

# Urteil vom 28. November 2023, X R 3/22

**Schätzungsbefugnis bei Altkassen, deren objektive Manipulierbarkeit sich erst nach Jahren des Gebrauchs nachträglich herausstellt; zeitliche Erfassung von Gutscheinen bei Einnahmen-Überschuss-Rechnung**

ECLI:DE:BFH:2023:U.281123.XR3.22.0

BFH X. Senat

AO § 145 Abs 2, AO § 158, AO § 162 Abs 1 S 1, AO § 162 Abs 1 S 2, AO § 162 Abs 2 S 2, EStG § 4 Abs 3, EStG § 11 Abs 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 13. April 2021, Az: 12 K 93/18

## Leitsätze

1. Zur Begründung einer Schätzungsbefugnis dem Grunde und der Höhe nach darf der Tatrichter sich nicht mit der bloßen Benennung formeller oder materieller Mängel begnügen, sondern muss diese auch nach dem Maß ihrer Bedeutung für den konkreten Einzelfall gewichten.
2. Eine Vollschätzung unter vollständiger Verwerfung der Gewinnermittlung des Steuerpflichtigen ist nur zulässig, wenn die festgestellten Mängel gravierend sind.
3. Die Verwendung eines objektiv manipulierbaren Kassensystems stellt grundsätzlich einen formellen Mangel von hohem Gewicht dar, da in einem solchen Fall systembedingt keine Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenaufzeichnungen gegeben ist.
4. Das Gewicht dieses Mangels kann sich in Anwendung des Verhältnismäßigkeits- und Vertrauensschutzgrundsatzes im Einzelfall auf ein geringeres Maß reduzieren. Das gilt insbesondere dann, wenn das Kassensystem zur Zeit seiner Nutzung verbreitet und allgemein akzeptiert war und eine tatsächliche Manipulation unwahrscheinlich ist.
5. Der in der Verwendung einer solchen objektiv manipulierbaren elektronischen Registrierkasse einfacher Bauart liegende formelle Mangel begründet keine Schätzungsbefugnis, wenn der Steuerpflichtige in überobligatorischer Weise sonstige Aufzeichnungen führt, die eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung bieten.
6. Bei elektronischen Registrierkassen einfacher Bauart werden Funktionen und Stand der festen Programmierung (Firmware) durch die Bedienungsanleitung dokumentiert. Änderungen von Einstellungen der Kasse sind vom Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Vornahme der Änderungen durch Anfertigung entsprechender Protokolle über die vorgenommenen Einstellungen zu dokumentieren (Präzisierung des Senatsurteils vom 25.03.2015 - X R 20/13, BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743, Rz 26 ff.).
7. Übergibt ein Kunde für eine Leistung des Steuerpflichtigen einen Rabattgutschein, auf den nach den Gutscheinbedingungen ein Dritter eine Zahlung an den Steuerpflichtigen leisten soll, fließt dem Steuerpflichtigen bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung eine Einnahme nicht bereits mit Übergabe des Gutscheins, sondern erst in dem Zeitpunkt zu, in dem der Dritte die Zahlung an den Steuerpflichtigen leistet.

## Tenor

Die Revision wird als unzulässig verworfen, soweit der Kläger für das Jahr 2011 den Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug aus einer Rechnung der Fa. X über 9.748,48 € begehrt.

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 13.04.2021 - 12 K 93/18 aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte in den Streitjahren 2011 bis 2014 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einem von ihm im Jahr 1999 eröffneten Restaurant. Seit Mitte 2017 wird das Restaurant von einem Dritten betrieben. Den kleineren Teil seiner Umsätze erzielte der Kläger durch die Bewirtung von Gästen im Restaurant, den größeren Teil hingegen durch Außer-Haus-Essenslieferungen. Die Lieferbestellungen gingen sowohl über verschiedene Internetportale als auch per Telefax sowie telefonisch im Restaurant ein.
- 2 Seinen Gewinn ermittelte der Kläger durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Er nutzte seit 1999 eine von ihm nach eigener Angabe bereits gebraucht erworbene elektronische Registrierkasse des Modells SKS TS 400. Dieses Modell war nach gutachtlicher Auskunft in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) von 1987 bis 2002 vertrieben, die Kassensoftware in den Jahren 1987 und 1988 entwickelt worden. Der interne Speicher umfasste 128 KB ROM (Read Only Memory = Nur-Lese-Speicher, nicht veränderbar) für die Kassensoftware (Firmware) und batteriegepufferte 128 KB RAM (Random Access Memory = wahlfreier Zugriff, änderbarer Speicherinhalt) für die Einstellungen und Daten. Diese Speicherkapazität reichte nicht aus, um die Kasseneinzeldaten eines längeren Zeitraums zu speichern. Über eine PC-Verbindung konnten die Einstellungen der Kasse geändert (programmiert) und auch gesichert werden. Die Programmierung wurde über 99 "flags" vorgenommen, die jeweils acht Stellen umfassten, die den Zustand "0" oder "1" annehmen können. Die Kasse verfügte über ein Druckwerk für Bons und ein weiteres Druckwerk für Journale.
- 3 Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Nachschau sowie einer nachfolgenden Außen- und schließlich Fahndungsprüfung legte der Kläger für alle Öffnungstage des Prüfungszeitraums fortlaufend nummerierte Tagesendsummenbons (Z1-Bons) vor. Auf diesen waren lediglich die täglichen Erlössummen --getrennt nach Umsatzsteuersätzen sowie nach Restaurant- und Außer-Haus-Umsätzen-- ausgewiesen. Die Aufteilung nach Zahlungswegen (Bar- oder Kartenzahlung) wurde nicht in der Registrierkasse vorgenommen, sondern vom Kläger in dem täglich erstellten Formular "Kassenabrechnung" handschriftlich ergänzt. Weitere Ausdrücke der Registrierkasse (zum Beispiel Journale, Kellnerberichte, Rechnungen) oder Einnahmenursprungsaufzeichnungen legte der Kläger nicht vor. Eine Bedienungsanleitung der Kasse war bei ihm vorhanden, nicht jedoch Protokolle über Änderungen der Programmierung oder Einstellungen.
- 4 Über einen Teil der im Restaurant erzielten Erlöse rechneten die Gäste ganz oder teilweise mit Gutscheinen ab, die im Einzelnen sehr unterschiedliche Bedingungen und Zahlungsabläufe aufwiesen, zu denen das Finanzgericht (FG) keine näheren Feststellungen getroffen hat. Nach Darstellung des Klägers handelte es sich um zwei unterschiedliche Verrechnungsmodelle. Die vom Kläger als "Gutschein Typ 1" bezeichneten Rabattberechtigungen hat er --grob-- dahingehend charakterisiert, dass die Gäste eine Zahlung unmittelbar im Restaurant leisteten, diese aber im Vergleich zu den in der Speisekarte ausgewiesenen Preisen niedriger ausfiel (zum Beispiel Bestellung von zwei Gerichten, wobei nur das teurere bezahlt werden musste). Bei den Gutscheinen vom Typ 2 erwarb nach Angabe des Klägers der Restaurantgast durch Zahlung an einen Dritten eine Rabattberechtigung (zum Beispiel 25 € Zahlung an den Dritten, die beim Kläger zum Konsum von Speisen mit einem ausgewiesenen Preis von 50 € berechtigte). Der Gast leistete keine Zahlung an den Kläger, sondern übergab den Gutschein, den der Kläger anschließend bei dem Dritten einreichte, um den Zahlbetrag abzüglich einer vereinbarten Vermittlungsprovision zu erhalten. Ob der Kläger die Gutscheine beziehungsweise Kopien der eingereichten Gutscheine aufbewahrt hat, ist zwischen den Beteiligten streitig und vom FG nicht festgestellt worden.
- 5 Die durch Außer-Haus-Lieferungen erzielten Umsätze buchte der Kläger abends in einer Summe in die Kasse ein; die beim Bestellvorgang angefallenen Unterlagen (Ausdrücke der über das Internet beziehungsweise per Telefax eingegangenen Bestellungen) bewahrte er nicht auf. Insoweit nahmen die Prüfer eine Verprobung der erklärten Umsätze anhand der Provisionsabrechnungen, die dem Kläger von den großen Internet-Essenslieferdienst-Vermittlungsplattformen erteilt worden waren, vor. Diese Verprobung ergab, dass die vom Kläger erklärten Lieferdienstumsätze weitestgehend plausibel waren.

