

GStB Gestaltende Steuerberatung

Steuerplanung · Steueroptimierung · Gestaltungsmodelle



Ihr Plus im Netz: gstb.iww.de | S. 411–446
Online | Mobile | Social Media

12 | 2022

Kurz informiert

Gewinnzuschlag von 6 % wohl verfassungsmäßig	411
Erstattung der Kosten für ein Führungszeugnis als Arbeitslohn	411
Steuerbarkeit eines Lehramtsstipendiums erneut auf dem Prüfstand	412
Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts bei Teilauseinandersetzung	412

Kapitalgesellschaften

Vororganschaftliche Mehrabführungen bei Verschmelzungen	414
---------------------------------------------------------------	-----

Kapitalgesellschaften

Gewerbesteuerliches Schachtelprivileg auch bei bestimmten ausländischen Kapitalgesellschaften	416
-----------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

Arbeitgeber/Arbeitnehmer

Ist das Prepaidkartenmodell für leitende Angestellte noch möglich?	419
--------------------------------------------------------------------------	-----

Verfahrensrecht

Änderungsbescheide anfechten und Rechtsfehler als „Rettungsmaßnahme“ geltend machen	424
-------------------------------------------------------------------------------------------	-----

Drittes Quartal 2022

FG-Rechtsprechung kompakt: Die Top 10 für die Gestaltungsberatung	428
-------------------------------------------------------------------------	-----

Kapitalgesellschaften

„Cash-Circle“ durch Gesellschaftereinlagen im Regelfall kein Gestaltungsmissbrauch!	434
-------------------------------------------------------------------------------------------	-----

Außenprüfung

Der „Digital pre-BP-Check“ – Datenanalysen als Vorbereitung für die digitale Betriebsprüfung	440
----------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

AUSSENPRÜFUNG

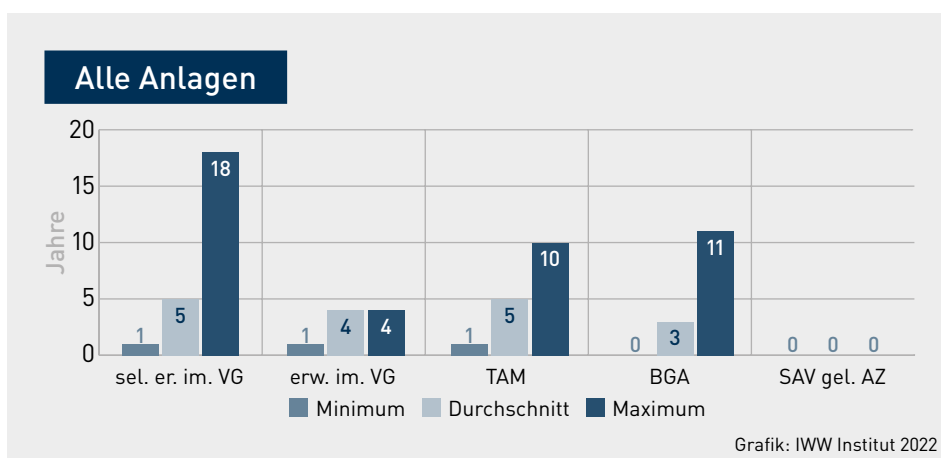
Der „Digital pre-BP-Check“ – Datenanalysen als Vorbereitung für die digitale Betriebsprüfung

