

BETRIEBSPRÜFUNG

BFH entscheidet zugunsten der Steuerpflichtigen – Anforderungen an den Zeitreihenvergleich

von StB Dipl.-Finw. (FH) Michael Valder und
Dipl.-Finw. (FH) Christian Frank, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

I Gerade in Gastronomiebetrieben werden Buchführungen im Rahmen von Betriebsprüfungen oft schon aufgrund formeller Mängel in der Kassenerführung als nicht ordnungsgemäß verworfen. In dieser Branche, welche durch eine gewisse Konstanz des Wareneinsatzes und eine geringe Lagerhaltung gekennzeichnet ist, bedienen sich Prüfer zur Hinzuschätzung von Besteuerungsgrundlagen regelmäßig der Methode des Zeitreihenvergleichs. Der BFH hat nun mit Urteil vom 25.3.15 (X R 20/13, Abruf-Nr. 178301, DStR 15, 1739) strenge Anforderungen an den Zeitreihenvergleich formuliert, welche in den folgenden Ausführungen genauer beleuchtet werden. I

1. Methode des Zeitreihenvergleichs

Der Zeitreihenvergleich geht zunächst von der Prämisse aus, dass Waren zeitnah verbraucht werden und keine nennenswerte Vorratshaltung stattfindet. Die Grundannahme dabei ist, dass es keinem Steuerpflichtigen möglich sein wird, wochenweise oder über andere unterjährige Zeiträume genau den Wareneinkauf zu verschweigen, mit dem nicht verbuchte Erlöse erzielt werden (FG Düsseldorf 15.2.07, 16 V 4691/06 A(E,U,F), EFG 07, 814).

Daher werden in einem ersten Schritt für jede Woche eines Kalenderjahres der jeweilige Wareneinsatz sowie die tatsächlich erzielten Einnahmen ermittelt. Der wöchentliche Wareneinsatz ist dabei in Anbetracht der aus den Eingangsrechnungen ersichtlichen Wareneinkäufe über den Zeitraum bis zum nächsten Einkauf gleichartiger Waren zu bestimmen, wobei die Wareneinkäufe um die durch das BMF jährlich veröffentlichten Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben bereinigt werden.

Aus dem Vergleich des Wareneinsatzes und der Einnahmen wird abschließend ein wöchentlicher Rohgewinnaufschlagsatz bestimmt. Grundlage der Hinzuschätzungen ist dabei der höchste Rohgewinnaufschlagsatz, welcher sich für einen beliebig verschiebbaren zusammenhängenden Zehn-Wochen-Zeitraum ergibt. Dieser Rohgewinnaufschlagsatz wird auf den ermittelten Wareneinsatz angewandt. Die hieraus ermittelten Betriebseinnahmen werden sodann der Besteuerung zugrunde gelegt.

Aufgrund dieser Vorgehensweise führt der Zeitreihenvergleich denklogisch selbst bei einer zutreffenden Buchführung zu Mehrergebnissen. Hinsichtlich seiner technischen Durchführung setzt der Zeitreihenvergleich daher in jedem Fall eine sorgfältige Ermittlung der Tatsachengrundlagen voraus. Zwar gehen auch bei dieser Schätzungsmethode Unsicherheiten, die auf unzureichenden Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen beruhen, zu dessen Lasten (BFH 18.12.84, VIII R 195/82, BStBl II 86, 226). Da solche Unsicherheiten aber aufgrund der Konzeption des Zeitreihenvergleichs eine erhebliche Auswir-

Betriebe betroffen, die aufgrund leicht verderblicher Ware, nicht auf Vorrat kaufen

Für jede Woche wird Rohgewinnaufschlagsatz ermittelt

Höchster Rohgewinnaufschlagsatz maßgeblich

Folge: Zeitreihenvergleich führt stets zu Mehrergebnis

kung auf das Schätzungsergebnis haben, ist seitens des Prüfers eine Plausibilitätsprüfung der Ergebnisse vorzunehmen. Eine Beschränkung auf einen summarischen Vergleich mit amtlichen Richtsätzen ist nicht ausreichend.

2. Zeitreihenvergleich auf bestimmte Betriebstypen beschränkt

Bei ausgewählten Betriebstypen oder in bestimmten betrieblichen Situationen scheidet der Zeitreihenvergleich schon dem Grunde nach als geeignete Schätzungsmethode aus. So basiert er auf der Grundannahme, dass das Verhältnis zwischen Wareneinsatz und Erlösen im betrachteten Betrieb weitgehend konstant ist. Fehlt es an dieser Konstanz, haben die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs regelmäßig keine hinreichende Aussagekraft. Auch darf es im maßgebenden Zeitraum nicht zu wesentlichen Änderungen in der Betriebsstruktur gekommen sein, da diese erhebliche Unsicherheiten bei der Aufstellung und Interpretation des Zahlenwerks mit sich bringen.

