



Aktuelle Entwicklungen im Bereich der digitalen BP

10. SYMPOSIUM
STEUERN UND
WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

Münster, 20. Oktober 2017
Dr. Franziska Peters, Richterin am Finanzgericht Münster



A. Einleitung

- Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016, BGBl. I 2016, S. 1679
 - Verstärkung der ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung und deren Verifikation durch den Einsatz von Risikomanagement-Systemen (§ 155 Abs. 4 AO n.F., § 88 Abs. 5 AO n.F.)
 - Wandlung von Belegvorlagepflichten in Belegvorhaltepflichten (bspw. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG n.F., § 50 EStDV n.F.)



A. Einleitung

- Zunahme von Besteuerungsfällen, in denen eine erstmalige Sachverhaltsprüfung in der BP erfolgt
- Verschiebung der Verantwortlichkeit für die Sachverhaltsaufklärung zu Lasten des Steuerpflichtigen
- Geänderte Prüfungsvorbereitung
 - Digitale Ermittlung von Prüf- und Risikofeldern
 - SRP



A. Einleitung

- Reaktion auf (mögliche) Kassenmanipulationen durch Gesetzgebung und Verwaltung:
 - Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016, BGBl. I 2016, S. 3152
 - Flächendeckende Anwendung mathematisch-statistischer Prüfungsmethoden wie der sog. „Summarischen Risikoprüfung“ durch die Finanzverwaltung zur Überprüfung digitaler Buchführungsdaten der Steuerpflichtigen



B. Außenprüfung digital – Datenzugriff



- **Ausgangspunkt:** Pflicht zur Vorlage elektronischer Daten gemäß § 147 Abs. 6 AO („digitale BP“)
- Umfang des Datenzugriffs richtet sich nach Umfang der **Aufbewahrungspflicht** iSv § 147 Abs. 1 AO, die wiederum **Aufzeichnungspflicht** voraussetzt (BFH BStBl. II 2010, 452)
 - FiBu, Lohn- und Anlagenbuchhaltung (§ 147 Abs. 1 Nr. 1 AO)
 - Digitalisierte Unterlagen mit Besteuerungsrelevanz, z.B.
 - Kassenzettel/Kassenstreifen/Z-Bons § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO
 - Speisekarten im Gaststättengewerbe
 - Schichtzettel im Taxi-Gewerbe
- **Nicht:** Private Vorgänge und freiwillig aufbewahrte Unterlagen

B. Außenprüfung digital – Datenzugriff



- **BFH BStBl. II 2015, 519 („Apotheker-Fall“)**
 - Aufbewahrungspflicht gemäß § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO umfasst die mit Hilfe einer PC-Kasse einzeln aufgezeichneten Bareinnahmen
 - Trotz fehlender gesetzlicher Verpflichtung zur Verwendung einer PC-Kasse keine freiwilligen Aufzeichnungen
 - Datenzugriffsrecht aus § 147 Abs. 6 AO umfasst dementsprechend auch die Daten aus vorgelagerten (Kassen-) Systemen

B. Außenprüfung digital – Gesetzlicher Schutz vor Kassenmanipulationen

Die Justiz des Landes
Nordrhein-Westfalen



- **Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016, BGBl. I 2016, S. 3152**
- Ziel: Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der rechtsstaatlichen Erfordernisse des Steuervollzugs durch Sicherstellung der Unveränderbarkeit digitaler Grundaufzeichnungen („**Gläserne Kasse**“)
- Weiterhin keine Pflicht zur Verwendung einer elektronischen Registrierkasse (BMF BStBl. I 2014, 1450)
- Bistlang BMF BStBl. I 2014, 1450 „GoBD“

B. Außenprüfung digital – Gesetzlicher Schutz vor Kassenmanipulationen



- **Ab Inkrafttreten:**
 - Einzelaufzeichnungspflicht bei Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme (§ 146 Abs. 1 AO n.F.)
 - Ausnahme Vielzahl von Bargeschäften bei Verwendung einer offenen Ladenkasse
 - Entspricht bislang geltender Rechtslage, vgl. BFH BStBl. II 2015, 519
 - Regelung hat klarstellenden Charakter
 - Zugriffsrecht auch auf Daten, die sich bei einem Dritten (bspw. Steuerberater oder Finanzbuchhalter) befinden (§ 146 Abs. 6 Satz 3 und 4 AO n.F.)

