

Die steuerliche Außenprüfung

Die steigende Zahl von Betriebsprüfern, die daraus wiederum resultierende Zahl von Betriebsprüfungen und die steigenden Mehrergebnisse auf Grund von Außenprüfungen sind Anlass genug, das Thema „Steuerliche Außenprüfung“ für den Arzt / Zahnarzt eingehend zu beleuchten. Die steuerliche Außenprüfung dient „vornehmlich dem Ziel, Steuergerechtigkeit durch gerechte Vollziehung der Steuergesetze zu verwirklichen“. Die Vermittlung der steuerlichen Verhältnisse allein durch den Innendienst wird als nicht ausreichend angesehen. Zusätzliche Kontrollen durch Außenprüfungen zur Sicherung des Steueranspruchs werden als notwendig erachtet. Außenprüfungen beinhalten einen intensiven Eingriff in die Sphäre des Steuerzahlers. Dieser muss seine Rechte und Pflichten kennen. Er muss nicht nur seine eigenen Rechte und Pflichten kennen, sondern auch die des Prüfers. Im Rahmen der Ermessensausübung sind die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit der Mittel und des geringst möglichen Eingriffs zu beachten.

1. Arten der Außenprüfungen

Das Steuerrecht kennt folgende Arten der Außenprüfungen:

- allgemeine oder abgekürzte Außenprüfung (= Betriebsprüfung),
- besondere Außenprüfungen, (Lohnsteueraußenprüfung, Umsatzsteuer-Sonderprüfung),
- Steuerfahndung (keine Außenprüfung im strengen Sinne).

2. Umfang der Außenprüfung

2.1 Zulässigkeit einer Außenprüfung

Eine Außenprüfung ist gemäß § 193 Abs. 1 AO zulässig bei:

- Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft,
- Einkünften aus Gewerbebetrieb,
- **Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit.**

Eine Außenprüfung ist gemäß § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO zulässig bei einer

- Verpflichtung des Steuerpflichtigen, für Rechnung eines anderen Steuern zu entrichten oder Steuern einzubehalten und abzuführen.

Eine Außenprüfung ist gemäß § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO zulässig, wenn

- die für die Besteuerung erheblichen Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und eine Prüfung an Amtsstelle nach Art **und** Umfang des zu prüfenden Sachverhalts nicht zweckmäßig ist.

2.2 Sachlicher Prüfungsumfang

Der sachliche Prüfungsumfang ergibt sich aus § 194 AO. Ein besonderer Anlass braucht nicht zu bestehen. Die Voraussetzungen für eine Prüfung müssen im Zeitpunkt des Erlasses der Prüfungsanordnung für den zu prüfenden Zeitraum vorliegen. Geprüft werden:

- die steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen für die in der Prüfungsanordnung genannten Steuerarten.

Beispiel:

Die Prüfung der Steuerart Einkommensteuer umfasst nicht nur die Einkünfte aus der freiberuflichen Tätigkeit, sondern auch solche aus Vermietung und Verpachtung, aus Kapitalvermögen, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Kinderfreibetrag, Ausbildungsfreibetrag usw.

- die steuerlichen Verhältnisse einer **Gemeinschaftspraxis** für die in der Prüfungsanordnung genannten Steuerarten.

Die Verhältnisse der Gesellschafter werden nur soweit geprüft, als diese Verhältnisse für die zu überprüfenden einheitlichen Feststellungen von Bedeutung sind.

Hinweis:

Um eine voll umfängliche Prüfung auch der Gesellschafter sicherzustellen, erlässt die Betriebsprüfungsstelle Prüfungsanordnungen sowohl an die Gemeinschaftspraxis als auch an ihre Gesellschafter.

- die steuerlichen Verhältnisse des Ehegatten des Zahnarztes / Arztes:
 - nach § 193 Abs. 1 AO nur auf Grund eigenständiger Prüfungsanordnung, wenn in dessen Person die Zulässigkeitsvoraussetzungen erfüllt sind.
 - nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO nur auf Grund eigenständiger Prüfungsanordnung, wenn die Voraussetzungen in der Person des Ehegatten vorliegen und in der Prüfungsanordnung schriftlich begründet werden.

