

Neue Betriebsprüfer- Methoden bei der Kassenprüfung

2020

Autoren: Paul Eichmann, Dr. Harald Schmidt
Stand: 02.01.2020

Betriebsprüfung: Methoden der Finanzverwaltung zur Überprüfung der Kassenführung

(HI1476198)

Betriebsprüfung: Methoden der Finanzverwaltung zur Überprüfung der Kassenführung

Zusammenfassung

Überblick

Die steuerliche Betriebsprüfung wendet bei ihren Prüfungen mathematisch/statistische Methoden an, mit denen sie bei bargeldintensiven Unternehmen unter anderem die Kassenführung überprüft. Es handelt sich dabei insbesondere um den "Chi-Quadrat-Test", Überprüfungen auf der Grundlage des "Benford-Gesetzes" und das Prüfungsverfahren "Zeitreihenvergleich". Durch die seit 2001 gefestigte Rechtsprechung kann in der Praxis davon ausgegangen werden, dass Auffälligkeiten bei der Anwendung dieser mathematisch-statistischen Methoden nur dann zu Korrekturen der steuerlichen Bemessungsgrundlagen führen, wenn zusätzlich zu diesen Auffälligkeiten Mängel in den Aufzeichnungen, in der Belegablage oder in anderer Weise auftreten.

Gesetze, Vorschriften und Rechtsprechung

In § 158 AO regelt der Gesetzgeber, dass eine Buchhaltung bzw. die Aufzeichnungen eines Unternehmens, die den einschlägigen Vorschriften der §§ 140 – 148 AO entsprechen, als formell ordnungsgemäß anzusehen sind. Buchhaltung bzw. Aufzeichnungen können nach der BFH-Rechtsprechung nur dann verworfen werden, wenn sie mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit materiell unrichtig sind

Einige markante Urteile betreffend Kassenführung und Überprüfung mittels mathematisch/statistischen Methoden können beispielhaft der nachfolgenden Auflistung entnommen werden:

- Zulässigkeit von Chi-Quadrat-Tests und Zeitreihen-Vergleichen: FG Münster, Urteil v. 10.11.2003, 6 V 4562/03 E, U, EFG 2004 S. 236; FG Münster, Urteil v. 14.8.2003, 8 V 2651/03 E, U, EFG 2004 S. 9
- Rechtmäßigkeit von Hinzuschätzungen zum Umsatz und Gewinn aufgrund einer Betriebsprüfung: FG Münster, Beschluss v. 19.8.2004, 8 V 3055/04 G, EFG 2004 S. 1810
- Zur Schätzungsbefugnis der Finanzbehörde: FG Niedersachsen, Urteil v. 17.11.2009, 15 K 12031/08
- Auffälligkeiten beim "Chi-Quadrat-Test" allein kein Grund, die Buchführung zu beanstanden: FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 24.8.2011, 2 K 1277/10, EFG 2012 S. 10
- Verwerfung einer formell ordnungsmäßigen Buchführung: BFH, Urteil v. 9.8.1991, III R 129/85, BStBl 1992 II S. 55
- Zu Schätzungsmethode und -befugnis: BFH, Urteil v. 24.6.1997, VIII R 9/96, BStBl 1998 II S. 51
- Beweiswert eines Zeitreihenvergleichs – keine materielle Unrichtigkeit der Buchführung nur aufgrund von Unregelmäßigkeiten durch Zeitreihenvergleich: FG Köln, Urteil v. 27.1.2009, 6 K 3954/07, EFG 2009 S. 1092; BFH, Urteil v. 25.3.2015, X R 20/13, BStBl 2015 II S. 743, BFH, Urteil v. 25.3.2015, X R 19/14, amtlich nicht veröffentlicht
- Schätzung der Besteuerungsgrundlagen bei objektiver Verletzung einer vom Steuerpflichtigen bestrittenen Vorlagepflicht: BFH, Urteil v. 28.10.2015, X R 47/13, amtlich nicht veröffentlicht

HI

1 Beweiskraft der Kassenführung

Buchführung und Aufzeichnungen sind formell ordnungsgemäß, wenn sie den Vorschriften der §§ 140 – 148 AO entsprechen. Dann können bzw. müssen sie der Besteuerung zugrunde gelegt werden.^[1]

Diese steuerliche Vermutung der Richtigkeit nach § 158 AO unterstellt auch, dass die formellen handelsrechtlichen Vorschriften eingehalten worden sind.

Wichtig

Aus dieser formellen Richtigkeit folgt die Vermutung der sachlichen Richtigkeit

Ist die Buchführung nach den §§ 140 – 148 AO und den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften formell ordnungsmäßig, wird auch die sachliche Richtigkeit unterstellt. In Fällen dieser Art trägt die Finanzverwaltung die Beweislast für die Feststellung einer möglichen sachlichen Unrichtigkeit.