B. Außenprüfung digital – Gesetzlicher Schutz vor Kassenmanipulationen

Die Justiz des Landes
Nordrhein-Westfalen



- **Ab 01.01.2018:** Kassen-Nachschau (§ 146b AO n.F.)
 - Keine Ankündigung, Übergang zur Außenprüfung möglich
 - Gilt auch für offene Ladenkassen
 - Vergleichbar USt-Nachschau und LSt-Nachschau

B. Außenprüfung digital – Gesetzlicher Schutz vor Kassenmanipulationen



- **Ab 01.01.2020:** Ordnungsvorschrift für elektronische Aufzeichnungssysteme (§ 146a AO n.F.)
 - Anlehnung an „GoBD“ des BMF (BStBl. I 2014, 1450)
 - Einzelaufzeichnungspflicht für Geschäftsvorfälle und „andere Vorgänge“
 - Vorgänge, die sich unmittelbar durch Betätigung der Kasse erfolgen, unabhängig davon, ob sich daraus ein Geschäftsvorfall entwickelt
 - Erstreckung der Aufzeichnungspflichten bspw. auf Trainingsbuchungen, Storni, erstellte Angebote
- Übergangsregelung bis 31.12.2022

B. Außenprüfung digital – Gesetzlicher Schutz vor Kassenmanipulationen



- **Ab 01.01.2020:** Ordnungsvorschrift für elektronische Aufzeichnungssysteme (§ 146a AO n.F.)
 - Schutz elektronischer Aufzeichnungssysteme durch **zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung** bestehend aus Sicherheitsmodul, Speichermedium und digitaler Schnittstelle (Einzelheiten KassenSichV)
 - Noch geltende Rechtslage: § 146 Abs. 4 AO
 - Excel-Kassenbuch reicht nicht aus
 - Sicherung der Aufzeichnungen in digitaler Form für die Dauer der Aufbewahrungsfristen
 - Auch nach Verkauf oder Verschrottung der Hardware!
 - Belegausgabepflicht
 - Mitteilungspflichten
 - Neue OWi-Tatbestände (§ 379 Abs. 1 und Abs. 4 AO n.F.)

B. Außenprüfung digital – Gesetzlicher Schutz vor Kassenmanipulationen



- Rechtssicherheit durch gesetzliche Regelung der Form des Manipulationsschutzes
 - BMF BStBl. I 2014, 1450 lehnt Bindungswirkung von Zertifikaten oder Testaten Dritter ausdrücklich ab
- Erweiterung der Mitwirkungspflichten
- Verstöße gegen Aufzeichnungs- und Zertifizierungspflichten begründen Schätzungsbefugnis, §§ 162 Abs. 2, 158 AO
 - Einzelfallbezogene Gewichtung (BFH BStBl. II 2015, 743)
 - Verstoß Zertifizierungspflicht: (Niedriger) Sicherheitszuschlag, wenn keine Anhaltspunkte für tatsächliche Manipulationen
 - Verstoß Aufzeichnungs- und Zertifizierungspflicht: Gravierender Mangel, der Buchführung ihre Nachvollziehbarkeit nimmt und zur (Voll-) Schätzung berechtigt

