

Die Schätzung im Steuerrecht

Eine große Anzahl der **Betriebsprüfungen** endet mit einer **Schätzung gemäß § 162 AO**.

Dabei wird immer häufiger die **Kasse** als Anknüpfungspunkt für das Verwerfen der vorhandenen Buchführung gewählt. Bezüglich der ordnungsgemäßen Kassenführung verweisen wir auf unseren Beitrag „**Kassen**“, in dem wir auf etwaige Mängel des Kassensystems eingehen.

Zur Problematik der Schätzung möchten wir Ihnen unsere Erfahrungen mitteilen und die nachfolgenden Informationen erteilen:

Als Grundsatz gilt:

Das Finanzamt hat gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 AO zu schätzen,

soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann.

Für sämtliche Umstände aus dem Bereich der Schätzung ist das Finanzamt insoweit **darlegungs- und beweispflichtig**.

Eine Schätzung im Steuerrecht kann vom Finanzamt nur unter den drei folgenden Voraussetzungen durchgeführt werden:

- Zunächst muss die Schätzungsbefugnis **dem Grunde nach** vom Finanzamt dargelegt und bewiesen werden.
- Danach hat die **Auswahl** zwischen den verschiedenen **Schätzungsmethoden** zu erfolgen.
- Schließlich hat das Finanzamt die Schätzung **der Höhe nach** zu begründen, wobei eine Plausibilitätsprüfung durchgeführt werden muss, das heißt, es ist zu prüfen, ob das durch die Schätzung ermittelte Ergebnis überhaupt durch den Betrieb zu erzielen ist.



1. Schätzungsbefugnis dem Grunde nach

Dreh- und Angelpunkt jeder Schätzung ist § 162 AO.

Demnach **ist** zu schätzen, soweit die Finanzbehörde Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann. Insoweit sieht die Vorschrift einen **Schätzungszwang** vor.

Der Schätzungszwang kann sich daraus ergeben, dass

- der Steuerpflichtige seinen **Mitwirkungspflichten nicht nachkommt**, § 162 Abs. 2 S. 1 AO oder
- die **Buchführung oder sonstige Aufzeichnungen** für die Besteuerung **nicht gemäß § 158 vorliegen**, § 162 Abs. 2 S. 2 AO.

Ein Verstoß gemäß § 158 AO liegt dann vor, wenn die vorgelegte Buchführung die Vorschriften der §§ 140 – 148 AO verletzt.

Durch das **Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen** vom 16. Dezember 2016 sind die Anforderungen an die aufzubewahrenden und vorzulegenden Buchführungsunterlagen noch einmal deutlich verschärft worden. Das Gesetz wurde bereits am 28. Dezember 2016 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und gilt somit ab dem 29. Dezember 2016.

Ist der Betriebsprüfer der Ansicht, dass die vorgelegte Buchführung nicht den Vorschriften der §§ 140-148 AO entspricht, kann er dennoch nicht direkt zu einer Schätzung übergehen.

Um eine Schätzung dem Grunde nach zu eröffnen, **muss das Finanzamt** die folgenden drei Kriterien erfüllen:

- a) Angabe der verletzten Rechtsnorm
- b) Benennung der Tatsache, aus denen die Verletzung der Rechtsnorm abgeleitet wird
- c) Unter Bezugnahme des Einzelfalls muss der vorgefundene Buchführungsmangel entsprechend gewichtet werden

Eine Vielzahl der von uns begleiteten Schätzungen leidet bereits unter dem Mangel, dass diese drei Kriterien nicht hinreichend bestimmt sind.

Der Betriebsprüfer gelangt häufig zu dem Ergebnis, dass er Schätzen darf, ohne die drei Punkte hinreichend genau offenzulegen und zu begründen. Damit ist eine Schätzung dem Grunde nach allerdings bereits nicht eröffnet.

Wie bereits oben dargelegt stützen sich die vorgefundenen Buchführungsmängel in der Regel auf die §§ 140 – 148 AO.

In diesem Zusammenhang ist allerdings zu beachten, dass eine Entscheidung zwischen formellen und materiellen Mängeln zu erfolgen hat.

Formelle Mängel

Formelle Mängel können unter Umständen nicht ausreichen, eine Schätzung dem Grunde nach zu eröffnen. Es kommt auf die schwere der festgestellten Mängel an und ob aufgrund dieser formellen Mängel etwaige Betriebsergebnisse nicht ordnungsgemäß erfasst wurden.

