Urteil vom 16. Dezember 2021, IV R 2/18

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 16.12.2021 IV R 1/18 - Zum Umfang der revisionsgerichtlichen Überprüfung einer Schätzung

ECLI:DE:BFH:2021:U.161221.IVR2.18.0

BFH IV. Senat

AO § 162, AO § 183 Abs 2, ZPO § 86, ZPO § 239 Abs 1, ZPO § 246 Abs 1, FGO § 155, FGO § 96 Abs 1 S 1 Halbs 2, FGO § 118 Abs 2, AO § 5

vorgehend FG Düsseldorf, 23. November 2017, Az: 13 K 3811/15 G,U

Leitsätze

1. NV: Es ist Sache des FG als Tatsacheninstanz, zu entscheiden, welcher Schätzungsmethode es sich bedienen will, wenn diese geeignet ist, ein vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis zu erzielen.

2. NV: Um es der Revisionsinstanz --beschränkt auf die Überprüfung von Rechtsfehlern-- zu ermöglichen, die Schätzung nachzuvollziehen, hat das FG darzulegen, dass und wie es seine Überzeugung in rechtlich zulässiger und einwandfreier Weise gewonnen hat.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 24.11.2017 - 13 K 3811/15 G,U aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), A, ist nach dem Tod des B Gesamtrechtsnachfolger der am 01.01.1995 von dem Kläger und B gegründeten A & B GbR (GbR), der ehemaligen Klägerin und Revisionsklägerin (dazu B.I.). In den Streitjahren (2000 bis 2010) waren der Kläger und B jeweils zur Hälfte an der GbR beteiligt. Während dieser Zeit betrieb die GbR einen Gastronomiebetrieb mit dem Namen "C" in Z-Stadt. Dieser verfügte über 50 Sitzplätze und einen nur im Sommer geöffneten Außenbereich. Er war von Montag bis Freitag jeweils mittags und abends sowie an Samstagen nur abends und gelegentlich am Sonntag geöffnet. Aus dieser Tätigkeit erzielte die GbR Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 des Einkommensteuergesetzes und unterlag der Gewerbesteuer (§ 2 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--). Die GbR war zudem Unternehmerin i.S. von § 2 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG).

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) begann am 28.08.2012 mit einer zuvor angeordneten Außenprüfung. Am selben Tag fand aufgrund eines zuvor eingeleiteten steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens eine Durchsuchung der Räumlichkeiten der GbR durch Beamte des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung statt. Darüber hinaus wurde die im Betrieb genutzte Kasse durch einen Kassenfachprüfer ausgelesen. Während der Durchsuchung wurden im Müll ein Tagesendsummen-Bon (Z-Bon) für Samstag, den 25.08.2012, und in der Kasse ein Z-Bon für Montag, den 27.08.2012, aufgefunden, die Bruttoumsätze von 4.615,60 € (25.08.2012) und 5.249,30 € (27.08.2012) auswiesen.

3 Im September 2012 gelangte das FA aufgrund einer anonymen Anzeige in den Besitz von an die GbR adressierten Lieferscheinen, aufgrund derer es eine unvollständige Erfassung des Wareneinkaufs in der Buchführung der GbR vermutete.

4 Am 14.11.2012 fand eine Schlussbesprechung für die Veranlagungszeiträume 2008 bis 2010 statt. In einem diese Veranlagungszeiträume betreffenden Teil-Prüfungsbericht vom 30.11.2012 vertraten die Prüfer die Auffassung, dass die Buch- und Kassenführung der GbR Mängel aufweise. Deshalb hielten sie eine Hinzuschätzung für geboten, die sie anhand eines Zeitreihenvergleichs ermittelten. Hinzugeschätzt werden sollten Erlöse von netto 643.500 € (2008), 575.000 € (2009) und 532.000 € (2010).

5 Die Außenprüfung für den gesamten streitbefangenen Zeitraum von 2000 bis 2010 wurde schließlich mit Prüfungsbericht vom 18.06.2014 (unter "Aufhebung" des Teil-Prüfungsberichts vom 30.11.2012) abgeschlossen. Darin kamen die Prüfer u.a. zu dem Ergebnis, dass die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu verneinen sei, da erhebliche materielle und formelle Buchführungsmängel vorlägen. Die Kassenführung sei ebenfalls für den gesamten Prüfungszeitraum nicht ordnungsgemäß. Die Auswertung der anonymen Anzeige und von Kontrollmitteilungen lasse darüber hinaus den Schluss zu, dass der Wareneinkauf unvollständig erklärt worden sei. Aufgrund dieser und weiterer Beanstandungen nahmen die Prüfer umfangreiche Hinzuschätzungen vor. Diese wurden nicht mehr auf der Basis eines Zeitreihenvergleichs, sondern auf der Basis der bei der Durchsuchung sichergestellten Z-Bons vorgenommen. Im Prüfungsbericht heißt es insoweit unter Tz. 2.7.1:

"Im Rahmen der erstmaligen Durchsuchung wurde im Müll der Bfa der Z-Bon für Samstag den 25.08.2012 und der Z-Bon für Montag den 27.08.2012 gefunden. Der Z-Bon für den 25.08.2012 wies einen Netto-Umsatz von 3.878,66 € aus. Am 27.08.2012 wurde lt. dem Z-Bon ein

Umsatz von netto 4.411,18 € erzielt. Montags bis Freitags hat die Bfa sowohl Mittags, als auch Abends geöffnet. Am Samstag wird die [C] erst am Abend geöffnet. Sonntags ist zwar grundsätzlich Ruhetag. Es werden jedoch an mehreren Sonntagen im Jahr Erlöse erzielt. Unter Zugrundelegung, dass Montags bis Freitags ein Netto-Erlös von 4.411,18 € und am Samstag ein Erlös von 3.878,66 € netto erzielbar ist, beträgt der durchschnittliche Tageserlös 4.322,42 € netto. Mangels Vorlage von Programmierprotokollen kann nicht davon ausgegangen werden, dass die im Müll gefundenen Z-Bons die vollständigen Tageseinnahmen ausweisen. Zur Abwägung der Unsicherheit, die sich die Bfa zurechnen lassen muss, wird unter Anwendung eines Sicherheitszuschlags von 10 %, von einem erzielten durchschnittlichen Tageserlös von abgerundet 4.700 € netto ausgegangen. Dies entspricht einem Netto-Erlös von 94 € pro Tag und Stuhl. (...) Auf Nachfrage, ob Änderungen, Umstrukturierungen usw. in den Jahren 2000 bis 2010 vorgenommen worden sind, ist eine Beantwortung unterblieben. Es ist daher davon auszugehen, dass die Betriebsstruktur sich innerhalb des Prüfungszeitraums nicht verändert hat. Die Erlöse werden anhand der jeweiligen Öffnungstage der einzelnen Jahre und einem erzielbaren Netto-Erlös von 4.700 € ermittelt. Die [C] bewegt sich im oberen Preissegment. Die Erreichung des höchsten Rohgewinnaufschlagsatzes aus der Richtsatzsammlung aus 2010 und einem Sicherheitszuschlag von 10 % ist nach Ansicht der BP möglich. Aufgrund gleichbleibender Verhältnisse wird dieser Aufschlagsatz auf die Vorjahre angewendet. Auf die Anlage 1 wird verwiesen. Die hinzugeschätzten Umsatzerlöse unterliegen dem vollen Umsatzsteuersatz gemäß § 12 Abs. 1 UStG von 16 % bzw. 19 % ab dem Jahr 2007."

6 Am 08.09.2014 erließ das FA u.a. nach § 35b Abs. 1 GewStG (2000 bis 2008) und nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO-- (2009 und 2010) geänderte Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag sowie am gleichen Tag nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO (2000 bis 2006) und nach § 164 Abs. 2 AO (2007 bis 2010) geänderte Umsatzsteuerbescheide für 2000 bis 2010. Auf den Einspruch der GbR setzte das FA unter Änderung der genannten Gewerbesteuermess- und Umsatzsteuerbescheide folgende Umsatzsteuer- und Gewerbesteuermessbeträge fest und wies die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 03.11.2015):

Jahr	Umsatzsteuer in €	Gewerbesteuermessbetrag in €
2000	141.343,06	24.143,20
2001	142.684,69	22.721,81
2002	160.882,20	25.430,00
2003	156.087,54	24.205,00
2004	148.137,77	22.530,00
2005	163.892,60	27.215,00
2006	165.423,83	27.270,00
2007	196.233,50	26.365,00
2008	200.584,08	25.179,00
2009	206.321,64	24.041,00
2010	200.828,67	24.748,00

7 Zur Begründung führte das FA u.a. aus, es habe sich nach Abwägung aller Möglichkeiten für eine Hinzuschätzung mittels erzielbarer Tageserlöse entschieden. Um alle etwaigen Unsicherheiten abzugelten, werde nunmehr --anders als im Prüfungsbericht-- anstelle des Sicherheitszuschlags von 10 % ein Sicherheitsabschlag von 10 % auf die vorgefundenen Z-Bons vorgenommen. Hierbei werde dem Umstand Rechnung getragen, dass Preiserhöhungen stattgefunden haben könnten und dass ggf. nicht an allen Tagen ein Umsatz in dem betreffenden Umfang habe erzielt werden können. Der durchschnittlich erzielte und anzusetzende Tageserlös berechne sich damit wie folgt: 4.322,42 € netto abzgl. 10 % Abschlag (432,24 €) = (gerundet) 3.800 € netto. Es werde weiterhin zu Gunsten der GbR angenommen, dass zu Zeiten der DM (Jahre 2000 und 2001) die Verkaufspreise tatsächlich niedriger gewesen seien. Für diesen Zeitraum werde von einem Nettoumsatz von 3.400 € pro Tag ausgegangen. Dies entspreche einem Abschlag von 20 % auf den durchschnittlichen Tageserlös von 4.322 €. Die Höhe der Hinzuschätzung sei anhand der Öffnungstage pro Jahr ermittelt worden und entspreche dem ermittelten durchschnittlichen Tageserlös. Bei

50 Sitzplätzen im Innenbereich und ohne Berücksichtigung des Außenbereichs ergebe dies einen Umsatz von netto 76 € pro Tag und pro Stuhl. Bei dem angesetzten Nettoumsatz von 3.800 € handele es sich keinesfalls um einen überhöhten Wert. Vielmehr bewege er sich noch nicht einmal am äußeren Rahmen. Die erklärten maximalen Umsätze beliefen sich auf (in elf Jahren) durchschnittlich 4.920 € netto.

8 Das FA ging von folgenden Hinzuschätzungsbeträgen aus:

Jahr	Öffnungstage	Geschätzter Umsatz netto in €	Hinzuschätzungsbetrag netto in €	Umsatzsteuer in €
2000	319	1.084.600	527.000	84.320
2001	316	1.074.400	442.000	70.720
2002	315	1.197.000	554.000	88.640
2003	299	1.136.200	585.000	93.600
2004	303	1.151.400	485.000	77.600
2005	322	1.223.600	572.000	91.520
2006	325	1.235.000	570.000	91.200
2007	325	1.235.000	514.000	97.660
2008	342	1.299.600	593.000	112.670
2009	337	1.280.600	582.000	110.580
2010	312	1.185.600	543.000	103.170

9 Darüber hinaus seien auch beim Wareneinsatz Hinzuschätzungen unter Zugrundelegung eines Rohgewinnaufschlagsatzes von 440 % vorzunehmen. Dass dieser über dem oberen Wert der amtlichen Richtsatzsammlung liege, sei hinnehmbar, da gerade im Bereich Z-Stadt auch höhere Aufschlagsätze erzielt würden. Aufgrund der Vorgänge ... sei von Schwarzeinkäufen auszugehen. Zudem habe die GbR in ihrem Schätzungsvorschlag selbst auch eine Hinzuschätzung beim Wareneinkauf von 20.000 € pro Jahr vorgenommen. Durch die Schätzung werde eine "Glättung" des Wareneinkaufs und damit des Wareneinsatzes vorgenommen, so dass es nicht mehr zu den gravierenden, nicht erklärbaren Unregelmäßigkeiten beim Wareneinsatz komme. Änderungen in der Betriebsstruktur seien von der GbR nicht erklärt worden.

10 Das FA gelangte zu folgenden Zahlen:

	2000 DM	2001 DM	2002 €	2003 €	2004 €	2005 €
Erlöse lt. Erklärung	1.089.853	1.236.597	642.236	551.250	665.904	651.581
Zuschätzung	1.031.400	864.700	554.000	585.000	485.000	572.000
Erlöse lt. Prüfung	2.121.253	2.101.297	1.196.236	1.136.250	1.150.904	1.223.581

Rohgewinnaufschlagsatz	440 %	440 %	440 %	440 %	440 %	440 %
Wareneinsatz	392.825	389.129	221.525	210.417	213.130	226.589
Wareneinsatz lt. Erklärung	357.378	367.692	155.865	118.018	174.225	190.144
Zuschätzung Wareneinsatz	35.447	21.437	65.660	92.399	38.905	36.445

	2006 €	2007 €	2008 €	2009 €	2010 €
Erlöse lt. Erklärung	664.672	720.878	706.306	697.341	642.050
Zuschätzung	570.000	514.000	593.000	582.000	543.000
Erlöse lt. Prüfung	1.234.672	1.234.878	1.299.306	1.279.341	1.185.050
Rohgewinnaufschlagsatz	440 %	440 %	440 %	440 %	440 %
Wareneinsatz	228.643	228.681	240.612	236.915	219.454
Wareneinsatz lt. Erklärung	203.494	188.795	182.067	171.673	158.382
Zuschätzung Wareneinsatz	25.149	39.886	58.545	65.242	61.072

11 Mit ihrer hiergegen gerichteten Klage wandte sich die GbR nicht gegen eine Zuschätzung dem Grunde nach, sondern nur gegen die Höhe der vom FA vorgenommenen Hinzuschätzungen von Erlösen und Umsätzen. Sie beantragte, die Gewerbesteuermess- sowie die Umsatzsteuerbescheide für 2000 bis 2010 vom 08.09.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.11.2015 dahingehend zu ändern, dass lediglich ein zusätzlicher Erlös bzw. Umsatz von netto 100.000 € und ein Wareneinsatz von 20.000 € je Kalenderjahr als Hinzuschätzungsbetrag in Ansatz gebracht wird.

12 Zur Begründung führte die GbR u.a. aus, die vom FA angewendete Schätzungsmethode führe aus ihrer Sicht nicht zu sachgerechten Ergebnissen. Sich auf zwei Z-Bons aus dem nicht von der Außenprüfung umfassten Jahr 2012 zu stützen, lasse sich den gebräuchlichen Schätzungsmethoden nicht zuordnen, so dass die Geeignetheit der Methode bereits aus diesem Umstand zweifelhaft erscheine.

13 Lediglich zwei Z-Bons könnten eine repräsentative Nachvollziehbarkeit von Umsätzen für einen Prüfungszeitraum, welcher ausweislich des Prüfungsberichts insgesamt 3 515 Werktage umfasse, nicht gewährleisten. Dementsprechend seien die beiden Z-Bons kein geeignetes Beweismittel und keine Grundlage für eine sachgerechte Schätzung für den gesamten Prüfungszeitraum.

14 Es sei zudem fraglich, wo die obere Grenze des Schätzungsrahmens des FA zu ziehen sei. Stelle man insoweit auf die Richtsatzsammlung ab, sei nicht nachvollziehbar, aus welchem Grund der jeweils oberste Wert der Richtsatzsammlung einzig aufgrund der Lage des Betriebs und der örtlichen Gegebenheiten der Gastronomie in Z-Stadt keine Relevanz haben und offenbar zwingend in einem deutlichen Maße überschritten werden solle. Hierbei sei insbesondere zu berücksichtigen, dass bei einem Gastronomiebetrieb gehobenen Standards und Preissegments --wie dem der GbR-- aufgrund des damit einhergehenden exklusiveren Speisen- und Getränkeangebots im Rahmen einer Aufschlagkalkulation zunächst auch deutlich höhere relative Wareneinkaufspreise zu berücksichtigen seien. Aus den höheren Abgabepreisen könnten bereits aufgrund dieses Umstands keine Rückschlüsse auf höhere Rohgewinnaufschlagsätze in der Weise gezogen werden, dass diese zwingend in deutlichem Maße über den oberen Richtsatzwerten lägen.

15 Es bedürfe daher der Ermittlung eines realitätsnahen Rohgewinnaufschlagsatzes für den Gastronomiebetrieb der GbR, um hierdurch ein sachgerechtes Schätzungsergebnis erreichen zu können. Hierfür sei die Berücksichtigung der unter dem 13.05.2014 für den als Vergleichsbetrieb heranzuziehenden Gastronomiebetrieb der E-GbR getroffenen Vereinbarung zwischen dem Prozessbevollmächtigten der

GbR und den zeichnungsberechtigten Vertretern des FA mit folgenden Maßgaben sachgerecht: Im Rahmen der für diesen Betrieb durchgeführten Schlussbesprechung sei eine Einigung über pauschale Hinzuschätzungsbeträge beim Umsatz von netto 200.000 € pro Jahr zwischen den Beteiligten erzielt worden. Bei den dortigen Zuschätzungsbeträgen sei von einem Rohgewinnaufschlagsatz von durchschnittlich 285 % ausgegangen worden.

16 Die Klage hatte teilweise Erfolg. Mit Urteil vom 24.11.2017 - 13 K 3811/15 G,U änderte das Finanzgericht (FG) die Gewerbesteuermessbescheide für 2000 bis 2010 vom 08.09.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.11.2015 mit der Maßgabe ab, dass die beim Gewinn aus Gewerbebetrieb erfolgte Hinzuschätzung von Wareneinsatz nicht ausgehend von einem Rohgewinnaufschlagsatz von 440 % berechnet wird, sondern folgende Rohgewinnaufschlagsätze für diese Berechnung (einschließlich der Rückstellungsbildung) zugrunde zu legen sind: 317 % für 2000 bis 2006, 335 % für 2007 bis 2009 und 400 % für 2010. Im Übrigen wies das FG die Klage ab. Es vertrat die Auffassung, dass die angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide zwar hinsichtlich der vom FA hinzugeschätzten Einnahmen rechtmäßig seien. Sie seien allerdings insoweit rechtswidrig, als das FA im Rahmen seiner Schätzung zu niedrige Aufwendungen für den Wareneinsatz geschätzt habe. Das FG machte insoweit von der ihm selbst zustehenden Schätzungsbefugnis Gebrauch und ging bei seiner Schätzung zu Gunsten der GbR davon aus, dass der zusätzliche Wareneinkauf unter Zugrundelegung des höchsten Rohgewinnaufschlagsatzes nach der Richtsatzsammlung zu ermitteln sei (317 % für 2000 bis 2006, 335 % für 2007 bis 2009, 400 % für 2010). Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide hielt das FG für rechtmäßig, weil sich seine eigene Schätzung nur beim Gewinn aus Gewerbebetrieb i.S. des § 7 GewStG auswirke. Die Erhöhung des Aufwands habe hingegen --so das FG unter Bezug auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 31.07.2007 - V B 156/06 (BFH/NV 2008, 416)-- keine Auswirkungen auf den umsatzsteuerlichen Vorsteuerabzug gemäß § 15 UStG, weil es insoweit an ordnungsgemäßen Rechnungen i.S. des § 14 UStG fehle.

17 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) sowie die Verletzung materiellen Rechts (§ 162 AO).

18 Er trägt u.a. vor, das FG habe Beweis erheben müssen zu der Frage, ob --wie von der GbR behauptet-- die E-GbR und der Gastronomiebetrieb der GbR im Hinblick auf Betriebsgröße und Organisation vergleichbar seien und insoweit die Möglichkeit eines externen Betriebsvergleichs bestanden habe. Die entsprechende Rüge sei in der mündlichen Verhandlung nicht möglich gewesen. Zudem habe das FG durch Einholung eines Sachverständigengutachtens eine Änderung der betrieblichen Verhältnisse zwischen dem 01.01.2000 und dem 27.08.2012 aufklären müssen, selbst wenn eine solche Änderung nicht vorgetragen worden sei. Auch insoweit sei keine Rüge in der mündlichen Verhandlung möglich gewesen, weil eine Änderung der betrieblichen Verhältnisse in einem Zeitraum von fast 13 Jahren der Lebenserfahrung entspreche und die GbR daher davon habe ausgehen dürfen, dass dies gerichtsbekannt sei.

19 Außerdem habe das FG § 162 AO im Hinblick auf die angewandte Schätzungsmethode und die sachgerechte Höhe der Schätzung verletzt. Die "2-Bon-Schätzungsmethode" sei im Streitfall nicht geeignet, weil sie weder den anerkannten Schätzungsmethoden (externer Betriebsvergleich durch Vergleich mit geeigneten Vergleichsbetrieben oder Anknüpfung an Werte der amtlichen Richtsatzsammlung, interner Betriebsvergleich in Form von Nachkalkulation durch Ermittlung des durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatzes --Ausbeutekalkulation--, Ermittlung des Rohgewinnaufschlagsatzes anhand der Buchführung für einzelne Zeitabschnitte --Zeitreihenvergleich-- und Geldverkehrs-, Vermögenszuwachs-, Einnahmen/Ausgabendeckungsrechnung) zuzuordnen sei noch zu einem sachgerechten Ergebnis führe. Die Annahme des FG, dass es sich bei den beiden im Müll gefundenen Z-Bons um nicht manipulierte Ursprungsaufzeichnungen handele, sei eine bloße Vermutung. Auch bedürfe es im Streitfall keines Rückgriffs auf Belege aus der Zeit außerhalb des Prüfungszeitraums, die zudem nicht repräsentativ seien. Vielmehr sei die E-GbR als geeigneter Vergleichsbetrieb heranzuziehen. Dort habe der durchschnittliche Aufschlagsatz für die Jahre 2006 bis 2010 nach Hinzuschätzung von Umsätzen und Wareneinsatz rd. 285 % betragen. Danach sei im Streitfall eine Hinzuschätzung von 60.000 € pro Jahr des Prüfungszeitraums verhältnismäßig und angemessen.

20 Der Kläger beantragt sinngemäß,

> unter Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2010, jeweils vom 08.09.2014 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.11.2015, und die Gewerbesteuermessbescheide 2000 bis 2010, jeweils vom 08.09.2014 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.11.2015, auf der Grundlage von Hinzuschätzungsbeträgen in Höhe von netto 60.000 € Umsatz je Kalenderjahr zu ändern.

21 Das FA beantragt,

> die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

22 Die vom FA gewählte Schätzungsmethode biete im Streitfall die bestmögliche Gewähr des Schätzungsergebnisses. Denn der interne Betriebsvergleich sei besser geeignet als ein externer Betriebsvergleich, zumal keine Vergleichbarkeit des Betriebs der GbR mit dem der E-GbR gegeben sei und auch die Aufzeichnungen des Vergleichsbetriebs aufgrund erheblicher Mängel nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden könnten. Die im Betrieb der GbR gefundenen Z-Bons seien repräsentativ für den Prüfungszeitraum.

23 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

B.

24 I. Kläger und Revisionskläger ist nach dem Tod des B nicht mehr die GbR, sondern A als deren Gesamtrechtsnachfolger. Die der Bevollmächtigten erteilte Prozessvollmacht behält im Verhältnis zum Kläger weiterhin ihre Wirkung.

25 1. Die Bevollmächtigte der GbR --der ehemaligen Klägerin und Revisionsklägerin-- hat mit Schriftsatz vom ... .2021 mitgeteilt, dass der Gesellschafter der GbR, B, am ... .2021 verstorben sei. Eine GbR wird gemäß § 727 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) durch den Tod eines der Gesellschafter aufgelöst, sofern nicht aus dem Gesellschaftsvertrag sich ein anderes ergibt. § 10 Nr. 2 des Gesellschaftsvertrags der GbR als zweigliedriger Gesellschaft sieht vor, dass im Falle des Todes eines Gesellschafters der übrige Gesellschafter die Gesellschaft fortsetzt. Dies kann nur dahin verstanden werden, dass die Gesellschaft nicht mit den Erben des Verstorbenen fortgesetzt wird. Mit dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters der GbR geht das Gesamthandsvermögen auf den verbliebenen Gesellschafter im Wege der Anwachsung gemäß § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB ohne Liquidation über. Die GbR wird damit sofort vollbeendet (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13.10.2016 - IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 15). Mit dem Erlöschen der GbR im Wege der Anwachsung geht deren Befugnis zur Klageerhebung gegen einen Gewerbesteuermessbescheid --Entsprechendes gilt für die Umsatzsteuer-- ausschließlich auf den Gesamtrechtsnachfolger der Gesellschaft über (ausführlich BFH-Urteil vom 22.01.2015 - IV R 62/11, Rz 13). Deshalb ist unter den im Streitfall vorliegenden Umständen der verbliebene Gesellschafter, A, als Gesamtrechtsnachfolger der GbR neuer Kläger und Revisionskläger.

26 2. Das Revisionsverfahren ist durch die durch den Tod des B bewirkte Vollbeendigung der GbR nicht unterbrochen. Die der Bevollmächtigten erteilte Prozessvollmacht besteht hinsichtlich des neuen Klägers und Revisionsklägers fort.

27 a) Auf den Streitfall sind gemäß § 155 FGO die §§ 239, 246 der Zivilprozessordnung (ZPO) und § 86 Halbsatz 1 ZPO sinngemäß anzuwenden. Denn der Bundesgerichtshof (BGH) wendet auf den Übergang des Vermögens einer GbR oder OHG ohne Liquidation auf den letzten verbliebenen Gesellschafter die Regeln der §§ 239 ff., 246 ZPO und des § 86 Halbsatz 1 ZPO sinngemäß an (vgl. BGH-Beschlüsse vom 18.02.2002 - II ZR 331/00, Neue Juristische Wochenschrift 2002, 1207, unter II.1., m.w.N.; vom 07.06.2018 - V ZB 252/17, Rz 9).

28 b) Nach § 155 FGO i.V.m. § 86 Halbsatz 1 ZPO wird die Vollmacht durch den Tod des Vollmachtgebers nicht aufgehoben. Die Vollmacht behält im Verhältnis zu den Rechtsnachfolgern, die anstelle des Vollmachtgebers Kläger geworden sind, ihre Wirkung (BFH-Urteil in BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 20, m.w.N.). Deshalb behält die im Namen der GbR erteilte Prozessvollmacht auch im Verhältnis zu A als deren Gesamtrechtsnachfolger weiter ihre Wirkung.

29 c) § 239 ZPO ist nach § 246 Abs. 1 Halbsatz 1 ZPO, der gemäß § 155 FGO im finanzgerichtlichen Verfahren sinngemäß anzuwenden ist, nicht anwendbar, wenn die verstorbene Partei durch einen bei dem Gericht, bei dem das Verfahren anhängig ist, zugelassenen Prozessbevollmächtigten vertreten war (vgl. auch z.B. Zöller/Greger, ZPO, 34. Aufl., § 239 Rz 2 und § 246 Rz 2). Entsprechendes gilt für den Fall des Übergangs des Vermögens einer GbR ohne Liquidation auf den letzten verbliebenen Gesellschafter (B.I.2.a). Im Streitfall tritt nach § 155 FGO i.V.m. § 246 Abs. 1 Halbsatz 1 ZPO keine Unterbrechung des Revisionsverfahrens durch die durch den Tod des B bewirkte Vollbeendigung der GbR ein, weil weder die gemäß § 62 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 Satz 3 FGO zur Vertretung vor dem BFH zugelassene Bevollmächtigte noch das FA einen Antrag auf Aussetzung des Verfahrens nach § 246 Abs. 1 Halbsatz 2 ZPO gestellt haben (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 19). Macht der Prozessbevollmächtigte von der Aussetzungsmöglichkeit keinen Gebrauch, so müssen die prozessualen Rechtsnachfolger die Prozesshandlungen des Prozessbevollmächtigten auch dann gegen sich gelten lassen, wenn sie den Bevollmächtigten nicht selbst mit ihrer Vertretung beauftragt haben (BFH-Urteil in BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 21, m.w.N.).

30 II. Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Das FG hat zwar zutreffend eine Schätzungsbefugnis bejaht (B.II.1.). Es hat jedoch rechtsfehlerhaft die Schätzung des FA der Höhe nach als in sich schlüssig und deshalb rechtmäßig angesehen, soweit es sich den vom FA zugrunde gelegten Hinzuschätzungsbeträgen bei den Erlösen angeschlossen hat (B.II.2.b). Gleichfalls nicht hinreichend schlüssig dargelegt hat das FG, dass bei seiner eigenen Schätzung des Wareneinsatzes in den Streitjahren zwar nicht von einem Rohgewinnaufschlagsatz von 440 % (FA), aber doch von dem jeweils höchsten Rohgewinnaufschlagsatz nach der Richtsatzsammlung (317 % für 2000 bis 2006, 335 % für 2007 bis 2009, 400 % für 2010) auszugehen ist (B.II.2.c).

31 1. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass im Streitfall dem Grunde nach eine Schätzungsbefugnis besteht.

32 a) Nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 AO gibt dem FG eine eigene Schätzungsbefugnis. Nach § 162 Abs. 2 Satz 1 AO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides statt verweigert oder seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO verletzt. Nach § 162 Abs. 2 Satz 2 AO gilt das Gleiche, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann, wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden oder wenn tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben zu steuerpflichtigen Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen bestehen und der Steuerpflichtige die Zustimmung nach § 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 5 AO nicht erteilt. Formelle Buchführungsmängel berechtigen nach ständiger Rechtsprechung nur insoweit zur Schätzung, als sie Anlass geben, die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses anzuzweifeln (z.B. BFH-Urteile vom 25.03.2015 - X R 20/13, BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743, Rz 34; vom 12.12.2017 - VIII R 5/14, Rz 38, jeweils m.w.N.).

33 b) Im Streitfall ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, dass das FG die Schätzungsbefugnis des FA und seine eigene auf § 162 Abs. 2 Sätze 1 und 2 AO (i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO) gestützt hat. Nach den insoweit nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG hat die GbR nach den Ergebnissen der Außenprüfung, auf die das FG Bezug genommen hat, keine ordnungsgemäße Buchführung und keine ordnungsgemäße Kasse geführt. Die GbR hat weder die vom FA in seiner Einspruchsentscheidung, auf die das FG ebenfalls Bezug genommen hat, aufgeführten weiteren Mängel der Buchführung und Verstöße gegen die Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten noch die Würdigung des FG angezweifelt, dass die vom FA festgestellten formellen Mängel der Buchführung der GbR Anlass gäben, die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses zu bezweifeln. Auch im Revisionsverfahren hat die GbR lediglich Einwendungen gegen die Höhe der Schätzung geltend gemacht. Der Senat sieht deshalb hinsichtlich der Befugnis zur Schätzung der von der GbR in den Streitjahren erzielten Erlöse von weiteren Ausführungen ab. Soweit das FG hinsichtlich der Schätzung des Wareneinsatzes von einer über eine andere Bemessung der Rohgewinnaufschlagsätze hinausgehenden Modifizierung der Schätzung des FA mit dem Hinweis abgesehen hat, dass die GbR in gravierender Weise gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buch- und Kassenführung verstoßen habe, bedarf dies allerdings noch einer näheren Würdigung des FG (dazu B.II.2.c).

34 2. Der Höhe nach hat das FG die Schätzung des FA hinsichtlich der von der GbR in den Streitjahren erzielten Erlöse zu Unrecht als in sich schlüssig und deshalb rechtmäßig beurteilt.

35 a) Nach § 162 Abs. 1 Satz 2 AO sind bei der Schätzung alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Im Wesentlichen gelten für eine Schätzung folgende Maßstäbe:

36 aa) Die Schätzung i.S. des § 162 Abs. 1 AO gehört zu den tatsächlichen Feststellungen, an die der BFH als Revisionsinstanz nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist (z.B. BFH-Urteil vom 20.03.2017 - X R 11/16, BFHE 258, 272, BStBl II 2017, 992, Rz 51). Dies gilt auch für die Beantwortung der Frage, welche Schätzungsmethode dem Ziel am besten gerecht wird, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahekommen (vgl. BFH-Urteile vom 22.07.2010 - IV R 30/08, BFHE 230, 397, BStBl II 2011, 210, Rz 23; vom 03.12.2019 - X R 5/18, Rz 101). Deshalb kann --sofern nicht in Bezug auf die tatsächlichen Feststellungen des FG zulässige und begründete Revisionsgründe vorgebracht sind-- eine Schätzung revisionsrechtlich nur daraufhin überprüft werden, ob sie dem Grunde nach zulässig war, in verfahrensfehlerfreier Weise zustande gekommen ist und nicht gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile in BFHE 230, 397, BStBl II 2011, 210, Rz 23; vom 16.12.2015 - IV R 18/12, BFHE 252, 408, BStBl II 2016, 346, Rz 30; vom 17.08.2017 - IV R 3/14, BFHE 259, 111, Rz 21; vom 13.02.2019 - XI R 41/17, BFHE 263, 337, BStBl II 2021, 717, Rz 19; vom 12.03.2020 - IV R 9/17, BFHE 268, 319, BStBl II 2021, 226, Rz 34; vom 03.12.2019 - X R 5/18, Rz 101; vom 21.04.2021 - XI R 42/20, BFHE 273, 149, Rz 21). Ist dies der Fall, so bleibt der vom FG ermittelte Wert auch dann maßgeblich, wenn ein anderer Wert gleichermaßen oder sogar besser begründbar erscheint (BFH-Beschluss vom 20.12.2012 - IV B 12/12, Rz 7).

37 bb) Nach ständiger Rechtsprechung müssen die gewonnenen Schätzungsergebnisse schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (z.B. BFH-Urteil in BFHE 258, 272, BStBl II 2017, 992, Rz 51; vom 17.06.2020 - X R 26/18, Rz 23). Daher sind einerseits alle möglichen Anhaltspunkte, u.a. auch das Vorbringen des Steuerpflichtigen oder eine an sich fehlerhafte Buchführung, zu beachten und alle Möglichkeiten auszuschöpfen, um im Rahmen des der Finanzbehörde bzw. dem FG Zumutbaren die Besteuerungsgrundlagen wenigstens teilweise zu ermitteln. Auf der anderen Seite ist auch das Maß der Verletzung der dem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflichten zu berücksichtigen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 258, 272, BStBl II 2017, 992, Rz 51; BFH-Beschlüsse vom 02.06.2014 - III B 101/13, Rz 11; vom 26.02.2018 - X B 53/17, Rz 7). Für die Revisionsinstanz --beschränkt auf die Überprüfung von Rechtsfehlern (vgl. auch z.B. BFH-Urteil vom 10.06.2021 - IV R 2/19, Rz 26, m.w.N.)-- muss es möglich sein, die Schätzung nachzuvollziehen, um zu überprüfen, ob das FG bei der Tatsachenfeststellung und der Beweiswürdigung nach sachfremden Erwägungen oder willkürlich verfahren ist. Das FG hat darzulegen, wie und dass es seine Überzeugung in rechtlich zulässiger und einwandfreier Weise gewonnen hat (z.B. BFH-Urteile in BFHE 258, 272, BStBl II 2017, 992, Rz 52; vom 17.06.2020 - X R 26/18, Rz 23, jeweils m.w.N.).

38 cc) Der BFH hat wiederholt den Grundsatz bestätigt, dass das FA --und damit gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 AO auch das FG-- in der Wahl seiner Schätzungsmethoden frei ist (z.B. BFH-Beschlüsse vom 07.02.2017 - X B 79/16, Rz 25; vom 21.07.2017 - X B 167/16, Rz 18). Es ist Sache der Tatsacheninstanz, zu entscheiden, welcher Schätzungsmethode sie sich bedienen will, wenn diese geeignet ist, ein vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis zu erzielen (z.B. BFH-Beschlüsse vom 13.09.2016 - X B 146/15, Rz 16; vom 21.07.2017 - X B 167/16, Rz 18). Der Steuerpflichtige selbst hat keinen Anspruch auf die Anwendung einer bestimmten Schätzungsmethode (BFH-Beschluss vom 14.05.2013 - X B 176/12, Rz 21, m.w.N.). Weder das FA noch das FG sind grundsätzlich verpflichtet, das aufgrund einer Schätzungsmethode gewonnene Ergebnis noch durch die Anwendung einer weiteren Schätzungsmethode zu überprüfen oder zu untermauern (BFH-Beschluss vom 13.09.2016 - X B 146/15, Rz 16).

39 dd) Aus § 5 AO in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ergibt sich allerdings, dass die Wahlfreiheit des FA bzw. FG bei der Auswahl zwischen mehreren in Betracht kommenden Schätzungsmethoden nach den für die Ausübung pflichtgemäßen Ermessens geltenden Grundsätzen eingeschränkt ist und dabei auch Verhältnismäßigkeitserwägungen zu beachten sind (hierzu und zum Folgenden BFH-Urteil in BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743, Rz 60 f., m.w.N.). Jede Schätzung hat zum Ziel, Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln, wenn eine sichere Tatsachenfeststellung trotz des Bemühens um Aufklärung nicht möglich ist. Ermessensleitend ist deshalb das Ziel, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahekommen. Kommt eine bestimmte Schätzungsmethode diesem Ziel voraussichtlich näher als eine andere, ist die erstgenannte unter Ermessensgesichtspunkten vorzugswürdig.

