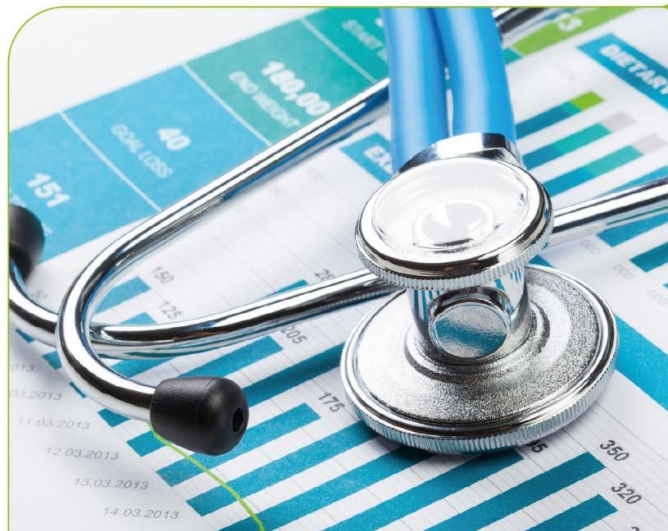


# Die Betriebsprüfung in der Arztpraxis

Ablauf, Prüfungsschwerpunkte und Verhandlungstaktik



**Mandanten-Info**

## **Die Betriebsprüfung in der Arztpraxis**

Vorwort

1 Rahmenbedingungen der Außenprüfung

1.1 Steuerliche Außenprüfung

1.2 Auswahl der Prüffälle

1.3 Ablauf einer Betriebsprüfung

1.3.1 Prüfungsanordnung

1.3.2 Rechtsmittel

1.3.3 Rechtswirkungen der Prüfungsanordnung

1.3.4 Prüfungsort

1.3.5 Berufliche Verschwiegenheitspflicht

1.3.6 Änderungsmöglichkeit

2 Digitale Betriebsprüfung

3 Prüfungsschwerpunkt Gewinnermittlung

4 Prüfungsschwerpunkt Umsatzsteuer

4.1 Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 UStG

4.2 Sachverständigentätigkeit

4.3 IGeL-Leistungen

4.4 Kleinunternehmerregelung

5 Prüfungsschwerpunkt Gewerbesteuer

5.1 Infektion durch gewerbliche Einkünfte

5.2 Infektion durch angestellte Ärzte

5.3 Infektion durch Partner minderen Rechts

6 Prüfungsschwerpunkt Gesellschafterwechsel

7 Schlussbesprechung

7.1 Einigung

7.2 Verbindliche Zusage

7.3 Abschluss der Außenprüfung

7.4 Rechtsbehelfsverfahren

8 Strafverfahren

8.1 Verfahrenseinleitung während der Betriebsprüfung

8.2 Verfahrenseinleitung nach Schlussbesprechung

Der Bundesrechnungshof hat das Bundesfinanzministerium aufgefordert, bei den Ländern dafür zu werben, dass bei Betriebsprüfungen in regelmäßigen Abständen ein Schwerpunkt auf Ärzteprüfungen gelegt wird und dafür Fachprüfer eingesetzt werden. Die Bediensteten in den Finanzämtern sollen sensibilisiert werden, in welchen Fällen sie Steuererklärungen von Ärzten vertieft bearbeiten müssen. Steuerpflichtigen und ihren Beratern würde dadurch signalisiert, dass die Finanzverwaltung diesen Fragen verstärkt nachgeht. Diese Auffassung zeigt Wirkung. Während Arzt- und Zahnarztpraxen in früheren Jahren vielfach ungeprüft blieben, kommt es seitdem auch in Arztpraxen zu regelmäßigen Betriebsprüfungen.

## 1 Rahmenbedingungen der Außenprüfung

### 1.1 Steuerliche Außenprüfung

Mit Einführung der Abgabenordnung 1977 wurde der Begriff „Betriebsprüfung“ durch die Bezeichnung „Außenprüfung“ abgelöst. In der Praxis hält sich dennoch hartnäckig der Begriff der Betriebsprüfung. Statistisch bleibt kaum ein Arzt von ihr verschont. Die Statistik belegt auch, warum Außenprüfungen der Finanzämter ungeliebt sind. Sie führen in der Regel zu erheblichen Steuernachzahlungen.

