnis der Außenprüfung	89
9.2	tatsächliche Verständigung	91
9.3	Betriebsprüfungsbericht	92
10	Literaturverzeichnis	93

1 Einleitung und rechtliche Grundlagen

1.1 Einleitung

Es ist klar, dass selbst dem ehrlichsten Steuerzahler nur die Ankündigung einer Betriebsprüfung unangenehm ist. Statistisch gesehen wird jedes mittelständische Unternehmen alle 15,7 Jahre geprüft. Es gilt sich deshalb über die wesentlichen Rechte und Mitwirkungspflichten bei einer Außenprüfung im Klaren zu sein. Unabhängig davon, ob Prüfungen auf Grund besonderer Umstände bzw. Anlässe oder nach Zufallskriterien angeordnet werden, unterliegen sie verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsätzen. Das Skript befasst sich mit Fragen von der Prüfungsvorbereitung, über die Durchführung bis hin zur Abwicklung der Prüfung. Auf Prüfungsschwerpunkte und -methoden wird sowohl im Allgemeinen, als auch im Besonderen - subjektive Erfahrungen aus der Prüferpraxis - eingegangen.

In diesem Skript wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit das generische Maskulinum verwendet. Weibliche und anderweitige Geschlechteridentitäten werden dabei ausdrücklich mitgemeint, soweit es für die Aussage erforderlich ist.

1.2 Rechtsgrundlagen der Außenprüfung

Rechtsgrundlage ist die Abgabenordnung (AO) samt zugehörigem Anwendungserlass (AEAO) und die Betriebsprüfungsordnung (BpO). Der in der AO genannte Begriff Außenprüfung ist der Oberbegriff für alle Arten von Prüfungen durch Außendienste der Finanzverwaltung, wie Betriebsprüfung im engeren Sinne, Lohnsteuer-Außenprüfung, Umsatzsteuer-Sonderprüfung und auch Prüfungen nach verschiedenen Einzelsteuergesetzen (z.B. § 11 Abs. 3 InvStG für inländische Investmentfonds).

2 Zulässigkeit einer Außenprüfung

Betriebsprüfungen sind nach § 193 Absatz 1 Abgabenordnung bei Steuerpflichtigen (Stpfl.) zulässig, die einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, die freiberuflich tätig sind oder sogenannte bedeutende Einkünfte – vgl. § 147a AO – erzielen. Eines konkreten Anlasses bedarf es insoweit nicht. Man spricht auch von einer voraussetzungslosen Prüfungsermächtigung. Aus § 193 Abs. 1 AO folgt nämlich die Annahme des Gesetzgebers, dass die Außenprüfung das geeignete Aufklärungsmittel bei diesen Stpfl. darstellt. Die Prüfungsermächtigung unterstellt grundsätzlich die Prüfungsbedürftigkeit. Sie erklärt sich daraus, dass sich die steuerlichen Verhältnisse eines Unternehmers im Allgemeinen erst durch Einsicht in die Buchführung und die sonstigen betrieblichen Aufzeichnungen kontrollieren lassen. Der Stpfl. hat keinen Anspruch auf eine Prüfungspause. Es besteht auch kein Verbot der Anschlussprüfung von Mittel-, Klein- und Kleinstbetrieben. Ebenfalls zulässig ist eine Außenprüfung gegenüber Personen, denen ein Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b AO zusteht und die Berufsgeheimnisse wahren müssen, insbesondere Steuerberater, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und Ärzte. Dies folgt aus dem Gebot der gleichmäßigen Besteuerung.

Die Steuerverwaltung als typische hoheitliche Eingriffsverwaltung unterliegt immer rechtsstaatlichen Grenzen, die insbesondere aus dem verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz folgen. Danach muss jeder staatliche Eingriff, wozu auch die Tätigkeit eines Außenprüfers gehört, geeignet, erforderlich und der Bedeutung der Sache angemessen und verhältnismäßig sein. Macht der Stpfl. geltend, die Auswahl beruhe auf sachfremden Erwägungen, muss sich die Schikaneabsicht des FA aus konkreten nachprüfbaren Anhaltspunkten ergeben, die der Stpfl. anhand substantiiertes Tatsachen vortragen und glaubhaft machen muss (z.B. FG München Urt. v. 26.10.99, 16 K 3239/98).

Bei den übrigen Stpfl. sind Außenprüfungen insbesondere dann zulässig, wenn für die Besteuerung erhebliche Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und eine Prüfung im Finanzamt nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhalts nicht

zweckmäßig ist (§ 193 Absatz 2 Nummer 2 AO). Ein aufklärungsbedürftiger Sachverhalt liegt vor, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass Steuererklärungen unvollständig oder mit unrichtigem Inhalt abgegeben wurden (BFH v. 7.11.1985, IV R 6/85, BStBl II 1986, 435). Eine Prüfung an Amtsstelle ist insbesondere nicht zweckmäßig, wenn zahlreiche Unterlagen einzusehen und umfangreiche Rückfragen wahrscheinlich sind. Denkbare Fallgruppen sind:

- ✓ umfangreiche und vielgestaltige Einkünfte (z.B. VuV-Einkünfte mit USt-Option)
- ✓ Vielzahl von Beteiligungen und damit einhergehend die Auswertung entsprechender Mitteilungen
- ✓ Überprüfung der Herkunft erheblicher Geldmittel
- ✓ Feststellungen zu ungeklärtem Vermögenszuwachs

3 Fallauswahl

Betriebsprüfungen werden turnusmäßig abhängig von der Größenklasse durchgeführt. Die Stpfl. werden gem. § 3 BpO in folgende Größenklassen eingeteilt:

- Großbetriebe (G)
- Mittelbetriebe (M)
- Kleinbetriebe (K)
- Kleinstbetriebe (Kst)

Dabei wird die Zuordnung zu den Größenklassen vom Umsatz und Gewinn abhängig gemacht. Die Einordnung in eine Größenklasse erfolgt stichtagsbezogen alle drei Jahre. Aktuell gelten folgende Grenzen:

Größenklassen für Betriebsprüfungen ab 2019:				
Firmenart	Merkmal	Firmengröße über ...		
		Großbetrieb	Mittelbetrieb	Kleinbetrieb
Handelsbetriebe	Umsatz	8.600.000 Euro	1.100.000 Euro	210.000 Euro
	Gewinn	335.000 Euro	68.000 Euro	44.000 Euro
Fertigungsbetrieb	Umsatz	5.200.000 Euro	610.000 Euro	210.000 Euro
	Gewinn	300.000 Euro	68.000 Euro	44.000 Euro
Freie Berufe	Umsatz	5.600.000 Euro	990.000 Euro	210.000 Euro
	Gewinn	700.000 Euro	165.000 Euro	44.000 Euro
Land- und forstwirtschaftliche Betriebe (LuF)	Umsatz	1.200.000 Euro	610.000 Euro	210.000 Euro
	Gewinn	185.000 Euro	68.000 Euro	44.000 Euro
bE-Fälle (Privatpersonen)	Summe der positiven Einkünfte	500.000 Euro	-	-

Quelle: Bundesfinanzministerium (BMF-Schreiben vom 13. April 2018, Aktenzeichen: IV A 4 - S 1450/17/10001)

Zur Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs z.B. „Fertigung“ mangels gesetzlicher Begriffsbestimmung grds. Abstellung auf die vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Verzeichnisse der Wirtschaftszweige.

Die aus der Einteilung in Größenklassen folgende unterschiedliche Prüfungshäufigkeit der Klein-, Mittel- und Großbetriebe ist nach BFH-Rechtsprechung nicht zu beanstanden (vgl. Urteil vom 07.02.2002, IV R 9/01, BStBl II 2002, 269). Je größer ein Unternehmen ist, desto häufiger wird eine Betriebsprüfung durchgeführt. Nichtsdestotrotz unterliegen Kleinstbetriebe ebenfalls der regelmäßigen Außen-

prüfung. Bei Mittel-, Klein- und Kleinstbetrieben ist eine Anschlussprüfung grundsätzlich ohne weitere Begründung möglich, selbst bei einer zweimaligen Anschlussprüfung (vgl. BFH vom 30.06.2005, IV B 131/03).

Art des Betriebs	durchschnittlicher Prüfungsrythmus	Anzahl der Betriebsprüfungen im Jahr 2017	Summe der Steuernachzahlungen	durchschnittliche Nachzahlung je Betrieb
Großbetrieb	alle 4,7 Jahre	39.911 (21,4%)	13,8 Mrd. €	345.769 €
Mittelbetrieb	alle 15,7 Jahre	50.601 (6,6%)	1,4 Mrd. €	27.667 €
Kleinbetrieb	alle 31,5 Jahre	37.789 (3,3%)	0,7 Mrd. €	18.523 €
Kleinstbetrieb	alle 41,9 Jahre	186.472 (1,0%)	0,9 Mrd. €	4.826 €

Quelle: <https://www.steuer-schutzbrief.de>

Auch wenn es sich beim § 193 Abs. 1 AO wie beschrieben um eine voraussetzungslose Prüfungsermächtigung handelt, findet man in der Praxis häufig folgende Gründe für eine Außenprüfung:

- ✓ gezielte Auswahl nach Vorschlägen der Veranlagungsstelle
- ✓ Auswertung von Betriebsdaten
- ✓ branchenspezifische und risikoprofilspezifische Kriterien
- ✓ routinemäßig nach einem Turnus
- ✓ Zufallskriterien unter dem Gesichtspunkt der Generalprävention

Daneben sind besondere Umstände / Anlässe beispielsweise denkbar:

- ✓ hohe Einlagen in das Betriebsvermögen bei niedrigem Privatvermögen
- ✓ Einkommen deckt nicht die normalen Lebenshaltungskosten
- ✓ Diskrepanz zwischen Einkommen und kostspieligem Lebensstil
- ✓ starke Schwankungen der Umsätze ohne erkennbaren Grund
- ✓ Betriebsaufgabe / Umwandlung
- ✓ Prüfungsfeststellungen aus Vorprüfung mit Dauercharakter

4 sachlicher und zeitlicher Umfang

4.1 Ermessensausübung

Der sachliche Umfang der Prüfung steht, sowohl was die zu prüfenden Steuerarten als auch was die Festlegung des Prüfungszeitraums betrifft, im Ermessen der Behörde (§ 194 Abs. 1 AO, § 4 Abs. 1 BpO). Wird eine Personengesellschaft geprüft, erstreckt sich die Prüfung auch auf die steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter, soweit diese für den Inhalt der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Bedeutung sind (insb. Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben).

Aufgabe der Außenprüfung ist die Ermittlung und Beurteilung der steuerlich bedeutsamen Sachverhalte, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen und Vollzugsdefizite bei Beziehern von Gewinneinkünften, die nicht an der Quelle besteuert werden können, auszugleichen (§ 85 AO und § 2 Abs. 1 BpO).

Die Prüfung soll sich in erster Linie auf jene Sachverhalte erstrecken, die zu endgültigen Steuerausfällen, Steuererstattungen oder zu nicht unbedeutenden Gewinnverlagerungen führen können (§ 7 BpO). Risikoorientiertes Arbeiten erlangt sowohl in der Wirtschaft als auch in der Verwaltung einen immer höheren Stellenwert und ist bei der Bewältigung der Gesamtaufgabe unabdingbar. Ergebnis der Risikoanalyse kann entweder die Absetzung oder aber die Prüfung mit Festlegung der prüfungsrelevanten Sachverhalte sein. Erst aus der Risikoanalyse ergeben sich die Risikoschwerpunkte und daraus zwangsläufig die Prüfungspunkte.

Das vorrangige Ziel einer Außenprüfung ist die gleichmäßige Festsetzung der Steuern durch Ermittlung der richtigen Besteuerungsgrundlagen. In der Vergangenheit hat es zahlreiche Einwendungen gegen die Anordnung von Außenprüfungen gegeben, die von diversen Gerichten zu beurteilen waren. Aus der folgenden Aufzählung im Schaubild ist erkennbar, dass die Hürde für ein erfolgreiches Abwenden einer durchzuführenden Außenprüfung hoch ist:

erfolgreiche Einwendungen gegen eine BP:

- Alter / Krankheit des Stpfl./Gf./StB
- ggü. Personen mit Auskunftsverweigerungsrecht, z.B. StB / RA / WP / Arzt
- erste Jahre nach Betriebseröffnung
- BP beim Rechtsnachfolger
- umfangreiche Prüfung im Innendienst
- ohne Abgabe von Steuererklärungen
- Veräußerung / Aufgabe / Liquidation
- Nichteinhaltung einer statistischen Prüfungshäufigkeit
- Veranlagungen ohne VdN
- Ablauf reguläre Verjährungsfrist
- Insolvenzeröffnung
- Umwandlung
- bereits geprüfte Zeiträume
- Verlust von Unterlagen



4.2 Prüfungsanordnung

Die Prüfungsanordnung (PA) – geregelt im § 196 AO – legt den Umfang der Außenprüfung in persönlicher und sachlicher Hinsicht fest. Da es sich dabei um eine umfassende, zusammenhängende und abschließende Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse eines Stpfl. handelt, ist ein ggf. im betroffenen Steuerbescheid vorhandener Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) nach Durchführung der Betriebsprüfung aufzuheben, und zwar unabhängig von einem Mehrergebnis. Die damit einhergehende erhöhte Bestandskraft von Steuerbescheiden nach einer Betriebsprüfung dient dem Rechtsfrieden. Der Stpfl. kann darauf vertrauen, dass die geprüften Besteuerungsgrundlagen nicht mehr geändert werden. Ausnahmen gelten lediglich für Tatbestände einer Steuerhinterziehung / leichtfertigen Steuerverkürzung, die während der Betriebsprüfung unbekannt waren.

Der notwendige Inhalt einer PA ergibt sich aus § 5 Abs. 2 BpO:

- ✓ Angabe der erlassenden Behörde (§ 119 Abs. 2 AO)
- ✓ Adressat des Verwaltungsakts
- ✓ Angabe des Stpfl., dessen Verhältnisse überprüft werden sollen
- ✓ Hinweis auf Durchführung einer Außenprüfung
- ✓ Rechtsgrundlage der Betriebsprüfung

- ✓ Begründung: In Fällen des § 193 Abs.1 AO genügt der Hinweis auf die Rechtsgrundlage; in Fällen des § 193 Abs. 2 AO ist eine Begründung erforderlich
- ✓ zu prüfende Steuerarten
- ✓ Prüfungszeitraum
- ✓ Hinweise auf wesentliche Rechte und Pflichten des Stpfl.

Der Prüfungszeitraum wird maßgebend von der Einstufung in Betriebsgrößen bestimmt. Bei Mittelbetrieben gilt der Grundsatz, dass nicht mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume geprüft werden sollen. In begründeten Ausnahmefällen kommt eine Erweiterung des dreijährigen Prüfungszeitraums in Betracht, wenn der zu prüfende Sachverhalt auf eine besondere Prüfungsbedürftigkeit hindeutet, die über den Normalfall hinausgeht und von besonderem Gewicht und steuerlicher Relevanz ist. Ein Beispiel ist die Annahme, dass mit nicht unerheblichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen zu rechnen ist. Hier ist erforderlich, dass aufgrund einer durch Tatsachen unterlegten Prognoseentscheidung die Änderung von nicht unerheblichen Besteuerungsgrundlagen wahrscheinlich ist, was nach Lage des Einzelfalls zu entscheiden ist.

Eine rechtswidrige PA ist nur ausnahmsweise bei Vorliegen gravierender Mängel ohne Rechtswirkung, ergo nichtig. Gravierende zur Nichtigkeit führende Mängel sind z.B.:

- ✓ mündliche PA
- ✓ unzutreffende Behördenbezeichnung
- ✓ Unbestimmtheit des Prüfungsobjekts
(nicht mehr existente Stpfl., aufgelöste Gesellschaften etc.)
- ✓ fehlende Angabe der Prüfungsjahre und Steuerarten
- ✓ PA nach Abschluss der Betriebsprüfung

In § 5 Abs. 3 BpO i.V.m. § 197 AO sind die nicht zwingenden Inhalte einer PA aufgeführt:

- ✓ voraussichtlicher Beginn der Außenprüfung
- ✓ Festlegung des Ortes der Außenprüfung
- ✓ Angabe des Namens des Betriebsprüfers

Im Unterschied zur Prüfungsanordnung ist für die Bestimmung des Prüfungsbeginns und der Festlegung des Ortes der Außenprüfung keine Schriftform erforderlich, weshalb diese Information mündlich oder durch schlüssiges Handeln übermittelt werden kann. Sie werden aber in der Regel mit der Prüfungsanordnung verbunden.

Die Benennung eines bestimmten Betriebsprüfers ist kein selbständiger Verwaltungsakt, damit auch nicht anfechtbar. Der Stpfl. kann seinen Einwand, der Prüfer sei ausgeschlossen (§ 82 AO), befangen (§ 83 AO) oder sonst ungeeignet, nur im Wege der Dienstaufsichtsbeschwerde oder Gegenvorstellung, nicht aber mit dem Einspruch gegen die PA geltend machen (vgl. Hess. FG, Urteil vom 04.04.2001, 12 K 5285/00). Ein steuerlicher Berater kann einen Betriebsprüfer nur dann mit Erfolg wegen Besorgnis der Befangenheit ablehnen, wenn im konkreten Fall Anlass besteht, an der Unvoreingenommenheit des Amtsträgers zu zweifeln. Allgemeine Unzufriedenheit mit der Arbeitsweise und dem Verhalten des Betriebsprüfers reichen nicht aus (Hess. FG, Ur. v. 25.04.1986, 7 K 58/86).

4.3 Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist

PA und Prüfungsbeginn bewirken zusammen eine Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 AO. Diese tritt nur hinsichtlich der Steuern ein, auf die sich die Außenprüfung nach der PA erstreckt. Allein der Erlass der PA führt zu keiner Ablaufhemmung, wenn keine Prüfung nachfolgt. Eine Prüfung wird begonnen, wenn tatsächliche Prüfungshandlungen ernsthaft aufgenommen wurden. Dazu bedarf es konkreter Ermittlungshandlungen, man spricht auch von qualifizierten Prüfungshandlungen. Laut höchstrichterlicher Rechtsprechung muss es sich um Maßnahmen handeln, die für den Stpfl. als Prüfungshandlungen

erkennbar sind und geeignet erscheinen, sein Vertrauen in den Ablauf der Verjährungsfrist zu beseitigen. Der Prüfer muss – wenn auch nur stichprobenweise – tatsächlich Prüfungshandlungen für die in der PA genannten Steuerarten und Besteuerungszeiträume vorgenommen haben. In Betracht kommen das Eröffnungsgespräch und das Verlangen nach Belegen und Unterlagen oder Auskünften. Besonders gilt dies, wenn die Handlungen in den Geschäftsräumen des Stpfl. nicht möglich sind, weil dem Prüfer der Zutritt verwehrt wird. Bloße Vorbereitungshandlungen wie die Kontaktaufnahme mit dem Stpfl./StB zur Absprache des Prüfungsbeginns reichen nicht aus. Die Anforderung von Unterlagen kurz vor Jahresbeginn ist jedenfalls dann als Scheinhandlung zu bewerten, wenn der Prüfer aus organisatorischen Gründen nicht in der Lage ist, mit der Prüfung wirklich zu beginnen und die Anforderung für längere Zeit die einzige Prüfungshandlung ist.

4.4 Prüfungsort

§ 200 Abs. 2 S. 1 AO regelt, an welchen Orten der Stpfl. die Prüfungsunterlagen vorzulegen verpflichtet ist:

In Betracht kommende Prüfungsorte in absteigender Reihenfolge, vgl. § 200 Abs. 2 AO:

Geschäftsräume	regelmäßig vorrangig
Wohnräume	mit Zustimmung des Stpfl. möglich
Amtsstelle	nur wenn obige Orte nicht möglich oder zweckmäßig
Steuerbüro	Ermessensentscheidung im Einvernehmen, z.B. Beschleunigung der BP durch ständige Auskunftsperson in Buchhaltungsfragen

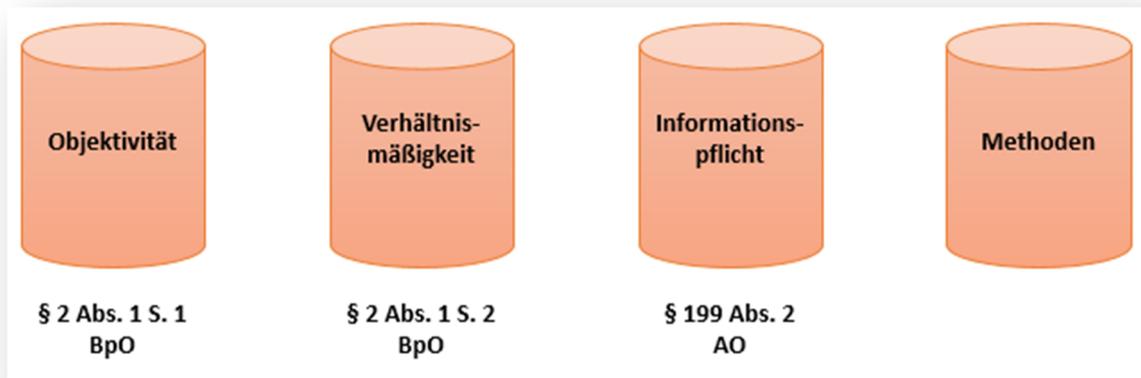
Der Vorrang der Geschäftsräume (vgl. u.a. BFH vom 15.05.2009, IV B 24/09) vor allen anderen Orten ergibt sich aus dem Wortlaut des § 200 Abs. 2 AO und dem Sinn und Zweck der Außenprüfung. Die Außenprüfung umfasst nicht nur die reine Buchprüfung, sondern die Prüfung der gesamten steuerlichen Verhältnisse des Stpfl. Dies erfordert u.a. die Inaugenscheinnahme des Betriebs.

Sind keine geeigneten Geschäftsräume vorhanden, ist grundsätzlich in den Wohnräumen oder an Amtsstelle zu prüfen. Eine Prüfung in den Wohnräumen ist nur mit Einwilligung des Stpfl. statthaft (§ 99 Abs. 1 S. 3 AO). Auf Antrag des Stpfl. kann, sofern nachweislich keine geeigneten Geschäftsräume vorhanden sind und eine Prüfung in den Wohnräumen nicht möglich oder zweckmäßig ist, eine Prüfung im Büro des steuerlichen Beraters erfolgen. Die Ausübung des Ermessens kann dazu führen, dass eine Prüfung im Steuerbüro ausnahmsweise bei gewichtigen Gründen (Ansprechpartner, Unterlagen etc.) vorgenommen werden kann.

Ob und welcher Raum zur Durchführung einer Prüfung geeignet ist, richtet sich nach der objektiven Beschaffenheit der in Betracht kommenden Räume, den betrieblichen Verhältnissen sowie arbeitsrechtlichen Grundsätzen, also danach, was nach den allgemeinen Grundsätzen üblich und zumutbar ist. Ein Geschäftsraum muss keinen Komfort haben, er muss jedoch so instandgehalten und ausgestattet sein, dass der Prüfer seine Arbeit ohne Beeinträchtigung vornehmen kann. Keine geeigneten Geschäftsräume sind deshalb z.B. feuchte Kellerräume, unbeheizte oder unbelüftete Räume sowie Räume, von denen Gesundheitsgefahren ausgehen. Ebenfalls nicht geeignet ist ein Raum, der bei Nutzung durch den Prüfer zu erheblichen Beeinträchtigungen der betrieblichen Verhältnisse führen würde. Geringfügige Beeinträchtigungen und Unbequemlichkeiten, die vor Ort unvermeidlich sind, sind seitens des Stpfl. hinzunehmen.

5 Prüfungsgrundsätze und -durchführung

Aufgabe der Außenprüfung ist die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und deren rechtliche Würdigung. Für die getroffenen Feststellungen infolge der Prüfung tatsächlicher und rechtlicher Verhältnisse trägt der Betriebsprüfer die Verantwortung.



5.1 Objektivität

Der Betriebsprüfer ist zur Objektivität verpflichtet, d.h. er darf nicht einseitig fiskalische Interessen verfolgen, sondern muss den objektiv richtigen Sachverhalt ermitteln und daraus die steuerrechtlich zutreffenden Schlussfolgerungen ziehen. Ergo ist eine vollumfängliche Prüfung zugunsten wie zuungunsten des Stpfl. vorzunehmen.

5.2 Verhältnismäßigkeit

Im Rahmen der Ermessensausübung ist das Prinzip der Verhältnismäßigkeit der Mittel und des geringstmöglichen Eingriffs und Belastung des Stpfl. zu beachten. Die Prüfungszeit ist auf das notwendige Maß zu beschränken. Das Instrument des Risikomanagements kommt in der Finanzverwaltung zum Tragen. Die Arbeitsweise hat sich insoweit verändert, als im Rahmen der Maßnahmen zur Rationalisierung der Betriebsprüfung Schwerpunkte gesetzt werden. Damit wird in der Regel nicht mehr umfassend, sondern gezielt in den für besondere Gestaltungen anfälligen Bereichen geprüft. Dies entspricht auch den Vorstellungen der BpO, da der Schwerpunkt nach § 7 BpO in erster Linie auf solchen Sachverhalten

liegt, die zu endgültigen Steuerausfällen oder zu nicht unbedeutenden Gewinnverlagerungen führen können.

5.3 Informationspflicht

§ 199 Abs. 2 AO sichert dem Stpfl. während der Prüfung ausreichendes rechtliches Gehör. Zweck der Vorschrift ist die Sicherstellung einer frühzeitigen Anhörung des Stpfl., um den Prüfer vor Umwegen, Irrtümern und einem „Sich-Verrennen“ zu bewahren und den Stpfl. vor Überraschung und Überrumpelung zu schützen. Der Stpfl. ist während der Außenprüfung über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu unterrichten, wenn dadurch Zweck und Ablauf der Prüfung nicht beeinträchtigt werden (§ 199 Abs. 2 AO). „D.h. der Stpfl. die Unterrichtung ausnutzt, um eine effektive Sachaufklärung - etwa durch Verschleierung, Beseitigen von Unterlagen, Beeinflussen von Auskunftspersonen, Manipulation von Unterlagen - zu vereiteln oder zu verzögern“. Unterrichtet der Prüfer den Stpfl. über seine Prüfungsfeststellungen nur schleppend oder ungenau, so kann er sich auf sein Recht auf rechtliches Gehör berufen und sich notfalls beschwerdeführend an dessen Behörde wenden. Bei Verletzung der Pflichten nach § 199 Abs. 2 AO liegt ein Verfahrensfehler vor, der jedoch nach § 126 Abs. 1 Nr. 3 AO durch Nachholung der Anhörung geheilt werden kann. Auch ein Verwertungsverbot wird durch eine derartige Verletzung nicht ausgelöst. In der Literatur wird eine Dienstaufsichtsbeschwerde empfohlen. Der Anspruch des Stpfl. auf rechtliches Gehör erfordert, dass einer steuerrechtlichen Entscheidung nur Tatsachen zugrunde gelegt werden, zu denen er uneingeschränkt hätte Stellung nehmen können.

Zusammenfassend sei an dieser Stelle ein Beitrag, der knapp 30 Jahre zurückliegt, jedoch weiterhin Aktualität für sich beansprucht, erwähnt:

Korrektes Prüferverhalten

Hierzu Assmann in StBp 1993, S. 25 :

„Die Außenprüfung ist ein schwerer und tiefer Eingriff der Verwaltung in die betriebliche und private Sphäre des Steuerbürgers. Der Prüfer agiert während der Prüfung in einem von Interessenkollisionen gekennzeichneten Spannungsfeld. Durch die Prüfung drohen dem Unternehmer Geldverlust. Ca. 95 % aller Prüfungen enden mit Steuernachzahlungen. Ein Prüfer sollte so auftreten, dass er sich auch akzeptieren könnte, wenn er als Unternehmer auf der Gegenseite stünde. Neidgefühle, übertriebener Ehrgeiz, schulmeisterliches Auftreten, wertende und politische Bemerkungen und besserwisserische Arroganz sind ebenso zu vermeiden wie kleinliches Prüfen. Ein Prüfer darf nicht verdeckt ermitteln, hinter dem Rücken des Steuerpflichtigen Arbeitnehmer befragen und nicht erst am Ende die „Katze aus dem Sack lassen“. Außenprüfungen sind keine Verdachtsprüfungen. Ein Prüfer kann daher verständnisvoll, wohlwollend und unbedingt objektiv auftreten. „Wohlwollen“ darf nicht heißen, dass ein Prüfer alles akzeptiert! Profiskalisches Verhalten disqualifiziert ihn. Für Fehler Verständnis zu zeigen ist angebracht, denn unser Steuerrecht ist eines der schwierigsten der Welt. Nur Sachverhalte und Tatsachen steuerlich beurteilen. Unterstellungen, Annahmen und Fiktionen haben daher keinen Platz. Überzeugungs- und Durchsetzungskraft gepaart mit gesunder Kritikfähigkeit zeichnen einen guten Prüfer aus. ..“

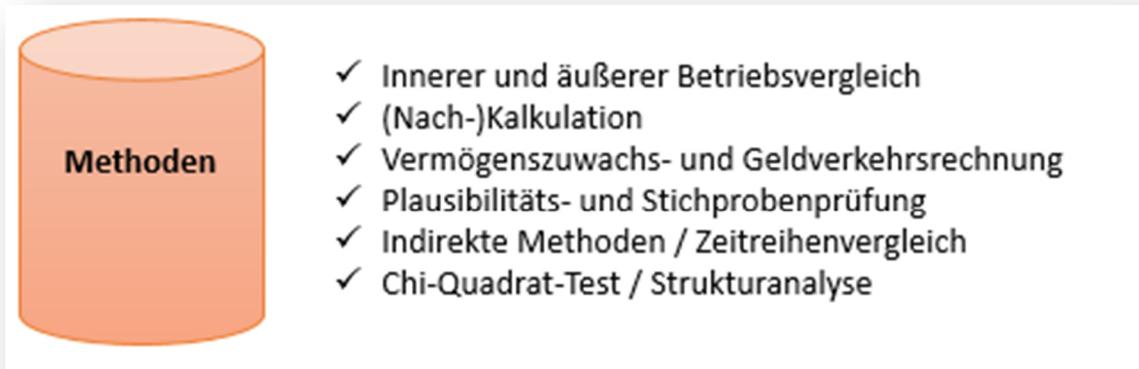
6 Schwerpunkte und Methodik

Die Finanzbehörde kann und muss mangels ausreichender Prüfungskapazität für alle in Betracht kommenden Prüfungsfälle im Rahmen ihres Auswahlermessens über einen möglichst sachgerechten und effektiven Einsatz ihrer beschränkten Mittel befinden. Während die traditionelle Betriebsprüfung geprägt war von Stichprobenanalysen und Belegprüfungen, ist die heutige Betriebsprüfung stark durch die Digitalisierung verändert. Die Prüfer lassen sich im Vorfeld der Prüfung zu meist die Buchhaltungsdaten in elektronischer Form übermitteln. So ist z.B. ein Kassenkonto binnen Sekunden auf Plausibilität geprüft. Spezialisten haben die Möglichkeit diese Daten mittels des Fachprogramms IDEA detailliert aufzuarbeiten. Die Resultate zeigen Auffälligkeiten und geben wichtige Hinweise für das Festlegen von sinnvollen Prüfungsschwerpunkten.

Eine besondere Bedeutung kommt bei der Betriebsprüfung auch sog. Verprobungsmethoden bzw. mathematisch-statistischen Methoden zu. Als Verprobung werden Rechenoperationen bezeichnet, mit denen Besteuerungsgrundlagen überprüft werden können. Sofern die Verprobung die Unrichtigkeit der Besteuerungsgrundlagen ergibt, kann die Betriebsprüfung in der Regel in einem zweiten Schritt eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vornehmen. Bei der Verprobung können insbesondere spezielle mathematisch-statistische Methoden eingesetzt werden. Unter Zugriff auf die digitalen Daten des Stpfl. und unter Einsatz spezieller Software kann man etwaige Unregelmäßigkeiten in der Buchführung feststellen. Von besonderer Relevanz sind die im Folgendem vorgestellten Verprobungs- bzw. Schätzungsmethoden und mathematisch-statistischen Prüfverfahren, die - aus der Prüfersicht heraus - untersucht werden.

Im Anschluss wird ein BFH-Beschluss aus dem Jahr 2020 vorgestellt, in dem es um das Zusammenspiel zweier Verprobungsmethoden und der Einbindung des Stpfl. geht.

Abschließend wird der „Dauerbrenner“ bei Betriebsprüfungen – nämlich Rückstellungen – aus der Prüferperspektive dargestellt.



6.1 Innerer Betriebsvergleich / Nachkalkulation

Der innere Betriebsvergleich ist ein Vergleich von Zahlenverhältnissen vergleichbarer Positionen verschiedener Zeiträume eines einzelnen Betriebes. Dabei sind die bei dem zu prüfenden Betrieb aus dem Vergleich zu anderen gleichgelagerten Betrieben (äußerer Betriebsvergleich) festgestellten Besonderheiten in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zu berücksichtigen. Dadurch kann festgestellt werden, ob das auf Grund der Buchführung ausgewiesene Betriebsergebnis richtig sein kann. Der innere Betriebsvergleich ist somit eines der wichtigsten Mittel der Gegenprobe.

Ausgehend vom wirtschaftlichen Umsatz werden beim inneren Betriebsvergleich die einzelnen Zahlen, deren Beziehungen zueinander festgestellt werden sollen, für mehrere Jahre in Form einer Übersicht gegenübergestellt. Erste Voraussetzung für einen solchen Vergleich ist natürlich die Vergleichbarkeit der Zahlen. Diese ist nur dann gegeben, wenn innerhalb der Vergleichszeiträume ungefähr die gleichen Betriebsverhältnisse bestanden haben. Um die Möglichkeiten des inneren Betriebsvergleiches voll ausschöpfen zu können, ist es für den Prüfer erforderlich, tief in innerbetriebliche Verhältnisse einzudringen. Denn es gilt, aus den Abweichungen der Kennzahlen verschiedener Ermittlungszeiträume die Schlüsse zu ziehen, d.h. die Gründe für die Abweichungen festzustellen.

Im Brennpunkt des inneren Betriebsvergleichs steht der wirtschaftliche Umsatz:

Beispiel:						
Handelsbetrieb						
	VZ 2015	v.H.	VZ 2016	v.H.	VZ 2017	v.H.
Umsatz	500 000,-		480 000,-		500 000,-	
Wareneinsatz	300 000,-	60	300 000,-	62,5	310 000,-	62
Rohgewinn	200 000,-	40	180 000,-	37,5	190 000,-	38

Auffälligkeiten
 VZ 2016 und 2017: Abweichung um 2,5 % bzw. 2 %
 VZ 2016: zurückzuführen auf Sinken des Umsatzes
 VZ 2017: zurückzuführen auf Anstieg des Wareneinsatzes

Wie sich aus nachfolgendem Beispiel ergibt, kann die Aufklärung dieser Schwankungen bereits durch Berücksichtigung des wirtschaftlichen Umsatzes und durch Berücksichtigung des wirtschaftlichen Wareneinsatzes möglich sein.

	VZ 2015	v.H.	VZ 2016	v.H.	VZ 2017	v.H.
Sollumsatz	500 000,-		480 000,-		500 000,-	
Rabattaktion	-		7 500,-		-	
ausgebuchte Forderungsverluste	-		12 500,-		-	
Wirtschaftlicher Umsatz	500 000,-		500 000,-		500 000,-	
Wareneinsatz	300 000,-		300 000,-		310 000,-	
Naturalentnahmen für Personal	-		-		./ 10 000,-	
Wirtschaftlicher Wareneinsatz	300 000,-	60	300 000,-	60	300 000,-	60
Wirtschaftlicher Rohgewinn	200 000,-	40	200 000,-	40	200 000,-	40

Auch wenn sich Schwankungen im Rohgewinn durch Berücksichtigung des wirtschaftlichen Umsatzes und der wirtschaftlichen Einsatzkosten nicht aufklären lassen, kann durch den inneren Betriebsvergleich zumindest eine Abgrenzung der Fehlerfelder erreicht werden. Liegen Schwankungen im Rohgewinn vor, dann liegt der Grund immer im wirtschaftlichen Umsatz oder in den Einsatzkosten. Es

können sich die Verkaufspreise oder die Einkaufspreise verändert haben. Durch Überprüfung der Kalkulation ist es möglich, diese Veränderungen zu erfassen und entsprechend auszuwerten.

Die vorstehenden Ausführungen lassen erkennen, dass die sich durch den inneren Betriebsvergleich ergebenden Kennzahlen die Möglichkeit bieten, die Entwicklung des Betriebes zu beurteilen. Vor und während der Prüfung geben diese Kennzahlen wertvolle Hinweise, um die Gewissheit zu erhalten, dass die festgestellten Ergebnisse mit den tatsächlichen Ergebnissen übereinstimmen. In den Fällen, wo das nicht der Fall ist, bieten sie die Möglichkeit, die Fehlerfelder festzustellen. Außerdem kann der Vergleich bei erforderlichen Schätzungen als Hilfsmittel dienen, um zu ermitteln, welche Ergebnisse das Unternehmen erzielt haben könnte.

6.2 äußerer Betriebsvergleich / Richtsätze

Bei Betriebsprüfungen sind grundsätzlich die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse des Einzelfalles zu ermitteln (vgl. § 199 Abs. 1 AO). Der Betriebsprüfer hat jedoch die Möglichkeit, durch einen äußeren Betriebsvergleich die ausgewiesenen Ergebnisse des zu prüfenden Betriebes mit den Ergebnissen gleichartiger Betriebe zu vergleichen. Dieser Vergleich kann wesentliche Hinweise für die Durchführung der Betriebsprüfung (Stichwort: Festlegung von Prüfungsschwerpunkten) geben. Beim äußeren Betriebsvergleich wird üblicherweise auf einen Richtsatzvergleich zurückgegriffen.

Die Richtsätze werden von den Finanzbehörden für die einzelnen Branchen auf der Grundlage von Betriebsergebnissen zahlreicher geprüfter Unternehmen ermittelt und jährlich in Richtsatzsammlungen veröffentlicht. Die Richtsatzsammlungen enthalten Gewinnsätze - bezogen auf den wirtschaftlichen Umsatz - für ausgewählte Branchen, bei denen sich derartige Kennzahlen im Rahmen von Betriebsprüfung ermitteln lassen. Überwiegend handelt es sich bei diesen Branchen um typische Handwerks- und Einzelhandelsbetriebe der Betriebsgrößenklassen Kleinst-, Klein- und Mittelbetriebe. Innerhalb dieser Branchen unterscheidet man nach Betriebstypen (Betriebsarten bzw. Betriebsgrößen). Die Richtsätze stellen auf die Verhältnisse in einem Einzelunternehmen ab, bei dem davon ausgegangen wird, dass der Betriebsinhaber ohne Entlohnung dauernd mitarbeitet. Richtsätze werden in v.H.-Sätzen des wirtschaftlichen Umsatzes für den Rohgewinn, für den Halbreingewinn und den Reingewinn ermittelt. Bei Handelsbetrieben wird daneben der Rohgewinnaufschlagssatz angegeben. Rohgewinn und Halbreingewinn sind spezielle Schöpfungen der Richtsätze, während der Reingewinn dem durch Bestandsvergleich ermittelten Gewinn entspricht, wenn von etwaigen Normalisierungen abgesehen wird. Der Rohgewinn selbst wird noch unterschieden in Rohgewinn I bei Handelsbetrieben und Rohgewinn II bei handwerks- und gemischten Betrieben.