von WP Urs Gnädinger und M. A. Mareike Reichle, beide Ludwigsburg

| Bereits seit dem 1.1.02 ist die Durchführung der Außenprüfung mithilfe von Analysen zulässig, die auf den GoBD-Daten basieren. Da diese Datensätze alle erfassten Datenpunkte des untersuchten Geschäftsjahres beinhalten, führt der Einsatz solcher Analysen in der Außenprüfung zu einer Zunahme der Prüfungsintensität. In der Praxis werden neben einfachen Zeitreihen- und Gegenkontenanalysen statistische Methoden wie Benford's Law und der Chi²-Test zur Aufdeckung von Fehlern oder Manipulationen eingesetzt, was die Wahrscheinlichkeit einer Feststellung deutlich erhöht (vgl. Schneider, T., DStR 04, 1269). Als adäquate Vorbereitung auf die Außenprüfung kann eine Selbstprüfung durch Datenanalysen sinnvoll sein, denn nur so können der Steuerberater und sein Mandant auf Augenhöhe mit dem Betriebsprüfer agieren. Die Umsetzungsmöglichkeiten werden nachfolgend anhand von Praxisbeispielen zu den Themengebieten Anlagevermögen, Vorratsvermögen und nicht abziehbare Betriebsausgaben dargestellt. |

1. Nutzungsdauer des Anlagevermögens

Die Höhe der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wird häufig als Diskussionspunkt in der Betriebsprüfung herangezogen, da deren Schätzung regelmäßig ermessensbehaftet und nur schwer belegbar ist. Nach § 7 Abs. 1 S. 3 EStG bemisst sich die „Absetzung [...] nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts“. Als Anhaltspunkt hierfür hat das BMF einen Nutzungsdauerkatalog für eine Vielzahl von Anlagegütern veröffentlicht. Ob die hinterlegten Nutzungsdauern sachgemäß berücksichtigt wurden, kann mittels Nutzungsdauerbandbreiten überprüft werden.



Das Balkendiagramm visualisiert die hinterlegten Nutzungsdauern. Die Aufteilung in die Anlagenklassen gewährleistet, dass bspw. lange Nutzungsdauern der Gebäude nicht die Nutzungsdauern der Maschinen verwässern.

Katalog des BMF zur Nutzungsdauer als Richtschnur

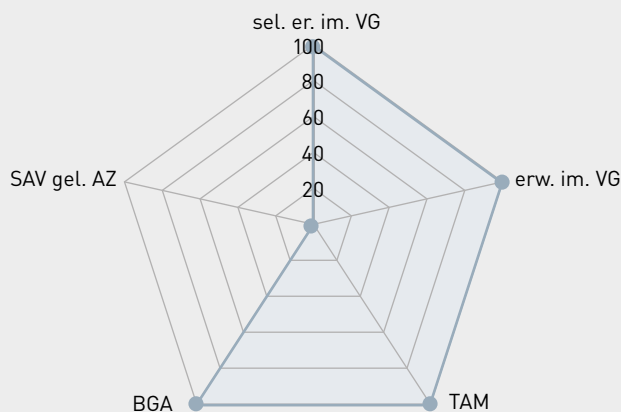
Balkendiagramm visualisiert die hinterlegten Nutzungsdauern

Die Darstellung des jeweiligen Mittelwerts, Maximums und Minimums dient als Orientierungshilfe. So gelingt es, unerwartete Ausreißer in der Grundgesamtheit schnell zu identifizieren. Der Ersteller kann unter Zuhilfenahme der Analyse überprüfen, inwiefern die Nutzungsdauern dem Katalog des BMF entsprechen und ob es unerwartete und unbegründete Abweichungen nach oben oder unten gibt.

PRAXISTIPP | Häufig gibt es aufgrund von Stammdatenfehlern Anlagen ohne hinterlegte Nutzungsdauer – gerade solche Anlagen bieten Potenziale, das Jahresergebnis zu verringern und die Steuerlast zu senken.

Weiterhin kann der Abschreibungsgrad, welcher das Verhältnis der Absetzungen für Abnutzung zu den historischen AHK widerspiegelt, für eine Argumentation der hinterlegten Nutzungsdauer herangezogen werden. Ist der ermittelte Abschreibungsgrad sehr gering und werden Anlagen regelmäßig mit Restbuchwert verschrottet, spricht dies für eine zu lange betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Ist der Abschreibungsgrad hingegen sehr hoch und sind viele Anlagen mit einem Buchwert von null enthalten, kann das für zu kurze Nutzungsdauern sprechen. Maßgeblich für die Interpretierbarkeit ist eine saubere Pflege des Nebenbuchs, was u. a. die zeitgerechte Erfassung der Anlagenabgänge umfasst.