Außenprüfung ist nur der Oberbegriff für verschiedene Arten von Prüfungen durch die Außendienste der Finanzverwaltung.

#### **Außenprüfung (Betriebsprüfung):**

Die klassische Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO beinhaltet alle Steuerarten. Eine derartige Vollprüfung erstreckt sich bei Ärzten nicht nur auf die freiberuflichen Einkünfte, sondern auch auf die übrigen einkommensteuerlichen Verhältnisse (Erstreckungsprüfung).

### 1.2 Auswahl der Prüffälle

Die Auswahl der Prüffälle erfolgt anhand einer Größenklasseneinteilung oder durch Aufgriff des Steuerfalles.

Freie Berufe (u. a. Ärzte) werden seit 2019 als **Kleinbetrieb** eingestuft, wenn sie einen Gewinn über 44.000 Euro bis 165.000 Euro erreichen. Kleinbetriebe müssen nur selten mit Prüfungen rechnen. So wurden im Jahr 2018 nur 3,2 % der Kleinbetriebe geprüft.

Anders sieht dies bei **Mittelbetrieben** aus. Als Mittelbetrieb gilt der Freiberufler, wenn er einen Gewinn über 165.000 Euro, aber nicht mehr als 700.000 Euro erzielt. Dann muss der Arzt nach der Betriebsprüfungsstatistik 2016 mit einem Prüfungsturnus von 15,8 Jahren rechnen.

Ganz anders sieht dies bei **Großbetrieben** aus. Der Arzt wird bei einem Gewinn über 700.000 Euro als Großbetrieb eingestuft werden. Die Finanzverwaltung ist bemüht, bei Großbetrieben kein Jahr ungeprüft zu lassen.

Unter einer Aufgriffsprüfung (auch Anlassprüfung genannt) versteht man Prüfungen, bei denen aufgrund von Unregelmäßigkeiten oder Auffälligkeiten in der Steuererklärung vom Innendienst des Finanzamts eine Betriebsprüfung angeregt wird. Diese Fälle werden zusätzlich – ggf. auch bevorzugt – auf den Prüfungsplan genommen. Während die Zufallsprüfung anhand der Größenklasse nicht vermeidbar ist, lassen sich Aufgriffsprüfungen vermeiden.

Aufgriffskriterien für Betriebsprüfungen bei Ärzten können z. B. sein:

- Umsatz- und Gewinnschwankungen,
- ungewöhnliche Verträge mit Angehörigen,
- keine oder nur geringe Ansätze von Privatanteilen (KFZ-Privatanteile, private Sachentnahmen etc.),
- Aufgabe oder Verkauf der Praxis,
- Grundstückssachverhalte (gemischte Nutzung, Herstellungskosten, gewerblicher Grundstückshandel),
- auffällige oder überhöhte Betriebsausgaben,
- unklare Positionen der Einnahmenüberschussrechnung,
- unübliche Quoten steuerpflichtiger Umsätze.

### **Praxistipp**

Sprechen Sie mit Ihrem Steuerberater. Er hilft Ihnen dabei bereits im Vorfeld Aufgriffskriterien für eine Betriebsprüfung zu vermeiden!

## **1.3 Ablauf einer Betriebsprüfung**

### **1.3.1 Prüfungsanordnung**

Die Betriebsprüfung ist durch eine formale Prüfungsanordnung bekannt zu geben. Die Prüfung soll nach § 5 Abs. 4 BpO mindestens zwei Wochen vor deren Beginn angekündigt werden. Terminverschiebungen sind in der Praxis möglich.

### 1.3.2 Rechtsmittel

Gegen die Prüfungsanordnung ist das Rechtsmittel des Einspruchs gegeben. Bestehen Zweifel, ob das Finanzamt zur Außenprüfung berechtigt ist, muss das Rechtsbehelfsverfahren gegen die Prüfungsanordnung auf jeden Fall durchgeführt werden, um eine spätere Verwertung der Prüfungsergebnisse zu verhindern. In der Praxis sind Fehler bei der Anordnung von Außenprüfungen bei Ärzten jedoch selten.