Entscheidend für die Eröffnung der Schätzungsbefugnis seitens des Finanzamtes ist, ob das Buchführungsergebnis ordnungsgemäß ermittelt wurde. Sofern der Prüfer das richtige Buchführungsergebnis ermitteln kann, eröffnet sich für ihn **nicht die Möglichkeit der Schätzung**. Ein Beispiel hierfür ist etwa eine fehlende Datierung der sonst vorhandenen und lückenlosen durchnummerierten Tagessummenbons (Z-Bons). Der Prüfer hat insoweit lediglich die Möglichkeit darauf hinzuweisen, dass dieser Umstand für die Zukunft abzustellen ist.

Sofern er lediglich **geringfügige formelle Mängel** feststellt, muss er darlegen, dass prinzipiell die Möglichkeit besteht, dass etwaige steuerpflichtige Angaben nicht vorhanden sind. Für den Fall, dass er geringfügige Mängel feststellt, kann er einen sog. **Sicherheitszuschlag** zu erheben.

Bei einem Sicherheitszuschlag wird nicht die gesamte Buchführung verworfen, sondern lediglich ein geringer Aufschlag von bis zu 10% des erklärten Umsatzes hinzugeschätzt, vgl. Entscheidung des FG Düsseldorf vom 26. März 2012, 6 K 2749/11..

Insbesondere im Hinblick auf die gesteigerten Anforderungen der **elektronischen Kassensysteme** ist allerdings darauf hinzuweisen, dass formelle Mängel bereits dann vorliegen, wenn etwa die Programmierunterlagen der elektronischen Kasse fehlen. Hierzu zählen neben der Bedienungsanleitung auch die Protokolle sämtlicher Programmiervorgänge.

Sofern bei **offenen Ladenkassen** Kassenberichte und bei älteren Registriertassen die Tagesendsummenbons (Z-Bons) nicht vollständig durchnummeriert vorliegen, ist bereits grundsätzlich eine Schätzungsbefugnis anerkannt, vgl. BFH vom 20. Juni 1985, IV R 41/82; BFH NV 1985, S. 12.

Durch die in Zukunft erhöhten Anforderungen an die elektronische Speicherung von Buchführungsunterlagen, die gemäß § 146 Abs. 1 AO mit der Gesetzesänderung vom 29. Dezember 2016 eingeführt wurden, müssen die elektronischen Daten so vorgelegt werden, dass sie im Rahmen der automatisierten Auswertung verarbeitet werden können. **Die Vorlage von ausgedruckten Belegen reicht spätestens ab 1. Januar 2017 nicht mehr aus.**

Seit dem 1. Januar 2017 besteht eine vollumfängliche **Einzelaufzeichnungspflicht**.

Die **Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung** erfordern grundsätzlich, dass die Aufzeichnung jedes einzelnen Handelsgeschäfts und damit auch jeder einzelne Kassenvorgang lückenlos erfasst ist.

Gemäß der älteren BFH-Rechtsprechung galt dies nur im Rahmen des nach Art und Umfang des Geschäfts Zumutbaren. Bei Barverkäufen in offenen Ladengeschäften an Kunden, die im Allgemeinen nicht der Person nach bekannt sind, war eine Identifizierung der Kunden technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich.

Diese Ansicht kann mit der Änderung des § 146 Abs. 1 AO nicht mehr aufrechterhalten werden. Die Ausnahme gemäß § 146 AO bezieht sich zukünftig allein auf **Waren**. Damit sind sämtliche **Dienstleister** nicht mehr von der Ausnahmeregelung erfasst, die vereinfachte Anforderungen an die Aufzeichnungspflicht für Bargeschäfte gestellt hat.

Damit sind insbesondere

- Friseurgewerbe
- Fingernagelstudios
- Waschanlagen
- Reinigungen
- Physiotherapeuten und
- Ärzte

nicht mehr von der Erleichterung des § 146 Abs. 1 S. 3, 4 AO erfasst.

Inwieweit diese geänderte Rechtslage sich in der Praxis umsetzen lässt, mag bezweifelt werden. Grundsätzlich können wir jedem Steuerpflichtigen nur raten, sämtliche Informationen gemäß § 146 Abs. 1 AO zu erfassen. Dies umfasst neben der eigentlichen Ware auch den Kaufpreis, das Datum und die Vertragsparteien.

Damit hat etwa ein Friseurgewerbe sicherzustellen, dass es jeden Kunden namentlich erfasst.