3. Nachrangigkeit gegenüber anderen Schätzungsmethoden

Sofern der Zeitreihenvergleich dem Grunde nach eine geeignete Verprobungsmethode darstellt, kann er gleichwohl gegenüber anderen Methoden nachrangig sein. Rechtliche Grundlage dieser Nachrangigkeit ist das in § 5 AO normierte Ermessen in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Ermessen bedeutet dabei, zwischen mehreren rechtlich zulässigen Entscheidungen die sachgerechte zu wählen (BFH 26.7.72, I R 158/71, BStBl II 72, 919). Ist die Finanzbehörde ermächtigt, nach ihrem Ermessen zu handeln, hat sie dieses jedoch auch entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen einzuhalten. Der steuerliche Berater hat in diesem Zusammenhang die Entscheidungsfindung im Erschließungs- und Auswahlermessen zu prüfen.

3.1 Erschließungsermessen

Besteuerungsgrundlagen sind grundsätzlich mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln, soweit eine sichere Tatsachenfeststellung nicht möglich ist (BFH 2.2.82, VIII R 65/80, BStBl II 82, 409). Ist festgestellt, dass eine Buchführung nicht den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entspricht, ergibt sich die Befugnis zur Schätzung aus § 162 Abs. 2 S. 2 AO. Allerdings berechtigen formelle Buchführungsmängel nach ständiger Rechtsprechung nur insoweit zur Schätzung, als sie Anlass geben, die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses anzuzweifeln (BFH 17.11.81, VIII R 174/77, BStBl II 82, 430; BFH 25.1.90, IV B 140/88, BFH/NV 90, 484).

3.2 Auswahlermessen

Die Finanzbehörde hat zu prüfen, ob sich im Einzelfall keine andere Schätzungsmethode aufdrängt, die tendenziell zu genaueren Ergebnissen führt. Die Auswahl zwischen verschiedenen Methoden steht dabei grundsätzlich im pflichtgemäßen Ermessen der Behörden (BFH 3.9.98, XI B 209/95, BFH/NV 99, 290). Ermessensleitend ist dabei das Ziel, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahe kommen (BFH 18.12.84, VIII R 195/82, BStBl II 86, 226). Kommt eine bestimmte Schätzungsmethode diesem Ziel voraussichtlich näher als eine andere, ist sie unter Ermessensgesichtspunkten vorzuziehen, sofern ihre Anwendung unter ähnlich großem Aufwand möglich ist.

Aussagekraft nur, wenn Verhältnis zwischen Wareneinsatz und Erlösen ganzjährig konstant

Berater muss Erschließungs- und Auswahlermessen prüfen

Rechtfertigen Buchführungsmängel tatsächlich eine Schätzung?

Gibt es eine andere, bessere Schätzungsmethode?

Schätzungsmethoden, die die individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zutreffender berücksichtigen (Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung, Aufschlagkalkulation), gehen grundsätzlich vor. Nur wenn solche Schätzungsmethoden nicht sinnvoll einsetzbar sind, können die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs einen Anhaltspunkt für die Höhe der Hinzuschätzung bilden. Einen Anspruch auf eine bestimmte Schätzungsmethode hat der Steuerpflichtige jedoch nicht (BFH 1.3.05, X B 158/04, juris; BFH 27.1.09, X B 28/08, juris).

Schätzungsmethode muss individuelle Verhältnisse berücksichtigen

Sollten die vorstehenden Anforderungen im Einzelfall nicht beachtet werden können, ist zumindest eine Vergleichsrechnung (Sensitivitätsanalyse) anzustellen. Diese muss verdeutlichen, welche Auswirkungen die nicht behebbaren Unsicherheiten bei einzelnen Parametern des Zeitreihenvergleichs auf die Ergebnisse haben können. Eine solche Sensitivitätsanalyse gehört dann bereits zu den formellen Anforderungen, die an die technisch korrekte Durchführung des Zeitreihenvergleichs zu stellen sind. Sie ist daher von Amts wegen durchzuführen.

Sensitivitätsanalyse einfordern

4. Verfassungsrechtliche Bedenken

Auch unter dem Gesichtspunkt des Anspruchs des Steuerpflichtigen auf einen effektiven Rechtsschutz durch die Gerichte (Art. 19 Abs. 4 GG, Art. 20 Abs. 3 GG) ist der Zeitreihenvergleich nicht frei von methodenspezifischen Bedenken. Schätzungsgrundlagen müssen von der Finanzbehörde so dargelegt werden, dass ihre Nachprüfung – insbesondere eine Schlüssigkeitsprüfung des zahlenmäßigen Ergebnisses – möglich ist (BFH 14.12.11, XI R 5/10, PStR 13, 6, BFH/NV 12, 1921, Rn. 24). Dabei müssen sowohl die Kalkulationsgrundlage – und damit auch die spezifischen Daten, auf denen der Zeitreihenvergleich basiert – als auch die Ergebnisse der Kalkulation sowie die Ermittlungen, die zu diesen Ergebnissen geführt haben, offengelegt werden (BFH 31.7.74, I R 216/72, BStBl II 75, 96; BFH 17.11.81, VIII R 174/77, BStBl II 82, 430). Durch den erheblichen Umfang des Zahlenwerks, welcher einem Zeitreihenvergleich zugrunde liegt, hat der BFH (25.3.15, X R 20/13, Abruf-Nr. 178301, DStR 15, 1739) Bedenken hinsichtlich der Möglichkeit der Nachprüfbarkeit durch den Steuerpflichtigen, aber auch die Gerichte, geäußert.