Ein Betriebsprüfer kann nur unter den Voraussetzungen des § 83 AO wegen Besorgnis der Befangenhait abgelehnt werden.

#### Hinweis

Das Stellen eines Befangenhaitantrags ist gut abzuwägen! Auf einen erfolgreichen Befangenhaitantrag hin wird der Betriebsprüfungssachgebietsleiter jedenfalls keinen unerfahrenen oder als milde geltenden Betriebsprüfer als Ersatz schicken.

### 1.3.3 Rechtswirkungen der Prüfungsanordnung

Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen, tritt nach § 171 Abs. 4 AO eine Ablaufhemmung ein.

#### Hinweis

Die Prüfungsanordnung hemmt die Verjährung!

Nach § 371 AO haben Steuerpflichtige die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige.

Ein bedeutender Anwendungsfall der strafbefreienden Selbstanzeige war schon immer eine bevorstehende Betriebsprüfung. Dies gab dem Steuerpflichtigen Anlass, sein bisheriges steuerliches Verhalten zu überprüfen und ggf. verschwiegene Umstände gegenüber dem Finanzamt aufzudecken.

Dieser Hauptanwendungsfall einer strafbefreienden Selbstanzeige ist durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz (SchwarzGBekG) ab dem 03.05.2011 eingeschränkt worden. Bereits die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung nach § 196 AO nimmt dem Betroffenen die Möglichkeit, etwaige Steuerverfehlungen noch zu korrigieren.

### Hinweis

Eine strafbefreiende Selbstanzeige ist allerdings für Zeiträume und Steuerarten, die nicht von der Prüfungsanordnung umfasst sind, möglich.

#### 1.3.4 Prüfungsort

Grundsätzlich findet die Betriebsprüfung statt

- im Betrieb oder den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen.

Nur wenn ein solcher nachweislich nicht vorhanden ist, kann die Betriebsprüfung auch stattfinden

- in den Wohnräumen des Steuerpflichtigen,
- an Amtsstelle (Finanzamt),
- ausnahmsweise an einem anderen Ort (beim Steuerberater).

Von dieser Ausnahmeregelung wird bei der Prüfung von Ärzten besonders häufig Gebrauch gemacht, da in den Praxen vielfach keine Büroräume zur Verfügung stehen.

#### 1.3.5 Berufliche Verschwiegenheitspflicht

Ärzten steht aufgrund ihres Berufs ein Auskunftsverweigerungsrecht gegenüber der Finanzbehörde zu (§ 102 AO). Dieses Recht zur beruflichen Verschwiegenheit steht jedoch der Anordnung einer steuerlichen Außenprüfung bei den Berufsgeheimnisträgern nicht entgegen. Auch sind Ärzte in eigenen Steuerangelegenheiten weiterhin zur Mitwirkung im Besteuerungsverfahren in einer Außenprüfung verpflichtet. Die Mitwirkungspflicht wird lediglich durch das Recht zur Verschwiegenheit begrenzt und bezieht sich ausschließlich auf die Vorlage einzelner Unterlagen oder die Erteilung einzelner Auskünfte, die der ärztlichen Verschwiegenheit unterliegen.

#### 1.3.6 Änderungsmöglichkeit

In der Praxis bemühen sich die Finanzämter darum, im Vorfeld einer Betriebsprüfung Steuerbescheide nur unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu erlassen. Diese Bescheide können ohne weitere Voraussetzungen durch den Betriebsprüfer jederzeit aufgehoben oder geändert werden.

### Hinweis

Steuerbescheide unter Vorbehalt der Nachprüfung sind ein Indiz für die Absicht des Finanzamts, später eine Außenprüfung durchzuführen.



Wenn Steuerbescheide nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen, hat die Betriebsprüfung nur eine Änderungsmöglichkeit, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Diese Änderungsmöglichkeit ist eine sog. „Punktberichtigung“, die sich auf die neuen Tatsachen beschränkt.

## 2 Digitale Betriebsprüfung

§ 147 Abs. 6 AO gewährt im Falle der datenverarbeitungsgestützten Buchführung speziell der Außenprüfung ein Zugriffsrecht auf diese Daten (sog. digitale Außenprüfung).

