

Grundsätze zur Rationalisierung der Betriebsprüfung Erlaß des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 13. 6. 1995, S-1502 - 4 - V C 5

1. Vorbemerkung

Die Finanzbehörden haben den gesetzlichen Auftrag, für eine gleichmäßige Anwendung des Steuerrechts zu sorgen. Hierin liegt eine wesentliche Aufgabe des Betriebsprüfungsdienstes. Diese Aufgabe kann nur erfüllt werden, wenn der Betriebsprüfungsdienst sein Augenmerk in erster Linie auf solche Sachverhalte richtet, die zu endgültigen Steuerausfällen oder Steuererstattungen oder zu nicht unbedeutenden Gewinnverlagerungen führen können.

Der Nutzen der Betriebsprüfung ist nicht nur nach ihrem unmittelbaren Ertrag im betriebswirtschaftlichen Sinne, sondern auch nach ihrer Wirkung zu beurteilen.

Sie hat vorbeugend zu wirken, d. h. die geprüften Betriebe zu vorschriftsmäßigem Handeln anzuhalten und Fehler abzustellen.

Im Interesse der Wettbewerbsgleichheit, die durch unterschiedliche Besteuerungsmaßnahmen gefährdet werden könnte, halten die obersten Finanzbehörden es für geboten, Grundsätze für Art und Umfang der Ermittlungen im Betriebsprüfungsverfahren aufzustellen.

Ziel dieser Regelungen ist es insbesondere nach einheitlichen Grundsätzen

- zu einer effizienten Fallauswahl,
- zu einer qualitativen Verbesserung der Betriebsprüfungen,
- zu einer zügigeren Abwicklung der Betriebsprüfungen,
- zu zeitnahen Betriebsprüfungen und
- zu einer schnelleren Auswertung der Prüfungsfeststellungen zu kommen.

Eine starre Bindung der Betriebsprüfung an die nachstehenden Regelungen ist nicht beabsichtigt. Von ihnen kann deshalb sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Steuerpflichtigen abgewichen werden, wenn dies im Einzelfall erforderlich erscheint.

Die Steuerpflichtigen haben keinen Anspruch darauf, daß bestimmte Gebiete nicht geprüft werden.

2. Bp-Sachgebietsleiter

Die Anwendung der nachstehenden Grundsätze liegt in der besonderen Verantwortung des Bp-Sachgebietsleiters. Zu seinen Aufgaben gehört es, sich an der Lösung schwieriger Sach- und Rechtsfragen zu beteiligen. Ihm obliegt es des weiteren, durch organisatorische Maßnahmen einen optimalen Einsatz der Betriebsprüfer und eine möglichst umgehende Realisierung der Prüfungsfeststellungen sicherzustellen. Er hat die

Prüfer zur Ausschöpfung aller bestehenden Rationalisierungsmöglichkeiten anzuhalten. Sein besonderes Augenmerk hat der Prüfungsbedürftigkeit zu gelten, und zwar sowohl bei der Aufnahme eines Falles in den Prüfungsgeschäftsplan, vor Beginn einer Prüfung als auch nach Aufnahme der ersten Prüfungshandlungen. Er hat darauf zu achten, daß jede Prüfung gründlich vorbereitet wird. Ihm obliegt es ferner, die Prüfungsdauer auf das notwendige Maß zu begrenzen, ggf. hat er die vorzeitige Beendigung der Prüfung herbeizuführen. Er hat außerdem dafür zu sorgen, daß von angebotener Automationsunterstützung sinnvoll Gebrauch gemacht wird.

3. Vorbereitende Maßnahmen

3.1. Auswahl der zu prüfenden Betriebe

Im Vorfeld der Betriebsprüfung kommt die Auswahl der zu prüfenden Steuerpflichtigen besondere Bedeutung zu. Die Fallauswahl verfolgt das Ziel, möglichst alle prüfungsbedürftigen Steuerpflichtigen - aber nur diese - innerhalb der Verjährungsfrist zu prüfen. Es ist erforderlich, auch bei Großbetrieben, die Prüfungsbedürftigkeit kritisch zu untersuchen.

Zu unterscheiden ist zwischen einer gezielten Fallauswahl und einer Zufallsauswahl.

Gezielte Fallauswahl

In die gezielte Auswahl sollen alle verfügbaren Informationen eingehen.