Ergebnis muss so dargelegt werden, dass Nachprüfung möglich ist

5. Beweiskraft der Ergebnisse des Zeitreihenvergleichs

Insbesondere hat der BFH (25.3.15, X R 20/13, Abruf-Nr. 178301, DStR 15, 1739) klargestellt, dass ein rechnerisches Mehrergebnis für sich allein als Nachweis, Einnahmen seien nicht ordnungsgemäß verbucht, nicht geeignet ist. Bei einer Buchführung, die formell ordnungsgemäß ist oder nur geringfügige formelle Mängel aufweist, kann damit nicht allein aufgrund der Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs der Nachweis der materiellen Unrichtigkeit geführt werden.

BFH schwächt Beweiskraft deutlich ab

Ist die Buchführung formell nicht ordnungsgemäß, sind aber materielle Unrichtigkeiten der Einnahmenerfassung nicht konkret nachgewiesen, ist die Finanzverwaltung grundsätzlich zur Vornahme von Hinzuschätzungen berechtigt. Allein die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs lassen aufgrund der methodenbedingten Unsicherheiten jedoch keinen sicheren Schluss auf das Vorliegen und den Umfang materieller Unrichtigkeiten der Buchführung zu.

6. Strafrechtliche Konsequenzen

Je höher das Mehrergebnis einer Betriebsprüfung ausfällt, desto größer ist die Wahrscheinlichkeit, dass ein strafrechtlicher Anfangsverdacht bejaht und ein Ermittlungsverfahren eingeleitet wird. Da in einem Strafverfahren jedoch für eine Schätzung die Vorschriften der StPO gelten, kann eine Schätzung des FA nicht ohne Prüfung übernommen werden. Denn gemäß § 261 StPO hat das Gericht nach seiner freien, aus dem Inbegriff der Verhandlung geschöpften Überzeugung über das Ergebnis der Beweisaufnahme zu entscheiden. Aufgrund der Ausführungen zur Beweiskraft der Ergebnisse des Zeitreihenvergleichs ist dieser insbesondere auch unter Berücksichtigung des „in dubio pro reo“-Grundsatzes für das Steuerstrafverfahren nicht geeignet, die Höhe der verkürzten Steuern zweifelsfrei festzustellen. Nichtsdestotrotz kann durch den Zeitreihenvergleich in Kombination mit weiteren Methoden eine Grundlage geschaffen werden, das Gericht vom Vorliegen einer Steuerhinterziehung dem Grunde und der Höhe nach zu überzeugen.

PRAXISHINWEIS | Der Berater sollte Hinzuschätzungen im Rahmen von Betriebsprüfungen nicht ohne Weiteres hinnehmen, sondern das FA auffordern, die Ermessensgründe, welche für die Auswahl des Schätzungsverfahrens ausschlaggebend waren, ausführlich zu begründen. Darüber hinaus sollte er die Berechnungen detailliert auf deren Richtigkeit prüfen, da bereits kleinere Ungenauigkeiten in der Berechnung ausreichen, die Schätzung und deren Ergebnisse im Kern anzugreifen. In einem weiteren anhängigen Verfahren (BFH X R 19/14) wird der BFH nochmals Gelegenheit haben, sich zum Zeitreihenvergleich als geeignete Methode zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zu äußern.

■ Zeitreihenvergleich: Einschränkungen durch BFH (25.3.15, X R 20/13)

- Der Zeitreihenvergleich kommt nur zur Anwendung, wenn das Verhältnis von Erlösen und Wareneinkäufen über das ganze Jahr weitgehend konstant ist.
- Der Zeitreihenvergleich ist zum Nachweis materieller Mängel der Buchführung von vornherein ungeeignet, wenn die Buchführung formell ordnungsmäßig ist.
- Wenn die Buchführung formell nicht ordnungsgemäß ist, haben andere Schätzungsmethoden Vorrang, wenn ansonsten materielle Unrichtigkeiten nicht konkret nachgewiesen werden können.
- Die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs dürfen nicht unbesehen übernommen werden, sie bilden allenfalls einen Anhaltspunkt für eine Hinzuschätzung.
- Wurden aufgrund anderer Erkenntnisse materielle Mängel der Buchführung nachgewiesen, dürfen die Ergebnisse eines – korrekt durchgeführten – Zeitreihenvergleichs auch für die Höhe der Schätzung herangezogen werden.

↘ WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Tsambikakis/Buchholz, Schätzung im Steuerstrafverfahren (Checkliste), PStR 15, 10 ff.
- Tsambikakis/Buchholz, Schätzung im Besteuerungsverfahren (Checkliste), PStR 14, 287 ff.

Mehrergebnisse können zu strafrechtlichen Ermittlungen führen

Weiteres Verfahren zum Zeitreihenvergleich anhängig



ARCHIV
Ausgabe 1 | 2015
Seite 10–13