- 6** Einen --vom FG nicht näher quantifizierten-- Teil seiner Wareneinkäufe tätigte der Kläger bei Discountern und anderen Einzelhändlern. Die für diese Einkäufe auf Thermopapier erstellten Bons waren im Zeitpunkt der Prüfung teilweise nicht mehr lesbar; andere Belege enthielten nicht die genaue Bezeichnung und Menge der eingekauften Waren. Ferner legte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) für die Streitjahre insgesamt elf Belege über Getränkeeinkäufe bei der Fa. C vor, die den Kläger als Leistungsempfänger auswiesen, bei ihm aber nicht als Wareneingang erfasst worden waren. Der Kläger hat hierzu --ohne Vorlage entsprechender Unterlagen-- behauptet, C sei dafür bekannt, Abdeckrechnungen für Schwarzeinkäufe auszustellen; sie habe den Namen des Klägers missbraucht, um einem Dritten Schwarzeinkäufe zu ermöglichen.
- 7** Bei einer Durchsuchung der Wohn- und Geschäftsräume des Klägers am 03.12.2015 wurde festgestellt, dass sowohl der jüngste in den Kassenaufzeichnungen vorgefundene Z1-Bon vom 06.10.2015 als auch die von den Prüfern am 03.12.2015 erstellten Ausdrucke von Kellnerberichten für den 29.11., 01.12. und 02.12.2015 dieselbe Z1-Nummer (5 725) aufwiesen. Der Kläger hat hierzu behauptet, am 06.10.2015 sei ein Defekt der Registrierkasse eingetreten, mit der seitdem keine Z1-Bons mehr hätten erstellt werden können.
- 8** Die Prüfer nahmen hinsichtlich der Restaurantumsätze eine Vollschatzung der vom Kläger erzielten Erlöse vor. Hierfür gingen sie von den zwei höchsten Tagesumsätzen der drei Öffnungstage unmittelbar vor der Durchsuchung am 03.12.2015 aus (etwa 500 €) und setzten für die vier Streitjahre steigende Tagesumsätze von 375 € (2011 und 2012), 437,50 € (2013) und 500 € (2014) an. Hinsichtlich der Außer-Haus-Umsätze erhöhten sie die vom Kläger erklärten Erlöse um einen Sicherheitszuschlag von knapp 10 %. Die nicht erfassten Rechnungen der C sowie pauschal geschätzte Beträge für unterstellte weitere Schwarzeinkäufe von Waren behandelten die Prüfer als zusätzliche Betriebsausgaben.
- 9** Das FA erließ am 29.06.2017 entsprechend geänderte Bescheide über Einkommensteuer, Umsatzsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag unter anderem für die Streitjahre 2011 bis 2013 sowie erstmalige Bescheide für das Streitjahr 2014. Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Während des anschließenden Klageverfahrens erließ das FA für die Streitjahre 2011 und 2013 Änderungsbescheide wegen der Erledigung eines anderweitigen Streitpunkts.
- 10** Das FG holte aufgrund eines Beweisbeschlusses vom 04.06.2020 zu der Frage, ob das von dem Kläger verwendete Kassensystem SKS TS 400 Manipulationsmöglichkeiten eröffnete oder ob Manipulationsmöglichkeiten gerätebedingt ausgeschlossen werden können, ein schriftliches Sachverständigen Gutachten desjenigen Softwareentwicklers (S) ein, der seinerzeit die Software für das Kassenmodell SKS TS 400 erstellt hatte; es wurde am 27.01.2021 erstellt. Zum Zeitpunkt der Untersuchung der vom Kläger verwendeten Registrierkasse durch S (2020) war diese bereits seit mehreren Jahren außer Betrieb genommen und in dieser Zeit (wahrscheinlich seit 2017) stromlos gewesen. Aufgespielt war die Firmware-Version V1.3J vom 20.09.2001; dabei handelte es sich um die letzte Aktualisierung für die Umstellung auf den Euro. Der Z1-Zähler stand auf 4; die Tagessummen standen auf null; als aktuelles Datum wies die Kasse den 14.02.2018 aus. Es waren sechs Bediener, 90 Tische und 2 541 Artikel angelegt. Die Vornahme von Storni war für alle Bediener erlaubt. Eingestellt war die Ausgabe der Kurzversion des Z1-Berichts (Gesamtsumme aller Warengruppen, Finanzweg, Umsatzsteuer, Transaktionszähler). Im Kassenspeicher befanden sich keine Programmierprotokolle.
- 11** S konnte einen --von ihm als "Geheimerbericht" bezeichneten-- Ausdruck erzeugen, der unter anderem einen seit der letzten Werkseinstellung (dem Laden des Demoprogramms) erzeugten Grandtotal-Speicher (GT1-Speicher) über 3.100.835,79 auswies. Während in dem schriftlichen Gutachten die Summe noch mit der Währungsangabe "€" versehen ist, hat S in der späteren Anhörung in der mündlichen Verhandlung vor dem FG ausgeführt, dass es sich um "Währungseinheiten" gehandelt habe. Sollte die Kasse schon zu DM-Zeiten benutzt worden sein, seien DM- und €-Beträge im GT1-Speicher unterschiedslos aufsummiert worden. Ferner heißt es im Gutachten, der GT1-Speicher sei nicht mit dem üblichen Löschbefehl löschtbar. Alle anderen im "Geheimerbericht" enthaltenen Daten seien erst nach der letzten Gesamtlöschung entstanden, deren Datum aber von der Kasse nicht korrekt dokumentiert werde und daher von ihm nicht angegeben werden könne. In der mündlichen Verhandlung vor dem FG führte S dazu aus, (nur) bei einer Gesamtlöschung der Kasse (Rückversetzung in den Werkszustand) werde auch der GT1-Speicher auf null gestellt. Ob und wann dies bei der vorliegenden Kasse geschehen sei, sei allerdings nicht feststellbar. Darüber hinaus halte er den GT1-Speicher nicht für manipulierbar.
- 12** Weiter erklärte S, wenn ein Z1-Bericht (Tagesendsummenbon) abgerufen werde, werde der Z1-Zähler um eins erhöht; die Tages-, Warengruppen- und Finanzwegspeicher würden auf null gestellt. Die Berichtsteile "Warengruppen", "Bedienerumsätze" und "Kassensoll" könnten separat gelöscht werden, ohne dass der Z1-Zähler erhöht werde. Andere Speicher, unter anderem der Finanzwegspeicher, der die Zahlungen erfasse, könnten