Die Finanzbehörde kann verlangen, dass ihr die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten auf einem maschinell lesbaren und auswertbaren Datenträger zur Auswertung überlassen werden. Dieser sog. Z3-Zugriff stellt den Standardfall in der Praxis dar. Bei der Datenüberlassung müssen der Finanzbehörde die Daten auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur eigenen Auswertung zur Verfügung gestellt werden. Die Außenprüfung setzt eigene Prüfprogramme ein, mit der die Daten analysiert und ausgewertet werden können (z. B. die Prüfsoftware IDEA). Soweit es sich um Buchführungsdaten handelt, die beim Steuerberater gespeichert sind, stellt dieser dem Betriebsprüfer regelmäßig vor Beginn der Außenprüfung eine CD zur Verfügung. Diese CD enthält die Rechnungswesendaten für die steuerliche Außenprüfung (GoBD-konform).

### Hinweis

Bereits vor Beginn der Außenprüfung verlangen die Prüfer vom Steuerberater eine CD zur digitalen Datenanalyse und Vorbereitung der Prüfung.

Mit Beginn der Prüfung haben die Außenprüfer daher häufig schon Prüfungsschwerpunkte festgelegt.

Es ist Aufgabe des Arztes, seine Datenverarbeitung so zu organisieren, dass einerseits das Datenzugriffsrecht des Finanzamts erfüllt werden kann und andererseits die Verschwiegenheitspflicht gegenüber den Patienten gewahrt wird. Fehlt die Datentrennung, kann das Finanzamt gleichwohl Einsicht verlangen.

Im Wege der numerischen Risikoprüfung greift das Finanzamt auch auf Praxissoftware zu, soweit dort steuerrelevante Daten erfasst werden. Dies gilt z. B. für Praxissoftware mit der Gebührentatbestände erfasst oder Leistungen gegenüber Privatpatienten aufgezeichnet werden.

### 3 Prüfungsschwerpunkt Gewinnermittlung

Jeder Steuerfall ist anders. Dennoch gibt es einige Punkte, die routinemäßig überprüft werden. Entweder wegen bekannter Fehlerhäufigkeit oder infolge aktueller Rechtsentwicklungen, z. B.:

- Formalien der Buchführung (GoBD),
- Firmenwagen,
- Fahrtenbücher,
- teure Autos und Oldtimer,
- AfA auf Vertragsarztzulassung,
- Arbeitszimmer.

Durch neuere Rechtsprechung haben sich hier allerdings erweiterte Abzugsmöglichkeiten ergeben. Diese können auch nachträglich im Rahmen einer Betriebsprüfung beantragt werden.

Nur ein büroähnlicher Arbeitsplatz in der Praxis schließt die Absetzbarkeit des häuslichen Arbeitszimmers aus.

Lohnsteuer-Außenprüfungen finden regelmäßig statt. Neben der ordnungsgemäßen Lohnabrechnung wird geprüft, ob vereinbarte Zusatzleistungen tatsächlich steuerfrei sind. Besonders intensiv wird geprüft, ob Leistungen zusätzlich zum bis dahin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt werden (§ 8 Abs. 4 EStG 2020). Zusatzleistungen müssen daher bereits zu Beginn des Arbeitsverhältnisses oder statt einer Gehaltserhöhung vereinbart werden. Sofern keine gesonderte Lohnsteueraußenprüfung stattgefunden hat, erfolgt eine Überprüfung im Rahmen der regulären Außenprüfung.

### 4 Prüfungsschwerpunkt Umsatzsteuer

Der Bundesrechnungshof hat das BMF aufgefordert, bei den Ländern darauf hinzuwirken, dass die Finanzämter umsatzsteuerpflichtige Leistungen der Ärzte vollständig erfassen. Das Leistungsspektrum und die Strukturen im Gesundheitswesen haben sich dahingehend verändert, dass nicht mehr ohne weiteres von der Steuerfreiheit für sämtliche Tätigkeiten im Gesundheitswesen ausgegangen werden kann.