Handelsbetrieb	Handwerks- und gemischter Betrieb
Wirtschaftlicher Umsatz	Wirtschaftlicher Umsatz
- Wareneinsatz	- Waren- und Materialeinsatz
	- Fertigungslohneinsatz
Rohgewinn I	Rohgewinn II
	- <u>allgemeine sachliche Betriebsaufwendungen</u>
	Halbreingewinn
	- <u>besondere sachliche und personelle Betriebsaufwendungen</u>
	Reingewinn

Die Richtsätze sind Hilfsmittel (Anhaltspunkte) für die Finanzverwaltung, Umsätze und Gewinne der Gewerbetreibenden zu verproben und ggf. bei Fehlen anderer geeigneter Unterlagen zu schätzen. Die ermittelten Kennzahlen der zur Prüfung anstehenden Betriebe werden deshalb üblicherweise im Rahmen der Prüfungsvorbereitung mit den entsprechenden Kennzahlen der amtlichen Richtsätze verglichen. Dieser Vergleich kann zur Festlegung eines Prüfungsschwerpunktes führen, insbesondere dann, wenn die v.H. - Sätze des zu prüfenden Betriebes vom Richtsatz-Mittelsatz abweichen oder sogar den unteren Rahmensatz unterschreiten. Bei Durchführung der Prüfung ist auf Betriebsbesonderheiten zu achten. Es muss sich bei den Vergleichsbetrieben um Betriebe handeln, die in etwa die gleichen Geschäftsmerkmale, insbesondere bezüglich des Einkaufs und Verkaufs und der Kostenlage haben.

6.3 Nach-/Ausbeutekalkulation

Grundlage für die Umsatzverprobung ist bei Handelsbetrieben der Wareneinsatz. Unter Wareneinsatz versteht man den veräußerten Teil der Waren aus dem Anfangsbestand und dem Wareneingang.

Grundlage für die Umsatzverprobung sind bei Handwerks- und Fertigungsbetrieben im Allgemeinen folgende Werte:

- ✓ Waren- und Materialeinsatz einschließlich Fremdleistungen
- ✓ Einsatz an Fertigungslöhnen
- ✓ Einsatz an Maschinenstunden

Der Waren- und Materialeingang umfasst die in das gewerbliche Unternehmen gelangten, zur Bearbeitung, Verarbeitung oder Weiterveräußerung bestimmten Güter. Sie sind anzusetzen mit dem reinen Waren- oder Materialpreis zuzüglich der Nebenkosten ihrer Beschaffung, jeweils ohne abziehbare Steuern.

Die Finanzverwaltung stützt sich insbesondere auf den Wareneinkauf laut Buchführung. Dieser ist nach Warengruppen aufzuteilen und mit den unterschiedlichen Rohgewinnaufschlagsätzen zu verproben. In verarbeitenden Betrieben wie Gastronomie, Bäckereien, Metzgereien, Eisdielen werden die Produkte nicht rein, sondern nach Rezepten verarbeitet und die so hergestellten Endprodukte verkauft. Der BFH hat die Ausbeutekalkulation – gerade wenn sie schlüssig vortragen ist – als eine der stärksten Verprobungsmethoden herausgestellt. Da eine Nachkalkulation mit Unsicherheitsfaktoren verbunden ist und ihrem Wesen nach selbst eine Schätzung darstellt, müssen an diese Methode hohe Anforderungen gestellt werden, gerade dann, wenn die Buchführung formell ordnungsgemäß ist und keine Beanstandungen gefunden werden (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 25.03.2015, X R 20/13).

6.4 Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung

Die Vermögenszuwachsrechnung (VZR) und die Geldverkehrsrechnung (GVR) sind Verprobungsmethoden, die angewendet werden, um die Vollständigkeit der erklärten Einkünfte eines Stpfl. zu überprüfen. Sie sind insbesondere ein Hilfsmittel der Schätzung, wenn der Stpfl. über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag, weitere Auskünfte verweigert, Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden können. Da die VZR / GVR oft sehr zeitintensive Ermittlungsarbeiten erfordern, werden diese Verprobungsmethoden in der Regel auf die Fälle beschränkt, die eine solche Verprobung unbedingt erforderlich machen, weil keine geeigneten anderen Schätzungsgrundlagen zur Verfügung stehen oder weil bei einer überschlägigen Vorermittlung erkennbar wird, dass sich ungeklärte Vermögenszuwächse oder Fehlbeträge ergeben, die der Stpfl. nicht ohne weiteres plausibel aufzuklären vermag.

Den Verprobungsmethoden liegt folgendes Ermittlungsschema in grob vereinfachter Darstellung zugrunde:

Vermögenszuwachsrechnung	Geldverkehrsrechnung
Vermögen zu Beginn des Vergleichszeitraums	Positive Geldmittel zu Beginn des Vergleichszeitraums
- Vermögen am Ende des Vergleichszeitraums	+ Schulden zum Ende des Vergleichszeitraums
= tatsächlicher Vermögenszuwachs	+ Einnahmen aus versteuerten/erklärten Einkünften
+ privater Verbrauch	+ Einnahmen aus nicht stb./stpfl. Vorgängen
= Vermögenszuwachs i.S.d. Verprobung	= Verfügbare Mittel
erklärte/versteuerte Einkünfte	Positive Geldmittel zum Ende des Vergleichszeitraums
+ sonstige Mittel zur Deckung des Lebensunterhalts	+ Schulden zum Anfang des Vergleichszeitraums
	+ tatsächlich verausgabte WK/BA
	+ stl. nicht abzusetzende Ausgaben oder Ausgaben zur Vermögensanlage
	+ privater Verbrauch
= Vermögenszuwachsdeckungsmittel	= Geldbedarf/Mittelverwendung
Vermögenszuwachs i.S.d. Verprobung	Verfügbare Mittel
- Vermögenszuwachsdeckungsmittel	- Geldbedarf/Mittelverwendung
= Ungeklärter Vermögenszuwachs	= Fehlbetrag

Beide Rechnungen vollziehen die Geldflüsse nach. Sie beruhen auf dem Grundgedanken, dass innerhalb eines Haushalts die Verwendung von Mitteln für den Verbrauch oder für die Vermögensanlagen durch stpfl. Einkünfte oder andere Vermögenseingänge belegt sein muss. Beide Rechnungen lassen sich voneinander ableiten und ineinander überführen.

Die VZR ist die aufwendigste Form der Verprobung, da das Vermögen am Anfang und am Ende des Vergleichszeitraums und die Vermögensbewegungen am umfassendsten ermittelt werden müssen, während die GVR sich auf die Bestände des Geldvermögens beschränkt und die Ermittlungen bzgl. des übrigen Vermögens (z.B. betriebliches Anlagevermögen bei Überschussrechnung oder Immobilienvermögen im Privatbereich) auf den Zu-/Abfluss von Geldmitteln aus oder in diese Vermögensbereiche begrenzt sind.

6.4.1 VZR

Sofern ein Stpfl. ein größeres Vermögen aufweist und das Einkommen aus verschiedenen Quellen stammt, ist die Methode der Vermögenszuwachsrechnung (VZR) eine häufige Methode der Betriebsprüfung, um die tatsächliche Besteuerungsgrundlagen zu prüfen. Die VZR beschäftigt sich, im Gegensatz zur Geldverkehrsrechnung, mit dem gesamten Vermögensbestand. Bei der VZR wird unterstellt, dass eine Mehrung des Gesamtvermögens, also der Vermögenszuwachs, sich nur aus versteuerten Einkünften, sonstigen steuerfreien Einnahmen und/oder anderen nachweisbaren Quellen, wie Schenkungen und Erbschaften, ergeben kann. Dabei wird, wie auch bei der Geldverkehrsrechnung, vom Grundsatz ausgegangen, dass niemand in einem bestimmten Zeitraum mehr ausgeben kann, als er eingenommen hat.

Bei der VZR vergleicht die Betriebsprüfung innerhalb zweier Stichtage den gesamten Vermögensbestand einer Person. Ergibt sich aus dem Vergleich ein nicht aufzuklärender Vermögenszuwachs, so kann der Prüfer daraus ggf. folgern, dass dieser Vermögenszuwachs aus unversteuerten Einkünften stammt. Auch bei der VZR können, wie bei der GVR, private Vermögensverhältnisse von großer Bedeutung sein. Da den Stpfl. im Privatbereich keine Pflicht zur Aufzeichnung, Aufbewahrung und Vorlage von Unterlagen trifft, sind oftmals nur unvollständige Unterlagen und Nachweise für die Betriebsprüfung vorhanden. Dies kann zur Folge haben, dass die Betriebsprüfung die Kosten der privaten Lebensführung auf Basis statistischer Durchschnittswerte schätzen muss. Die mangelhaften Unterlagen führen zu Unsicherheiten bei der aufgestellten Schätzung.

6.4.2 GVR

Bei übersichtlichen und überschaubaren Vermögensverhältnissen des Stpfl. kann die Geldverkehrsrechnung (GVR) als Prüfungsmethode in Betracht kommen. Im Wesentlichen werden dabei die Einnahmen und Ausgaben näher untersucht. Die GVR ist eine besondere Form der VZR, bei welcher die Schätzung nur auf den Geldbereich beschränkt wird. Erfasst wird jedoch nicht nur Bargeld, sondern auch sämtliche Bewegungen auf Konten. Bei der GVR wird ein Vergleich zwischen den erklärten Einkünften und der Differenz von Einnahmen und Ausgaben des Stpfl. gezogen. Dieser Vergleich erfolgt anhand von zwei Stichtagen und beruht auf den Gedanken, dass ein Stpfl. nicht mehr Geld ausgeben oder anlegen kann, als ihm durch stpfl. Einkünfte oder sonstige, ihm zur Verfügung stehenden Quellen, zufließt. Ergibt sich aus dem Vergleich der Einnahmen- und Ausgabenvorgänge ein ungeklärter Überschuss an verbrauchtem Geld, kann die Betriebsprüfung daraus schlussfolgern, dass die Mittel aus bisher noch nicht versteuerten stpfl. Einkünften stammt.

Bei der GVR sind gerade auch die privaten Vermögensverhältnisse von großer Bedeutung. Sind keine besseren Erkenntnisquellen aus dem Privatbereich des Stpfl. vorhanden, können die Kosten der privaten Lebensführung auf Basis statistischer Durchschnittswerte geschätzt werden. Da den Stpfl. im Gegensatz zur betrieblichen Ebene hier keine Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten treffen, sind oftmals nur unvollständige Unterlagen und Nachweise vorhanden. Dies führt zu Unsicherheiten bei der aufgestellten Schätzung.

6.5 Plausibilitäts- und Stichprobenprüfung

Als Stichprobe bezeichnet man eine Teilmenge einer Grundgesamtheit, die unter bestimmten Gesichtspunkten ausgewählt wurde. Typischerweise wird die Stichprobe Untersuchungen bzw. Erhebungen unterzogen, deren Ergebnisse etwas über die Grundgesamtheit, der die Stichprobe entnommen wurde, aussagen sollen.

Jeden einzelnen Beleg zu prüfen ist praktisch unmöglich. So wäre eine Betriebsprüfung nicht in angemessener Zeit durchführbar. Die EDV- gestützte Prüfung ermöglicht es, schnell einen Überblick über die gesamte Buchführung zu erhalten. Der Prüfer entscheidet im Einzelfall, welche Belege er einsehen möchte bzw. welche Prüfungsmakros zum Einsatz kommen. Bei der Stichprobe wird nur ein Teil der Grundgesamtheit hinsichtlich des gesuchten Kriteriums überprüft. Man geht von dem Grundsatz aus, dass die Verhältnisse in einer Teilmenge mit gewisser Wahrscheinlichkeit den Verhältnissen in der Gesamtmenge entsprechen. Aufgrund dieses Teilergebnisses versucht man dann, eine Aussage über die Grundgesamtheit zu treffen. Man nimmt dabei in Kauf, dass diese Hochrechnung nie dem tatsächlichen Ergebnis in der Gesamtmenge entspricht.

Das Anwendungsgebiet des Plausibilitäts-/Stichprobenverfahrens liegt bei der Untersuchung großer Datenmengen. In der Praxis wird dabei unterschieden in die Untersuchung von qualitativen und quantitativen Merkmalen.

Beispiele Ermittlung qualitativer Größen:

- ✓ Umsätze steuerfrei / steuerpflichtig
- ✓ Ausfuhrlieferungen
- ✓ Inventurbewertung
- ✓ Abgleich Sonnenstunden und Tageseinnahmen Eisdiele
- ✓ Geldtransit / durchlaufende Posten mit Unterschiedsbetrag

Beispiele Ermittlung quantitativer Größen

- ✓ nicht erfasste Betriebseinnahmen (Rohgewinne)
- ✓ Lückenanalyse Rechnungsnummern
- ✓ TOP 10 – Positionen (z.B. sonstige Aufwendungen)

6.6 Zeitreihenvergleich

Bei einem Zeitreihenvergleich (ZRV) werden verschiedene Zeiträume miteinander verglichen. Je nach Konzeption des Vergleichs, Art des Unternehmens und individuellem Umfang der zu vergleichenden Reihen können sich aus dem Reihenvergleich Auffälligkeiten ergeben, welche zu Nachfragen der Finanzbehörden führen. Der ZRV ermöglicht es, die Plausibilität einer vom Stpfl. vorgelegten Rechnungslegung durch grafische Gegenüberstellungen von Umsatz-, Wareneinsatz-, Energie-, Personal- oder sonstiger Kosten zu überprüfen. Verlaufen alle zueinander abhängigen Kostenkurven gleich, ist eine Gewinnverkürzung wenig wahrscheinlich. Störungen im Gleichlauf weisen den Prüfer dagegen auf aufklärungsbedürftige Auffälligkeiten hin.

Beispiel:

Bei einem Spielwarenhändler werden die monatlichen Umsätze miteinander verglichen. Im November und Dezember eines Jahres sind die Umsätze deutlich niedriger als in den Sommermonaten. Angesichts der typischerweise in der Vorweihnachtszeit zu erwartenden überdurchschnittlichen Monatsumsätze wird die Betriebsprüfung und eventuell auch die Steuerfahndung hier ggf. weitere Ermittlungen anstellen.

Bei dem modernen Zeitreihenvergleich werden entsprechende Daten unterjährig ausgewertet und es werden arithmetische Mittelwerte der betrieblichen Daten für kürzere Zeiträume verglichen. Dazu werden außerdem gleitende Durchschnittswerte verwendet. So sind etwa wöchentliche oder monatliche Auswertungen möglich. Diese verschiedenen Reihen können sodann miteinander verglichen werden.

Der BFH hat die Anwendung des ZRV nur unter bestimmten Voraussetzungen zugelassen und hat in Orientierungssätzen deutlich Stellung bezogen. Der ZRV weist im Vergleich zu anderen Verprobungsmethoden und Schätzungsmethoden einige technisch bedingte Besonderheiten auf, die seine Anwendbarkeit sowohl dem Grunde nach als auch hinsichtlich der Übernahme des sich aus einem

Zeitreihenvergleich ergebenden "Mehrergebnisses" als Betrag der Hinzuschätzung der Höhe nach einschränken. Bei einer Buchführung, die formell ordnungsgemäß ist oder nur geringfügige formelle Mängel aufweist, kann der Nachweis der materiellen Unrichtigkeit grundsätzlich nicht allein aufgrund der Ergebnisse eines ZRV geführt werden. Beanstandungen der Ordnungsmäßigkeit müssen mit anderen Prüfungsmethoden begründet werden, um Hinzuschätzungen nach § 162 AO vorzunehmen. Mit BFH-Urteil vom 12.07.2017 – X B 16/17 – sind die Grenzen eng gesteckt. Die Anwendung des ZRV aus Prüfersicht ist spätestens seit Ergehen dieses Urteils mit detaillierten Dokumentationspflichten verbunden.

6.7 Chi-Quadrat-Test

Nach niederländischem Vorbild hat sich die Risikoanalyse nach dem Chi-Quadrat-Test als weitere Methode auch in Deutschland durchgesetzt. Hierbei handelt es sich um einen Test, der auf statistisch-mathematischen Grundlagen beruht. Grundlage des Chi-Quadrat-Tests ist die Erkenntnis, dass jeder Mensch individuelle Lieblingszahlen hat. Soweit Manipulationen in der Buchführung vorgenommen werden, werden auch diese Lieblingszahlen unbewusst verwendet. Mit dem Chi-Quadrat-Test kann festgestellt werden, ob statistisch betrachtet die in der vorliegenden Buchhaltung enthaltenen Zahlen von einer Standardverteilung abweichen. Ferner werden bestimmte Grenzwerte definiert, bei deren Überschneidung mit einer recht hohen Wahrscheinlichkeit davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige seine Unterlagen manipuliert hat.

Beispiel:

Bei der Durchführung des Chi-Quadrat-Tests wird die Häufigkeit der ersten bzw. ersten beiden Ziffern nach dem Komma im Rahmen einer Ziffernstrukturanalyse aller Tageseinnahmen ermittelt. Bei einer nicht manipulierten Kassenbuchführung ist zu erwarten, dass im Laufe eines Jahres alle Ziffern von 0-9 etwa gleich häufig an der entsprechenden Stelle vorkommen. Diese Erwartung vergleicht der Test mit der in den geprüften Fällen tatsächlichen Häufigkeit der einzelnen Ziffern.

Der Test geht davon aus, dass ein Unternehmer, der seine Kasse manipuliert und Fantaziezahlen eingibt, unbewusst seine Lieblingsziffer häufiger eingibt. Je größer der Unterschied zwischen den tatsächlichen und den zu erwartenden Werten, desto kleiner die Wahrscheinlichkeit, dass der Unterschied zufällig bedingt ist. Eine hohe Abweichung könnte dann dazu führen, dass die Kassenführung nicht als ordnungsgemäß anzusehen ist und in Verbindung mit weiteren Verprobungsmethoden (z.B. Kalkulation, Geldverkehrsrechnung) eine Zuschätzung rechtfertigen. Die Finanzgerichte haben den Chi-Quadrat-Test ausdrücklich als zulässige und anerkannte Methode zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung bestätigt.

6.8 Aussagekraft der Methoden

Wie teilweise in der Einzelbetrachtung der verschiedenen Verprobungsmethoden erläutert, haben die Methoden in der Praxis unterschiedliche Aussagekraft. Insbesondere die Rechtsprechung flankiert den Einsatz der einzelnen Methoden. Zusammenfassend lässt sich eine Einschätzung nach Aussagekraft wie folgt darstellen:

Merke:

Verprobungsmethoden sortiert nach Aussagekraft:

1. (Nach-)kalkulation
2. Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung
3. statistische Verprobungsmethoden wie Zeitreihenvergleich und Chi²-Test
(für sich alleine nie in der Lage eine Bf. zu verwerfen)



6.9 BFH zur „eigenen“ Schätzung des Finanzgerichts

Der BFH-Beschluss vom 28. Mai 2020 – X B 12/20 – hat festgestellt, dass der Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt wird, wenn das Finanzgericht in Ausübung eigener Schätzungsbefugnis für die Beurteilung der Höhe des Rohgewinnaufschlagsatzes auf eine nicht allgemein zugängliche - nur für den Dienstgebrauch bestimmte - Quelle aus dem juris-Rechtsportal ("Fachinfosystem Bp NRW") zurückgreift, ohne zuvor die hieraus entnommenen Erkenntnisse dem Kläger inhaltlich in der gebotenen Weise zugänglich gemacht zu haben.

Der zu beurteilende Sachverhalt stellte sich so dar, dass der Kläger ein Diskothek-Betreiber ist und eine Außenprüfung für die Streitjahre 2013 und 2014 formelle Kassen- und Buchführungsmängel feststellte. Aufgrund dessen verprobte der Prüfer die Getränkeumsätze und ermittelte einen Rohgewinnaufschlagsatz von knapp 400 %, der erheblich von denjenigen Sätzen abwich, die den Gewinnermittlungen des Geschäftsinhabers zu entnehmen waren. Hieraus folgerte der Prüfer erhebliche Einnahmen- und Umsatzverkürzungen (Stichwort: innerer Betriebsvergleich). Auf Grundlage des von ihm errechneten Aufschlagsatzes schätzte der Prüfer bei den Getränkeverkäufen erhebliche Einnahmen hinzu. Im Klageverfahren beanstandete das Finanzgericht Schätzungsmethode und -ergebnis des Finanzamtes. In Ausübung eigener Schätzungsbefugnis schätzte es die Getränkeumsätze nach Maßgabe eines äußeren Betriebsvergleichs. Für den hierbei zugrunde gelegten Rohgewinnaufschlagsatz von 300 % orientierte es sich zum einen an der vom BMF veröffentlichten Richtsatzsammlung, die für Gastronomiebetriebe in den Streitjahren Rohgewinnaufschlagsätze zwischen 186 % und 376 % (2013) bzw. 186 % und 400 % (2014) sowie einen Mittelwert von jeweils 257 % ausweist. Zum anderen berief es sich auf einen beim juris-Rechtsportal – allerdings nur für den Dienstgebrauch – abrufbaren Erfahrungsbericht vom 23.05.2017 über Betriebsprüfungen bei Diskotheken (sog. Fachinfosystem Bp NRW). In dieser, vom FG als „spezielle Richtsatzsammlung für Diskotheken“ bezeichneten Abhandlung heißt es u. a., Diskotheken würden einen Rohgewinnaufschlagsatz zwischen 280 % und 600 % auf ihren Wareneinsatz anwenden, wobei sich die Mehrzahl der Betriebe im rechnerischen Mittel bewegten.

Demzufolge minderte das FG die Hinzuschätzungen um ca. 40 % (2013) bzw. 55 % (2014).

Wie in der Einleitung erwähnt wird laut BFH der Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt, wenn das Finanzgericht in Ausübung eigener Schätzungsbefugnis für die Beurteilung der Höhe des Rohgewinnaufschlagsatzes auf eine nicht allgemein zugängliche - nur für den Dienstgebrauch bestimmte - Quelle aus dem juris-Rechtsportal ("Fachinfosystem Bp NRW") zurückgreift, ohne zuvor die hieraus entnommenen Erkenntnisse dem Kläger inhaltlich in der gebotenen Weise zugänglich gemacht zu haben.

Ein solcher Verstoß ist zwar [...] noch nicht darin zu sehen, dass das FG die Schätzungsmethode des FA (innerer Betriebsvergleich; Ausbeutekalkulation) durch eine hiervon abweichende Methode (äußerer Betriebs- bzw. Richtsatzvergleich) ersetzt hat. Das FG hat allerdings das rechtliche Gehör des Klägers insoweit verletzt, als es in Ausübung seiner eigenen Schätzungscompetenz für die Bestimmung des Rohgewinnaufschlagsatzes von 300 % auf eine im juris-Rechtsportal („Fachinfosystem Bp NRW“) hinterlegte Abhandlung über Prüfungserfahrungen bei Diskotheken zurückgegriffen hat, ohne [...] dem hierfür nicht abrufberechtigten Geschäftsinhaber über die wesentlichen Inhalte in Kenntnis zu setzen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäß § 96 Abs. 2 FGO umfasst das Recht der Verfahrensbeteiligten, sich vor Erlass einer Entscheidung zu den entscheidungserheblichen Tatsachen und – ggf. – Beweisergebnissen zu äußern, sowie in rechtlicher Hinsicht alles vorzutragen, was sie für wesentlich halten. Zur Wahrung dieses Äußerungsrechts ist das Gericht verpflichtet, die Beteiligten über alle ihm zugänglich gemachten und für seine Entscheidung zur Verfügung stehenden Tatsachen und Beweisergebnisse uneingeschränkt zu informieren. Dies gilt unabhängig davon, ob eine anschließende Äußerung der oder des Beteiligten im konkreten Fall Einfluss auf das Entscheidungsergebnis gewinnen kann oder nicht.

Ergebnis

- Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung
- Anspruch des Klägers auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt = entscheidungserheblicher Verfahrensfehler
- Gebot: Wahrung des rechtlichen Gehörsanspruchs und ebenso der prozessualen Waffengleichheit in der rechtlich gebotenen Weise, um den Prozessgegner in den gleichen Kenntnisstand zu versetzen
- der Betroffene habe weder prüfen noch sich dazu äußern können, ob die vom FG herangezogenen Erkenntnisse aus dem "Fachinfosystem Bp NRW" bundesweit Geltung beanspruchen können und auf seine speziellen Verhältnisse übertragbar sind

6.10 Rückstellungen aus Prüfersicht

6.10.1 Einleitung

Rückstellungen (RST) werden passiviert, um im abgelaufenen Wirtschaftsjahr entstandene, sich in der Zukunft auswirkende Verpflichtungen abzubilden. Zum einen dient diese Passivierung der periodengerechten Gewinnermittlung, zum anderen dem Gläubigerschutz. Obwohl RST nach Handels- und Steuerrecht zu bilden sind und grundsätzlich das Maßgeblichkeitsprinzip gilt, sind zahlreiche Besonderheiten zu beachten.

RST sind oft Gegenstand von Prüfungsaufgriffen in der Praxis. Dieser Abschnitt soll einen Eindruck davon vermitteln, warum und wie RST-Bildungen aufgegriffen werden. Es soll hierbei nicht dem Anspruch genüge getan werden, eine Vielzahl von Fallkonstellationen zu beleuchten, vielmehr soll es darum gehen, Prüfungssystematiken aus meiner eigenen Prüferpraxis bzw. der meiner Kollegen vorzustellen, mit dem Ziel einer gewissen Transparenzschaffung.

Dabei stelle ich zwei Fallaufgriffe aus meiner Tätigkeit zur Veranschaulichung vor, außerdem wird ein aktuelles BFH-Urteil zu dieser Thematik beleuchtet.

6.10.2 Fünf-Stufen-Modell



Ob eine RST die steuerbilanziellen Ansatzvoraussetzungen erfüllt, hängt von fünf Stufen ab, die zu meistern sind.

6.10.3 Außenverbindlichkeit

Es muss sich um eine Außenverbindlichkeit aus einem Schuldverhältnis i.S.d. § 241 BGB gegenüber einem bestimmbareren Dritten handeln. Verbindlichkeiten entsprechen dem Anspruch eines Gläubigers auf ein bestimmtes Handeln (§ 194 BGB). Sie verkörpern damit eine dem Inhalt und der Höhe nach bestimmte Leistungspflicht, die erzwingbar ist und zudem eine wirtschaftliche Belastung darstellt.

Verbindlichkeiten aus privaten Verträgen sind insbesondere abzugrenzen von Drohverlusten und Verbindlichkeiten, die Teil eines schwebenden Geschäftes sind. Ein drohender Verlust entsteht als Folge eines schwebenden Geschäftes. Schwebende Geschäfte sind Vertragsverhältnisse, die zum Bilanzstichtag noch auf einen gegenseitigen Leistungsaustausch gerichtet und noch nicht erfüllt sind (R 5.7 Abs. 7 EStR). Dies ist regelmäßig der Fall, wenn sie von dem sach- oder dienstleistungspflichtigen Vertragspartner noch nicht vollständig erfüllt sind. Zu

den schwebenden Geschäften zählen insbesondere Vertragsverhältnisse, die auf eine (ratierliche) Leistungserbringung auf Dauer gerichtet sind (Dauerschuldverhältnisse). Darunter fallen auch Arbeitsverhältnisse. Schwebende Geschäfte sind, bis auf einen evtl. drohenden Verlust (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB), schon handelsrechtlich nicht zu bilanzieren.

Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung kann sich aus einer behördlichen Verfügung oder dem Abschluss einer verwaltungsrechtlichen Vereinbarung ergeben. Sie kann sich auch direkt aufgrund eines Gesetzes ergeben. Auch Rechtsverordnungen erfüllen den Begriff „Gesetz“. Dies setzt allerdings einen hinreichend konkreten Gesetzesbefehl voraus, so dass sich der Stpfl. der Erfüllung der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann.

6.10.4 Hinreichende Konkretisierung der Verpflichtung

Der Anspruch eines Gläubigers auf ein bestimmtes Handeln (§ 194 BGB) setzt nach der Rechtsprechung des BFH das subjektive Recht eines Gläubigers voraus, von einem Anderen ein Tun oder Unterlassen zu verlangen. Diese Definition bedingt eine hinreichende sachliche und zeitliche Konkretisierbarkeit des zu fordernden Verhaltens. Das zu fordernde Tun oder Unterlassen muss nicht nur allgemein umschreibbar, sondern hinreichend bestimmbar sein. Es genügt nicht, dass es einen Gläubiger gibt. Dieser muss auch wissen, dass er einen Anspruch gegenüber einem Schuldner hat. Vorher stellt auch eine abstrakt vorhandene Verbindlichkeit keine passivierbare wirtschaftliche Last dar.

6.10.5 Entstehung / wirtschaftliche Verursachung einer Verbindlichkeit

Eine Verbindlichkeit ist dann rechtlich entstanden, wenn die Voraussetzungen der verpflichtenden, vertraglichen Vereinbarung bzw. des Gesetzes oder der Verordnung am Bilanzstichtag insgesamt erfüllt sind. Die Verpflichtung aus einem wirksamen, verpflichtenden und konstitutiven Verwaltungsakt einer Behörde entsteht jedoch erst, wenn die in der konkreten Regelung angeordneten Rechtsfolgen ausgelöst werden. Insbesondere, wenn ein solcher Verwaltungsakt unter einer aufschiebenden Bedingung oder Befristung steht, entsteht die Verpflichtung

erst im Zeitpunkt des Bedingungseintritts bzw. Fristablaufs. Bei einer solchen vollständigen Tatbestandsverwirklichung liegt eine Verpflichtung vor, die nur dann nicht als Verbindlichkeit, sondern als RST auszuweisen ist, wenn sie der Höhe nach noch ungewiss ist.

Die wirtschaftliche Verursachung besteht aus zwei Komponenten. Sowohl die Finanzverwaltung als auch die Rechtsprechung fordert eine wirtschaftliche Verursachung der zukünftigen Entstehung und einen Vergangenheitsbezug. Beide Merkmale müssen kumulativ vorliegen.

Die Verursachung setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH voraus, dass die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale für das Entstehen der Verbindlichkeit bereits am Bilanzstichtag erfüllt sind und das Entstehen der Verbindlichkeit nur noch von wirtschaftlich unwesentlichen Tatbestandsmerkmalen abhängt.

Daneben fordert die Rechtsprechung und R 5.7 Abs. 5 Satz 3 EStH den Vergangenheitsbezug. D.h. die Erfüllung der Verpflichtung muss nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern auch Vergangenes abgelten. Steht z.B. eine ungewisse Verbindlichkeit mit zukünftigen Umsatz- oder Ertragschancen im engen Zusammenhang ist sie nicht in der Vergangenheit verursacht. Dagegen ist der Vergangenheitsbezug einer Verpflichtung in jedem Fall dann gegeben, wenn sie bei sofortiger (fiktiver) Einstellung des Betriebes immer noch zu erfüllen wäre.

6.10.6 Wirtschaftliche Belastung

Die Erfüllung einer Verpflichtung muss für den Unternehmer zu tatsächlich entstehendem Aufwand, d.h. zu einem betrieblichen Vermögensverlust, führen. In der Praxis fehlt es an dieser Vermögensbelastung insbesondere bei Verpflichtungen auf Anschaffungs-/Herstellungskosten (AK/HK). Eine RST für solche Sachverhalte ist nicht zulässig.

6.10.7 Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

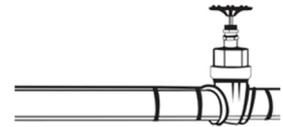
Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme setzt zunächst die Wahrscheinlichkeit der Entstehung voraus. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme als Ansatzvoraussetzung liegt dann vor, wenn mehr Gründe für die Entstehung und Inanspruchnahme sprechen, als dagegen. Diese Frage ist anhand objektiver, spätestens bei Aufstellung der Bilanz vorliegender Tatsachen zu entscheiden (R 5.7 Abs. 5 EStH). Die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme genügt nicht. Der Kaufmann muss ernsthaft mit einer Inanspruchnahme rechnen. Von ihm behauptete Umstände, die bei dieser Abwägung berücksichtigt wurden, müssen objektiv feststellbar sein. Die Feststellungslast liegt beim Kaufmann. Bei der Abwägung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist auch der Grundsatz zu beachten, dass das Vorsichtsprinzip es nicht gebietet, bei mehreren möglichen Sachverhaltsannahmen von der pessimistischen auszugehen.

Steht eine Verpflichtung noch unter einer auflösenden Bedingung, ist sie grundsätzlich gleichwohl zu passivieren, solange nicht mehr Gründe für den Eintritt dieser auflösenden Bedingung sprechen als dagegen.

Eine RST für gerichtlich geltend gemachte Ansprüche ist solange nicht aufzulösen, bis über den Anspruch rechtskräftig entschieden ist. Der Ausgang eines Rechtsstreites ist regelmäßig als so unsicher anzusehen, dass eine Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme immer gegeben ist.

6.10.8 Bsp. 1: RST für Entfernungsverpflichtungen von Leitungen

Sachverhalt:



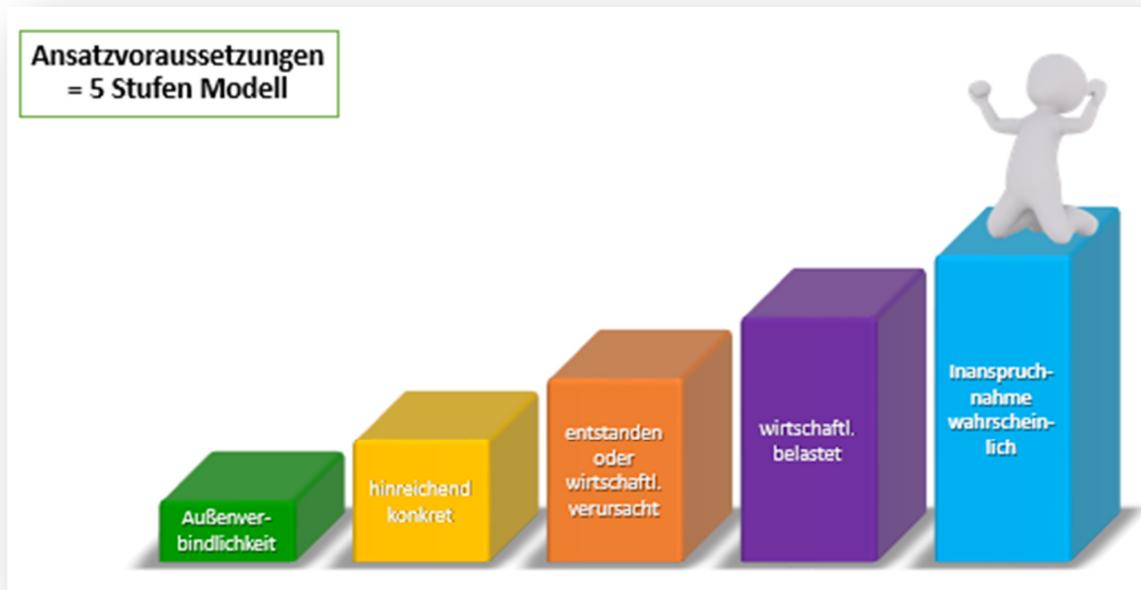
In den Veranlagungszeiträumen 2015 und 2016 wurden RST für Entfernungsverpflichtungen von unterirdischen Versorgungsleitungen i.H.v. 1,67 Mio. € bzw. 1,96 Mio. € gebildet. Diese bezogen sich auf die Realisierung eventueller Verlegungsansprüche von Grundstückseigentümern, für deren Grundstücke keine eingetragene Dienstbarkeit zur Durchführung von Leitungen vorliegt.

Hintergrund:

Unterirdische Versorgungsleitungen auf Grundstücken, für die keine Grundbucheintragung vorliegt, z.B.:

- ehemals städtisches GrdSt
- Leitungslegung hat man nicht genau nachgehalten
- somit keine Grundbucheintragung
- Privatperson kauft dieses GrdSt
- evtl. findet der Käufer heraus, dass dort Leitungen entlanglaufen
- Energieversorger befürchtet, dass diese Leitungen dann auf eigene Kosten entfernt werden müssen

Prüfung anhand des Fünf – Stufen – Modells:



1. Außenverbindlichkeit

Anspruch eines bestimmbareren Dritten (=Grundstückseigentümer) auf eine bestimmte erzwingbare Leistungspflicht (Entfernung von unterirdischen Leitungen) gegeben. Es handelt sich hier um eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung. Das BGB und die Grundbuchordnung stellen die gesetzliche Grundlage dar.

2. sachliche und zeitliche Konkretisierung

Das zu fordernde Tun (Leitungsentfernung) ist hinreichend bestimmbar. Die Zeitspanne für diese Maßnahme lässt sich auch eingrenzen. An dieser Stelle muss man sich die Frage stellen, ob der Grundstückseigentümer auch weiß, dass er einen Anspruch gegenüber dem Energieversorger hat.

3. Entstehung / wirtschaftliche Verursachung

Spätestens an dieser Stelle scheidet ein Ansatz der RST aus. An einer rechtlichen Entstehung mangels es, weil bisher kein Grundstückseigentümer an die Firma herangetreten ist. Die wirtschaftliche Verursachung gliedert sich in „zukünftige Entstehung“ und „Vergangenheitsbezug“:

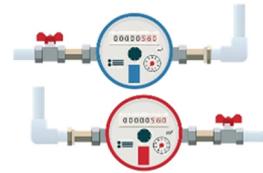
Die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale (TBM) für das Entstehen der Verbindlichkeit müssen bereits erfüllt sein und nur noch von unwesentlichen TBM abhängen.

Hier: die Leitungen liegen unter der Erde, wo sie lt. Grundbuch nicht zu liegen haben, damit sind die wesentlichen TBM erfüllt.

Die Erfüllung der Verpflichtung darf nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern muss auch Vergangenes abgelten.

Hier geht es jedoch vielmehr darum, den Betrieb des Leitungsnetzes in der Zukunft zu sichern.

6.10.9 Bsp. 2: RST für erwartete Schadensersatzverpflichtungen



Sachverhalt:

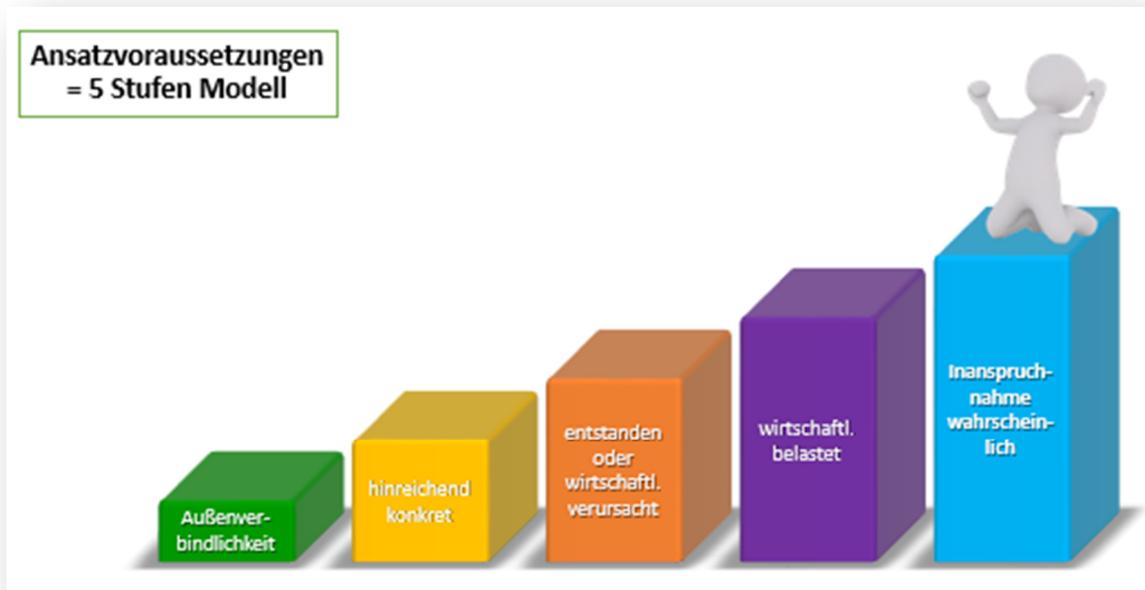
Im VZ 2014 wurde erstmalig eine RST für erwartete Schadensersatzleistungen wegen Messungenauigkeiten bei Verbrauchsmessungen verursacht durch überdimensionierte Wasserzähler gebildet. Zum 31.12.2015 wurde die RST von 563 T€ auf 4,5 Mio. € aufgestockt. Zum 31.12.2017 wurde die RST tlw. mit einem Betrag von 400 T€ aufgelöst. Der Prüfungszeitraum beinhaltet die Jahre 2015 bis 2017. Schadensersatzzahlungen in Höhe von jeweils ca. 500 € wurden für vier Kunden gezahlt. Darüber hinaus haben sich in den Jahren 2014 bis 2017 566 Kunden gemeldet, die allerdings keine Schadensersatzleistungen erhalten haben. Im Rahmen der Prüfung verblieb unklar, ob durch Kunden, die keine Schadensersatzleistungen erhalten haben, solche beantragt wurden oder ob diese lediglich den Austausch der Wasserzähler gewünscht haben.

