– Betriebsprüfung

# BFH zur Nachrangigkeit des externen Betriebsvergleichs: Auswahl bei mehreren in Betracht kommenden Schätzungsmethoden

von Rechtsassessor Dr. Matthias Gehm, Limburgerhof

**Der BFH hat in zwei aktuellen Entscheidungen die Nachrangigkeit des externen Betriebsvergleichs gegenüber dem internen Betriebsvergleich dargelegt. Dabei ging es auch um Mängel bei Kassenaufzeichnungen, insbesondere bei der Verwendung offener Ladenkassen. Gleichzeitig hat der BFH seine bisherigen Bedenken hinsichtlich der Geeignetheit der derzeitigen amtlichen Richtsatzsammlung als Schätzungsgrundlage bestätigt (BFH 25.3.26, X R 19/23, Abruf-Nr. 254899; BFH 15.4.26, X R 14/24, Abruf-Nr. 254900).**

## 1. Sachverhalt

### 1.1 Entscheidung X R 19/23

*Mängel bei der Kassenbuchführung*

Im ersten Fall ging es um die Betreiberin eines Imbisses, die im Streitjahr 2011 den Gewinn noch gemäß § 4 Abs. 3 EStG, in den Streitjahren 2012 bis 2013 allerdings durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) ermittelte. Dabei tätigte sie ausschließlich Bargeschäfte über eine offene Ladenkasse. Die Klägerin und Revisionsklägerin nahm keine tägliche Kassenbestandsaufnahme vor. Anstelle von Kassenberichten wurden lediglich manipulationsanfällige tabellarische Aufstellungen erstellt (als „Tageseinnahmen“ bezeichnet). Die Geschäftsvorfälle wurden nicht zeitnah erfasst, Ursprungsaufzeichnungen existierten nicht und es gab keine Grundaufzeichnung zur Aufteilung der Umsätze nach Steuersätzen. Zudem lagen im Januar 2011 zwei Kassenberichte mit unterschiedlichen Endbeständen vor.

*Ansatz der mittleren Rohgewinnaufschlagsätze laut Richtsatzsammlung*

Die Betriebsprüfung führte eine Ausbeutekalkulation durch und verglich das Ergebnis mit der amtlichen Richtsatzsammlung. Aufgrund von Einwendungen der Klägerin (Fleischanteil der verkauften Gerichte, Bratverlust, Rabatte) wurde ein Abschlag von 25 % gewährt. Hinsichtlich der Umsatzsteuersätze einigte man sich auf 15 % „In-Haus-Verzehr“ zum Regelsteuersatz und 85 % „Außer-Haus-Verkauf“ zum Steuersatz von 7 %. Die Vorinstanz folgte dem nicht, sondern nahm eine Schätzung bezüglich der Rohgewinnaufschlagsätze nach den mittleren Werten der amtlichen Richtsatzsammlung vor, ohne auf die konkreten Gegebenheiten des Betriebs abzustellen.

### 1.2 Entscheidung X R 14/24

Im zweiten Fall betrieb der Kläger und Revisionskläger im Streitjahr 2014 einen Imbisswagen und sodann in den Streitjahren 2015 und 2016 in gemieteten Räumlichkeiten einen Imbiss, wobei er den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte. Erst ab dem 7.10.15 benutzte er eine Registrierkasse, davor eine offene

Ladenkasse. Er konnte keine Belege zu den einzelnen Geschäftsvorfällen sowie Nachweise zu den im Kassenbuch eingetragenen Einnahmen bzw. nicht die entsprechenden Ursprungsaufzeichnungen vorlegen. Darüber hinaus waren die Eintragungen im Kassenbuch nicht chronologisch. Zudem erfolgten nicht geklärte Privateinlagen. Nach Verwendung der Registrierkasse lagen nicht für alle Öffnungstage Z-Bons vor. Ab dem Jahr 2015 wurde der Tagesumsatz nur in einem Betrag erfasst, ohne Aufteilung nach Umsatzsteuersätzen.

*Ansatz der Rohgewinnaufschlagsätze anhand des unteren Rahmens der Richtsatzsammlung*

Daraufhin verwarf die Betriebsprüfung die steuerlichen Aufzeichnungen des Klägers und bestimmte die Rohgewinnaufschlagsätze anhand des unteren Rahmens der amtlichen Richtsatzsammlung. Dem vom Kläger angeführten hohen Warenverderb wurde nicht nachgegangen. Die Vorinstanz wies die Klage ab.

## 2. Entscheidungsgründe

### 2.1 Schätzung dem Grunde nach gerechtfertigt

*Erhebliche Mängel der Kassenführung rechtfertigen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen*

In beiden Fällen sah der BFH die Finanzverwaltung bzw. das FG dem Grunde nach berechtigt, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, da die steuerlichen Aufzeichnungen der Steuerpflichtigen aufgrund ihrer Mängel nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden können (§ 162 Abs. 2 S. 2, § 158 Abs. 2 AO i. V. m. § 96 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 FGO). Die formellen Mängel der Aufzeichnungen hatten bei vorzunehmender Gesamtbetrachtung (BFH 14.8.18, XI B 2/18, BFH/NV 19, 1) ein solches Ausmaß, dass sie Anlass gaben, an der sachlichen Richtigkeit der Gewinnermittlung zu zweifeln (BFH 18.6.25, X R 19/21, BFH/NV 25, 1476; BFH 29.7.25, X R 23-24/21, DStR 25, 2730).