B. Außenprüfung digital – Gesetzlicher Schutz vor Kassenmanipulationen

Die Justiz des Landes
Nordrhein-Westfalen



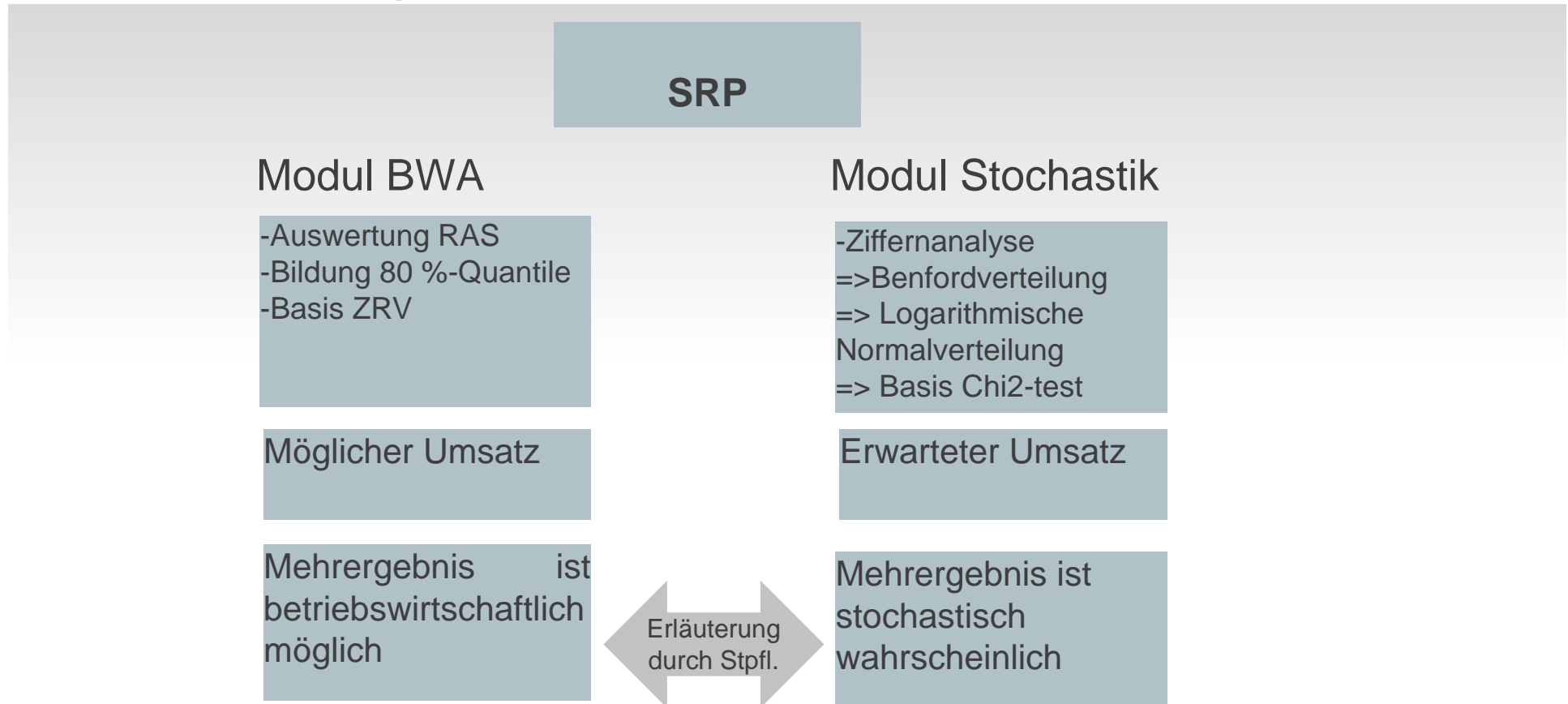
- Bis zum Inkrafttreten Berufung der FinVerw auf GoBD, danach
 - Einzelaufzeichnungspflicht
 - Aufbewahrung in Papierform reicht nicht aus
- Problem: Wahl der „richtigen“ Kasse
- Spätestens ab 01.01.2017 Beachtung der Kassenrichtlinie
 - Weiterverwendung der Kasse bis 31.12.2022 zulässig!
- Maßgeblich sind die konkreten technischen Aufzeichnungsmöglichkeiten des eingesetzten Kassensystems
- Bis zum 31.12.2019 keine Verpflichtung zur digitalen Speicherung!
- Außerdem: Gewichtung des „Mangels“ im Einzelfall

B. Außenprüfung digital – Summarische Risikoprüfung



- Zunehmende Anwendung mathematisch-statistischer Prüfungsmethoden zur Verprobung und Überprüfung der Buchführungsmassedaten und Aufdeckung von Manipulationen
- Auswertung digitaler Buchführungsdaten und graphische Darstellung der Ergebnisse
- Ermittlung von Abweichungen zwischen „Beobachtung“ und „Erwartung“
 - Aus den betrieblichen Daten des Steuerpflichtigen wird eine Spannweite des „Normalen“ herausgelesen (FG Hamburg v. 26.08.2016, 6 V 81/16, juris zur Quantilsschätzung)
- Abweichungen sind lt. FinVerw vom Steuerpflichtigen zu erläutern
- Insbesondere: **„Summarische Risikoprüfung“ (SRP)** für bargeldintensive Betriebe