Ein Prüfungsschwerpunkt ist daher die Ermittlung von Einnahmen, die der Arzt bisher versehentlich nicht der Umsatzsteuer unterworfen hat. Die Betriebsprüfung geht üblicherweise so vor, dass zunächst im Wege einer Stichprobenprüfung privatärztliche Liquidationen nach möglicherweise umsatzsteuerpflichtigen Leistungen durchsucht werden. Werden solche Leistungen

(Kennziffern nach der GOÄ) ermittelt, fordert der Prüfer anschließend eine vollständige Aufstellung aller gleichartigen Leistungen gegenüber Patienten vom Steuerberater.

#### 4.1 Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 UStG

§ 4 Nr. 14 UStG enthält eine umfassende Steuerbefreiung für die meisten Leistungen im Gesundheitswesen. Zu den steuerfreien Heilbehandlungsleistungen zählen aber z. B. nicht die:

- schriftstellerische oder wissenschaftliche Tätigkeit,
- Vortragstätigkeit,
- Lehrtätigkeit,
- Lieferungen von Hilfsmitteln,
- entgeltliche Nutzungsüberlassung von medizinischen Großgeräten,
- ästhetisch-plastische Leistungen, soweit ein therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund steht,
- bloße Überlassung von Praxis- und Operationsräumen nebst Ausstattung sowie die Gestellung von Personal durch einen Arzt an andere Ärzte.<sup>1</sup>

##### **Hinweis**

Die Überlassung von Praxisausstattung ist umsatzsteuerpflichtig, die Kostenteilung in der Praxisgemeinschaft nicht.

#### 4.2 Sachverständigentätigkeit

Leistungen eines Arztes sind nur dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen dienen. Deshalb ist auch die Erstellung eines ärztlichen Gutachtens nur dann nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht.

In verschiedenen Verwaltungsanweisungen ist festgelegt, welche Gutachten vom Finanzamt als umsatzsteuerpflichtig angesehen werden.

---

<sup>1</sup> vgl. BFH, Urteil vom 18.03.2015, XI R 15/11, BStBl 2015 II, 1058

### 4.3 IGeL-Leistungen

Ähnlich wie bei der Erstellung von Gutachten kommt es auch bei den IGeL-Leistungen darauf an, ob diese einen therapeutischen Zweck haben.

#### Hinweis

Therapeutische IGeL-Leistungen sind umsatzsteuerfrei!

IGeL-Leistungen sind nur dann umsatzsteuerpflichtig, wenn die Kostenübernahme wegen fehlender medizinischer Notwendigkeit von den Krankenkassen abgelehnt wird.

### 4.4 Kleinunternehmerregelung

Werden umsatzsteuerpflichtige Leistungen im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgedeckt, hilft häufig die Kleinunternehmerregelung weiter.

#### Hinweis

Trotz Aufdeckung steuerpflichtiger Umsätze wird die Umsatzsteuer bei Einhaltung der Kleinunternehmergrenze von 22.000 Euro (bis 2019: 17.500 Euro) nicht nacherhoben.

Ist auch die Kleinunternehmerregelung wegen Überschreitung der Umsatzgrenze nicht anwendbar, mildert sich die Prüfungsfeststellung noch dadurch, dass der Arzt korrespondierend einen anteiligen Vorsteuerabzug aus seinen Eingangsrechnungen geltend machen kann.

## 5 Prüfungsschwerpunkt Gewerbesteuer

Ein traditioneller Schwerpunkt bei der Prüfung von Freiberuflern ist die Frage der Gewerblichkeit. Bisher blieben Ärzte davon weitgehend verschont. Durch die erleichterten Möglichkeiten zur Beschäftigung angestellter Ärzte und durch neue strengere Rechtsprechung rückt die Prüfung der Gewerbesteuer jedoch zunehmend in den Vordergrund.

Zu einer zusätzlichen steuerlichen Belastung kommt es aber nur in Gemeinden mit einem Gewerbesteuersatz von über 400 %, weil bis zu diesem Betrag die Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer angerechnet wird.

## 5.1 Infektion durch gewerbliche Einkünfte

Bei einer Personengesellschaft kann bereits ein geringer Anteil von gewerblichen Einkünften die gesamte Praxis infizieren.