2.3 Zeitlicher Prüfungsumfang

Die Finanzbehörden bestimmen den Umfang der Außenprüfung nach pflichtgemäßem Ermessen.

Im Wesentlichen richtet sich der zeitliche Umfang auch nach der Einordnung des Betriebes in so genannte Größenklassen. Die Größenklassen spiegeln eine gewisse Prüfungsrelevanz wider.

Einheitliche Abgrenzungsmerkmale für den 20. Prüfungsturnus (1.1.2010)				
Betriebsart ¹⁾	Betriebsmerkmale in €	Großbetriebe (G)	Mittelbetriebe (M)	Kleinbetriebe (K)
		über		
Freie Berufe (FB)	Umsatzerlöse oder steuerlicher Gewinn über	4.300.000 €	790.000 €	160.000 €
		540.000 €	123.000 €	34.000 €
Fälle mit bedeutenden Einkünften (bE)	Summe der positiven Einkünfte gem. § 2 Absatz 1 Nrn. 4-7 EStG (keine Saldierung mit negativen Einkünften)	über 500.000 €		

Während bei Großbetrieben der jeweilige Prüfungszeitraum an den vorhergehenden Prüfungszeitraum grundsätzlich anschließen soll, um eine durchgehende Prüfung sämtlicher Veranlagungszeiträume zu erreichen, wird für die übrigen Betriebe lediglich gefordert, dass ein Prüfungszeitraum nicht mehr als 3 zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfasst. In der Praxis der Außenprüfung spiegeln sich diese Anforderungen im Prüfungsturnus

wider, also dem Zeitraum, der durchschnittlich vergeht, bis ein Betrieb wieder einer Außenprüfung unterliegt. Der Prüfungsturnus differiert sehr stark für die einzelnen Größenklassen. Rechnerisch wird ein Großbetrieb alle 4,36 Jahre geprüft, ein Kleinstbetrieb hingegen alle 91,94 Jahre. Im Durchschnitt aller Größenklassen liegen 40,63 Jahre zwischen den Außenprüfungen.

Prüfungsturnus im Berichtszeitraum 1. Januar 2009 – 31. Dezember 2009

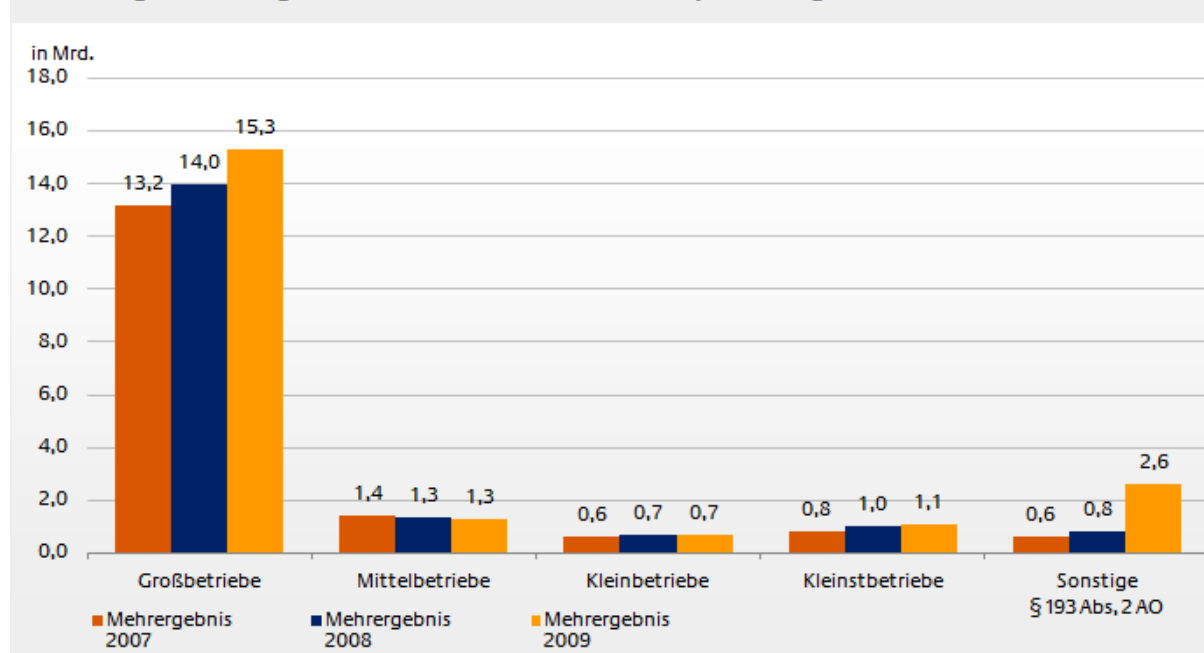
Größenklasse	Großbetriebe (G)	Mittelbetriebe (M)	Kleinbetriebe (K)	Kleinstbetriebe (Kst)	Durchschnitt
Prüfungsturnus in Jahren	4,36	13,74	26,16	91,94	40,63

