

Autor:	Dirk Beyer	Quelle:	
Anmerkung zu:	BFH v. 23.02.2018 X B 65/17	Fundstelle:	Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln AO-StB 2018, 140-141
		Normen:	§ 147 AO 1977, § 162 AO 1977, § 76 FGO
		Zitiervorschlag:	AO-StB 2018, 140-141

Titelzeile

Pflicht des FG zur Beweiserhebung in Schätzungsfällen

Leitsatz

Behauptet ein Unternehmer (Steuerpflichtiger), dass das von ihm genutzte PC-Kassensystem die gem. § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO aufzubewahrenden Organisationsunterlagen zur Kassenprogrammierung vollständig speichert und beantragt er, über diese Behauptung Beweis zu erheben durch Vorlage der entsprechenden Datenbank, durch Einholung eines Sachverständigengutachtens sowie durch die Zeugenaussage eines Vertreters des Kassensherstellers, handelt es sich nicht um einen unzulässigen Ausforschungsbeweis, sondern um einen erheblichen Beweisantrag.

Wenn das FG die von ihm angenommene Schätzungsbefugnis auf einen formellen Mangel der Buchführung oder der Aufzeichnungen stützt, muss es Feststellungen dazu treffen, welches Gewicht dieser Mangel hat.

Eine griffweise Schätzung ist diejenige Schätzungsmethode mit der größten Unsicherheit und darf daher allenfalls nachrangig angewandt werden.

Problem Der Kläger war in den Streitjahren als Friseur selbständig tätig. Er erfasste seine Bareinnahmen mittels einer PC-gestützten Kassensoftware. Aufgrund einer Betriebsprüfung kam es zu Schätzbescheiden (ca. 15 % Hinzuschätzung zum Umsatz und Gewinn), die im vorliegenden Verfahren Streitgegenstand sind. Das FA begründete seine Schätzung damit, dass der Kläger keine Programmierprotokolle für die Kasse vorgelegt habe. Der Kläger wandte ein, dass diese Protokolle in Dateiform in seinem System gespeichert seien und die Kasse nicht manipulierbar sei. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren musste das FG Münster über die Schätzung entscheiden. Den im Leitsatz genannten Beweisantrag sah das FG als unzulässigen Ausforschungsbeweis an, reduzierte die Hinzuschätzung auf 7,5 % und ließ die Revision nicht zu.

Lösung des Gerichts

Im Rahmen der begründeten Nichtzulassungsbeschwerde hat der BFH ein Signal gesetzt und hat den Rechtsstreit aufgrund der Verletzung der Sachaufklärungspflicht unmittelbar an das FG zur anderweitigen Verhandlung zurückverwiesen (§ 116 Abs. 6 FGO). Diese Verletzung der Sachaufklärung hat der BFH damit begründet, dass das FG keinen Beweis darüber erhoben hat, ob die steuerlich erheblichen Daten zur Programmdokumentation in dem Kassensystem gespeichert waren. Der entsprechende Beweisantrag sei zulässig und erheblich gewesen.

Konsequenzen für die Praxis Programmierprotokolle wichtig: Der BFH hatte in seinem sog. Zeiterihen-Urteil aus 2015 ausgeführt, dass das Fehlen von Programmierprotokollen das gleiche Gewicht wie das Fehlen von Tagesendsummenbons (Z-Bons) bei einer Registrierkasse oder das Fehlen von Kassenberichten bei einer offenen Ladenkasse haben und daher grundsätzlich schon für sich genommen zu einer Hinzuschätzung berechtigen kann (BFH v. 25.3.2015 - X R 20/13, BStBl. II 2015, 743 = StBW 2015, 743; Günther, AO-StB 2015, 255). Aufgrund der Programmierprotokolle ist für den Betriebsprüfer nachvollziehbar, welche Programmierungen (z.B. Wegfall von Eingabedaten, nachträgliche Änderungen)

an der Kasse vorgenommen wurden. Selbstverständlich bedeutet eine Schätzungsbefugnis dem Grunde nach noch keine Aussage über die zutreffende Höhe der Schätzung. In der Praxis lässt sich über die Höhe oftmals trefflich diskutieren.

Elektronische Speicherung zulässig: Der BFH geht davon aus, dass die Programmierdaten elektronisch gespeichert werden dürfen und auch dann den Voraussetzungen des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO genügen. Der Beweis der Speicherung kann durch Vorlage der Datenbank, Einholung eines Sachverständigenutachtens oder Vernehmung eines Mitarbeiters des Kassensherstellers erhoben werden.