Inwieweit etwaige Verstöße im Einzelnen durch die Prüfer bemängelt werden, bleibt abzuwarten.

Materielle Mängel

Grundsätzlich sind **materielle Mängel** deutlich schwerwiegender. Materielle Mängel haben **unmittelbare Auswirkung** auf den Gewinn und verletzen in der Regel das Richtigkeits- und Vollständigkeitsgebot des § 146 Abs. 1 S. 1 AO.

Zu den materiellen Mängeln gehören etwa die teilweise Nichterfassung von Einnahmen, der fehlerhafte Abzug von Betriebsabgaben, eine unzureichende Abgrenzung zum Privatbereich oder fehlerhafte Jahresendbestände einzelner Wirtschaftsgüter.

Sofern derartige Mängel festgestellt werden, wird der Betriebsprüfer schnell zu der Einschätzung kommen, dass die vorhandene

Buchführung keine geeignete Aussagekraft hat. Er wird daher in erheblichem Maße Erträge hinzu schätzen.

Bei materiellen Mängeln ist eine Schätzung dem Grunde nach regelmäßig gegeben.

2. Mögliche Schätzungsmethoden

Sofern der Betriebsprüfer nachweisen konnte, dass eine Schätzung dem Grunde nach gemäß § 162 AO durchzuführen ist, muss er nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO) die geeignete Schätzungsmethode auswählen.

Zunächst hat der Betriebsprüfer zu ermitteln, ob er eine **Teil- oder Vollschätzung** durchführen muss. Bei einer **Vollschätzung** verwirft der Prüfer die gesamte Buchführung, um diese dann gegen die eigene Schätzung zu ersetzen. Hierzu ist er allerdings nur berechtigt, wenn schwere Mängel in der Buchführung festgestellt wurden. Sofern der Prüfer allerdings nicht die gesamte Buchführung verwerfen kann, kann er lediglich eine **Teilschätzung** vornehmen. Hierbei werden die Teile der Buchführung ergänzt, bei denen der Prüfer Unsicherheiten oder Fehler feststellen konnte.

Der Prüfer kann aus einer Reihe von Schätzungsmethoden auswählen. Hierzu zählen insbesondere

- Sicherheitszuschläge
- Aufschlagkalkulation
- Richtsatzschätzung
- Geldverkehrsrechnung
- Zeitreihenvergleich

Sicherheitszuschläge

Mit Sicherheitszuschlägen kann der Prüfer schnell und unkompliziert die erklärten Einkünfte nach oben korrigieren. Hierbei hat etwa das Finanzgericht Düsseldorf am 26. Mai 2012 entschieden, dass ein

Sicherheitszuschlag von bis zu 10 % möglich ist, der BFH lässt in-
zwischen einen Sicherheitszuschlag bis zu 20 % zu.

In der Regel sind diese Sicherheitszuschläge verhandelbar, da auch der Prüfer einen erheblichen Spielraum bei der Schätzung des Ungewissen hat. Der Prüfer wählt einen Sicherheitszuschlag insbesondere dann aus, wenn er davon ausgeht, dass ein anders zu ermittelnder Aufschlag nur unter großem Aufwand zu errechnen ist. Nichtsdestotrotz muss auch ein Sicherheitszuschlag anhand der vorgefundenen Buchführungsmängel **vom Prüfer** plausibel gemacht werden.

Aufschlagkalkulation

Bei der Aufschlagkalkulation betrachtet der Prüfer die vorhandenen Wareneinkäufe und setzt diese den erklärten Einkünften gegenüber. Hieraus errechnet er einen „Rohgewinnaufschlag“.

Er vergleicht diesen errechneten Aufschlag mit den Werten aus Vorjahren und mit Erfahrungswerten der Finanzverwaltung. Die Finanzverwaltung gibt für jedes Jahr eine „Richtsatzsammlung“ heraus, in der die minimalen, durchschnittlichen und maximalen Aufschlagssätze, je nach Branche, erfasst werden.

Sofern der Prüfer feststellt, dass der ermittelte Aufschlag zu gering ist, setzt er einen neuen Aufschlagssatz fest und rechnet mit diesem auf Grundlage der vorgefundenen Wareneinkäufe einen **potentiellen Erlös** aus.

Bei dieser Methode werden erfahrungsgemäß verschiedenste Informationen vom Steuerpflichtigen verlangt, um so möglichst genau in der Lage zu sein, ein Betriebsergebnis zu ermitteln.