2.4 Prüferinsatz und Mehrergebnis der Außenprüfung

Prüferinsatz und Mehrergebnis der Außenprüfung

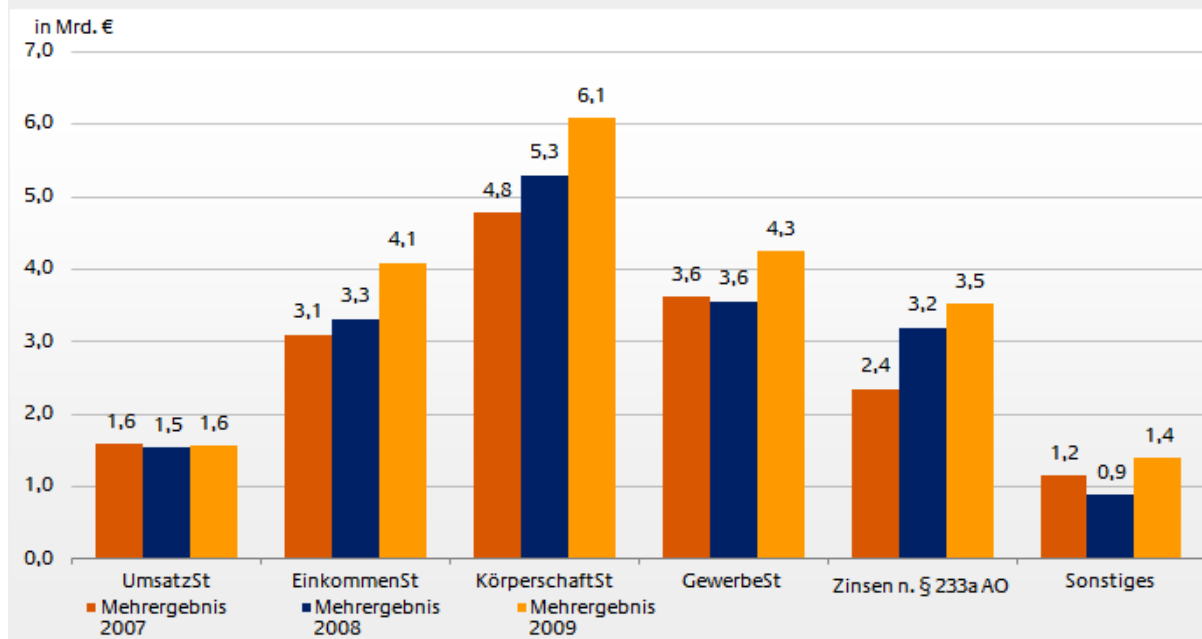
In den Betriebsprüfungen der Länder waren im Jahr 2009 bundesweit 13 332 Prüfer im Einsatz. Sie erzielten ein Mehrergebnis von 20,9 Mrd. € (2008: 17,8 Mrd. €; 2007: 16,6 Mrd. €), dies sind durchschnittlich 1,6 Mio. € je Prüfer. Auf die Prüfung der Großbetriebe entfiel ein Mehrergebnis von 15,3 Mrd. €, dies sind im Durchschnitt circa 392.200 € je geprüftem Betrieb. Die Prüfung der Kleinstbetriebe erbrachte ein Mehrergebnis von 1,1 Mrd. € beziehungsweise ca. 15.400€ je geprüftem Betrieb (vgl. Abbildung 1).