Um die prüfungsbedürftigen Fälle erkennen zu können, sollen vor allem folgende Erkenntnisquellen ausgeschöpft werden:

- die individuelle Einschätzung der Anschlußprüfungsbedürftigkeit anläßlich der letzten Betriebsprüfung;
- die begründeten Prüfungersuche insbesondere der Veranlagungsstellen;
- die branchenbezogenen und sonstigen Erfahrungen der Betriebsprüfung.

Zufallsauswahl

Um dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen, ist stets ein Teil der Prüfungsfälle nach dem Zufallsprinzip auszuwählen.

Die Unvorhersehbarkeit einer Betriebsprüfung gehört zu ihrer prophylaktischen Wirkung.

3.2. Branchenmäßiger Einsatz der Betriebsprüfer

Bei der Aufstellung der Prüfungsgeschäftspläne ist anzustreben, die Betriebsprüfer branchenbezogen einzusetzen.

3.3. Mehrmalige Prüfung durch denselben Prüfer

Ein mehrmaliger Einsatz eines Prüfers in demselben Betrieb erleichtert in der Regel die Prüfungstätigkeit. Der Einsatz ist bis zu dreimal unbedenklich.

3.4. Prüferteam

Prüferteams sollen grundsätzlich nur bei der Prüfung großer Unternehmenszusammenschlüsse gebildet werden, wenn dadurch eine nicht unerhebliche Abkürzung der Prüfungsdauer zu erwarten ist.

3.5. Zusammenarbeit mit dem Bundesamt für Finanzen

Der Betriebsprüfer kann zur Vermeidung zeitraubender Ermittlungen das Bundesamt für Finanzen formlos um Mitteilung von Erkenntnissen der

Informationszentrale Ausland (IZA) über prüfungsrelevante Auslandsbeziehungen bitten.

In besonders gewichtigen Fällen kann die Abteilung Bundesbetriebsprüfung des Bundesamtes für Finanzen um Stellungnahme und Unterstützung, insbesondere zu branchenspezifischen Fragen ersucht werden.

3.6. Allgemeine Grundsätze für die Prüfungsvorbereitung

Vor Erlass der Prüfungsanordnung ist nach Aktenlage zu entscheiden, ob die für die Prüfungsplanung angenommene Prüfungswürdigkeit noch besteht. Vor Beginn der eigentlichen Prüfungstätigkeit ist die Prüfung sorgfältig vorzubereiten und i. d. R. ein fallbezogenes Prüfungskonzept zu erstellen.

Die Vorbereitung ist entsprechend den unterschiedlichen Größenklassen, Betriebs- und Branchenstrukturen individuell und variabel zu gestalten und zu dokumentieren.

Das starre Abschreiben des Akteninhalts in Vorbereitungsbögen und bloße Zahlenzusammenstellungen ohne erkennbare Kennzeichnung von Prüfungsschwerpunkten stellen keine Prüfungsvorbereitung dar. Anlässlich der Prüfungsvorbereitungen ist auch festzustellen, ob der Betrieb Gegenstand einer besonderen Außenprüfung (z. B. Lohnsteueraußenprüfung, Umsatzsteuersonderprüfung) war bzw. ob eine solche geplant ist. Anhand vorhandener Prüfungsunterlagen bzw. Prüfungsberichte ist zu überprüfen, ob in diesen Hinweise auf Sachverhalte vorhanden sind, die für die Betriebsprüfung relevant sein können.

Am Ende der Vorbereitung muß ein möglichst konkretes Prüfungskonzept stehen, das je nach Prüfungsverlauf fortzuschreiben ist.

Das Konzept soll die voraussichtlichen Schwerpunkte der Prüfung enthalten und wenn möglich angeben, welche Prüfungsfelder ausgespart werden können. Steht nach der Prüfungsvorbereitung fest, daß eine Außenprüfung durchzuführen ist, ist auch zu entscheiden, ob eine abgekürzte Außenprüfung (§ 203 AO) in Betracht kommt.

3.7. Aussonderung nicht prüfungsrelevanter Betriebe

Gelangt der Betriebsprüfer nach der Prüfungsvorbereitung zu der Auffassung, daß die Prüfung zu keinen wesentlichen Berichtigungen führen wird oder etwa nachzuerhebende Steuern nicht beitreibar sein würden, ist der Betrieb grundsätzlich vom Prüfungsgeschäftsplan abzusetzen. Dies gilt auch für Großbetriebe sowie konzernabhängige Unternehmen.

