

Digitale BP aus Sicht der Rechtsprechung

Dipl.-Kfm. Hon.Prof. Dr. iur.

Gregor Nöcker

Richter am BFH

Honorary professor for Taxes of the Hochschule Osnabrück

BFH-Rechtsprechung

**Möglicher Zugriff auf
Kassendaten einer Apotheke
im Rahmen einer Bp
BFH v. 16.12.2014
- X R 42/13,
BStBl II 2015, 519**

- Aufzeichnungspflichten nach §§ 140, 146 AO verpflichten grundsätzlich zur einzelnen Aufzeichnung jeder Bareinnahme auch bei Einzelhändlern und vergleichbaren Geschäftsleuten
- Ausnahmen aus Gründen der Zumutbarkeit zugelassen bei Einzelhändlern mit einer Vielzahl kleinerer Bargeschäfte, Führung der Kasse durch Kassenberichte
- Bei Aufzeichnung und Speicherung aller Bargeschäfte besteht eine uneingeschränkte Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO

Herausgabeverlangen des Prüfers

- ▶ Mündliche oder schriftliche **Vorlage- und Auskunftsverlangen** des Bp-Prüfers sind regelmäßig **anfechtbare Verwaltungsakte**
- ▶ Einspruch gegen solche Aufforderungen bei Hinweis auf § 146 Abs. 2b AO zweckmäßig und/oder unklar ist, ob die Unterlagen bzw. Auskünfte in der dort genannten Frist beschaffbar sind
- ▶ **Fragebögen** im Vorfeld der Bp sind – entgegen der Ansicht der Verwaltung – in der Regel als anfechtbare Verwaltungsakte zu qualifizieren
- ▶ Herausgabe von Dateien aus dem **Warenwirtschaftssystem**: Bei Einsatz moderner PC-Kassensysteme mit Aufzeichnung und dauerhafter Speicherung aller Geschäftsvorfälle besteht die Verpflichtung zur Vorlage der entsprechenden Dateien - keine Berufung auf die Unzumutbarkeit der Aufzeichnungspflicht

Herausgabeverlangen des Prüfers

- ▶ Herausgabepflicht der Dateien **freiwillig eingerichteter Warenwirtschaftssysteme** auch bei der Gewinnermittlung nach **§ 4 Abs. 3 EStG?** - Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 6 AO?
- ▶ Herausgabe von **Kontounterlagen** über **private Bankkonten**: Grundsätzlich keine Herausgabepflicht, aber Problematik des **§ 97 Abs. 1 AO**
- ▶ Vorlageverlangen im Zweifel mit Einspruch anfechten
- ▶ Personenkreis des § 147a AO ist zur Vorlage verpflichtet

Neuregelung der Kassenführung – Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen v. 22.12. 2016, BGBl. I 2016, 3152

- ◆ Einzelaufzeichnungspflicht bei Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme **ab dem 29.12.2016 (1.1.2017)** - § 146 Abs. 1 AO nF
- ◆ **Ausnahme:** Vielzahl von Bargeschäften bei Verwendung einer offenen Ladenkasse - § 146 Abs. 1 Satz 3 AO nF iVm § 146 Abs. 1 Satz 4 AO
- ◆ Grundsätzlich keine Ausnahme von Einzelaufzeichnungspflicht bei Einsatz elektronischer Aufzeichnungssysteme, also auch keine Bewilligung nach § 148 AO
- ◆ Zugriffsrecht auch auf Daten, die sich bei einem Dritten (zB Steuerberater) befinden, § 147 Abs. 6 Satz 3 u. 4 AO nF, Erscheinen mit angemessener Frist

Neuregelung der Kassenführung – Ordnungsvorschrift für elektronische Aufzeichnungssysteme, § 146a AO

- ◆ **Ab 01.01.2020:** Ordnungsvorschrift für elektronische Aufzeichnungssysteme
- ◆ Einzelaufzeichnungspflicht für Geschäftsvorfälle und „andere Vorgänge“
- ◆ Erstreckung der Aufzeichnungspflichten auf Storni, Angebote, Trainingsbuchungen („andere Vorgänge“)
- ◆ Schutz elektronischer Aufzeichnungssysteme durch **zertifizierte Sicherheitseinrichtung** bestehend aus Sicherheitsmodul, Speichermedium und digitaler Schnittstelle
- ◆ Regelung der technischen Details durch RechtsVO, die in 2017 in Kraft treten wird

Neuregelung der Kassenführung – Ordnungsvorschrift für elektronische Aufzeichnungssysteme ab 01.01.2020

- ◆ Umfassendes Zugriffsrecht der Finanzbehörden auf die gespeicherten Daten
- ◆ Verbot des Verkaufs von elektronischen Aufzeichnungssystemen, die die Anforderungen der zertifizierten Sicherheitseinrichtung nicht erfüllen
- ◆ Neue OWi-Tatbestände in § 379 Abs. 1 und Abs. 4 AO nF
- ◆ Regelmäßig keine Befreiung nach § 148 AO vom Einsatz elektronischer Registrierkassen, die die Anforderungen nach § 146a AO erfüllen müssen