Danach kommt es zu einer Umqualifizierung der freiberuflichen Tätigkeit in eine gewerbliche Tätigkeit, wenn die gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft übersteigen. Zu einer gewerblichen Infektion kommt es in jedem Fall, wenn eine absolute (feste) Grenze von 24.500 Euro an gewerblichen Einnahmen überschritten ist.

## 5.2 Infektion durch angestellte Ärzte

Selbstständige Ärzte üben ihren Beruf grundsätzlich auch dann leitend und eigenverantwortlich aus, wenn sie ärztliche Leistungen von angestellten Ärzten erbringen lassen. Voraussetzung dafür ist aber, dass sie aufgrund ihrer Fachkenntnisse durch regelmäßige und eingehende Kontrolle maßgeblich auf die Tätigkeit ihres angestellten Fachpersonals – patientenbezogen – Einfluss nehmen, sodass die Leistung den „Stempel der Persönlichkeit“ des Steuerpflichtigen trägt.<sup>2</sup>

### Praxistipp

Art und Umfang der Kontrolle angestellter Ärzte sind genau festzulegen und zu dokumentieren.

## 5.3 Infektion durch Partner minderen Rechts

Der BFH hat in einer viel beachteten Entscheidung vom 03.11.2015<sup>3</sup> die gesamte Tätigkeit einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis als Gewerbebetrieb eingeordnet, weil eine Ärztin mit minderen Gesellschaftsrechten beteiligt wurde.

---

<sup>2</sup> BFH, Urteil vom 16.07.2014, VIII R 41/12, BStBl 2015 II, 216

<sup>3</sup> BFH, Urteil vom 03.11.2015, VIII R 63/13, BStBl 2016 II, 383

### Hinweis

Die Betriebsprüfung beurteilt auch ältere Gemeinschaftspraxisverträge auf Basis dieser Entscheidung.

Nicht jeder zivilrechtliche Gesellschafter einer Personengesellschaft ist auch Mitunternehmer i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Dies ist er nur dann, wenn er aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung Mitunternehmerinitiative ausüben kann und ein Mitunternehmerrisiko trägt. Werden partnerschaftliche Rechte – wie im Urteilsfall – zu sehr eingeschränkt, wird der Gesellschafter steuerlich zum Angestellten. Erfolgt dann keine ausreichende Überwachung, erfolgt eine gewerbliche Infektion.

## 6 Prüfungsschwerpunkt Gesellschafterwechsel

Sowohl der Praxisverkauf als auch der Gesellschafterwechsel oder die Gründung ärztlicher Berufsausübungsgemeinschaften bieten eine Vielzahl steuerlicher Probleme.

Bei der Praxisveräußerung wird dem Arzt, der das 55. Lebensjahr vollendet hat, ein großer Steuervorteil gewährt. Neben einem Freibetrag von 45.000 Euro (der bei einem Veräußerungsgewinn über 136.000 Euro gekürzt wird), erhält der Steuerpflichtige einen ermäßigten Steuersatz (56 % des normalen Steuersatzes) auf den Veräußerungsgewinn. Es ist allerdings steuer-schädlich weiter freiberuflich tätig zu sein, wenn die darauf entfallenden Umsätze in den letzten drei Jahren mehr als 10 % der gesamten Einnahmen ausmachten.

## 7 Schlussbesprechung

Der Steuerpflichtige ist im Verlauf der Außenprüfung regelmäßig über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen durch den Außenprüfer zu unterrichten. In der Praxis geschieht dies durch die Aushändigung von Prüfungsvermerken. Nach § 11 BpO sind auch die Besprechungspunkte der Schlussbesprechung in angemessener Zeit vor der Besprechung bekannt zu geben. Der Inhalt der Schlussbesprechung beinhaltet daher für den Steuerpflichtigen in der Regel keine Überraschungen.

In taktischer Hinsicht gilt: Wer bereits während der laufenden Betriebsprüfung die Richtigkeit aller Prüfungsvermerke akzeptiert hat, hat am Ende kein Verhandlungspotential mehr.

### 7.1 Einigung

Wegen des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung darf der Betriebsprüfer keinen Vergleich über Steueransprüche abschließen. Die Schlussbesprechung dient deshalb dazu, die Rechtsstandpunkte nochmals auszutauschen und Kompromisse zu finden.