Eine formell ordnungsmäßige Buchführung **kann nur verworfen werden, soweit** sie mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit materiell unrichtig ist.^[2] Ob und wie bei der Überprüfung die vorgelegten Bücher und Aufzeichnungen der Besteuerung zugrunde gelegt werden können, kann dieser Übersicht entnommen werden:

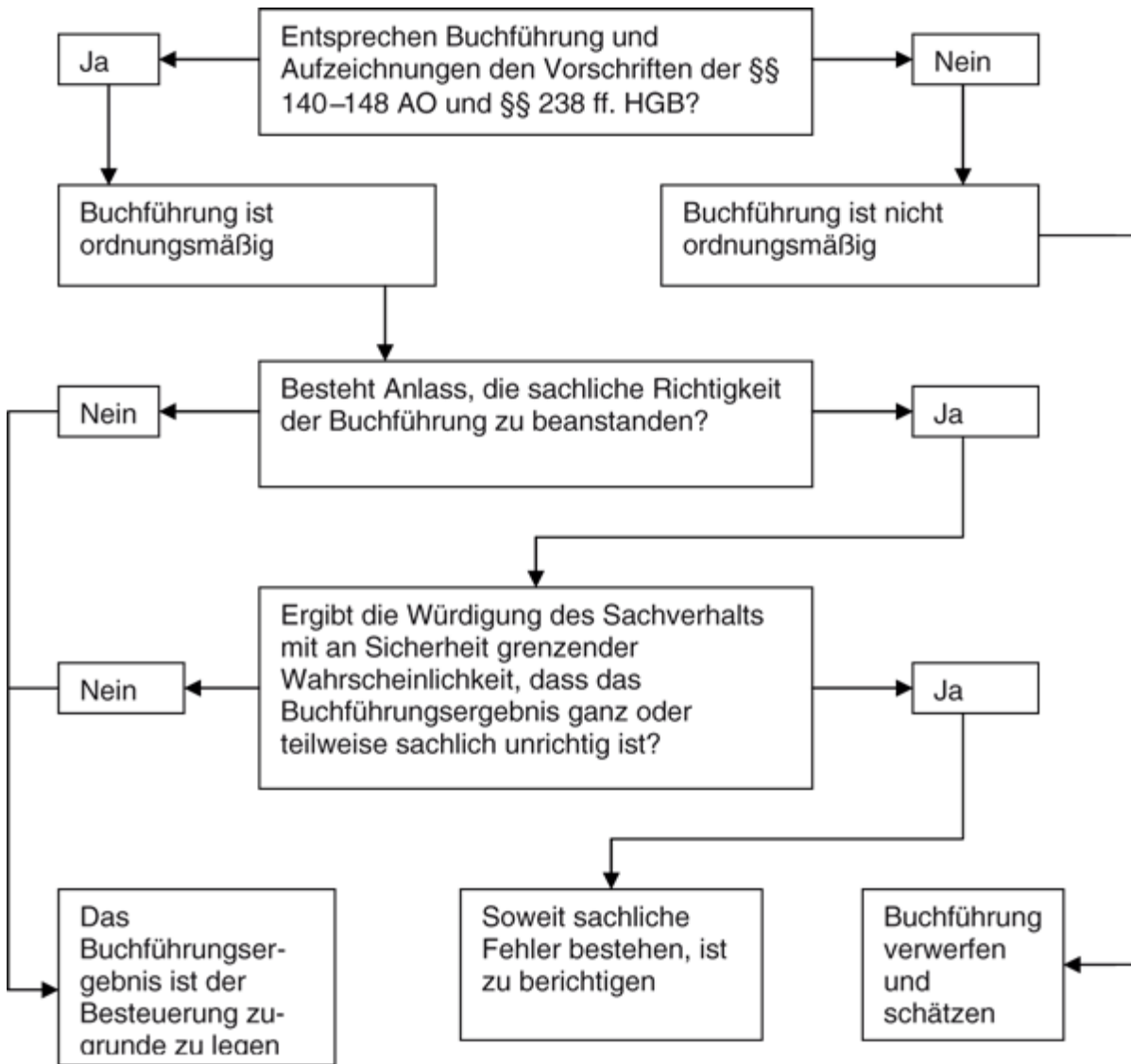


Abb. 1: Wann die Buchführung der Besteuerung unterworfen wird, wann sie berichtigt und wann verworfen wird

HI

2 Mathematische Methoden zur Überprüfung der Kassenführung

Sofern die Kassenführung Anlass zu Zweifel gibt, wird sie auf Abweichungen mittels statistischer Methoden überprüft. Hierbei werden je nach Datenmenge entweder das Chi-Quadrat-Testverfahren oder die Analyse nach dem Benford-Gesetz angewandt. Beide Verfahren sind zwischenzeitlich "finanzgerichtserprobt".

HI

2.1 Chi-Quadrat-Test

HI

2.1.1 Was bei diesem statistischen Testverfahren überprüft wird

Der Chi-Quadrat-Test ist eine Methode der mathematischen Statistik. Durch seine Anwendung wird geprüft, ob eine beobachtete Verteilung von Rechengrößen (z. B. Kassendaten) einer statistisch zu erwartenden Verteilung entspricht.

Sofern von Zahlen einer bestimmten Zahlenfolge jede einzelne Zahl die Chance hat, in gleicher Häufigkeit vorzukommen, dann besteht die Wahrscheinlichkeit, dass die Zahlen mengenmäßig gleich verteilt sind. Kann z. B. erwartet werden, dass die Ziffern 0 bis 9 in Zahlenkolonnen in gleicher Häufigkeit vorkommen, besteht die Wahrscheinlichkeit, dass der Anteil jeder dieser Ziffern an der Gesamtmenge 10 % beträgt.

Praxis-Beispiel

Voraussichtliches Vorkommen einer bestimmten Ziffer an der 1. Stelle vor dem Komma

Bei 2.000 zufälligen Zahlen kommen nach den Erkenntnissen der mathematischen Statistik die Ziffern 0 bis 9 an der 1. Stelle vor dem Komma mit gleicher Häufigkeit vor. Jede dieser Ziffern kommt daher wahrscheinlich zu 10 % vor. Aus diesem Grund kann erwartet werden, dass jede der Ziffern 0 bis 9 an dieser Stelle 200-mal vorkommt. Ein deutliches Abweichen von dieser Erwartung beruht nicht auf Zufall sondern für gewöhnlich auf manueller Einwirkung – sprich Manipulation. Aber auch hier gibt es die berühmte Ausnahme, welche die Regel bestätigen kann.

HI

2.1.2 Chi-Quadrat-Test: Ein Beispiel aus der Praxis

Praxis-Beispiel

Auswertung der Tageseinnahmen in Kassenberichten eines Gastwirts

Bei einer Betriebsprüfung werden für das Geschäftsjahr 01 die in den Kassenberichten ausgewiesenen Tageseinnahmen der Gastwirtschaft des W durch den Chi-Quadrat-Test ausgewertet. Im Jahr 01 hatte die Gastwirtschaft einen Ruhetag pro Woche; geschlossen war sie an 13 Tagen. Von den 365 Tagen des Jahres hatte die Wirtschaft daher an insgesamt 52 Tagen und zusätzlich an den 13 Tagen geschlossen und war somit an 300 Tagen geöffnet. Der Prüfer wertete 300 Kassenberichte für das Jahr 01 aus.

Überprüft hat er die in diesen Kassenberichten ausgewiesenen Tageseinnahmen. Hierbei ist er bei jeder Tageseinnahme von der letzten Ziffer vor dem Komma ausgegangen. Wenn die Zahlen zufällig waren, hatte jede dieser Ziffern die Chance, in gleicher Anzahl vorzukommen. Jede der Ziffern 0 bis 9 hätte also zu 10 % von 300, somit 30-mal vorkommen müssen. Jede sich ergebende Differenz zwischen der erwarteten Häufigkeit der Ziffer zu ihrem tatsächlichen Vorkommen in den ausgewerteten Kassenberichten wird zum Quadrat genommen.

Es ergab sich folgendes Bild:

Ziffer	erwartet	tatsächlich	Differenz	Differenz ²
0	30	14	- 16	256
1	30	32	+ 2	4
2	30	38	+ 8	64

3	30	25	- 5	25
4	30	34	+ 4	16
5	30	12	-18	324
6	30	45	+ 15	225
7	30	18	- 12	144
8	30	43	+ 13	169
9	30	39	+ 9	81
	300			1.308 1.308/30 = 43,6

Die Summe der so gewonnenen Zahlen wird durch die erwartete Anzahl dividiert. Das Ergebnis ist der Chi-Wert, hier 43,6.

Zur Auswertung des gewonnenen Chi-Wertes werden die auf den Erfahrungen der mathematischen Statistik, der Wahrscheinlichkeitsrechnung beruhenden Tabellen zugrunde gelegt. Hierin wird für die nach der vorstehend mitgeteilten Methode gefundenen Chi-Werte gezeigt, zu wie viel Prozent Wahrscheinlichkeit das Ergebnis auf Zufall oder auf besonderen Ursachen (Manipulation) beruht. Für die Auswertung kommt folgender Auszug der Tabelle zur Auswertung der Chi-Quadrat-Tests infrage:

Tabelle zur Auswertung des Chi-Quadrat-Tests		
Gefundener Chi-Wert	Wahrscheinlichkeit für Zufall in %	Wahrscheinlichkeit für eine besondere Ursache (Manipulation) in %
18	3,5	96,5
20	1,8	98,2
22	0,9	99,1
26	0,2	99,8
30	(fast) 0,0	(fast) 100,0

Liegt ein gefundener **Chi-Wert zwischen 21 und 30**, besteht nach der Tabelle eine hohe Wahrscheinlichkeit dafür, dass die gefundenen Differenzen nicht auf Zufall beruhen, sondern besondere Ursachen haben können. Bei Chi-Werten von 30 und mehr kann mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit angenommen werden, dass die Abweichungen nicht mehr auf Zufall beruhen. Werden daher bei der Überprüfung der in Kassenberichten ausgewiesenen Tageseinnahmen Chi-Werte von 30 und höher ermittelt, spricht vieles dafür, dass die Aufzeichnungen der Tageseinnahmen manipuliert worden sind.

Achtung
Erhöhter Chi-Wert als Anzeichen für Manipulationen

Ist der Chi-Wert wie im vorstehenden Beispiel 30 oder höher, kann davon ausgegangen werden, dass die Kassenführung sachliche und möglicherweise formelle Unrichtigkeiten beinhaltet.

Voraussetzung für die Annahme einer sachlichen und ggfs. auch formellen Unrichtigkeit durch den Chi-Wert ist, dass die

allgemeinen mathematischen Grundsätze der Statistik beachtet worden sind. Bei jeder Statistik ist das Gesetz der großen Zahl zu beachten. Aus diesem Grund muss dem für die Beanstandung maßgebenden Chi-Wert auch eine ausreichende Anzahl von Werten zugrunde liegen.

HI

2.1.3 Voraussetzung: Repräsentative Datenmenge

Die Chi-Quadrat-Methode erfordert eine hohe Anzahl von Werten. Man spricht hierbei von einer Anzahl um 3.000. Als Mindestmenge werden landläufig jedoch 500 Datensätze angesehen – wobei die Rechtsprechung in einem Fall auch 365 Datensätze akzeptiert hatte.

In einem Urteilsfall des FG Münster hatte die Steuerfahndung 217 Werte überprüft; Kassenmängel wurden nicht festgestellt. Das Finanzgericht sah in den 217 geprüften Werten keine ausreichende Datenmenge um dadurch eine Einnahmemanipulation nachweisen zu können.^[1]

In der Begründung äußerte sich das FG dahingehend zum Chi-Quadrat-Test, dass dieser – anders als die Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung – keine von der Rechtsprechung anerkannte Methode sei, um eine Einnahmemanipulation sicher zu belegen. In diesem Fall sah das Gericht die Methode als nicht geeignet an, um die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu verwerfen.

HI

2.1.4 Erhöhter Chi-Wert und mangelhafte Kassenführung

Bei erhöhten Chi-Werten i. V. m. mangelhafter Kassenführung sieht das jedoch etwas anders aus. In mehreren Finanzgerichtsentscheidungen wurden die Folgerungen von Betriebsprüfern der Finanzverwaltung aufgrund von Chi-Quadrat-Tests bestätigt. Zwischenzeitlich wird davon ausgegangen, dass 365 überprüfte Werte zur Anwendung des Chi-Tests als ausreichend angesehen werden. Beanstandet werden können hierbei Chi-Quadrat-Werte über 30.

Das Zusammentreffen mangelnder Kassenführung mit auffälligen Chi-Werten kann in der Praxis z. B. bei den nachfolgend aufgeführten Fällen zu Beanstandungen führen:

- Auffallend **hohe Kassenbestände** und der Aufbau der Kassenberichte weisen darauf hin, dass die Kassenbestände nur rechnerisch ermittelt worden sind. Ein einheitliches Schriftbild der Eintragungen lässt darauf schließen, dass die Kassenberichte nicht täglich, sondern jeweils für größere Zeitabschnitte gefertigt wurden.
- Betriebseinnahmen waren zur **Vermeidung von Kassenfehlbeträgen** korrigiert worden. Häufig beliefen sich die ausgewiesenen Tageseinnahmen auf glatte Beträge.^[1]
- Eine **Abstimmung der** aufgezeichneten mit den tatsächlichen **Kassenbeständen fehlt**.
- Bei der Prüfung eines personalintensiven Unternehmens wurde festgestellt, dass bezogen auf die ausgewiesenen Umsätze der **Personalaufwand** um 30 % **zu hoch** war.^[2]

Wichtig

Erhöhter Chi-Wert alleine – nicht automatisch Anzeichen für Manipulation

Auch wenn sich durch einen Chi-Quadrat-Test eine 100 %ige Manipulationswahrscheinlichkeit ergibt, stellt dieser Umstand für sich allein noch keine Rechtfertigung für eine Zuschätzung dar. So sah es jedenfalls das Finanzgericht Rheinland-Pfalz in seinem Urteil vom 24.8.2011.^[3] Der Entscheidung lag ein Fall wie im folgenden Beispiel zugrunde.

Praxis-Beispiel

Erhöhter Chi-Wert bei Friseursalon mit ordnungsmäßiger Kassenführung

Durch die Betriebsprüfung der Finanzverwaltung war der Friseursalon der Unternehmerin F geprüft worden. Die Einnahmen ergaben sich fast ausschließlich aus Bargeschäften. Diese wurden elektronisch in einem **Kassenbuchprogramm** erfasst. Die täglichen Kassenbestände wurden in einer gesonderten Spalte des Kassenbuchs ausgewiesen. Kassenfehlbeträge oder sonstige Unregelmäßigkeiten sind nicht festgestellt worden.

Kunden des Salons konnten vorab Termine vereinbaren. Diese wurden in einem "**Terminbuch**" festgehalten. Diese Terminbücher konnten bei der Prüfung aber nicht vorgelegt werden. Der Prüfer sah in diesen Büchern eine **wichtige Grundlage zur Umsatzverprobung** und rechnete sie zu den sonstigen Unterlagen, die nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO aufbewahrt werden müssen. Nach Meinung des Prüfers führte die Nichtvorlage dazu, dass die Überprüfung der Bareinnahmen verhindert wird.

Das Gericht beurteilte jedoch die elektronische Kassenführung als **ordnungsmäßig**. Durch die Führung des computergestütztes Kassenbuchs, bei dem laufend die Kassenbestände festgehalten und ausgewiesen wurden, hätten nachträglich Änderungen ohne erkennbaren (Storno-)Vermerk nicht vorgenommen werden können. Deshalb wurde aus der Sicht des FG durch die Nichtvorlage der Terminbücher die Mitwirkungspflicht nicht verletzt. Nach dessen Ansicht handelt es sich bei den **Terminbüchern nicht um sonstige Unterlagen, die nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO aufbewahrt werden müssen**.

Die Aufzeichnung der Termine habe lediglich **organisatorische Bedeutung**. Hierdurch würden Leerlaufzeiten für das Unternehmen und Wartezeiten für die Kunden vermieden. Das Terminbuch kann nach Ansicht des FG durchaus auch Bedeutung für die Betriebsprüfung der Finanzverwaltung haben, um die aufgezeichneten Tageseinnahmen abzustimmen. Nach der Rechtsprechung des BFH^[4] bestehe eine Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO jedoch nur im Rahmen einer Aufzeichnungspflicht. Da die Kasseneinnahmen im vorliegenden Beispielsfall nicht zu beanstanden waren, sei nach Ansicht des FG das Terminbuch für eine Kassenabstimmung nicht erforderlich gewesen. Somit entfällt in diesem Zusammenhang eine Aufbewahrungspflicht.

HI

2.2 Benford-Analyse: Was mit Hilfe dieser Analyse überprüft wird

HI

2.2.1 Abweichung als Indikator für Manipulationen

Untersucht man die **ersten** Ziffern einer Vielzahl zufälliger mehrstelliger Zahlen, so sind die Ziffern 1 bis 9 nicht zu gleichen Anteilen vertreten. Vielmehr hat die Ziffer 1 den höchsten Anteil, die Ziffer 2 einen geringeren usw. Der Anteil einer Ziffer an der 1. Stelle der mehrstelligen Zahlen aus der Zahlenmenge nimmt ab, je höher diese 1. Ziffer ist. Die Ziffer 9 hat also den geringsten Anteil. Diese Gesetzmäßigkeit wurde eigentlich von dem Astronom und Mathematiker Simon Newcomb 1881 entdeckt und publiziert, geriet jedoch in Vergessenheit. Erst Frank Benford entdeckte diese Gesetzmäßigkeit 1938 wieder und veröffentlichte diese Entdeckung. Landläufig spricht man deshalb vom Benford-Gesetz. In neuerer Zeit gedenkt man jedoch auch dem ursprünglichen Entdecker und nennt nunmehr die Gesetzmäßigkeit häufiger "Newcomb-Benford's Law" oder kurz "NBL".

Das NBL sagt, dass an der **1. Stelle** von mehrstelligen Zahlen die Ziffern 1 bis 9 folgenden Anteil haben:

Ziffer	1	2	3	4	5	6	7	8	9
--------	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Häufigkeit in %	30,1	17,6	12,5	9,7	7,9	6,7	5,8	5,1	4,6
-----------------	------	------	------	-----	-----	-----	-----	-----	-----

An der **2. Stelle** von mehrstelligen Zahlen einer Zahlenmenge sind die Ziffern mit anderen Anteilen vertreten. Hier ist auch die Null einzubeziehen. Nach Benford verteilt sich die Häufigkeit der 2. Stelle wie folgt:

Ziffer	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Häufigkeit in %	11,7	11,4	10,9	10,4	10,0	9,7	9,3	9,0	8,8	8,5

Keine Anwendbarkeit bei ausgedachten Zahlen und geringen Datenmengen

Dieses sog. Benford-Gesetz gilt nur für Zahlen, die sich aus Messungen oder Ergebnisaufnahmen ergeben. Auf zufällig sich ergebende Zahlen wie Lottozahlen und willkürlich oder nach bestimmten Ordnungsmaßstäben bestimmte Zahlen, wie Postleitzahlen, Telefonnummern oder Steuernummern, ist das es nicht anwendbar. Die bei der Anwendung des Benford-Gesetzes gewonnenen Ergebnisse haben auch nur **bei großen Datenmengen einen Aussagewert**. Als Mindestmaß gelten mindestens 500 Zahlen, die zu untersuchen sind. Tatsächlich zeigt die Praxis immer wieder, dass die Zahlenmenge noch etwas größer sein sollte, um einigermaßen verlässliche Benford-Werte zu erhalten.

HI

2.2.2 Betriebsprüfung: Kassenprüfung mittels Datenzugriff aufgrund des Benford Gesetzes

Die Rechtsnorm des § 147 Abs. 6 Satz 2 AO verpflichtet die Unternehmen, gespeicherte Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger den steuerlichen Prüfungsdiensten digital zur Verfügung zu stellen. Die zur Verfügung gestellten Daten, z. B. Kassenaufzeichnungen, können darauf überprüft werden, ob sie der sich aus dem Benford-Gesetz ergebenden Verteilung entsprechen.

Falls sich Abweichungen gegenüber dem nach dem Benford-Gesetz zu erwartenden Ziffernverteilung ergeben, besteht Anlass zu weiteren gezielten und ggf. tiefergehenden Überprüfungen. Durch die Anwendung der Benford'schen Gesetze können geringe Manipulationen auffällig sein.^[1]

Benford-Analyse liefert nur Anhaltspunkte für mögliche Unregelmäßigkeiten

In seinem Urteil vom 17.11.2009 bemerkt das FG Niedersachsen,^[2] dass das sog. "Benford-Law" keine von der Rechtsprechung anerkannte Methode sei, um eine Einnahmemanipulation sicher zu belegen. In der Urteilsbegründung weist es auch darauf hin, dass Befürworter dieses Verfahrens ausdrücklich betonten, es handle sich nur um ein Analyseverfahren, das **keinen Beweis** im juristischen Sinn, sondern lediglich Anhaltspunkte für mögliche Unregelmäßigkeiten liefere. Diese Feststellung des Gerichts wird auch von erfahrenen Praktikern bestätigt. Ergeben sich hierdurch Anzeichen für Einnahmemanipulationen, obliegt es der Finanzverwaltung, mögliche Einnahmemanipulationen durch tiefergehende, juristisch belastbare Methoden zu belegen (z. B. die Klassiker "Geldverkehrsrechnung" oder Vermögenszuwachsrechnung).

Der versierte Prüfer wendet die Benford-Analyse an, um für sich am Anfang der Prüfung ein Bild vom Betrieb zu machen. Das Ergebnis der Analyse kann zumindest teilweise seine **Prüfungsschwerpunkte etwas verändern**.

Objektive Beweislast liegt beim Finanzamt

"Die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, sind der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden" – soweit der Gesetzestext des § 158 AO. Aus diesem Grund sieht der BFH^[3] die Feststellungslast da-

für, dass das Buchführungsergebnis unrichtig ist beim Finanzamt. D. h., die objektive Feststellungslast für Tatsachen, die den Steueranspruch begründen oder erhöhen trägt hierbei die Finanzverwaltung. Bloße Zweifel an der Richtigkeit des Buchführungsergebnisses reichen deshalb nicht aus. Die Unrichtigkeit muss vielmehr mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit dargelegt werden.

HI

2.3 Eignung des Chi-Quadrat-Tests und der Benford-Analyse

Eine Überprüfung der Kassenführung sowohl durch den Chi-Quadrat-Test als auch durch Anwendung der Benford-Analyse kann nach der Rechtsprechung von BFH und Finanzgerichten allein noch keinen Beweis für eine formell unrichtige Kassenführung erbringen. Die Vermutung nach § 158 AO wird durch Auffälligkeiten bei Anwendung der mathematisch-statistischen Analysen alleine nicht erschüttert. Für versierte Prüfer bilden diese mathematischen Testverfahren eine **Entscheidungshilfe**, ob sich ggfs. die Prüfungsschwerpunkte verändern müssen und ob eine zeitaufwendige intensivere Prüfung der Kasse notwendig ist.

HI

3 Zeitreihenvergleich von Umsatz und Wareneinsatz

HI

3.1 Hauptanwendungsfall: Untersuchung der Rohgewinnaufschläge der Gastronomie

Die Technik des Zeitreihenvergleichs analysiert zwar nicht explizit das Kassenbuch oder Baraufzeichnungen, sie setzt aber bei bargeldintensiven Betrieben die Überprüfung auf einer anderen Ebene an.

Der Zeitreihenvergleich ermittelt ein Verhältnis ausgewählter Betriebsdaten, d. h. gewisse Daten werden einander gegenübergestellt. Dabei können (müssen jedoch nicht) Daten verwendet werden, die voneinander abhängig sind. Um die Gegenüberstellung plastischer aufzuzeigen, wird in der Praxis der Zeitreihenvergleich i. d. R. auch grafisch dargestellt. Der Zeitreihenvergleich wird normalerweise für **kurzfristigere Zeiträume** angewandt. Eine Überprüfung mittels Zeitreihenvergleich durch die Betriebsprüfung erfolgt vor allem zur Überprüfung gastronomischer Betriebe jedweder Art. Hiermit lässt sich aus den in der Buchführung ausgewiesenen Wareneinkäufen und Erlösen beispielsweise wöchentlich der Rohgewinnaufschlagsatz ermitteln.

Der für eine Kalenderwoche ermittelte Wareneinkauf wird als Wareneinsatz den für diese Woche ermittelten Erlösen zugerechnet. Die Differenz zwischen Wareneinkäufen und Erlösen stellt hierbei rechnerisch der **Rohgewinn** der betreffenden Woche dar. Das Verhältnis dieses Differenzbetrags zum Wochenwareneinkauf wird als Wert behandelt, der einem Wochen-Rohgewinnaufschlagsatz gleichkommt.

Achtung

Etwaige Warenbestände bleiben unberücksichtigt

Beim Zeitreihenvergleich wird davon ausgegangen, dass Lebensmittel

- nur begrenzt haltbar sind,
- jederzeit neu geliefert werden können und
- in überschaubaren Zeitabschnitten preisstabil sind.

Es wird davon ausgegangen, dass Lagerbestände so gut wie nicht vorkommen. Ebenso wird angenommen, dass von jeder einzelnen Warenart erst dann wieder zugekauft wird, wenn kein oder nur noch ein wertmäßig unbedeutender Bestand vorrätig ist. Unter diesen Voraussetzungen werden die sich für die einzelnen Wochen ergebenden Wareneinkäufe als Wo-

chen-Wareneinsätze behandelt. Soweit keine Besonderheiten eintreten – z. B. Feste, außergewöhnliche Veranstaltungen usw. – müssten die so errechneten Rohgewinnaufschlagsätze von Woche zu Woche **ähnlich** sein.

HI

3.2 Folgerungen bei Schwankungen im Rohgewinnaufschlag

Um Schwankungen im so ermittelten Rohgewinnaufschlag deuten zu können, müssen saisonale Ereignisse in die Betrachtungen der ermittelten Zeitreihen miteinbezogen werden. Handelt es sich um ein Speiserestaurant, dessen Geschäftsbetrieb keinen saisonal schwanken unterliegt, sollten sich die Rohgewinnaufschlagsätze von Woche zu Woche gleichen. Grundsätzlich kann man davon ausgehen, dass eine Umsatzerhöhung, analog auch eine Steigerung des Wareneinsatzes zur Folge hat. Werden jedoch für einzelne Wochen **Abweichungen der Rohgewinnaufschlagsätze** festgestellt, kann ein Prüfer daraus folgende Schlüsse ziehen:

- Sind die **Rohgewinnaufschlagsätze höher** als in den übrigen Wochen, können Wareneinkäufe verschwiegen worden sein.
- Sind die **Rohgewinnaufschlagsätze niedriger** als in den anderen Wochen, können Erlöse nicht gebucht worden sein.

Ursachenermittlung bei Unregelmäßigkeiten

Werden vom Unternehmer im Rahmen der Prüfungsvorbereitungen derartige Abweichungen auch festgestellt, sollten diese aufgeklärt und erläutert werden.

Sofern in der Praxis Wareneinkäufe in der Buchführung verschwiegen wurden, kann auch davon ausgegangen werden, dass die Betriebseinnahmen analog ebenfalls einer Kürzung unterlagen. Abweichungen im Zeitreihenvergleich können auf derartige Manipulationen hinweisen. Sollten das Kassenbuch bzw. die übrigen Aufzeichnungen trotz Auffälligkeiten beim Zeitreihenvergleich formell keinen Anlass zu Beanstandungen geben, bleibt dem Prüfer nur eine aufwendige Verprobung bzw. genaue Nachkalkulation um die steuerlichen Bemessungsgrundlagen wegen materieller Mängel ändern zu können.

HI

3.3 Wie sich der BFH zu den mathematisch-statistischen Analysen stellt

HI

3.3.1 Konstantes Verhältnis zwischen Wareneinsatz und Erlösen

In den Urteilen vom 25.3.2015^[1] nahm der BFH erstmalig explizit Stellung zum Zeitreihenvergleich. **Voraussetzung** für einen Zeitreihenvergleich ist nach Meinung des BFH, dass das Verhältnis zwischen dem Wareneinsatz und den Erlösen in dem betrachteten Zeitraum weitgehend konstant ist. Insbesondere darf es im maßgebenden Zeitraum nicht zu solchen Änderungen in der Betriebsstruktur gekommen sein, die eine andere Betrachtungsweise des Zahlenwerks erforderlich machen.

HI

3.3.2 Formell ordnungsmäßige Buchführung

In den oben erwähnten Urteilen sieht der BFH bei formell ordnungsmäßigen oder nur mit geringfügigen Mängeln behafteten Aufzeichnungen **wenig Spielraum für eine Änderung** der Besteuerungsgrundlagen aufgrund eines auffälligen Zeitreihenvergleichs. Änderungen aufgrund eines auffälligen Zeitreihenvergleichs sind nur i. V. m. weiteren formellen und/oder materiellen Beanstandungen der Aufzeichnungen möglich.

HI

3.3.3 Formell nicht ordnungsmäßige Buchführung

Materielle Unrichtigkeiten der Erfassung der Einnahmen nicht nachweisbar

Sind die Aufzeichnungen zwar formell nicht ordnungsgemäß, können aber materielle Unrichtigkeiten der Erfassung der Einnahmen nicht nachgewiesen werden, könnten nach den oben erwähnten Urteilen des BFH die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs allenfalls ein **Anhaltspunkt** für die Höhe einer möglichen Hinzuschätzung sein. Hinzuschätzungen sind jedoch nur möglich, wenn andere Schätzungsmethoden, die auf betriebsinternen Daten aufbauen oder in anderer Weise die individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigen nicht voll einsetzbar sind.

Formell und materiell unrichtige Buchführung

Sind die Aufzeichnungen sowohl formell als auch materiell unrichtig, können nach aktueller Rechtsprechung die auf einem technisch korrekt durchgeführten Zeitreihenvergleich beruhenden **Ergebnisse für eine Hinzuschätzung herangezogen** werden. Bedingung ist jedoch, dass sich keine anderen, zu genaueren Ergebnissen führenden und mit vertretbarem Aufwand einsetzbare Schätzungsmethoden aufdrängen.

Warenbestands-Trendentwicklung

Eine Warenbestands-Trendentwicklung kann nur dann für eine Hinzuschätzung verwendet werden, wenn deren Schätzungsgrundlagen vom Finanzamt offengelegt werden.

Fehlende Unterlagen bei programmierbaren Kassensystemen

Sofern bei einem **programmierbaren Kassensystem** die aufbewahrungspflichtige Betriebsanleitung und die Protokolle nachträglicher Programmänderungen fehlen, stellt dies nach Ansicht des BFH einen formellen Mangel dar. Diesen Mangel stellt der BFH mit dem Fehlen von Tagesendsummenbons bei einer Registrierkasse oder dem Fehlen von Kassenberichten bei einer offenen Ladenkasse gleich. Damit rechtfertigt das Fehlen dieser Unterlagen schon für sich allein eine Hinzuschätzung.

HI

3.4 Buchhaltung: Worauf besonders zu achten ist

Um während Außenprüfungen bei Anwendung mathematisch-statistischer Analysen nicht in Bedrängnis zu geraten, sollten **schon bei der Erstellung der Aufzeichnungen sämtliche formalen und materiellen Voraussetzungen beachtet** werden. Liegen im Wirtschaftsjahr außergewöhnliche Ereignisse vor, die Einfluss auf betriebliche Kennzahlen nehmen können, sollten diese Ereignisse aufgezeichnet werden. Nur so wird sichergestellt, dass man sich auch Jahre danach daran noch erinnert und für mögliche Auffälligkeiten auch plausible Erläuterungen geben kann. Auf eine anstehende Prüfung sollte man sich ebenfalls – ähnlich wie der Prüfer – vorbereiten. Um die elektronischen Analysen durchführen zu können, bedarf es nicht unbedingt der Analysesoftware, welche die Finanzverwaltung nutzt. Oftmals hilft hier ein Software-Tool, das in einem gängigen Tabellenkalkulationsprogramm läuft.