40 b) Ausgehend von diesen Maßstäben sind die vom FG gebilligten Hinzuschätzungen bei den Erlösen nicht schlüssig, auch wenn die vom FA und ihm folgend vom FG gewählte Schätzungsmethode des internen Betriebsvergleichs aus revisionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden ist.

41 aa) Die im Streitfall ausgewählte Schätzungsmethode schließt es grundsätzlich nicht aus, ein vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis zu erzielen, weil sie betriebsinterne Anknüpfungspunkte auszeichnen, die mit hinreichender Wahrscheinlichkeit die spezifischen geschäftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen realitätsnah widerspiegeln.

42 (1) Das FG ist davon ausgegangen, dass für die Umsatzschätzung im Streitfall das Abstellen auf die im Rahmen einer Durchsuchung bei der GbR aufgefundenen sog. Z-Bons (Tagesendsummen-Bons, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.12.2014 - X R 42/13, BFHE 248, 99, BStBl II 2015, 519, Rz 40; BFH-Beschluss vom 08.08.2019 - X B 117/18, Rz 18) aus dem Jahr 2012 die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit hat, während andere Schätzungsmethoden im Streitfall von vorneherein ausscheiden --das FG nennt Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnung, Ausbeutekalkulation für Speisen und Getränke, Gesamtausbeutekalkulation, Zeitreihenvergleich-- bzw. ihnen --das FG meint den externen Betriebsvergleich mit der E-GbR oder die Schätzung nach Richtsätzen-- eine geringere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit zukommt. Eine solche Auswahlentscheidung des FG ist möglich, weil auch im Betrieb des Steuerpflichtigen aufgefundene Belege, bei denen mit hinreichender Wahrscheinlichkeit von einer realitätsgerechten Wiedergabe der Geschäftsvorfälle ausgegangen werden kann, als Anknüpfungspunkt für eine Schätzung geeignet sind. Dies gilt selbst für (hier) Z-Bons aus der Zeit nach Ende eines Prüfungszeitraums, bei denen eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für eine zutreffende Wiedergabe der Kassenabrechnung spricht, weil sie im Rahmen eines internen Betriebsvergleichs als ein Umstand zu bewerten sein können, der für eine Schätzung von Besteuerungsgrundlagen in den vorangehenden Jahren jedenfalls dann von indizieller Bedeutung ist, wenn sich die betrieblichen Verhältnisse seither --d.h. in Bezug auf das

jeweils betroffene Jahr-- nicht grundlegend geändert haben. Im Streitfall ist die --vom Prüfungsbericht vom 18.06.2014 abweichende-- Schlussfolgerung des FG, dass die nach seinen Feststellungen im Rahmen einer Durchsuchung bei der GbR gefundenen Z-Bons (einer davon im Müll) zur Feststellung des zutreffenden Ergebnisses gezogen und nicht zum Eingang in die "offizielle" Buchführung bestimmt gewesen seien, zumindest möglich und deshalb revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Auch ist bei einem lange Jahre an gleichem Ort bestehenden Gastronomiebetrieb wie dem der GbR eine gewisse Konstanz in den betrieblichen Verhältnissen nicht von vorneherein ausgeschlossen. Damit sind auch im Streitfall betriebsinterne Belege als grundsätzlich geeigneter Anknüpfungspunkt für einen internen Betriebsvergleich gegeben. Deshalb ist es aus revisionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden, dass (auch) das FG bzgl. der Hinzuschätzung der Erlöse als Schätzungsmethode einen internen Betriebsvergleich unter Anknüpfung an die bei der GbR aufgefundenen Z-Bons gewählt hat.

43 (2) Soweit der Kläger demgegenüber einen externen Betriebsvergleich mit der E-GbR wünscht, ist eine solche Schätzungsmethode ungeachtet dessen, dass auf deren Anwendung kein Anspruch des Steuerpflichtigen besteht, gegenüber einem internen Betriebsvergleich regelmäßig nachrangig, weil kaum ein Betrieb dem anderen gleicht und deshalb dem externen Betriebsvergleich im Allgemeinen ein starkes Unsicherheitsmoment anhaftet (vgl. BFH-Urteil vom 26.04.1983 - VIII R 38/82, BFHE 138, 323, BStBl II 1983, 618, unter 4.c). Im Streitfall kommt hinzu, dass --worauf das FA hinsichtlich der E-GbR zutreffend hinweist-- ein für einen externen Betriebsvergleich vorgeschlagener Vergleichsbetrieb, dessen Aufzeichnungen gleichfalls wegen erheblicher Mängel nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden können, grundsätzlich keinen objektiven Maßstab zur Erzielung eines vernünftigen und der Wirklichkeit entsprechenden Schätzungsergebnisses für einen anderen Betrieb bilden kann. Denn dieses Ziel würde regelmäßig verfehlt, wenn die Schätzung für den anderen Betrieb nur in der ganzen oder teilweisen Übernahme oder Nachbildung einer Schätzung für den angeblichen Vergleichsbetrieb bestünde. Insoweit kommt es dann nicht darauf an, ob --wie der Kläger hinsichtlich der E-GbR vorträgt-- eine Vergleichbarkeit in Betriebsgröße und -organisation, Kundenstamm sowie Platz- und Speisenangebot gegeben ist. Deshalb ist es auch unter Ermessensgesichtspunkten nicht zu beanstanden, dass das FG einen internen Betriebsvergleich im Streitfall als vorzugswürdig angesehen hat.

44 bb) Die Schätzungsmethode des internen Betriebsvergleichs muss allerdings auch unter den Umständen des Einzelfalls gewährleisten, dass bei der Schätzung ein vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis erzielt wird, also auch dann, wenn --wie hier-- Schlüsse aus zwei Belegen aus dem Jahr 2012 auf die wirtschaftlichen Verhältnisse in den Jahren 2000 bis 2010 gezogen werden sollen. Dies ist im Streitfall nach Maßgabe der bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG nicht der Fall. Diese Feststellungen rechtfertigen nicht ohne Weiteres den Schluss, dass für die Jahre 2000 und 2001 von einem Nettoumsatz von 3.400 € pro Tag und für die Jahre 2002 bis 2010 von einem Nettoumsatz von 3.800 € pro Tag auszugehen sei. Eine solche Schlussfolgerung beruht ohne weitergehende Feststellungen auf einem Verstoß gegen Schätzungsgrundsätze und allgemeine Erfahrungssätze und ist deshalb für den erkennenden Senat nicht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend.