Nichtsdestotrotz wird auch bei dieser Methode großzügig geschätzt, da der Prüfer grundsätzlich ein möglichst hohes Ergebnis anstrebt.

Daher ist sämtlichen vom Finanzamt festgelegten Aufschlagssätzen grundsätzlich entgegenzutreten. Insbesondere können auch Entwicklungen im individuellen Geschäftsumfeld des Steuerpflichtigen von

Bedeutung sein, die gerade eine Abkehr von alten oder externen Aufschlagssätzen nötig macht.

Richtsatzschätzung

Bei der Richtsatzschätzung, als Sonderfall der Aufschlagkalkulation, greift die Finanzverwaltung auf eine ihr vorliegende **Richtsatzsammlung** zurück, die es für verschiedene Regionen, Betriebe und Gewerbe führt.

Hierbei werden die vom Steuerpflichtigen erklärten Erträge und Buchführungsunterlagen in Bezug zu denen von **anderen Betrieben** gesetzt.

Der Prüfer versucht dann, die Besonderheiten des einzelnen Betriebes in der Art abzubilden, dass **eine Vergleichbarkeit zu den Vergleichswerten aus der Richtsatzsammlung** hergestellt werden kann.

Dies stellt sich in aller Regel als sehr problematisch dar. Sollte der Betriebsprüfer daher eine Richtsatzschätzung als Grundlage für seine korrigierte Gewinnermittlung heranziehen wollen, so ist diesem Vorgehen entschieden entgegenzutreten. In aller Regel wird es nicht gelingen, den individuell zu prüfenden Betrieb auf einen sog. „Normalbetrieb“ anzupassen, da jeder Betrieb individuelle Besonderheiten aufweist.

Geldverkehrsrechnung

Bei der Geldverkehrsrechnung werden alle Einnahmen und Ausgaben innerhalb eines bestimmten Zeitraums einer sog. „Deckungsrechnung“ gegenübergestellt. Der Grundgedanke der Geldverkehrsrechnung ist, dass in einem Zeitraum nicht **mehr Geld ausgegeben als eingenommen** werden kann. Sollten während der Prüfung höhere Ausgaben als Einnahmen vorgefunden werden, geht das Finanzamt davon aus, dass mehr Einnahmen erzielt worden sind, als erklärt wurden. Damit beabsichtigt es nachzuweisen, dass ein Teil der Einnahmen nicht erklärt wurde.

Zu der Geldverkehrsrechnung ist anzumerken, dass diese nur bei verhältnismäßig überschaubaren Abläufen überhaupt eingesetzt werden

kann. Bei größeren Unternehmen oder längeren Zeiträumen haben eine Vielzahl von Faktoren Einfluss darauf, welche finanziellen Mittel zur Verfügung stehen. Sofern sich das Finanzamt dazu entschließt, lediglich einen Teil der Einnahmen über die Geldverkehrsrechnung zu ermitteln, wird diese dadurch fehleranfälliger, da die von ihr nicht berücksichtigten Bereiche gerade für die Ein- oder Ausgaben relevant sein können.

Dieser Schätzungsmethode ist grundsätzlich entgegenzutreten, da diese dafür anfällig ist, dass wirkliche Gegebenheiten des einzelnen Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt werden und so Einnahmen aus zuvor ordnungsgemäß erfassten und erklärten Bereichen einem späteren Zeitraum zugeordnet werden und so letztlich für diese Mehreinnahmen geschätzt werden.

Zeitreihenvergleich

Eine immer häufiger angewendete Methode ist der Zeitreihenvergleich. Bei dem Zeitreihenvergleich handelt es sich um eine **mathematisch statistische Prüfungsmethode**.

Unter dem Überbegriff „Zeitreihenvergleich“ werden verschiedene Variationen von den zu prüfenden Finanzämtern angewendet. Sämtliche Varianten haben die Gemeinsamkeit, dass eine Vielzahl an betrieblichen Daten über längere Zeiträume ermittelt und anschließend auf kürzere Zeiträume heruntergebrochen werden. Die so entstehenden „Zeitreihen“ werden dann über den Prüfungszeitraum hinweg verglichen. Mit diesem Verfahren soll eine Art „Durchschnitt“ ermittelt werden, dem dann die vom Steuerpflichtigen erklärten Erträge gegenübergestellt werden.

Der Zeitreihenvergleich ergibt immer ein Mehrergebnis.

