

keine gesetzliche Grundlage für eine unterschiedliche Bewertung und sieht demnach die Anwendung des vergleichenden Verfahrens als gegeben.

Gemäß der Regelung des § 34 Abs. 6 EStG sind Wirtschaftsgüter, die einem oder mehreren Gesellschaftern gehören, in die Einheitsbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs mit einzubeziehen, wenn der Betrieb von einer Gesellschaft oder Gemeinschaft des bürgerlichen Rechts betrieben wird. Dies soll der neueren Entwicklung in der Landwirtschaft Rechnung tragen und die Bildung von wirtschaftlichen Einheiten erleichtern.

Weiter führte der BFH aus, dass das Finanzamt sowie das Bundesministerium der Finanzen (dieses ist dem Verfahren beigetreten) im Revisionsverfahren nicht dargelegt haben, aus welchen Gründen es sachlich gerechtfertigt sein solle, für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Tierhaltungsgemeinschaft deshalb einen höheren Einheitswert festzusetzen, weil der von ihr für den Stall genutzte Grund und Boden nicht ihr, sondern einem Gesellschafter der Tierhaltungsgemeinschaft als zivilrechtlichem Eigentümer gehöre.

Darüber hinaus bestätigte der BFH die Auffassung der Vorinstanz, dass der Vergleichswert der Eigenflächen ohne landwirtschaftliche Nutzung 0,00 DM betrage. Dies entspreche dem vom Gesetzgeber geforderten Maßstab der entsprechenden Ertragsfähigkeit solcher Flächen. Der Vergleichswert betrage 0,00 €, weil er aufgrund seiner Nutzung keine natürliche Ertragsfähigkeit aufweist. Zu diesem Vergleichswert von 0,00 DM ist gem. § 41 BewG ein Zuschlag wegen verstärkter Tierhaltung zu machen. Bei der Bemessung des Zuschlags sei im vorliegenden Fall ein gegendüblicher Bestand von „0“ zugrunde zu legen und diesem der Viehbestand der Tierhaltungsgemeinschaft in vollem Umfang gegenüberzustellen. Der Wertansatz des FG für den Viehbestand nach der zutreffenden Regelung in Abschnitt 2.20 Abs. 2 Nr. 3 der allgemeinen Verwaltungsvorschrift über Richtlinien zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (vom 17.11.1967) und der darin enthaltenen Tabelle L 30 beträgt je Vieheinheit 650,00 DM. Weiterhin sei der Ansatz des Vergleichswerts nach § 41 Abs. 2a BewG um 50 % zu mindern. Auch dem hat der BFH zugestimmt.

nicht im Eigentum der Tierhaltungsgemeinschaft befinden würden und auch keine Zurechnung der Nutzflächen als Eigenfläche gem. § 34 Abs. 6 BewG (Eigentum der Gesellschafter bzw. Beteiligten) gegeben wäre.

Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung ihre Auffassung nunmehr insoweit ändert und der BFH-Entscheidung folgt. Dies hätte zur Folge, dass die Notwendigkeit des Vorhandenseins von Eigentumsflächen mit landwirtschaftlicher Nutzung bei Tiermastbetrieben entfällt. Folgt die Finanzverwaltung der BFH-Entscheidung nicht, so könnten betroffene Steuerpflichtige die Anwendung des (günstigeren) vergleichenden Verfahrens erst im Klageweg erwirken.

Anforderungen an eine Schätzung durch Zeitreihenvergleich

Leitsätze (gekürzt)

1. Die Durchführung eines Zeitreihenvergleichs setzt voraus, dass im Betrieb das Verhältnis zwischen dem Wareneinsatz und den Erlösen im betrachteten Zeitraum weitgehend konstant ist. Es darf zudem im maßgebenden Zeitraum nicht zu solchen Änderungen in der Betriebsstruktur gekommen sein, die – nicht anderweitig behebbare – wesentliche Unsicherheiten bei der Aufstellung und Interpretation des Zahlenwerks mit sich bringen.
2. Bei einer Buchführung, die formell ordnungsgemäß ist oder nur geringfügige formelle Mängel aufweist, kann der Nachweis der materiellen Unrichtigkeit grundsätzlich nicht allein aufgrund der Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs geführt werden.
3. Ist die Buchführung formell nicht ordnungsgemäß, sind aber materielle Unrichtigkeiten der Einnahmenerfassung nicht konkret nachgewiesen, können die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs nur dann einen Anhaltspunkt für die Höhe der erforderlichen Zuschätzung bilden, wenn andere Schätzungsmethoden, die auf betriebsinternen Daten aufbauen, nicht sinnvoll einsetzbar sind.

BFH, Urteil vom 25.3.2015 – X R 20/13

Der Sachverhalt

Im Fokus der BFH-Entscheidung stand der Betreiber einer Schank- und Speisewirtschaft. Dieser ermittelte seinen gewerblichen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Den überwiegenden Teil seiner baren Einnahmen rechnete er über eine elektronische Registrierkasse ab. Bei einer Außenprüfung beanstandete das Finanzamt die Ordnungsmäßigkeit der Kasselführung und wies auf folgende Mängel hin:

- Für ein geprüftes Jahr lagen zwar vollständige Tagesendsummenbons vor; diese waren jedoch nicht laufend durchnummeriert.
- Für ein anderes geprüftes Jahr konnte der Gastwirt nur Tagesendsummenbons ohne Datum vorlegen.

Urteilsanmerkungen



von Marius Kretz, Steuerberater,
Landwirtschaftliche Buchstelle bei Burkart
Völlinger & Partner in Karlsruhe,
www.burkart-voellinger.de

Die Halbierung der vorzunehmenden Viehzuchtzuschläge nach § 41 Abs. 2a BewG bewirkt einen niedrigeren Einheitswert für den landwirtschaftlichen Betrieb, was sodann eine niedrigere Grundsteuerbelastung zur Folge hat. Mit seiner Entscheidung stellt sich der BFH erneut gegen die Auffassung der Finanzverwaltung.

Im Urteil des BFH blieb allerdings die Frage offen, wie der Fall zu entscheiden wäre, wenn sich die Nutzflächen

- Programmierprotokolle der Registrierkasse und Speisekarten waren nicht vorhanden.
- Die Warenendbestände hatte der Gastwirt durch Schätzung statt Inventur ermittelt.

Der Prüfer erhöhte die erklärten Betriebseinnahmen um Hinzuschätzungen, die er durch einen sogenannten „Zeitreihenvergleich“ ermittelte. Dabei ermittelte er aus Liefer- bzw. Eingangsdatum der Eingangsrechnungen den Wareneinkauf für jede Kalenderwoche des Prüfungszeitraums. Nach Abzug der Sachentnahmen der Klägerfamilie und Verteilung des vom Kläger geschätzten Warenendbestands des letzten Prüfungsjahres auf die einzelnen Kalenderwochen ergab sich ein konkreter wöchentlicher Wareneinsatz. Diesen verglich der Prüfer mit den deklarierten Betriebseinnahmen. Aus diesem Vergleich ergab sich für jede Woche des Prüfungszeitraums ein Rohgewinnaufschlagsatz. Sodann berechnete der Prüfer für jede Kalenderwoche den Durchschnittswert aus den Rohgewinnaufschlagsätzen dieser Woche und der 9 vorangehenden Wochen. In seiner Schätzung berücksichtigte der Prüfer den höchsten 10-Wochen-Durchschnittswert, der sich im jeweiligen Kalenderjahr ergab. Für das letzte Prüfungsjahr waren dies die Kalenderwochen 28 bis 37 mit einem Rohgewinnaufschlagsatz von rund 263 %. Diese Rohgewinnaufschlagsätze wendete der Prüfer für das gesamte jeweilige Prüfungsjahr auf den tatsächlich vom Kläger erklärten Wareneinsatz an. Seine Ergebnisse präsentierte der Prüfer in Form von umfänglichen Excel-Tabellen. Für jedes Prüfungsjahr beinhalteten diese etwa 1.100 Zeilen zu je 10 Spalten, d. h. insgesamt ca. 11.000 Eintragungen.

Im vorangegangenen Einspruchs- und Klageverfahren kritisierte der Kläger, dass für die Durchführung des Zeitreihenvergleichs die exakte Zuordnung des wöchentlichen Wareneinsatzes zu den Erlösen der jeweiligen Woche von entscheidender Bedeutung sei. Ein Schluss von dem (gesetzlich aufzeichnungspflichtigen) Wareneinkauf auf den wöchentlichen Wareneinsatz sei aber wegen des Fehlens einer Verpflichtung zu wöchentlichen Inventuren mit großen Unsicherheiten belastet. Insbesondere könnten zufällige Verschiebungen am Anfang oder Ende eines solchen 10-Wochen-Zeitraums erhebliche rechnerische Auswirkungen auf den Rohgewinnaufschlagsatz haben. Ferner würden bereits die betriebs- und saisonüblichen Schwankungen in der Lagerhaltung sowie hinsichtlich der Ein- und Verkaufspreise nach der Systematik des Zeitreihenvergleichs zwingend zu rechnerischen Mehrergebnissen führen. Ihm – dem Kläger – erschließe sich weder Ablauf noch das Ergebnis dieser Schätzungsmethode, welche damit gegen das Begründungserfordernis des § 121 AO und den Anspruch auf effektiven Rechtsschutz verstoße. Das Finanzamt hielt dem entgegen, dass der Zeitreihenvergleich auf betrieblichen Daten des geprüften Betriebes beruhe und daher eine geeignete Schätzungsmethode darstelle. Daraus sich ergebende Unschärfen gingen zulasten des Klägers.

Das Urteil

Der BFH gab der vom Kläger eingelegten Revision statt und verwies den Fall an die Vorinstanz zurück. Grundsätzlich be-

jahten die Richter eine Schätzungsbefugnis des Finanzamts wegen der Mängel in der Buchführung. Wegen der besonderen Problembereiche sei der Zeitreihenvergleich sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Urteilsfall nicht die geeignete Schätzungsmethode gewesen. In der Urteilsbegründung wägte der BFH zunächst die festgestellten Buchführungsmängel ab. Die teilweise Unvollständigkeit der Tagesendsummenbons sahen die Richter als gravierenden Mangel an – obwohl das Finanzamt dem Kläger keine konkreten Einnahmeverkürzungen hatte nachweisen können. Die fehlende Datierung der Tagesendsummenbons eines anderen Prüfungsjahres werteten die Richter dagegen als geringfügigen formellen Mangel. Aus der lückenlosen Nummerierung der Bons ergäbe sich zumindest ihre zeitliche Reihenfolge. In der fehlenden Dokumentation zur Kassenprogrammierung erblickten die Richter wiederum einen schweren Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Schließlich verwies der BFH auf den Grundsatz, wonach formelle Buchführungsmängel nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung aber nur insoweit zur Schätzung berechtigen, als sie Anlass geben, die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses anzuzweifeln.

Vor diesem Hintergrund untersuchte der BFH sodann den vom Finanzamt konkret angewandten Zeitreihenvergleich unter methodischen Aspekten sowie unter dem Gesichtspunkt des Rechtsschutzes. Das im Urteilsfall angewendete Schätzungsverfahren ermittelte den wöchentlichen Wareneinsatz sowie auch den Betrag der wöchentlichen Einnahmen, ohne dass in der Buchführung des Klägers Daten vorhanden waren, aus denen sich die wöchentlichen Wareneinsätze konkret entnehmen ließen. Die Richter beanstandeten die Schlussfolgerung des Finanzamts, den höchsten Rohgewinnaufschlagsatz, der sich für einen beliebigen 10-Wochen-Zeitraum eines Kalenderjahres ergibt, als maßgebend für das Gesamtjahr zu behandeln. Auch bei einer formell und materiell ordnungsmäßigen baren Kasse führe ein so eingesetzter Zeitreihenvergleich zwingend logisch immer zu einem Mehrergebnis gegenüber der Buchführung, da der höchste Rohgewinnaufschlagsatz aller 10-Wochen-Perioden des Jahres auf den Wareneinsatz für das gesamte Jahr angewendet wird. Wegen der unterjährigen Veränderung der Rohgewinnaufschlagsätze muss der höchste Rohgewinnaufschlagsatz aller 10-Wochen-Perioden eines Jahres denkbare Höchstwerte über dem durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatz des Gesamtjahres liegen, selbst wenn dieser sich aus einer zutreffenden Buchführung ergibt. Aus den sich so rechnerisch ergebenden Mehrerlösen könne noch nicht mit der erforderlichen Sicherheit darauf geschlossen werden, dass diese rechnerische Differenz auf dem Verschweigen von Betriebseinnahmen beruhe. Hier widersprechen die BFH-Richter deutlich der finanzgerichtlichen Vorinstanz.

Ganz konkret untersuchte der BFH sodann die mathematischen Hebelwirkungen, welche im Urteilsfall die Ergebnisse des Zeitreihenvergleichs beeinflussten. Zu Beginn und am Ende der vom Finanzamt ermittelten 10-Wochen-Periode ergaben sich sehr hohe rechnerische Rohgewinnaufschlagsätze. Diese trieben den 10-Wochen-Durchschnitt in die Höhe. In seiner Alternativbetrachtung verschob der BFH den Betrachtungs-

tungszeitraum um nur 2 Wochen. Dadurch ergab sich ein um rund 32 % niedrigerer Rohgewinnaufschlagsatz. Nach dem in den Urteilsgründen hierzu konkret ermittelten Zahlenwerk hatte diese Verschiebung erhebliche Auswirkung auf die Höhe der Hinzuschätzungen. Mit der aufgezeigten Hebelwirkung insbesondere hoher rechnerischer Wochen-Rohgewinnaufschlagsätze zu Beginn und am Ende der herausgegriffenen 10-Wochen-Periode machen die Richter deutlich, wie wesentlich eine sorgfältige Ermittlung der Schätzungsgrundlagen (hier des Wareneinkaufs und seine Verteilung zum Zwecke der Gewinnung des Wareneinsatzes) für eine methodisch korrekte Durchführung des Zeitreihenvergleichs ist. Die Richter hielten dem beklagten Fiskus vor, dass der nach dieser Schätzungsmethode grundlegende Wareneinsatz eben nicht den eigenen Buchführungsdaten des Klägers entnommen worden sei.

Weiterhin forderte der BFH von der Finanzbehörde eine nachprüfbar Darlegung ihrer Schätzungsgrundlagen. Dies betrifft insbesondere auch eine Schlüssigkeitsprüfung des Zahlenwerks der Schätzung. Hierzu verlangten die Richter, es müssen sowohl die Kalkulationsgrundlage, die Ergebnisse der Kalkulation sowie auch die Ermittlungen, die zu diesen Ergebnissen geführt haben, offen gelegt werden. Die im Zeitreihenvergleich anfallenden umfangreichen Datenmengen seien für Steuerpflichtige, Berater und Finanzgerichte nur beschränkt nachprüfbar. Im Urteilsfall verwiesen die Richter das Finanzamt darauf, noch nicht einmal das vollständige Zahlenwerk der Betriebsprüfung vorgelegt zu haben. Der fehlende Einblick in den Verteilungsvorgang hindere letztendlich auch das Gericht daran, Erkenntnisse über die Größenordnung der im konkreten Fall anzunehmenden Fehlermarge des Zeitreihenvergleichs zu gewinnen.

Auch gewinne das Finanzamt – so der BFH – durch die Anwendung mathematisch-statistischer Methoden aufgrund der ihnen innewohnenden Datenmengen eine gewisse technisch-rechnerische Überlegenheit gegenüber dem Steuerpflichtigen. Diesen zwingt das Finanzamt damit in die Pflicht, „Aufälligkeiten“ in den Ergebnissen des Zahlenwerks zu erklären bzw. zu widerlegen, ohne dass dieser – rechtlich nicht vorwerfbar – möglicherweise gar nicht über das umfangreiche Zahlenmaterial bzw. über das statistisch-methodische Wissen verfüge, um seinerseits eine sachgerechte Analyse der Datenmengen vornehmen zu können. In dieser Konstellation verletze das Finanzamt seine Darlegungspflicht, sodass ein angemessener Rechtsschutz des Steuerpflichtigen nach Ansicht des BFH nicht gewährleistet sei.