45 (1) Das gewonnene Schätzungsergebnis ist nur dann in dem o.g. Sinne schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig, wenn feststehende Tatsachen berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 15.05.2002 - X R 33/99, BFH/NV 2002, 1415, unter II.2.b). Nach den Feststellungen des FG verfügte die GbR --sinngemäß in den Streitjahren-- über 50 Sitzplätze und einen nur im Sommer geöffneten Außenbereich. Die nach den Feststellungen des FG im Rahmen einer Durchsuchung in den Räumlichkeiten der GbR gefundenen Z-Bons für Samstag, den 25.08.2012, und für Montag, den 27.08.2012, betreffen beide den August, also einen typischen Sommermonat. Aufgrund der Feststellungen des FG muss deshalb davon ausgegangen werden, dass die Belege eine Zeit betreffen, in denen auch der Außenbereich der Gaststätte der GbR geöffnet war. Das FA hat hingegen ausdrücklich ausgeführt, den Außenbereich bei seiner Berechnung der Nettoumsätze nicht berücksichtigt zu haben, was sich allerdings nicht günstig für den Kläger auswirkt. Vielmehr wirkt sich dieser Umstand auch unter Berücksichtigung des schließlich vom FA angesetzten, mit möglichen Preiserhöhungen und schwankenden Tagesumsätzen begründeten Sicherheitsabschlags von 10 % (Jahre ab 2002) zum Nachteil des Klägers aus, weil außer Betracht bleibt, dass erfahrungsgemäß die Außengastronomie in einem typischen Sommermonat regelmäßig eine hohe Auslastung aufweist. Das FG hat keine Feststellungen zur Auslastung des Außenbereichs und dessen Gewichtung im Verhältnis zum Innenbereich im August 2012 getroffen. Aber allein schon aufgrund des vom FG festgestellten Umstands, dass die Außengastronomie zu dieser Zeit geöffnet gewesen ist, ergibt sich rein rechnerisch, dass sich der allein aufgrund der festgestellten 50 Sitzplätze ohne Außengastronomie kalkulierte Nettoumsatz pro Stuhl und Tag (in seiner Einspruchsentscheidung vom 03.11.2015 hat das FA einen Betrag von 76 € hergeleitet) schon bezogen auf den Monat August 2012 als zu hoch erweist, wenn der aus den Belegen entnommene Umsatz mit einer höheren Auslastung als 50 Stühle --die Zahl bezieht sich sinngemäß nur auf den Innenbereich-- erzielt worden sein sollte. Mit dieser Frage hat sich das FG nicht auseinandergesetzt. Soweit das FG unter Bezug auf die in einem am 28.08.2012 ausgelesenen "Finanzbericht monatlich" ausgewiesenen Nettoerlöse von 79.105 € bezogen auf 25 Öffnungstage einen durchschnittlichen täglichen, allerdings bereits manipulierten Nettoerlös von 3.164 € angenommen hat, der der Schätzung des durchschnittlichen Tageserlöses in den Streitjahren nicht entgegenstehe, ist gleichfalls nicht ersichtlich, inwieweit die Öffnung des Außenbereichs im August 2012 diese Werte beeinflusst hat.

46 (2) Zusätzlich ist zum einen zu berücksichtigen, dass in den Wintermonaten und der Übergangszeit --also in den Monaten, in denen der Außenbereich nicht oder allenfalls nur teilweise geöffnet war-- die Auslastung an typischen Sommertagen nicht zwingend durchgängig als gleichfalls repräsentativ zugrunde gelegt werden kann, selbst wenn man die Betrachtung auf die Monate des gleichen Jahres (hier 2012) beschränkt. Dies gilt einerseits für Werktage, selbst wenn es sich mit einer Gewichtung von fünf Tagen pro Woche um den Nettoumsatz an einem --nach der auf eine nicht näher erläuterte Analyse der Außenprüfung gestützten Einschätzung des FG unter dem Schnitt der Tageserlöse der übrigen Wochentage liegenden-- Montag im August 2012 gehandelt hat. Auch der (gegenüber Montag erhöhte) Umsatz an einem Samstag (wohl nur am Abend) im August 2012 kann ohne Bewertung der Bedeutung des Außenbereichs nicht ohne Weiteres auf alle Samstage dieses Jahres übertragen werden.

47 Der Frage, inwieweit die Tagesendsummen an zwei Tagen im August des Jahres 2012 repräsentativ für alle Monate dieses Jahres sein können, ist das FG nur insoweit nachgegangen, als es auf "statistische Untersuchungen" des FA verwiesen hat, wonach der Monat August im Jahresvergleich keine überdurchschnittlichen Umsätze aufweise. Die Grundlagen dieser Statistik hat das FG jedoch nicht näher festgestellt und gewürdigt, so dass sich revisionsrechtlich nicht überprüfen und nachvollziehen lässt, inwieweit die gleichmäßige Übertragung der Verhältnisse an zwei Tagen im August 2012 auf alle Monate dieses Jahres gerechtfertigt ist. Dabei ist auch nicht ersichtlich, inwieweit der den August 2012 betreffende "Finanzbericht monatlich" Zahlen enthält, die auch für andere Monate des Jahres repräsentativ sein könnten. Nachdem die Öffnung des Außenbereichs in den Sommermonaten bislang nicht hinreichend gewürdigt worden ist, lässt sich

revisionsrechtlich auch nicht überprüfen, ob der Schluss des FG aus dem "Finanzbericht" auf gleichmäßige Verhältnisse in allen Monaten des Jahres 2012 gerechtfertigt ist.

48 Besonders zu begründen ist es zudem, wenn der einer Schätzung zugrunde gelegte Wert als repräsentativ auch für bis zu zwölf Jahre zurückliegende Zeiträume angesehen werden soll. Das FA und ihm folgend das FG haben nur eine Differenzierung zwischen den Jahren 2000 und 2001 zu den übrigen Streitjahren mit niedrigeren Verkaufspreisen begründet. Das FG hat jedoch keine revisionsrechtlich nachvollziehbaren Gründe dafür genannt, dass die Nettoumsätze an zwei Tagen im August 2012 in einem ersten Schritt uneingeschränkt auf die Jahre 2000 bis 2010 übertragen werden können. Der vom FG hervorgehobene Umstand, dass die GbR in gravierender Weise gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buch- und Kassenführung verstoßen hat, ist bei einer Schätzung zwar zu berücksichtigen. Wenn aber nach den genannten Maßstäben bei einer Schätzung das Ziel ermessensleitend ist, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahekommen, entbindet die Verletzung der Mitwirkungspflicht das FG nicht davon, bei der im Streitfall als Schätzungsmethode gewählten Form des internen Betriebsvergleichs besonders zu prüfen und nachvollziehbar zu begründen, dass bzw. inwieweit die aus --als nicht manipuliert angesehenen-- Belegen entnommenen Kassen-Tagesendsummen als repräsentativ für den gesamten im Streitfall maßgeblichen Zeitabschnitt übernommen werden können. Dies umso mehr, je weiter die Zeit, aus der die der Schätzung zugrunde gelegten Belege stammen, von dem durch die Schätzung jeweils betroffenen Jahr entfernt liegt. Deshalb genügt nicht allein der Hinweis des FG, dass die GbR keine Änderung der betrieblichen Verhältnisse vorgetragen habe. Auch wenn --wie ausgeführt-- eine Konstanz in den betrieblichen Verhältnissen der GbR nicht von vorneherein ausgeschlossen werden kann, kommt doch beispielsweise die Möglichkeit von Preissteigerungen auch für die Jahre 2003 bis 2010 in Betracht. Auch wenn das FA für diese Jahre einen Sicherheitsabschlag von 10 % u.a. auch mit Preissteigerungen begründet hat, käme mit einem für alle Streitjahre gleichbleibenden Sicherheitsabschlag auf einen aufgrund von Belegen aus dem August 2012 geschätzten Nettoumsatz im Ergebnis keine Preissteigerung zum Ausdruck. Abgesehen davon wirkt sich eine möglicherweise fehlerhafte Nichtberücksichtigung der Öffnung des Außenbereichs nur in den Sommermonaten bei der Übertragung der so ermittelten Werte aus dem Jahr 2012 auch auf alle Streitjahre aus. Schon deshalb sind die vom FA seiner Schätzung zugrunde gelegten Nettoumsätze, die das FG gebilligt hat, aus revisionsrechtlicher Sicht nicht nachvollziehbar.

