

Schätzungen durch Finanzbehörden Formelle Buchführungsmängel und Zeitreihenvergleich

Der BFH hat mit Urteil vom 25.3.2015, Az.: X R 20/13, zu den Anforderungen an die Schätzung mittels eines Zeitreihenvergleichs Stellung bezogen.

Zum Verständnis des Urteils dürfte zunächst die Erläuterung der Voraussetzungen und der Mittel einer Schätzung hilfreich sein:

Nach § 162 Abs. 1 S. 1 AO hat die Finanzbehörde zu schätzen, wenn sie die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann. Sie hat nach § 162 Abs. 2 S. 2 AO die Befugnis zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung geben kann, weitere Auskunft verweigert oder seine Mitwirkungspflichten verletzt, vgl. § 162 Abs. 2 Satz 1 AO. Das gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann, oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind, vgl. § 162 Abs. 2 Satz 2 AO.

Formell ordnungsgemäß ist die Buchführung, wenn die Buchungen sowie die sonstigen erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet sind, vgl. § 146 Abs. 1 AO. Die Kassenein- und ausgaben sind außerdem täglich so festzuhalten, dass ein Buchsachverständiger aufgrund der Kassenaufzeichnungen jederzeit in der Lage wäre, den Sollbestand mit dem Istbestand der Geschäftskasse zu vergleichen, vgl. BFH Urteil vom 14.12.2011, Az.: XI R 5/10. Entsprechen die Buchführung und die Aufzeichnungen eines Steuerpflichtigen den allgemeinen formalen Anforderungen der §§ 140 bis 148 AO, sind Buchführung und Aufzeichnungen der Besteuerung zu Grunde zu legen, es sei denn, nach den Umständen des Falles ist Anlass gegeben, die sachliche Richtigkeit zu beanstanden; dies ergibt sich aus § 158 AO.

Bei formellen Buchführungsmängeln besteht nicht die Vermutung der Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen, die im Grundsatz von § 158 AO normiert ist. Allerdings beschränkt der BFH bei den formellen Buchführungsmängeln die Schätzungsbefugnis der Behörde auf die Fälle, die der Behörde Anlass geben, die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses anzuzweifeln, vgl. BFH-Urteil vom 17.11.1981, Az.: VIII R 174/77, BFH-Urteil vom 14.12.2011, Az.: XI R 5/10. Im Wege der freien Beweiswürdigung ist dann festzustellen, ob nur unwesentliche formelle Buchführungsmängel vorliegen, vgl. BFH-Urteil vom 14.12.2011, Az.: XI R 5/10.

In dem Fall, der dem Urteil des BFH vom 25.03.2015, Az.: XR 20/13, zu Grunde lag, war zunächst von formellen Mängeln in der Buchführung der Gaststätte der Kläger auszugehen. Hierzu hatte bereits vorinstanzlich das Finanzgericht festgestellt, dass die Tagesendsummenbons unvollständig waren. Hierdurch war die vollständige Erfassung der Bareinnahmen nicht gesichert. Zudem wurde das Fehlen der Programmierprotokolle der Registrierkasse als weiterer formeller Mangel angesehen.

Konkrete materielle Mängel wurden nicht festgestellt.

Somit kam es im Verfahren auf Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Buchführungsergebnisse an.

Um den erforderlichen Nachweis der materiellen Unrichtigkeit zu führen, bediente sich das Finanzamt den Ergebnissen eines Zeitreihenvergleichs.

Ein Zeitreihenvergleich ist eine Verprobungs- und Schätzungsmethode des Finanzamts bei Außenprüfungen, die zumeist zu erheblichen Hinzuschätzungen führt. Bei Anwendung dieser Methode wird der Nettowareneinkauf abzüglich des unternehmerischen Eigenverbrauchs sowie der Personalbeköstigung in einem bestimmten Zeitraum ins Verhältnis zu den Bruttoerlösen desselben betrachteten Zeitraums gesetzt. Für diesen Zeitraum wird dann ein Rohgewinnaufschlagsatz ermittelt, der das Verhältnis zwischen den bereinigten Einkäufen und den Erlösen darstellt. Nach Einschätzung der deutschen Finanzbehörden kann der höchste für einen Zeitraum ermittelte Rohgewinnaufschlagsatz für das gesamte Jahr angewendet werden. In dem Fall, der dem Urteil hier zugrunde liegt, betrachtete das Finanzamt jeweils Zehn-Wochen-Zeiträume.

Ohne die Methode des Zeitreihenvergleichs zu verwerfen, setzt der BFH auf anderweitige „moderne“ Prüfungsmethoden, die mathematisch-statistisch aufgebaut sind und in der Lage sind, die zum Teil von Steuerpflichtigen vorgenommenen ausgefeilt geplanten Doppelverkürzungen aufzudecken.