Kundenreklamationen	VZ 2014	VZ 2015	VZ 2016	VZ 2017
570	270	47	237	16
davon erfolgreich: 4 à 500€				

Hintergrund:

Der Energieversorger nutzt zwei verschiedene Wasserzähler; kleine für EFH, große für MFH. Wenn in EFH die Größeren installiert werden, kommt es zu Messungenauigkeiten zum Nachteil des Kunden. Dieser hat damit zu viel gezahlt und einen Schadensersatzanspruch gegenüber der Firma.

Prüfung anhand des Fünf – Stufen – Modells:



1. Außenverbindlichkeit

Anspruch eines bestimmbareren Dritten (=betroffener Kunde) auf eine bestimmte erzwingbare Leistungspflicht (Schadensersatzanspruch aufgrund Überzahlung) gegeben.

2. sachliche und zeitliche Konkretisierung

Das zu fordernde Tun (Zahlung des Schadenersatzes) ist hinreichend bestimmbar. Die Zeitspanne für diese Maßnahme lässt sich auch eingrenzen. Dadurch, dass ein lokaler Zeitungsartikel auf diese Thematik hingewiesen hat, sind betroffene Kunden auf die überdimensionierten Wasserzähler aufmerksam geworden.

3. Entstehung / wirtschaftliche Verursachung

Ob bei diesem Sachverhalt die rechtliche Entstehung des Anspruchs gegeben ist, ist schwer zu sagen, weil die Firma bei der Recherche nicht gut mitgewirkt hat. Es blieb bis zum Schluss die Frage offen, was die 570 Kunden genau begehrt hatten.

Die wirtschaftliche Verursachung gliedert sich in „zukünftige Entstehung“ und „Vergangenheitsbezug“:

Die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale (TBM) für das Entstehen der Verbindlichkeit müssen bereits erfüllt sein und nur noch von unwesentlichen TBM abhängen.

Hier: Betroffene Kunden haben aufgrund überdimensionierter Wasserzähler zu viel bezahlt und haben damit einen Schadensersatzanspruch.

Die Erfüllung der Verpflichtung darf nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern muss auch Vergangenes abgelten.

Hier ist der zu betrachtende Zeitraum, der von der Installation der überdimensionierten bis zum Austausch mit den angemessenen Wasserzählern und liegt in der Vergangenheit.

4. wirtschaftliche Belastung

Die Erfüllung einer Verpflichtung (Schadensersatzzahlung) muss für den Unternehmer zu tatsächlich entstehendem Aufwand, d.h. zu einem betrieblichen Vermögensverlust, führen. Das ist hier gegeben.

5. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Man stelle sich eine Waage vor, die man auf der einen Seite mit Pro-Argumenten, auf der anderen Seite mit Contra-Argumenten befüllt. Wenn mehr Gründe für die Inanspruchnahme sprechen, dann ist dieses TBM erfüllt. Die Umstände, die bei dieser Abwägung berücksichtigt werden, müssen objektiv feststellbar sein. Bei mehreren möglichen Sachverhaltsannahmen ist nicht von der pessimistischen auszugehen. Bezogen auf diesen Sachverhalt heißt das:

- einheitliche Regelung für alle betroffenen Kunden war nicht beabsichtigt, ergo Einzelfallentscheidungen
- unklar, inwieweit tatsächlich Schadenersatzansprüche geltend gemacht wurden

- Verhältnis erfolgreicher/-loser Schadensersatzbegehren spricht dafür, dass viele Kunden lediglich den Austausch der Wasserzähler gewünscht haben
- negative Berichterstattung durch die Lokalpresse allein rechtfertigt keine RST
- insbesondere rechtfertigen 47 Kundenanträge in 2015 keine RST-Anpassung um 3,94 Mio. €

Selbst wenn unterstellt wird, dass eine abstrakte Verpflichtung zu Schadensersatzleistungen im nennenswerten Umfang vorgelegen hat, reichen die vorgelegten Unterlagen und die Höhe der tatsächlich geleisteten Schadensersatzzahlungen nicht zur steuerlichen Berücksichtigung der RST aus.

6.10.10 Bsp. 3: BFH zu RST für Mehrsteuern aufgrund Steuerhinterziehung

Der BFH-Beschluss vom 12. Mai 2020 – XI B 59/19 – hat festgestellt, dass das Bilden einer RST für die aus einer Steuerhinterziehung resultierenden Mehrsteuern es erfordert, dass der Betriebsinhaber am Bilanzstichtag ernsthaft mit einer quantifizierbaren Steuernachforderung rechnen muss.

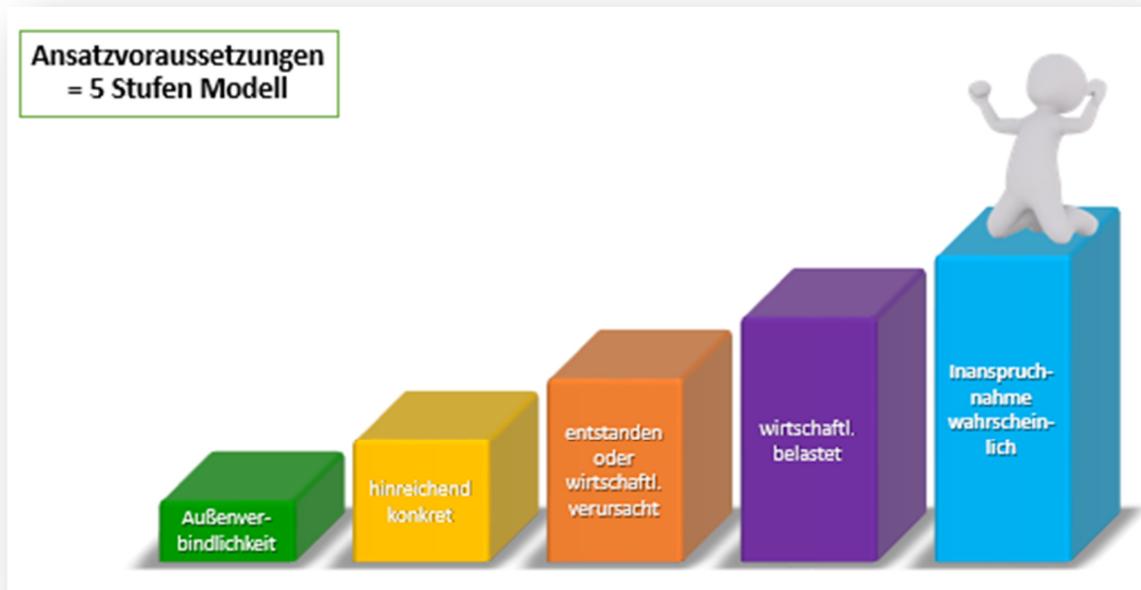
Sachverhalt:

Eine bei der Klägerin durchgeführte Fahndungsprüfung hatte ergeben, dass die Betriebseinnahmen für die Veranlagungszeiträume 2006 und 2007 (Streitjahre) nicht vollständig erklärt worden waren. Das Finanzamt erließ für die Streitjahre entsprechende Änderungsbescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag. Den gegen die Körperschaftsteuerfestsetzungen erhobenen Einspruch mit dem Ziel, jeweils eine RST für die betreffende Gewerbesteuernachforderung gewinnmindernd zu berücksichtigen, wies das FA als unbegründet zurück. Das Finanzgericht (FG) Nürnberg wies die Klage ab, da eine Gewerbesteuer-RST erst bei drohender Tataufdeckung zu bilden sei.

Beurteilung:

Die von der Klägerin aufgeworfene Frage, "ob eine RST aufgrund einer Steuerhinterziehung erst im Jahr der Entdeckung oder bereits im Jahr der Begehung der Straftat zu bilden ist, wenn dem Täter die Tatsache der Begehung einer strafbaren Handlung bewusst gewesen ist", ist lt. BFH nicht klärungsbedürftig. Nach ständiger Rechtsprechung erfordert das Bilden einer RST für die betreffenden Mehrsteuern es auch dann, wenn der Steuerpflichtige von der Verwirklichung des Tatbestands einer Steuerhinterziehung Kenntnis hat, dass er am Bilanzstichtag aufgrund eines hinreichend konkreten Sachverhalts ernsthaft mit einer quantifizierbaren Steuernachforderung rechnen muss; dies ist frühestens mit der Beanstandung einer bestimmten Sachbehandlung durch den Prüfer der Fall.

Prüfung anhand des Fünf – Stufen – Modells:



1. Außenverbindlichkeit

Eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung aufgrund einer behördlichen Verfügung (geänderte Steuerbescheide), der sich die Stpfl. der Erfüllung der Verpflichtung im Ergebnis nicht entziehen kann (Nichtzahlung würde zu Zwangsmaßnahmen führen).

2. sachliche und zeitliche Konkretisierung

Das zu fordernde Tun (Begleichung der Steuerschulden) ist nicht nur allgemein umschreibbar, sondern hinreichend bestimmbar (Unterstellung: Bescheide verfahrensrechtlich korrekt).

Es genügt nicht, dass es einen Gläubiger gibt. Dieser muss auch wissen, dass er einen Anspruch gegenüber einem Schuldner hat. Vorher stellt auch eine abstrakt vorhandene Verbindlichkeit keine passivierbare wirtschaftliche Last dar. Die Zeitspanne für diese Maßnahme lässt sich auch eingrenzen (Zahlungsaufforderung mit Fristsetzung).

3. Entstehung / wirtschaftliche Verursachung

Eine Verbindlichkeit ist dann rechtlich entstanden, wenn die Voraussetzungen des Gesetzes am Bilanzstichtag insgesamt erfüllt sind. Dies ist hier nicht der Fall, weil die Änderungsveranlagungen weit nach dem 31.12.2006 bzw. 31.12.2007 ergangen sind.

Die wirtschaftliche Verursachung gliedert sich in „zukünftige Entstehung“ und „Vergangenheitsbezug“: Die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale (TBM) für das Entstehen der Verbindlichkeit müssen bereits erfüllt sein und nur noch von unwesentlichen TBM abhängen. Mit Abgabe der fehlerhaften Steuererklärungen liegen die wesentlichen TBM mit Vergangenheitsbezug vor.

4. wirtschaftliche Belastung

Die Erfüllung einer Verpflichtung (Begleichung der Steuerschulden) muss für den Unternehmer zu tatsächlich entstehendem Aufwand, d.h. zu einem betrieblichen Vermögensverlust, führen. Das ist hier gegeben.

5. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme

Man stelle sich eine Waage vor, die man auf der einen Seite mit Pro-Argumenten, auf der anderen Seite mit Contra-Argumenten befüllt. Wenn mehr Gründe für die Inanspruchnahme sprechen, dann ist dieses TBM erfüllt.

Die Umstände, die bei dieser Abwägung berücksichtigt werden, müssen objektiv feststellbar sein. Bei mehreren möglichen Sachverhaltsannahmen ist nicht von der pessimistischen auszugehen. Bezogen auf diesen Sachverhalt heißt das:

Der Stpfl. kann frühestens mit der Beanstandung einer bestimmten Sachbehandlung durch den Fahndungsprüfer mit einer Steuernachforderung rechnen. Solange die Tat unentdeckt ist, darf eine RST für hinterzogene Steuern nicht gebildet werden.

7 Mitwirkungspflichten

7.1 BMF-Schreiben vom 24.10.2013

Mit dem BMF-Schreiben vom 24.10.2013 wurden die wesentlichen Rechte und Mitwirkungspflichten des Stpfl. bei der Außenprüfung aktualisiert. Dieses Schreiben richtet sich direkt an die von der Prüfung betroffenen Unternehmer, wird der Prüfungsanordnung grds. als Anlage beigefügt, und lautet auszugsweise wie folgt:

- ✓ Ihre wesentlichen Rechte und Mitwirkungspflichten bei der Außenprüfung

Die Außenprüfung soll dazu beitragen, dass die Steuergesetze gerecht und gleichmäßig angewendet werden; deshalb ist auch zu Ihren Gunsten zu prüfen (§ 199 Abs. 1 Abgabenordnung -AO -).

- ✓ Beginn der Außenprüfung

Wenn Sie wichtige Gründe gegen den vorgesehenen Zeitpunkt der Prüfung haben, können Sie beantragen, dass ihr Beginn hinausgeschoben wird (§ 197 Abs. 2 AO). Wollen Sie wegen der Prüfungsanordnung Rückfragen stellen, wenden Sie sich bitte an die prüfende Stelle und geben Sie hierbei den Namen des Prüfers an. Über den Prüfungsbeginn sollten Sie ggf. Ihren Steuerberater unterrichten.

[...]

Die Außenprüfung beginnt grundsätzlich in dem Zeitpunkt, in dem der Prüfer nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung konkrete Ermittlungshandlungen vornimmt. Bei einer Datenträgerüberlassung beginnt die Außenprüfung spätestens mit der Auswertung der Daten (AEAO zu § 198).

- ✓ Ablauf der Außenprüfung

Haben Sie bitte Verständnis dafür, dass Sie für einen reibungslosen Ablauf der Prüfung zur Mitwirkung verpflichtet sind. Aus diesem Grunde sollten Sie Ihren

nachstehenden Mitwirkungspflichten unverzüglich nachkommen. Sie können darüber hinaus auch sachkundige Auskunftspersonen benennen.

Stellen Sie dem Prüfer zur Durchführung der Außenprüfung bitte einen geeigneten Raum oder Arbeitsplatz sowie die erforderlichen Hilfsmittel unentgeltlich zur Verfügung (§ 200 Abs. 2 AO).

Legen Sie ihm bitte Ihre Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und die sonstigen Unterlagen vor, die er benötigt, erteilen Sie ihm die erbetenen Auskünfte, erläutern Sie ggf. die Aufzeichnungen und unterstützen Sie ihn beim Datenzugriff (§ 200 Abs. 1 AO).

[...]

Über alle Feststellungen von Bedeutung wird Sie der Prüfer während der Außenprüfung unterrichten, es sei denn, Zweck und Ablauf der Prüfung werden dadurch beeinträchtigt (§ 199 Abs. 2 AO).

✓ Ergebnis der Außenprüfung

Wenn sich die Besteuerungsgrundlagen durch die Prüfung ändern, haben Sie das Recht auf eine Schlussbesprechung. Sie erhalten dabei Gelegenheit, einzelne Prüfungsfeststellungen nochmals zusammenfassend zu erörtern (§ 201 AO).

Über das Ergebnis der Außenprüfung ergeht bei Änderung der Besteuerungsgrundlagen ein schriftlicher Prüfungsbericht, der Ihnen auf Antrag vor seiner Auswertung übersandt wird. Zu diesem Bericht können Sie Stellung nehmen (§ 202 AO).

Rechtsbehelfe können Sie allerdings nicht gegen den Prüfungsbericht, sondern nur gegen die aufgrund der Außenprüfung ergehenden Steuerbescheide einlegen.

[...]

- ✓ Ablauf der Außenprüfung beim Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit

Ergibt sich während der Außenprüfung der Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit gegen Sie, so dürfen hinsichtlich des Sachverhalts, auf den sich der Verdacht bezieht, die Ermittlungen bei Ihnen erst fortgesetzt werden, wenn Ihnen die Einleitung eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens mitgeteilt worden ist (vgl. § 397 AO). Soweit die Prüfungsfeststellungen auch für Zwecke eines Steuerstraf- oder Bußgeldverfahrens verwendet werden können, darf Ihre Mitwirkung bei der Aufklärung der Sachverhalte nicht erzwungen werden (§ 393 Abs. 1 Satz 2 AO). Wirken Sie bei der Aufklärung der Sachverhalte nicht mit (vgl. §§ 90, 93 Abs. 1, 200 Abs. 1 AO), können daraus allerdings im Besteuerungsverfahren für Sie nachteilige Folgerungen gezogen werden; ggf. sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn eine zutreffende Ermittlung des Sachverhalts deswegen nicht möglich ist (§ 162 AO).

7.2 Umfang der Mitwirkungspflichten

Diverse Merkblätter sind online frei zugänglich und klären betroffene Unternehmer über die wesentlichen Mitwirkungspflichten auf. Auszugsweise sei hier ein Merkblatt vorgestellt:

Als geprüfter Unternehmer trifft man aufgrund gesetzlicher Vorgaben (siehe obige Ausführungen) umfangreiche Mitwirkungspflichten, z.B.:

- ✓ Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren und anderen Urkunden
- ✓ Erteilung von plausiblen Erläuterungen zu den vorgenannten Unterlagen
- ✓ Unterstützung bei der digitalen Betriebsprüfung und Lesbarmachung der Belege
- ✓ Gestattung von Zutritt in die Betriebs- und Geschäftsräume zu den üblichen Geschäftszeiten
- ✓ erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten

- ✓ ggf. Möglichmachung einer Betriebsbesichtigung
- ✓ Bereitstellung eines Prüferzimmers, wo dem Prüfer ein Arbeitsplatz sowie erforderliche Hilfsmittel zur Verfügung stehen

Sofern den Mitwirkungspflichten nicht in angemessener Weise nachgekommen wird, kann dies folgende Konsequenzen nach sich ziehen:

- ✓ Festsetzung von Zwangsgeld oder Verzögerungsgeld
- ✓ Nichtanerkennung bestimmter Betriebsausgaben
- ✓ Straf- und bußgeldrechtliche Sanktionen
- ✓ Schätzung von Besteuerungsgrundlagen
- ✓ Erhebung von Verspätungszuschlägen

Möglich ist ein Auskunftsverweigerungsrecht jedoch dann, wenn im Rahmen der Betriebsprüfung ein Strafverfahren eingeleitet wurde. Durch dieses Strafverfahren steht dem geprüften Unternehmer ein strafrechtliches Schweigerecht zu. Auch wenn das strafrechtliche Schweigerecht nicht die steuerrechtlich bestehenden Mitwirkungspflichten aufhebt, darf die Finanzbehörde die Mitwirkung des geprüften Unternehmers nicht mehr durch Zwangsmittel wie z.B. Festsetzung von Verspätungszuschlägen durchsetzen.

Mitarbeiter sind ebenfalls verpflichtet, bei Fragen des Prüfers zur Sachverhaltsaufklärung mitzuwirken. Bevor sich der Prüfer aber an einen Mitarbeiter wenden darf, muss zuerst um Auskunft beim Unternehmer gebeten werden.

Angehörige eines Unternehmers (Ehefrau, Kinder usw.) dürfen generell jegliche Auskunft verweigern bezüglich aller Umstände, die die Steuerpflicht betreffen.

Gleichzeitig hat ein Unternehmer einen Anspruch darauf, über die festgestellten Sachverhalte zeitnah unterrichtet zu werden. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn der Betriebsprüfer die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens in Erwägung ziehen muss.

8 GoBD und Tax Compliance

8.1 Einleitung

Seit 2015 gelten die von der Finanzverwaltung aufgestellten „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“. Bislang aber haben viele Bestimmungen im Rahmen von Betriebsprüfungen keine oder nur eine untergeordnete Rolle gespielt, insbesondere auch, weil sich die Finanzverwaltung in vielerlei Hinsicht nicht auf eine gesicherte Rechtsprechung berufen konnte. Das ist nun anders, da einige Urteile des BFH aus der jüngsten Vergangenheit die Rechte der Betriebsprüfer erheblich gestärkt und die Anforderungen an eine ordnungsgemäße – digitale – Buchführung enorm verschärft haben. Die BFH-Entscheidungen waren sozusagen das Startsignal, um im Rahmen von Betriebsprüfungen Zugriff auf Vor- und Nebensysteme zu nehmen und um Vorlage einer Verfahrensdokumentation zu verlangen.

8.2 rechtliche Grundlagen

Nach § 238 Abs. 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Weiterhin ist nach § 243 Abs. 1 HGB der Jahresabschluss von Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Gleiches gilt nach § 264 Abs. 2 S. 1 HGB für Kapitalgesellschaften. Grundsätzlich gelten aufgrund der in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG verankerten Maßgeblichkeit die handelsrechtlichen GoB ebenfalls für steuerliche Zwecke. Diese werden durch die Regelungen in §§ 140-148 AO konkretisiert bzw. um zusätzliche Pflichten ergänzt. Zusätzliche Aufzeichnungspflichten ergeben sich aus weiteren Vorschriften der AO (z.B. § 90 Abs. 3 AO) sowie aus den Einzelsteuergesetzen wie dem EStG oder dem UStG.

In der Abgabenordnung werden folgende steuerlichen GoB normiert, welche den handelsrechtlichen GoB entsprechen:

- ✓ Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit, § 145 Abs. 1 und § 146 Abs. 3 AO,
- ✓ Grundsätze der Vollständigkeit, Richtigkeit, zeitgerechten Buchungen und Aufzeichnungen und Ordnung, § 146 Abs. 1 S. 1 AO sowie der
- ✓ Grundsatz der Unveränderbarkeit, § 146 Abs. 4 AO.

Diese gemeinsamen Grundsätze werden steuerrechtlich um zusätzliche Vorgaben ergänzt, zum Beispiel um die Pflicht der täglichen Erfassung von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben (§ 146 Abs. 1 S. 2 AO).

Die handelsrechtlichen GoB, auf die auch die steuerrechtlichen Vorschriften verweisen, sind zwar weitestgehend gesetzlich fixiert. Jedoch handelt es sich bei den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung um einen unbestimmten Rechtsbegriff, dessen konkreter Inhalt durch Auslegung nach anerkannten Auslegungsgrundsätzen zu ermitteln ist. Infolge der Tatsache, dass von den handelsrechtlichen GoB nur übergeordnete Grundsätze kodifiziert sind, kommt der Konkretisierung der GoB durch die Rechtsprechung erhebliches Gewicht zu. Hat sich die Rechtsprechung zu bestimmten GoB-relevanten Fragen gefestigt, führt dies zu „ungeschriebenen“, aber ebenfalls zu beachtenden GoB.

Als BMF-Schreiben stellen die GoBD grundsätzlich Verwaltungs-Innenrecht dar. Die Regelungen richten sich an die nachgelagerten Finanzbehörden. BMF-Schreiben enthalten Weisungen an die Steuerverwaltung, wie bestimmte steuerliche Sachverhalte zu behandeln sind. Sie dienen einer deutschlandweit einheitlichen Rechtsanwendung, sollen Zweifelsfragen ausräumen und somit insgesamt zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung beitragen. Somit ist durch die GoBD zunächst nur die Finanzverwaltung in der Rechtsanwendung gebunden. Hinsichtlich der Ausstrahlungskraft der GoBD ist sicherlich auch zu beachten, dass Gerichte, obwohl sie nicht an die GoBD gebunden sind, diese zur Auslegung von

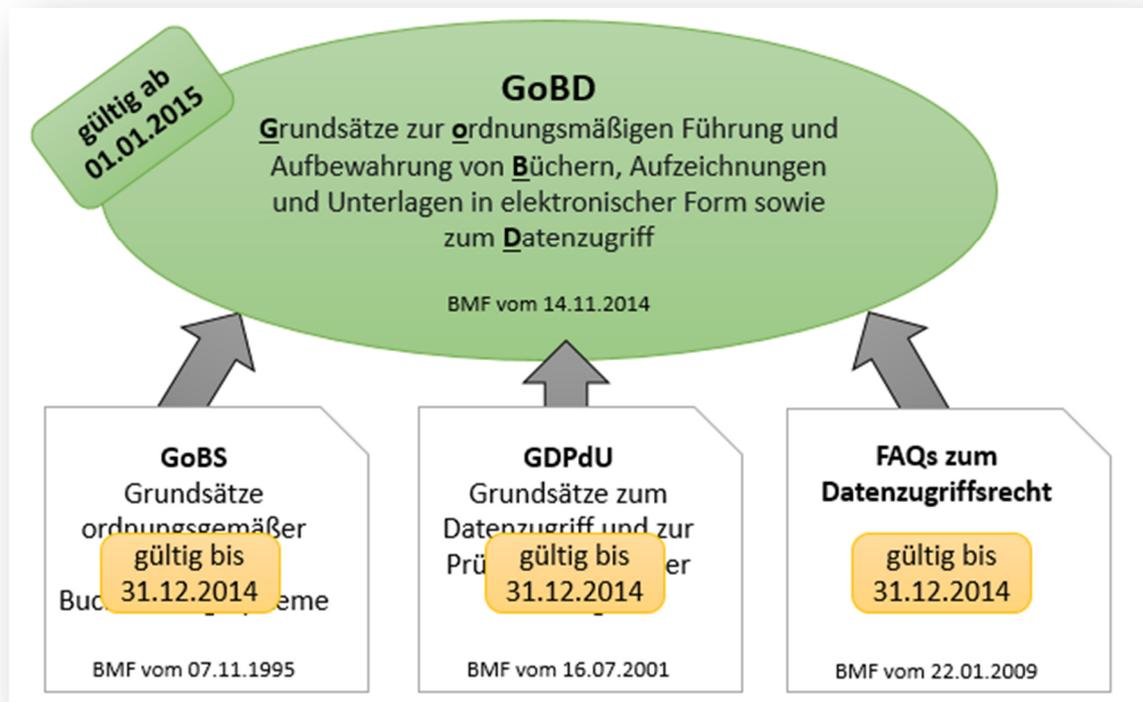
Gesetzestexten bei der Urteilsbildung heranziehen können. Um somit in Außenprüfungen Streitigkeiten mit der möglichen Folge der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zu vermeiden, erscheint eine Anwendung der GoBD angeraten. Faktisch besteht somit eine hohe Bindungswirkung (auch) für den Stpfl.

8.3 Anwendungsbereich

Bei den GoBD handelt es sich um eine Auslegung der GoB aus Sicht der Finanzverwaltung für Bereiche, in denen betriebliche Abläufe durch DV-gestützte Verfahren abgebildet werden und ein Datenverarbeitungssystem für die Erfüllung der außersteuerlichen oder steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten verwendet wird. Mit den „GoBD“ hat die Finanzverwaltung dargelegt, welche Vorgaben aus ihrer Sicht an IT-gestützte Prozesse zu stellen sind. Die Vorgaben der GoBD betreffen grundsätzlich alle Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften i. S. d. § 5 EStG, § 4 Abs. 1 EStG sowie Einnahmen-Überschuss-Rechner, soweit diese ihre unternehmerischen Prozesse IT-gestützt abbilden und ihren Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten in elektronischer Form nachkommen. Im Ergebnis dürfte damit die gesamte deutsche Unternehmenslandschaft betroffen sein.

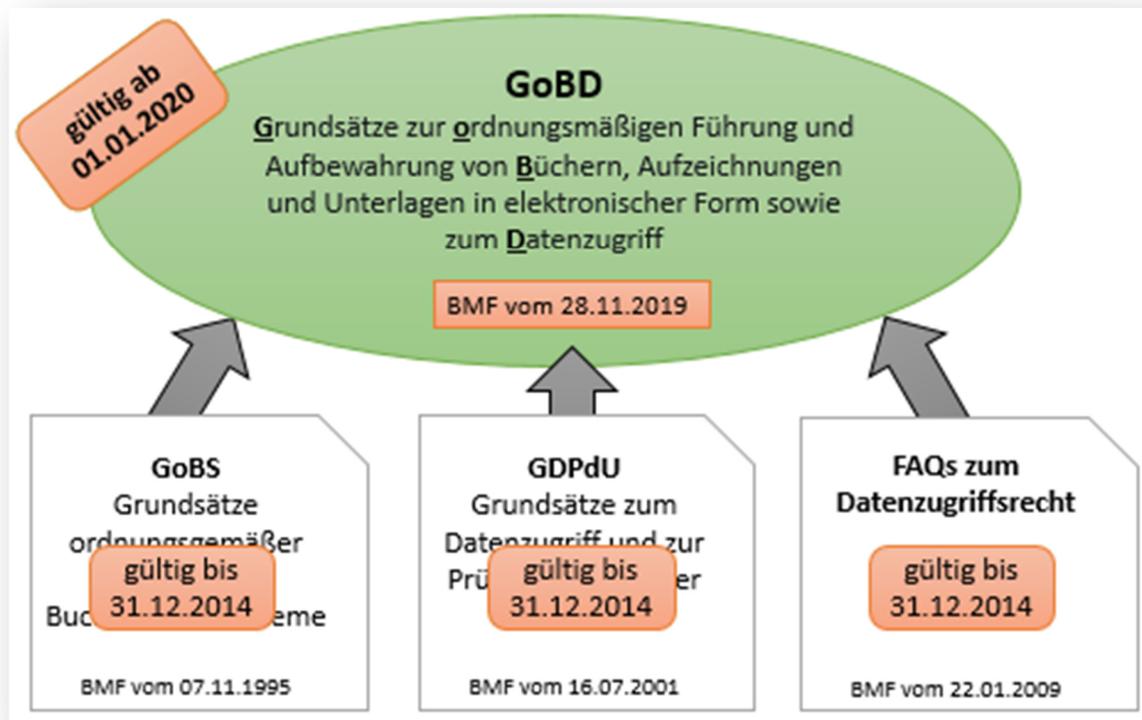
Die GoBD ersetzen folgende, vorherige Veröffentlichungen der Finanzverwaltung zum Einsatz DV-gestützter Buchführungssysteme und zur Behandlung elektronischer Dokumente:

- „Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme“ (GoBS) vom 7. November 1995;
- „Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen“ (GDPdU) vom 16. Juli 2001, geändert durch das Schreiben vom 14. September 2012 und
- „Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung“ (FAQ) vom 22. Januar 2009.



Grund für die Überarbeitung der bisher geltenden Regelungen waren gesetzliche, technische und organisatorische Entwicklungen in den letzten 20 Jahren seit Veröffentlichung der GoBS, die eine Anpassung der bisherigen Regelungen an den aktuellen technischen Stand notwendig gemacht haben. Die bisherigen Verwaltungsregelungen konnten aufgrund des digitalen Zeitalters und der sich ständig weiter entwickelnden technischen Rahmenbedingungen viele Fragen nicht mehr beantworten. Aus diesem Grund hat das BMF die obigen Schreiben in einem BMF-Schreiben zusammengefasst und eine Aktualisierung vorgenommen.

Fünf Jahre später war eine Anpassung aufgrund der technologischen Entwicklung von Nöten. Insbesondere wurde mit dem Update auf Detailfragen bezüglich technischer Möglichkeiten (z.B. Scanstraßen) eingegangen.



8.4 betroffene Unterlagen und Systeme

Neben den außersteuerlichen und steuerlichen Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen zu Geschäftsvorfällen sind alle Unterlagen aufzubewahren, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind. Dazu zählen nach den GoBD neben Unterlagen in Papierform auch alle Unterlagen in Form von Daten, Datensätzen und elektronischen Dokumenten, die dokumentieren, dass die Ordnungsvorschriften umgesetzt und deren Einhaltung überwacht wurde. Nicht aufbewahrungspflichtig sind z. B. reine Entwürfe von Handels- oder Geschäftsbriefen, sofern diese nicht tatsächlich abgesandt wurden.

Form, Umfang und Inhalt der entsprechend aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen und der zu ihrem Verständnis erforderlichen Unterlagen werden durch den Steuerpflichtigen bestimmt. Die Finanzverwaltung kann diese Unterlagen nicht abstrakt im Vorfeld für alle Unternehmen abschließend definie-

ren, weil die betrieblichen Abläufe, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Aufzeichnungen und Unterlagen sowie die eingesetzten Buchführungs- und Aufzeichnungssysteme in den Unternehmen zu unterschiedlich sind.

Die GoBD beziehen sich sowohl auf das Hauptbuchführungssystem als auch auf etwaige Vor- und Nebensysteme. Dabei kommt es nicht auf die Bezeichnung des jeweiligen Systems an, sondern auf die Frage, ob in einem System buchführungs- oder aufzeichnungspflichtige Daten erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden.

**aufbewahrungspflichtige Unterlagen aus
Vor- und Nebensystemen**

<ul style="list-style-type: none">• Anlagenbuchführung• Lohnbuchführung• Kassensysteme• Warenwirtschaftssysteme• Materialwirtschaft• Fakturierung• Zeiterfassung	<ul style="list-style-type: none">• Materialverwaltung• Mahnwesen• Zahlungsverkehr• Archivsysteme• Dokumenten-Management-Systeme
--	--



Merke: Entscheidend ist die Frage, ob von dem jeweiligen System aufzeichnungspflichtige Daten erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden.

Sofern in einem der genannten Systeme Belege anfallen, die einzeln oder in Summe Niederschlag in der Hauptbuchführung finden, kann von einer Aufbewahrungspflicht und der Notwendigkeit der GoBD-Beachtung für dieses System ausgegangen werden.

8.5 Anforderungen an Aufzeichnungen

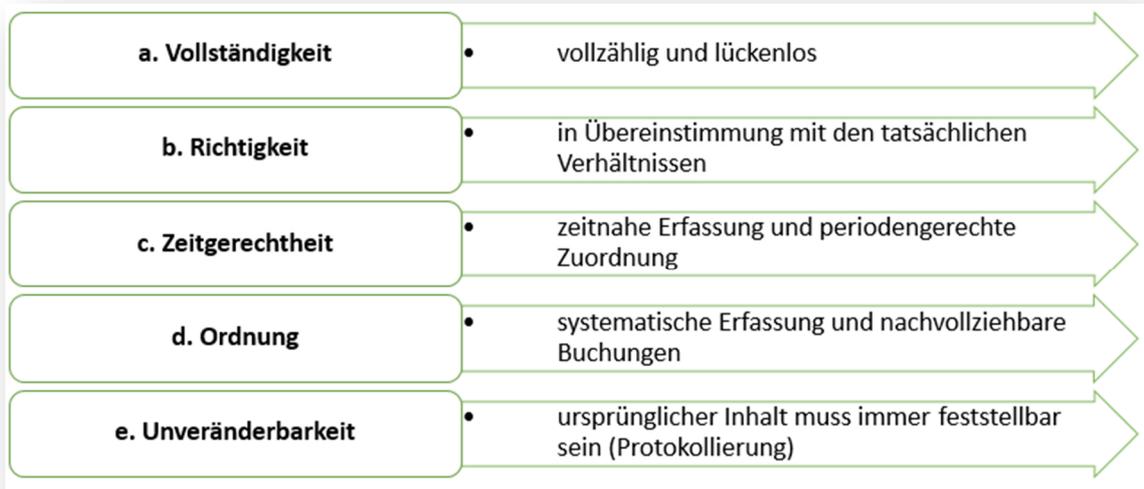
Die „allgemeinen Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze“ resultieren aus den GoB und bilden insofern auch die Basis für die grundlegenden Ordnungsmäßigkeitsanforderungen der GoBD sowie für weitere Konkretisierungen. Sie sind zunächst unabhängig vom Einsatz einer doppelten Buchführung und gelten insofern direkt und ohne Analogieschlüsse auch für alle (sonstigen) Aufzeichnungen sowie die Aufbewahrung. Die GoB nennen folgende, allgemeine Ordnungsmäßigkeitsgrundsätze:

- Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit
- Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung

Die Verarbeitung der einzelnen Geschäftsvorfälle sowie das dabei angewandte Buchführungs- oder Aufzeichnungsverfahren bedürfen der Nachvollziehbarkeit. Dabei müssen die Buchungen sowie die sonst erforderlichen Aufzeichnungen durch einen Beleg nachweisbar sein.

Der Grundsatz der Nachvollziehbarkeit verlangt insbesondere, dass bei Einsatz eines IT-gestützten Buchführungssystems ein sachverständiger Dritter in die Lage versetzt sein muss, sich in angemessener Zeit einen Überblick über das vorliegende Buchführungssystem, die Buchführungsprozesse, die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens zu verschaffen. Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung lückenlos verfolgen lassen (progressive und retrograde Prüfbarkeit). 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.

Was die Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung angeht, kann man eine Einteilung in fünf Kategorien vornehmen:



✓ **Vollständigkeit**

Geschäftsvorfälle sind vollzählig und lückenlos aufzuzeichnen (Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht). Dies erfordert eine vollzählige und lückenlose Erfassung sämtlicher Sachverhalte. Demnach ist jeder Geschäftsvorfall in einem Umfang aufzuzeichnen, der dessen Überprüfung nach Grundlage, Inhalt und Bedeutung für den Betrieb ermöglicht.

✓ **Richtigkeit**

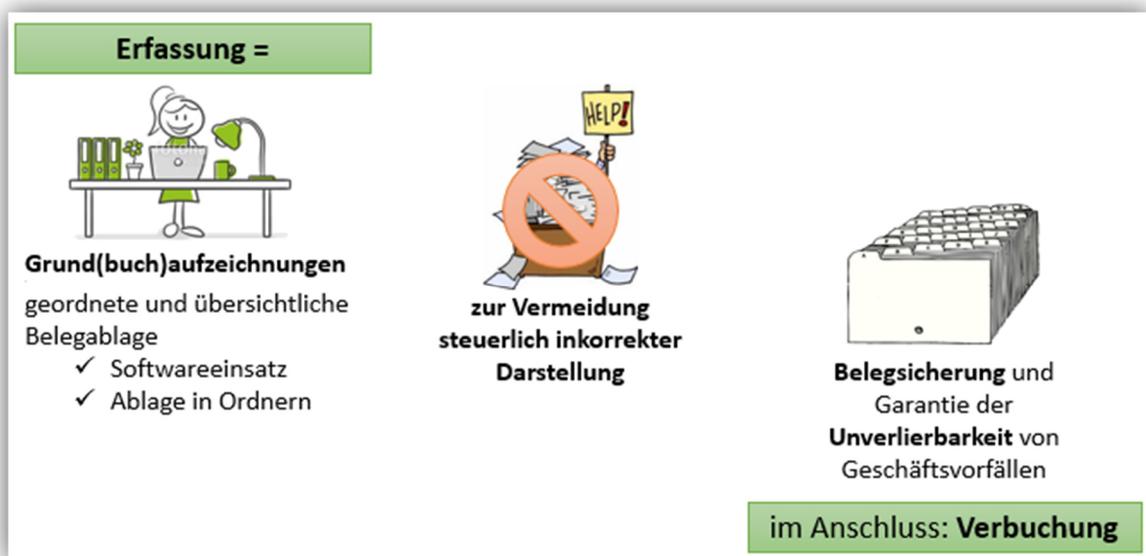
Nach dem Grundsatz der Richtigkeit sind Geschäftsvorfälle in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen und im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften inhaltlich zutreffend durch Belege abzubilden, der Wahrheit entsprechend aufzuzeichnen und bei kontenmäßiger Abbildung zutreffend zu kontieren. Archivierte Dokumente müssen eine Übereinstimmung mit dem Originalbeleg besitzen.

✓ Zeitgerechtheit

Die zeitgerechte Erfassung und Verbuchung trägt dazu bei, die Richtigkeit der Buchungen und der Bilanz zu gewährleisten und so als sachgerechte Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung zu dienen. Für die Zeitnähe der Verbuchung ist dabei entscheidend, wann der Geschäftsvorfall in den Grundbüchern aufgezeichnet ist. Das Erfordernis der Zeitgerechtheit verlangt, dass ein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Vorgängen und ihrer buchmäßigen Erfassung besteht. Die Zeitgerechtheit der Buchführung umfasst sowohl die Zuordnung der Geschäftsvorfälle zu Buchungsperioden (Periodengerechtigkeit), als auch die Zeitnähe der Buchungen an sich. Nach den GoBD ist jeder Geschäftsvorfall zeitnah nach seiner Entstehung in einer Grundaufzeichnung oder in einem Grundbuch zu erfassen. Dabei müssen die Geschäftsvorfälle grundsätzlich laufend gebucht werden. Dabei widerspricht es nach der Rechtsprechung des BFH dem Wesen der kaufmännischen Buchführung, sich zunächst auf die Sammlung von Belegen zu beschränken und erst nach Ablauf eines langen Zeitraums die entsprechenden Geschäftsvorfälle zu erfassen (vgl. u.A. BFH, Urteil vom 05.03.1965 – VI 154/63 U).

Die Funktion der Grund(buch)aufzeichnungen kann auf Dauer durch eine geordnete und übersichtliche Belegablage erfolgen. Bei der Frage der zeitgerechten Erfassung von Geschäftsvorfällen unterscheiden die GoBD grundsätzlich zwischen baren und unbaren Geschäftsvorfällen. In Bezug auf unbare Geschäftsvorfälle führen die GoBD aus, dass eine Erfassung innerhalb von zehn Tagen als unbedenklich anzusehen ist. Insbesondere gilt es wegen der Forderung nach zeitnaher chronologischer Erfassung der Geschäftsvorfälle zu verhindern, dass die Geschäftsvorfälle buchmäßig für längere Zeit in der Schwebe gehalten werden und sich hierdurch die grundsätzliche Möglichkeit einer anderweitigen Darstellung eröffnet. Bei zeitlichen Abständen zwischen der Entstehung eines Geschäftsvorfalles und seiner Erfassung sind daher geeignete Maßnahmen zur Sicherung der Vollständigkeit zu treffen. Nach den GoBD ist es nicht zu beanstan-

den, wenn Waren- und Kostenrechnungen, die innerhalb von acht Tagen beglichen werden, kontokorrentmäßig nicht erfasst werden (andernfalls: kreditorische Buchung).



Betreffend bare Geschäftsvorfälle wurde die gesetzliche Vorgabe einer taggenauen Aufzeichnung (§ 146 Abs. 1 Satz 2 AO) in den Wortlaut der GoBD übernommen. Demnach sind Kasseneinnahmen und Kassenausgaben täglich festzuhalten. Besondere Vorgaben ergeben sich dabei aus dem Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen.

Werden bei der Erstellung der Bücher Geschäftsvorfälle nicht laufend, sondern nur periodenweise (insbesondere monatlich) gebucht, bedarf es einer gesonderten Würdigung. Nach den GoBD ist das zugrundeliegende Prozedere unter folgenden Voraussetzungen nicht zu beanstanden:

- die Geschäftsvorfälle werden vorher zeitnah in Grundbuchaufzeichnungen festgehalten und

- durch organisatorische Vorkehrungen ist sichergestellt, dass die Unterlagen bis zur Erfassung nicht verloren gehen (z.B. durch lfd. Nummerierung, Ablage in besonderen Ordnern u.Ä.) und
- zumindest eine zeitnahe Zuordnung in betrieblich / privat vorgenommen wird

Die Finanzverwaltung hat explizit betont, nicht verschärfend in die Buchführungsprozesse eingreifen zu wollen. Deshalb wurde sowohl von den wesentlichen GoBD-Autoren als auch von den GoBD-Verantwortlichen im BMF eine Orientierung am Zeitpunkt der Umsatzsteuervoranmeldung explizit als zulässig erklärt (d.h. unter Beachtung von Dauerfristverlängerungen und ggf. quartalsweiser Pflicht zur Einreichung der Anmeldungen). Denn bei zweckentsprechender Auslegung der Grundsätze der Nachvollziehbarkeit, Zeitnähe und Unveränderbarkeit ist dies der Moment, in dem die Daten an externe Dritte (hier die Finanzverwaltung) weitergeleitet werden.

✓ Ordnung

Der Grundsatz der Klarheit verlangt u. a. eine systematische Erfassung und übersichtliche, eindeutige und nachvollziehbare Buchungen. Insbesondere dürfen die geschäftlichen Unterlagen nicht planlos gesammelt und aufbewahrt werden. Dies setzt die Erfüllung der Beleg-, Journal- und Kontenfunktion voraus. Die Buchungen müssen einzeln und sachlich geordnet nach Konten dargestellt (Kontenfunktion) und unverzüglich lesbar gemacht werden können. Damit bei Bedarf für einen zurückliegenden Zeitpunkt ein Zwischenstatus oder eine Bilanz mit Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt werden kann, sind die Konten nach Abschlusspositionen zu sammeln und nach Kontensummen oder Salden fortzuschreiben. Nach dem Grundsatz der Geordnetheit sind die Geschäftsvorfälle systematisch, übersichtlich, eindeutig und nachvollziehbar festzuhalten. Die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen müssen entsprechend geordnet aufbewahrt werden. Eine planlose Sammlung geschäftlicher Unterlagen ist demnach unzulässig.

✓ Unveränderbarkeit

Eine Buchung oder Aufzeichnung darf nach dem Grundsatz der Unveränderbarkeit nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist oder es ungewiss lässt, ob Eintragungen oder Aufzeichnungen ursprünglich oder später gemacht wurden. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind. Vor diesem Hintergrund fordern die GoBD, dass das eingesetzte DV-Verfahren so auszugestaltet ist, dass alle Informationen, welche in den Verarbeitungsprozess Eingang gefunden haben, nicht mehr unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden dürfen. Veränderungen und Löschungen von und an elektronischen Buchungen oder Aufzeichnungen müssen daher protokolliert werden.

8.6 besondere Anforderungen an Kassensysteme

Die Kassenführung, als wesentlicher Bestandteil der Finanzbuchhaltung eines Unternehmens, ist Grundlage für die Ermittlung der Steuern. In der jüngeren Vergangenheit wurden durch die Finanzverwaltung vermehrt Kassenmanipulationen aufgedeckt. Durch diese Entwicklung steht die Kasse zunehmend im Fokus der Finanzverwaltung. Unternehmen mit Bargeldeinnahmen nutzen in der Regel der Buchführung vorgelagerte Systeme wie z.B. Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion, PC-Kassensysteme und Taxameter. Diese Systeme unterliegen denselben Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten wie die eigentlichen Buchführungssysteme. Der Einsatz dieser Technik hat eine Reihe von betriebswirtschaftlichen Vorteilen, ist allerdings auch mit Pflichten verbunden. An dieser Stelle soll ein Überblick verschafft werden, um häufige Fehlerquellen in der Kassenbuchführung zu erkennen und zu vermeiden.

8.6.1 Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht

Die GoB erfordern grds. die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles – also jeder Betriebseinnahme und Betriebsausgabe, jeder Einlage und Entnahme

in einem Umfang, der einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit eine lückenlose Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts, seiner Entstehung und Abwicklung und seiner Bedeutung für den Betrieb ermöglicht. Das bedeutet nicht nur die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, sondern auch des Inhalts des Geschäfts und des Namens des Vertragspartners.

Eine Verpflichtung zur einzelnen Verbuchung (im Gegensatz zur Aufzeichnung im Kassensystem) eines jeden Geschäftsvorfalles besteht dagegen nicht. Werden der Art nach gleiche Waren mit demselben Einzelverkaufspreis in einer Warengruppe zusammengefasst, wird dies nicht beanstandet, sofern die verkaufte Menge bzw. Anzahl ersichtlich bleibt. Dies gilt entsprechend für Dienstleistungen.

Des Weiteren ist für jeden Geschäftsvorfall die Zahlungsart festzuhalten. Nur Barumsätze sind im Kassenbuch zu erfassen. Unbare Zahlungen (Kreditkarte/EC-Umsätze etc.) sind separat abzubilden. Kurzzeitige gemeinsame Erfassungen von baren und unbaren Tagesgeschäften im Kassenbuch sind nur dann nicht zu beanstanden, wenn die ursprünglich im Kassenbuch erfassten unbaren Tagesumsätze gesondert kenntlich gemacht sind und nachvollziehbar unmittelbar nachfolgend wieder aus dem Kassenbuch auf ein gesondertes Konto aus- bzw. umgetragen werden, soweit die Kassensturzfähigkeit der Kasse weiterhin gegeben ist.

8.6.2 Ausnahme aus Zumutbarkeitsgründen

Beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung gilt aus Zumutbarkeitsgründen die Einzelaufzeichnungspflicht nicht, wenn kein elektronisches Aufzeichnungssystem, sondern eine offene Ladenkasse verwendet wird. Wird hingegen ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, gilt die Einzelaufzeichnungspflicht unabhängig davon, ob das elektronische Aufzeichnungssystem nach § 146a Abs. 3 AO i.V.m. der Kassensicherungsverordnung mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung zu schützen ist.

8.6.3 Einsatz von offenen Ladenkassen

Eine „Registrierkassenpflicht“ besteht nicht. Es ist auch zulässig, eine offene Ladenkasse zu führen. Bei der offenen Ladenkasse sind jedoch die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Kassenführung mit hohem Aufwand verbunden. Auch hier ist die Aufzeichnung eines jeden einzelnen Handelsgeschäftes mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles grds. erforderlich. Ist die Einzelaufzeichnung nicht zumutbar, müssen die Bareinnahmen anhand eines sog. Kassenberichts nachgewiesen werden.

Auch bei einem Kassenbericht müssen die erklärten Betriebseinnahmen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit überprüfbar sein (BFH vom 13.03.2013 – X B 16/12). Für die Anfertigung eines Kassenberichts ist der gesamte geschäftliche Bargeldendbestand einschließlich Hartgeld – unabhängig vom Aufbewahrungsort des Geldes (z.B. Tresorgeld, Handkassen der Kellner, Wechselgeld, Portokasse etc.) – täglich zu zählen. Der Kassenendbestand ist sodann rechnerisch um die Entnahmen und Ausgaben zu erhöhen und um die Einlagen und den Kassenanfangsbestand zu mindern, sodass sich im Ergebnis die Tageseinnahmen ergeben (retrograde Ermittlung). Bei mehreren Kassen müssen die Kassenberichte einzeln und der Bargeldbestand der jeweiligen Kasse zuordenbar sein.

Rundungen oder Schätzungen sind unzulässig. Ein Zählprotokoll ist nicht zwingend erforderlich (BFH vom 16.12.2016 – X B 41/16), dient aber als zusätzlicher Nachweis der vollständigen Ermittlung der Einnahmen. Wird jedoch ein Zählprotokoll erstellt und für die Einnahmenermittlung verwendet, ist es aufzubewahren. Die Ausgaben, Einnahmen, Entnahmen und Einlagen (einschl. Herkunftsnachweis) sind durch Belege (ggf. Eigenbelege) nachzuweisen. Nur ein in dieser Weise erstellter Kassenbericht ist zulässig und ordnungsgemäß.

Mit Standardsoftware (z.B. Office-Programmen) erstellte Tabellen entsprechen nicht dem Grundsatz der Unveränderbarkeit. Am Markt erhältliche Software wird nur dann als ordnungsgemäß anerkannt, wenn eine nachträgliche Änderung nicht möglich ist oder mit einem entsprechenden Vermerk gekennzeichnet wird.

8.6.4 Einsatz elektronischer Registrierkassen

Ab 01.01.2017 (BMF vom 26.11.2010, BStBl. I 2010 S.1342 = DB 2010 S. 2701) dürfen nur noch solche elektronischen Registrierkassen verwendet werden, die eine komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten – insb. Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten (z.B. Artikelpreisänderungen; Nutzerkennung) – ermöglichen (BFH vom 16.12.2014, BStBl. II 2015 S. 519). Gerade im Hinblick auf dieses BMF-Schreiben ist darauf zu achten, dass die o.g. Informationen des Kassensystems vollständig und unveränderbar in digitaler Form aufbewahrt werden. Bei Umstellung auf ein neues System wird empfohlen, die „Alt-Kasse“ weiterhin aufzubewahren.

Fehlen Programmierungsunterlagen bzw. Protokolle nachträglicher Programmänderungen, stellt dies einen schweren formellen Mangel der Buchführung dar (BFH vom 25.03.2015, BStBl. II 2015 S. 743).

Es müssen alle Einzeldaten (Journaldaten), die durch die Nutzung der Kasse entstehen, während der Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren

- jederzeit verfügbar,
- unverzüglich lesbar und
- maschinell auswertbar

aufbewahrt werden.

8.6.5 Datenzugriffsrecht

Der Finanzverwaltung steht nach § 147 Abs. 6 AO bezüglich der digitalen, aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Kassendaten im Rahmen einer Außenprüfung das Recht auf Datenzugriff zu. Hier kann im Rahmen des unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriffs Einsicht am Kassensystem vorgenommen oder eine Datenträgerüberlassung verlangt werden.

Für die Datenträgerüberlassung sind alle erforderlichen Daten auf einem maschinell auswertbaren Datenträger (z.B. CD, DVD, USB-Stick) zur Verfügung zu stellen. Das Unternehmen muss also selbst dafür sorgen, dass die Einzeldaten mit allen Strukturinformationen in der Kasse nicht nur gespeichert, sondern auch exportiert und in einem für das FA lesbaren Format zur Verfügung gestellt werden können. Dies gilt auch für Daten, die sich bei Dritten befinden (z.B. Rechenzentrum, Cloud).

8.6.6 Schutz vor Manipulationen an digitalen Aufzeichnungen

Am 29.12.2016 wurde das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen veröffentlicht (BStBl. I 2017 S. 21). Danach ergeben sich weitere Anforderungen an die Kassenaufzeichnungen eines Unternehmers (§§ 146a, 146b AO). Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen müssen, wird durch die Kassensicherungsverordnung (KassenSichV – BStBl. I 2017 S. 1310) geregelt. Die gesetzlichen Änderungen lassen sich zeitlich wie folgt einordnen:

Neue Vorschrift	Anwendung ab
§ 146 Abs. 1 S. 1 AO Einzelaufzeichnungspflicht	29.12.2016
§ 146 Abs. 1 S. 2 AO tägliche Aufzeichnungen	29.12.2016
§ 146a Abs. 1 AO TSE für elektr. Registrierkassen	01.01.2020 bzw. Nichtbeanstandung
§ 146a Abs. 2 AO Belegausgabepflicht	01.01.2020
§ 146a Abs. 4 AO Mitteilungspflicht	wird noch im BStBl veröffentlicht
§ 146b AO Kassen-Nachschau	01.01.2018
§ 379 AO Sanktionen bei Verstößen	01.01.2020

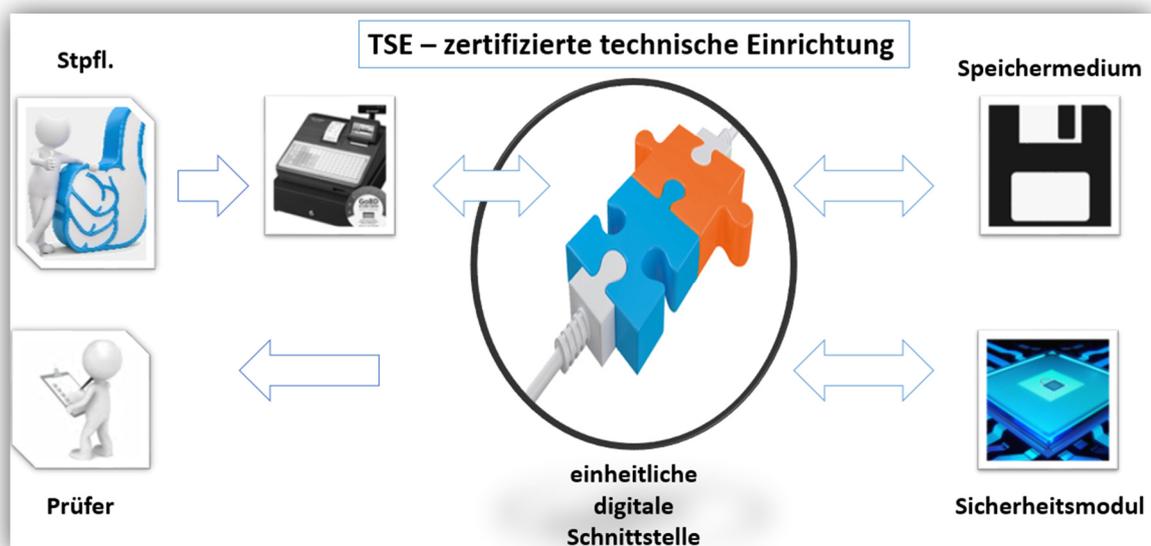


8.6.7 Kassensicherungsverordnung

Durch das o.g. Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen wurde zugleich auch die Grundlage für eine Rechtsverordnung geschaffen, welche die neuen Anforderungen an elektronische Kassenaufzeichnungen präzisiert. In der Kassensicherungsverordnung (BMF vom 26.09.2017, BStBl. I 2017 S. 1310) ist geregelt, wie die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung ausgestaltet sein muss. Sie besteht grds. aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle.

Näheres hierzu wurde im BMF-Schreiben vom 17.06.2019 (AEAO zu § 146a – Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme) beschrieben.

Details hierzu sind in den Technischen Richtlinien des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) enthalten, siehe Bekanntmachung eines Hinweises des BMF vom 28.02.2019 auf die Veröffentlichung geänderter Technischer Richtlinien des BSI (TR-03153, TR-03151 und TR-03116) und vom 31.01.2020 (BSI TR-03116 Kryptographische Vorgaben für Projekte der Bundesregierung Teil 5 – Anwendung der Secure Element API, Stand 2020).



Die technische Sicherheitseinrichtung ist grds. ab 01.01.2020 verpflichtend einzusetzen. Zur Umsetzung einer flächendeckenden Aufrüstung elektronischer Aufzeichnungssysteme i.S.d. § 146a AO wird es lt. BMF-Schreiben vom 06.11.2019 (BStBl. I 2019 S. 1010 = DB 2019 S. 2551) nicht beanstandet, wenn diese elektronischen Aufzeichnungssysteme längstens bis zum 30.09.2020 noch nicht über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) verfügen. Die Belegausgabepflicht nach § 146b Abs. 2 AO bleibt hiervon unberührt (s. Nr. 9).

Unter bestimmten Voraussetzungen haben verschiedene Finanzministerien eine Billigkeitsmaßnahme erlassen, nach der es aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet wird, wenn längstens bis zum 31.03.2021 keine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung eingesetzt wird. Voraussetzungen sind folgende:

- Der Unternehmer hat die erforderliche Anzahl an TSE bei einem Kassensachhändler oder einem anderen Dienstleister nachweislich bis zum 30.09.2020 verbindlich bestellt oder in Auftrag gegeben oder
- es ist der Einbau einer cloudbasierten TSE vorgesehen, eine solche ist jedoch nachweislich noch nicht verfügbar.

Die vorgenannten Voraussetzungen sind durch eine entsprechende Dokumentation festzuhalten, der Verfahrensdokumentation zur Kassensführung beizufügen, für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen vorzuhalten und auf Verlangen vorzulegen. Die Billigkeitsmaßnahme gilt bei Vorliegen aller Voraussetzungen als stillschweigend gewährt. Ein gesonderter Antrag ist nicht erforderlich. Bereits vor Bekanntgabe dieses Erlasses gestellte Anträge gelten als bewilligt, wenn die o.g. Voraussetzungen erfüllt sind.

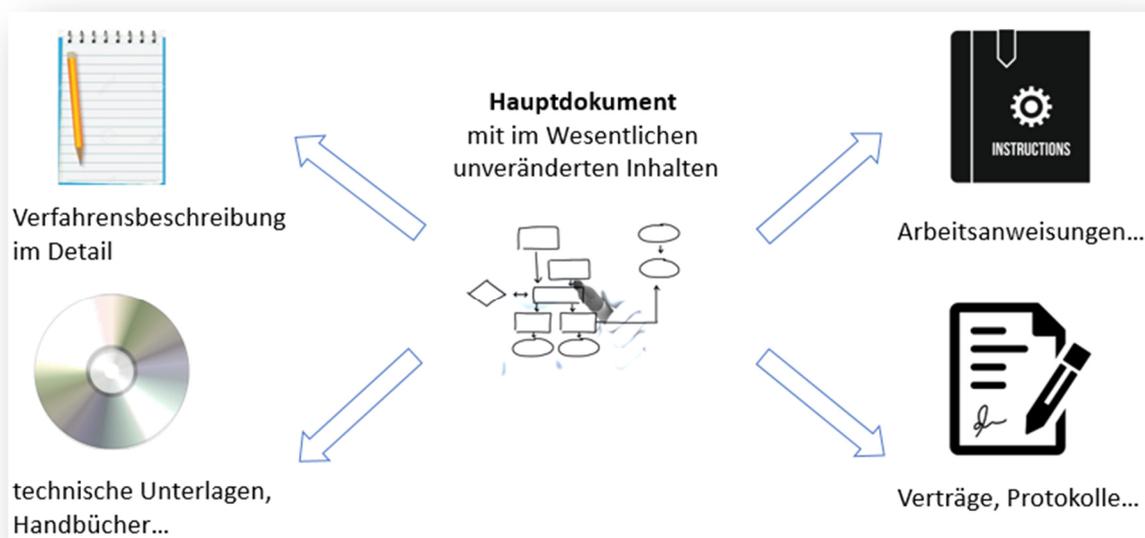
Es wird darauf hingewiesen, dass Kassensysteme, welche nicht mit einer TSE ausgerüstet werden können, ab dem 01.01.2020 nicht mehr in den Verkehr gebracht werden dürfen (Vertriebsverbot). Die Nichtbeanstandungsregelung findet auf nicht aufrüstbare PC-Kassen keine Anwendung. Diese Kassen dürfen ab dem 01.01.2020 nicht mehr eingesetzt werden.

Die digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme – DSFinV-K – findet bis zur Implementierung der zertifizierten TSE, längstens für den Zeitraum der Nichtbeanstandung, keine Anwendung. Von der Mitteilung nach § 146a Abs. 4 AO ist bis zum Einsatz einer elektronischen Übermittlungsmöglichkeit abzusehen. Der Zeitpunkt des Einsatzes der elektronischen Übermittlungsmöglichkeit wird im BStBl. I veröffentlicht.

8.7 Verfahrensdokumentation, IKS und Tax-CMS

8.7.1 Verfahrensdokumentation

Die GoBD fordern eine aussagefähige und aktuelle Verfahrensdokumentation. Der notwendige Umfang einer Verfahrensdokumentation wird dadurch bestimmt, was zum Verständnis des DV-Verfahrens, der Bücher und Aufzeichnungen sowie der aufbewahrten Unterlagen aus Sicht eines sachverständigen Dritten notwendig ist. Zum IT-gestützten Buchführungssystem gehören somit nicht nur die Finanzbuchhaltungssoftware, sondern auch Vor- und Nachsysteme, wie z.B. Kassen, Warenwirtschaft und Zeiterfassung. Auch alle System- bzw. Verfahrensänderungen des IT-gestützten Buchführungssystems sind inhaltlich und zeitlich lückenlos zu dokumentieren. Eine ordnungsgemäße Verfahrensdokumentation ist Voraussetzung für die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit des Buchführungsverfahrens. Diese umfasst eine Beschreibung aller zum Verständnis der Buchführung erforderlichen Verfahrensbestandteile, Daten und Dokumentbestände. Insbesondere muss sich daraus ergeben, wie die in den GoBD dokumentierten Ordnungsvorschriften Beachtung finden. Ferner muss eine Beschreibung des internen Kontrollsystems (IKS) erfolgen. Die Verfahrensdokumentation gehört zu den sonstigen Organisationsunterlagen und ist über die gesetzliche Aufbewahrungsfrist von mindestens zehn Jahren aufzubewahren.



Online frei verfügbar sind Muster-Vorlagen u.a. von der Bundessteuerberaterkammer und der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V.

Die Beschreibung aller zum Verständnis der Buchführung erforderlichen Verfahrensbestandteile bezieht sich explizit auch auf Vorsysteme, die im Verantwortungsbereich des Mandanten liegen. Der Unternehmer hat bspw. durch Arbeitsanweisungen an seine Mitarbeiter sicherzustellen, wie mit bestimmten - risikobehafteten – steuerlichen Sachverhalten buchhalterisch umgegangen werden soll.

Gleichzeitig erfordert die Verfahrensdokumentation eine Beschreibung, wie mit dem Steuerberatungsbüro zusammengearbeitet wird. Sprich, wie Belege in die Kanzlei übermittelt werden, wann Buchungen festgeschrieben werden etc.

8.7.2 Internes Kontrollsystem

Was aus Sicht der Finanzverwaltung unter dem Begriff IKS zu fassen ist, wird in einem gesonderten Abschnitt der GoBD ausgeführt. Erwartet wird vom Steuerpflichtigen, dass er zur Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO Kontrollen einrichtet, ausübt und protokolliert. Das eingerichtete IKS ist von ihm als notwendiger Bestandteil der Verfahrensdokumentation zu beschreiben. Die konkrete Ausgestaltung des IKS hängt regelmäßig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit, der Organisationsstruktur und dem eingesetzten DV-System ab.

Nach den GoBD hat der Steuerpflichtige bei der Einrichtung eines IKS insbesondere die folgenden Kontrollen (technisch organisatorische Maßnahmen) ins Kalkül zu ziehen:

Kontrolle	Verweis
Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen	GoBD, Rz. 100, 103
Funktionstrennungen	GoBD, Rz. 100
Erfassungs- und Eingabekontrollen	GoBD, Rz. 40, 88, 100
Übertragungskontrollen	GoBD, Rz. 88
Verarbeitungskontrollen	GoBD, Rz. 60, 88, 100
Abstimmungskontrollen	GoBD, Rz. 100
Plausibilitätskontrollen	GoBD, Rz. 40
Vollständigkeitskontrollen	GoBD, Rz. 77
Schutzmaßnahmen gegen die beabsichtigte und unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten	GoBD, Rz. 100



Aus Sicht der Finanzverwaltung bedarf die Einrichtung eines jeden „GoBD-relevanten DV-Systems“ der Festlegung von Kontrollen und damit von organisatorischen Regelungen und technischen Maßnahmen, um die gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen und damit die Beweiskraft und Nachvollziehbarkeit der Buchführung sicherstellen zu können.

Eine wichtige Interpretationshilfe hat die Bundessteuerberaterkammer online frei zugänglich zur Verfügung gestellt.

Im Schreiben vom 23.05.2016, mit dem der AO-Anwendungserlass um Ausführungen zu § 153 AO ergänzt wird, nimmt das BMF erstmals direkt Bezug auf ein internes Kontrollsystem für Steuern und stellt den Steuerpflichtigen hieraus Begünstigungen in Aussicht. Konkret heißt es in Tz 2.6: „Hat der Steuerpflichtige ein IKS eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, dass gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann...“.

Welche Anforderungen an ein solches IKS zu stellen sind, führt der AO-Anwendungserlass zu § 153 AO nicht aus.

Verwaltungsseitig hat das BMF damit den Grundstein für die Einführung von Tax-CMS gelegt. Zwar wird das Thema Compliance auf den ersten Blick häufig nur mit großen (börsennotierten) Unternehmen in Verbindung gebracht. Die Rechtsprechung (z.B. das Urteil des LG München vom 10.12.2013 oder der BGH mit Urteil vom 09.05.2017) zeigt jedoch, dass Tax Compliance auch für mittelständische Unternehmen relevant sein kann – insbesondere vor dem Hintergrund zunehmender Exportorientierung und steigenden steuerlichen Anforderungen und hier vor allem in Bezug auf Betriebsstätten- und Verrechnungspreisthematiken.

8.7.3 Tax Compliance-Management-System

Unter Compliance ist die Einhaltung von Regeln (gesetzliche Bestimmungen, unternehmensinterne Richtlinien oder freiwillige Kodizes) zu verstehen. Compliance kann somit kurz als Regeltreue bzw. Regelkonformität übersetzt werden. Dementsprechend wird unter einem Compliance-Management-System (kurz CMS) die Gesamtheit aller Maßnahmen zur Sicherstellung eines regelkonformen Verhaltens der gesetzlichen Vertreter und der Mitarbeiter sowie ggf. von Dritten und zur Vermeidung von Regelverstößen verstanden. Demzufolge kann ein Tax-CMS als ein abgegrenzter Teilbereich eines CMS definiert werden.

Grundsätzlich beinhaltet der Begriff „Tax“ sämtliche Steuern und Abgaben inklusive steuerlicher Nebenleistungen wie Verspätungszuschläge, Säumniszuschläge oder Zinsen. Inhaltlich legen viele Unternehmen zunächst ihren Fokus beim Tax-CMS auf transaktionale Steuern, die ein hohes Risiko beinhalten, wie z. B. Lohnsteuer, Umsatzsteuer oder Verrechnungspreise. Zweck eines Tax-CMS ist die vollständige und zeitgerechte Erfüllung steuerlicher Pflichten, wobei folgende vier Bereiche unterschieden werden:

1. Steueranmeldung,
2. pünktliche Abgabe einer Steuererklärung mit
3. vollständigen und inhaltlich richtigen Informationen
4. pünktliche Entrichtung der Steuerschuld

Unternehmen sind zwar nicht gesetzlich zur Einrichtung eines bestimmten Kontrollsystems zur Erfüllung ihrer Steuerpflichten verpflichtet, im Folgenden soll jedoch kurz aufgezeigt werden, welche Vorzüge aus einem Tax-CMS resultieren:

- ✓ Indiz, dass gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder einer Leichtfertigkeit sprechen kann
- ✓ Geschäftsleitung folglich ggf. nicht mehr mit Privatvermögen haftend (Enthftung)
- ✓ Vermeidung von Geldbußen und Regressansprüchen

- ✓ kann zur Steuerminimierung beitragen / Identifizierung von Einsparpotential
- ✓ Verringerung von Steuernachzahlungen infolge steuerlicher Außenprüfungen
- ✓ Beschleunigung von steuerlichen Außenprüfungen durch erhöhte Transparenz

Weder der Aspekt wie die erforderliche Organisation im Detail auszusehen hat noch die Voraussetzungen für ein wirksames Tax-CMS sind gesetzlich geregelt. Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat mit seinem Praxishinweis 1/2016 „Ausgestaltung und Prüfung eines Tax-CMS gem. IDW PS 980“ (Stand 31.05.2017) verschiedene Voraussetzungen eines wirksamen Tax-CMS definiert. Im Hinblick auf ein Tax-CMS ist davon auszugehen, dass allen gesetzlichen Vertretern, die sich bei der Implementierung oder Anpassung eines Tax-CMS in einem Unternehmen an den Elementen des IDW PS 980 und des IDW-Praxishinweises 1/2016 orientieren, regelmäßig kein pflichtwidriges Verhalten vorzuwerfen sein wird.

Insoweit ist der IDW PS 980 und der o. g. Praxishinweis faktisch dazu geeignet, auch im Rahmen eines behördlichen und gerichtlichen Verfahrens als Entscheidungshilfe über die Wirksamkeit eines Tax-CMS zu dienen. Somit kann einem Testat einer Wirksamkeitsprüfung nach IDW PS 980 für den Prüfungszeitraum eine indizielle Wirkung dafür zukommen, dass die Unternehmensführung ihrer Aufsichts- und Organisationspflicht nachgekommen ist.

Der Standard IDW PS 980 gliedert sich in 7 Grundelemente, die die Anforderungen an ein Compliance-Management-System begründen sowie die Grundlagen der Prüfung darstellen:

1. Compliance Kultur

Die Compliance-Kultur bildet die Grundlage für die Verhaltensweisen des Managements eines Unternehmens und ist damit auch Basis für die Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit eines CMS.

2. Compliance - Ziele

Bei den Compliance-Zielen ist klar festzulegen, welche wesentlichen Ziele mit dem CMS erreicht werden sollen. Hierbei sollte das CMS eine klare Struktur enthalten, so dass innerhalb der Teilstruktur auch insoweit eine Prüfung erfolgen kann, ob die entsprechenden Ziele eingehalten wurden.

3. Compliance - Risiken

Im Rahmen des CMS bedarf es einer klaren Analyse des Unternehmens und damit im Zusammenhang einer Identifikation der Risiken in einem Unternehmen, die es dann zu bewerten gilt.

4. Compliance - Programm

Auf der Grundlage der Identifikation und Bewertung der Risiken erfolgt dann die Aufstellung von Grundsätzen und Maßnahmen zur Risikominimierung.

5. Compliance - Organisation

Die Organisation der Compliance dient der Festlegung der Rollen und Verantwortlichkeiten. Dies dient sowohl dem Aufbau der Organisation, als auch der Ablaufplanung zur laufenden Überprüfung der Wirksamkeit der Compliance Maßnahmen.

6. Compliance - Kommunikation

Innerhalb der Kommunikation über die Compliance des Unternehmens sind Mitarbeiter und soweit diese von der Compliance betroffen sind (dies könnte z.B. der Steuerberater oder Rechtsanwalt des Unternehmens sein) auch Dritte über das Compliance Programm zu informieren. Hierbei werden die Beteiligten über ihre Rolle innerhalb des CMS informiert und die Verantwortlichkeiten festgelegt. Für identifizierte Risiken wird zudem im Rahmen der Kommunikation festgelegt, wie diese in einem festgelegten Berichtsweg dokumentiert und den Verantwortlichkeiten zugeleitet werden. Gleiches gilt für den Umgang mit eingehenden Hinweisen.

7. Compliance - Überwachung/Verbesserung

Das Compliance System setzt letztlich eine Überwachung voraus. Diese dient der ständigen Prüfung, ob das Programm, die dazugehörige Organisation und die Kommunikation angemessen und wirksam sind (Reporting). Grundlage der Überwachung ist eine ausreichende Dokumentation; Ziel der Überwachung ist die ständige Verbesserung des CMS.

8.8 Rechtsfolgen bei Verletzung der GoBD

8.8.1 formelle Mängel

Die vom Stpfl. geführten Bücher und Aufzeichnungen werden nur dann der Besteuerung zugrunde gelegt, wenn ihre Ordnungsmäßigkeit gewährleistet ist. Ist dies nicht der Fall, können die Finanzbehörden die Besteuerungsgrundlagen schätzen. Bei der Einhaltung der Ordnungsmäßigkeit ist zwischen den formellen und den materiellen Fehlern zu unterscheiden. Dabei wird die materielle Richtigkeit widerlegbar vermutet, wenn die formelle Ordnungsmäßigkeit gewährleistet ist. In Bezug auf die Beweislast gilt damit bei formeller Ordnungsmäßigkeit, dass der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Aufzeichnungen nicht beweisen muss, sondern die Finanzverwaltung den Nachweis der Unrichtigkeit führen muss.

Formelle Ordnungsmäßigkeit ist gegeben, wenn alle Ordnungsvorschriften vollständig erfüllt sind. Wenn die Buchführung formelle Fehler enthält, kann ihre Ordnungsmäßigkeit dennoch angenommen werden, wenn das materielle Ergebnis durch die formellen Fehler nicht beeinflusst wird. Eine beispielhafte Auflistung formeller Mängel ist der untenstehenden Übersicht zu entnehmen.

Zur Beurteilung der Frage, ob das materielle Ergebnis durch formelle Fehler beeinflusst ist, wird zwischen einfachen und schwerwiegenden Mängeln unterschieden. Während einfache Mängel unbeachtlich sind, führen schwerwiegende Mängel dazu, dass die Ordnungsmäßigkeit versagt und die Buchführung verworfen wird. Bei der Beurteilung der Folgen des konkreten Mangels ist die Natur des Geschäfts zu beachten. So ist ein Mangel bei der Kassenbuchführung beispielsweise desto schwerwiegender, je höher der Anteil der Bargeldgeschäfte am Umsatz (Gaststätten, Werkstätten, Einzelhandelsgeschäfte) ist. Es ist somit nicht allein auf die formelle Bedeutung des Mangels abzustellen, sondern auf sein sachliches Gewicht, d.h., wie stark ein vorliegender Mangel das sachliche Ergebnis verfälschen kann. So führen reine Rechenfehler in der Regel nicht zur Beanstandung der Buchführung. Wenn jedoch Buchungen nicht oder nicht zeitnah vorgenommen wurden, sondern erst im Nachhinein gesammelt nachgeholt werden, kann ein schwerer Mangel anzunehmen sein.

Lassen sich die Unklarheiten aufgrund formeller Fehler jedoch durch anderweitige zumutbare Ermittlungen ausräumen, ist eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nicht zulässig. Auch wenn die Mängel lediglich ein Jahr aus dem gesamten Prüfungszeitraum betreffen, ist eine Schätzung in den fehlerfreien Jahren (Grundsatz der Abschnittsbesteuerung) unzulässig.

8.8.2 materielle Mängel

Materielle Ordnungsmäßigkeit liegt vor, wenn die Bücher und Aufzeichnungen inhaltlich richtig, vollständig und der richtigen Periode zugeordnet sind. Die Vermutung der materiellen Richtigkeit ist widerlegt, wenn die Buchführung und die Aufzeichnungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit materiell nicht ordnungsmäßig sind. Obwohl die Beweislast für die Unrichtigkeit die Finanzverwaltung trägt, muss sie weder die Unrichtigkeit selbst noch den genauen Umfang beweisen. Bloße Zweifel an der sachlichen Richtigkeit einer formell ordnungsmäßigen Buchführung reichen allerdings nicht aus.

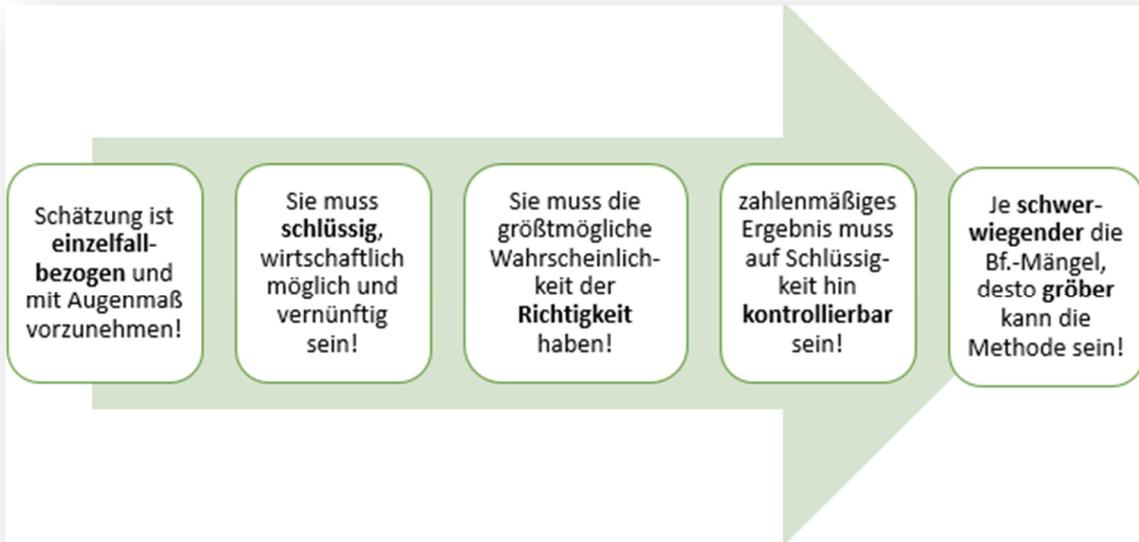
Wie bei der formellen Ordnungsmäßigkeit muss bei der materiellen Ordnungsmäßigkeit zwischen unwesentlichen und schweren Mängeln unterschieden werden. Unwesentliche Mängel berühren die materielle Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nicht und rechtfertigen nicht die Verwerfung der Buchführung (bspw. wenn nur unbedeutende Geschäftsvorfälle falsch oder gar nicht dargestellt wurden, bei Abstimmungsdifferenzen oder fehlender Verbuchung von Nebengeschäften im geringen Umfang). Schwerwiegende Mängel dagegen (z.B. Nutzung gefälschter Belege, unvollständige Erfassung von Einnahmen, Manipulationssoftware, auch ein unverschuldeter Verlust der Aufzeichnungen) führen jedoch dazu, dass die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen versagt wird, und eröffnen den Finanzbehörden die Möglichkeit der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.

formelle Mängel	materielle Mängel
<p>grds. jede Missachtung der GoBD; u.A.</p> <ul style="list-style-type: none">• mangelhafter Belegnachweis• fehlende, falsche, unvollständige Inventur• Buchung von Tageseinnahmen tlw. ohne Beleg• mangelhafte Aufzeichnungen der Wareneingänge und -ausgänge• barer / unbarer Geschäftsverkehr wird nicht zeitnah erfasst• Nichteinhalten der Aufbewahrungspflicht• sonstige Unterlagen unvollständig (z.B. Kassenprogrammierprotokolle)	<p>Beanstandung der sachlichen Richtigkeit der Bf.; u.A.</p> <ul style="list-style-type: none">• fehlende oder falsche Erlösbuchungen• Nichtbilanzierung von WG / Schulden• Belegfälschungen• Installation einer Manipulationssoftware• gänzlicher Verlust von Aufzeichnungen

8.8.3 Schätzungsbefugnis

Soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Die Schätzung ist ein Verfahren, mit dem Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen ermittelt werden sollen. Daher muss es Ziel einer jeden Schätzung sein, die Besteuerungsgrundlagen anzusetzen, die die größtmögliche Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben, der Wirklichkeit am nächsten kommen. Schätzungen müssen in sich schlüssig, ihre Ergebnisse wirtschaftlich möglich und vernünftig sein. Schätzungen dürfen nicht den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen widersprechen. Diese Vorgaben entsprechen der höchstrichterlichen Rechtsprechung – vgl. BFH-Urteil vom 20.03.2017, X R 11/16 und BFH-Beschluss vom 26.02.2018, X B 53/17.



Frage:

Wie hoch darf eine Schätzung aufgrund von GoBD-Mängeln sein?

Antwort:

Es sind keine allgemein gültigen Aussagen dazu möglich. Entscheidend sind nämlich immer die Umstände des Einzelfalls. Als Orientierungshilfe können u.a. folgende Urteile dienen:



- **FG Köln**, Urteil vom 2.5.2007, 5 K 4125/06
trotz gravierender Fehler „nur“ 5 %-Hinzuschätzung
- **FG Düsseldorf**, Urteil vom 26.03.2012, 6 K 2749/11
8 % angesichts der Schwere der Buchführungsmängel
- **FG Düsseldorf**, Urteil vom 28.07.2009, 15 K 829/06
Sicherheitszuschlag von 20 %
- **Thüringer FG**, Urteil vom 30.01.2013, 3 K 212/11
Sicherheitszuschlag von 10 %
- **FG Rheinland-Pfalz**, Urteil vom 30.08.2000, 1 K 3051/98
Sicherheitszuschlag von 2,5 %

9 Schlussbesprechung und Bericht

9.1 Besprechung über das Ergebnis der Außenprüfung

Zum Abschluss einer steuerlichen Außenprüfung wird üblicherweise eine Schlussbesprechung abgehalten. Hier werden die Ergebnisse der Betriebsprüfung besprochen. Unterschiedliche Rechtsauffassungen können in diesem Rahmen diskutiert werden. Danach verfasst der Prüfer seinen Betriebsprüfungsbericht. Die Rechtsgrundlagen der Schlussbesprechung ergeben sich aus § 201 AO, § 11 BpO und dem Anwendungserlass zu § 201 AO.

§ 201 Abs. 1 AO definiert die Schlussbesprechung als "Besprechung über das Ergebnis der Außenprüfung". Sie dient der Erörterung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse i. S. des § 199 Abs. 1 AO, die sich im Rahmen der Prüfung ergeben haben. Zu besprechen sind insbesondere die streitig gebliebenen Feststellungen (vgl. § 201 Abs. 1 S. 2 AO). Dies entspricht der Funktion der Schlussbesprechung, durch Diskussion der konträren Auffassungen der Beteiligten die bestehenden Meinungsverschiedenheiten nach Möglichkeit auszuräumen und auf diese Weise aufwändige Einspruchsverfahren zu vermeiden.

§ 201 Abs. 1 Satz 1 AO verpflichtet die Betriebsprüfung grundsätzlich, von Amts wegen eine Schlussbesprechung durchzuführen; der Stpfl. hat einen Rechtsanspruch auf Durchführung der Schlussbesprechung. Einer Schlussbesprechung bedarf es ausnahmsweise nicht, wenn

- ✓ keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen ergibt oder
- ✓ der Stpfl. auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung verzichtet.

Den Verzicht auf die Durchführung einer Schlussbesprechung kann der Steuerpflichtige formlos (auch mündlich) erklären. Findet eine Schlussbesprechung nicht statt, obwohl sie hätte stattfinden müssen, liegt ein Verfahrensfehler i.S.d. § 126 AO vor, der aber weder zu einem Verwertungsverbot noch sonst zur Rechtswidrigkeit der aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Steuerbescheide führt (BFH, Beschluss vom 15.12.1997, X B 182/96).

Das Gesetz ordnet zwar die Durchführung einer Schlussbesprechung an, legt dafür aber keinen Zeitpunkt und keinen Ort fest. Die Schlussbesprechung sollte grundsätzlich in den Geschäftsräumen des Stpfl. stattfinden. In der Praxis werden in aller Regel Ort und Zeit der Schlussbesprechung nicht einseitig durch den Prüfer bestimmt, sondern zwischen den Beteiligten abgesprochen. Es bietet sich an, den zeitlichen Abstand zwischen Prüfung und Besprechung nicht allzu groß werden zu lassen.

Teilnehmer an der Schlussbesprechung sind auf Seiten der Betriebsprüfung der bzw. bei Prüfungsteams die Prüfer, der bzw. die Spezialprüfer und der bzw. der entscheidungsbefugte Sachgebietsleiter. Wer auf Seiten des Stpfl. teilnimmt, entscheidet er selbst.

Die Schlussbesprechung findet über das mit der Änderung von Besteuerungsgrundlagen verbundene Ergebnis der Außenprüfung statt. Dies ist als eine besonders ausgeprägte Form der Gewährung rechtlichen Gehörs zu verstehen. Insbesondere sind strittige Sachverhalte und unterschiedliche Rechtsauffassungen zu erörtern. Damit einher geht regelmäßig auch ein Austausch zu den steuerlichen Auswirkungen der Prüfungsfeststellungen, z. B. bei endgültiger Gewinnrealisierung oder bei Gewinnverschiebungen. Obwohl eine Protokollierung der Schlussbesprechung gesetzlich nicht vorgeschrieben ist, kann dies sinnvoll sein.

Eine Schlussbesprechung kann grundsätzlich zu zwei möglichen Endergebnissen führen:

Entweder kommt es zwischen Stpfl. und dem Prüfer zu einer Einigung über die Beurteilung von Sachverhalten und ihre rechtliche Einordnung oder es bleiben auch nach eingehender Diskussion noch gegensätzliche Meinungen zu einzelnen Punkten übrig.

Eine Einigung ist regelmäßig dann sinnvoll, wenn sie der schnellen Gewinnung von Rechtssicherheit für alle Beteiligten und/oder der Verwaltungsökonomie zur Vermeidung einer Verfahrensflut dient. Zu berücksichtigen ist dabei insbesondere auch das Prozessrisiko im Fall eines streitigen Ausgangs der Prüfung, dass

mit dem steuerlichen Gewicht der betreffenden Feststellung abzuwägen ist. Nach diesen Grundsätzen sind auch "tatsächliche Verständigungen" in Fällen einer erschweren Sachverhaltsermittlung notwendig und zulässig.

Können sich die Beteiligten in der Schlussbesprechung über die Behandlung einzelner Sachverhalte oder über Rechtsfragen nicht einigen, bleibt die Klärung der Entscheidung durch die Finanzbehörde im Steuerbescheid und ggf. dem Rechtsbehelfsverfahren bzw. gerichtlichen Verfahren vorbehalten.

9.2 tatsächliche Verständigung

Die Grundsätze zur tatsächlichen Verständigung sind im BMF-Schreiben vom 30.07.2008 geregelt und wird hier auszugsweise vorgestellt.

Voraussetzung für eine tatsächliche Verständigung ist, dass ein für die Besteuerung entscheidungsrelevanter Sachverhalt nur unter erschweren Umständen ermittelt werden kann. Das ist z. B. dann der Fall, wenn sich einzelne Sachverhalte nur mit einem nicht mehr vertretbaren Arbeits- oder Zeitaufwand ermitteln lassen (vgl. AEAO zu § 88, Nr. 1 Abs. 2). Die Wirksamkeit einer tatsächlichen Verständigung setzt die Beteiligung eines für die Steuerfestsetzung zuständigen Amtsträgers (=Sachgebietsleiter) voraus. Über die tatsächliche Verständigung ist ein Protokoll zu fertigen und von allen Beteiligten zu unterzeichnen.

Mit Abschluss der tatsächlichen Verständigung sind alle Beteiligten an die vereinbarte Tatsachenbehandlung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gebunden. Nachträglich bekannt gewordene Tatsachen, die die tatsächliche Verständigung hätten beeinflussen können, wenn sie vorher bekannt geworden wären, beseitigen die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung regelmäßig nicht. Die in der tatsächlichen Verständigung vereinbarte Tatsachenbehandlung ist späteren Rechtsstreitigkeiten grundsätzlich entzogen. Eine tatsächliche Verständigung ist dann unwirksam, wenn sie unter Ausübung unzulässigen Drucks auf den Stpfl. oder durch dessen unzulässige Beeinflussung zustande gekommen ist.

9.3 Betriebsprüfungsbericht

Der letzte Akt des Prüfungsvorgangs ist das Ergehen des schriftlichen Prüfungsberichts. In ihm wird das Ergebnis der Außenprüfung zusammenfassend dargestellt. Im Übrigen bezweckt der Prüfungsbericht auch, das Festsetzungsfinanzamt über die getroffenen Prüfungsfeststellungen zu informieren. Der Prüfungsbericht muss das Ergebnis der Schlussbesprechung wiedergeben.

Der möglichst in engem zeitlichen Zusammenhang nach dem Abschluss der Prüfung (z. B. durch Schlussbesprechung) zu erstellende Prüfungsbericht ist dem Stpfl. auf seinen Antrag hin zwecks Stellungnahme vor Auswertung durch das Festsetzungsfinanzamt zu übersenden (§202 Abs. 2 AO). Denn mit dem Bericht werden sowohl vom Sachverhalt her als auch im Hinblick auf die rechtliche Würdigung Grundlagen für weitere Verfahren (z. B. Gerichtsverfahren) geschaffen. Eine rechtzeitig ergangene Stellungnahme findet Eingang in die endgültige Berichtsabfassung und kann folglich bei der Auswertung des Berichts durch das Festsetzungsfinanzamt berücksichtigt werden. Eine nicht rechtzeitig erfolgte Stellungnahme konkretisiert sich in der Prüfungspraxis regelmäßig durch einen Rechtsbehelf.

Der Prüfungsbericht ist kein Verwaltungsakt und kann daher vom Stpfl. nicht angefochten werden. Rechtsschutz besteht nur gegen die aufgrund des Betriebsprüfungsberichts ergehenden Änderungsbescheide. Im Rahmen eines Rechtsbehelfs gegen einen solchen Änderungsbescheid werden dann die im Betriebsprüfungsbericht getroffenen Feststellungen inzidenter auf ihre Richtigkeit überprüft.

Führt die Außenprüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen, bedarf es keinen förmlichen Betriebsprüfungsberichts; vielmehr genügt es, wenn das Ergebnis der Prüfung dem Stpfl. schriftlich mitgeteilt wird (§202 Abs. 1 S. 3 AO). Diese Mitteilung stellt für den Stpfl. verbindlich fest, dass eine Änderung der Besteuerungsgrundlagen nicht eingetreten ist.

10 Literaturverzeichnis

Cyberlab GmbH, Narisara Schröder

Steuerliche Betriebsprüfung durch das Finanzamt

<https://www.betriebspruefung.info>

Zugriffsdatum: 18.05.2021

Dipl.-Kfm. StB Schröder, Michael

Die steuerliche Betriebsprüfung durch das Finanzamt

<https://www.steuerschroeder.de/Betriebspruefung.html>

Zugriffsdatum: 18.05.2021

Neubert, Thomas, AO-StB 2018, 291-294

Die digitalen Methoden der Betriebsprüfung

Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln

Dipl.-Fw. StB Brusckke, Gerhard, AO-StB 2019, 218-226

Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung

Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln

RiBFH a.D. Steinhauff, Dieter, AO-StB 2016, 374-376

Ablauf einer Betriebsprüfung aus Sicht der Finanzverwaltung

Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln

Tipke/Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung

Beratermodul Otto Schmidt

LL.M., RA, FA, Dipl.-Kfm. Böhm, Andreas

Methoden der Betriebsprüfung

[https://boehmanwaltskanzlei.de/aussenpruefung/-/betriebspruefung/pruefungsme-
thoden-bei-betriebspruefung](https://boehmanwaltskanzlei.de/aussenpruefung/-/betriebspruefung/pruefungsme-
thoden-bei-betriebspruefung)

Zugriffsdatum: 18.05.2021

Fachinfosystem Bp NRW

Prüfungsmethoden

Bundesministerium der Finanzen, 24.10.2013, IV A 4-S 0403/13/10001,
FMNR46a000013, BStBl I 2013, 1264

Hinweise auf die wesentlichen Rechte und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Außenprüfung (§ 5 Abs. 2 Satz 2 BpO 2000)

OFD Karlsruhe, DB 2020, 1822-1824

Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung

<https://connect.juris.de/connect?docId=jzs-DB-2020-35-1-DB1341579>

Zugriffsdatum: 24.06.2021

BFH, Beschluss vom 28. Mai 2020 – X B 12/20 –

Wahrung des Gehörsanspruchs bei eigener Schätzung durch das FG

<https://connect.juris.de/connect?docId=STRE202050182>

Zugriffsdatum: 24.06.2021

Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Prüfung des Compliance-Management-Systems

https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/audit/Deloitte_Flyer_CMS_s.pdf

Zugriffsdatum: 25.06.2021

Bundesministerium der Finanzen, 30.07.2008, IV A 3-S 0223/07/10002,
FMNR695000008, BStBl I 2008, 831

Tatsächliche Verständigung über den der Steuerfestsetzung zu Grunde liegenden Sachverhalt

Betriebsprüfungen im Mittelstand

Rechtsgrundlagen _ Praxisleitfaden _ Argumentationshilfe



Inhaltsübersicht

I. Zulässigkeit einer Außenprüfung

II. Fallauswahl

III. sachlicher und zeitlicher Umfang

IV. Prüfungsgrundsätze und -durchführung

V. Schwerpunkte und Methodik

VI. Mitwirkungspflichten

VII. GoBD und Tax Compliance

VIII. Schlussbesprechung und Bericht

Inhaltsübersicht

I. Zulässigkeit einer Außenprüfung

II. Fallauswahl

III. sachlicher und zeitlicher Umfang

IV. Prüfungsgrundsätze und -durchführung

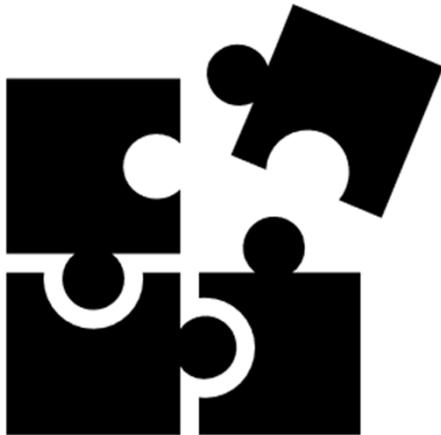
V. Schwerpunkte und Methodik

VI. Mitwirkungspflichten

VII. GoBD und Tax Compliance

VIII. Schlussbesprechung und Bericht

Zulässigkeit einer AP



- ✓ **§§ 193 – 207 Abgabenordnung**
- ✓ **Anwendungserlass zur AO**
- ✓ **Betriebsprüfungsordnung (BpO)**

Zulässigkeit einer AP

Einkünfte i.S.d.
§§ 13, 15, 18 EStG

=

§ 193 Abs. 1 AO

- voraussetzungslose Prüfungsermächtigung
- die AP als geeignetes Aufklärungsmittel
- gilt auch für Kleinbetriebe
- ob, wann und bei wem im pflichtgemäßen Ermessen der FinV



Zulässigkeit einer AP

- weiter, freier Auswahl- und Entscheidungsspielraum der FinV
- kein Anspruch auf Prüfungspause des Stpfl.
- kein Verbot der Anschlussprüfung von Mittel-, Klein- und Kleinstbetrieben (auch 2x)
- (gefühlte) Schikaneabsicht der FinV muss sich aus konkreten nachprüfbaren Anhaltspunkten ergeben



Das Auswahlermessen der Finanzverwaltung ist alleine durch den verfassungsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz begrenzt, also durch das Übermaß-, Willkür- und Schikaneverbot.



Zulässigkeit einer AP



Inhaltsübersicht

I. Zulässigkeit einer Außenprüfung

II. Fallauswahl

III. sachlicher und zeitlicher Umfang

IV. Prüfungsgrundsätze und -durchführung

V. Schwerpunkte und Methodik

VI. Mitwirkungspflichten

VII. GoBD und Tax Compliance

VIII. Schlussbesprechung und Bericht

Fallauswahl

Art des Betriebs	durchschnittlicher Prüfungsrythmus	Anzahl der Betriebsprüfungen im Jahr 2017	Summe der Steuernachzahlungen	durchschnittliche Nachzahlung je Betrieb
Großbetrieb	alle 4,7 Jahre	39.911 (21,4%)	13,8 Mrd. €	345.769 €
Mittelbetrieb	alle 15,7 Jahre	50.601 (6,6%)	1,4 Mrd. €	27.667 €
Kleinbetrieb	alle 31,5 Jahre	37.789 (3,3%)	0,7 Mrd. €	18.523 €
Kleinstbetrieb	alle 41,9 Jahre	186.472 (1,0%)	0,9 Mrd. €	4.826 €

Quelle: <https://www.steuer-schutzbrief.de>

Je größer der Betrieb, desto häufiger wird er geprüft.



Fallauswahl

Art des Betriebs	durchschnittlicher Prüfungsrythmus	Anzahl der Betriebsprüfungen im Jahr 2017	Summe der Steuernachzahlungen	durchschnittliche Nachzahlung je Betrieb
Großbetrieb	alle 4,7 Jahre	39.911 (21,4%)	13,8 Mrd. €	345.769 €
Mittelbetrieb	alle 15,7 Jahre	50.601 (6,6%)	1,4 Mrd. €	27.667 €
Kleinbetrieb	alle 31,5 Jahre	37.789 (3,3%)	0,7 Mrd. €	18.523 €
Kleinstbetrieb	alle 41,9 Jahre	186.472 (1,0%)	0,9 Mrd. €	4.826 €

Quelle: <https://www.steuer-schutzbrief.de>

Die aus der Einteilung in Größenklassen folgende unterschiedliche Prüfungshäufigkeit der Klein-, Mittel- und Großbetriebe ist nicht zu beanstanden (BFH v. 07.02.2002 IV R 9/01 BStBl II 2002, 269).



Fallauswahl

Größenklassen für Betriebsprüfungen ab 2019:				
Firmenart	Merkmal	Firmengröße über ...		
		Großbetrieb	Mittelbetrieb	Kleinbetrieb
Handelsbetriebe	Umsatz	8.600.000 Euro	1.100.000 Euro	210.000 Euro
	Gewinn	335.000 Euro	68.000 Euro	44.000 Euro
Fertigungsbetrieb	Umsatz	5.200.000 Euro	610.000 Euro	210.000 Euro
	Gewinn	300.000 Euro	68.000 Euro	44.000 Euro
Freie Berufe	Umsatz	5.600.000 Euro	990.000 Euro	210.000 Euro
	Gewinn	700.000 Euro	165.000 Euro	44.000 Euro
Land- und forstwirtschaftliche Betriebe (LuF)	Umsatz	1.200.000 Euro	610.000 Euro	210.000 Euro
	Gewinn	185.000 Euro	68.000 Euro	44.000 Euro
bE-Fälle (Privatpersonen)	Summe der positiven Einkünfte	500.000 Euro	-	-

Quelle: Bundesfinanzministerium (BMF-Schreiben vom 13. April 2018, Aktenzeichen: IV A 4 - S 1450/17/10001)

Zur Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs z.B. „Fertigung“ mangels gesetzlicher Begriffsbestimmung grds. Abstimmung auf die vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Verzeichnisse der Wirtschaftszweige.



Fallauswahl

Größenklassen für Betriebsprüfungen ab 2019:				
Firmenart	Merkmal	Firmengröße über ...		
		Großbetrieb	Mittelbetrieb	Kleinbetrieb
Handelsbetriebe	Umsatz	8.600.000 Euro	1.100.000 Euro	210.000 Euro
	Gewinn	335.000 Euro	68.000 Euro	44.000 Euro
Fertigungsbetrieb	Umsatz	5.200.000 Euro	610.000 Euro	210.000 Euro
	Gewinn	300.000 Euro	68.000 Euro	44.000 Euro
Freie Berufe	Umsatz	5.600.000 Euro	990.000 Euro	210.000 Euro
	Gewinn	700.000 Euro	165.000 Euro	44.000 Euro
Land- und forstwirtschaftliche Betriebe (LuF)	Umsatz	1.200.000 Euro	610.000 Euro	210.000 Euro
	Gewinn	185.000 Euro	68.000 Euro	44.000 Euro
bE-Fälle (Privatpersonen)	Summe der positiven Einkünfte	500.000 Euro	-	-

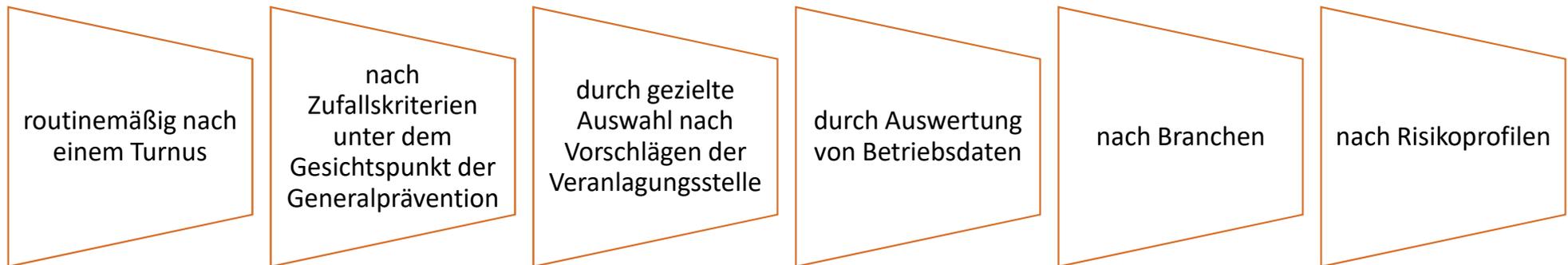
Quelle: Bundesfinanzministerium (BMF-Schreiben vom 13. April 2018, Aktenzeichen: IV A 4 - S 1450/17/10001)

Wird mindestens eine der beiden Grenzen (Umsatz oder Gewinn) innerhalb einer Größenklasse übersprungen, dann gilt diese Größenklasse für den Betrieb.



Fallauswahl

Gründe für eine Prüfungsauswahl sind in der Regel:



Die Prüfungsermächtigung in § 193 Abs. 1 AO unterstellt grds. die Prüfungsbedürftigkeit der Gewerbetreibenden / Freiberufler. Sie erklärt sich daraus, dass sich die steuerlichen Verhältnisse eines Unternehmers im Allgemeinen erst durch Einsicht in die Buchführung kontrollieren lassen.



Fallauswahl

Besondere Umstände / Anlässe für eine Prüfung können sein:



Der maschinelle Risikofilter, der bei der Veranlagung im Hintergrund läuft und Prüfhinweise kreiert, sorgt für „Gedankenanstöße“ beim Sachbearbeiter und/oder Prüfer.



Fallauswahl

Zur Begründung der Ermessensentscheidung genügt i.d.R. die Bezugnahme auf § 193 Abs. 1 AO.

Einer weitergehenden Begründung bedarf es nur in Ausnahmefällen wie z.B.

- Erweiterung des PZ nach § 4 Abs. 3 BpO
- Wiederholungsprüfungen und
- anderen Prüfungsmaßnahmen mit Ausnahmecharakter

Ausnahmecharakter lt. BFH:

Nicht-Großbetrieb = 3x in Folge

Die Begründung kann im Einspruchsverfahren nachgeholt werden.



Fallauswahl

✓ 22.12.2011: BFH zu möglicherweise nicht sachgerechten Gründen bei Erlass einer PA

Leitsatz

Weist der konkrete Einzelfall besondere tatsächliche Umstände auf, die darauf hindeuten, dass das FA bei Erlass einer PA sich möglicherweise von nicht sachgerechten, über die mitgeteilten Ermessenserwägungen hinausreichenden Gründen leiten ließ, kann es die Aufklärungspflicht des FG gebieten, dem weiter nachzugehen.

Entscheidungsgründe

- zweite Folgeprüfung für Kleinbetrieb
- sehr ungewöhnlich angesichts der gerichtsbekannt knappen Prüfungsressourcen
- bei weitem über dem statistischen Durchschnitt liegenden Prüfungsbelastung von Kleinbetrieben
- Verbindung herzustellen zwischen einer vom Kläger erhobenen Dienstaufsichtsbeschwerde gegen die Vorsteherin des FA und der ins Auge gefassten Außenprüfung?
- Zurückverweisung an das FG zur Sachverhaltsaufklärung

Fallauswahl



Inhaltsübersicht

I. Zulässigkeit einer Außenprüfung

II. Fallauswahl

III. sachlicher und zeitlicher Umfang

IV. Prüfungsgrundsätze und -durchführung

V. Schwerpunkte und Methodik

VI. Mitwirkungspflichten

VII. GoBD und Tax Compliance

VIII. Schlussbesprechung und Bericht

sachlicher und zeitlicher Umfang

gesetzl. Auftrag	=	Ermittlung und Beurteilung der steuerlich bedeutsamen SV
Umfang	=	einen oder mehrere Besteuerungszeiträume / Steuerarten (Vollprüfung)
Ziele	=	Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung
	=	Erzielung einer vorbeugenden Wirkung hins. des künftigen stl. Verhaltens im Einzelfall sowie der Gesamtheit (Prophylaxe)
Hintergrund	=	Ausgleich von Vollzugsdefiziten nicht an der Quelle Besteuerter



sachlicher und zeitlicher Umfang

erfolglose Einwendungen gegen eine BP:

- Alter / Krankheit des Stpfl./Gf./StB
- ggü. Personen mit Auskunftsverweigerungsrecht, z.B. StB / RA / WP / Arzt
- erste Jahre nach Betriebseröffnung
- BP beim Rechtsnachfolger
- umfangreiche Prüfung im Innendienst
- ohne Abgabe von Steuererklärungen
- Veräußerung / Aufgabe / Liquidation
- Nichteinhaltung einer statistischen Prüfungshäufigkeit
- Veranlagungen ohne VdN
- Ablauf reguläre Verjährungsfrist
- Insolvenzeröffnung
- Umwandlung
- bereits geprüfte Zeiträume
- Verlust von Unterlagen



sachlicher und zeitlicher Umfang

BP bedeutet eine umfassende, zusammenhängende und abschließende Ermittlung der stl. Verhältnisse eines Stpfl.. Die Prüfungsanordnung legt dabei den Umfang – in persönlicher und sachlicher Hinsicht - fest.



Folge:

- Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) ist nach Durchführung der BP mehrergebnisunabhängig aufzuheben

Hintergrund:

- erhöhte Bestandskraft von Steuerbescheiden nach BP dient dem Rechtsfrieden
- Stpfl. kann darauf vertrauen, dass die geprüften Besteuerungsgrundlagen nicht mehr geändert werden



Ausnahme:

- während der BP unbekannte Tatbestände einer Steuerhinterziehung / leichtfertigen Steuerverkürzung

sachlicher und zeitlicher Umfang

Sachverhalt:

- Betriebsprüfer meldet Prüfung von ESt, USt und GewSt 2014 – 2016 an
- Abgabe Steuererklärungen 2014 im Jahr 2016, ergo Festsetzungsverjährung mit Ablauf des 31.12.2020
- Bekanntgabe Prüfungsanordnung in 12/2020

Frage:

Wann greift die Ablaufhemmung i.S.d. §171 Abs. 4 AO?

Oder anders formuliert: Wann gilt die Prüfung als begonnen?



sachlicher und zeitlicher Umfang

Lösung:

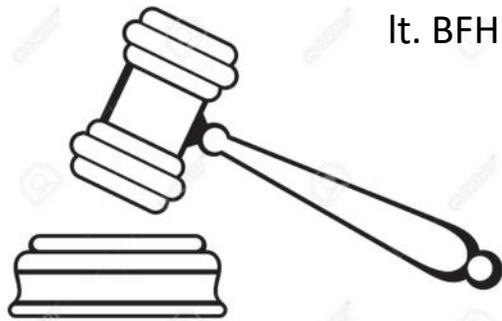
Die BP beginnt grds. in dem Zeitpunkt, in dem der Betriebsprüfer nach Bekanntgabe der PA konkrete Ermittlungshandlungen vornimmt. Zur Ablaufhemmung müssen vor Ablauf der regulären Festsetzungsfrist eine PA erlassen und qualifizierte Prüfungshandlungen vorgenommen worden sein.

Anschlussfrage:

Was sind qualifizierte Prüfungshandlungen?



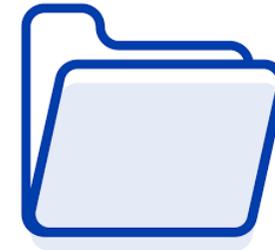
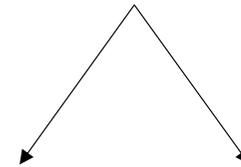
sachlicher und zeitlicher Umfang



lt. BFH: Maßnahmen, für den Stpfl. als Prüfungshandlungen erkennbar.



Eröffnungsgespräch



Verlangen nach Belegen/
Unterlagen oder Auskünften

besonders wenn:



Zutrittsverweigerung

sachlicher und zeitlicher Umfang

Lösung:

Laut höchstrichterlicher Rechtsprechung muss es sich um Maßnahmen handeln, die für den Stpfl. als Prüfungshandlungen erkennbar sind und geeignet erscheinen, sein Vertrauen in den Ablauf der Verjährungsfrist zu beseitigen.

Der Prüfer muss – wenn auch nur stichprobenweise – tatsächlich Prüfungshandlungen für die in der PA genannten Steuerarten und Besteuerungszeiträume vorgenommen haben. In Betracht kommen das Eröffnungsgespräch, das Verlangen nach Belegen und Unterlagen oder Auskünften. Besonders gelte dies, wenn die Handlungen in den Geschäftsräumen des Stpfl. nicht möglich seien, weil dem Prüfer der Zutritt verwehrt wird.

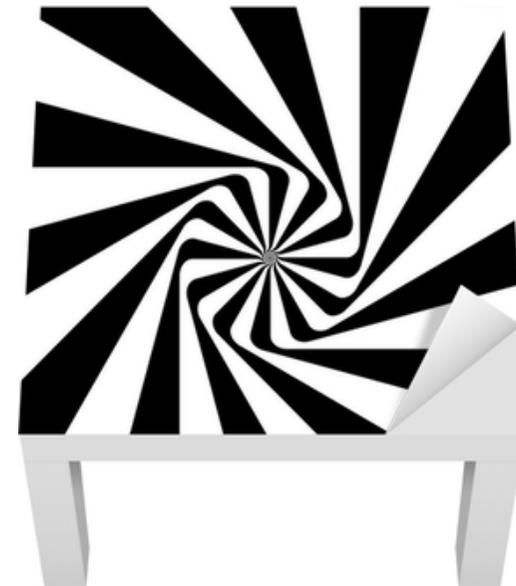
Bloße Vorbereitungshandlungen wie die Kontaktaufnahme mit dem Stpfl./StB zur Absprache des Prüfungsbeginns reichen nicht aus. Die Anforderung von Unterlagen kurz vor Jahresbeginn ist jedenfalls dann als Scheinhandlung zu bewerten, wenn der Prüfer aus organisatorischen Gründen nicht in der Lage ist, mit der Prüfung wirklich zu beginnen und Anforderung für längere Zeit die einzige Prüfungshandlung ist.

sachlicher und zeitlicher Umfang

Bloße Vorbereitungshandlungen wie die Kontaktaufnahme mit dem Stpfl./StB zur Absprache des Prüfungsbeginns reichen nicht aus.

Die Anforderung von Unterlagen kurz vor Jahresbeginn ist jedenfalls dann als Scheinhandlung zu bewerten, wenn der Prüfer aus organisatorischen Gründen nicht in der Lage ist, mit der Prüfung wirklich zu beginnen und Anforderung für längere Zeit (s. unten) die einzige Prüfungshandlung ist.

Die Ablaufhemmung entfällt rückwirkend, wenn eine BP unmittelbar nach ihrem Beginn für die Dauer von sechs Monaten aus vom FA zu vertretenden Gründen (z.B. Prüfermangel) unterbrochen wird.



sachlicher und zeitlicher Umfang

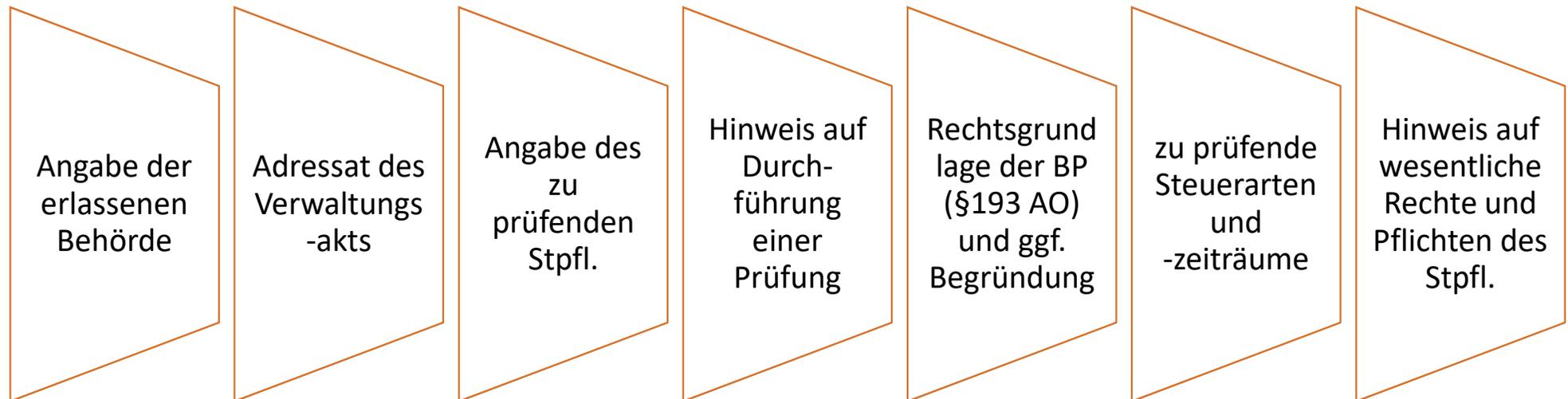
Art des Betriebs	Prüfungszeitraum	Grund
Größtbetrieb – G1 > 45 Mio. €	zwingende Anschlussprüfung	typisierende Annahme eines erhöhten Prüfungsbedarfs
Großbetrieb – G2 > 12 Mio. €	i.d.R. Anschlussprüfung	s.o.; das Absehen einer Anschlussprüfung max. für drei VZ
Großbetrieb – G3 < 12 Mio. €	Anschlussprüfung nicht in jedem Fall erforderlich	Prüfungsauswahl nach Risikofaktoren (z.B. Votum Vorprüfer)
Mittelbetrieb – M	grds. nicht mehr als 3 Jahre; jedoch kein Verbot der Anschlussprüfung	s. G3
Klein-/Kleinstbetrieb - K	s. M	s. M
maßgebender Zeitpunkt für Einstufung = im Zeitpunkt der Bekanntgabe der PA maßgebender Stichtag		

sachlicher und zeitlicher Umfang

Art des Betriebs	Prüfungszeitraum	Grund
Größtbetrieb – G1 > 45 Mio. €	zwingende Anschlussprüfung	typisierende Annahme eines erhöhten Prüfungsbedarfs
Großbetrieb – G2 > 12 Mio. €	i.d.R. Anschlussprüfung	s.o.; das Absehen einer Anschlussprüfung max. für drei VZ
Großbetrieb – G3 < 12 Mio. €	Anschlussprüfung nicht in jedem Fall erforderlich	Prüfungsauswahl nach Risikofaktoren (z.B. Votum Vorprüfer)
Mittelbetrieb – M	grds. nicht mehr als 3 Jahre; jedoch kein Verbot der Anschlussprüfung	s. G3
Klein-/Kleinstbetrieb - K	s. M	s. M
maßgebender Zeitpunkt für Einstufung = im Zeitpunkt der Bekanntgabe der PA maßgebender Stichtag		

sachlicher und zeitlicher Umfang

Notwendiger Inhalt einer Prüfungsanordnung:



Die Prüfungsanordnung bestimmt den sachlichen und zeitlichen Umfang der Prüfung. Sie ist die Rechtsgrundlage für die Prüfungsbefugnisse. Die PA ist schriftlich zu erteilen (§ 196 AO).



sachlicher und zeitlicher Umfang

Eine rechtswidrige PA ist nur ausnahmsweise bei Vorliegen gravierender Mängel nichtig, z.B.:



Im Unterschied zur Prüfungsanordnung ist für die Bestimmung des Prüfungsbeginns keine Schriftform angeordnet, weshalb sie auch mündlich erfolgen kann.



sachlicher und zeitlicher Umfang

Frage:

Führt eine Rechtswidrigkeit / Nichtigkeit der Prüfungsanordnung dazu, dass die Prüfung hinfällig ist und der Stpfl. ergo „verschont“ geblieben ist?

Lösung:

Nein. Die Finanzbehörde ist berechtigt - unter Vermeidung des Verfahrensfehlers - eine neue Prüfung anzuordnen, auch wenn aufgrund der früheren PA bereits Prüfungshandlungen vorgenommen worden sind. Das Prüfungsrecht ist nicht verbraucht.



sachlicher und zeitlicher Umfang

Sachverhalt:

Stpfl. ist mit dem mit der Prüfung beauftragten Betriebsprüfer nicht einverstanden.

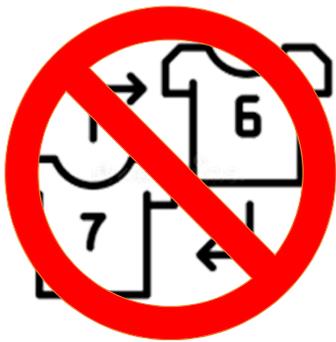
Frage:

Hat der Stpfl. die Möglichkeit einen bestimmten Prüfer zu benennen bzw. im hier vorliegenden Fall nicht zu benennen?



sachlicher und zeitlicher Umfang

Lösung:



\neq Anspruch auf Auswechslung

$=$ „Akt innerbehördlicher Organisation“



Anschlussfrage:

Sind damit alle Rechtsmittel ausgeschöpft?