B. Außenprüfung digital – Summarische Risikoprüfung

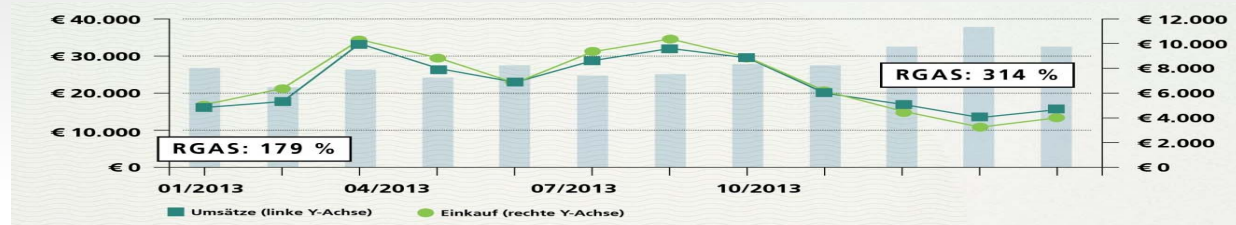


B. Außenprüfung digital – Summarische Risikoprüfung

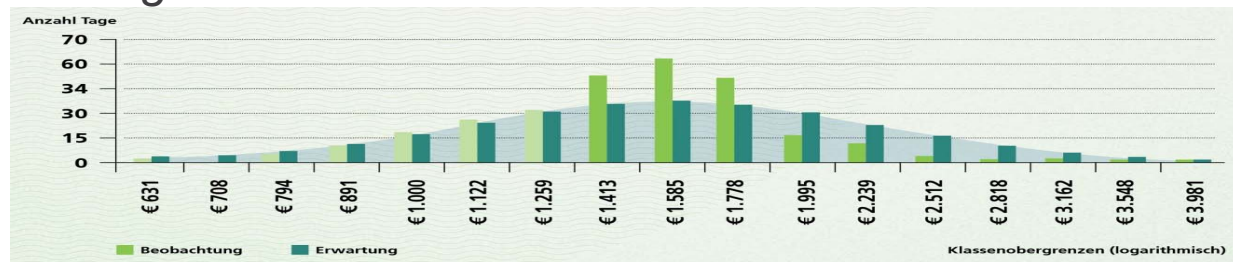


Darstellungsbeispiele laut FinVerw:

Warenzeitreihe



Häufigkeiten der Bareinnahmen



Quelle: Wähnert, Datev-Magazin 04/16

B. Außenprüfung digital – Summarische Risikoprüfung



- Anwendungsbereiche laut Finanzverwaltung:
 - Ermittlung von Prüffeldern bei der Prüfungsvorbereitung
 - Verprobung von erklärten Umsätzen und Gewinnen
 - Verwerfung einer formell ordnungsgemäßen Buchführung
 - Schätzung der Höhe nach
 - Aufdeckung steuerschädlicher Gestaltungen
 - Nachweis vorsätzlicher Einnahmenverkürzungen

B. Außenprüfung digital – Summarische Risikoprüfung



- Kritikpunkte:
 - Rechnerisch-technische Überlegenheit der Finanzverwaltung als „Herrin der Methode“ trotz Datenkenntnis des Steuerpflichtigen
 - Datenflut
 - Faktische Beweislastumkehr entgegen § 158 AO („Exkulpation“)
 - Rechnerische oder grafische Ergebnisse stellen für sich genommen keine tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen dar (*Kulosa*, DB 2015, 1797, 1799; FG Berlin-Brandenburg v. 24.08.2016, 5 V 5089/16, juris zur Quantilsschätzung)
 - Quantilsschätzung entfaltet – wenn auch abgeschwächt – ebenso eine Hebelwirkung wie der Zeitreihenvergleich

B. Außenprüfung digital – Summarische Risikoprüfung



- Kooperationsprinzip (BFH BStBl. II 1989, 462)
 - Information über Differenzierungsmöglichkeiten durch den Prüfer
 - Berücksichtigung der individuellen betrieblichen Verhältnisse (BFH X B 16/17)
 - Schwankungen bei Einkaufspreise
 - Änderungen in der Betriebsstruktur
 - Sonderangebotsaktionen
 - Saisonbetriebe
 - **Aber:** Erfüllung der eigenen Mitwirkungspflichten! (BFH X B 16/17)

B. Außenprüfung digital – Summarische Risikoprüfung



- Transparenz der Prüfungsfeststellungen (BFH BStBl. II 2015, 743)
 - Umfang der ausgewerteten betrieblichen Daten, die Rechenschritte und die graphischen Ergebnisse müssen vom Prüfer erläutert werden
 - Einsicht in die digitalen Formatvorlagen („Bedienungsanleitung“)
 - Einzelfallbezogene Gewichtung der ermittelten Abweichungen

B. Außenprüfung digital – Summarische Risikoprüfung



- Beachtung der gesetzlichen Beweislastverteilung (§ 158 AO)
 - Rechnerische oder grafische Ergebnisse stellen für sich genommen keine tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen dar
 - Mathematische Grundannahmen der SRP sind nicht unumstritten
 - Anwendung der BFH-Grundsätze zum ZRV auf die Quantilsschätzung (BFH X B 16/17)
 - Die gesetzliche Vermutung des § 158 AO kann allein durch die Ergebnisse einer SRP nicht erschüttert werden
 - Im Zweifel: Einholung eines mathematisch-statistischen SV-Gutachtens durch das FG

B. Außenprüfung digital – Summarische Risikoprüfung



- Eignung als Schätzungsmethode? (Vgl. BFH X B 16/17)
 - Liegen formelle Mängel vor, sind materielle Mängel aber nicht konkret nachgewiesen, ist die Quantilsschätzung als Bestandteil der SRP im Verhältnis zu anderen Schätzungsmethoden, die auf betriebsinternen Daten aufbauen (wie bspw. einer Ausbeutekalkulation) nachrangig
 - Fehlt die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und bestehen auch Anhaltspunkte für materielle Fehler von Gewicht (bspw. nachweislich unversteuerte Betriebseinnahmen oder nicht gebuchte Wareneinkäufe), können die Ergebnisse der Quantilsschätzung als Bestandteil der SRP herangezogen werden, wenn sich im Einzelfall keine andere Schätzungsmethode aufdrängt
- Im Zweifel: Gerichtliche Klärung herbeiführen!

C. Steuerstrafrechtliche Überlegungen – Anfangsverdacht



- Einleitung Steuerstrafverfahren in der BP bei „zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkten“ für eine Straftat, § 152 Abs. 2 StPO
- Kein Ermessen, aber Beurteilungsspielraum
 - Koordinierter Ländererlass v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 829
 - Rechtmäßiges Alternativverhalten?
- Hebelwirkung mathematisch-statistischer Schätzungsmethoden wie ZRV oder Quantilsschätzung
- „Vorermittlungen“ der Finanzbehörde zur Ermittlung weiterer Anhaltspunkte für eine vorsätzliche Verkürzung („Offenes Visier“)

C. Steuerstrafrechtliche Überlegungen – SRP



- Laut FinVerw sind die Ergebnisse der SRP grds. zur Ermittlung einer vorsätzlichen Steuerverkürzung geeignet (vgl. bspw. *Wähnert*, Stbg 2015, S. 92)
- Aber: SRP ermittelt rechnerische und grafische Auffälligkeiten
 - § 152 Abs. 2 StPO verlangt „tatsächliche Anhaltspunkte“
 - Durch Schätzung sollen Tatsachen ermittelt werden, von deren Richtigkeit der Tatrichter überzeugt ist (BGH wistra 2016, 363)
- Zumindest: Aussetzung des Strafverfahrens gemäß § 396 AO, um Überprüfung der Reichweite der SRP durch die Finanzgerichte zu ermöglichen

D. Zusammenfassung



- Eine vollautomatische Steuerveranlagung mit automatisierter Verifikation verschiebt einseitig die Verantwortlichkeit für die Sachverhaltsaufklärung
- Verstärkung durch neue Aufzeichnungs- und Zertifizierungspflichten
- Ergebnisse SRP erschüttern nicht Verm.-Wirkung § 158 AO
- Erstmalige Durchsetzung des Kooperationsprinzips in der BP durch transparente Prüfungsfeststellungen und Beachtung von § 158 AO
- Vorermittlungen bei der Prüfung eines strafrechtlichen Anfangsverdachts
- Im Zweifel: Aussetzung des Strafverfahrens gemäß § 396 AO