Abschreibungsgrad Bilanzposten in Prozent



PRAXISTIPP | Der Abschreibungsgrad hilft bei der Rechtfertigung der angesetzten Nutzungsdauern.

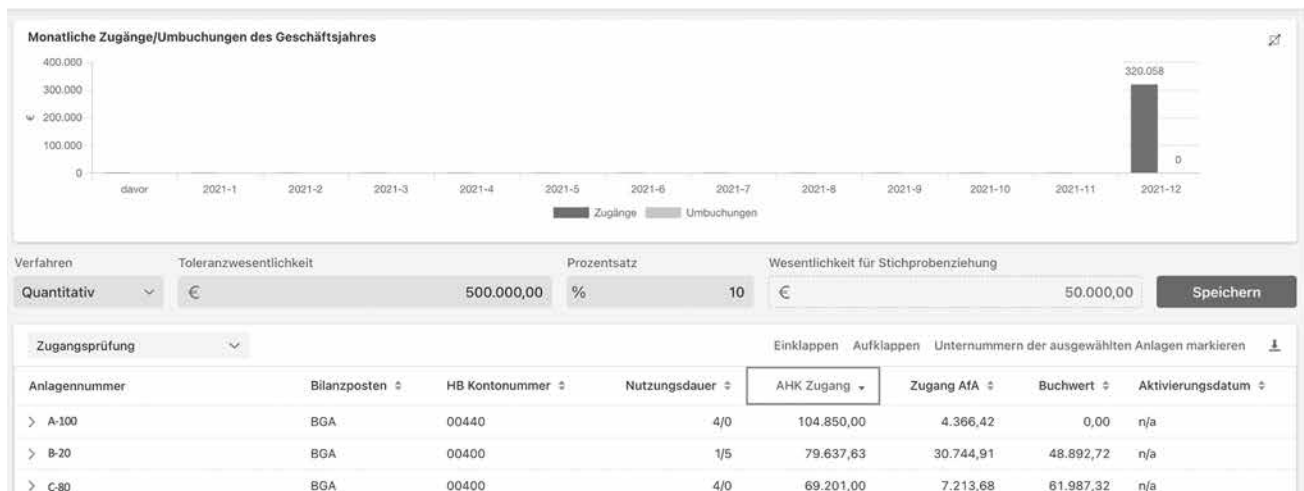
Außerdem kann eine Zeitreihenanalyse der Aktivierungsvorgänge vorgenommen werden. Aus der nachfolgenden Grafik wird ersichtlich, dass die Aktivierung von Anlagen nicht gesetzeskonform zum Datum der Inbetriebnahme, sondern pauschal zum 31.12. vorgenommen wird. Dies verursacht eine zu geringe Abschreibung, da die unterjährige p.r.t.-Abschreibung vernachlässigt wird.

„Ausreißer“ können so schnell identifiziert werden

Werden regelmäßig Anlagen mit Restbuchwert verschrottet?

Abschreibungsgrad als Argumentationshilfe nutzen

Zeitreihenanalyse prüft sachgerechte Aktivierung von Anlagen



PRAXISTIPP | Es wird empfohlen, einen Prozess zu implementieren, welcher eine korrekte Ermittlung des Abschreibungsbeginns gewährleistet, um Feststellungen in der Betriebsprüfung zu vermeiden.

In der Praxis zeigt sich, dass die beschriebenen Stammdatenfehler häufig auftreten. Werden Anlagen über längere Zeiträume abgesetzt als in den BMF-Schreiben vorgesehen, kann das als Diskussionsmaterial beigetragen werden, um negative mit positiven steuerlichen Effekten zu verrechnen. Außerdem werden die geschätzten Nutzungsdauern anhand der Realität plausibilisiert und können ebenfalls als Einwände gegen Feststellungen vorgetragen werden.