Daher ist er mit größter Zurückhaltung anzuwenden. Die festgestellten materiellen Mängel dürfen sich nicht unterhalb der Bagatellgrenze befinden. **Eine Schätzung darf sich nicht ausschließlich auf das Ergebnis eines Zeitreihenvergleichs stützen.**

Der BFH hat in der Entscheidung vom 25. März 2015, X R 20/13, BStBl. II 2015, 743, daher noch einmal explizit festgestellt, dass der Zeitreihenvergleich nur Anwendung findet, wenn sich **keine andere Schätzungsmethode aufdrängt**. Das Finanzamt ist insoweit ebenfalls darlegungs- und beweispflichtig.

3. Die Höhe der Schätzung

Bei der Höhe der Schätzung hat der Prüfer grundsätzlich die vorgefundenen **Gegebenheiten des Einzelfalls** zu berücksichtigen.

Unabhängig davon, welche Schätzungsmethode er anwendet, hat er stets eine **Plausibilitätsprüfung** durchzuführen und diese auch offenzulegen.

Der Prüfer kann insoweit nicht unbesehen mathematische Ergebnisse übernehmen. Er muss explizit darlegen, wie das von ihm geschätzte Ergebnis der **Höhe nach** durch den Steuerpflichtigen hätte erwirtschaftet sein können und dass dies auch in der Tat **das wahrscheinliche Ergebnis** ist.

Eine Schätzung gemäß § 162 AO darf keine Strafschätzung sein.

Unsicherheiten, die der Prüfer im Rahmen der Betriebsprüfung feststellt, dürfen nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausgelegt werden. Er hat vielmehr im Rahmen der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit **das richtige Buchführungsergebnis zu ermitteln**.

4. Entwicklung

Abschließend kann festgestellt werden, dass die Finanzverwaltung gerade mit Blick auf die neuen Kassenrichtlinien vermehrt zu Schätzungen greifen wird.

Es ist davon auszugehen, dass eine Vielzahl der Steuerpflichtigen die nun eingeführten Regelungen nicht fehlerfrei umsetzen und so die Prüfer in Zukunft schnell dazu berechtigt sein werden zu schätzen.

Wie oben aufgezeigt, hat er hierzu einen **erheblichen Darlegungs- und Beweisaufwand**, er kann daher nicht allein eine Schätzung „im stillen Kämmerlein“ vornehmen und ausschließlich das Ergebnis präsentieren. **Er muss vielmehr sämtliche kalkulatorischen Grundlagen offenlegen.**

Es ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass die **Offenlegung der Kalkulationsgrundlagen von Amts wegen** zu erfolgen hat, vgl. BFH Urteil vom 23. März 2015, X R 20/13, BStBl. II 2015, 743. Der Steuerpflichtige muss diese nicht erst einfordern.

Bei Schätzungen, die aufgrund eines Zeitreihenvergleichs erfolgt, kann es unter Umständen erforderlich sein, große Datenmengen zu verarbeiten. Wie der BFH in einem Beschluss vom 25. Juli 2016, X B 213/15, Rn. 13 ff. bejaht hat, hat dabei die Finanzverwaltung auch die **Kalkulation in elektronischer Form** zur Verfügung zu stellen.

Sofern das Finanzamt eine Schätzung im Anschluss an eine Betriebsprüfung durchführt, ist es grundsätzlich ratsam, die verpflichtende **Schlussbesprechung** gemäß § 201 AO durchzuführen. Auf diese kann nur verzichtet werden, wenn der Steuerpflichtige diesem ausdrücklich zustimmt. **Hiervon raten wir ab.**

Im Rahmen der Schlussbesprechung kann in der Regel mit dem Prüfer verhandelt werden. Da dieser ebenfalls an der gütlichen Einigung eines potentiellen gerichtlichen Verfahrens interessiert ist, können teils erhebliche Reduzierungen der Schätzung erzielt werden. Auch einem Prüfer ist bewusst, dass eine Schätzung grundsätzlich einen gewissen Spielraum eröffnet, der sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgelegt werden kann.

Hier hilft nur verhandeln.

5. Beratung

Wir beraten Sie gerne und unterstützen Sie und Ihren Steuerberater/Ihre Steuerberaterin bei dieser Problematik, und zwar im Rahmen einer Betriebsprüfung, der Schlussbesprechung, im Einspruchsverfahren und bei Klagen vor dem zuständigen Finanzgericht.

**Dr. Heinzhorst Zimmermann,
Fachanwalt für Steuerrecht**