Summarische Risikoprüfung

- ❖ SRP = Summarische Risikoprüfung
- ❖ Anscheinend eine Kombination aus
 - ❖ Betriebswirtschaftlichem Profil
 - ❖ Internen und volkswirtschaftlichen Erfahrungen
 - ❖ Zeitreihenvergleich/Quantilsschätzung
 - ❖ Stochastischen Methoden
- ❖ dient primär der Überprüfung von Auffälligkeiten (multiperspektivisch abgesicherte Unschlüssigkeiten)
- ❖ Aktuelle Infos: wikipedia unter „Summarische Risikoprüfung“

Zeitreihenvergleich
Entscheidung des BFH vom 25.3.2015 – X R 20/13 –

- ❖ Kläger betrieb von 1996 bis zum 30.4.2002 eine Schank- und Speisewirtschaft
... und erneut ab dem 7.3.2003
- ❖ Streitjahre: 2001 und 2003
- ❖ Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich
- ❖ 2 Kassen:
 - eine elektronische Registrierkasse
 - eine hiervon getrennte Barkasse
(für Thekeneinnahmen)

Zeitreihenvergleich

Entscheidung des BFH vom 25.3.2015 – X R 20/13 –

- ❖ Zeitreihenvergleich (wenn auch fraglich) als Verprobungsmethode geeignet
- ❖ Zeitreihenvergleich als Schätzungsmethode nur im Rahmen der „Drei-Stufen-Theorie“ denkbar
- ❖ Verprobungsmethode hilft „Anfangsverdacht“ zu begründen, dass Buchführung nicht formell ordnungsgemäß ist (§ 158 AO erschüttert)
- ❖ Schätzungsmethode hilft ein sehr wahrscheinliches Ergebnis in Bezug auf die Bemessungsgrundlagen zu finden (§ 162 AO ausfüllen)
 - ❖ Aufschlagkalkulation
 - ❖ Richtsatzschätzung
 - ❖ Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnung
 - ❖ Quantilsschätzung (?)

Formelle Buchführungsmängel

- ❖ **Unvollständigkeit der Tagessummenbons**
- ❖ Fehlende Datierung der Tagessummenbons
- ❖ **Fehlen von Kassenberichten bei einer offenen Ladenkasse**
- ❖ Fehlen von Speisekarte, wenn zum Verständnis nötig
- ❖ Fehlende Inventur
- ❖ **Fehlen von Programmierprotokollen bei Registrierkassen**

Drei-Stufen-Theorie

- ❖ **Formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung besteht (trotz geringer Mängel) (Stufe 1)**
- ❖ Schätzung nur bei nachgewiesener materieller Unrichtigkeit
 - ❖ Schwarzbuchführung entdeckt
 - ❖ Ungeklärte Einlagen
 - ❖ Rechnerische Kassenfehlbeträge
 - ❖ Unversteuerte Betriebseinnahmen
 - ❖ nicht gebuchte Kassenfehlbeträge
- ❖ Zeitreihenvergleich kann formelle Ordnungsmäßigkeit allein nicht widerlegen

Drei-Stufen-Theorie

- ❖ **Formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung besteht nicht, aber fehlende materielle Ordnungsmäßigkeit nicht nachgewiesen
(Stufe 2)**

- ❖ Schätzung auf „alte“ Art und Weise:
 - ❖ Ausbeutekalkulation
 - ❖ Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung
 - ❖ Richtsatzschätzung fraglich, da keine betriebsinternen Daten

- ❖ Zeitreihenvergleich (**richtig angewandt**) aber möglich, wenn
 - ❖ Fehlende Mitwirkung des Steuerpflichtigen
 - ❖ finanzielle Verhältnisse zu komplex
- ❖ **Soweit sich nicht andere Schätzungsmethoden aufdrängen**

Drei-Stufen-Theorie

- ❖ **Formelle und materielle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bestehen nachweislich nicht (Stufe 3)**
- ❖ **Zeitreihenvergleich (richtig angewandt) möglich**
- ❖ **Soweit sich nicht andere Schätzungsmethoden aufdrängen**

Drei-Stufen-Theorie

- ❖ **BFH v. 13.9.2016 – X B 146/15**
 - ❖ „Drei-Stufen-Theorie“ beschreibt Beschränkungen bei der Auswahl der Schätzungsmethoden im Zusammenhang mit dem Zeitreihenvergleich (und wohl auch mit SRP, so Nöcker, NWB 42/2016, S. 3157 (3165f.)).
 - ❖ Die grundsätzliche Möglichkeit des FA, die Schätzungsmethoden im Rahmen ihres Ermessens nach § 5 AO zu wählen, hat der BFH nicht ändern wollen.
- ❖ **BFH v. 16.12.2016 – X B 41/16**
 - ❖ Ein sog. Zählprotokoll, auf das die Information der OFD Karlsruhe aus 2016 zur Kassenführung unter Tz. 3 (ggf.) abstellt („sollten (...) durch ein sog. Zählprotokoll nachweisen“), verlangt die BFH-Rechtsprechung nicht.

