

Herausgeber:

Dr. Horst-Dieter Höppner,  
Vizepräsident des Bundesamtes  
für Finanzen a. D., Bonn

# StBp

## Die steuerliche Betriebsprüfung

50. Jahrgang · Januar 2010

Fachorgan für die Wirtschafts- und Prüfungspraxis

## Von zeitgemäßer Risikofilterung bis zur Quantilsschätzung

Von Dipl.-Finanzwirt Andreas Wähnert, Kiel

Neue Prüfungsmethoden im Rahmen der digitalen Außenprüfung und ihre Aussagekraft sind derzeit regelmäßig Gegenstand von Publikationen. Das folgt aus der schwierigen Situation, in der sich die Außenprüfungsdienste mit einer extrem großen und schnelllebigen Unternehmenslandschaft befinden, und der gravierenden Umwälzung des Prüfungsgeschehens durch die neu gewonnenen elektronischen Möglichkeiten. Der Einsatz neuer Verfahren für eine schnelle Filterprüfung (Summarische Risikoprüfung) ist hier bereits vorgestellt worden<sup>1)</sup>. In diesem Beitrag sollen der weite Anwendungsbereich summarischer Methoden von der Risikofilterung über die Prüfungsvertiefung bis zur interaktiven Besprechung mit Schätzungsoptionen und die Einbettung in ein systematisches Risikomanagement aufgezeigt werden.

### I. Ausgangslage für die Prüfungsdienste

Die Außenprüfungsdienste der Finanzverwaltung sollen maßgeblich zur Durchsetzung der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung beitragen, indem sie im Risikobereich der Steueranmelder gezielte Intensivprüfungen durchführen. Um der Aufgabe gerecht zu werden, müssen sie eine direkte Wirkung – also das Eingreifen bei Steuerverkürzungen – sowie eine indirekte durch präventive Abschreckung entfalten. Dafür sind eine große Prüfungsanzahl, gezielte Intensivierungen und eine hohe Aktualität erforderlich.

In 2007 standen den ca. 8,3 Mio. steuerlich registrierten Unternehmen ca. 13.500 Prüfer gegenüber<sup>2)</sup>, also ein Prüfer pro 600 Betriebe. Da zudem die durchschnittliche Lebensdauer eines Unternehmens in Deutschland nach den Daten des Statistischen Bundesamtes zu Unternehmensaufgaben<sup>3)</sup> deutlich unter zehn Jahre liegt, besteht durch unzureichende Intensivprüfungen laufend die Gefahr von jährlichen Steuerausfällen in zweistelliger Milliardenhöhe. Niederschlagungen von € 5 bis 6 Mrd. Steu-

ern<sup>4)</sup> pro Jahr unterstreichen zusätzlich die Brisanz der Ausgangslage, gerade in Zeiten einer schweren Finanzkrise, in denen das Geld für die Handlungsfähigkeit von Staat, Ländern und Gemeinden fehlt.

Dieser Situation Rechnung tragend, schränkt das BMF im Anwendungserlass zu § 158 AO die gesetzliche Vermutung der Richtigkeit formell ordnungsgemäßer Unterlagen derart ein, dass Verprobungsergebnisse sie widerlegen können. Dem BFH<sup>5)</sup> reicht in diesem Fall für den Anscheinsbeweis der sachlichen Unrichtigkeit jedoch erst das Maß „mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit“. Für nicht ordnungsgemäße Unterlagen hat der BFH<sup>6)</sup> aber das Beweismaß auf „Wahrscheinlichkeitserwägungen“ reduziert.

Damit kommt der formellen Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen Steuerpflichtiger – gerade im Rahmen der Außenprüfung – eine sehr große Bedeutung zu. Sowohl der BFH<sup>7)</sup> als auch die Finanzgerichte<sup>8)</sup> weisen diesbezüglich in ihren Urteilen und Beschlüssen schon länger darauf hin, dass die Ordnungsvorschriften restriktiv auszulegen sind und nur ordnungsgemäße Unterlagen einen Anspruch auf Vertrauen geltend machen können, weil die Prüfbarkeit durch die Finanzverwaltung andernfalls nicht gegeben ist.