Abbildung 1: Mehrergebnis nach Größenklassen im Dreijahresvergleich



Bei der Aufschlüsselung des Mehrergebnisses nach Steuerarten (vgl. Abbildung 2), tritt die Körperschaftsteuer mit 6,1 Mrd. € wie in den beiden Vorjahren deutlich hervor. Neben der Gewerbesteuer und der Einkommensteuer haben aber auch die Zinsen nach § 233a AO mit 3,5 Mrd. € einen erheblichen Anteil am Mehrergebnis. Die Verzinsung nach § 233a AO (Vollverzinsung) schafft einen Ausgleich dafür, dass die Steuern ungeachtet des gleichen gesetzlichen Entstehungszeitpunkts zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und erhoben werden. Der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, und endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird.

Abbildung 2: Mehrergebnis nach Steuerarten im Dreijahresvergleich



3. Vorbereitenden Maßnahmen zur Einleitung der Betriebsprüfung

3.1 Anordnung der Außenprüfung

Die Anordnung der Betriebsprüfung erfolgt durch die Prüfungsanordnung. Mit ihr erfolgt die Bekanntgabe von Prüfungszeitpunkt und -ort. Grundsätzlich besteht gegen die Anordnung einer Betriebsprüfung die Möglichkeit der Erhebung eines Rechtsbehelfes. Soweit jedoch gegen die o.g. Kriterien nicht verstoßen wird, ist erfahrungsgemäß ein solcher Rechtsbehelf nicht Erfolg versprechend. Im Hinblick auf den Beginn der Außenprüfung kann ein Antrag auf Verlegung gestellt werden. Die Finanzverwaltung soll grundsätzlich eine angemessene Frist zur Vorbereitung auf die Betriebsprüfung gewähren. Die angemessene Frist beträgt bei Großbetrieben in der Regel 4 Wochen und bei Mittelbetrieben 2 Wochen.

3.2 Prüfungsort

Das Betreten von Grundstücken und Gebäuden ist dem Betriebsprüfer während der üblichen Geschäfts- bzw. Arbeitszeiten gestattet, soweit dies erforderlich ist, um im Besteuerungsinteresse Feststellungen zu treffen. Wohnräume dürfen gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden.

Damit ergibt sich die Frage, in welchen Räumen die Prüfung auf Verlangen des Prüfers stattfinden hat.

Grundsatz: Durchführung der Prüfung in den Praxisräumen.

Falls ein geeigneter Raum „nachweislich“ nicht vorhanden ist, erfolgt die Durchführung der Prüfung im privaten Wohnraum, wenn dies möglich ist. Kann eine Prüfung auch hier nicht stattfinden (Einwilligung des Steuerzahlers ist notwendig – siehe oben –), ist die Durchführung der Prüfung „an Amtsstelle“ vorzunehmen. Ein anderer Prüfungsort (Steuerberatungsbüro) soll grundsätzlich nur ausnahmsweise in Betracht kommen. Die Praxis zeigt jedoch, dass in vielen Fällen die Prüfung im Steuerberatungsbüro erfolgt.