hingegen nur als Teil des Z1-Berichts mit Erhöhung des Z1-Zählers gelöscht werden. Bei einem normalen Betrieb der Kasse sei ausgeschlossen, dass --wie hier vom FG für den 06.10.2015 und 03.12.2015 angeführt, wobei die entsprechenden Ausdrucke ihm nicht vorgelegt worden seien-- zwei verschiedene Z1-Berichte dieselbe laufende Nummer aufwiesen. Zwar sei in der Elektronik nichts unmöglich; ein Fehler, der ausschließlich den Z1-Zähler beeinflusse, sei allerdings eher unwahrscheinlich. Ohne Vorlage der bezeichneten Ausdrucke sowie derjenigen des jeweiligen Vor- und Folgetages seien keine näheren Angaben zu den identischen Z1-Nummern möglich.

- 13** Der Z1-Zähler könne auf zwei Wegen verändert (manipuliert) werden, wobei beide Möglichkeiten jedoch nur für den Kassenaufsteller --nicht auch für den Endkunden-- vorgesehen seien. Zum einen könne ein Code an der Kasse eingegeben werden, der nicht im Kassenshandbuch für den Endkunden enthalten sei und auch nicht weitergegeben werden dürfe. Zum anderen sehe die Händlerversion der Kassenprogrammiersoftware "Butler" --anders als die Endkundenversion-- die Möglichkeit einer Änderung des Z1-Zählers vor. Diese Händlerversion sei ursprünglich durch einen eigenen "Hardware-Dongle" (ein physischer Kopierschutzstecker, der während des Betriebs im Gerät verbleiben muss) geschützt gewesen; ab circa 2008 sei die Händlerversion für Rechner mit dem Betriebssystem Windows XP allerdings auch ohne Dongle angeboten worden.
- 14** Die Kasse ermögliche die Einrichtung von Trainingsbedienern, was hier aber, soweit den noch abrufbaren Einstellungen zu entnehmen, nicht geschehen sei. Die hierüber eingegebenen Umsätze würden nicht im Tagesabschlussbericht erfasst. Auch manuelle Rechnungen (Proforma-Rechnungen) würden nicht im Umsatz erfasst. Die Ausgabe von Storni könne im Tagesabschlussbericht unterdrückt werden; eine Unterdrückung im Bedienerbericht sowie die separate Löschung von Storni vor dem Tagesabschluss sei hingegen nicht möglich. Die in der Kasse gespeicherten Werte für das Datum und die Uhrzeit seien auf einfache Weise änderbar.
- 15** Mit dem Befehl "Z2-89-X-9999-00/T5" würden sämtliche in der Kasse gespeicherten Umsätze gelöscht, jedoch nicht der Inhalt des GT1-Speichers. Auch die Einstellungen der Kasse blieben unverändert. Dieser Befehl sei nicht in der Kassenanleitung für den Endkunden dokumentiert worden. Er sei den Kassenaufstellern bekannt gewesen, die ihn allerdings nicht hätten weitergeben dürfen.
- 16** Die Kasse könne sowohl über ein PC-Programm als auch manuell durch Direkteingaben umprogrammiert werden. In beiden Fällen sei es üblich, einen "Dump" (Sichtbarmachen eines Speicherauszugs) der Kassendaten auszudrucken. Beim Programmieren über den PC würden die Urprogrammierungen automatisch auf dem PC gespeichert. Aus der Kasse selbst seien vorgenommene Veränderungen der Einstellungen nicht erkennbar.
- 17** Im Anschluss an die Vorlage des Gutachtens trug der Kläger vor, die im --ihm bisher nicht bekannten-- GT1-Speicher enthaltene Zahl von 3.100.835,79 Währungseinheiten entspreche genau den von ihm seit 1999 erklärten Erlösen zuzüglich der Erlöse des Voreigentümers der Kasse. Auch entspreche die am 06.10.2015 erreichte Zahl von 5 725 Z1-Bons exakt der Zahl der Öffnungstage seines Restaurants seit 1999 sowie der Öffnungstage des Voreigentümers. Er habe die Kasse nicht manipuliert; auch Löschbefehle habe er vor dem am 06.10.2015 aufgetretenen Defekt der Kasse niemals eingegeben.
- 18** In der mündlichen Verhandlung vor dem FG erläuterte S sein Gutachten weiter: Der GT1-Speicher werde normalerweise auf dem täglichen Z1-Bon ausgedruckt. Hier sei die Kasse über die "flags" aber so eingestellt gewesen, dass dieser Ausdruck unterdrückt gewesen sei. Dies sei für ihn nicht neu und er sehe es auch nicht als Manipulation an. Der von ihm im schriftlichen Gutachten als "Geheimericht" bezeichnete Spezialbericht könne nur vom Kassenshersteller abgerufen werden; der dafür erforderliche Code sei selbst den Kassenaufstellern (Kassenhändlern) nicht bekannt. Die Möglichkeit zur Erzeugung nicht in den Tagesumsatz eingehender manueller beziehungsweise Proforma-Rechnungen diene der Ausstellung von Bewirtungsbelegen. Die freie Beeinflussbarkeit der laufenden Nummer des Z1-Zählers solle dem Kassenshandel die Möglichkeit verschaffen, nach einer Reparatur der Kasse wieder deren ursprünglichen Zählerstand einzustellen. Abweichend von seinem schriftlichen Gutachten erklärte S nun, der Löschbefehl "Z2-89-X-9999-00/T5" sei bis etwa zum Jahr 1994 in der Kassenanleitung für den Endverbraucher dokumentiert gewesen.
- 19** Das FG gab der Klage nur zu einem kleinen Teil statt und wies sie im Übrigen ab. Zur Herleitung der Schätzungsbefugnis dem Grunde nach führte es die folgenden Punkte an:

- Zwar gebe es keinen Nachweis dafür, dass der Kläger die Kasse manipuliert habe. Es stehe aber objektiv fest, dass an der Kasse Umprogrammierungen vorgenommen worden seien. So seien der Ausdruck des GT-Speichers und des Journals unterdrückt und die Erstellung von (manuellen) Proforma-Rechnungen möglich gewesen. Damit sei die Kasse nicht ordnungsgemäß. Insbesondere sei ohne ein Journal nicht sichergestellt, dass sämtliche Betriebseinnahmen der Besteuerung zugrunde gelegt worden seien.
- Die vom Kläger verwendete Kasse sei objektiv manipulierbar. Einzelne Berichtsteile seien ohne Auswirkungen auf den Z1-Zähler separat löscherbar. Der Z1-Zähler sei durch Eingabe eines Codes beliebig veränderbar, ohne dass dies dokumentiert werde. Deshalb böten auch die lückenlos vorgelegten Z1-Bons keine Gewähr für die Vollständigkeit der Erfassung der Einnahmen.
- Das Fehlen der Protokolle nachträglicher Programmänderungen stelle einen gravierenden formellen Mangel dar. Solche Programmänderungen müsse es gegeben haben, da der Kläger die Kasse bereits 1999 erworben habe, die verwendete Firmware aber aus dem Jahr 2001 stamme.
- Ein materieller Fehler der Kassenführung liege zudem darin, dass nach dem eigenen Vortrag des Klägers in den Jahren 2012 und 2013 bei Verwendung der Gutscheine vom Typ 2 zwar die Auszahlungen an den Kläger als Umsatz, aber keine weiteren Restaurantumsätze erfasst worden seien.
- Der Kläger habe den Getränkeeinkauf bei C nicht in seiner Gewinnermittlung erfasst. Die Einlassung des Klägers, C habe Abdeckrechnungen für Schwarzeinkäufe Dritter erstellt, sei eine Schutzbehauptung. Der gleichzeitige erhebliche Rückgang der aufgezeichneten Getränkeumsätze sei als Anhaltspunkt für eine Doppelverkürzung zu werten.
- Hinsichtlich der Lieferdienstumsätze hätten die Einzeldaten zu den Bestellungen dokumentiert werden müssen. Eine Überprüfung der Vollständigkeit der Einnahmenerfassung sei nicht mehr möglich.

**20** Hinsichtlich der Höhe der Schätzung folgte das FG nicht dem FA, sondern nahm --unter Beibehaltung der vom FA gewählten Methodik, einen festen durchschnittlichen Tagesumsatz als Schätzungsgrundlage heranzuziehen-- eine eigene Schätzung vor. Die Restaurantinnahmen ermittelte es, indem es für die vom Kläger angegebenen jährlichen Öffnungstage einen durchschnittlichen Umsatz pro Gast (anhand der Speisekarte des Klägers sowie vom Kläger für das Jahr 2017 angegebener Durchschnittsumsätze unter stärkerer Berücksichtigung angenommenen Gutscheineinsatzes) und eine durchschnittliche Gästezahl pro Öffnungstag (auf der Grundlage von Angaben des Klägers für das Jahr 2017) schätzte und so zu Tagesumsätzen von 312,50 € (2011), 315 € (2012), 330 € (2013) und 360 € (2014) kam. Andere Schätzungsmethoden, namentlich der Zeitreihenvergleich, seien aufgrund der Besonderheiten des Streitfalls nicht anwendbar.

