

BETRIEBSPRÜFUNG

Höhe der Schätzung von Warenentnahmen im Lebensmitteleinzelhandel

von Dipl.-Finanzwirt (FH) Matthias Ulbrich, Visselhövede

| Das BMF legt jährlich Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) für diverse Gewerbebezüge fest, die Unternehmer von der Aufzeichnung einer Vielzahl einzelner Entnahmen entbinden. Aktuell hatte sich das FG Münster mit der Frage zu beschäftigen, ob diese amtlichen Pauschbeträge bei einem Supermarktbetreiber auch die Entnahmen von Non-Food-Artikeln umfassen oder ob hierfür weitere Beträge zu schätzen sind (FG Münster 29.4.22, 10 K 1297/20 G,U,F, Abruf-Nr. 232294, Rev. III R 28/22). |

1. Ausgangsfall

Im Streitfall betrieb der Kläger als Einzelkaufmann zwei Supermarkt-Filialen. Das Warensortiment umfasste neben Lebensmitteln und Getränken sowie Genussmitteln auch sog. Non-Food-Artikel, insbesondere Wasch- und Putzmittel, Hygiene- und Kosmetikprodukte sowie Schreibwarenartikel. Nach eigenen Angaben tätigte der Kläger – mit Ausnahme von Tabakwaren – Entnahmen aus dem gesamten Warensortiment. Gesonderte Aufzeichnungen über seine Warenentnahmen führte er nicht. Stattdessen berücksichtigte er Gewinnerhöhungen im Umfang der Pauschbeträge für Sachentnahmen bzw. unentgeltliche Wertabgaben (nachstehend nur: Sachentnahmen) für den Gewerbebezug „Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)“ (nachstehend nur: Pauschbeträge) nach den jeweils gültigen BMF-Schreiben in seinen Gewinnermittlungen.

1.1 BMF-Schreiben zu den Pauschbeträgen für Sachentnahmen

Für das komplette Jahr 2022 beträgt der Jahreswert für den Gewerbebezug 1.163 EUR zzgl. 7 % USt und 588 EUR zzgl. 19 % USt je Person (BMF 20.1.22, IV A 8-S 1547/19/10001:003, Abruf-Nr. 227216). Die jeweiligen BMF-Schreiben enthalten folgende Vorbemerkungen:

■ Vorbemerkungen der BMF-Schreiben (Auszug)

1. Die Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben werden auf der Grundlage der vom Statistischen Bundesamt ermittelten Aufwendungen privater Haushalte für Nahrungsmittel und Getränke festgesetzt.
4. Der jeweilige Pauschbetrag stellt einen Jahreswert für eine Person dar. Für Kinder bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Werts anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).
5. Die pauschalen Werte berücksichtigen im jeweiligen Gewerbebezug das allgemein übliche Warensortiment.



IHR PLUS IM NETZ

iww.de/bbp
Abruf-Nr. 232294



IHR PLUS IM NETZ

iww.de/bbp
Abruf-Nr. 227216

1.2 Auffassung des FA

Im Rahmen einer beim Kläger durchgeführten BP vertrat das FA die Auffassung, dass die Einordnung der Betriebe des Klägers in den Gewerbebezweig „Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)“ aufgrund der Non-Food-Artikel nur bedingt erfüllt sei. Die durch das BMF jährlich veröffentlichten Pauschbeträge seien aber ausschließlich für die Sachentnahmen von Nahrungsmitteln und Getränken anzuwenden und beinhalteten nicht zusätzlich das komplette Non-Food-Warenangebot eines Vollsortiment-Supermarkts. Mangels Aufzeichnungen über Entnahmen von Non-Food-Artikeln müsse die Bewertung im Schätzungswege erfolgen (§ 162 AO). Es bestehe die Möglichkeit eines pauschalen Ansatzes in Abhängigkeit von der Verkaufsfläche, den das FA auf 140 EUR netto je Monat zzgl. 19 % USt bezifferte.

2. Entscheidung des FG

Das FG hat der Klage stattgegeben.

2.1 Schätzungsbefugnis des FA dem Grunde nach berechtigt

Das FA sei dem Grunde nach berechtigt gewesen, die Höhe der Entnahmen zu schätzen, weil der Kläger gemäß § 22 Abs. 2 Nr. 3, Nr. 1 S. 2 und § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG verpflichtet gewesen sei, die unstreitig aus dem gesamten Warensortiment (mit Ausnahme von Tabakwaren) vorgenommenen Sachentnahmen getrennt nach Steuersätzen für Zwecke der Umsatzsteuer aufzuzeichnen, was unmittelbar auch für Zwecke der Einkommen- und Gewerbesteuer wirke. Die amtlichen Pauschbeträge stellten auch keine Befreiung von der Aufzeichnungspflicht gem. § 148 AO dar. Danach können Finanzbehörden für einzelne Fälle oder bestimmte Gruppen von Fällen Erleichterungen bewilligen, wenn die Einhaltung der durch die Steuergesetze begründeten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten Härten mit sich bringt und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird.