Trotz dieser Unterstützung der Finanzverwaltung können die oben genannten, hohen Anforderungen an die Außenprüfungsdienste zur Sicherung der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung nur mit effektiven Methoden erfüllt werden. Deshalb und aufgrund der zunehmenden Anzahl günstiger und komfortabler Manipulationsoptionen elektronischer Daten in Warenwirtschafts- und Kassensystemen<sup>9)</sup> ergibt sich die enorme Bedeutung moderner Prüfungskonzepte, weil die digitale Außenprüfung viele neue oder wesentlich erweiterte Möglichkeiten bietet.

4) Monatsbericht des BMF – September 2007.

5) BFH v. 24.6.1997, BStBl. 1998 II, 51.

6) BFH v. 14.8.1991, BStBl. 1992 II, 128.

7) BFH v. 15.4.1999, BStBl. 1999 I, 481; BFH v. 7.2.2008 X B 189/07, juris.

8) FG Sachsen v. 4.4.2008 5 V 1035/07.

9) Huber, StBp 2009, 153.

1) Wähnert, StBp 2008, 296.

2) Monatsbericht des BMF – Juni 2008.

3) Internetseite www.destatis.de.

Dementsprechend ist in den letzten Jahren viel über neue Prüfungsansätze<sup>10)</sup>, vollständige Konzepte<sup>11)</sup> und deren Beweiskraft<sup>12)</sup> publiziert worden. Die Anwendbarkeit moderner summarischer Methoden reicht dabei von der schnellen Risikofilterung elektronischer Aufzeichnungen über die gezielte Prüfungsvertiefung bis zur interaktiven Besprechung mit Schätzungsoptionen. Dies soll hier an einem Beispielsfall vorgestellt werden.

## II. Filterprüfungen und Risikomanagement

Bei der Verhinderung von Steuerausfällen ist das frühzeitige Erkennen von und das rechtzeitige Eingreifen bei Risikofällen erforderlich; dies setzt ein systematisches Risikomanagement voraus. Dazu wird in der Finanzverwaltung besonders im Bereich der Neugründungen nach typischen Risikofeldern gesucht. Das Instrument der Umsatzsteuernachschau nach § 27b UStG kann in diesem Zusammenhang für eine kurzfristige und unangekündigte Kontaktaufnahme und eine gezielte Information über die steuerlichen Pflichten eingesetzt werden. Im laufenden Besteuerungsverfahren sollen auffällige Kennzahlenentwicklungen und die Bereitschaft zur Kooperation (Compliance) als Indikatoren für eine rechtzeitige Prüfungsaufnahme dienen.

Bevor eine zeitaufwändige Außenprüfung durchgeführt wird, kann mit einer redundanten Plausibilitätsprüfung als Filter für Steuerausfallrisiken die Notwendigkeit der Intensivmaßnahme beurteilt werden. Die Summarische Risikoprüfung<sup>13)</sup> ist in einer früheren Ausgabe bereits als schnelle Filterprüfung beschrieben worden. Das Ergebnis ermöglicht eine seriöse Einschätzung des Verkürzungsrisikos und damit einen risikoorientierten Einsatz der knappen Prüferressourcen.

Als Beispielsfall dient hier ein eingeseßenes Restaurant mit exotischer Küche, streng hierarchischer Organisation, direktem Zugriff der Unternehmensleitenden auf sämtliche Systeme, zum großen Teil schnell verderblicher Ware im Beschaffungsbereich, starkem Aushilfeneinsatz und oligopolistischer Marktposition mit den Absatzwegen Innerhaus- und Außerhausverkauf sowie verhältnismäßig hohen und stabilen Preisen.

Bei der Summarischen Risikoprüfung (SRP) werden die elektronischen Aufzeichnungen per Zeitreihenanalytik auf ihre betriebswirtschaftliche Schlüssigkeit, die Kasendaten auf offensichtliche Mängel und die Hochrisikodaten „Tageskasseneinnahmen“ mittels stochastischer Tests auf verborgene Manipulationsspuren untersucht, um in kurzer Zeit ein umfassendes Bild von der Glaubwürdigkeit der erklärten Besteuerungsgrundlagen zu erhalten.

Die monatliche Warenzeitreihe als erster Test der betriebswirtschaftlichen Plausibilitätsprüfung zeigt die in Abbildung 1 dargestellten Entwicklungen.