**21** Den Sicherheitszuschlag für die Außer-Haus-Umsätze reduzierte das FG auf 5 % der erklärten Einnahmen. Die pauschal hinzugeschätzten Betriebsausgaben für unterstellte Schwarzeinkäufe von Waren ließ das FG unverändert.

**22** Insgesamt ergibt sich das folgende Zahlenwerk (auf volle Euro gerundet):

Jahr	2011	2012	2013	2014
erklärte Einnahmen Restaurant brutto	23.589 €	29.122 €	36.206 €	65.259 €
Hinzuschätzung FA Restaurant brutto	83.300 €	83.300 €	95.200 €	83.300 €
Hinzuschätzung FG Restaurant brutto	68.500 €	66.900 €	66.000 €	46.300 €
erklärte Einnahmen Lieferdienst netto	133.505 €	153.798 €	165.406 €	203.428 €
Hinzuschätzung FA Lieferdienst netto	13.000 €	15.000 €	16.000 €	20.000 €
Hinzuschätzung FG Lieferdienst netto	6.500 €	7.500 €	8.000 €	10.000 €
nicht aufgezeichneter Wareneinkauf bei C	0 €	1.123 €	126 €	221 €

pauschale Erhöhungen des Wareneinkaufs      3.000 €      5.000 €      1.000 €      8.000 €

- 23** Der Senat hat in seinem Beschluss über die Zulassung der Revision eine offenbare Unrichtigkeit im Tenor des finanzgerichtlichen Urteils berichtigt.
- 24** Mit seiner Revision wiederholt und vertieft der Kläger sein Vorbringen aus den vorangegangenen Verfahrensabschnitten und setzt sich nochmals mit den Ausführungen des Sachverständigen auseinander. Außerdem erhebt er Verfahrensrügen.
- 25** Der Kläger beantragt sinngemäß,  
das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 17.05.2018 --diese nur, soweit sie für die Streitjahre 2012 und 2014 ergangen ist-- aufzuheben und die Bescheide über Einkommensteuer, Umsatzsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2012 und 2014 vom 29.06.2017 sowie für 2011 und 2013 vom 05.06.2020 dahingehend zu ändern, dass die Hinzuschätzungen zu den Restaurant- und Lieferdienstertlösen entfallen und im Jahr 2011 der Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug aus einer Rechnung der Fa. X über 9.748,48 € gewährt wird.
- 26** Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 27** Es hält das vorinstanzliche Urteil für zutreffend.

## Entscheidungsgründe

II.

- 28** Die Revision ist mangels formeller Beschwer unzulässig, soweit der vom Kläger gestellte Revisionsantrag über seinen im Klageverfahren gestellten Antrag hinausgeht. Dies ist hinsichtlich des für das Jahr 2011 geltend gemachten Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzugs aus einer Rechnung der Fa. X der Fall.
- 29** Wie auch vom FA in der Revisionserwiderung dargelegt, hat das FG sowohl schriftlich im vorbereitenden Verfahren (Schreiben vom 24.03.2021) als auch nochmals in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Kläger diese Rechnung bereits im --hier nicht streitbefangenen-- Jahr 2010 bezahlt hatte, sie daher nach § 4 Abs. 3 i.V.m. § 11 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) keine Betriebsausgabe des Streitjahrs 2011 sein kann und im Jahr 2011 auch kein Vorsteuerabzug eröffnet ist. Daraufhin hat der Kläger ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung vor dem FG erklärt, er mache diesen Betrag nicht mehr für das Jahr 2011 geltend, und seinen Klageantrag entsprechend formuliert. Das FG hat demgemäß hierüber nicht entschieden und aufgrund der Antragstellung auch nicht entscheiden dürfen. Im Revisionsverfahren kann der Antrag im Vergleich zum Klageantrag aber nicht mehr erweitert werden (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.12.2009 - IV R 48/07, BFHE 228, 408, BStBl II 2010, 799, Rz 27).

III.

- 30** Soweit die Revision zulässig ist, ist sie auch begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 31** Nur im Ergebnis zu Recht hat das FG in Bezug auf die Restaurantumsätze eine Schätzungsbefugnis dem Grunde nach bejaht; ein Teil der von ihm angenommenen Mängel der Aufzeichnungen des Klägers liegt allerdings nicht vor oder ist vom FG zu stark gewichtet worden (dazu unten 1.). Auf einige wesentliche Einwendungen des Klägers, denen das FG hätte nachgehen müssen, ist es nicht eingegangen (unten 2.). Dies alles bewirkt, dass die tatrichterlichen Feststellungen und Würdigungen derzeit insgesamt keine Grundlage für die vom FG angenommene Befugnis zu einer Vollschätzung bieten (unten 3.).
- 32** 1. Das FG hat zwar im Ergebnis zu Recht erkannt, dass es nach den hierfür geltenden Rechtsgrundlagen (dazu unten a) dem Grunde nach zur Schätzung befugt war. Nicht alle der von ihm angenommenen formellen (unten b) und materiellen (unten c) Mängel der Aufzeichnungen des Klägers sind allerdings tatsächlich gegeben; soweit die Mängel tatsächlich vorliegen, ist ihnen vom FG teilweise ein zu starkes Gewicht beigemessen worden.