2. Gängigkeitsabschlag durch Reichweitenverfahren bei Vorratsvermögen

Die Folgebewertung von Vorräten erfolgt handelsrechtlich nach dem strengen Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4 HGB). Die steuerrechtliche Folgebewertung der Vorräte orientiert sich an § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Entgegen der handelsrechtlichen Auffassung besteht ein Wahlrecht zur Abschreibung auf den Teilwert bei voraussichtlich dauernder Wertminderung sowie ein Abschreibungsverbot bei einer nicht dauernden Wertminderung (vgl. hierzu auch Stute, A., Bilanzierungsvergleich nach HGB, IFRS und Steuerbilanz, 2015, S. 24).

In der Praxis werden regelmäßig Gängigkeitsabschläge in Abhängigkeit zur Reichweite vorgenommen, um dem Niederstwertprinzip sowie jeglichen Risiken zum Abschlussstichtag Rechnung zu tragen. Allerdings rücken diese Abwertungen vermehrt in den Fokus der Betriebsprüfung (vgl. hierzu auch Kemper, N./Beck, R./Konold, R., DStR 14, 1370 f.), denn steuerrechtlich werden Reichweitenabschläge nicht allein aufgrund von Lagerdauern akzeptiert. Es muss ein Risiko dargelegt werden, das eine erschwerte Verkäuflichkeit durch eine lange Lagerdauer begründet (vgl. Schubert/Berberich, Beck'scher Bilanz Kommentar zu § 253, 2022, Rn. 555 bis 556). Das können u. a. Mengenrisiken (bestimmte Teile können nicht einzeln bezogen werden, selbst wenn die benötigte Menge nur eine geringe ist), Risiken des technischen Fort-

Beschriebene Stammdatenfehler leider kein Einzelfall

Gängigkeitsabschläge vermehrt im Fokus der Betriebsprüfer

schritts oder Alterungsrisiken (durch Rost, Verderben o. Ä) sein (vgl. hierzu auch Kemper, N./Beck, R./Konold, R., DStR 14, 1372; Saure erwähnt ergänzend Risiken rechtlicher Verwertungsbeschränkungen und Änderungen des modischen Geschmacks in: Saure, H., DStR 17, 411).

Grundsätzlich gilt es zwei Dinge durch die Datenanalysen zu belegen:

- Die Zulässigkeit der Abwertung auf den Teilwert (Abwertung dem Grunde nach) und
- die Angemessenheit des gewählten Abschlagssatzes (Abwertung der Höhe nach; vgl. Görge, A., DStR 15, 2252 f.).

2.1 Analyse der verlustfreien Bewertung nach dem letzten Verkaufspreis

- **Abwertung dem Grunde nach:** Durch Datenanalysen können die Artikelwerte direkt mit den letzten Einkaufs-/Verkaufspreisen verglichen werden. Die Analyse des Artikels im Vergleich zum Verkaufs-/Einkaufspreis spiegelt das Risiko des technischen Fortschritts wider, welcher eine Wertminderung begründet. So liegt, wenn der Bruttowert (angesetzter Wert des Vorratsgegenstands vor Abwertung) größer als der Verkaufs- oder der Einkaufspreis ist, mit hoher Wahrscheinlichkeit ein Verwertungsrisiko und damit ein Abwertungspotenzial vor.
- **Abwertung der Höhe nach:** Durch den Vergleich des Nettowerts (angesetzter Wert des Vorratsgegenstands nach Abwertung) mit dem Einkaufs-/Verkaufspreis kann der angewandte Reichweitenabwertungssatz belegt werden. Ist der Nettowert regelmäßig kleiner als der Einkaufspreis, sind die vorgenommenen Reichweitenabschläge zu gering.

■ Verlustfreie Bewertung

Artikelnummer	Stückpreis	Stückverkaufspreis	Verlustfreie Bewertung
A-100	154,17	141,86	- 12,31
B-100	140,43	96,26	- 44,17
C-21	140,43	96,26	- 44,17
C-22	55,00	49,92	- 5,08
A-80	26,60	25,84	- 0,76

2.2 Vorteile aus der Datenanalyse in der Betriebsprüfung nutzen

Durch die Analysen kann der Steuerberater eine Argumentationsstruktur für die Abschlussbesprechung mit dem Betriebsprüfer aufbauen und die angewandte Abwertungsmethode gegenüber der eventuell abweichenden Auffassung der Finanzbehörde verteidigen. Der Vorteil der Datenanalysen besteht darin, dass diese auf den Gesamtbestand der Vorräte angewendet wird und nicht auf einzelne Stichproben. So können die Ergebnisse der Stichprobenziehung des Betriebsprüfers widerlegt oder sogar weitere ergebnismindernde Effekte identifiziert werden.

Beleg für Zulässigkeit der Abwertung dem Grunde und der Höhe nach

Analyse hilft, Verwertungsrisiken aufzuspüren

Nicht nur Stichprobe, sondern Analyse des Gesamtbestandes

3. Nicht abziehbare Betriebsausgaben

Steuerlich nicht abziehbare Betriebsausgaben werden in § 4 Abs. 5 f. EStG geregelt. Nachfolgend werden drei ausgewählte Sachverhalte vorgestellt, die in der Betriebsprüfung regelmäßig herausgegriffen werden:

1. Geldbußen, Ordnungsgelder, Verwarnungsgelder (§ 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG)
2. Geschenke an Personen, die 35 EUR übersteigen (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG)
3. Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass > 70 % der Gesamtaufwendungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG)

3.1 Buchungstextanalysen

Zur Analyse nicht abziehbarer Betriebsausgaben können Buchungstextanalysen der Hauptbuchdaten durchgeführt werden. Die Buchungstexte können nach auffälligen Merkmalen durchsucht werden, beispielsweise „Landratsamt“, „Strafzettel“ oder „Bußgeld“. Um die Ergebnisse weiter zu selektieren, kann ferner eine betragsmäßige Analyse durchgeführt werden, welche bestimmte Geldbeträge filtert, die bspw. den Staffeln des Bußgeldkatalogs entsprechen.

■ Strafzettel

Belegnummer	Erfassungsdatum	Effektivdatum	Betrag EUR	Mitarbeiter	Belegart	Beschreibung
0002057233	22.10.20	21.10.20	494,38	ASyrakus	SA	Strafzettel/Bußgeld

3.2 Analysen mit Wertgrenzen

Wertgrenzen können zur Selektion auffälliger Datensätze bei Geschenken verwendet werden, um zu untersuchen, welche Buchungssätze auf den Konten über der Freigrenze von 35 EUR liegen. Hierzu können die relevanten Konten vorab selektiert werden.

3.3 Umbuchungsanalyse

Bei Bewirtungsaufwendungen kann eine Umbuchungsanalyse herangezogen werden. Ein automatisierter Check untersucht, ob 30 % des Nettobetrags auf nicht abziehbare Bewirtungsaufwendungen umgebucht wurden.

PRAXISTIPP | Diese Analysen können bereits mit der Aufstellung des Jahresabschlusses als automatisierter „pre-BP-Check“ durchgeführt werden. Damit werden Fehler im Jahresabschluss vermieden, die folglich auch nicht zu Einwendungen in der Außenprüfung führen können.

4. Weitere Analysen

Neben den bereits erläuterten Verfahren gibt es zahlreiche Analysen, welche zur Identifizierung potenzieller Fehler dienen. Beispielsweise bietet der Chi²-Test die Möglichkeit, vorab die Verteilung der Ziffern zu überprüfen und auf Basis dessen die Ursachen hierfür zu identifizieren und dies ggf. zu dokumentieren. Ebenso kann aufgrund der Datenaufbereitung sichergestellt wer-

Drei typische „Knackpunkte“ bei Betriebsprüfungen

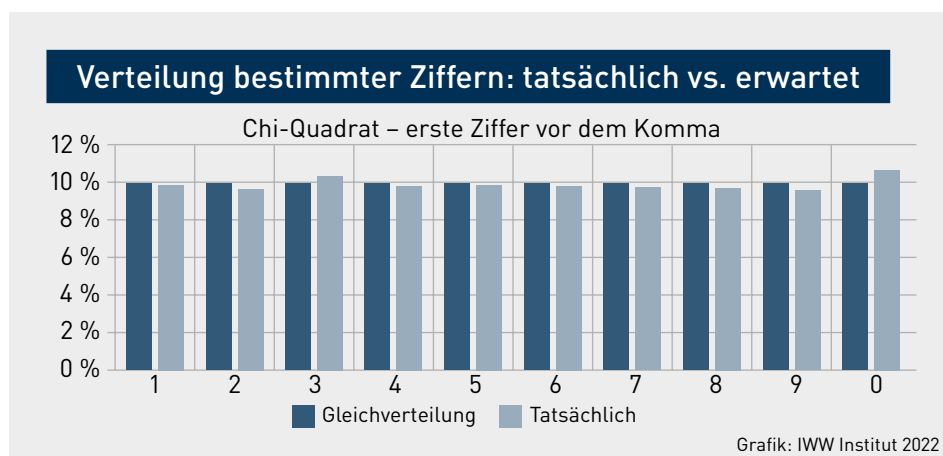
Durchsuchen nach auffälligen Begriffen wie „Landratsamt“ oder „Strafzettel“

„pre-BP-Check“ bei Aufstellung des Jahresabschlusses zu empfehlen

den, dass die Daten in der vorhandenen Form GoBD-konform sind, d. h. den notwendigen Voraussetzungen entsprechen (vgl. BMF 14.11.14, IV A 4, S 0316/13/10003, veröffentlicht in BStBl I, 1450).

Beachten Sie | Gerade bei ausländischen Lösungen kann solch eine Überprüfung notwendig sein, da die GoBD-Anforderungen häufig nicht (vollumfänglich) erfüllt sind. Dies kann im Worst Case dazu führen, dass die gesamte Buchhaltung durch den Betriebsprüfer infrage gestellt wird (vgl. BMF 14.11.14, IV A 4, S 0316/13/10003, Rn. 179 bis 181, veröffentlicht in BStBl I, 1450).

Gesamte Buchhaltung könnte infrage gestellt werden



5. Mehrwerte durch die Selbstprüfung

5.1 Für Unternehmen

Mit der Durchführung des pre-BP-Checks entsteht eine bessere Planungssicherheit für Unternehmen, denn das Risiko potenzielle Feststellungen des Betriebsprüfers, die zu einer erneuten Steuerbelastung führen könnten, wird deutlich verringert.

Durch den pre-BP-Check kann zudem eine Compliancefunktion ausgeübt werden (vgl. Schneider, T., DStR 04, 1272). Im Rahmen der Selbstprüfung kann untersucht werden, ob interne Anweisungen, wie der unternehmensinterne Nutzungsdauerkatalog, eingehalten werden, wer Zugriff auf die Buchhaltung hat oder wer Buchungen innerhalb der Bankbestände vorgenommen hat. Ebenso besteht die Möglichkeit, Indizien für Fraud innerhalb des Unternehmens auszumachen, indem Zifferntests bspw. nach Benford's Law durchgeführt werden (vgl. Diller, M./Schmid, P./Späth, T./Kühne, D., DStR 15, 311 ff.).

Gleichermaßen kann die Wirtschaftlichkeit eines Geschäftsmodells besser beurteilt und hinterfragt werden, weil durch Datenanalysen neue Erkenntnisse generiert werden, beispielsweise durch die Analyse der Nettowerte des Vorratsvermögens im Verhältnis zu den Einkaufspreisen (s. unter Punkt 3). Und natürlich wird das Verständnis für das eigene Unternehmen spürbar verbessert.