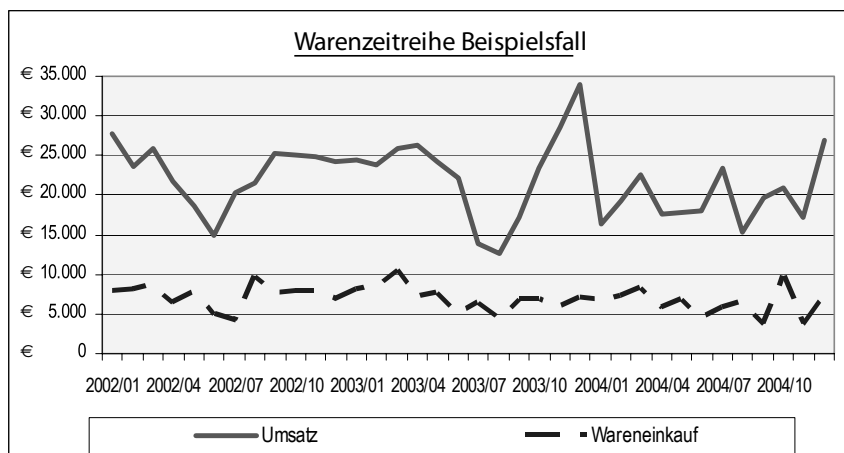


Abbildung 1: Warenzeitreihe Beispielsfall

Aufgrund der genannten Informationen über den Betrieb ist ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Wareneinkauf und Umsatz zu erwarten, weil die begrenzte Lagerfähigkeit der meisten Waren und das betriebswirtschaftliche Erfolgsgebot der tatsächlichen Erfüllungbarkeit des Angebots einen hochfrequenten Warennachkauf erforderlich machen. Dieser und die stabilen Verkaufspreise lassen außerdem einen ziemlich stabilen Aufschlagsatz erwarten, so dass eine monatliche Gegenüberstellung der beiden Größen eine eindeutige Abhängigkeit aufzeigen sollte.

Das Diagramm gibt im Groben eine Gleichrichtung der Grafen – also eine Abhängigkeit der Vergleichsgrößen – wieder. Wegen des relativ konstanten Aufschlagsatzes müssen die gleichgerichteten Bewegungen der Grafen proportional erfolgen, das heißt die Umsatzerhöhung muss deutlich stärker ausfallen als der dazugehörige Anstieg des Wareneinkaufs. In der ersten Hälfte des Prüfungszeitraums ist das zu erkennen und könnte über eine prozentuale Darstellung noch genauer abgesichert werden. Sehr auffällig ist in der zweiten Hälfte der Umsatzanstieg ohne korrelierende Erhöhung des Wareneinkaufs. Da sich die Verkaufssteigerung über mehrere Monate erstreckt und eine absolute Spitzengröße für das Unternehmen erreicht, kann dies nicht durch eine gezielte Bestandsstrategie erklärt werden, weil die meisten Waren nicht ausreichend haltbar sind und eine erfahrungsorientierte Bedarfsanalyse eine derartige Absatzzunahme niemals hätte vorhersehen können. Damit dokumentiert diese Warenzeitreihe – mit völlig unauffälligen Jahresaufschlagsätzen – eine operative Unmöglichkeit und weist auf sachliche Fehler oder so grobe Ordnungsmängel der Aufzeichnungen hin, dass die Prüfbarkeit in Frage steht.

Das Ergebnis soll durch einen Entwicklungsabgleich der Umsätze mit den teuren, variablen Aushilfenkosten ergänzt werden. Hierzu werden nur die im Prüfungszeitraum insgesamt klar rückläufigen Innerhausumsätze quartalsweise den Aushilfslöhnen gegenübergestellt, weil die besonderen Speisen einen verstärkten Einsatz des Unternehmers bei der Außerhausabgabe erfordern. Die – nicht abgebildete – Darstellung zeigt eine der Umsatzentwicklung folgende Reduzierung der Aushilfslöhne, wie es betriebswirtschaftlich über einen längeren Prüfungszeitraum erwartet werden musste.

Im Anschluss an die betriebswirtschaftliche Übersichtsprüfung wird die Kasse auf Fehlbeträge und Fehltagelöhne ohne Einnahmen untersucht. Dabei ergeben sich vier

10) Z.B. Huber, StBp 2002, 199, 233, 258, 293; Sosna, StBp 2004, 249 und 2005, 97; Gebbers, StBp 2008, 225, 257, 289.

11) Z.B. Wähnert, BBK Fach 27, 2325, 2333, StBp 2008, 296.

12) Z.B. Wigger, StBp 2008, 168; Wähnert, StBp 2008, 312; Schützeberg, StBp 2009, 33.

13) Wähnert, StBp 2008, 296.