- 33** a) Soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie sie zu schätzen (§ 162 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO--); dies gilt gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO auch für das Gericht.
- 34** aa) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann, wenn die Aufzeichnungen nach § 158 Abs. 2 AO --in den Streitjahren: § 158 AO-- nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden oder wenn tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben zu steuerpflichtigen Einnahmen bestehen (§ 162 Abs. 2 Satz 2 AO). Nach § 158 AO in der in den Streitjahren geltenden Fassung sind die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass ist, ihre *sachliche* Richtigkeit zu beanstanden.
- 35** Formelle Mängel berechtigen nach ständiger Rechtsprechung nur insoweit zur Schätzung, als sie Anlass geben, die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses der Gewinnermittlung anzuzweifeln (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 1/18, BFH/NV 2022, 305, Rz 43, m.w.N.).
- 36** bb) Da bei der Schätzung alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind (§ 162 Abs. 1 Satz 2 AO), darf der Tatrichter sich zur Begründung einer Schätzungsbefugnis dem Grunde und der Höhe nach nicht mit der bloßen Benennung formeller oder materieller Mängel begnügen, sondern muss sie auch nach dem Maß ihrer Bedeutung für den konkreten Einzelfall gewichten. Nur durch angemessene Gewichtung des Mangels kann beurteilt werden, inwieweit nach den Umständen des Einzelfalls Anlass ist, die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen zu beanstanden. Die Schwere des Mangels ist deshalb von entscheidender Bedeutung für Art und Höhe der Schätzung.
- 37** b) Die Aufzeichnungen des Klägers entsprechen nicht in allen Punkten den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO und weisen daher formelle Mängel auf. Diese Mängel liegen allerdings weder in dem vom FG angenommenen Umfang vor noch kommt ihnen das vom FG angenommene Gewicht zu.
- 38** aa) Dies gilt zunächst für die Manipulierbarkeit der vom Kläger verwendeten elektronischen Registrierkasse eines sehr einfachen Typs. Zwar hat das FG in revisionsrechtlich bindender Weise festgestellt, dass diese Kasse objektiv manipulierbar war (dazu unten (1)). Damit entsprach die Kasse nicht den Anforderungen des § 145 Abs. 2 AO (unten (2)). Darin ist grundsätzlich ein formeller Mangel von hohem Gewicht zu sehen (unten (3)). Das Gewicht dieses Mangels kann jedoch im Einzelfall reduziert sein, wozu im Streitfall das FG allerdings weitere Feststellungen zu treffen hätte (unten (4)). Darüber hinaus ist es sogar denkbar, dass der in der Verwendung einer objektiv manipulierbaren Kasse liegende Mangel unter bestimmten Voraussetzungen gar nicht zur Begründung einer Schätzungsbefugnis herangezogen werden kann; diese Voraussetzungen sind im Streitfall allerdings nicht erfüllt (unten (5)).
- 39** (1) Zu Recht ist das FG zu der Einschätzung gelangt, dass die vom Kläger verwendete Registrierkasse objektiv manipulierbar war. Das FG hat dies in revisionsrechtlich bindender Weise aus den Angaben des Sachverständigen gefolgert. Danach konnte der Stand des Z1-Zählers beliebig verändert werden, ohne dass eine solche Änderung --in einer ihrerseits unveränderlichen Weise-- protokolliert wurde.
- 40** (2) Die Unzulässigkeit solcher undokumentierter Änderungsmöglichkeiten folgt zwar nicht schon aus der --vom FG hierfür herangezogenen-- Regelung des § 146 Abs. 4 Satz 1 AO, wonach eine Buchung oder Aufzeichnung nicht in einer Weise verändert werden darf, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Denn "Aufzeichnung" in diesem Sinne ist nur der bereits ausgedruckte Z1-Bon; dieser wird aber durch eine spätere Änderung des Z1-Zählers der Kasse nicht verändert. Der in der elektronischen Kasse gespeicherte Z1-Zähler, dessen Inhalt sich bestimmungsgemäß laufend verändert, ist hingegen noch keine "Aufzeichnung".
- 41** Allerdings lässt sich der in § 145 Abs. 2 AO getroffenen Regelung entnehmen, dass die im Streitfall gegebene undokumentierte Änderungsmöglichkeit des Standes des Z1-Zählers steuerrechtlich unzulässig ist. Nach dieser Vorschrift sind Aufzeichnungen so vorzunehmen, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird. Die lückenlose Abfolge öffnungstäglicher durchnummerierter Z1-Bons stellt eine wesentliche Anforderung an den Inhalt der für die Besteuerung zu fordernden Aufzeichnungen dar. Wenn zur Erstellung dieser Z1-Bons jedoch ein Gerät genutzt wird, das beliebige undokumentierte Änderungen des Z1-Zählers ermöglicht, können die mit Hilfe dieses Geräts erstellten Z1-Bons nicht ihren --wesentlichen-- Zweck für die Besteuerung erfüllen, weil trotz äußerlich fortlaufender Durchnummerierung keine sichere Gewähr ihrer tatsächlichen Lückenlosigkeit mehr besteht.