49 c) Des Weiteren ist die vom FG auf seine eigene Schätzungsbefugnis gestützte Schätzung des Wareneinsatzes nicht hinreichend schlüssig dargelegt. Zwar hat das FG bei seiner eigenen Schätzung statt einem für alle Streitjahre gleichen Rohgewinnaufschlagsatz von 440 % (FA) für die Streitjahre unterschiedliche und jeweils niedrigere Rohgewinnaufschlagsätze zugrunde gelegt (317 % für 2000 bis 2006, 335 % für 2007 bis 2009, 400 % für 2010) und ist damit für alle Streitjahre von einem höheren Wareneinsatz als das FA ausgegangen. Das FG hat jedoch die höchsten Rohgewinnaufschlagsätze der Richtsatzsammlung gewählt, ohne näher zu erläutern, welche betrieblichen Verhältnisse bei der GbR dies rechtfertigen. Dabei weist beispielsweise die vom Bundesministerium der Finanzen veröffentlichte Richtsatzsammlung für das Kalenderjahr 2009 für den Rohgewinnaufschlag auf den Wareneinsatz von Gast-, Speise- und Schankwirtschaften für Umsätze bis und über 250.000 € jeweils eine Spannbreite von 170 % bis 335 %, durchschnittlich 233 %, aus. Deshalb bedarf die Einordnung des Betriebs der GbR an der obersten Grenze einer besonderen Begründung. Soweit der Kläger hinsichtlich der anzuwendenden Rohgewinnaufschlagsätze eine Anknüpfung an den Betrieb der E-GbR wünscht, gelten allerdings auch insoweit die Ausführungen unter B.II.2.b aa (2). Soweit das FG es als vorzugswürdig angesehen hat, die Erfahrungssätze zugrunde zu legen, die sich in den Werten der Richtsatzsammlung niedergeschlagen haben, hat es nicht näher dargelegt, ob bzw. inwieweit Erfahrungssätze, die einen Ansatz des jeweils höchsten Werts der Richtsatzsammlung rechtfertigen, auf den Betrieb der GbR Anwendung finden können. Andererseits wäre beispielsweise auch der Erfahrungssatz zu berücksichtigen und zu würdigen, dass bei hochwertigen Speisen regelmäßig auch mit einem hochpreisigen Wareneinsatz zu rechnen ist. Ob und inwieweit dieser Erfahrungssatz im Betrieb der GbR eine Rolle spielt, hat das FG nicht untersucht. Ebenfalls nicht näher gewürdigt hat das FG, ob und inwieweit sich spezifische Besonderheiten der Lage des Betriebs der GbR auch auf Qualität und Wertigkeit des Wareneinsatzes ausgewirkt haben könnten. Soweit das FG weitergehende Modifikationen der Schätzung des FA mit dem Hinweis abgelehnt hat, dass die GbR in gravierender Weise gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buch- und Kassenführung verstoßen habe, ohne diese Verstöße und ihre Auswirkungen auf die Schätzung des Wareneinsatzes näher zu erläutern, ist jedenfalls nicht ersichtlich, dass eine nähere Begründung der im Streitfall zur Anwendung kommenden Erfahrungssätze und der hieraus abgeleiteten Rohgewinnaufschlagsätze entbehrlich wäre. Nachdem sich die Bemessung des Rohgewinnaufschlagsatzes bei der Schätzung des Wareneinsatzes der GbR nicht dahin überprüfen lässt, ob die so gewonnenen Schätzungsergebnisse schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sind, erweist sich die Entscheidung des FG auch insoweit als rechtsfehlerhaft.

50 3. Nach alledem kommt es auf den geltend gemachten Verfahrensmangel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) in Gestalt einer Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) nicht mehr an. Soweit die unterlassene rechtzeitige Rüge den endgültigen Rügeverzicht zur Folge hat (näher z.B. BFH-Urteil vom 23.02.2021 - II R 26/18, BFHE 272, 486, Rz 44, m.w.N.), kann deshalb offenbleiben, ob der Vortrag der GbR als ehemaliger Klägerin durchgreift, dass ihr eine solche Rüge in der mündlichen Verhandlung vor dem FG nicht möglich gewesen sei.

51 4. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat auf Folgendes hin:
Bei weiterer Anwendung der Schätzungsmethode eines internen Betriebsvergleichs unter Anknüpfung an zwei Z-Bons aus August 2012 wird das FG für diesen Monat Feststellungen zu Größe und Auslastung des Außenbereichs zu treffen haben. Auf dieser Grundlage wird es zu würdigen haben, welcher Nettoumsatz pro Tag und Stuhl aus den aus den Z-Bons ersichtlichen Kassen-Tagesendsummen abzuleiten ist. Des Weiteren wird das FG nachvollziehbar zu würdigen haben, inwieweit dieser Umsatz auf andere Monate des Jahres 2012, insbesondere die ohne Außengastronomie, übertragen werden kann. Soweit "statistische Untersuchungen" des FA, auf die sich das FG berufen hat, gegen einen überdurchschnittlich hohen Umsatz im Monat August sprechen, wird das FG deren Grundlagen festzustellen und im Hinblick auf die Bedeutung des Außenbereichs für den Umsatz selbständig zu würdigen haben. Anschließend wird das FG zu untersuchen haben, inwieweit die auf die Monate des Jahres 2012 verteilten geschätzten Umsätze in ähnlicher Verteilung auch auf die Streitjahre übertragen werden können. Dabei wird es auch zu hinterfragen haben, inwieweit die geschätzten Zahlen des Jahres 2012 bei zunehmender zeitlicher Distanz auch in den zurückliegenden Jahren 2000 bis 2010 einer Schätzung zugrunde gelegt werden können. Weiter wird es zu berücksichtigen haben, dass der vom FA (zuletzt) angesetzte Sicherheitsabschlag von 10 % (für 2000 und 2001 20 %) dem Umstand Rechnung tragen sollte, dass Preiserhöhungen stattgefunden haben könnten und dass ggf. nicht an allen Tagen ein Umsatz in dem betreffenden Umfang habe erzielt werden können. Dieser Abschlag würde demnach einen über das Jahr zeitlich schwankenden Einfluss des Außenbereichs auf die erzielten

Umsätze nicht berücksichtigen. Auch kommen --wie bereits ausgeführt-- Preissteigerungen in einem über alle Streitjahre, d.h. über einen Zeitraum von elf Jahren, unveränderten Sicherheitsabschlag nicht zum Ausdruck.

52 Für die Schätzung des Wareneinsatzes wird das FG u.a. näher zu würdigen haben, ob betriebliche Besonderheiten bei der GbR in den Streitjahren den Ansatz der höchsten Rohgewinnaufschlagsätze nach der Richtsatzsammlung rechtfertigen bzw. inwieweit --differenziert nach Streitjahren-- ein gegenüber dem Durchschnittswert der Richtsatzsammlung erhöhter Rohgewinnaufschlagsatz in Betracht kommt.

53 Soweit die Umsatzsteuer für die Streitjahre im Streit ist, teilt der Senat die (sinngemäße) Auffassung des FG, dass die Ausübung des Vorsteuerabzugs gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG voraussetzt, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Der Besitz der Rechnung ist materielle Anspruchsvoraussetzung für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug (z.B. BFH-Urteile vom 20.10.2016 - V R 26/15, BFHE 255, 348, BStBl II 2020, 593, Rz 17; vom 12.03.2020 - V R 48/17, BFHE 268, 443, BStBl II 2020, 604, Rz 16; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2008, 416, unter II.1.b; vom 16.05.2019 - XI B 13/19, BFHE 264, 521, BStBl II 2021, 950, Rz 29, jeweils m.w.N.).

54 III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

55 IV. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de