2.2 Höhe der Schätzung ist rechtswidrig

Die Schätzung des FA sei allerdings der Höhe nach rechtswidrig, soweit es weitere Hinzuschätzungen für die Entnahme sog. Non-Food-Artikel vorgenommen hat. Die Höhe der zu schätzenden Sachentnahmen richte sich nämlich vorliegend allein nach den Pauschbeträgen der amtlichen Richtsatzsammlungen für den Gewerbebezweig „Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)“. Für das FG sei bereits nicht nachvollziehbar, welchen Einfluss die Verkaufsfläche eines Lebensmitteleinzelhandels auf den für die Schätzung von Entnahmen und unentgeltlichen Wertabgaben maßgeblichen Bedarf eines Privathaushalts an den betreffenden Artikeln haben sollte und wie das FA den Pauschalwert i.H.v. 140 EUR pro Monat ermittelt haben will. Schließlich sei auch nicht plausibel, warum das FA die so ermittelten Entnahmebeträge nicht in Umsätze zum Regelsteuersatz und in Umsätze zum ermäßigten Steuersatz aufgeteilt hat.

2.3 Maßgeblich sei, wie die Finanzverwaltung ihre Anweisung versteht

Nach Auffassung des Senats ergebe sich aus den o. g. Vorbemerkungen zu den Pauschbeträgen, wie die Finanzverwaltung selbst die von ihr erlassene Anweisung verstanden hat bzw. verstanden wissen will. Diese Auslegung sei

Bewertung muss im Schätzungswege erfolgen

Amtliche Pauschbeträge befreien nicht von Aufzeichnungspflicht gem. § 148 AO

Schätzung des FA nicht plausibel

Auslegung ist für die Beurteilung durch das FG maßgebend

nach der BFH-Rechtsprechung vom 27.10.78 (VI R 8/76, BStBl II 79, 54) maßgebend für die Beurteilung durch das FG.

2.3.1 Tz. 1 der Vorbemerkungen

So schließe der Hinweis in Tz. 1 der Vorbemerkungen, dass die Pauschbeträge auf der Grundlage der vom Statistischen Bundesamt ermittelten Aufwendungen privater Haushalte für Nahrungsmittel und Getränke festgesetzt werden, nicht aus, dass die Pauschbeträge aus Vereinfachungs- und Typisierungsgründen auch weitere Waren erfassen. Das ergebe sich auch daraus, dass in der Richtsatzsammlung der Gewerbebezirk „Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)“ aufgeführt ist, der neben Nahrungsmitteln gerade auch Genussmittel anbiete, wozu insbesondere Alkohol und Tabak, aber auch Kaffee, Tee und Süßigkeiten zählten.

2.3.2 Tz. 4 der Vorbemerkungen

Den Vorbemerkungen lasse sich nicht entnehmen, dass Genussmittel insgesamt nicht von den Pauschbeträgen umfasst sein sollen. Vielmehr ist in der Tz. 4 ausdrücklich geregelt, dass (lediglich) Tabakwaren nicht enthalten sind. Diese Regelung bräuchte es nicht, wenn in den Pauschbeträgen keine anderen Waren als Nahrungsmittel und Getränke enthalten wären.

2.3.3 Tz. 5 der Vorbemerkungen

Dass darüber hinaus weitere Waren von den Pauschbeträgen umfasst seien, ergebe sich wiederum aus Tz. 5 der Vorbemerkungen, wonach die pauschalen Werte das allgemein übliche Warensortiment im jeweiligen Gewerbebezirk berücksichtigen würden. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung zählten hierzu im Wirtschaftszweig „Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)“ in aller Regel auch Non-Food-Artikel, wie insbesondere Haushaltswaren. Supermärkte, die ausschließlich Lebensmittel und Getränke führen, gebe es nicht oder zumindest kaum noch.

2.4 Schlussfolgerungen im Streitfall

Die Non-Food-Artikel des Klägers (Wasch- und Putzmittel, Hygienepapier, Kosmetik/Körperpflege, Sonnen-/Insektenschutz/Fußpflege, Depotkosmetik/Parfum, Drogerieartikel, Tiernahrung, Pflanzen/Blumen/Zubehör, Bücher/Zeitschriften, Textilien, Papier und Schreibwaren, Hartwaren) gehörten nach Auffassung des FG zum üblichen Warensortiment eines Einzelhandels mit Nahrungs- und Genussmitteln.