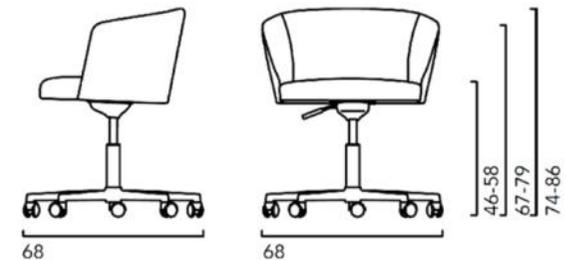
Lösung:

Nein. Der Stpfl. kann seinen Einwand, der Prüfer sei befangen (§ 83 AO) oder sonst ungeeignet, nur im Wege der Dienstaufsichtsbeschwerde oder Gegenvorstellung, nicht aber mit dem Einspruch gegen die PA geltend machen.

sachlicher und zeitlicher Umfang

In Betracht kommende Prüfungsorte in absteigender Reihenfolge, vgl. § 200 Abs. 2 AO:

Geschäftsräume	regelmäßig vorrangig
Wohnräume	mit Zustimmung des Stpfl. möglich
Amtsstelle	nur wenn obige Orte nicht möglich oder zweckmäßig
Steuerbüro	Ermessensentscheidung im Einvernehmen, z.B. Beschleunigung der BP durch ständige Auskunftsperson in Buchhaltungsfragen



Frage:

Gibt es Mindeststandards, die zu beachten sind?

sachlicher und zeitlicher Umfang

Lösung:

Ja, diese richten sich nach den allgemeinen Grundsätzen der Üblichkeit und Zumutbarkeit. Ein Prüfungsort muss keinen Komfort haben, er muss jedoch so ausgestattet sein, dass der Prüfer seine Arbeit ohne Beeinträchtigung vornehmen kann.



- feuchte Kellerräume
- unbeheizte oder ungelüftete Räume
- Räume, von denen Gesundheitsgefahren ausgehen

sachlicher und zeitlicher Umfang



Inhaltsübersicht

I. Zulässigkeit einer Außenprüfung

II. Fallauswahl

III. sachlicher und zeitlicher Umfang

IV. Prüfungsgrundsätze und -durchführung

V. Schwerpunkte und Methodik

VI. Mitwirkungspflichten

VII. GoBD und Tax Compliance

VIII. Schlussbesprechung und Bericht

Prüfungsgrundsätze und -durchführung



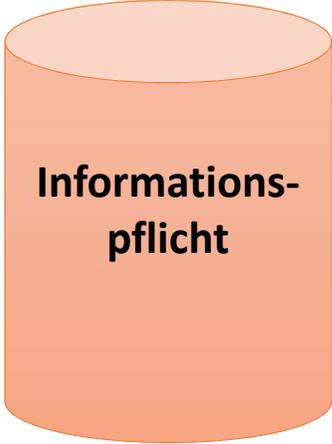
Objektivität

**§ 2 Abs. 1 S. 1
BpO**



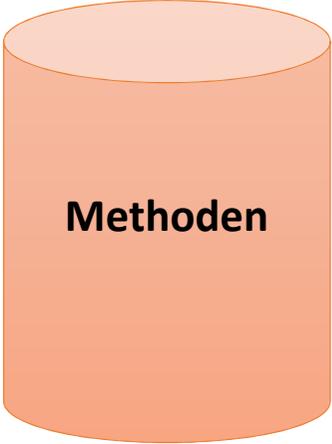
**Verhältnis-
mäßigkeit**

**§ 2 Abs. 1 S. 2
BpO**



**Informations-
pflicht**

**§ 199 Abs. 2
AO**



Methoden

Prüfungsgrundsätze und -durchführung



§ 2 Abs. 1 S. 1
BpO

Der Prüfer ist zur Objektivität verpflichtet, d.h. er darf nicht einseitig fiskalische Interessen verfolgen, sondern muss den objektiv richtigen Sachverhalt ermitteln und daraus die steuerrechtlich zutreffenden Schlussfolgerungen ziehen.



✓ Prüfung zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen

Prüfungsgrundsätze und -durchführung



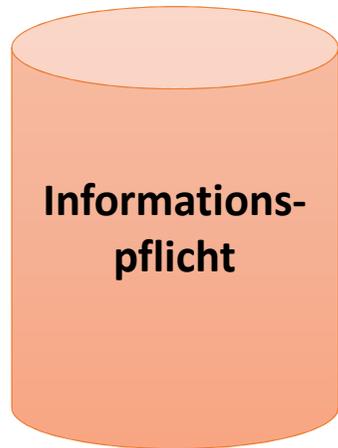
**§ 2 Abs. 1 S. 2
BpO**

Im Rahmen der Ermessensausübung ist das Prinzip der Verhältnismäßigkeit der Mittel und des geringstmöglichen Eingriffs und Belastung des Steuerpflichtigen zu beachten. Die Prüfungszeit ist auf das notwendige Maß zu beschränken.



- ✓ Bildung von Prüfungsschwerpunkten
- ✓ Beschränkung auf das Wesentliche und Notwendige
- ✓ ergebnisorientiert
- ✓ rationelles und effektives Konzept

Prüfungsgrundsätze und -durchführung



§ 199 Abs. 2
AO

Die Verpflichtung zur Unterrichtung des Stpfl. während der BP über die bisherigen Feststellungen dient nicht nur der Gewährung rechtlichen Gehörs, sondern auch der frühzeitigen Anhörung und Sachverhaltsklärung mit dem Stpfl.



Folge:
der Prüfer wird bewahrt vor
Umwegen, Irrtümern und einem
„Sich-Verrennen“

Folge:
der Stpfl. wird geschützt vor
Überraschung und Überrumpelung

Prüfungsgrundsätze und -durchführung

Korrektes Prüferverhalten

Hierzu Assmann in StBp 1993, S. 25 :

*„Die Außenprüfung ist ein **schwerer und tiefer Eingriff** der Verwaltung in die betriebliche und private Sphäre des Steuerbürgers. [...] Durch die Prüfung drohen dem Unternehmer Geldverlust. **Ca. 95 % aller Prüfungen enden mit Steuernachzahlungen. Ein Prüfer sollte so auftreten, dass er sich auch akzeptieren könnte, wenn er als Unternehmer auf der Gegenseite stünde.** Neidgefühle, übertriebener Ehrgeiz, schulmeisterliches Auftreten, wertende und politische Bemerkungen und besserwisserische Arroganz sind ebenso zu vermeiden wie kleinliches Prüfen. Ein Prüfer darf nicht verdeckt ermitteln, hinter dem Rücken des Steuerpflichtigen Arbeitnehmer befragen und nicht erst am Ende die „Katze aus dem Sack lassen“. Außenprüfungen sind keine Verdachtsprüfungen. Ein Prüfer kann daher verständnisvoll, wohlwollend und unbedingt objektiv auftreten. [...] Für Fehler Verständnis zu zeigen ist angebracht, denn unser Steuerrecht ist eines der schwierigsten der Welt. [...]*

Prüfungsgrundsätze und -durchführung



Inhaltsübersicht

I. Zulässigkeit einer Außenprüfung

II. Fallauswahl

III. sachlicher und zeitlicher Umfang

IV. Prüfungsgrundsätze und -durchführung

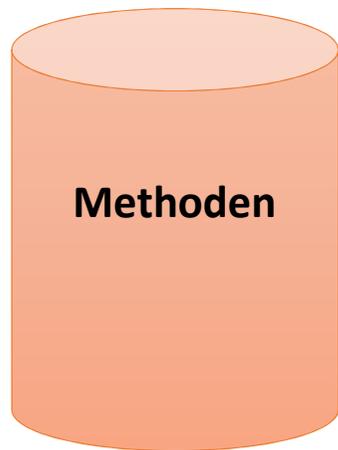
V. Schwerpunkte und Methodik

VI. Mitwirkungspflichten

VII. GoBD und Tax Compliance

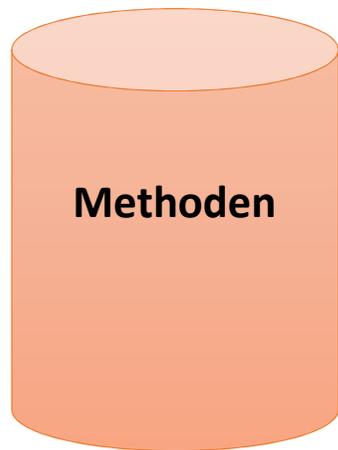
VIII. Schlussbesprechung und Bericht

Schwerpunkte und Methodik



- ✓ Innerer und äußerer Betriebsvergleich
- ✓ (Nach-)Kalkulation
- ✓ Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung
- ✓ Plausibilitäts- und Stichprobenprüfung
- ✓ Indirekte Methoden / Zeitreihenvergleich
- ✓ Chi-Quadrat-Test / Strukturanalyse

Schwerpunkte und Methodik



- ✓ Innerer und äußerer Betriebsvergleich
- ✓ (Nach-)Kalkulation
- ✓ Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung
- ✓ Plausibilitäts- und Stichprobenprüfung
- ✓ Indirekte Methoden / Zeitreihenvergleich
- ✓ Chi-Quadrat-Test / Strukturanalyse

Schwerpunkte und Methodik



- ✓ Innerer Betriebsvergleich

Definition:

Unter Betriebsvergleich versteht man eine Methode, um durch Vergleich von betrieblichen Kenn- und Vergleichsgrößen – insb. Umsatz- und Kostengrößen – zu neuen Erkenntnissen zu gelangen.

Anwendung:

Der innere Betriebsvergleich ist ein Vergleich von Zahlenverhältnissen vergleichbarer Positionen verschiedener Zeiträume eines einzelnen Betriebes. Dadurch kann festgestellt werden, ob das auf Grund der Buchführung ausgewiesene Betriebsergebnis richtig sein kann.

Der innere Betriebsvergleich ist somit eines der wichtigsten Mittel der Gegenprobe.

Schwerpunkte und Methodik



✓ Innerer Betriebsvergleich

Beispiel:						
Handelsbetrieb						
	VZ 2015	v.H.	VZ 2016	v.H.	VZ 2017	v.H.
Umsatz	500 000,-		480 000,-		500 000,-	
Wareneinsatz	300 000,-	60	300 000,-	62,5	310 000,-	62
Rohgewinn	200 000,-	40	180 000,-	37,5	190 000,-	38

Auffälligkeiten

VZ 2016 und 2017: Abweichung um 2,5 % bzw. 2 %

VZ 2016: zurückzuführen auf Sinken des Umsatzes

VZ 2017: zurückzuführen auf Anstieg des Wareneinsatzes

Schwerpunkte und Methodik

	VZ 2015	v.H.	VZ 2016	v.H.	VZ 2017	v.H.
Sollumsatz	500 000,-		480 000,-		500 000,-	
Rabattaktion	–		7 500,-		–	
ausgebuchte Forderungsverluste	–		12 500,-		–	
Wirtschaftlicher Umsatz	500 000,-		500 000,-		500 000,-	
Wareneinsatz	300 000,-		300 000,-		310 000,-	
Naturalentnahmen für Personal	–		–		./ 10 000,-	
Wirtschaftlicher Wareneinsatz	300 000,-	60	300 000,-	60	300 000,-	60
Wirtschaftlicher Rohgewinn	200 000,-	40	200 000,-	40	200 000,-	40

Schwerpunkte und Methodik



- ✓ Innerer Betriebsvergleich

Voraussetzungen:

Insb. die Vergleichbarkeit der Zahlen. Diese ist nur dann gegeben, wenn innerhalb der Vergleichszeiträume ungefähr die gleichen Betriebsverhältnisse bestanden haben und in der Bf. die gleiche Kontierung vorgenommen worden ist.

Beurteilung:

Man geht von der Überlegung aus, dass betriebliche Kennzahlen, die in einer gewissen Abhängigkeit zueinander stehen - z.B. Wareneinsatz zum Umsatz - sich grundsätzlich gleichmäßig entwickeln.

Um die Möglichkeiten des inneren BV voll ausschöpfen zu können, ist es für den Prüfer erforderlich, tief in innerbetriebliche Verhältnisse einzudringen.

Schwerpunkte und Methodik



✓ Äußerer Betriebsvergleich

Definition:

Der äußere Betriebsvergleich ermittelt die Besteuerungsgrundlagen durch Vergleich der Daten anderer, gleichartiger Betriebe. Die Auswahl eines geeigneten Vergleichsbetriebs erfordert neben der Gleichartigkeit (im Hinblick auf die Branche) auch eine Gleichwertigkeit (im Hinblick auf Größe, Lage, Organisation etc.) der Betriebe.

Anwendung:

Die gängige Variante des äußeren BV ist der Richtsatzvergleich. Die Richtsätze werden jährlich durch die FV als sog. Richtsatzsammlung veröffentlicht.

Als Grundlage dienen die Betriebsergebnisse zahlreicher geprüfter Unternehmen. Sie umfassen Kennziffern wie Rohgewinnaufschläge auf den Wareneinsatz, Rohgewinn-, Halbreingewinn- und Reingewinnsätze für verschiedene Branchen.

Schwerpunkte und Methodik



✓ Äußerer Betriebsvergleich

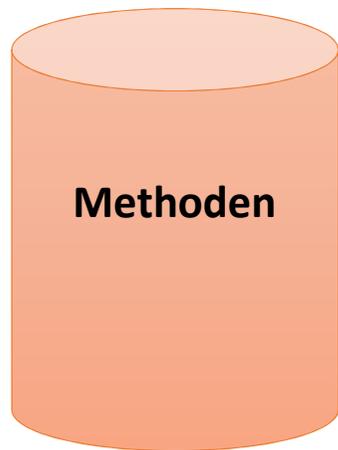
Voraussetzungen:

Bei Durchführung der Prüfung ist auf Betriebsbesonderheiten zu achten. Es muss sich bei den Vergleichsbetrieben um Betriebe handeln, die in etwa die gleichen Geschäftsmerkmale, insbesondere bezüglich des Einkaufs und Verkaufs und der Kostenlage haben.

Beurteilung:

Die Richtsätze sind Hilfsmittel (Anhaltspunkte) für die FV, Umsätze und Gewinne der Gewerbetreibenden zu verproben und ggf. bei Fehlen anderer geeigneter Unterlagen zu schätzen.

Schwerpunkte und Methodik



- ✓ Innerer und äußerer Betriebsvergleich
- ✓ (Nach-/Ausbeute-)Kalkulation
- ✓ Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung
- ✓ Plausibilitäts- und Stichprobenprüfung
- ✓ Indirekte Methoden / Zeitreihenvergleich
- ✓ Chi-Quadrat-Test / Strukturanalyse

Schwerpunkte und Methodik



✓ Nachkalkulation

Definition:

Bei der Nachkalkulation handelt es sich um eine Kontrollrechnung, die sich auf einzelne Aufträge oder einzelne Leistungseinheiten bezieht. Sie beruht auf den IST-Kosten, also auf den Kosten, die tatsächlich für die Erstellung einer Leistungseinheit oder für einen Auftrag angefallen sind.

Anwendung:

Grundlage für die Umsatzverprobung ist bei Handelsbetrieben der Wareneinsatz.

Bei Handwerks- und Fertigungsbetrieben im Allgemeinen folgende Werte: Waren- und Materialeinsatz einschließlich Fremdleistungen; Einsatz an Fertigungslöhnen und der Einsatz an Maschinenstunden.

Schwerpunkte und Methodik



✓ Nachkalkulation

Voraussetzungen:

Die FV stützt sich insb. auf den Wareneinkauf laut Bf.. Dieser ist nach Warengruppen aufzuteilen und mit den unterschiedlichen Rohgewinnaufschlagsätzen zu verproben. In verarbeitenden Betrieben wie Gastronomie, Bäckereien, Metzgereien, Eisdielen werden die Produkte nicht rein, sondern nach Rezepten verarbeitet und die so hergestellten Endprodukte verkauft.

Beurteilung:

Der BFH hat die Ausbeutekalkulation – gerade wenn sie richtig gemacht ist – als eine der stärksten Verprobungsmethoden herausgestellt. Da eine Nachkalkulation mit Unsicherheitsfaktoren verbunden ist und ihrem Wesen nach selbst eine Schätzung darstellt, müssen an diese hohe Anforderungen gestellt werden, gerade dann, wenn die Bf. formell ordnungsgemäß ist und keine Beanstandungen gefunden werden.

Schwerpunkte und Methodik



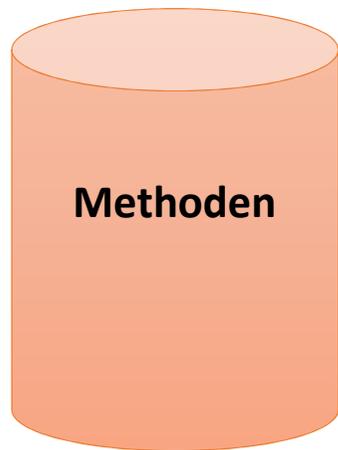
✓ Nachkalkulation

Merke:

Die Richtigkeitsvermutung einer formell ordnungsmäßigen Bf. ist nur entkräftet, wenn das Finanzamt nachweist, dass das Ergebnis sachlich nicht zutreffen kann; an die Methodik einer solchen Schätzung sind wesentlich strengere Anforderungen zu stellen als in Fällen, in denen wegen festgestellter Bf.-Mängel ohnehin eine Schätzung der Einnahmen durchgeführt werden muss (BFH, Urteil v. 25.03.2015, X R 20/13).



Schwerpunkte und Methodik



- ✓ Innerer und äußerer Betriebsvergleich
- ✓ (Nach-/Ausbeute-)Kalkulation
- ✓ **Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung**
- ✓ Plausibilitäts- und Stichprobenprüfung
- ✓ Indirekte Methoden / Zeitreihenvergleich
- ✓ Chi-Quadrat-Test / Strukturanalyse

Schwerpunkte und Methodik



- ✓ Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung (VZR/GVR)

Definition:

Die **VZR** und **GVR** beruhen auf dem Grundgedanken, dass ein Stpfl. während eines bestimmten Zeitraums so viele Einkünfte – aus welcher Quelle auch immer – erzielt haben muss, wie er während dieses Zeitraums an Vermögen gebildet und Werten verbraucht hat.

Anwendung:

Die VZR und die GVR sind Verprobungsmethoden, die geeignet sind, die Vollständigkeit der erklärten Einkünfte zu überprüfen.

Sie sind insb. ein Hilfsmittel der Schätzung, wenn der Stpfl. über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag, weitere Auskünfte verweigert oder Bücher/Aufzeichnungen nicht vorlegen kann.

Schwerpunkte und Methodik



Vermögenszuwachsrechnung

Vermögen zu Beginn des Vergleichszeitraums
- Vermögen am Ende des Vergleichszeitraums
= tatsächlicher Vermögenszuwachs
+ privater Verbrauch
= Vermögenszuwachs i.S.d. Verprobung

erklärte/versteuerte Einkünfte
+ sonstige Mittel zur Deckung des Lebensunterhalts

= Vermögenszuwachsdeckungsmittel

Vermögenszuwachs i.S.d. Verprobung

- Vermögenszuwachsdeckungsmittel

= **Ungeklärter Vermögenszuwachs**

Geldverkehrsrechnung

Positive Geldmittel zu Beginn des Vergleichszeitraums
+ Schulden zum Ende des Vergleichszeitraums
+ Einnahmen aus versteuerten/erklärten Einkünften
+ Einnahmen aus nicht stb./stpfl. Vorgängen
= Verfügbare Mittel

Positive Geldmittel zum Ende des Vergleichszeitraums
+ Schulden zum Anfang des Vergleichszeitraums
+ tatsächlich verausgabte WK/BA
+ stl. nicht abzusetzende Ausgaben oder
Ausgaben zur Vermögensanlage
+ privater Verbrauch
= Geldbedarf/Mittelverwendung

Verfügbare Mittel

- **Geldbedarf/Mittelverwendung**

= **Fehlbetrag**

Schwerpunkte und Methodik



- ✓ Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung (VZR/GVR)

Merke:

Die **GVR** ist eine Abwandlung der VZR. Sie wird **i.d.R.** bei fehlender Vermögensbildung oder **überschaubaren Verhältnissen** angewendet und beschränkt sich nur auf die Einnahmen- und Ausgabenvorgänge.

Die **VZR** ist die **aufwendigste Form der Verprobung**, da das Vermögen am Anfang und am Ende des Vergleichszeitraums und die Vermögensbewegungen am umfassendsten ermittelt werden müssen.



Schwerpunkte und Methodik



- ✓ Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung (VZR/GVR)

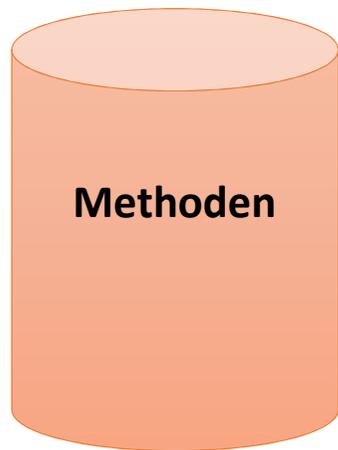
Voraussetzungen:

Da die VZR/GVR oft sehr zeitintensive Ermittlungsarbeiten erfordern, sollten diese Verprobungsmethoden auf die Fälle beschränkt werden, die eine solche Verprobung unbedingt erforderlich machen, weil keine geeigneten anderen Schätzungsgrundlagen zur Verfügung stehen oder weil bei einer überschlägigen Vorermittlung erkennbar wird, dass sich ungeklärte Vermögenszuwächse oder Fehlbeträge ergeben, die der Stpfl. nicht ohne weiteres plausibel aufzuklären vermag.

Beurteilung:

Nach BFH-Rechtsprechung sind nach der Ausbeutekalkulation die GVR/ZVR die nächst folgenden, nächst stärkeren Verprobungsinstrumente.

Schwerpunkte und Methodik



- ✓ Innerer und äußerer Betriebsvergleich
- ✓ (Nach-/Ausbeute-)Kalkulation
- ✓ Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung
- ✓ **Plausibilitäts- und Stichprobenprüfung**
- ✓ Indirekte Methoden / Zeitreihenvergleich
- ✓ Chi-Quadrat-Test / Strukturanalyse

Schwerpunkte und Methodik



- ✓ Plausibilitäts- und Stichprobenprüfung

Definition:

Als Stichprobe bezeichnet man eine Teilmenge einer Grundgesamtheit, die unter bestimmten Gesichtspunkten ausgewählt wurde. Typischerweise wird die Stichprobe Untersuchungen bzw. Erhebungen unterzogen, deren Ergebnisse etwas über die Grundgesamtheit, der die Stichprobe entnommen wurde, aussagen sollen.

Anwendung:

Jeden einzelnen Beleg zu prüfen ist praktisch unmöglich. So wäre eine Betriebsprüfung nicht in angemessener Zeit durchführbar. Die EDV- gestützte Prüfung ermöglicht es, schnell einen Überblick über die gesamte Bf. zu erhalten.

Der Prüfer entscheidet im Einzelfall, welche Belege er einsehen möchte bzw. welche Prüfungsmakros er anwenden möchte.

Schwerpunkte und Methodik



- ✓ Plausibilitäts- und Stichprobenprüfung

Beispiele:

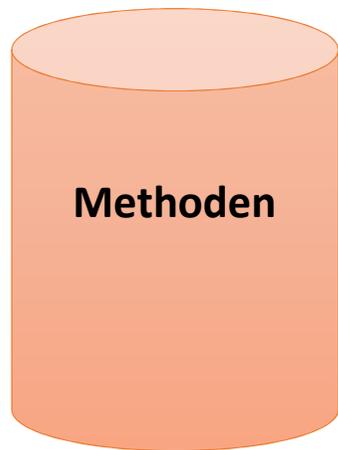
- Lückenanalyse Rechnungsnummern
- TOP 3 Positionen „sonstige Aufwendungen“
- Abgleich Sonnenstunden und Tageseinnahme Eisdiele
- Abgleich Eintragung in USt-JA und Bf.-Erlöskonten
- Geldtransitkonto als offene Position

Beurteilung:

Bei dieser Verprobungsmöglichkeit wird nur ein Teil der Grundgesamtheit hinsichtlich des gesuchten Kriteriums überprüft.

Man geht von dem Grundsatz aus, dass die Verhältnisse in einer Teilmenge mit gewisser Wahrscheinlichkeit den Verhältnissen in der Gesamtmenge entsprechen.

Schwerpunkte und Methodik



- ✓ Innerer und äußerer Betriebsvergleich
- ✓ (Nach-/Ausbeute-)Kalkulation
- ✓ Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung
- ✓ Plausibilitäts- und Stichprobenprüfung
- ✓ **Indirekte Methoden / Zeitreihenvergleich**
- ✓ Chi-Quadrat-Test / Strukturanalyse

Schwerpunkte und Methodik



✓ Zeitreihenvergleich

Hintergrund:

Durch den Einsatz der EDV und die Einführung des Datenzugriffs in der BP ergibt sich nunmehr die Möglichkeit, statistisch-mathematische Verfahren als sog. indirekte Prüfungsmethoden auch im Rahmen der Außenprüfung einzusetzen.

Die richtige Anwendung dieser Methoden setzt gewisse mathematische Grundkenntnisse im Bereich Statistik und Stochastik voraus.

Definition:

Eine Zeitreihe ist eine zeitlich geordnete Folge von Beobachtungen einer bestimmten Größe. Die einzelnen Zeitpunkte werden zu einer Menge von Beobachtungszeitpunkten zusammengefasst, bei der für jeden Zeitpunkt genau eine Beobachtung vorliegt.

Schwerpunkte und Methodik



✓ Zeitreihenvergleich

Anwendung:

Der ZRV ermöglicht es, die Plausibilität einer vom Stpfl. vorgelegten Rechnungslegung durch grafische Gegenüberstellungen von Umsatz-, Wareneinsatz-, Energie-, Personal- oder sonstiger Kosten zu überprüfen.

Verlaufen alle zueinander abhängigen Kostenkurven gleich, ist eine Gewinnverkürzung wenig wahrscheinlich. Störungen im Gleichlauf weisen den Prüfer dagegen auf Bf.-Manipulationen hin.

Bei dem modernen Zeitreihenvergleich werden entsprechende Daten unterjährig ausgewertet und es werden arithmetischen Mittelwerte der betrieblichen Daten für kürzere Zeiträume verglichen. Dazu werden außerdem gleitende Durchschnittswerte verwendet.

Schwerpunkte und Methodik



✓ Zeitreihenvergleich

Beurteilung:

Der BFH hat die Anwendung des Zeitreihenvergleichs nur unter bestimmten Voraussetzungen zugelassen. Der Zeitreihenvergleich weist gegenüber anderen Verprobungs- und Schätzungsmethoden „einige technisch bedingte Besonderheiten auf, die zumindest eine vorsichtige Interpretation seiner Ergebnisse gebieten“, so der BFH.

Der ZRV ist nicht geeignet, um die Ordnungsmäßigkeit der Bf. zu verwerfen. Beanstandungen der Ordnungsmäßigkeit müssen mit anderen Prüfungsmethoden begründet werden, um Hinzuschätzungen nach § 162 AO vorzunehmen.

Schwerpunkte und Methodik



✓ Zeitreihenvergleich

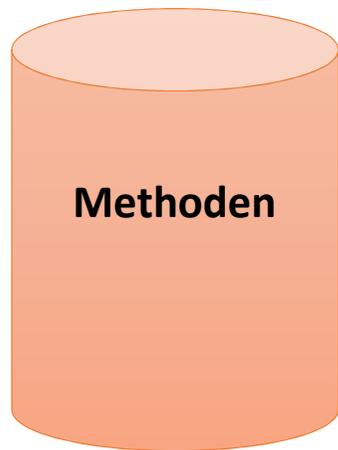
Merke:

Weder von der Anwendung noch von der Ermittlungsmethode her ist der ZRV „frei von Zweifeln“. Der ZRV ist schon dem Grunde nach nicht auf alle Betriebstypen oder betriebliche Situationen anwendbar. Von der Finanzverwaltung korrigierte Umsatz- und Gewinnergebnisse sollten daher nicht ohne Weiteres akzeptiert werden.

Mit BFH-Urteil vom 12.07.2017 – X B 16/17 – sind die Grenzen eng gesteckt. Das macht die Anwendung des ZRV aus Prüfersicht problematisch.



Schwerpunkte und Methodik



- ✓ Innerer und äußerer Betriebsvergleich
- ✓ (Nach-/Ausbeute-)Kalkulation
- ✓ Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung
- ✓ Plausibilitäts- und Stichprobenprüfung
- ✓ Indirekte Methoden / Zeitreihenvergleich
- ✓ Chi-Quadrat-Test / Strukturanalyse

Schwerpunkte und Methodik

$$\chi^2 = \sum \frac{(h_b - h_e)^2}{h_e} \quad \checkmark \text{ Chi-Quadrat-Test}$$

Definition:

Der Chi²-Test ist ein statistisches Prüfverfahren. Er kann zur Prüfung einer Hypothese über die Verteilung eines Merkmals und zur Prüfung einer Hypothese über den Zusammenhang oder Nicht-Zusammenhang zweier Merkmale eingesetzt werden.

Anwendung:

In der FV hat sich die Risikoanalyse nach dem Chi²-Test als weitere Methode zur Überprüfung der Bareinnahmen durchgesetzt. Hierbei handelt es sich um einen Test, der auf statistisch-mathematischen Grundlagen beruht.

Der Chi²-Test kommt häufig zur Anwendung, wenn geprüft werden soll, ob eine Verteilung als normal anzusehen ist.

Schwerpunkte und Methodik

$$\chi^2 = \sum \frac{(h_b - h_e)^2}{h_e} \quad \checkmark \text{ Chi-Quadrat-Test}$$



Beispiel:

Erwartung:

Vergleich:

Grundüberlegung:

Annahme:

hohe Abweichung:

Häufigkeit der ersten bzw. ersten beiden Ziffern nach dem Komma

alle Ziffern von 0-9 etwa gleich häufig

Erwartung mit der tatsächlichen Häufigkeit der einzelnen Ziffern

Unternehmer, der seine Kasse manipuliert und Fantasiezahlen eingibt, gibt häufiger unbewusst seine Lieblingsziffer ein

je größer der Unterschied zwischen den tatsächlichen und den zu erwartenden Werten, desto kleiner die Wahrscheinlichkeit, dass der Unterschied zufällig bedingt ist

Kassenführung ist nicht als ordnungsgemäß anzusehen und ggf. in Verbindung mit weiteren Verprobungsmethoden Grund für eine Zuschätzung

Schwerpunkte und Methodik

$$\chi^2 = \sum \frac{(h_b - h_e)^2}{h_e} \quad \checkmark \text{ Chi-Quadrat-Test}$$

Beispiel:

Bei der Durchführung des Chi²-Test wird die Häufigkeit der ersten bzw. ersten beiden Ziffern nach dem Komma im Rahmen einer Ziffernstrukturanalyse aller Tageseinnahmen ermittelt. Bei einer nicht manipulierten Kassenbuchführung ist zu erwarten, dass im Laufe eines Jahres alle Ziffern von 0-9 etwa gleich häufig an der entsprechenden Stelle vorkommen. Diese Erwartung vergleicht der Chi²-Test mit der in den geprüften Fällen tatsächlichen Häufigkeit der einzelnen Ziffern. Der Chi²-Test geht davon aus, dass ein Unternehmer, der seine Kasse manipuliert und Fantasiazahlen eingibt, unbewusst seine Lieblingsziffer häufiger eingibt. Je größer der Unterschied zwischen den tatsächlichen und den zu erwartenden Werten, desto kleiner die Wahrscheinlichkeit, dass der Unterschied zufällig bedingt ist. Eine hohe Abweichung könnte dann dazu führen, dass die Kassenführung nicht als ordnungsgemäß anzusehen ist und in Verbindung mit weiteren Verprobungsmethoden (z.B. Kalkulation, Geldverkehrsrechnung) eine Zuschätzung rechtfertigen.

Schwerpunkte und Methodik

$$\chi^2 = \sum \frac{(h_b - h_e)^2}{h_e} \quad \checkmark \text{ Chi-Quadrat-Test}$$

Beurteilung:

Die Finanzgerichte haben den Chi²-Test ausdrücklich als zulässige und anerkannte Methode zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung bestätigt.

Führt das Ergebnis des Tests zur Versagung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung ist grds. eine Schätzungsbefugnis die Folge.

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sei aber für jedes Jahr des Prüfungszeitraums getrennt zu prüfen (Abschnittsbesteuerung).

Schwerpunkte und Methodik



$$\chi^2 = \sum \frac{(h_b - h_e)^2}{h_e}$$

Merke:

Verprobungsmethoden sortiert nach Aussagekraft:

1. (Nach-)kalkulation
2. Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung
3. statistische Verprobungsmethoden wie Zeitreihenvergleich und Chi²-Test
(für sich alleine nie in der Lage eine Bf. zu verwerfen)



Schwerpunkte und Methodik

✓ 05/2020: BFH zu Schätzung des FG anhand der "Fachinfo BP für NRW"



Schwerpunkte und Methodik



Kassen- und Buchführung
formell ordnungswidrig



Schätzungsmethode?



400%



300%



BP: innerer BV -
Ausbeutekalkulation



FG: äußerer BV -
Richtsatzvergleich

Schwerpunkte und Methodik

III.1.4

Rohgewinnaufschläge



Auszug aus
Fachinfosystem Bp NRW Branche Diskothek

Die Ermittlung von Einzelaufschlägen kann letztlich nur den Feststellungen des Einzelfalls vorbehalten bleiben. Zur groben Orientierung soll nachfolgend die Bandbreite der für 2009-2013 in der Branche in Mönchengladbach beobachteten Getränkeinzelaufschläge veranschaulicht werden:

<u>Warengruppen</u>	<u>von</u>	<u>bis</u>
Bier ohne Schankverlust	1xx%	2xx%
Bier mit Schankverlust	1xx%	1xx%
alkoholfreie Getränke mit Schankverlust	4xx%	4xx%
Cocktails/ Mischgetränke	4xx%	5xx%
übrige Spirituosen	6xx%	8xx%

Überregionale Gesamtaufschläge wurden für diesen Zeitraum wie folgt beobachtet:

	<u>von</u>	<u>bis</u>
Rheinland	1xx%	5xx%
Münsterland	3xx%	3xx%

Schwerpunkte und Methodik

BFH, Beschluss vom 28.05.2020– X B 12/20

Leitsatz

NV: Der Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs wird verletzt, wenn das FG in Ausübung eigener Schätzungsbefugnis für die Beurteilung der Höhe des Rohgewinnaufschlagsatzes auf eine nicht allgemein zugängliche - nur für den Dienstgebrauch bestimmte - Quelle aus dem juris-Rechtsportal ("Fachinfosystem Bp NRW") zurückgreift, ohne zuvor die hieraus entnommenen Erkenntnisse dem Kläger inhaltlich in der gebotenen Weise zugänglich gemacht zu haben.

Entscheidungsgründe

- FG ging von einer Schätzungsberechtigung aus, allerdings mit Beanstandung der Schätzungsmethode
- Rohgewinnaufschlagsatz von 300 % orientiert sich zum einen an der vom BMF veröffentlichten Richtsatzsammlung (Mittelwert 257 %)
- zum anderen an einem bei juris-Rechtsportal abrufbaren Erfahrungsbericht über Betriebsprüfungen bei Diskotheken (sog. Fachinfosystem Bp NRW)
- in der "speziellen Richtsatzsammlung für Diskotheken" heißt es u.a., Diskotheken würden einen Rohgewinnaufschlagsatz zwischen 280 % und 600 % anwenden

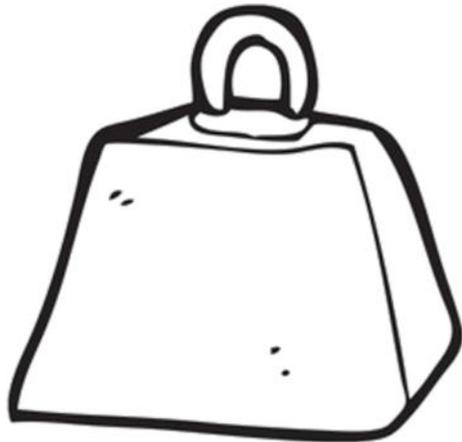
Schwerpunkte und Methodik

BFH, Beschluss vom 28.05.2020– X B 12/20

Ergebnis

- Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung
- Anspruch des Klägers auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt = entscheidungserheblicher Verfahrensfehler
- Gebot: Wahrung des rechtlichen Gehörsanspruchs und ebenso der prozessualen Waffengleichheit in der rechtlich gebotenen Weise, um den Prozessgegner in den gleichen Kenntnisstand zu versetzen
- der Betroffene habe weder prüfen noch sich dazu äußern können, ob die vom FG herangezogenen Erkenntnisse aus dem "Fachinfosystem Bp NRW" bundesweit Geltung beanspruchen können und auf seine speziellen Verhältnisse übertragbar sind

Schwerpunkte und Methodik



✓ Rückstellungen aus Prüfersicht –

Darstellung anhand von zwei Praxisbeispielen
und eines aktuellen BFH-Urteils

Rückstellungen aus Prüfersicht

Ansatzvoraussetzungen
= 5 Stufen Modell



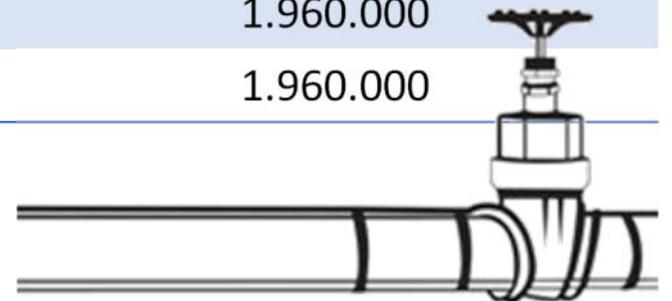
Rückstellungen aus Prüfersicht

RST für Entfernungsverpflichtungen von Leitungen

In den Veranlagungszeiträumen 2015 und 2016 wurden Rückstellungen für Entfernungsverpflichtungen von unterirdischen Versorgungsleitungen i.H.v. 1,67 Mio. € bzw. 1,96 Mio. € gebildet.

