

Die Betriebsprüfung in der Arztpraxis

Ablauf, Prüfungsschwerpunkte und Verhandlungstaktik



Mandanten-Info

Die Betriebsprüfung in der Arztpraxis

Inhalt

1. Rahmenbedingungen der Außenprüfung	1
1.1 Steuerliche Außenprüfung	1
1.2 Auswahl der Prüffälle	2
1.3 Ablauf einer Betriebsprüfung.....	3
2. Digitale Betriebsprüfung	8
3. Prüfungsschwerpunkt Gewinnermittlung	9
4. Prüfungsschwerpunkt Umsatzsteuer	10
4.1 Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 UStG	11
4.2 Sachverständigentätigkeit	11
4.3 IGeL-Leistungen	12
4.4 Kleinunternehmerregelung	12
5. Prüfungsschwerpunkt Gewerbesteuer	13
5.1 Infektion durch gewerbliche Einkünfte.....	13
5.2 Infektion durch angestellte Ärzte	13
5.3 Infektion durch Partner minderen Rechts	14
6. Prüfungsschwerpunkt Gesellschafterwechsel	15
7. Schlussbesprechung	15
7.1 Einigung.....	16
7.2 Verbindliche Zusage.....	17
7.3 Abschluss der Außenprüfung.....	17
7.4 Rechtsbehelfsverfahren.....	18
8. Strafverfahren.....	19
8.1 Verfahrenseinleitung während der Betriebsprüfung.....	19
8.2 Verfahrenseinleitung nach Schlussbesprechung	20

Nach einer Beanstandung durch den Bundesrechnungshof hat die Finanzverwaltung die Betriebsprüfung von Arztpraxen intensiviert. Es wird häufiger und schärfer geprüft. Die eingesetzten Prüfer¹ verfügen häufig über fundierte Erfahrungen und Vergleichsmöglichkeiten mit anderen Praxen und wissen, welche Schwerpunkte steuerliche Mehrergebnisse erwarten lassen.

Eine neue Qualität haben Außenprüfungen durch die Möglichkeit des digitalen Datenzugriffs und den Einsatz spezieller Prüfsoftware bekommen. Diese zumeist als summarische Risikoprüfung bezeichnete Datenanalyse führt auch in Arztpraxen zu einer deutlich intensiveren Prüfungstiefe.

Seit Anfang 2023 ist die Betriebsprüfung durch den Gesetzgeber erneut modernisiert worden. Dahinter verbergen sich teils drastische Instrumente zur Erzwingung der Mitwirkung des Steuerpflichtigen. In Arztpraxen ist dies wegen des Arztgeheimnisses und des Datenschutzes ein besonders sensibles Thema.

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.

¹ In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

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 ab dem 01.01.2024 als **Kleinbetrieb** eingestuft, wenn sie einen Gewinn über 165.000 Euro bis 700.000 Euro erreichen. Kleinbetriebe müssen nur selten mit Prüfungen rechnen. So wurden im Jahr 2021 nur 2,4 % der Kleinbetriebe geprüft.

Als **Mittelbetrieb** gilt der Freiberufler, wenn er einen Gewinn über 700.000 Euro, aber nicht mehr als 1.400.000 Euro erzielt. Dann muss der Arzt nach der Betriebsprüfungsstatistik 2021 mit einem Prüfungsturnus von 20,4 Jahren rechnen.

Ganz anders sieht dies bei **Großbetrieben** aus. Der Arzt wird bei einem Gewinn über 1.400.000 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 Befangenheit abgelehnt werden.

Hinweis

Das Stellen eines Befangenheitsantrags ist gut abzuwägen! Auf einen erfolgreichen Befangenheitsantrag 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.

Bereits die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung nach § 196 AO nimmt dem Betroffenen jedoch die Möglichkeit, etwaige Steuerverfehlungen strafbefreiend zu korrigieren.

Hinweis

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

Eine Selbstanzeige, die für alle unverjährten Steuerstraftaten zu einer Steuerart innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre erstellt werden muss, bleibt daher auch nach Ergehen der Prüfungsanordnung attraktiv. Für die nicht geprüften Jahre wird sie strafbefreiend – für die geprüften Jahre strafmildernd.

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 Mitwirkungspflichten und Verzögerungsgelder

Der Steuerpflichtige hat im Rahmen der Außenprüfung Mitwirkungspflichten. Er muss alle Unterlagen vorlegen, die steuerlich relevant sind und Auskünfte erteilen sowie die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Erläuterungen geben. Kommt der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nicht nach, kann das Finanzamt gegen ihn ein Verzögerungsgeld festsetzen, dass mindestens 2.500 Euro und höchstens 250.000 Euro beträgt.

Das Gesetz zur Modernisierung der Außenprüfung gestattet ab 2025 der Außenprüfung darüber hinaus ein sogenanntes qualifiziertes Mitwirkungsverlangen an den Steuerpflichtigen zu richten, wenn die Außenprüfung länger als ein halbes Jahr verzögert wird. Die Nichterfüllung des qualifizierten Mitwirkungsverlangens ist mit einem Mitwirkungsverzögerungsgeld in Höhe von 75 Euro für jeden Tag der Mitwirkungsverzögerung, höchstens allerdings für 150 Kalendertage, entsprechen 11.250 Euro sanktioniert. Bei permanent unkooperativen oder wirtschaftlich überdurchschnittlich leistungsfähigen Steuerpflichtigen gehen die Rechte der Außenprüfung noch weiter. Dann kann ein Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld von bis zu 25.000 Euro für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung festgesetzt werden. Bei maximal 150 Tagen entspricht dies einem Maximalbetrag von 3.750.000 Euro. Die Festsetzung des Zuschlags kann auch in Teilbeträgen erfolgen.