Beachten Sie | Der Senat wies in diesem Zusammenhang auf die Klassifikation der Wirtschaftszweige durch das Statistische Bundesamt (www.iwww.de/s7221) hin, wonach ein Einzelhandel mit Nahrungs- und Genussmitteln, Getränken und Tabakwaren vorliegt, wenn der Anteil dieser Waren mindestens 70 % beträgt. Dies sei im Streitfall gegeben.

Im Streitfall sei noch zu beachten, dass der Warenanteil der Non-Food-Artikel beim Kläger mit etwas mehr als 10 % äußerst gering gewesen sei und das Warensortiment keine ungewöhnlichen und besonders hochwertigen Artikel wie etwa Elektroartikel umfasste, die eine gesonderte Hinzuschätzung erforderlich erscheinen ließen.

Pauschbeträge können auch weitere Waren erfassen

Nur Tabakwaren sind explizit nicht in den Pauschbeträgen enthalten

Non-Food-Artikel gehören zum üblichen Warensortiment ...

... und erfordern keine gesonderte Hinzuschätzung

3. Auffassung des Autors

Während das FG die Vorbemerkungen auslegt und die Vereinfachung und Typisierung durch die Verwaltungsanweisung als Grund dafür sieht, dass auch Non-Food-Artikel von den Pauschbeträgen umfasst sind, spricht deren Höhe eher gegen diese Interpretation.

Das Statistische Bundesamt zählt bei den Konsumausgaben und Lebenshaltungskosten auch Genussmittel wie Schokolade und Süßwaren, alkoholische Getränke sowie Tabakwaren zu der Gruppe „Nahrungsmittel, Getränke und Tabakwaren“. M. E. umfassen die Pauschbeträge für den Gewerbebezweig „Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)“ daher jedenfalls Genussmittel – mit Ausnahme der Tabakwaren (wegen Tz. 4 der Vorbemerkungen). Denn das BMF legt mit seinen jeweiligen Schreiben auch für die Gewerbebezweige „Gaststätten aller Art“ und „Getränkeeinzelhandel“, die Spirituosen verkaufen, die Pauschbeträge fest. Es ist aus der Praxis nicht bekannt, dass darüber hinaus weitere Hinzuschätzungen für alkoholische Getränke vorgenommen werden.

Vergleicht man den gesamten Nettogehalt je Person für 2022 des Gewerbebezweigs „Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)“ i. H. v. 1.751 EUR mit dem der „Gaststätten aller Art mit Abgabe von kalten und warmen Speisen“ i. H. v. 3.401 EUR, erscheint der nur knapp die Hälfte betragende Nettogehalt für den Einzelhandel sehr gering zu sein, sodass er kaum auch Non-Food-Artikel enthalten kann.

Bei Betrachtung der in den BMF-Schreiben genannten Gewerbebezweige fällt zudem auf, dass diese sich offenbar auf Nahrungs- und Genussmittel anbietende beschränken (sollen). Für z. B. reine Zeitschriften- bzw. Schreibwarenläden, Drogerien oder Blumenläden existieren keine Pauschbeträge, was m. E. ebenfalls ein Indiz dafür ist, dass der Pauschbetrag für den Gewerbebezweig „Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)“ keine Non-Food-Artikel umfasst.

4. Handlungsempfehlung

Gegen das Urteil wurde die zugelassene Revision beim BFH (III R 28/22) eingelegt. Betreiber von Supermärkten sollten unter Verweis auf das anhängige Verfahren vorsorglich Einspruch einlegen, sofern die Finanzverwaltung bei ihnen neben den Pauschbeträgen weitere Hinzuschätzungen für Warenentnahmen vorgenommen hat. Falls der BFH zu dem Ergebnis kommen sollte, dass dies dem Grunde nach zulässig sei, stellt sich darüber hinaus die Frage, wie die Höhe zu bemessen ist und ob die Verkaufsfläche ein geeigneter Maßstab für die Ermittlung ist.

Beachten Sie | Zu- und Abschläge zur Anpassung an die individuellen Verhältnisse (z. B. Ess- oder Trinkgewohnheiten, Krankheit oder Urlaub) lassen die Pauschbeträge nicht zu. Allerdings kommen sie nach der Rechtsprechung des BFH (23.4.15, V R 32/14) in Betracht, wenn die Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben zum Regelsteuersatz höher wären als der Wareneinkauf zu diesem Steuersatz.

Pauschbetrag für den Gewerbebezweig „Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)“ ...

... kann keine Non-Food-Artikel umfassen

Einspruch einlegen