

## BETRIEBSPRÜFUNG

## Zuschätzung im gastronomischen Bereich

von Rechtsassessor Dr. Matthias Gehm, Limburgerhof

| Der BFH hat mit zwei im wesentlichen inhaltsgleichen Entscheidungen zu den Anforderungen an Schätzungen bei Mängeln in der Kassenführung im gastronomischen Bereich Stellung bezogen. Da Schätzungen gerade in diesem Bereich eine große Relevanz in der Praxis zukommt, sollen die Kernaussagen dieser Entscheidungen näher beleuchtet werden (BFH 16.12.21, IV R 1/18 und IV R 2/18). |

### 1. Sachverhalt

Die Klägerin betrieb in den Streitjahren 00 bis 10 einen Gastronomiebetrieb mit 50 Sitzplätzen im Innenbereich und einen nur im Sommer geöffneten Außenbereich. Der Betrieb war von Montag bis Freitag jeweils mittags und abends, am Samstag nur abends und gelegentlich auch am Sonntag geöffnet. Im Zuge einer Außenprüfung bzw. einer Durchsuchung im Steuerstrafverfahren wurden im Müll des Betriebs

- ein Z-Bon von Samstag, dem 25.8.12, mit einem Bruttoumsatz von 4.615,60 EUR (3.878,66 EUR Netto-Umsatz) und
- ein solcher von Montag, dem 27.8.12 mit einem Bruttoumsatz von 5.249,30 EUR (4.411,18 EUR Netto-Umsatz)

gefunden. Programmierungsprotokolle der Kasse wurden nicht vorgelegt. Zudem gelangte das FA aufgrund einer anonymen Anzeige in den Besitz von an den gastronomischen Betrieb der Klägerin adressierten Lieferscheinen, woraus sich der Verdacht der unvollständigen Erfassung des Wareneinsatzes ergab. Ein Kassenfachprüfer kam außerdem zu dem Ergebnis, dass im gesamten Prüfungszeitraum 00 bis 10 die Kassenführung nicht ordnungsgemäß war, was unstrittig ist.

Aufgrund der aufgefundenen, zur Entsorgung vorgesehenen beiden Z-Bons nahm das FA und später das FG eine Schätzung für die Streitjahre vor. Dabei ging das FA von einem durchschnittlichen Tageserlös von netto 4.322,42 EUR aus. Hiervon wurde ein Sicherheitsabschlag von 10 % wegen möglicher Preissteigerungen und Umsatzenschwankungen vorgenommen. Für die Jahre 00 und 01 wurde zudem ein Sicherheitsabschlag von 20 % für mit der Währungs-umstellung verbundene Teuerungen vorgenommen. Die Tagesumsätze wurden auf die Sitzplätze im Innenbereich umgerechnet. Ohne den Außenbereich zu berücksichtigen, ergab sich somit ein Nettoumsatz von 76 EUR pro Sitzplatz. Mithin ging das FA in den Jahren 00 bis 01 von einem Tagesnettoumsatz von 3.400 EUR und für die Jahre 02 bis 10 von 3.800 EUR aus. Diese Werte wurden unter Berücksichtigung der Öffnungstage auf die einzelnen Streitjahre hochgerechnet.

Beim Wareneinsatz nahm das FA Hinzuschätzungen unter Zugrundelegung eines Rohgewinnaufschlagsatzes von 440 % vor. Dieser lag über den Werten der amtlichen Richtsatzsammlung, da die besonders günstige Lage des Be-

Durchsuchung und anonyme Anzeige liefern Indizien für Unregelmäßigkeiten

Schätzung stützt sich auf zwei unterdrückte Z-Bons

Hinzuschätzungen durch FA und FG unterschiedlich hoch

etriebs höhere Werte rechtfertigte. Demgegenüber ging das FG bei der Bestimmung des zusätzlichen Wareneinkaufs lediglich von den Höchstwerten gemäß amtlicher Richtsatzsammlung aus.

Die Klägerin bezweifelt nicht die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach, wendet sich aber mit der Revision gegen die Höhe der Schätzung. Insbesondere erachtet sie es als zielführender, wenn bei der Schätzung ein von ihr benannter Vergleichsbetrieb herangezogen worden wäre.

## 2. Entscheidungsgründe

Da keine ordnungsgemäße Buchführung und keine ordnungsgemäße Kassenerführung gegeben war, bestand sowohl für das FA als auch das FG dem Grunde nach die Schätzungsbefugnis gem. § 162 Abs. 2 S. 1 und 2 AO (i. V. m. § 96 Abs. 1 S. 1 Halbs. 1 FGO).

### 2.1 Ermittlung von Schätzungsgrundlagen

Das gewonnene Schätzungsergebnis muss schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (BFH 17.6.20, X R 26/18, BFH/NV 21, 314). Insofern sind alle Möglichkeiten auszuschöpfen, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, wobei aber auch das Maß der Verletzung der Mitwirkungspflichten durch den Steuerpflichtigen einzubeziehen ist (BFH 26.2.18, X B 53/17, BFH/NV 18, 820).

Dabei sind das FA und das FG grundsätzlich frei in der Wahl der Schätzungsmethode, wenn diese geeignet ist, ein vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis zu erzielen. Es besteht zudem keine Verpflichtung, ein solchermaßen gewonnenes Schätzungsergebnis durch andere Schätzungsmethoden zu überprüfen bzw. zu untermauern (BFH 13.9.16, X B 146/15, BFH/NV 16, 1747). Allerdings verpflichtet der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz dazu, dann eine bestimmte Schätzungsmethode einer anderen vorzuziehen, wenn diese dem Schätzungsziel, dass die Besteuerungsgrundlagen der Wirklichkeit möglichst nahe kommen, mehr gerecht wird.

Insoweit erachtet der BFH den internen Betriebsvergleich dem Grunde nach als geeignete Schätzungsmethode. Somit sei es grundsätzlich auch möglich, eine Schätzung auf aufgefundenen Z-Bons aus Jahren aufzubauen, die nach dem Prüfungszeitraum liegen. Zumindest könnten diese Belege indizielle Bedeutung haben – vorausgesetzt, die betrieblichen Verhältnisse haben sich nicht grundlegend geändert. Liegt, wie im Fall, ein gastronomischer Betrieb lange Jahre am gleichen Ort, kann ggf. von solchermaßen gleichbleibenden Verhältnissen ausgegangen werden. Demgegenüber ist der von der Klägerin gewünschte Vergleich mit einem anderen Betrieb als Form des externen Betriebsvergleichs nachrangig, da dieser mit starken Unsicherheiten verbunden ist (BFH 26.4.83, VIII R 38/82, BStBl II 83, 618).

### 2.2 Keine schlüssige Schätzung

Allerdings ist es kein vernünftiges Schätzungsergebnis, von einem Nettoumsatz pro Tag in den Jahren 00 bis 01 von 3.400 EUR und einem solchen in den Jahren 02 bis 10 von 3.800 EUR auszugehen, denn hierbei wurden feststehende Tatsachen nicht berücksichtigt (BFH 15.5.02, X R 33/99, BFH/NV 02, 1415). Bei

Schätzungsbefugnis  
des FA und FG ist  
gegeben

Freie Wahl der  
Schätzungsmethode

Externer Betriebs-  
vergleich nachrangig

Differenzierte  
Betrachtung der  
Aussagekraft der  
Z-Bons erforderlich

der Schätzung wurde nämlich nicht beachtet, dass die aufgefundenen Z-Bons aus dem Sommer stammen, also aus einer Zeit, in der von der Klägerin noch ein Außenbereich bewirtschaftet worden ist. Somit ist der Umsatz pro Sitzplatz im Innenbereich zu hoch gegriffen. Mithin erweist sich die entsprechende Umrechnung auf Monate ohne Außenbetrieb als fehlerhaft, wenn sich nicht durch statistische Untersuchungen untermauern lässt, dass gerade die Werte für August repräsentativ für alle Monate des Jahres sind. Damit sind weitere Feststellungen zur Größe und Auslastung des Außenbereichs im zweiten Rechtszug zu machen. Auch ist bei der Hochrechnung auf Jahresumsätze hinreichend zu beachten, dass ein Z-Bon von einem Samstag herrührt, an dem die Gastronomie erfahrungsgemäß höhere Umsätze erzielt.

Weiterhin ist es nicht ausreichend, lediglich mit einem durchgehenden Sicherheitsabschlag die Preissteigerungen in zwölf Jahren abbilden zu wollen. Die sich insoweit ergebenden Auswirkungen sind näher aufzuklären. Zudem ist die Schätzung des Wareneinsatzes nicht nachvollziehbar. Es hätte einer Begründung bedurft, warum das FG vom höchsten Wert laut Richtsatzsammlung ausgeht. Insofern ist auch zu prüfen, ob sich aus der besonderen Lage des Betriebs ergibt, dass ein sehr hochwertiger Wareneinsatz anzunehmen ist.

### 3. Relevanz für die Praxis

Die beiden besprochenen Entscheidungen des BFH sind ein Beleg dafür, welche Folgen Fehler bei der Führung von Kassensystemen in bargeldintensiven Betrieben, wie dies im gastronomischen Bereich der Fall ist, für die Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde haben. Insbesondere wenn Kassenaufzeichnungen bewusst manipuliert werden, wovon aufgrund der im Müll aufgefundenen Z-Bons auszugehen war, ergibt sich eine teilweise recht weitreichende Schätzungsbefugnis.

Demgegenüber hat das FG Sachsen entschieden, dass allein der Umstand, dass einzelne Z-Bons fehlen, es noch nicht rechtfertigt, davon auszugehen, dass die Aufzeichnungen insgesamt zu verwerfen sind (FG Sachsen 26.10.17, 6 K 841/15, UStDD 18/6, 4 mit Anm. Gehm).

Allerdings stellt der BFH zu Recht hohe Anforderungen an eine schwerpunktmäßig auf zwei Belegen gestützte Schätzung. Dies gilt insbesondere, da für einen langen Zeitraum hieraus Schlüsse gezogen werden sollen und es sich zumindest teilweise um einen Saisonbetrieb handelt, wie dies bei Gastronomie mit Biergarten regelmäßig gegeben ist.

**Beachten Sie** | Es sei in diesen Zusammenhang darauf hingewiesen, dass es im Steuerstrafrecht nicht zulässig ist, aus lediglich in einem Besteuerungszeitraum festgestellten Steuerhinterziehungen zu schließen, dass diese auch in anderen Besteuerungszeiträumen aufgetreten sein müssen (vgl. BGH 17.6.21, 1 StR 132/21, UStDD 21/19, 6 mit Anm. Gehm). Damit wäre das hier vom BFH dem Grunde nach für das Besteuerungsverfahren für zulässig erachtete Schätzungsverfahren im Steuerstrafverfahren wegen des Grundsatzes „in dubio pro reo“ problematisch.

Abweichen vom Mittelwert der Richtsätze ist zu begründen

Fehler können weitreichende Schätzungsbefugnis zur Folge haben

Keine Übertragung auf das Steuerstrafverfahren