Die Entscheidung hierüber ist vom Bp-Sachgebietsleiter zu treffen und aktenkundig zu machen.

4. Durchführung der Betriebsprüfung

4.1. Prüfungsschwerpunkte

Die Betriebsprüfung soll insbesondere durch die Bildung von Prüfungsschwerpunkten rationalisiert werden (vgl. § 6 BpO).

Erfahrungsgemäß können sich in folgenden Bereichen Prüfungsschwerpunkte ergeben:

- Vollständigkeit der Betriebseinnahmen
- ungeklärter Vermögenszuwachs

- Abgrenzung Betriebsvermögen / Privatvermögen, Betriebseinnahmen / Einlagen, Betriebsausgaben / Entnahmen
- Verträge zwischen nahestehenden Personen
- Auslandsbeziehungen
- Investitionszulagen / Sonderabschreibungen
- Gesellschaftsverhältnisse (z.B. Änderung der Beteiligungsverhältnisse, Wechsel der Unternehmensform, Betriebsaufspaltung, Verträge mit Gesellschaftern)
- Betriebserwerb, -umwandlung, -verpachtung, -aufgabe, -veräußerung
- Anpassung der Firmensteuerbilanz an die letzte Bp-Steuerbilanz
- Grundstückskäufe und -verkäufe, Nutzungsänderungen bei Grundstücken
- Finanzanlagen, Beteiligungen, Wertpapiere
- Wertansätze in der DM-Eröffnungsbilanz (z. B. Bewertungsfragen)
- Prüfung wesentlicher nichtbetrieblicher Einkünfte
- Umsatzsteuer (z.B. Differenzen vorangemeldeter / erklärter Umsätze, Vorsteuerabzug, § 15a UStG, Ausfuhrlieferungen, innergemeinschaftliche Lieferungen, innergemeinschaftlicher Erwerb).

Vor der Prüfung eines dem Grunde nach berechtigten Pauschaldeckungs - nach Aussonderung der Einzelwertberichtigungen - bis zu 1 v. H. der Forderungen (ohne Umsatzsteuer) kann bei Nichtbanken im allgemeinen abgesehen werden.

Prüfungsfelder, die mehrere Prüfungsjahre betreffen, sind grundsätzlich in einem Jahr intensiv zu prüfen. Die dabei gewonnenen Erkenntnisse sollen im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen auf die übrigen Prüfungsjahre übertragen werden.

4.2. Kontrollmaterial

Kontrollmitteilungen sind immer dann geboten, wenn nach den Umständen des konkreten Falls, nach der Lebenserfahrung oder nach dem Wissen um branchen- oder betriebsspezifische Besonderheiten die Möglichkeit gegeben ist, daß die steuerlichen Verhältnisse eines Dritten nicht, nicht vollständig bzw. ohne das Kontrollmaterial nicht richtig ermittelt werden können.

Insbesondere bei folgenden Feststellungen / Fallgestaltungen bietet sich das Erstellen von Kontrollmaterial an:

- Abfindungen, Einmalzahlungen, Zuschüsse usw.
- Vermutung von fingierten Vorgängen (Scheinfirmen, Scheingeschäfte) oder OR-Geschäfte
- Vorgänge über Hilfgeschäfte bzw. solche Geschäfte, die nicht branchentypisch für ein Unternehmen sind
- Leistungen (erkennbar oder vermutet) kurzlebiger Betriebe
- Provisionen und ähnliche Vergütungen
- Rechnungen mit ungewöhnlichem Erscheinungsbild
- Schmiergeldzahlungen und andere Leistungsvergütungen
- Gewährung von Vorteilen jeglicher Form (Boni, Rabatte usw.)
- fragwürdige Zahlungsaufforderungen, ungewöhnliche Zahlungs- und Abwicklungsmodalitäten
- Geldschenkungen, Übertragung von Bank- und Sparguthaben sowie Wertpapieren
- unentgeltliche Einräumungen bzw. Übertragung einer Beteiligung

- Verzicht auf Darlehns- und andere Forderungen
- Umfang der Warenverkäufe an gewerbliche Abnehmer.