Die Verprobungs- und Prüfungsmethode des Zeitreihenvergleichs ist nach Einschätzung des BFH unsicher. Sie lasse keinen sicheren Schluss auf das Vorliegen und den Umfang auch materieller Unrichtigkeit der Buchführung zu. Andere Schätzungsmethoden bauten eher auf betriebsinternen Daten auf oder berücksichtigten in anderer Weise die individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Sie seien grundsätzlich vorrangig heranzuziehen.

Nur wenn diese anderen Methoden nicht sinnvoll seien, solle die Behörde auf Zeitreihenvergleiche zurückgreifen.

Der Zeitreihenvergleich ist dadurch gekennzeichnet, dass für jede Woche eines Kalenderjahres der wöchentliche Wareneinsatz und der Betrag der wöchentlichen Einnahmen ermittelt werden. Aus der Berechnung des Verhältnisses dieser Werte ergibt sich der wöchentliche Rohgewinnaufschlagsatz. Die Finanzbehörde legt ihren Berechnungen den höchsten Rohgewinnaufschlagsatz, der sich in einem beliebigen Zehn-Wochen-Zeitraum des Kalenderjahres ergibt, für das Gesamtjahr zu Grunde. In aller Regel sind aus der Buchhaltung des Steuerpflichtigen die wöchentlichen Wareneinsätze nicht zu entnehmen. Insofern versucht die Finanzverwaltung, diese Größen anhand der Verteilung der durch Eingangsrechnungen nachgewiesenen Wareneinkäufe und der Zeitabstände bis zum jeweils nächsten Einkauf gleichartiger Ware zu gewinnen. Die Finanzbehörde bereinigt die Wareneinkäufe um Personalbeköstigungen, Waren- bzw. Sachentnahmen und Warenbestandsveränderungen.

Diese Methode hat analytische Schwächen, gerade im Hinblick auf mögliche Warenbestandsveränderungen. Der Rohgewinnaufschlagsatz ist bei einem Warenbestandsaufbau eher gering und bei einem Warenbestandsabbau eher hoch. Ist die Lagerhaltung saison- oder

betriebsbedingt nicht konstant, werden Bestände unterjährig also auf- oder abgebaut, wirkt sich dies jedoch auf die Rohgewinnaufschlagsätze aus und der höchste Bestandsabbau bewirkt den höchsten, von der Finanzbehörde zu Grunde gelegten Rohgewinnaufschlagsatz. Dieser wird auf das gesamte Jahr angewendet. In solchen Fällen ist die Anwendung des höchsten Rohgewinnaufschlagsatzes für das gesamte Jahr nicht angemessen.

Deshalb hat der BFH als Voraussetzung für die Durchführung eines Zeitreihenvergleichs vorgesehen, dass grundsätzlich in den Betrieben der Steuerpflichtigen das Verhältnis zwischen dem Wareneinsatz und den Erlösen im betrachteten Zeitraum weitgehend konstant sein muss. Dies hat der BFH im ersten Leitsatz festgehalten.

Ansonsten hat der BFH in diesem Urteil die folgenden weiteren Leitsätze gefasst:

Bei einer Buchführung, die formell ordnungsgemäß ist oder nur geringfügige Mängel aufweist, soll der Nachweis der materiellen Unrichtigkeit grundsätzlich nicht allein aufgrund der Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs geführt werden. Dies ist auf die methodenbedingten Unsicherheiten zurückzuführen. Die individuellen Verhältnisse des Betriebs des jeweiligen Steuerpflichtigen werden bei dieser Methode nicht hinreichend berücksichtigt. Andere Schätzungsmethoden, wie eine Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung, seien vorzuziehen.

Darüber hinaus sollen nach dem BFH die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs nur dann einen Anhaltspunkt für die Höhe der erforderlichen Hinzuschätzung bilden, wenn bei formell unrichtiger und nicht nachgewiesener materieller Unrichtigkeit andere Schätzungsmethoden, die auf betriebsinternen Daten aufbauen oder in anderer Weise die individuellen Verhältnisse des jeweiligen Steuerpflichtigen berücksichtigen, nicht sinnvoll einsetzbar sind. Verbleiben Zweifel, können Abschläge in einem Umfang vorgenommen werden, der über eine bloße Abrundung hinausgeht.

Allerdings können nach dem BFH die Ergebnisse eines --technisch korrekt durchgeführten-- Zeitreihenvergleichs auch für die Ermittlung der erforderlichen Hinzuschätzung der Höhe nach herangezogen werden, wenn aus anderen Gründen, die sich also nicht erst aus dem Ergebnis des Zeitreihenvergleichs ergeben, bereits feststeht, dass die Buchführung im Betrieb des Steuerpflichtigen sowohl formell als auch materiell unrichtig ist. Die nachgewiesene materielle Unrichtigkeit muss dabei aber eine von den Umständen des Einzelfalls abhängige Bagatellschwelle übersteigen. Und im Einzelfall dürfen sich keine anderen Schätzungsmethoden aufdrängen, die tendenziell zu genaueren Ergebnissen führen und mit vertretbarem Aufwand einsetzbar wären.