„Compliance“ als äußerst positiver Nebeneffekt nutzbar

Geschäftsmodelle auf Wirtschaftlichkeit überprüfbar

5.2 Für Steuerberater

Der pre-BP-Check kann, wie in den vorigen Beispielen dargestellt, eine umfassende Vorbereitung auf die Außenprüfung ermöglichen. Daraus ergeben sich vielfältige Möglichkeiten. So können beispielsweise Fehler bereits vorab entdeckt und folglich direkt vermieden werden, ferner können Bilanzansätze durch Datenanalysen belegt sowie steuerlich positive Effekte ausfindig gemacht werden.

Der pre-BP-Check ist überdies förderlich für die Compliance und Qualitätssicherung beim Steuerberater. Wenn die Buchhaltung im Hause des Steuerberaters bearbeitet wird, kann durch den pre-BP-Check eventueller Schulungsbedarf der Mitarbeitenden entdeckt werden. Außerdem kann untersucht werden, welche Mitarbeitenden Buchungen in der jeweiligen Buchhaltung vornehmen oder ob Schnittstellen zwischen Lohnsoftware und Buchhaltung funktionsfähig sind und genutzt werden.

Weiterhin ergeben sich Vorteile in der Richtigkeit der steuerlichen Veranlagung. Derzeit erfolgt die Veranlagung größtenteils automatisch. Die vormals geläufige Besprechung des eingereichten Abschlusses mit dem Sachbearbeiter der Finanzbehörde fällt durch diese automatisierte Veranlagung weg. Die in diesem Zuge bereits besprochenen Unstimmigkeiten bleiben also bis zur Prüfung hin ungeklärt. Um trotzdem eine möglichst fehlerfreie steuerliche Veranlagung zu erlangen, kann nun ein pre-BP-Check genutzt werden, der besonders fehleranfällige Bereiche noch vor der Veranlagung untersucht.

Ganz nebenbei besteht die Möglichkeit, Haftungsrisiken zu verringern. Durch einen Liquiditäts-Check kann analysiert werden, ob Anhaltspunkte für eine Abkehr von der Going-Concern-Prämisse vorhanden sind oder sogar bereits ein möglicher Insolvenztatbestand, wie die Zahlungsunfähigkeit, vorliegt (vgl. Dörner, A./Gnädinger, U., GStB 21, 190 ff. sowie GStB 21, 273 ff.).

Ferner kann der Steuerberater durch die verbesserten Kenntnisse über das Unternehmen, die durch die Datenanalysen generiert werden, besser betriebswirtschaftlich beratend tätig sein und somit als kompetenter digitaler Partner wahrgenommen werden.

FAZIT | Die Selbstprüfung beinhaltet zahlreiche Potenziale. Der zunehmende Einsatz eines pre-BP-Checks kann für einen hohen Zugewinn an Qualität sorgen, der sowohl dem Steuerberater als auch dem Mandanten zugutekommt. Außerdem wirkt die Selbstprüfung mit Datenanalysen einer Informationsasymmetrie zwischen Finanzbehörde und Unternehmen/Steuerberater entgegen. Das verbessert die Argumentationsgrundlage für die Schlussbesprechung bei der Außenprüfung und erleichtert die bestmögliche Ergebnisfindung.

ÜBER DIE AUTOREN | Urs Gnädinger und Mareike Reichte sind bei der audit.neo GmbH tätig und beschäftigen sich eingehend mit auf Datenanalysen basierenden Prüfungsansätzen für die Jahresabschlussprüfung und die Außenprüfung.

Qualitätssicherung
beim Steuerberater
als weiterer Vorteil

Wahrnehmung des
Steuerberaters als
„digitaler Partner“

Auf Augenhöhe in der
Schlussbesprechung

...