4.3. Vorzeitige Beendigung von Betriebsprüfungen

Ergibt sich während der Betriebsprüfung, daß die steuerlichen Verhältnisse im großen und ganzen in Ordnung sind oder daß eine Fortsetzung der Prüfung zu einem unangemessenen Verwaltungsaufwand führen würde, ist die Prüfung zu beenden. Dies gilt unabhängig von der Betriebsgrößenklasse.

Die Entscheidung über die vorzeitige Beendigung der Prüfung ist aktenkundig zu machen.

4.4. Erweiterung des Prüfungszeitraums, wenn mit nicht unerheblichen Steuernachforderungen oder Steuererstattungen zu rechnen ist (§ 4 Abs. 3 BpO)

Eine Erweiterung des Prüfungszeitraums soll nur in gewichtigen Fällen vorgenommen werden. Es ist im jeweiligen Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände zu entscheiden, ob mit nicht unerheblichen Steuernachforderungen oder Steuererstattungen zu rechnen ist. Dabei sind z. B. Art, Umfang und Größe des Unternehmens, Verhältnis der zu erwartenden Steuernachforderung / -erstattung zur bisher festgesetzten Steuer, eine eventuelle Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens oder die Ungewißheit von Schätzungsparametern (z. B. bei der Zuschätzung von Betriebseinnahmen) zu berücksichtigen.

In den Fällen, in denen von einer Erweiterung des Prüfungszeitraums aufgrund der besonderen, einzelfallbezogenen Umstände abgesehen wird, obwohl nach objektiven Kriterien nicht unerhebliche Steuernachforderungen erwartet werden könnten, sind in kurzer Form die Gründe zu vermerken.

4.5. Vorzeitige Auswertung von Prüfungsfeststellungen bei langandauernden Betriebsprüfungen

Ist abzusehen, daß Verzögerungen bis zur Fälligkeit von Mehrsteuern eintreten, kann auf der Grundlage von Teilberichten die vorzeitige Auswertung von einzelnen unstreitigen Prüfungsfeststellungen veranlaßt werden (Vorabfestsetzungen).

5. Prüfungsbericht

5.1. Inhalt des Prüfungsberichts

Der Prüfungsbericht einschließlich der Anlagen ist möglichst kurz zu fassen und auf das zum Verständnis notwendige Maß zu beschränken. Bei Sachverhalten, die der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen bekannt sind (z. B. aus den Wirtschaftsprüfungsberichten), kann er sich auf Verweisungen beschränken.

Eine umfassende Darstellung eines Sachverhaltes im Prüfungsbericht soll stets dann erfolgen, soweit mit einem Rechtsbehelf, einer verbindlichen Zusage, mit steuerstraf- oder bußgeld-rechtlichen Maßnahmen oder einem Verständigungsverfahren gerechnet werden kann. Angekündigte Rechtsbehelfe sollen mit dem Ergebnis der Schlußbesprechung unter dem Punkt "Schlußbesprechung" im Prüfungsbericht festgehalten werden.

5.2. Aussagen zur Buchführung

Die Buchführung ist stets nach System, Form und Technik kurz zu beschreiben.

Zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist nur Stellung zu nehmen, wenn dazu ein besonderer Anlaß besteht.

5.3. Bericht bei abgekürzter Außenprüfung

Im Fall der abgekürzten Außenprüfung gem. § 203 AO genügt ein Vermerk über die Prüfungsfeststellungen.

5.4. Abfassung des Prüfungsberichts

Das Prüfungsergebnis soll so dargestellt werden, daß es im EDV- gestützten Veranlagungsverfahren unmittelbar erfaßt werden kann.

5.5. Arbeitsbogen des Betriebsprüfers

Die Arbeitsbögen müssen die bearbeiteten Prüfungsgebiete und deren Ergebnisse nachvollziehbar erkennen lassen. Die Feststellungen zu Sachverhalten, die nach Aktenlage prüfungsrelevant sind, sind in kürzester Form in den Arbeitsbogen zu vermerken.

5.6. Frist für die Stellungnahme zum Prüfungsbericht

Die Angemessenheit der Frist ist in Verbindung mit der nach § 199 Abs. 2 AO erfolgten Unterrichtung des Steuerpflichtigen während der Betriebsprüfung zu beurteilen. In der Regel ist eine Frist von 4 Wochen als angemessen anzusehen.

Normen:

AO:194 AO:203 BpO:4 AO:193 AO:199/2 BpO:4/3 BpO:6