3.3 Vorzubereitende Unterlagen

Steuerberater und Arzt / Zahnarzt werden im Vorfeld des Beginns der Betriebsprüfung folgende Unterlagen aufzubereiten haben:

- Verträge allgemein:
Gesellschaftsverträge, Miet- und Pachtverträge, Leasingverträge, Darlehensverträge, Sonstige Verträge
- Verträge mit nahen Angehörigen
Verträge mit minderjährigen Kindern, Ehegattenarbeitsvertrag, Miet- und Pachtverträge
- Gewinnermittlungsunterlagen
Einnahme-Überschussrechnung bzw. Bilanz, Anlageverzeichnis, Belegwesen der Finanzbuchhaltung, Lohnkonten, Investitionszulagenanträge, Berechnungsunterlagen zur Ermittlung steuerlicher Wertansätze

4. Durchführung der Außenprüfung

4.1 Erscheinen des Prüfers zum Prüfungsbeginn

Der Betriebsprüfer hat sich bei Erscheinen unverzüglich auszuweisen und den Beginn der Außenprüfung unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen. Die Prüfung erfolgt während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten.

Mit dem Erscheinen des Prüfers geht automatisch die Möglichkeit des Steuerzahlers unter, eine sog. strafbefreiende Selbstanzeige wegen Steuerhinterziehung abzugeben.

Mit dem Prüfungsbeginn wird der Ablauf der Festsetzungsfrist gehemmt. D.h., dass Steuern für die Prüfungsjahre solange nicht verjähren, bis die Betriebsprüfung abgeschlossen ist. Diese Ablaufhemmung tritt grundsätzlich nur ein, wenn tatsächlich eine Außenprüfung durchgeführt wird. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes fordert hierzu, dass tatsächlich Prüfungshandlungen stattgefunden haben müssen, wenn die Prüfung nicht auf Antrag des Steuerzahlers hinausgeschoben wurde.

Es soll ausreichen, wenn tatsächlich, wenn auch nur stichprobenweise, Prüfungshandlungen für die einzelnen Steuerarten vorgenommen werden.

Auch wird es als ausreichend erachtet, dass nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung mit dem Studium der dem Steuerfall betreffenden Akten begonnen wird.

4.2 Rechte und Pflichten bei der Betriebsprüfung

Betriebsprüfer haben sehr weit gehende Rechte, aber auch Pflichten. Aus der Sicht des Steuerzahlers ist darauf zu achten, dass Betriebsprüfer und Finanzamt ihre Befugnisse nicht überschreiten.

Grundsätzlich erfolgt die Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen. Die Prüfung hat jedoch zu Gunsten wie zu Ungunsten des Steuerpflichtigen zu erfolgen. Die Prüfung soll grundsätzlich eine sachliche Beschränkung der Prüfungstätigkeit auf das Wesentliche und auf Prüfungsschwerpunkte vorsehen. Pflichten, den Steuerpflichtigen fortlaufend über die festgestellten Sachverhalte und ihre Auswirkungen zu unterrichten bestehen seitens des Betriebsprüfers. Dem Steuerzahler ist rechtliches Gehör zu gewähren. Bei all seinen Maßnahmen hat der Betriebsprüfer die Grundsätze über die Verhältnismäßigkeit der Mittel zu beachten. Damit einher geht auch eine zeitliche Beschränkung der Prüfungstätigkeit auf das not-

wendige Maß. Der Steuerzahler ist grundsätzlich zur Mitwirkung bei der Betriebsprüfung verpflichtet. Neben der Auskunftserteilung ist in größerem Umfang Material zur Verfügung zu stellen, als dies im Veranlagungsverfahren der Fall ist. Insbesondere sind Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen und die zum Verständnis dieser Unterlagen erforderlichen Erläuterungen zu geben.

Hinweis: Patientenkartei

Ärzte dürfen die Vorlage der von ihnen geführten Patientenkarteien zwecks Einsichtnahme durch das Finanzamt insoweit verweigern, als darin Eintragungen enthalten sind, auf die sich ihr Recht auf Auskunftsverweigerung erstreckt. Das Finanzamt kann jedoch, wenn es berechnete Zweifel an der Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung des Arztes hat, diesem aufgeben, in geeigneter Form, Auszüge und Zusammenstellungen über die einzelnen Besuche und sonstigen Leistungen aus der Patientenkartei mit Namensangaben über die Nachprüfung zu fertigen, welche sich auf die finanziellen Beziehungen beschränken und die das Auskunftsverweigerungsrecht begründende Tatsachen nicht enthalten. Dabei ist das Auskunftsverlangen des Finanzamtes wie bei allen Ermessensentscheidungen an die Grundsätze von Recht und Billigkeit gebunden.

Beispiel:

Ärztliche Leistungen sind insoweit umsatzsteuerfrei, als ein therapeutisches Ziel dahinter steht. Besteht eine begründete Veranlassung seitens des Betriebsprüfers, dass kein therapeutisches Ziel Gegenstand der Behandlung war (z.B. Schönheitsoperationen aus ästhetischen Gründen), kann der Betriebsprüfer vom Arzt den Nachweis über das therapeutische Ziel durch Vorlage der Patientenkartei fordern; hierbei spielt jedoch der Name und die Anschrift des behandelten Patienten keine Rolle. Der Arzt hat Sorge dafür zu tragen, dass diese Angaben, die dem Arzt-Patienten-Geheimnis unterliegen, dem Betriebsprüfer nicht offenbart werden. Für den Betriebsprüfer ist lediglich die Dokumentation des therapeutischen Ziels für diese Behandlung von Bedeutung.

Beispiel:

Ein Arzt nimmt bei seinen Patienten Darlehen auf. Die Abwicklung der Darlehensverträge zeichnet er in der Patientenkartei auf. Der Arzt beruft sich im Rahmen des Vorlageverlangens seitens des Betriebsprüfers auf das Arzt-Patienten-Geheimnis.

Der Arzt hat in diesem Fall die Arzt-Patienten-Kartei vorzulegen, damit der Betriebsprüfer die finanziellen Verhältnisse überprüfen kann. Der Arzt hat hierbei Sorge dafür zu tragen, dass alle medizinischen Befunde dem Betriebsprüfer nicht offenbart werden. Sie unterliegen dem Arzt-Patienten-Geheimnis.

Überprüfbarkeit der elektronischen Buchführung

Auf Grund der fortschreitenden Entwicklung im Bereich der elektronischen Datenverarbeitung hat der Gesetzgeber es als notwendig angesehen, die Überprüfung der zunehmend papierlosen Buchführungswerke durch die Finanzverwaltung ausdrücklich gesetzlich sicherzustellen. Der Steuerzahler bzw. sein Berater müssen sicherstellen, dass Bücher und sonstige erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern jederzeit während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können. Die Finanzverwaltung hat hierbei 3 verschiedene Formen der Zugriffsmöglichkeit:

- Sie kann vor Ort Einsicht in die gespeicherten Daten nehmen (Nur-Lese-Berechtigung) und selbst das Datenverarbeitungssystem nutzen; sie darf sich hierbei der Hard- und Software des Steuerzahlers / Steuerberaters bedienen (sog. Zugriff Z1).

- Sie kann aber auch den Steuerzahler bzw. seinen Steuerberater zu einer rein technischen Mithilfe auffordern und verlangen, dass er die Daten nach ihren Vorgaben vor Ort in seinem Datenverarbeitungssystem maschinell auswertet (sog. Zugriff Z2).
- Sie kann den Steuerzahler bzw. seinen Steuerberater auch dazu auffordern, ihr die gespeicherten Unterlagen auf einen maschinell verwertbaren Datenträger zu ihrer eigenen Auswertung zu überlassen (sog. Zugriff Z3).

Die Entscheidung, von welcher dieser 3 Möglichkeiten die Finanzverwaltung im Einzelfall Gebrauch macht, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen; ggf. kann sie auch mehrere Möglichkeiten in Anspruch nehmen. Dabei hat sie natürlich den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel zu beachten. Die Kosten des elektronischen Datenzugriffs trägt der Steuerzahler.

Im nächsten Mandantenbrief: Die Prüfungsfelder der Betriebsprüfer beim (Zahn-)Arzt