Quantils-Schätzung

- ❖ *Idee, den Zeitreihenvergleich über die Verprobung hinaus für die Schätzung zu verwenden, geht (auch) auf die Überzeugung zurück, dass eine interne Schätzung jedem externen Vergleich überlegen ist*
(so Pump/Wähnert, NWB 2015, 2869)
- ❖ Problem bei herkömmlichen Schätzungsmethoden ist das kalkulatorische Multiplizieren unklarer Mengen und Preise bzw. bei Geldflussrechnungen das Bestehen von umfangreichen Einnahmehinterziehungen („Schwarzlöhne“)
- ❖ Quantils-Schätzung soll helfen, betriebsinterne Daten als Schätzungsgröße wahrscheinlich zu machen

Quantils-Schätzung

- ❖ Probleme:
 - ❖ Statistische Wahrscheinlichkeiten müssen nicht gerichtsfest sein;
 - ❖ entsprechen aber wissenschaftlichen Methoden;
 - ❖ kommen der Forderung nach dem sehr wahrscheinlichen Ergebnis einer Schätzung (auch am oberen Rand) nach;
 - ❖ Stichprobengröße entscheidend;
 - ❖ Ergebnisse aus einer Quantilsschätzung sind nicht per se denkunlogisch;
 - ❖ bedürfen aber einer Art Evaluation.

- ❖ Gericht hat ggf. Sachverständigengutachten einzuholen
- ❖ Verbände sollten mit Finanzverwaltung Methodik entwickeln
- ❖ Daten sind vollumfänglich dem Steuerpflichtigen und den Gerichten zugänglich zu machen

Quantils-Schätzung

- ❖ Die Quantils-Schätzung als zulässige Schätzungsmethode verneint der AdV-Beschluss des FG Berlin-Brandenburg v. 24.8.2016 5 V 5089/16, zumindest, wenn die Länge des betrachteten Zeitraums und die Auswahl der einbezogenen Monate zu gering ist (das FG hält hier mindestens 36 Monate für nötig).
- ❖ Andere Defizite (lt. Bleschick, DStR 2017, 353 und 426):
 - ❖ Keine sachgerechte Behandlung der betrieblichen Gegebenheiten
 - ❖ Fehlerhafte Quantile
 - ❖ Unzutreffender Ansatz von Anfangs- und Endbeständen
 - ❖ Keine Kenntnis von Geldflüssen und Vermögenszuwächsen zum Abgleich des Schätzungsergebnisses
 - ❖ Bedenken gegenüber dem Benford-Gesetz
 - ❖ Zweifel an der logarithmischen Normalverteilung an sich

Probleme im Umgang mit SRP

- ❖ Problematisch ist, wenn aus den betrieblichen Daten des Steuerpflichtigen (allein) eine Spannweite des „Normalen“ herausgelesen wird (FG Hamburg v. 26.8.2016 6 V 81/16)
- ❖ Meint:
 - ❖ Modul BWA führt zum betriebswirtschaftlich möglichen Mehrergebnis („Möglicher Umsatz“)
 - ❖ Modul Stochastik verprobt dies, indem es das Mehrergebnis für stochastisch wahrscheinlich erklärt („Erwarteter Umsatz“)
- ❖ Rechnerisch-technische Überlegenheit der Finanzverwaltung
- ❖ Transparenz der Prüfungsfeststellungen
- ❖ Feststellungslasten nicht vertauschen
- ❖ „Steuerstrafrechtliches Nirwana“

Reform der AO - Amtsermittlung und Risikomanagement

- Erhebliche Einschränkungen des Amtsermittlungsprinzips durch die Kriterien der **Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit** auf der **Tatbestandsebene** (§ 88 Abs. 2 AO)- Keine Prüfung mehr **zugunsten** des Stpfl?
- Einschränkung des Amtsermittlungsprinzips durch gruppenbezogene interne **nicht veröffentlichte Verwaltungsanweisungen** (§ 88 Abs. 3 AO)
- Gesetzlich Regelung der **RMS-Grundsätze** (§ 88 Abs. 5 AO), keine Veröffentlichung, RMS-Systeme im **gesamten Besteuerungsverfahren** (Veranlagung, Bp, Erhebung) – **Kritik:** Geheimhaltung realistisch? **Persönliche Faktoren** im RMS ohne Bekanntgabe zulässig?

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit