

Der Datenzugriff der Finanzverwaltung aus Sicht der Entgeltabrechnung



Die Lohnsteueraußenprüfungen haben im Kalenderjahr 2005 nach einer Pressemitteilung des BMF rund 850 Millionen Euro zusätzlich in die maroden Haushalte gespült. Das durchschnittliche Mehrergebnis pro Prüfer betrug ca. eine halbe Million Euro.¹

Vor dem Hintergrund sinkender Steuersätze innerhalb der letzten zehn Jahre ist dies eine erstaunliche Entwicklung, da die Ergebnisse der zurückliegenden Jahre sowohl im Hinblick auf die absoluten Zahlen als auch auf die Durchschnittsergebnisse je Prüfer erheblich gesteigert wurden.

Ein möglicher Grund könnte darin liegen, dass die Finanzverwaltung nunmehr im fünften Jahr nach Einführung des Datenzugriffs in zunehmendem Maße die Prüfung der Lohn- und Gehaltsabrechnung in elektronischer Form durchführt.

Dabei ist festzustellen, dass viele Unternehmen nur mangelhaft vorbereitet in eine digitale Prüfung gehen. Ist der Prüfer erst einmal im Hause, sind die Möglichkeiten bezüglich eventueller Reaktionen der Betroffenen eher beschränkt. Insbesondere im Bereich der Entgeltabrechnung sollten entsprechende Vorkehrungen getroffen werden, um einerseits dem Prüfer die gewünschten digitalen Daten zur Verfügung zu stellen, andererseits sollte aber auch darauf geachtet werden, dass von der Weitergabe nur steuerrelevante Daten betroffen sind. Der im Folgenden dargestellte Ablauf einer Lohnsteueraußenprüfung soll aufzeigen, in welcher Form die Lohn- und Gehaltsbuchhaltung von der neuen digitalen Prüfungstechnik betroffen ist. Spätestens mit der Prüfungsanordnung wird der Arbeitgeber darauf aufmerksam

gemacht, dass die bevorstehende Lohnsteuerprüfung unter zur Hilfenahme des digitalen Datenzugriffs erfolgen soll. Die Finanzverwaltung hat gem. § 147 Abs. 6 AO im Rahmen der Außenprüfung (Betriebsprüfung, Umsatzsteuersonderprüfung und Lohnsteueraußenprüfung) das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung der Unterlagen zu nutzen. Gegenstand der Prüfung sind – wie bisher – nur die nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen Unterlagen. Das Datenzugriffsrecht beschränkt sich damit nur auf Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (steuerlich relevante Daten).

Neben den Daten der Finanzbuchhaltung, der Anlagenbuchhaltung und der Lohnbuchhaltung können auch Daten aus anderen Teilen des Datenverarbeitungssystems betroffen sein. Innerhalb des Bereichs Entgeltabrechnung könnte dies beispielsweise für die elektronischen Reisekostenabrechnungen zutreffen. Reisekosten stellen gem. § 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV steuerfreie Erstattungen dar und sind dementsprechend als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. Auch wenn ein elektronisches Reisekostenabrechnungssystem eingesetzt wird, sind die Vorschriften über das Führen eines Lohnkonto in gleicher Weise zu beachten.

Sämtliche Daten sind durch den Steuerpflichtigen zu qualifizieren und für den Datenzugriff vorzuhalten. Meist wird der Prüfer jedoch bereits vorab mitteilen, dass er bei der Prüfung auf digital gespeicherte Daten zurückgreifen

möchte.

An dieser Stelle ist es für den Arbeitgeber von großer Bedeutung darauf hinzuweisen, welche Form des Datenzugriffs für ihn die praktikabelste und kostengünstigste darstellt. Der Prüfer muss im Rahmen einer Ermessensentscheidung letztlich die Prüfungsmethode auswählen. Eine Ermessensentscheidung bedarf grundsätzlich einer besonderen Begründung, damit sie auch auf ihre Rechtmäßigkeit überprüft werden kann.

Dieser Begründung bedarf es allerdings nicht im Hinblick auf die Außenprüfung an sich, da hier der § 193 Abs. 1 AO von einer generellen Prüfungswürdigkeit ausgeht. Allerdings ist die Frage der Prüfungsmethode sicherlich in jedem Einzelfall unterschiedlich und individuell zu betrachten.

Wird dem Prüfer vorab eine Daten-CD zur Verfügung gestellt, sollte beachtet werden, dass auch ohne vorherige Bekanntgabe der Prüfungsanordnung möglicherweise der Zeitpunkt für eine strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 AO bereits überschritten ist. Auch der Beginn der Festsetzungsverjährung gem. § 171 Abs. 4 AO wird nach herrschender Auffassung gehemmt.

Trotz dieser für den Arbeitgeber ggf. nachteiligen Folgen, kann die vorherige Übergabe eines Datenträgers an den Prüfer für alle Beteiligten Vorteile bringen. Insbesondere kann sich beispielsweise die reine Prüfungsdauer vor Ort dadurch erheblich verkürzen.

Die Daten auf der CD sollten grundsätzlich mit einem Passwort geschützt werden, da insbesondere in der

¹ BMF vom 06. 06. 2006

Entgeltabrechnung personenbezogene Daten weitergegeben werden. Von einer zusätzlichen Verschlüsselung ist allerdings abzuraten, da der Prüfer in der Regel auf seinem Notebook grundsätzlich kein Programm für die Entschlüsselung installieren kann.

Mit dem Datenzugriff haben sich selbstverständlich neue Prüfungswege etabliert. Der Prüfer bedient sich dabei entweder seiner Prüfsoftware oder er lässt sich einen unmittelbaren Zugriff auf die Lohnbuchhaltung des Steuerpflichtigen einräumen, um seine Prüfungsmaßnahmen durchzuführen.

Im weiteren Verlauf der Prüfung wird der Datenbestand teils individuellen, teils automatisierten Prüfungsschritten unterzogen. Dazu werden verschiedene Makros eingesetzt.

Zunächst wird der Prüfer in aller Regel mit der Verprobung der angemeldeten Lohnsteuer und den jeweils einbehaltenen steuerlichen Abzugsbeträgen beginnen. Im Anschluss werden je nach Bedarf verschiedene Prüfungsschritte angestoßen. Unter anderem können unterschiedliche Listen generiert werden, die einen schnellen Überblick ermöglichen.

Folgende Beispiele bilden einen Ausschnitt der möglichen Prüflisten:

- Übersicht zu Abfindungen;
- Übersicht zu Be- und Abzügen;
- Übersicht zu laufendem Lohn;
- Übersicht zu Lohn mehrere Jahre;
- Übersicht zu Pauschalierungen;
- Übersicht zu Sachbezügen;
- Übersicht zu SNF-Zuschlägen;
- Übersicht zu sonstigen Bezügen;
- Übersicht zu steuerfreiem Lohn;
- Übersicht zu Versorgungsbezügen;
- Austritte von Arbeitnehmern innerhalb des Prüfungszeitraumes;
- Arbeitnehmer mit doppelter Bankverbindungen;
- Arbeitnehmer ohne Bankverbindung;
- Mehrfachbelegung bei SV-Nummer;
- Ermittlung der Besteuerungsdaten für eine Pauschalierung;
- Jubilare des Prüfungszeitraums;
- Minijobs Finanzamt, Minijobs Knappschaft;
- Journal für Pauschalsteuern;
- Summen der verschiedenen Lohnarten;
- Personalliste mit verschiedenen steuer-

relevanten Daten;

- Arbeitnehmer mit runden Geburtstagen;
- Zusammenstellung aller Sachbezüge;
- Steuerklassenwechsel im laufenden Jahr.

Alle Prüfungsschritte beziehen sich grundsätzlich auf den gesamten Datenbestand. Im Falle der Entgeltabrechnung bedeutet dies, dass sich die Prüfung auf den gesamten Abrechnungskreis eines Prüfungszeitraums erstreckt. Stichproben werden nur noch in Ausnahmefällen durchgeführt.

Nach Ablauf der Prüfungsschritte erhält der Prüfer einen umfassenden Einblick in die Lohn- und Gehaltsabrechnung des geprüften Arbeitgebers. Im Anschluss werden nunmehr Prüfungsansätze ermittelt und Prüfungsschwerpunkte festgelegt.

Die Prüfung der Finanzbuchhaltung wird ebenfalls enger mit der Lohnbuchhaltung verknüpft. Viele Geschäftsvorfälle konnten in der Vergangenheit nicht unmittelbar mit der Lohn und Gehaltsabrechnung in Verbindung gebracht werden, weil beispielsweise keine Hinweise auf den Verursacher der entsprechenden Buchung erkennbar war. Wird jedoch die Kostenstellenrechnung in die Betrachtung einbezogen, ergeben sich ggf. Hinweise bezüglich einer Zuordnung der Vorgänge auf einzelne Arbeitnehmer.

Die Einbeziehung der Kostenstellenrechnung in eine Außenprüfung ist nach wie vor strittig. Das Finanzgericht Münster hat in seiner Entscheidung vom 20. 08. 2000 der Finanzverwaltung zugestanden, dass es nicht ermessensfehlerhaft ist, wenn sie die Vorlage der Kostenstellenrechnung fordert.²

Für eine große Zahl von Datenbeständen ist jedoch noch nicht eindeutig geklärt, ob der Prüfer sie in seine Prüfungswege einbeziehen kann. Die Frage nach der Steuerrelevanz mag in einzelnen Punkten vielleicht gegeben sein, eine generelle Überprüfung dieser Datenbestände erscheint jedoch aus heutiger Sicht eher fraglich. Dazu gehören insbesondere die Warenwirtschaftssysteme und die Materialwirtschaftssysteme oder die elektronische Zeiterfassung aller

Mitarbeiter. Es ist durchaus denkbar, dass sich hier in Ansätzen steuerrelevante Daten befinden, ob sie der Prüfer allerdings für seine Prüfungsfelder unbedingt benötigt, muss im Einzelfall entschieden werden.

Zweifelsfrei nicht steuerrelevant sind dagegen die internen Controllingdaten und Berichtssysteme.

An dieser Stelle sollte der Arbeitgeber insbesondere beim unmittelbaren Datenzugriff darauf achten, dass die verschiedenen Systeme getrennt voneinander administriert werden können, da die Einsichtnahme in steuerrelevante Daten nicht mit dem Argument eingeschränkt werden kann, dass dann gleichwohl auch nicht steuerrelevante Daten für den Prüfer zur Verfügung stehen und eingesehen werden könnten.

Nach Abschluss der Lohnsteuerprüfung werden die Ergebnisse der digitalen Prüfung in den Bericht einfließen. Falls es dabei zu strittigen Sachverhaltsermittlungen kommt, kann der Steuerpflichtige die Herausgabe der entsprechenden Dateien verlangen. Eine Vorlage der protokollierten Prüfungshandlungen innerhalb der Prüfsoftware kann nach herrschender Auffassung nicht gefordert werden.

Abschließend bleibt festzuhalten, dass die aufgeworfene Frage der Effizienzsteigerung bei Lohnsteueraußenprüfungen meines Erachtens nicht eindeutig zu beantworten ist.

Es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass durch die vermehrten digitalen Prüfungen aus Sicht der Finanzverwaltung vorteilhafte Prüfungsansätze erkennbar sind und dass sich eine Effizienzsteigerung allein schon durch eine verkürzte Prüfungsdauer einstellen wird.

Karlheinz Hülsen, Essen

² FG-Urteil Münster vom 20. 08. 2000, Az: 6 K 2712/00 AO, 6 K 3116/00 AO