Beraterhinweis Eigene Schätzungsbefugnis: Das FG hat gem. § 96 Abs. 1 S. 1 FGO eine eigene Befugnis, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. Es ist nicht an die Schätzung des FA gebunden (FG Köln v. 30.11.2016 – 3 K 1617/14, juris – rkr.). Eine Verböserung ist aufgrund Art. 19 Abs. 4 GG unzulässig (vgl. FG München v. 21.1.2010 – 14 K 3967/08, juris).

Gegenbeweis: In seinem o.g. Zeitreihen-Urteil v. 25.3.2015 (BFH v. 25.3.2015 – X R 20/13) stellte der BFH fest, dass der formelle Mangel einer fehlenden Programmdokumentation weniger ins Gewicht falle, wenn der Unternehmer durch einen Gegenbeweis darlege, dass seine Kasse keine Manipulationsmöglichkeiten eröffne. Dieses Urteil aus 2015 betraf eine klassische Registrierkasse einfacher Bauart. Im hier besprochenen Fall handelte es sich um eine PC-Kasse. Diese kann technisch umfangreicher programmiert werden. Daher wird sich hier im weiteren Verfahren die Frage stellen, ob der Gegenbeweis auch bei PC-Kassen trotz der erweiterten technischen Möglichkeiten in Betracht kommt. Es besteht die Chance, dass hierzu entweder das FG oder der BFH in einem Revisionsverfahren Stellung nehmen werden.

Sicherheitszuschlag: Ein wichtiger Anwendungsfall der griffweisen Schätzung ist der in der Praxis der Betriebsprüfung beliebte Sicherheitszuschlag. Hierbei handelt es sich um einen pauschalen Zuschlag (prozentual oder in absoluten Werten pro Veranlagungszeitraum), der hinsichtlich seiner Höhe nur oberflächlich oder in der Pra-

- 140 -

AO-StB 2018, 140-141

- 141 -

xis oft nicht näher begründet wird. Sicherheitszuschläge können nach Ansicht des BFH im Einzelfall zulässig sein (zur nicht ordnungsgemäßen Buchführung vgl. BFH v. 15.4.2015 – VIII R 49/12, StBW 2015, 686). Der BFH beanstandete in einem Fall, in dem das FA die Umsätze um einen Sicherheitszuschlag von 10 % erhöhte, dass diese Hinzuschätzung in Form eines solchen (Un-)Sicherheitszuschlags – ohne weitere Begründung – durch das Revisionsgericht nicht auf ihre Angemessenheit hin überprüft werden könne (BFH v. 20.3.2017 – X R 11/16, BStBl. II 2017, 992 = AO-StB 2017, 293 = EStB 2017, 388). Es fehle insoweit an der ausreichenden Begründungstiefe. Insofern müsse auch ein Sicherheitszuschlag betriebsbezogen begründet werden und den betrieblichen realen Umständen möglichst entsprechen. Meines Erachtens folgt aus diesem Urteil vom 20.3.2017, dass ein Sonderrecht für Sicherheitszuschläge nicht zu rechtfertigen ist. Allerdings: Je schwerwiegender die Buchführungsmängel sind, desto größer kann das Schätzungsverfahren sein (BFH v. 21.2.1990 – X R 54/87, BFH/NV 1990, 683). Im Steuerstrafverfahren dürfen aus der Verletzung von Mitwirkungspflichten keine negativen Schlussfolgerungen gezogen werden. Daher darf dort eine griffweise Schätzung – erst recht nicht am oberen Rand – nicht mit der Verletzung von Mitwirkungspflichten begründet werden.

Schätzungspraxis: Die Schätzungsfälle in den sog. Bargeldbranchen (z.B. Gastronomie, Friseurbetriebe, Taxiunternehmen, Einzelhandel) nehmen zu. Unternehmer sind teilweise von exorbitant erscheinenden Schätzungen betroffen. Mittlerweile gibt es eine umfangreiche Rechtsprechung zu Schätzungsfällen (vgl. zur steuer- und steuerstrafrechtlichen Schätzungsabwehr Beyer, NWB 2018, 356). Künftig werden die Neuregelungen durch das sog. Kassensicherheitsgesetz (Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen v. 22.12.2016, BGBl. I 2016, 3152) eine große Bedeutung haben (vgl. Steinhilff, AO-StB 2017, 289).

RA/FASt Dirk Beyer, Mitarbeiter der Sozietät LHP, Köln

Service:

Mack, Überprüfung der Schätzung im sog. bargeldintensiven Handel, AO-StB 2016, 17; *Wenzler*, Betriebsprüfung in der Gastronomie – irgendwas ist immer, AO-StB 2017, 127; *Nöcker*, Nichtigkeit der (Straf-)Schätzung?, AO-StB 2016, 271; abrufbar unter **steuerberater-center.de**

© Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln