

BFH Urteil vom 31.07.1974 - I R 216/72 (HI71177)

Leitsatz (amtlich)

1. Eine Kassenbuchführung, bei der die Bareinnahmen und -ausgaben erst am nächsten Geschäftstag aufgezeichnet werden, ist noch ordnungsmäßig, wenn zwingende geschäftliche Gründe einer Buchung noch am gleichen Tag entgegenstehen und aus den Buchungsunterlagen sicher entnommen werden kann, wie sich der sollmäßige Kassenbestand entwickelt hat.
2. Eine Nachkalkulation zu Schätzungszwecken erfordert eine weitgehende Aufgliederung des Wareneinsatzes, wenn der Betrieb (hier Lebensmittelhandel) mit entsprechend differenzierten Zuschlagssätzen zu kalkulieren pflegt.

Normenkette

AO § 162 Abs. 7, § 217

Tatbestand

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betreibt seit 1965 als Einzelunternehmer den Groß- und Einzelhandel mit Lebens- und Genußmitteln. Er unterhielt in B sein Hauptgeschäft, eine Filiale (Filiale I) und seit 31. Oktober 1967 eine weitere Filiale (Filiale II) Prinzenallee 72/73.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (FA) erließ nach einer Betriebsprüfung berichtigte Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheide für 1965 und 1966 und erstmalige Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheide für 1967, in denen er wegen formeller und sachlicher Buchführungsmängel die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter und bei der Einkommensteuer die Vergünstigung des nichtentnommenen Gewinns versagte und überdies den Gewinn 1965 um 93 294 DM (gegenüber Erstveranlagung) und den Gewinn 1967 um 103 666 DM (gegenüber Erklärung) höher schätzte. Außerdem ergingen ein berichtigter Umsatzsteuerbescheid für 1965 und ein erstmaliger Umsatzsteuerbescheid für 1967, in denen die Gewinnerhöhungen auch als Umsatzerhöhungen umfaßt wurden.

Die Sprungklage blieb erfolglos. Das FG hat ausgeführt: Die Buchführung sei schon deswegen nicht ordnungsmäßig, weil die Einnahmen und Ausgaben der Filiale I nicht am Tage der Vereinnahmung oder Verausgabung gebucht worden seien, sondern frühestens einen Tag später nach Ablieferung des Geldes durch den Fahrer im Hauptgeschäft. Auf die anderen Beanstandungen der Kassenbuchführung durch den Betriebsprüfer brauche nicht eingegangen zu werden. Die Hinzuschätzungen für 1965 und 1967 seien aufgrund einer Nachkalkulation des Betriebsprüfers gerechtfertigt. Der Betriebsprüfer habe den Wareneinsatz nach dem Wareneingangsbuch gruppenweise ermittelt und die Rohgewinnaufschläge angewandt, die er im Betrieb anhand der Ein- und Verkaufspreise festgestellt habe. Der Kläger habe demgegenüber nur pauschale Einwendungen vorgebracht. Insbesondere habe er nicht darlegen können, weshalb die Rohgewinnaufschläge nach seinen Buchführungsunterlagen in den Streitjahren so erheblich voneinander abwichen (1965 10,4 v. H., 1966 13,5 v. H., 1967 10,1 v. H.).

Der Kläger macht mit der Revision geltend: Es genüge, daß die Einnahmen der Filiale auf Registrierkassenstreifen festgehalten und nach Abzug der belegmäßig nachgewiesenen Ausgaben einen Tag später - in Ausnahmefällen zwei Tage später - der Hauptkasse zugeführt und dann verbucht worden seien. Die Kassenbuchführung sei auch im übrigen nicht zu beanstanden. Die Nachkalkulation des Betriebsprüfers sei viel zu grob. Das FA habe die Grundlagen der Verprobung trotz Aufforderung nicht offengelegt, so daß er keine Gelegenheit gehabt habe, im einzelnen Stellung zu nehmen. Die Verkaufspreise hätten im Großhandel verschiedentlich unter den Einkaufspreisen oder wesentlich unter dem vom Betriebsprüfer angenommenen Aufschlagsatz von 5 v. H. gelegen. Der höhere Aufschlag für 1966 erkläre sich daraus, daß der Warenbestand am 31. Dezember

1965 verhältnismäßig groß gewesen und trotz der Anhebung der Branntweinsteuer zu diesem Zeitpunkt infolge der höheren Preissteigerungen 1966 günstig verwertet worden sei.

Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuverweisen.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

Die Revision führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an die Vorinstanz.

1. Das FG hat die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 EStG und die Begünstigung des nichtentnommenen Gewinns nach § 10 a EStG bei den Einkommensteuer- und Gewerbesteueranlagen 1966 lediglich wegen des Fehlens einer formell ordnungsmäßigen Buchführung versagt und darauf abgestellt, daß die in der Filiale I vereinnahmten und verausgabten Gelder frühestens im Kassenbuch eingetragen worden seien, wenn der Fahrer das Geld am nächsten Tag zum Hauptgeschäft gebracht habe. Damit sei mindestens ein Zeitraum von einem Tag verblieben, der durch ausreichende und zum Bestandteil der Kassenbuchführung gemachte Aufzeichnungen nicht erfaßt worden sei. Der Senat vermag dieser Beurteilung nicht zu folgen.

Nach § 162 Abs. 2 Satz 1 AO sollen die Eintragungen in den Büchern fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt werden. Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen nach § 162 Abs. 7 AO im geschäftlichen Verkehr mindestens täglich aufgezeichnet werden. Die allgemeine Verpflichtung zur zeitnahen Verbuchung, die aus § 162 Abs. 2 AO herzuleiten ist (Urteil des BFH vom 24. März 1970 I R 38/68, BFHE 99, 120, BStBl II 1970, 540), ist sonach durch § 162 Abs. 7 AO für Bargeschäfte verschärft worden. Sinn dieser Vorschrift ist es, wie der BFH wiederholt ausgesprochen hat, einem Buchsachverständigen jederzeit zu ermöglichen, den Sollbestand nach dem Kassenbuch mit dem Istbestand der Geschäftskasse zu vergleichen (BFH-Urteil vom 1. Oktober 1969 I R 73/66, BFHE 97, 21, BStBl II 1970, 45 mit Nachweisen).

Die Geschäftskasse steht bei Betrieben der vorliegenden Art im Mittelpunkt der geschäftlichen Betätigung. Die ein- und ausgehenden Gelder werden ohne nähere Kennzeichnung dem vorhandenen Bestand hinzugefügt oder entnommen. Kein geschäftsfremder Dritter - wie etwa die Bank bei Guthaben - hält die laufenden Bestandsänderungen fest. Eine wirksame Kontrolle ist nur dann gewährleistet, wenn der Geschäftsinhaber selbst oder ein von ihm Beauftragter die Kassenbewegungen so zeitnah wie möglich aufzeichnet. Die Aufzeichnungen müssen so gehalten sein, daß es einem Buchsachverständigen zumindest am Beginn oder am Ende jedes Geschäftstages - bei Einzelaufzeichnungen der Bareinnahmen auch jederzeit im Laufe des Geschäftstages - möglich ist, den durch Kassensturz festgestellten Istbestand anhand des Kassenbuches zu überprüfen. Dem wird grundsätzlich nur eine Kassenbuchführung gerecht, die die Einnahmen und Ausgaben noch am Tage der Vereinnahmung oder Verausgabung festhält.

§ 162 Abs. 7 AO ist allerdings eine Sollvorschrift, die eine Verpflichtung des Steuerpflichtigen nur im Rahmen des Zumutbaren statuiert. Der Senat erachtet ausnahmsweise noch Eintragungen für ausreichend, die am nächsten Geschäftstag vorgenommen werden, sofern zwingende geschäftliche Gründe einer Buchung am gleichen Tage entgegenstehen und aus den Buchungsunterlagen (z. B. aus Registriertkassenstreifen, Zwischenaufzeichnungen, Belegen) sicher entnommen werden kann, wie sich der sollmäßige Kassenbestand seit dem Beginn des vorangegangenen Geschäftstags entwickelt hat. Der nachprüfende Buchsachverständige kann in diesem Fall den Sollkassenbestand noch verhältnismäßig einfach errechnen, indem er den für den vorletzten Geschäftstag ausgewiesenen Kassenbestand um die in den Unterlagen ausgewiesenen Veränderungen berichtigt. Eine weitergehende Auflockerung der Eintragungspflicht erscheint bei Steuerpflichtigen mit festen Ladenlokalen nicht vertretbar. Ein Kaufmann kann in diesem Fall auch unter schwierigen Umständen die Eintragung im Kassenbuch bis zum Abschluß des nächsten Geschäftstags vornehmen. Würden die Eintragungen noch weiter verzögert, müßte der nachprüfende Buchsachverständige zunächst längere Zwischenberechnungen anstellen und die noch nicht ausgewiesenen Kassenbestände der Vortage ermitteln. Der Geschäftsinhaber oder sein Kassenbuchführer könnte die Belege mehrerer Tage verwechseln und unrichtige Soll-

bestände ausweisen.

Werden Filialen mit Nebenkassen unterhalten, ist es möglich, Nebenkassenbücher zu führen (BFH-Urteil vom 20. Oktober 1971 I R 63/70, BFHE 104, 154, BStBl II 1972, 273), die neben dem Hauptkassenbuch stehen und für ihren beschränkten Bereich nach den Grundsätzen des § 162 Abs. 7 AO zu gestalten sind. Es bleibt dem Geschäftsinhaber aber auch unbenommen, die Nebenkassen als Teile der Hauptkasse anzusehen und für das Hauptgeschäft und die Filialen ein einheitliches Kassenbuch zu führen. Es wird in diesem Falle oft schwierig sein, die Buchungsunterlagen der Filiale dem Hauptgeschäft noch am gleichen Tage zu übermitteln. Das gilt um so mehr, wenn wie im Streitfall die Filiale I in einiger Entfernung vom Hauptgeschäft liegt. Der Senat trägt keine Bedenken, zwingende geschäftliche Gründe für eine Buchung der Filialbareinnahmen und -ausgaben erst am nächsten Geschäftstag anzunehmen. Das FG wird noch zu prüfen haben, ob die Filialunterlagen eine Überprüfung des Kassenbestands sicherstellen. Hinsichtlich der Einnahmen wäre es ausreichend, wenn sie - wie der Kläger vorträgt - auf Registrierkassenstreifen festgehalten worden sein sollten.

Das FG hat offengelassen, ob die Einnahmen und Ausgaben der Filiale stets schon am nächsten Tag im Kassenbuch eingetragen wurden. Der Kläger spricht in der Revisionsbegründungsschrift davon, daß in "Ausnahmefällen" zwei Tage später gebucht worden sei. Das FG wird hierzu noch Feststellungen treffen müssen. Unerheblich wäre eine durch Sonn- oder Feiertage bedingte Verzögerung um zwei Tage; maßgeblich ist der nächste Geschäftstag, nicht der nächste Kalendertag.

Sollte die Filialkassenbuchführung des Klägers den vorstehenden Grundsätzen entsprechen, wird das FG auf die übrigen Beanstandungen der Kassenbuchführung durch den Betriebsprüfer eingehen müssen.

2. Die Vorentscheidung ist auch hinsichtlich Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer 1965 und 1967 aufzuheben. Das FG hat die Hinzuschätzungen zu den Gewinnen und Umsätzen 1965 und 1967 ausschließlich auf die Nachkalkulation des Betriebsprüfers gestützt (Betriebsprüfungsbericht Anlage 4). Der Betriebsprüfer selbst hat die Nachkalkulation nur als eine Hilfsrechnung angesehen und wesentlich darauf abgestellt, daß sich nach einer von ihm gefertigten privaten Geldverkehrsrechnung (dazu BFH-Urteil vom 21. Februar 1974 I R 65/72, BFHE 112, 213, BStBl II 1974, 591) für das erste Halbjahr 1967 ein Fehlbetrag von 53 985 DM und für das zweite Halbjahr 1967 ein Überschuß der verfügbaren Mittel von 130 183 DM ergeben habe und daß Darlehnsaufnahmen fingiert worden seien (Betriebsprüfungsbericht Tz. 17, Anlage 3). Das FG wird zu prüfen haben, ob diese Erwägungen des Betriebsprüfers zusammen mit der Nachkalkulation die Hinzuschätzungen rechtfertigen. Keinesfalls lassen sich die Schätzungen allein mit der Nachkalkulation rechtfertigen.

a) Die Ausführungen unter 1. gelten auch für die Kassenbuchführung der Jahre 1965 und 1967. Sonach ist offen, ob die Buchführung des Klägers formell ordnungsmäßig war. Eine Nachkalkulation gibt bei formell ordnungsmäßiger Buchführung nur dann zur Schätzung des Umsatzes oder des Gewinns Anlaß, wenn die Verprobung unter Anwendung strenger Maßstäbe das Buchführungsergebnis als unrichtig erweist (BFH-Urteil vom 25. Juni 1970 IV 17/65, BFHE 100, 159, BStBl II 1970, 838). Aber auch bei einer formell nicht ordnungsmäßigen Buchführung sind an eine Nachkalkulation gewisse Mindestanforderungen zu stellen. Diese Anforderungen ergeben sich daraus, daß die Nachkalkulation auf die Ermittlung des wahrscheinlichen Umsatzes oder Gewinns gerichtet ist, gleichviel, ob sie bei formell ordnungsmäßiger Buchführung zunächst - als Verprobungsmethode - nur ein Hilfsmittel zum Nachweis der Schätzungsbefugnis oder ob sie bereits Bestandteil des Schätzungsverfahrens ist.

Die Nachkalkulation vollzieht anhand der Kalkulationsunterlagen des Steuerpflichtigen nach, welche Umsätze erzielt worden sind, und ermöglicht dadurch auch Rückschlüsse auf den erzielten Gewinn. Kalkulationsunterlagen sind der Wareneinsatz oder (und) andere Kosten (Lohnaufwand, Raumkosten usw.). Handelsbetriebe - zu denen auch der Betrieb des Klägers gehört - pflegten in den Streitjahren ihren Kalkulationen den Wareneinsatz zugrunde zu legen. Prozentuale Aufschläge auf den Wareneinsatz (Rohgewinnaufschläge) sollten die anderen Kosten einschließlich der Kosten des Vertriebs und den Gewinn einbringen. Dieses einfache Schema wird dadurch kompliziert, daß die Aufschlagssätze für die einzelnen Warenposten seit jeher uneinheitlich waren. Für ihre Höhe ist u. a. von Bedeutung, welcher Artikel verkauft werden soll, wer die Abnehmer sein sollen, wann und wo verkauft wird usw. Solche Differenzierungen sind besonders in Lebensmittelgeschäften üblich. Dies muß bei der Nachkalkulation berücksichtigt werden. In der Regel ist deshalb eine weitgehende Aufgliederung des Wareneinsatzes und ein

genauer Überblick über die Gestaltung des Preisgefüges erforderlich. Die Einzelposten müssen zwar für Zwecke der Nachkalkulation aus Gründen der Praktikabilität zu Warengruppen zusammengefaßt werden; die Zusammenfassung muß indes aus den genannten Besonderheiten des Betriebs begründet werden.

b) Die Nachkalkulation des Betriebsprüfers entspricht nicht diesen Anforderungen. Der Betriebsprüfer hat den Wareneinsatz mit Hilfe des Wareneingangsbuchs ermittelt. Es ist nicht festgestellt, ob und inwieweit er dabei die Warenbestände berücksichtigt hat. Die Wareneinsätze betragen 1965 mehr als 3 Mill. DM und 1967 mehr als 4 Mill. DM. Der Betriebsprüfer hat sie lediglich in fünf Warengruppen aufgeteilt. Die kleinste Gruppe beträgt noch 242 098 DM, die größte 1 100 000 DM. Er unterscheidet zwischen Groß- und Einzelhandel, ohne den Großhandel weiter aufzuteilen. Er teilte den Spirituoseneinzelhandelswareneinsatz in zwei Gruppen mit Aufschlagssätzen von 10 v. H. und 15 v. H. auf, wobei er die Anteile "mangels näherer Angaben des Klägers" schätzen mußte. Er erläuterte nicht, nach welchen Maßstäben er diese Schätzung vorgenommen hat. Unklar ist, wie er den Wareneinsatz für 1967 aufgeteilt hat. Er führte aus, er habe "die einzelnen Warengruppen unter Berücksichtigung der für 1965 festgestellten Anteile aufgegliedert". Die fünf Warengruppen des Jahres 1965 stehen indessen in einem anderen Verhältnis zueinander als die fünf Warengruppen des Jahres 1967. Der Betriebsprüfer hat für drei der fünf Warengruppen in beiden Streitjahren die gleichen Aufschlagssätze angewandt (Einzelhandel Spirituosen I und II, Großhandel). Die Aufschlagssätze betragen 1965 5 v. H., 10 v. H., 15 v. H. und 20 v. H., 1967 5 v. H., 10 v. H., 12 v. H., 15 v. H. und 18 v. H. Es ist nicht ersichtlich, wie diese offenbar abgerundeten Zahlen ermittelt worden sind. Der Betriebsprüfer führt lediglich an, er habe "die im Betrieb festgestellten Ein- und Verkaufspreise zugrunde gelegt". Zu Recht hat der Kläger bereits in der Erwiderung auf den Betriebsprüfungsbericht geltend gemacht, er könne hierzu nicht Stellung nehmen, weil ihm nicht mitgeteilt worden sei, wie der Betriebsprüfer die Sätze festgestellt habe. Das FA kann sich bei einer Nachkalkulation auf die Angaben der Steuerpflichtigen stützen oder eigene Ermittlungen anstellen. Im letzten Fall ist es jedoch auf Verlangen gehalten, sein Vorgehen offenzulegen. Dem Steuerpflichtigen ist anders nicht zuzumuten, zur weiteren Aufklärung des Sachverhalts beizutragen (§ 171 Abs. 1 AO). Er müßte sich ins Ungewisse hinein verteidigen.

Da die Nachkalkulation in der vorliegenden Form nicht zur Grundlage der Vorentscheidung gemacht werden konnte, bedarf es keiner Stellungnahme zu dem weiteren Vorbringen des Klägers. Der Kläger hat im zweiten Rechtsgang Gelegenheit, zu erläutern, weshalb nach seiner Ansicht der Rohgewinnaufschlag 1966 nach oben abweicht.

Fundstellen

Haufe-Index 71177

BStBl II 1975, 96