Diese bezogen sich auf die Realisierung eventueller Verlegungsansprüche von Grundstückseigentümern, für deren Grundstücke keine eingetragene Dienstbarkeit zur Durchführung von Leitungen vorliegt.

vor BP	VZ 2015	VZ 2016
RST HB	1.670.000	1.960.000
RST StB	1.670.000	1.960.000



Rückstellungen aus Prüfersicht



Rückstellungen aus Prüfersicht

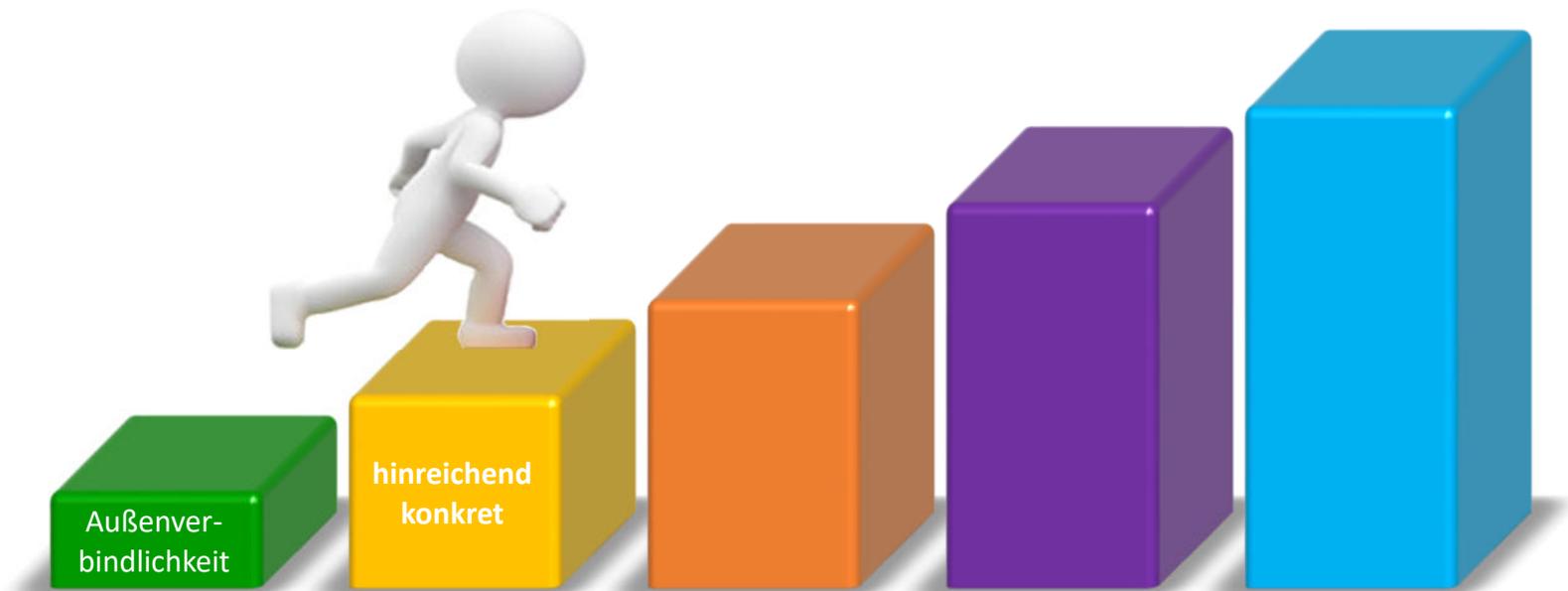
- ✓ Anspruch eines bestimmbaren Dritten auf eine bestimmte erzwingbare Leistungspflicht
 - aus Vertrag
 - aus öffentlich-rechtlicher Verpflichtung
- ✓ die eine wirtschaftliche Belastung darstellt
(nicht: schwebendes Geschäft)



hier: §§ im BGB und in der Grundbuchordnung
Leitungsentfernung würde Kosten verursachen



Rückstellungen aus Prüfersicht



Rückstellungen aus Prüfersicht

- ✓ sachliche Konkretisierung
 - inhaltlich genau bestimmtes Handeln
 - Handeln muss durchsetzbar / vollstreckbar sein
- ✓ zeitliche Konkretisierung
 - Handeln innerhalb eines bestimmbaren Zeitraumes



hier: keine Anhaltspunkte für die Versagung der Voraussetzungen
Leitungsentfernung ist im Klagewege verfolgbar und
Eingrenzung der Zeitspanne möglich



Rückstellungen aus Prüfersicht



Rückstellungen aus Prüfersicht

✓ rechtliche Entstehung

- alle Voraussetzungen der Verpflichtung sind am Bilanzstichtag erfüllt (wie Vblk.)
- aber der Höhe nach noch ungewiss



oder

✓ wirtschaftliche Verursachung

- zukünftige Entstehung und Vergangenheitsbezug
(Stichworte: wesentliche TBM und Pflicht zur Abgeltung von Vergangenes)

hier: kein Eigentümer ist an die Bfa. herangetreten, somit nicht erfüllt



die Leitungen liegen unter der Erde, wo sie lt. Grundbuch nicht zu liegen haben

(wesentliches TBM)

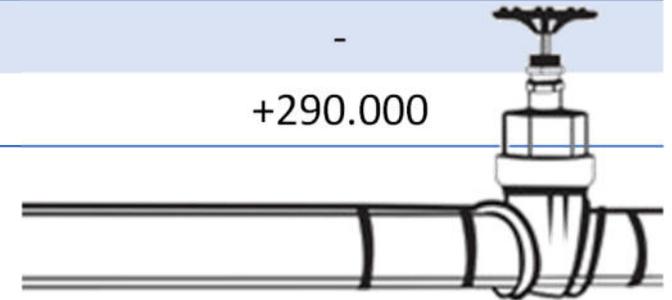
eher Sicherung des Betriebs der Leitungsnetze in der Zukunft



Rückstellungen aus Prüfersicht

Die Erfüllung der Verpflichtung darf nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern muss auch **Vergangenes abgelten**. Etwaige Aufwendungen für die Verlegung von Leitungen oder Entgelte zur Erlangung einer Dienstbarkeit haben **keinen Bezug zu in der Vergangenheit erzielten Erlösen**; sie dienen vielmehr dem Betrieb des Leitungsnetzes in der Zukunft. Die Bildung der Rückstellung im Rahmen der Steuerbilanz ist somit nicht möglich

	VZ 2015	VZ 2016
RST lt. BP	-	-
Gewinn	+1.670.000	+290.000



Rückstellungen aus Prüfersicht

Ansatzvoraussetzungen
= 5 Stufen Modell

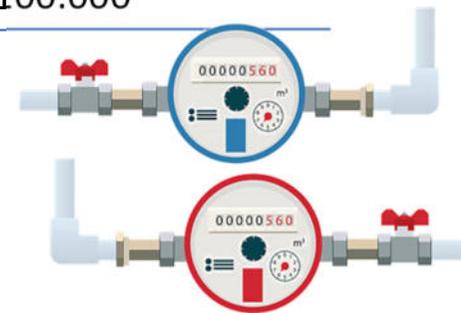


Rückstellungen aus Prüfersicht

RST für erwartete Schadensersatzleistungen wegen Messungenauigkeiten bei Verbrauchmessungen verursacht durch überdimensionierte Wasserzähler

Im VZ 2014 wurde erstmalig eine RST für erwartete Schadensersatzleistungen wegen Messungenauigkeiten bei Verbrauchmessungen verursacht durch überdimensionierte Wasserzähler gebildet. Zum 31.12.2015 wurde die RST von 563 T€ auf 4,5 Mio. € aufgestockt. Zum 31.12.2017 wurde die RST tlw. mit einem Betrag von 400 T€ aufgelöst. Der PZ beinhaltet die Jahre 2015 bis 2017.

vor BP	VZ 2014	VZ 2015	VZ 2016	VZ 2017
RST HB	563.000	4.500.000	4.500.000	4.100.000
RST StB	563.000	4.500.000	4.500.000	4.100.000

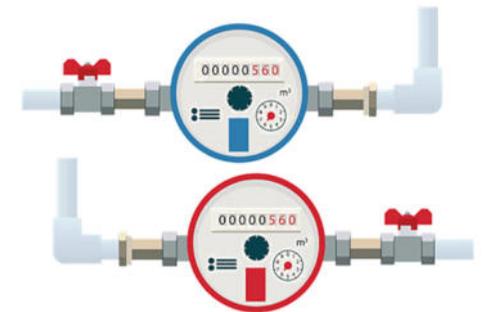


Rückstellungen aus Prüfersicht

Schadensersatzzahlungen in Höhe von jeweils ca. 500 € wurden für vier Kunden gezahlt. Darüber hinaus haben sich in den Jahren 2014 bis 2017 566 Kunden gemeldet, die allerdings keine Schadenersatzleistungen erhalten haben. Im Rahmen der BP verblieb unklar, ob durch Kunden, die keine Schadensersatzleistungen erhalten haben, solche beantragt wurden oder ob diese lediglich den Austausch der Wasserzähler gewünscht haben.

Kundenreklamationen	VZ 2014	VZ 2015	VZ 2016	VZ 2017
570	270	47	237	16

davon erfolgreich: 4 à 500€



Rückstellungen aus Prüfersicht



Rückstellungen aus Prüfersicht

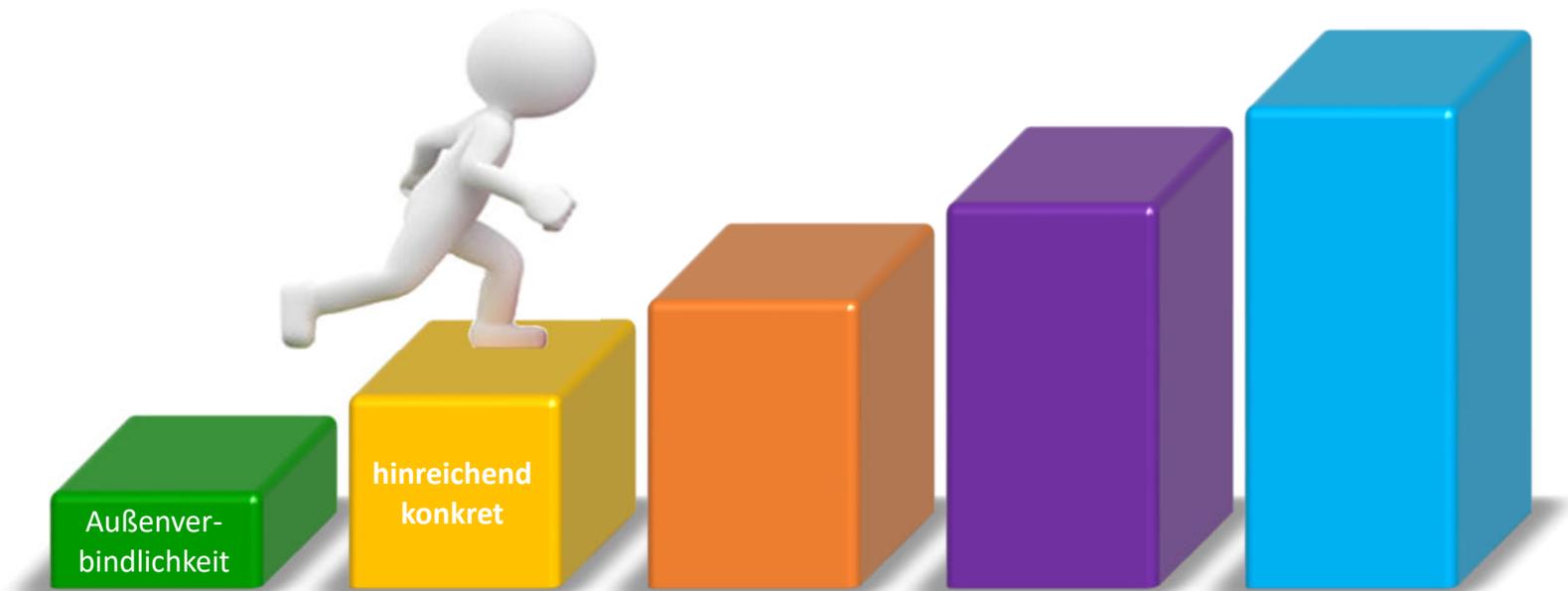
- ✓ Anspruch eines bestimmbaren Dritten auf eine bestimmte erzwingbare Leistungspflicht
 - aus Vertrag
 - aus öffentlich-rechtlicher Verpflichtung
- ✓ die eine wirtschaftliche Belastung darstellt
(nicht: schwebendes Geschäft)



hier: Schadenersatzanspruch der betroffenen Kunden auf Kosten der Bfa.



Rückstellungen aus Prüfersicht



Rückstellungen aus Prüfersicht

- ✓ sachliche Konkretisierung
 - inhaltlich genau bestimmtes Handeln
 - Handeln muss durchsetzbar / vollstreckbar sein
- ✓ zeitliche Konkretisierung
 - Handeln innerhalb eines bestimmbaren Zeitraumes



hier: keine Anhaltspunkte für die Versagung der Voraussetzungen
Schadensersatz ist im Klagewege verfolgbar und
die Zeitspanne lässt sich eingrenzen



Rückstellungen aus Prüfersicht



Rückstellungen aus Prüfersicht

✓ rechtliche Entstehung

- alle Voraussetzungen der Verpflichtung sind am Bilanzstichtag erfüllt (wie Vblk.)
- aber der Höhe nach noch ungewiss

oder

✓ wirtschaftliche Verursachung

- zukünftige Entstehung und Vergangenheitsbezug
(Stichworte: wesentliche TBM und Pflicht zur Abgeltung von Vergangenes)



hier: Recherche schwierig, weil die Bfa. nicht gut mitgewirkt hat

Kunden haben aufgrund überdimensionierter Wasserzähler zu viel bezahlt und haben damit einen Schadensersatzanspruch (wesentliche TBM)

Zeitraum = Installation der überdimensionierten Wasserzähler bis zum Austausch



Rückstellungen aus Prüfersicht

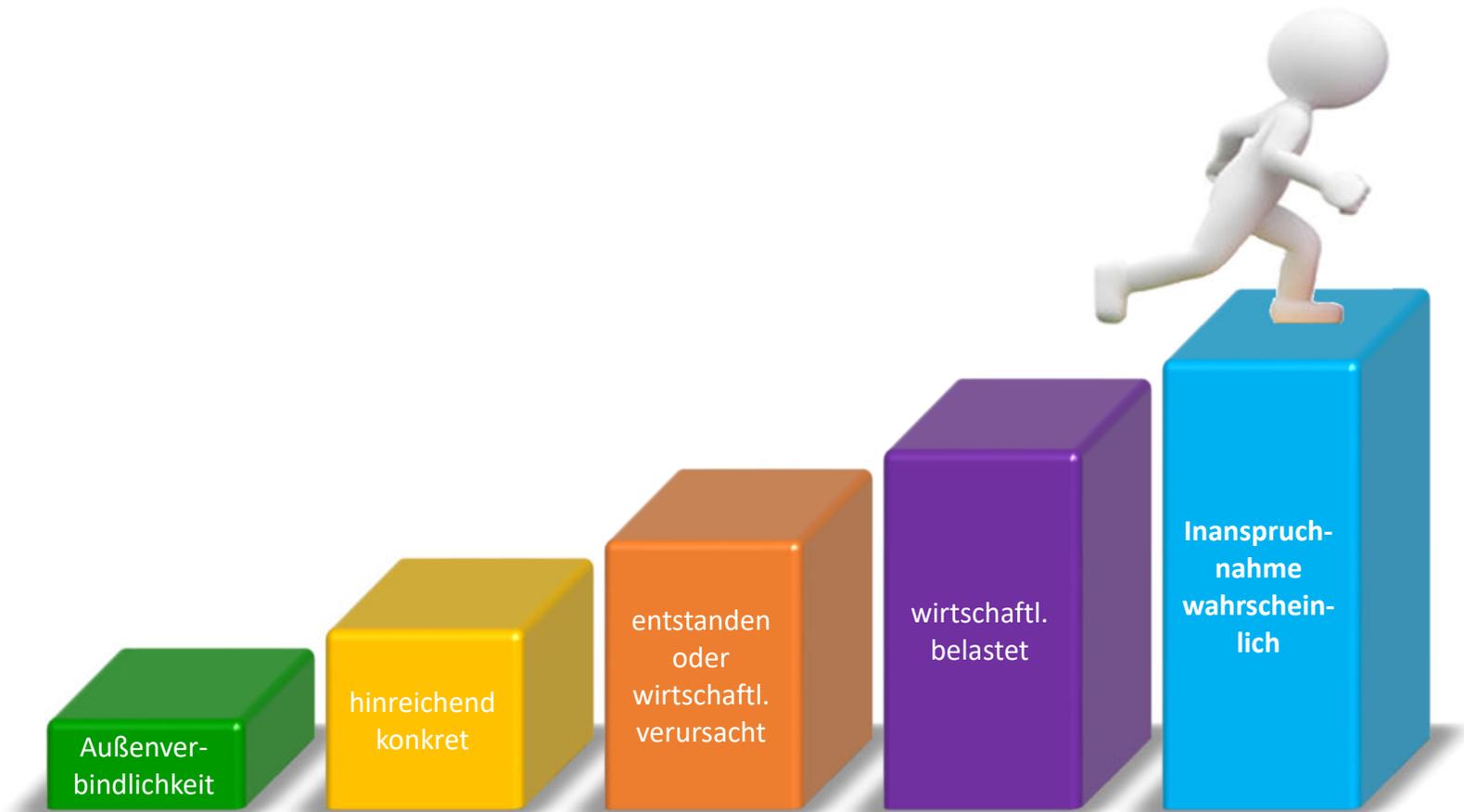


Rückstellungen aus Prüfersicht

- ✓ tatsächlicher Aufwand / betrieblicher Vermögensverlust
- ✓ keine Anschaffungskosten / Herstellungskosten



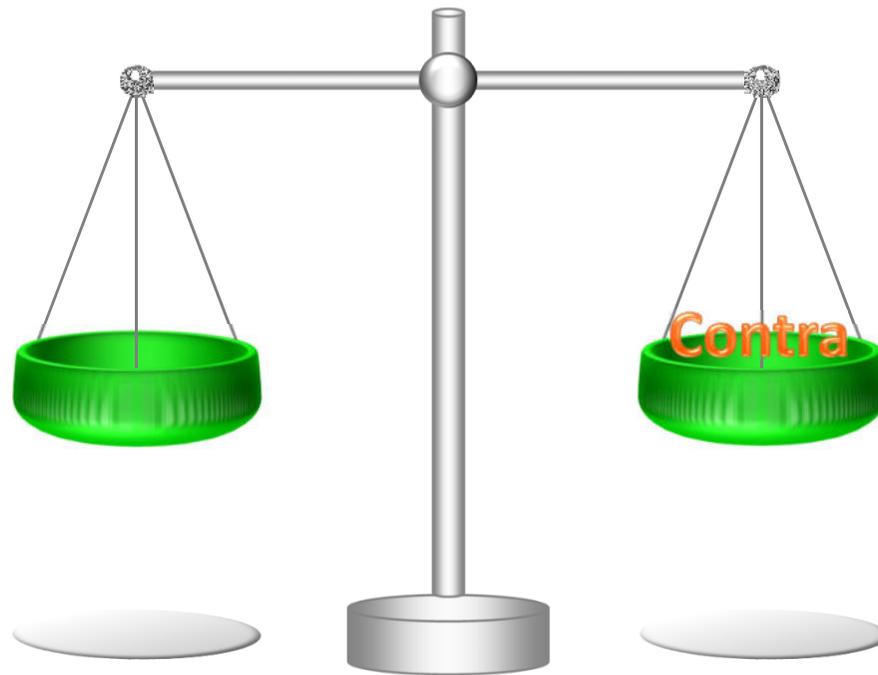
Rückstellungen aus Prüfersicht



Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme



Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme



Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme



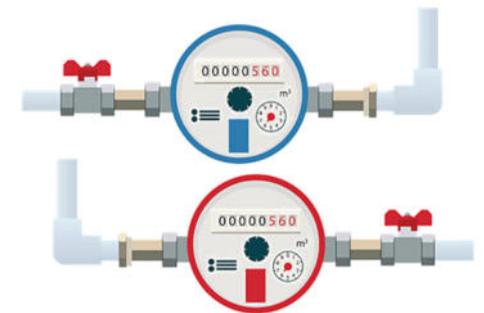
Rückstellungen aus Prüfersicht

- Regelung für alle Kunden nicht beabsichtigt, ergo Einzelfallentscheidungen
- unklar, inwieweit tatsächlich Schadenersatzansprüche geltend gemacht wurden
- Verhältnis erfolgreicher/-loser Schadenersatzbegehren spricht dafür, dass viele Kunden lediglich den Austausch der Wasserzähler gewünscht haben
- negative Berichterstattung durch die Lokalpresse allein rechtfertigt keine RST
- insbesondere rechtfertigen 47 Kundenanträge in 2015 keine RST-Anpassung um 3,94 Mio. €

Rückstellungen aus Prüfersicht

Selbst wenn unterstellt wird, dass eine abstrakte Verpflichtung zu Schadensersatzleistungen im nennenswerten Umfang vorgelegen hat, reichen die vorgelegten Unterlagen und die Höhe der tatsächlich geleisteten Schadensersatzzahlungen nicht zur steuerlichen Berücksichtigung der Rückstellung aus.

	VZ 2014	VZ 2015	VZ 2016	VZ 2017
Gewinn	+563.000	+3.937.000	-	-400.000



Rückstellungen aus Prüfersicht

✓ 05/2020: BFH zu Rückstellung für Mehrsteuern aufgrund Steuerhinterziehung

Leitsatz

Das Bilden einer RST für die betreffenden Mehrsteuern erfordert es auch dann, wenn der Steuerpflichtige von der Verwirklichung des Tatbestands der Steuerhinterziehung Kenntnis hat, dass er am Bilanzstichtag ernsthaft mit einer quantifizierbaren Steuernachforderung rechnen muss.

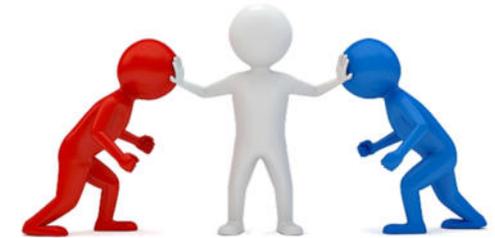
Orientierungssatz

Dies ist frühestens mit der Beanstandung einer bestimmten Sachbehandlung durch den Prüfer der Fall (vgl. BFH-Rechtsprechung).

Rückstellungen aus Prüfersicht



**Kassen- und Buchführung
materiell und formell
ordnungswidrig**



Einspruch mit dem Ziel:
RST-Bildung für die damit
In Zusammenhang
stehende GewSt-
Nachforderung
(VZ 2006 & 2007)

Rückstellungen aus Prüfersicht



Rückstellungen aus Prüfersicht

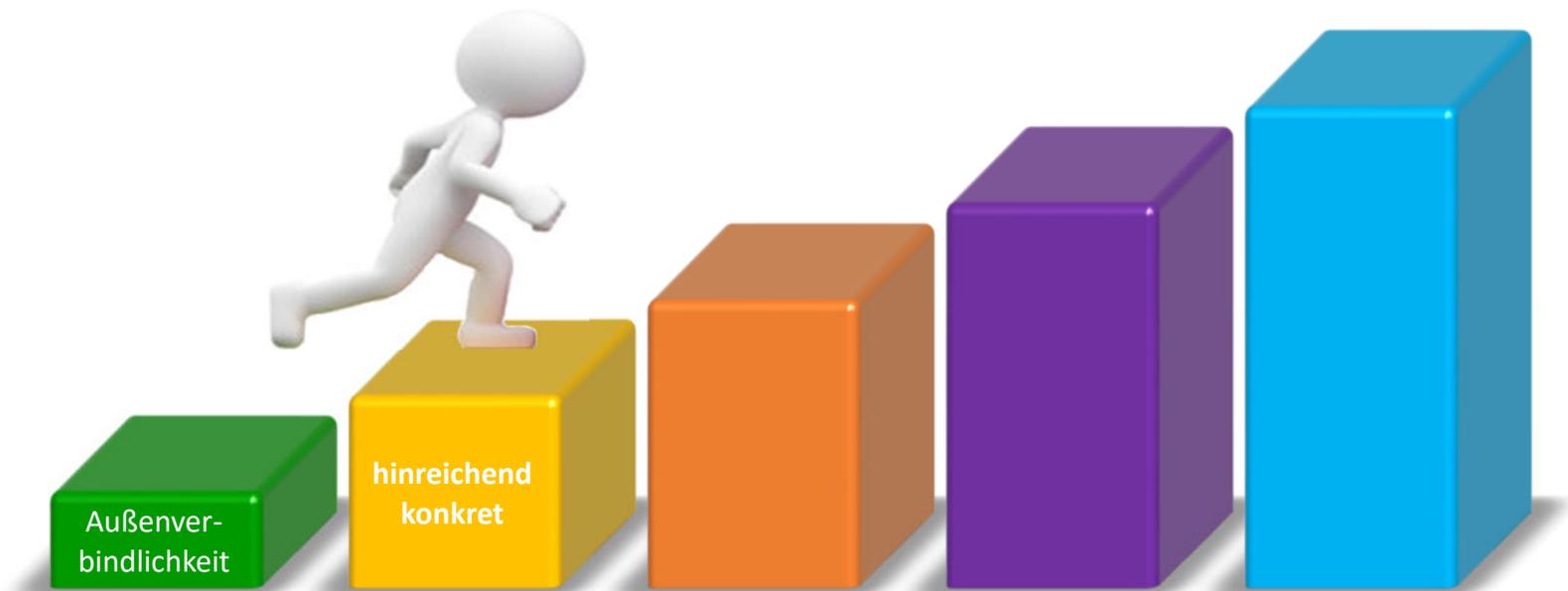
- ✓ Anspruch eines bestimmbaren Dritten auf eine bestimmte erzwingbare Leistungspflicht
 - aus Vertrag
 - aus öffentlich-rechtlicher **Verpflichtung**
- ✓ die eine wirtschaftliche Belastung darstellt
(nicht: schwebendes Geschäft)



hier: Steuernachzahlung GewSt = öffentlich-rechtliche Verpflichtung



Rückstellungen aus Prüfersicht



Rückstellungen aus Prüfersicht

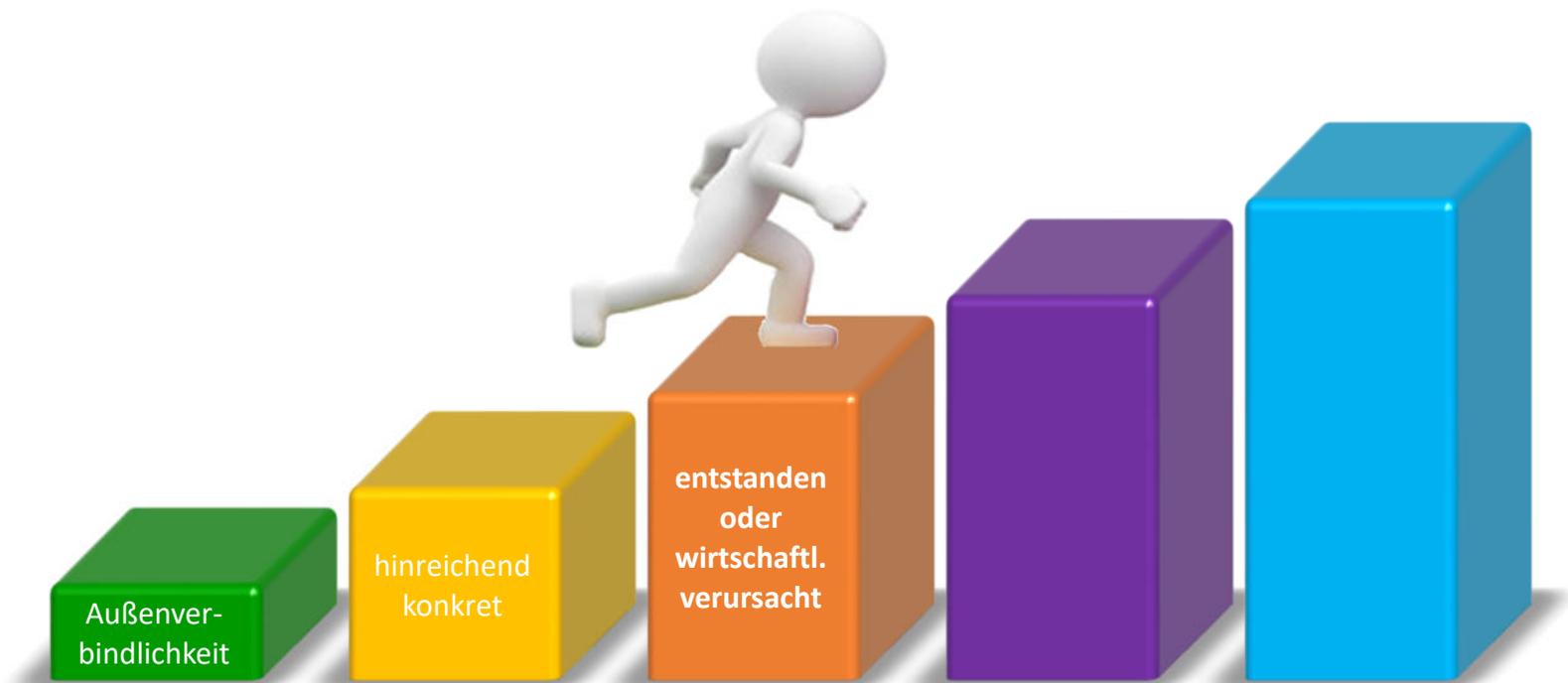
- ✓ sachliche Konkretisierung
 - inhaltlich genau bestimmtes Handeln
 - Handeln muss durchsetzbar / vollstreckbar sein
- ✓ zeitliche Konkretisierung
 - Handeln innerhalb eines bestimmbaren Zeitraumes



hier: keine Anhaltspunkte für die Versagung der Voraussetzungen
Änderungsveranlagungen GewSt im Nachgang an die Fahndungsprüfung



Rückstellungen aus Prüfersicht



Rückstellungen aus Prüfersicht

✓ rechtliche Entstehung

- alle Voraussetzungen der Verpflichtung sind am Bilanzstichtag erfüllt (wie Vblk.)
- aber der Höhe nach noch ungewiss



oder

✓ wirtschaftliche Verursachung

- zukünftige Entstehung und Vergangenheitsbezug
(Stichworte: wesentliche TBM und Pflicht zur Abgeltung von Vergangenes)

hier: zu den Bilanzstichtagen war die Steuerfahndung noch nicht tätig geworden

die wirtschaftlich wesentlichen TBM für das Entstehen der Verbindlichkeit liegen

mit Abgabe der fehlerhaften Steuererklärung vor; periodengerechte Abgrenzung: WJ = KJ



Rückstellungen aus Prüfersicht

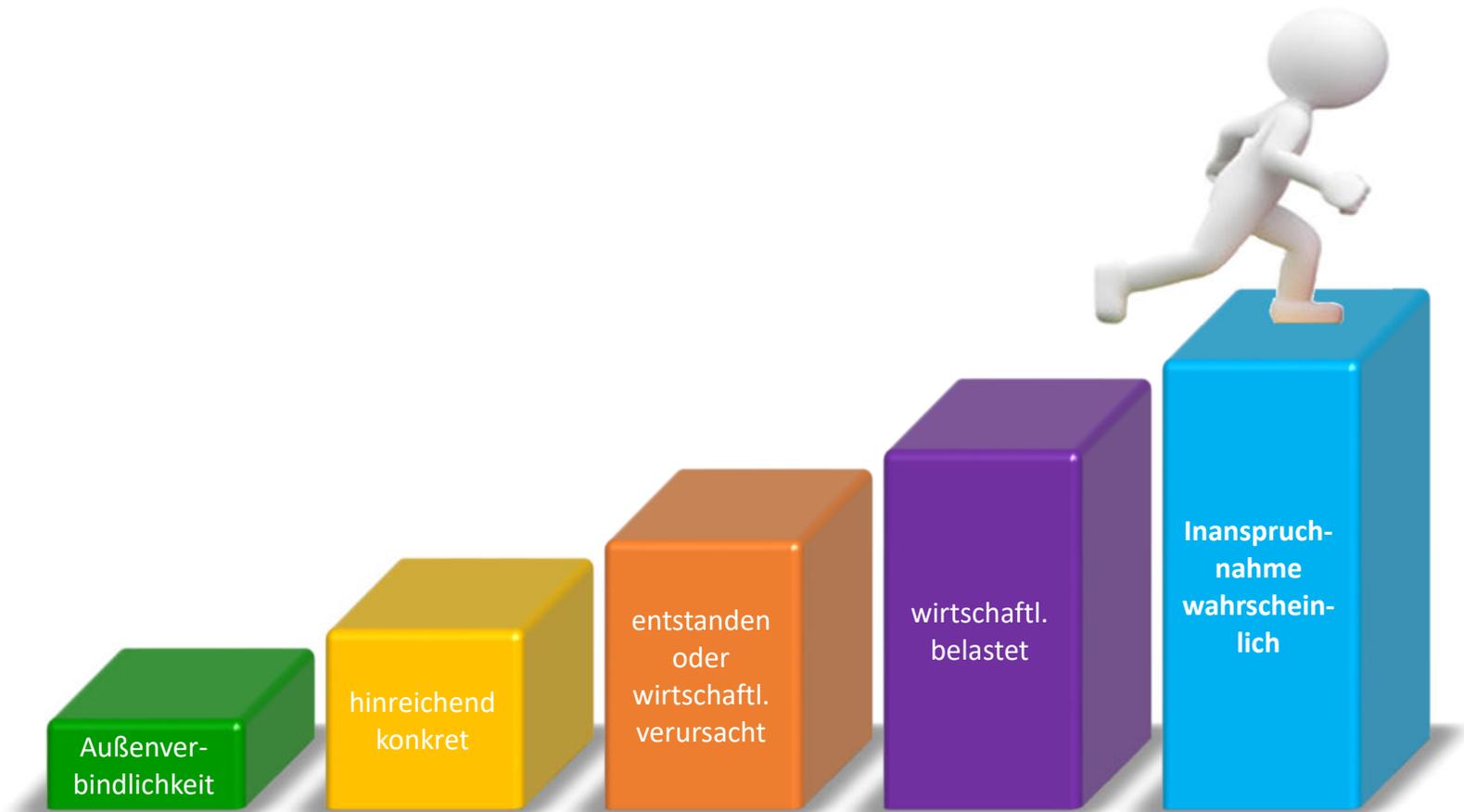


Rückstellungen aus Prüfersicht

- tatsächlicher Aufwand / betrieblicher Vermögensverlust
- keine Anschaffungskosten / keine Herstellungskosten



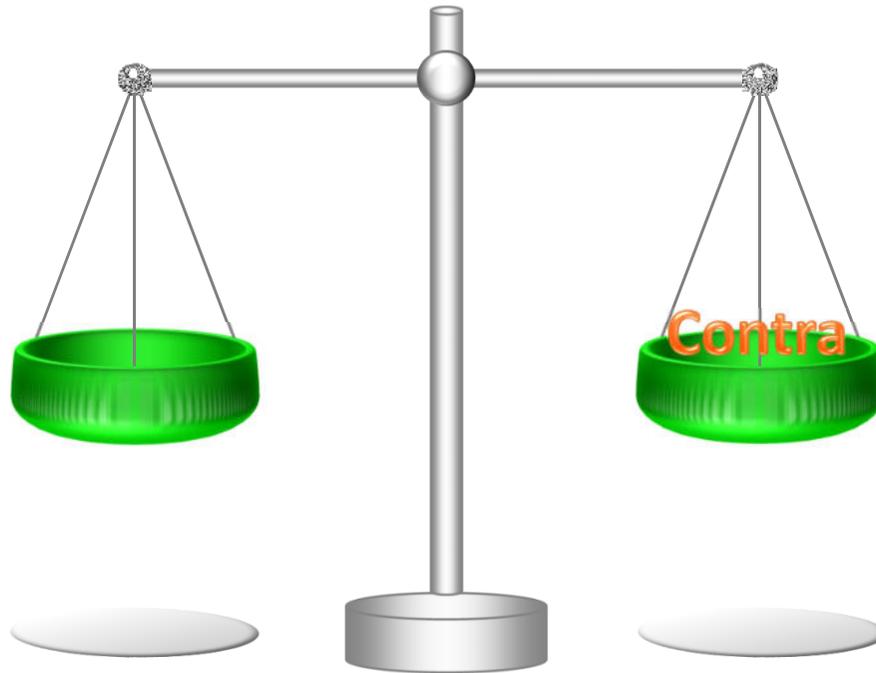
Rückstellungen aus Prüfersicht



Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme



Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme



Rückstellungen aus Prüfersicht

BFH, Beschluss vom 12.05.2020– XI B 59/19

Entscheidungsgründe

Erfordernis für RST-Bildung:

- der Stpfl. hat Kenntnis von der Verwirklichung des Tatbestands einer Steuerhinterziehung
- er muss ernsthaft mit einer daraus resultierenden Steuernachforderung rechnen
- das ist frühestens mit der Beanstandung einer bestimmten Sachbehandlung durch den Prüfer der Fall

Merke:

Eine RST für hinterzogene Steuern darf nicht gebildet werden, solange die Tat noch nicht entdeckt ist.



Schwerpunkte und Methodik



Inhaltsübersicht

I. Zulässigkeit einer Außenprüfung

II. Fallauswahl

III. sachlicher und zeitlicher Umfang

IV. Prüfungsgrundsätze und -durchführung

V. Schwerpunkte und Methodik

VI. Mitwirkungspflichten

VII. GoBD und Tax Compliance

VIII. Schlussbesprechung und Bericht

Mitwirkungspflichten

- ✓ Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren und anderen Urkunden
- ✓ Erteilung von plausiblen Erläuterungen zu den vorgenannten Unterlagen
- ✓ Unterstützung bei der digitalen Betriebsprüfung und Lesbarmachung der Belege
- ✓ Gestattung von Zutritt in die Betriebs- und Geschäftsräume zu den üblichen Geschäftszeiten
- ✓ ggf. Möglichmachung einer Betriebsbesichtigung
- ✓ erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslands-sachverhalten
- ✓ Bereitstellung eines Prüferzimmers, wo dem Prüfer ein Arbeitsplatz sowie erforderliche Hilfsmittel zur Verfügung stehen



Mit BMF-Schreiben vom 24.10.2013 werden die wesentlichen Rechte und Mitwirkungspflichten des Stpfl. bei der Außenprüfung benannt.



Mitwirkungspflichten

- ✓ Benennung einer Auskunftsperson möglich
- ✓ Auskunfts- und sonstige Mitwirkungspflichten des Betriebsinhabers erlöschen damit jedoch nicht
- ✓ Konsequenzen bei Weigerung:
 - auch Dritte dürfen befragt werden, z.B. Betriebsangehörige
 - PF wird eher zu Ungunsten ausgelegt



Mitwirkungspflichten



Inhaltsübersicht

I. Zulässigkeit einer Außenprüfung

II. Fallauswahl

III. sachlicher und zeitlicher Umfang

IV. Prüfungsgrundsätze und -durchführung

V. Schwerpunkte und Methodik

VI. Mitwirkungspflichten

VII. GoBD und Tax Compliance

VIII. Schlussbesprechung und Bericht

GoBD

Handelsrechtliche GoB (§§ 238ff HGB)

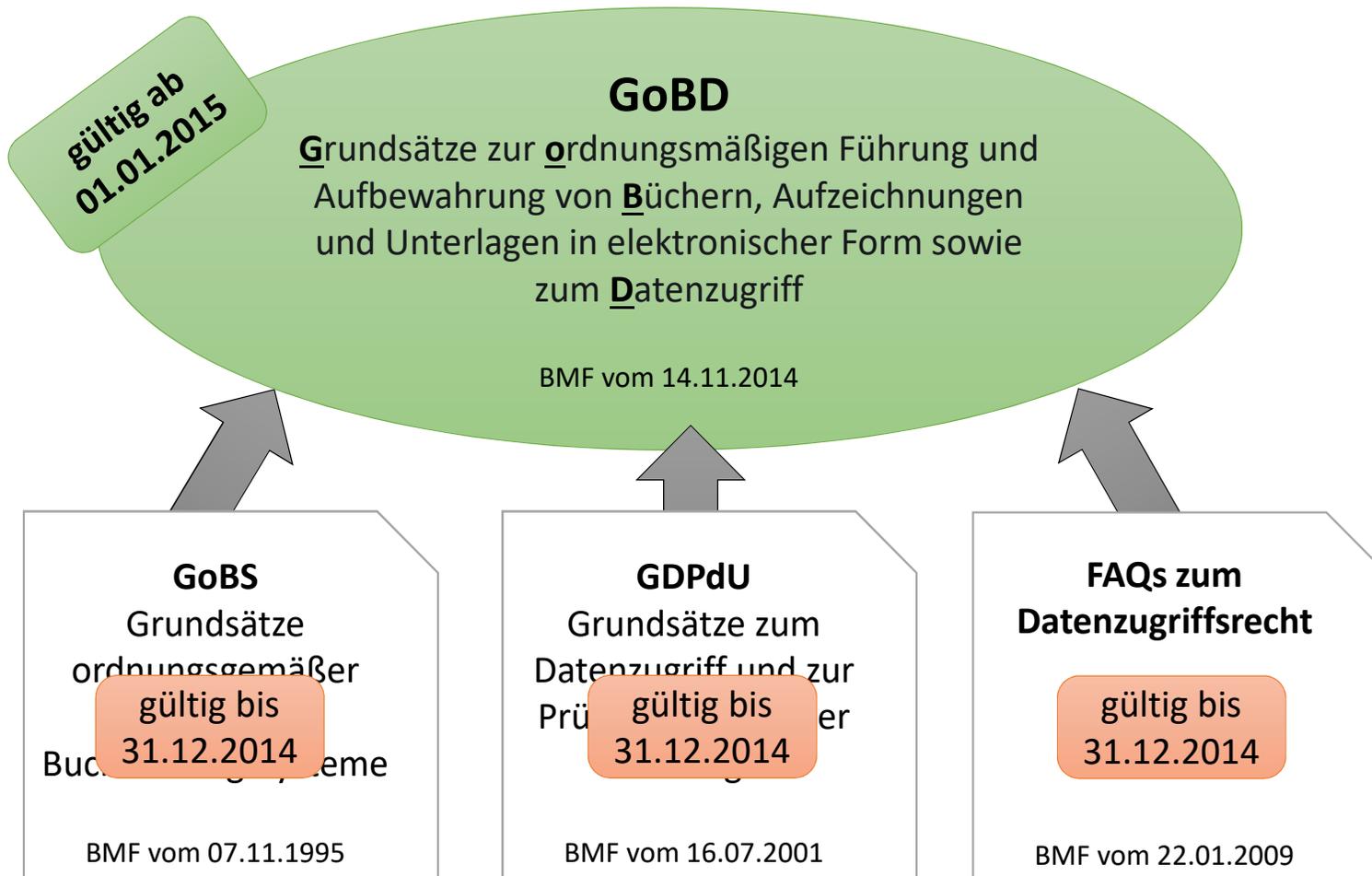
- ✓ Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit
- ✓ Grundsatz der Vollständigkeit
- ✓ Grundsatz der Richtigkeit
- ✓ Grundsatz der zeitgerechten Buchungen und Aufzeichnungen
- ✓ Grundsatz der Ordnung
- ✓ Grundsatz der Unveränderbarkeit
- ✓ Belegprinzip
- ✓ Aufbewahrungspflichten



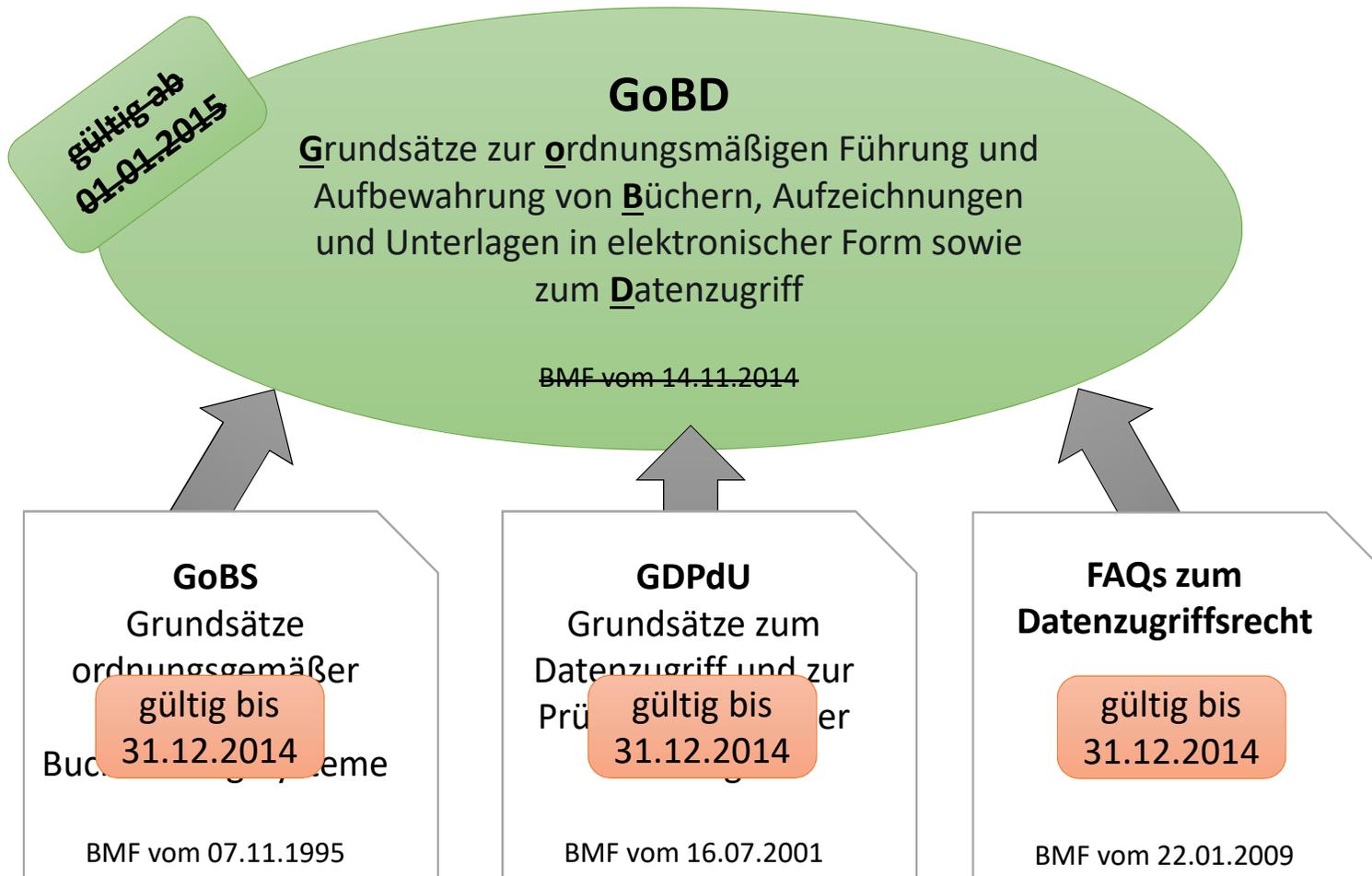
Steuerrechtliche GoB (§§ 140-148 AO)

- ✓ Maßgeblichkeitsgrundsatz nach § 5 Abs.1 S.1 EStG
- ✓ zusätzliche Aufzeichnungspflichten (z.B. tägliche Erfassung von Kasseneinnahmen und -ausgaben)

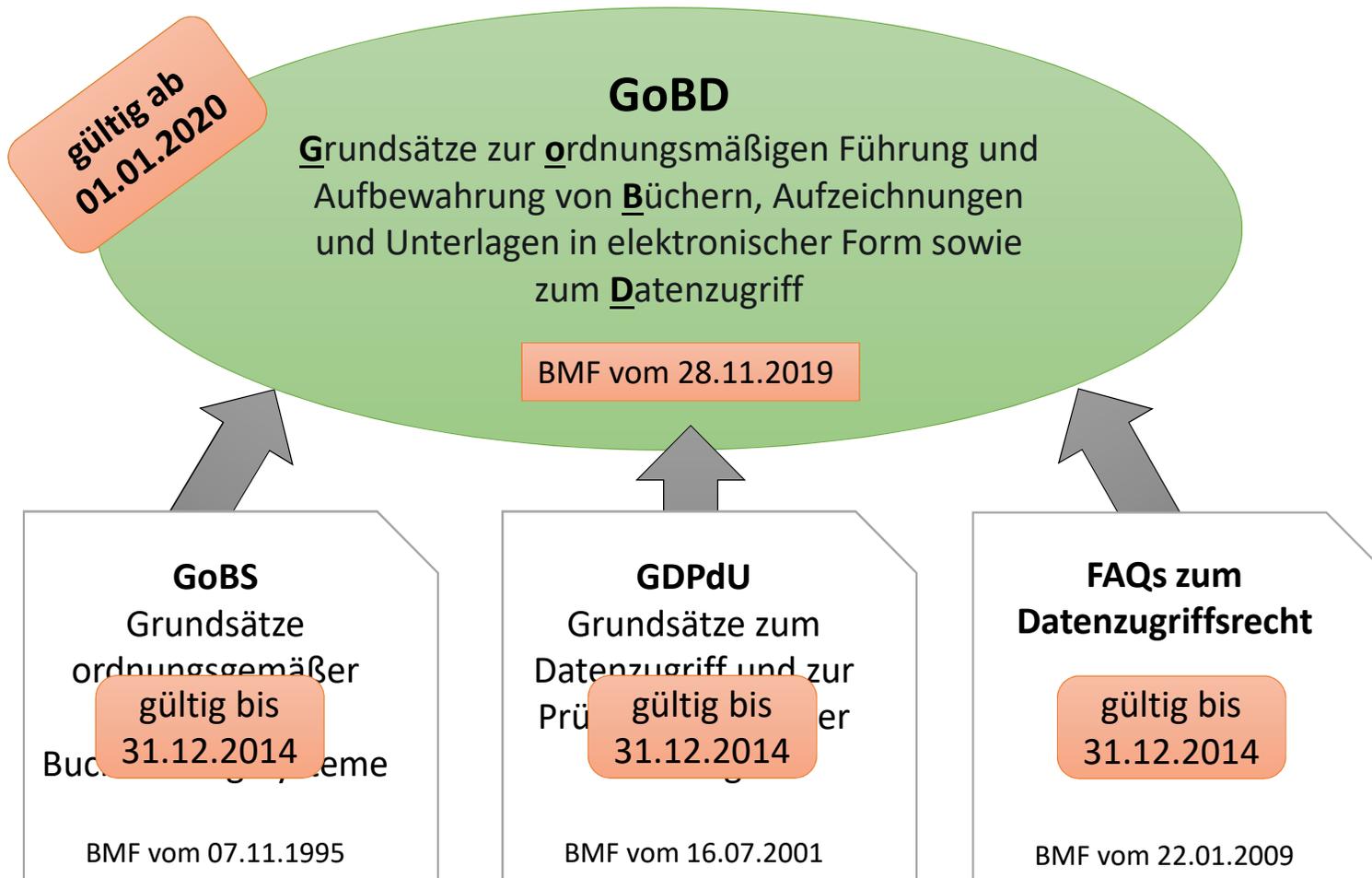
GoBD



GoBD



GoBD



GoBD



Zitat NWB-Fachbeitrag:

Achtung: BFH stärkt Rechte der Betriebsprüfer

Seit 2015 gelten die von der Finanzverwaltung aufgestellten GoBD, die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff. Bislang aber haben viele Bestimmungen im Rahmen von Betriebsprüfungen keine oder nur eine untergeordnete Rolle gespielt, insbesondere auch, weil sich die Finanzverwaltung in vielerlei Hinsicht nicht auf eine gesicherte Rechtsprechung berufen konnte. Das ist nun anders, da einige Urteile des BFH aus der jüngsten Vergangenheit die Rechte der Betriebsprüfer erheblich gestärkt und die Anforderungen an eine ordnungsgemäße – digitale – Buchführung enorm verschärft haben.

GoBD

aufbewahrungspflichtige Unterlagen aus Vor- und Nebensystemen

- Anlagenbuchführung
- Lohnbuchführung
- Kassensysteme
- Warenwirtschaftssysteme
- Materialwirtschaft
- Fakturierung
- Zeiterfassung
- Materialverwaltung
- Mahnwesen
- Zahlungsverkehr
- Archivsysteme
- Dokumenten-Management-Systeme



Merke: Entscheidend ist die Frage, ob von dem jeweiligen System aufzeichnungspflichtige Daten erfasst, erzeugt, empfangen, übernommen, verarbeitet, gespeichert oder übermittelt werden.

GoBD

a. Vollständigkeit



vollzählig und lückenlos

b. Richtigkeit



in Übereinstimmung mit den tatsächlichen
Verhältnissen

c. Zeitgerechtheit



zeitnahe Erfassung und periodengerechte
Zuordnung

d. Ordnung



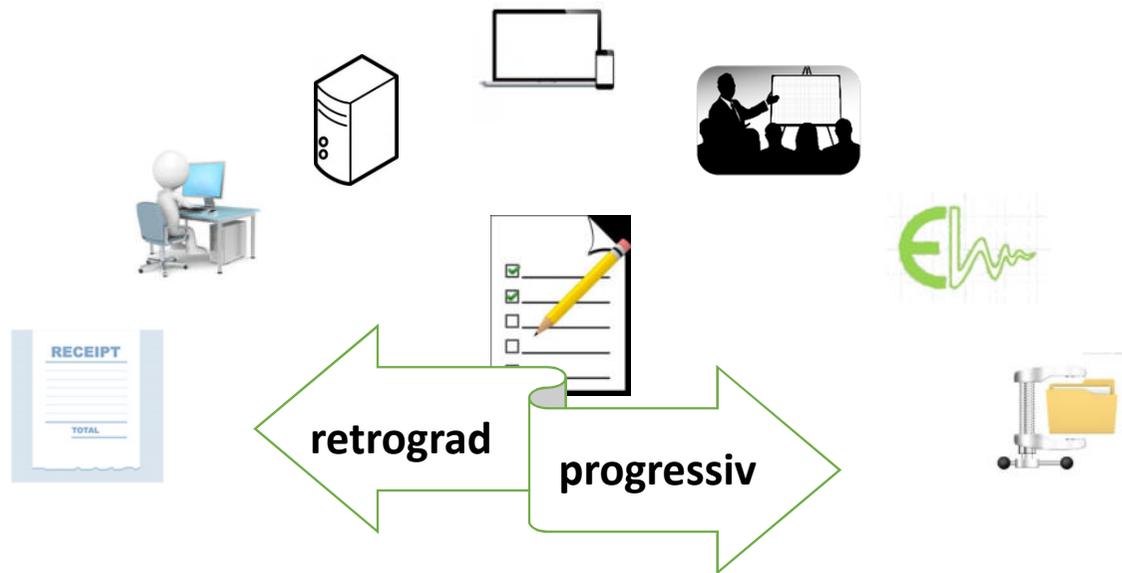
systematische Erfassung und nachvollziehbare
Buchungen

e. Unveränderbarkeit



ursprünglicher Inhalt muss immer feststellbar
sein (Protokollierung)

GoBD



Idealfall:

Beleg und Buchungssatz sind über einen Link unmittelbar und unveränderbar miteinander verknüpft.



GoBD

Arten von Kassenführungen

manuelle Erfassung

elektronisch geführtes System

offene Ladenkasse

EDV-Registrierkasse

PC-Kassensystem



Schätzung FM NRW: **10 Mrd. €** Steuerausfall durch Manipulationen

GoBD

Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (sog. „Kassengesetz“)



seit 01/2017

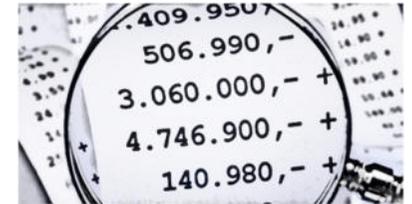
- ✓ grds. **Einzelaufzeichnungspflicht** für elektronische Kassen
- ✓ Verfügbarmachung aller Einzeldaten
- ✓ unverzügliche Lesbarmachung und
- ✓ **maschinelle Auswertbarkeit**

seit 01/2020

- ✓ Vorhaltung aller zum Verständnis erforderlichen Organisationsunterlagen (z.B. Handbücher, Anleitungen...)
- ✓ Sicherung der digitalen Grundaufzeichnung auf einem **Speichermedium**
- ✓ grds. **Belegausgabepflicht** an den Kunden

GoBD

Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (sog. „Kassengesetz“)



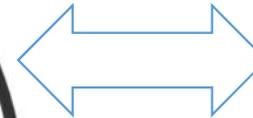
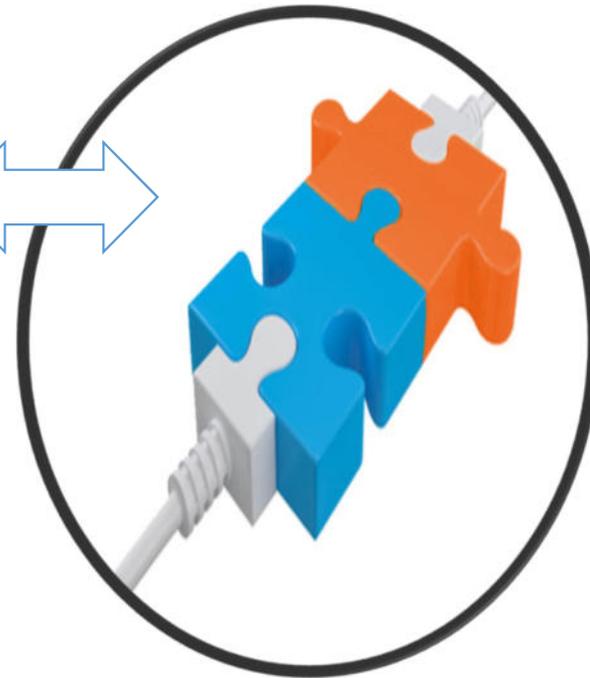
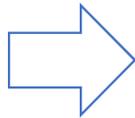
folgende Informationen je Transaktion:

- ✓ Zeitpunkt des Vorgangbeginns
- ✓ eindeutige und fortlaufende Transaktionsnummer
- ✓ Art des Vorgangs
- ✓ Daten des Vorgangs
- ✓ Zahlungsart
- ✓ Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung oder des Vorgangsabbruchs
- ✓ Prüfwert
- ✓ Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems

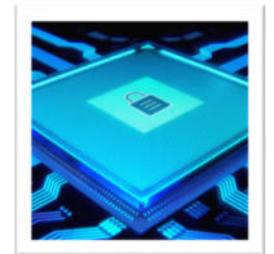
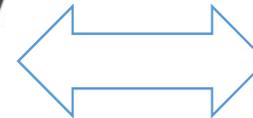
GoBD

TSE – zertifizierte technische Einrichtung

Stpfl.



Speichermedium



Sicherheitsmodul

einheitliche
digitale
Schnittstelle



Prüfer

GoBD



TSE – zertifizierte technische Einrichtung

Zertifizierung erfolgt durch das
Bundesamt für Sicherheit in der
Informationstechnik - BSI



Stand Ende 2019:
Es gab nur 1 zertifizierte Einrichtung für
eine technische Einrichtung für die Nutzung

IMPOSSIBLE

GoBD

BMF-Nichtbeanstandungsregelung mit
Übergangsfrist bis zum **30. September 2020**
(vgl. BMF-Schreiben vom 06.11.2019)



**EXTRA
TIME**

Billigkeitsmaßnahmen der Länder mit
darüber hinaus gehender Fristverlängerung
bis zum **31. März 2021**
(Ausnahme: Bremen)

Voraussetzungen u.A. Sachsen & NRW:

- ✓ Bestellung bei einem Fachhändler bis zum 31.08.2020 / 30.09.2020
 - ✓ Nachweis über eine entsprechende Dokumentation
 - ✓ kein Antrag erforderlich
- ✓ Maßnahme gilt bei o.g. Voraussetzungen als gewährt

GoBD



TSE – zertifizierte technische Einrichtung



Zertifizierungs-ID	Prüfgegenstand	Antragsteller	Datum
BSI-K-TR-0442-2021	D-TRUST Web-Dienst für TSE	D-TRUST GmbH	29.01.2021
BSI-K-TR-0374-2020	Bundesdruckerei D-TRUST TSE	cv cryptovision GmbH	14.04.2020
BSI-K-TR-0393-2020	Diebold Nixdorf TSE-Card	Diebold Nixdorf Systems GmbH	20.02.2020
BSI-K-TR-0362-2019	Swissbit TSE	Swissbit AG	20.12.2019
BSI-K-TR-0373-2019	EPSON USB TSE	Epson Europe BV	20.12.2019

GoBD



OFD Karlsruhe v. 07.08.2020 - S 0315 - ...

1. Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht (§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO)

2. Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen (§ 146 Abs. 1 Satz 3 und 4 AO)

3. Einsatz von offenen Ladenkassen

4. Einsatz elektronischer Registrierkassen

5. Verfahrensdokumentation

6. Datenzugriffsrecht

7. Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen

8. Kassensicherungsverordnung

9. Kassen-Nachschau (§ 146b AO)

10. Folgen von Mängeln

11. weitere Informationen

GoBD

07. August 2020: OFD Karlsruhe zur Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung

Neue Vorschrift	Anwendung ab
§ 146 Abs. 1 S. 1 AO Einzelaufzeichnungspflicht	29.12.2016
§ 146 Abs. 1 S. 2 AO tägliche Aufzeichnungen	29.12.2016
§ 146a Abs. 1 AO TSE für elektr. Registrierkassen	01.01.2020 bzw. Nichtbeanstandung
§ 146a Abs. 2 AO Belegausgabepflicht	01.01.2020
§ 146a Abs. 4 AO Mitteilungspflicht	wird noch im BStBl veröffentlicht
§ 146b AO Kassen-Nachschau	01.01.2018
§ 379 AO Sanktionen bei Verstößen	01.01.2020

Stand 07/2021:
keine elektronische
Übermittlungsmöglichkeit



GoBD

BP im digitalen Zeitalter – Betriebsprüfung 4.0



GoBD

BP im digitalen Zeitalter – Betriebsprüfung 4.0

traditionelle BP geprägt von Stichprobenanalysen und der rechtlichen Analyse sowie der Diskussion über Einzelsachverhalte

Fokus ändert sich durch die voranschreitende Digitalisierung

wichtiger und weiterer Baustein der BP in der Zukunft = Prüfung steuerrelevanter Prozesse

Blick nach Österreich: im Vorfeld geprüftes Tax CMS mit Abbildung und Überwachung der steuerrelevanten Prozesse (Paradigmenwechsel)

neue Compliance-Anforderungen mit der Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (DAC6-EU-Richtlinie)

Komplexität der Verarbeitung und Erfassung steuerrelevanter Massendaten führt zum Einsatz digitaler Prozesskomponenten

Tax CMS als „Quasi-Standard“ bei Großunternehmen mit zunehmender Strahlkraft für den Mittelstand

GoBD

BP im digitalen Zeitalter – Betriebsprüfung 4.0

“
Allerdings besteht aktuell sowohl aufseiten der BP als auch aufseiten der Unternehmen noch Rechtsunsicherheit. Insofern bedarf es dringend einer Modernisierung des Verfahrensrechts.

Aufgrund der internationalen Tendenz zu einer kooperativen Tax Compliance mit den jüngsten Beispielen Österreich sowie Frankreich, wird sich auch Deutschland dieser modernen Vorgehensweise nicht mehr dauerhaft verschließen können.”

GoBD

Verfahrensdokumentation und Tax Compliance



GoBD

Kernaussagen zur Verfahrensdokumentation:

- ✓ Ausgangspunkt: ein **sachverständiger Dritter** muss die IT-gestützte Bf. hinsichtlich ihrer formellen und sachlichen Richtigkeit in angemessener Zeit prüfen können
- ✓ deshalb muss Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnis des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sein
- ✓ Beschreibung aller zum Verständnis der Bf. erforderlichen Verfahrensbestandteile, Daten und Dokumentbestände als Voraussetzung
- ✓ Verfahrensdokumentation besteht i.d.R. aus einer **allgemeinen Beschreibung**, einer **Anwenderdokumentation**, einer **technischen Systemdokumentation** und einer **Betriebsdokumentation**



GoBD

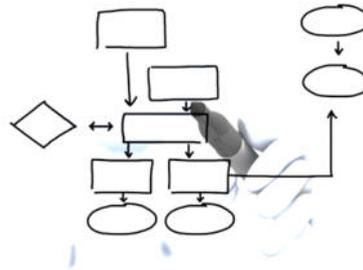


Verfahrensbeschreibung
im Detail



technische Unterlagen,
Handbücher...

Hauptdokument
mit im Wesentlichen
unveränderten Inhalten



Arbeitsanweisungen...



Verträge, Protokolle...

GoBD

Muster-Verfahrensdokumentation zur Digitalisierung und elektronischen Aufbewahrung von Belegen inkl. Vernichtung der Papierbelege

Inhaltsverzeichnis

0	Hinweise zur Muster-Verfahrensdokumentation	3			
0.1	Hinweise zum Inhalt und zur Anwendung des Musters	3			
0.2	Besonderheiten bei der Beteiligung Dritter	4			
0.3	Weiterführende Hinweise	5			
1	Vorbemerkungen zur Verfahrensdokumentation	6			
2	Zielsetzung und Überblick	6	4	Verfahren und Maßnahmen	12
2.1	Zielsetzung und Anwendungsbereich	6	4.1	Posteingang und Vorsortierung mit Prüfung auf Echtheit	12
2.2	Unternehmen und organisatorisches Umfeld	6	4.2	Identifikation der zu scannenden Belege (rechtliche bzw. faktische Prüfung)	13
2.3	Rechtliche Grundlagen	7	4.3	Vorbereitung der zu digitalisierenden Dokumente (technische Prüfung)	13
2.4	Relevante Dokumente	7	4.4	Digitalisierung	13
2.5	Einweisung in die Digitalisierungsverfahren	8	4.5	Vollständigkeits-/Lesbarkeits- und Plausibilitätskontrolle	14
2.6	Abgrenzung der Bearbeitungsbereiche	8	4.6	Nachverarbeitung und Archivierung mit Integritätssicherung	14
3	Organisation und Sicherheit des IT-gestützten Verfahrens	9	4.7	Vernichtung der digitalisierten Papierbelege	15
3.1	Eingesetzte Hard- und Software	9	4.8	Löschung der digitalen Archivbestände nicht vor Ablauf der Aufbewahrungsfrist	16
3.2	Zuständigkeiten	10	5	Mitgeltende Unterlagen	16
3.3	Organisation und Internes Kontrollsystem	11	6	Änderungshistorie	16
3.4	Datenschutz	12	7	Glossar	17

Tax Compliance

CMS	a.	Definition
Compliance	b.	Sinn und Zweck
Management	c.	Vorteile
System	d.	Dokumentation
	e.	Anwendungsbereich
	f.	Nachweis der Wirksamkeit
	g.	Leitbild und Elemente

a. Definition



Compliance	=	Ausrichtung unternehmerischen Handelns an Gesetzen und Richtlinien (Regeltreue bzw. Regelkonformität)
Tax Compliance	=	Vermeidung von Verstößen gegen Steuergesetze

b. Sinn und Zweck

vollständige und zeitgerechte Erfüllung steuerlicher Pflichten

c. Vorteile



keine gesetzliche Verpflichtung, aber...

- Indiz, dass gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder einer Leichtfertigkeit sprechen kann
- Geschäftsleitung folglich ggf. nicht mehr mit Privatvermögen haftend (Enthftung)
- Vermeidung von Geldbußen und Regressansprüchen
- kann zur Steuerminimierung beitragen / Identifizierung von Einsparpotential
- Verringerung von Steuernachzahlungen infolge steuerlicher Außenprüfungen (stl. AP)
- Beschleunigung von stl. AP durch erhöhte Transparenz
- ...

d. Dokumentation



Ausgangslage:

- Abgabe fehlerfreier Steueranmeldungen und Steuererklärung eigentlich eine Selbstverständlichkeit für den ordentlichen Kaufmann

Problem:

- es mangelt hier häufig an einer Dokumentation und geregelter Überwachung
- in zunehmendem Maße erwarten Gesetzgebung, Rechtsprechung und FinV, dass der Stpfl. ein an Tax-CMS ausgerichtetes Handeln auch beweisen kann

Lösung:

- dieser Nachweis ist durch eine Verfahrensdokumentation sowie regelmäßige Kontrollen zu führen

e. Anwendungsbereich



Frage:

Welche Steuerarten sind betroffen?

Antwort:

ALLE! Neben den Ertragsteuern (EST, KST, GewST) und der UST auch die LST.

Frage:

Ist jeder Unternehmer betroffen?

Antwort:

JA! Unverzichtbar ist stets ein Mindestmaß an (Verfahrens-)Dokumentation. Abhängig von Unternehmensgröße und der Komplexität der Geschäftsabläufe kommen umfänglich definierte Tax-CMS oder eine auf Mindestanforderungen ausgerichtete Dokumentation zum Einsatz.

e. Nachweis der Wirksamkeit



Frage:

Wie kann der Nachweis eines angemessenen und wirksamen Tax-CMS geführt werden?

Antwort:

- (noch) keine gesetzlichen Regelungen
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) mit Praxishinweis, der eine wichtige Interpretationshilfe / Richtschnur darstellt (IDW PS 980)
- als weitere Hilfestellung: Hinweise der Bundessteuerberaterkammer (online frei verfügbar)

f. Leitbild und Elemente

Leitbild z.B.

- ✓ die mit den stl. Aufgabenstellungen betrauten Mitarbeiter sind verantwortlich für die Übermittlung fehlerfreier Anmeldungen / Erklärungen

Prozesskomponenten

- ✓ Berichtsstruktur
(wer berichtet wem gegenüber)
- ✓ Meldepflichten
(insb. bei risikoreichen Konstellationen)
- ✓ Vertretungs- und Urlaubsregelungen
(Sicherstellung stl. relevanter Prozesse)
- ✓ Unterschriftenregelung
- ✓ Schulungsmaßnahmen und Wissensmanagement

Beachte:

Die Qualität eines Tax-CMS hängt maßgeblich von internen Kontrollen ab!

GoBD und Tax Compliance



Inhaltsübersicht

I. Zulässigkeit einer Außenprüfung

II. Fallauswahl

III. sachlicher und zeitlicher Umfang

IV. Prüfungsgrundsätze und -durchführung

V. Schwerpunkte und Methodik

VI. Mitwirkungspflichten

VII. GoBD und Tax Compliance

VIII. Schlussbesprechung und Bericht

Schlussbesprechung und Bericht



- ✓ Recht auf eine Schlussbesprechung, und zwar IMMER
- ✓ Gelegenheit, einzelne PF nochmals zusammenfassend zu erörtern
- ✓ Anwendung des Instrumentes der „tatsächlichen Verständigung“ möglich



- ✓ über das Ergebnis der Außenprüfung ergeht bei Änderung von Besteuerungsgrundlagen ein schriftlicher Prüfungsbericht
- ✓ auf Antrag Vorabübersendung vor Auswertung
- ✓ Stellungnahme möglich
- ✓ nicht jedoch ein Rechtsbehelfsverfahren (Gegenstand = berichtigte Steuerbescheide)

Schlussbesprechung und Bericht

BMF-Schreiben vom 30.07.2008: Grundsätze zur tatsächlichen Verständigung



- ✓ ein für die Besteuerung entscheidungsrelevanter SV nur unter erschwerten Umständen ermittelbar
- ✓ d.h. Arbeits- oder Zeitaufwand nicht mehr vertretbar
- ✓ setzt die Beteiligung eines Sachgebietsleiters voraus
- ✓ Fertigung eines Protokolls und Unterzeichnung aller Beteiligten



- ✓ alle Beteiligten sind an die vereinbarte Tatsachenbehandlung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gebunden
- ✓ die in der tV vereinbarte Tatsachenbehandlung ist späteren Rechtsstreitigkeiten grds. entzogen
- ✓ nur unwirksam, wenn unter Ausübung unzulässigen Drucks auf den Stpfl.

Schlussbesprechung und Bericht

Schätzung ist **einzelfall-bezogen** und mit Augenmaß vorzunehmen!

Sie muss **schlüssig**, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein!

Sie muss die größtmögliche Wahrscheinlichkeit der **Richtigkeit** haben!

zahlenmäßiges Ergebnis muss auf Schlüssigkeit hin **kontrollierbar** sein!

Je **schwerwiegender** die Bf.-Mängel, desto **größer** kann die Methode sein!

Schlussbesprechung und Bericht

Frage:

Wie hoch darf eine Schätzung aufgrund von GoBD-Mängeln sein?

Antwort:

Es sind keine allgemein gültigen Aussagen dazu möglich. Entscheidend sind nämlich immer die Umstände des Einzelfalls. Als Orientierungshilfe können u.a. folgende Urteile dienen:



- **FG Köln**, Urteil vom 2.5.2007, 5 K 4125/06
trotz gravierender Fehler „nur“ 5 %-Hinzuschätzung
- **FG Düsseldorf**, Urteil vom 26.03.2012, 6 K 2749/11
8 % angesichts der Schwere der Buchführungsmängel
- **FG Düsseldorf**, Urteil vom 28.07.2009, 15 K 829/06
Sicherheitszuschlag von 20 %
- **Thüringer FG**, Urteil vom 30.01.2013, 3 K 212/11
Sicherheitszuschlag von 10 %
- **FG Rheinland-Pfalz**, Urteil vom 30.08.2000, 1 K 3051/98
Sicherheitszuschlag von 2,5 %

Schlussbesprechung und Bericht

Merke:

Aktuelle BFH-Rechtsprechung lässt eine einheitliche Linie erkennen, die besagt, dass das Ergebnis einer Schätzung schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein muss. Vgl.

BFH-Urteil vom 20.03.2017 (X R 11/16)

BFH-Beschluss vom 26.02.2018 (X B 53/17)



Feststellungslast = Finanzamt!

Es ist darzulegen, warum ein einheitlicher Zuschlagsatz von z.B. 10 % auf die Erlöse der Realität nahekommen kann.

Schlussbesprechung und Bericht



Betriebsprüfungen im Mittelstand

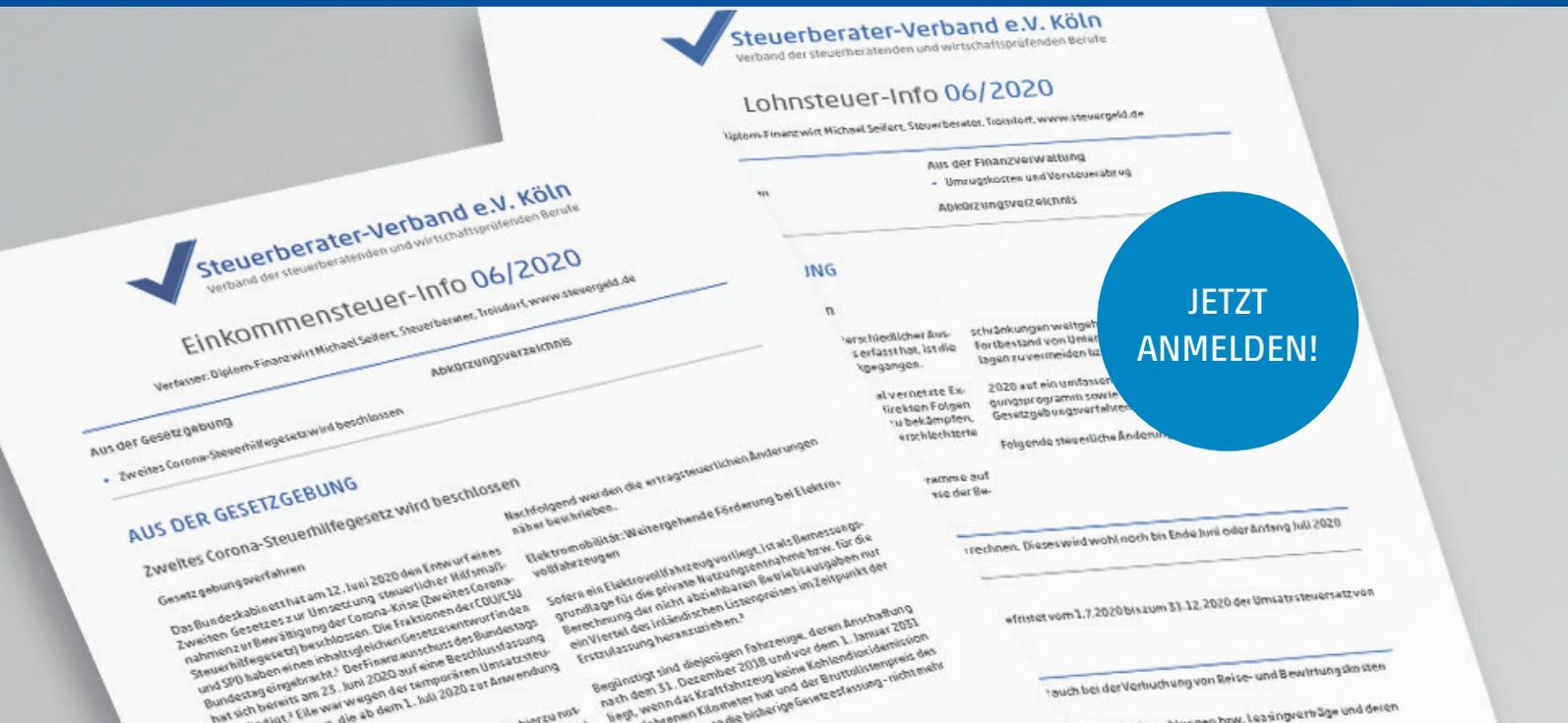


Betriebsprüfungen im Mittelstand



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Die Info-Newsletter



Für Steuerberater und Mitarbeiter bietet der Steuerberater-Verband e.V. Köln einen besonderen Service: Die Newsletter „Lohnsteuer-Info“ und „Einkommensteuer-Info“, die jeweils monatlich exklusiv für Mitglieder und deren Mitarbeiter erscheinen.

Das Lohnsteuerrecht und das Einkommensteuerrecht sind kompliziert und detailliert. Fortdauernd sind Änderungen aus der Gesetzgebung, der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung zu beachten. Hier helfen die neuen kostenlosen Newsletter, die Sie monatlich mit wichtigen Informationen versorgen und Sie somit auf dem aktuellen Stand halten.

Melden Sie sich an und profitieren Sie regelmäßig von aktuellem Fachwissen. So sind Sie immer auf dem neuesten Stand.

Hinweis

Melden Sie sich einfach über die Website an:

www.stbverband-koeln.de ,

dort „Service“/„Info-Newsletter“.

Hier finden Sie auch ein Probeexemplar der neuen Info-Newsletter.



Steuerberater-Verband e.V. Köln
Von-der-Wettern-Straße 17 · 51149 Köln
per Telefax: 02203 993099

Kontaktdaten

Vor- und Nachname

Name der Kanzlei

Straße/Nr.

PLZ/Ort

Telefon

E-Mail

Newsletter

Lohnsteuer-Info Einkommensteuer-Info

Der Steuerberater-Verband e.V. Köln verarbeitet Ihre Daten zu Ihrer Betreuung im Rahmen der Mitgliedschaft, ggf. auch unter Einsatz von Dienstleistern. Darüber hinaus erhalten Sie von uns (Fach-)Informationen und Ankündigungen von Veranstaltungen, die der Verband selbst oder dessen Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht durchführen. Der Verwendung Ihrer Daten zu Werbezwecken können Sie jederzeit unter datenschutz@stbverband-koeln.de widersprechen. Weitere Hinweise zum Datenschutz erhalten Sie unter www.stbverband-koeln.de/menu_aktuelles/content/koeln/datenschutz.htm.

Datum/Unterschrift

Unterschrift

PRAKTIKER-SEMINARE 09 | 2021 – 06 | 2022



ANMELDEN IST GANZ EINFACH

akademie-praktiker.de

Wir bieten Ihnen mit dieser Seminarreihe erstmals drei Pakete an, über die Sie Ihre eigenen Vorlieben bei uns einbuchen können.

Für Mitglieder des Steuerberater-Verbandes e.V. Köln, die nach dem 01.07.2019 zugelassen wurden, ermäßigen sich die Gebühren pro Paket jeweils um 150,00 €



Paket **DIGITAL**

Dieses Paket umfasst die zeit- und ortsunabhängige Nutzung des ONLINE-MODULS sowie ein Live-Termin pro Monat.

650,00 €

* 500,00 €



Paket **LOKAL**

Dieses Paket umfasst zehn klassische Präsenztermine an Ihrem Lieblingsort in unserem Verbandsbezirk.

850,00 €

* 700,00 €



Paket **PREMIUM**

Dieses Paket umfasst das Leistungsspektrum der Praktiker DIGITAL und LOKAL und bietet somit die gesamte Bandbreite. Sie können so flexibel jeden Monat entscheiden, ob Sie online oder vor Ort teilnehmen.

950,00 €

* 800,00 €