Aus diesen Betrachtungen schlussfolgern die Richter, dass das Finanzamt in der Wahl seiner Schätzungsmethode nicht frei ist. Der im Urteilsfall angewendete Zeitreihenvergleich beruhte auf der Annahme, dass im Betrieb des Klägers das Verhältnis zwischen Wareneinsatz und den Erlösen im betrachteten Zeitraum weitgehend konstant war. Dieses sah der BFH als nicht gegeben an.

Nach seiner Ansicht steht es dem Finanzamt zwar frei, moderne Prüfungsmethoden zu nutzen – bei der Auswahl zwischen verschiedenen Schätzungsmethoden ist laut BFH

jedoch das pflichtgemäße Ermessen beachtlich. Ermessensleitend ist dabei das Ziel, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahe kommen. Im Urteils Sachverhalt war die Buchführung zwar formell nicht ordnungsgemäß, materielle Unrichtigkeiten in der Einnahmenerfassung konnten dem Kläger aber nicht konkret nachgewiesen werden.

Grundsätzlich – so der BFH – ist das Finanzamt bei diesem Sachverhalt gemäß § 162 AO zur Vornahme von Hinzuschätzungen berechtigt gewesen, weil eine Richtigkeitsvermutung der Buchführung nach § 158 AO nicht gilt. Allein die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs – so das Fazit der Richter – lassen aufgrund der dieser Verprobungsart innewohnenden methodenbedingten Unsicherheiten aber noch keinen sicheren Schluss auf das Vorliegen und den Umfang auch materieller Unrichtigkeiten der Buchführung zu. Im Urteilsfall – so der BFH – hätte aufgrund der Unschärfen des Zeitreihenvergleichs eine Vergleichsrechnung vorgenommen werden müssen.

Urteilsanmerkungen



von Diplom-Finanzwirt, Steuerberater,
Landwirtschaftliche Buchstelle Matthias Beer,
Lüneburg; www.beer-steuerberatung.de

Soweit ersichtlich, liegt jetzt erstmalig ein tiefgreifend analytisches höchstrichterliches Urteil zur Besteuerung nach dem Zeitreihenvergleich vor. Der Urteilstenor überzeugt durch die Widerlegung des Grundsatzes „*juris non calculat*“ – der rund 30 Druckseiten umfassende Umfang der Entscheidung ist wesentlich dem Umstand geschuldet, dass sich die Richter auch intensiv mathematisch mit dem im Klagefall angewendeten Zeitreihenvergleich auseinandersetzen und auch der zurückverwiesenen Vorinstanz entsprechende Prüfungsaufgaben machen. Durch die perspektivische Verwerfung der im Zeitreihenvergleich gewonnenen Besteuerungsgrundlagen gewinnen die vom BFH herausgearbeiteten Rechtsgrundsätze zur Schätzungsmethodik und zur Gewährung von Rechtsschutz für den betroffenen Steuerpflichtigen eine nicht widerlegbare Schärfe. Einer Betriebsprüfungspraxis, wonach den Steuerpflichtigen auf „einer Seite“ die Prüfungsfeststellung zu Buchführungsmängeln und sodann auf weiteren „49 Seiten“ auf Zeitreihenvergleich basierende umfassende „Eintragungen“ präsentiert werden, sind jetzt enge Grenzen gesetzt worden. Mit Spannung bleibt abzuwarten, ob und wie die Finanzverwaltung den sich nach diesem Urteil ergebenden Anpassungsbedarf bei der Prüfung von buchführungsmängelbehafteten Betrieben umsetzen wird. Dem steuerlichen Praktiker sei hiermit ein intensives Studium der Entscheidung empfohlen.