Gerade im Zusammenhang mit offenen Ladenkassen stellt die fehlende Kassensturzfähigkeit in Branchen mit überwiegend Bargeschäften – wie der Gastronomie – einen Mangel dar, der zur Verneinung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung führt (BFH 18.6.25, X R 19/21, BFH/NV 25, 1476). Es muss außerdem eine tägliche Auszählung des Kassenbestands erfolgen, die zu dokumentieren ist.

*Aufzeichnungspflicht aus § 22 UStG*

Das zuvor Ausgeführte gilt gleichermaßen bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, obgleich hier keine Verpflichtung zur Führung eines Kassenbuchs besteht (BFH 16.2.06, X B 57/05, BFH/NV 06, 940). So ergibt sich eine Einzelaufzeichnungspflicht hinsichtlich Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben mit Belegnachweis gemäß § 22 UStG i. V. m. den §§ 63 bis 68 UStDV. Insbesondere sind die vereinnahmten Entgelte so aufzuzeichnen, dass es einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit möglich ist, sich einen Überblick über die Umsätze des Unternehmers zu verschaffen (BFH 12.7.17, X B 16/17, BFH/NV 13, 1763).

Schließlich lagen keine Aufzeichnungen vor, die die erbrachten Umsätze nach Steuersätzen differenzierten.

### 2.2 Schätzungsergebnis unzutreffend

*Ergebnisse der Schätzung müssen schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein*

Auch wenn somit die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach gegeben ist, muss die Schätzung alle relevanten Umstände berücksichtigen, sodass ihr Ergebnis schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig ist (§ 162 Abs. 1 S. 2 i. V. m. § 96 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 FGO; BFH 17.6.20, X R 26/18, BFH/NV 21, 314).

*Nachrangigkeit des äußeren Betriebsvergleichs*

Welche von mehreren Schätzungsmethoden das FA bzw. das FG wählt, steht in deren pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO), wobei die ungenauere Schätzungsmethode tendenziell gegenüber der genaueren nachrangig ist. Folglich sind bei Heranziehung betrieblicher Daten der innere Betriebsvergleich bzw. Schätzungsmethoden wie die Vermögenszuwachsrechnung, die Geldverkehrsrechnung oder die Aufschlagkalkulation dem äußeren Betriebsvergleich vorzuziehen. Des Weiteren ist das Schätzungsergebnis nachvollziehbar zu begründen (BFH 25.3.15, X R 20/13, BStBl II 15, 743 = NZWiSt 15, 295 m. Anm. Gehm; BFH 18.6.25, X R 19/21, BFH/NV 25, 1476; BFH 29.7.25, X R 23-24/21, DStR 25, 2730).

*Eingehende Begründung für äußeren Betriebsvergleich erforderlich*

Da sich das FG im zweiten Fall überhaupt nicht mit der Frage beschäftigt hat, ob ein innerer Betriebsvergleich möglich ist, verletzt die Schätzung bereits die Rechte des Steuerpflichtigen. Sofern ein innerer Betriebsvergleich in Betracht kommt, muss die Frage des Warenverderbs geklärt werden. Zudem hätte es im ersten Fall einer nachvollziehbaren Begründung bedurft, warum die Vorinstanz die vom FA vorgenommene Nachkalkulation verworfen und stattdessen auf die amtliche Richtsatzsammlung abgehoben hat. In der Nachkalkulation wurden die Einwendungen des Steuerpflichtigen berücksichtigt, auch wenn insoweit keine tatsächliche Verständigung mangels Beteiligung des für die Steuerfestsetzung zuständigen Amtsträgers vorliegt.

*Schätzung auf Basis des Mittelwerts ist nicht sachgerecht*

Auch ist die Schätzung im ersten Fall schon deshalb fehlerhaft, weil sich die Rohgewinnaufschlagsätze am mittleren Bereich der Richtsatzsammlung ausrichteten, ohne zu erwägen, ob der entsprechende Betrieb aufgrund seiner Größe und Lage, seines Personals, seiner Öffnungszeiten, der Konkurrenzsituation und sonstiger betrieblicher Gegebenheiten in den Streitjahren tatsächlich solche Rohgewinnaufschlagsätze erzielen konnte (BFH 18.6.25, X R 19/21, BFH/NV 25, 1476).

## 3. Relevanz für die Praxis

Der BFH macht neben den weiterhin von ihm bestätigen Zweifeln an der Geeignetheit der derzeitigen amtlichen Richtsatzsammlung klar, dass der externe Betriebsvergleich nur Ultima Ratio sein kann. Für seine Anwendung muss hinreichend begründet werden, warum andere, genauere Schätzungsmethoden im konkreten Fall nicht herangezogen werden können.

*Schätzung muss konkrete Gegebenheiten des Betriebs berücksichtigen*

Dieser Anwendungsvorrang des internen Betriebsvergleichs kann nicht dadurch umgangen werden, dass ein für den Steuerpflichtigen moderat erscheinender Wert aus der Bandbreite der sich aus der amtlichen Richtsatzsammlung ergebenden Werte herangezogen wird. Insbesondere ist der sich daraus ergebende Mittelwert nicht per se sachgerecht, da die Besonderheiten des konkreten Betriebs bei der Schätzung immer berücksichtigt werden und entsprechend auch in der Schätzungsbegründung Erwähnung finden müssen.