### **Praxistipp**

Ihr Steuerberater hilft Ihnen dabei, gut vorbereitet in die Schlussbesprechung zu gehen und bereits im Vorfeld „Verhandlungsspielräume und -grenzen“ zu ermitteln.

Im Wege einer Einigung können sich die Beteiligten der Schlussbesprechung über eine bestimmte Sachbehandlung verständigen. Von dieser sachlichen Einigung zu unterscheiden ist die förmliche tatsächliche Verständigung. Die schlichte Einigung ist formlos. Eine Bindungswirkung ergibt sich nur aus dem Gebot des „fair play“.

Anhaltspunkt für eine Einigung sind z. B. die Aufteilung strittiger Aufwendungen auf betriebliche und private Veranlassung; der (Teil-)Verzicht auf Prüfungsfeststellungen, weil das Finanzamt die Beweislast trägt oder Pauschalierungen und Schätzungen, weil die genaue Aufarbeitung zu aufwendig ist.

Bei einer Einigung ist auch zu bedenken, dass diese Folgewirkungen für die Zukunft bestehen können.

## **7.2 Verbindliche Zusage**

Im Anschluss an die Außenprüfung soll die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen auf Antrag verbindlich zusagen, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im Prüfungsbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerrechtlich behandelt wird, wenn die Kenntnis der künftigen steuerrechtlichen Behandlung für die geschäftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen von Bedeutung sind (§ 204 AO).

### **Hinweis**

Rechtssicherheit über die zukünftige Behandlung gewähren nur der Antrag und die Zusage nach § 204 AO.

## **7.3 Abschluss der Außenprüfung**

Über das Ergebnis der Außenprüfung ergeht ein schriftlicher Bericht (Prüfungsbericht). Im Prüfungsbericht sind die für die Besteuerung erheblichen Prüfungsfeststellungen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht, sowie die Änderung der Besteuerungsgrundlagen darzustellen.

Nur auf Antrag des Steuerpflichtigen (auch mündlich möglich) ist der Betriebsprüfungsbericht nach § 202 Abs. 2 AO vor seiner Auswertung zu übersenden und dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zu geben, Stellung zu nehmen.

### Praxistipp

Der Antrag auf Vorabübersendung des Berichts sollte regelmäßig gestellt werden.

Anschließend erfolgt die Auswertung des Betriebsprüfungsberichts durch Erlass geänderter Steuerbescheide.

## 7.4 Rechtsbehelfsverfahren

Besteht kein Einverständnis mit den Prüfungsfeststellungen, kann gegen die Steuerbescheide Einspruch (§§ 347 ff. AO) eingelegt werden. Zuständig für die Entscheidung über den Einspruch sind die Rechtsbehelfsstellen der Finanzämter. Ein Rechtsbehelfsverfahren im Anschluss an eine Betriebsprüfung sollte nicht das Ziel sein, es gibt allerdings auch keinen Grund, das Rechtsbehelfsverfahren zu scheuen.

### Hinweis

Rechtsbehelfe im Anschluss an Betriebsprüfungen sind häufig erfolgreich.

An eine eventuell ablehnende Einspruchsentscheidung schließt sich das Klageverfahren an.

## 8 Strafverfahren

### 8.1 Verfahrenseinleitung während der Betriebsprüfung

Ergeben sich während einer Außenprüfung Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat, unterrichtet der Betriebsprüfer die Bußgeld- und Strafsachenstelle, die über die Verfahrenseinleitung entscheidet. Eine derartige Unterrichtungspflicht besteht in den folgenden Fällen:

- ungeklärte Vermögenszuwächse, z. B. unplausible Geldzuflüsse, Verwandtendarlehen, Auslandsdarlehen oder Spielbankengewinne,
- ungebundene Privatentnahmen, die zur Bestreitung des Lebensunterhalts offensichtlich nicht ausreichen,
- Feststellung schwerwiegender Buchführungsmängel, insbesondere auffälliges Fehlen von sonst allgemein üblichen Belegen,
- Hinweise auf verschwiegene oder irreführend bezeichnete Bankkonten (Konten auf fingierten oder fremden Namen),



- sich aus Kontrollmitteilungen ergebende Einnahmen sind in der Buchführung nicht erfasst,
- Vorlage einer Selbstanzeige durch den Steuerpflichtigen, egal in welchem Verfahrensstadium,
- konkrete Verdachtsmomente, dass Belege manipuliert/gefälscht wurden.

Die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens muss dem Beschuldigten bekannt gegeben werden. Mit der Bekanntgabe muss eine Belehrung erfolgen, die schriftlich festzuhalten ist. Dazu gehört der Hinweis, dass es dem Beschuldigten frei steht, sich zur Beschuldigung zu äußern oder nicht zur Sache auszusagen. Es ist darauf hinzuweisen, dass er jederzeit, auch schon vor einer Vernehmung, einen Rechtsanwalt befragen darf und zur Entlastung einzelne Beweiserhebungen beantragen kann. Weiter ist darüber zu belehren, dass für das Besteuerungsverfahren weiter die Verpflichtung zur Mitwirkung besteht; diese jedoch nicht erzwungen werden kann, soweit dadurch eine Selbstbelastung erfolgt und dass aus der fehlenden Mitwirkung im Besteuerungsverfahren nachteilige Folgen gezogen werden können, weil dann Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden können. In der Regel setzt der Betriebsprüfer auch nach Einleitung des Steuerstrafverfahrens die Betriebsprüfung in Abstimmung mit der Strafsachenstelle fort. Ob und inwieweit der Steuerpflichtige nach der Verfahrenseinleitung sein Schweigerecht nutzt und im Rahmen der Betriebsprüfung noch Angaben macht, sollte mit dem Steuerberater und dem Strafverteidiger abgestimmt werden.

### **Praxistipp**

Nach Verfahrenseinleitung einen Steuerstrafverteidiger hinzuziehen und den Umfang der künftigen Mitwirkung im Rahmen der Betriebsprüfung besprechen!

## **8.2 Verfahrenseinleitung nach Schlussbesprechung**

Der Steuerpflichtige soll im Anschluss an die Schlussbesprechung darauf hingewiesen werden, dass die straf- oder bußgeldrechtliche Würdigung einem besonderen Verfahren vorbehalten bleibt, wenn die Möglichkeit besteht, dass aufgrund der Prüfungsfeststellungen eine Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit vorliegt. Zusätzlich zu dem normalen Prüfungsbericht fertigt der Betriebsprüfer dann einen Bericht für die Bußgeld- und Strafsachenstelle, die darüber entscheidet, ob sie ein Steuerstrafverfahren einleitet oder nicht.

In der Praxis nehmen diese Verfahrenseinleitungen im Anschluss an eine Betriebsprüfung zu. Die Betriebsprüfer scheuen das verschärfte Klima der Betriebsprüfung im Rahmen eines eingeleiteten Strafverfahrens und bevorzugen daher die Abgabe an die Strafsachenstellen am Ende der Außenprüfung.

Besonders ärgerlich ist es, wenn im Rahmen einer Schlussbesprechung eine Einigung erzielt wird, mit der der Steuerpflichtige einverstanden ist. Wird dann trotzdem das Strafverfahren eingeleitet, kommen die Verfahrenskosten des Strafverfahrens und gegebenenfalls Geldstrafen hinzu. Die gesamte Betriebsprüfung wird dann aus der Sicht des Arztes sehr viel teurer.

### **Praxistipp**

In der Schlussbesprechung ist sicherzustellen, dass keine strafrechtlichen Verdachtsmomente bestehen.

Daher muss im Zweifelsfall im Rahmen der Schlussbesprechung auch darüber gesprochen werden, ob zusätzlich strafrechtliche Fragen im Raum stehen oder nicht. Ist dies der Fall, können Prüfungsfeststellungen nur nach Abstimmung mit einem Strafverteidiger akzeptiert werden.

© 2021 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag).

*Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.*

*Die enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich oder vertraglich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.*

*Eine Weitergabe an Dritte ist nicht erlaubt. Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.*

*Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.*

*Angaben ohne Gewähr*

*Titelbild: © fotofabrika/www.stock.adobe.com*

*Stand: Februar 2021*

*DATEV-Artikelnummer: 12436*

*E-Mail: [literatur@service.datev.de](mailto:literatur@service.datev.de)*