1.3.6 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 steu-

erlichen 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.

1.3.7 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

Die Finanzbehörde kann ferner verlangen, dass ihr die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten auf einem maschinell lesbaren und auswertbaren Datenträger zur Auswertung überlassen werden. Der 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 er diese in digitaler Form (CD, DVD, USB-Stick, Datei, etc.) dem Betriebsprüfer regelmäßig vor Beginn der Außenprüfung eine CD zur Verfügung. Diese CD enthält die Rechnungswesen-Daten für die steuerliche Außenprüfung (GoBD-konform) sind hierauf enthalten.

Hinweis

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

Was bisher schon gängige Praxis war, hat der Gesetzgeber mit Wirkung ab 2023 in § 197 Abs. 3 AO festgelegt. Danach haben die Außenprüfer auch das Recht, mit der Prüfungsanordnung diese Daten zu verlangen.

Hat der Prüfer solche Unterlagen bereits vor Beginn der Außenprüfung angefordert, sollen dem Steuerpflichtigen die beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte der Außenprüfung mitgeteilt werden. Üblicherweise wird sich der Betriebsprüfer an die mitgeteilten Schwerpunkte halten. Die Nennung von Prüfungsschwerpunkten stellt aber keine Einschränkung der Außenprüfung auf bestimmte Sachverhalte dar (§ 197 Abs. 4 AO).

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 summarischen Risikoprüfung greift das Finanzamt auch auf Praxissoftware zu, soweit dort steuerrelevante Daten erfasst werden. Dies gilt z. B. für Praxissoftware mit der Gebührenatbestände 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),

Ab dem Jahr 2023 verliert eine ansonsten ordnungsgemäße Buchführung nach § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO ihre Beweiskraft, wenn die elektronischen Buchhaltungsdaten nicht nach der Vorgabe der einheitlichen digitalen Schnittstellen dem Finanzamt zur Verfügung gestellt werden.

- Firmenwagen,
- Fahrtenbücher,
- teure Autos und Oldtimer,
- AfA auf Vertragsarztzulassung,
- Arbeitszimmer.

Ab 2023 können auch Ärzte die Homeoffice-Pauschale von 6 Euro pro Tag, höchstens 1.260 Euro im Kalenderjahr geltend machen. Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein

anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist ein Abzug der Tagespauschale auch zulässig, wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird.

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 Lohnsteuer-Außenprüfung 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.²

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.

² vgl. BFH, Urteil vom 18.03.2015, XI R 15/11, BStBl 2015 II, 1058

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

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 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 einerseits und durch neue strengere Rechtsprechung andererseits 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.³

³ BFH, Urteil vom 16.07.2014, VIII R 41/12, BStBl 2015 II, 216

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 03.11.2015⁴ die gesamte Tätigkeit einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis als Gewerbebetrieb eingeordnet, weil eine Ärztin mit minderen Gesellschaftsrechten beteiligt wurde.

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.

⁴ BFH, Urteil vom 03.11.2015, VIII R 63/13, BStBl 2016 II, 383

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. Freibetrag und ermäßigter Steuersatz werden nur einmal im Leben gewährt. Die Vergünstigung sollte daher für die Praxisveräußerung aufgespart und nicht vorher verbraucht werden. Es ist allerdings steuerschädlich weiter freiberuflich tätig zu sein, wenn die darauf entfallenden Umsätze in den letzten drei Jahren mehr als 10 % der gesamten Einnahmen ausmachen.

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.

Nach Modernisierung der Außenprüfung kann die Schlussbesprechung gemäß § 87a Abs. 1a AO auch elektronisch durchgeführt werden, beispielsweise durch Videokonferenz. Dies allerdings nur mit Zustimmung des Steuerpflichtigen, der auch einer fernmündlichen Schlussbesprechung zustimmen kann.

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 haben kann.

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.

Mit dem Gesetz zur Modernisierung der Außenprüfung ist ab 2025 die Möglichkeit geschaffen worden, eine Betriebsprüfung zunächst nur teilweise abzuschließen. Beantragt der Steuerpflichtige den Erlass von Teilabschlussbescheiden, soll der Außenprüfer die Bescheide erlassen, wenn bei dem Steuerpflichtigen ein erhebliches Interesse besteht und von ihm glaubhaft gemacht werden kann.

Neu ab 2025 bestehen auch Berichtigungspflichten nach der Außenprüfung. Der Steuerpflichtige muss dann auch Steuererklärungen, die nicht Gegenstand der Außenprüfung waren, berichtigen, wenn Prüfungsfeststellungen in einer Außenprüfung unanfechtbar in einem Steuerbescheid umgesetzt worden sind und die den Prüfungsfeststellungen zugrunde liegenden Sachverhalte auch in einer anderen abgegebenen Erklärung zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen führen würden.

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 Steuerstraßverfahrens 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 Steuerstraßverfahrens 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 Steuerstraßverteidiger 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 Steuerstraßtat 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 Steuerstraßverfahren 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.

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2023 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

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

Diese Broschüre und alle in ihr enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich 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: © fotofabrik / www.stock.adobe.com

Stand: Mai 2023

DATEV-Artikelnummer: 12661

E-Mail: literatur@service.datev.de