- 42 (3) Grundsätzlich stellt die Verwendung eines objektiv manipulierbaren Kassensystems einen --zunächst allerdings nur formellen-- Mangel von hohem Gewicht dar, da in diesen Fällen schon systembedingt keine Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenaufzeichnung gegeben ist.
- 43 (4) Das im Regelfall hohe Gewicht dieses Mangels kann unter besonderen Umständen reduziert sein, wozu im Streitfall das FG allerdings weitere Feststellungen zu treffen hätte.
- 44 (a) Der Streitfall ist durch die Besonderheit gekennzeichnet, dass die Software der vom Kläger verwendeten Kasse bereits in den Jahren 1987 und 1988 geschrieben und die Kasse nach 2002 nicht mehr in Deutschland vertrieben worden ist. Der Einsatz derart einfacher Kassenmodelle wie im Streitfall ist spätestens mit dem Inkrafttreten des § 146a AO am 01.01.2020 unzulässig geworden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung durften derartige Systeme sogar nur längstens bis zum 31.12.2016 eingesetzt werden (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 26.11.2010, BStBl I 2010, 1342), so dass sie in der Praxis spätestens seit diesem Datum nicht mehr in nennenswertem Umfang genutzt worden sein dürften. Die Schlussfolgerung, dass dieses in den Betrieben seit über 20 Jahren eingesetzte Kassenmodell objektiv manipulierbar ist, ist ersichtlich erst im Laufe der Zeit gewachsen. Wenn die Finanzverwaltung selbst die Nutzung derartiger Kassen bis zum Jahr 2016 und damit über den streitigen Zeitraum hinaus akzeptiert hat, mussten die Steuerpflichtigen nicht unbedingt davon ausgehen, dass sie mit der Nutzung gegen zwingende Vorschriften der Abgabenordnung verstoßen und allein damit einen Anlass zur Schätzung geben würden.
- 45 (b) Auch bei der Vornahme von Schätzungen ist der --das gesamte öffentliche Recht durchziehende-- Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten (vgl. ausführlich Senatsurteil vom 25.03.2015 - X R 20/13, BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743, Rz 60). Auch die Gewichtung der festgestellten Mängel und die daran anknüpfende Frage nach dem zulässigen Schätzungsumfang, namentlich, ob die festgestellten Mängel insbesondere den gravierenden Eingriff einer Vollschätzung --unter vollständiger Verwerfung der Gewinnermittlung des Steuerpflichtigen-- rechtfertigen, ist ein Ausfluss des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes. Hinzu kommen im Streitfall Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes.
- 46 Der Senat hat bereits entschieden, dass auch in Fällen, in denen feststeht, dass es systembedingt keine Vollständigkeitsgewähr in Bezug auf die Einnahmenerfassung geben kann, nicht stets eine Befugnis zur Vollschätzung besteht (Senatsbeschluss vom 12.07.2017 - X B 16/17, BFHE 257, 523, Rz 86 ff., betreffend Kombination aus der zulässigen Verwendung einer offenen Ladenkasse und den geringeren gesetzlichen Anforderungen an die Aufzeichnungen bei der --dort ebenfalls zulässigen-- Wahl der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung). Mit dem dortigen Fall ist der vorliegende zwar nicht direkt vergleichbar, da die hier eingesetzte Kasse vom Kläger aufgrund ihrer Manipulierbarkeit objektiv nicht hätte genutzt werden dürfen. Das FG wird indes bei der Gewichtung dieses Mangels den bereits aufgezeigten Gesichtspunkt zu berücksichtigen haben, dass die Finanzverwaltung die Verwendung einer solchen Kasse zunächst nicht beanstandet hatte und das Bewusstsein für die Schwachstellen solcher Kassen erst im Laufe der Zeit und über den Streitzeitraum hinweg entstanden sein dürfte.
- 47 (c) Wenn eine Kasse zwar objektiv manipulierbar ist, diese Manipulationsmöglichkeit aber niemandem bekannt ist, wäre das Gewicht eines solchen formellen Mangels als geringfügig anzusehen. Gleiches würde gelten, wenn im konkreten Einzelfall nachgewiesen werden könnte --was in der Praxis aber kaum einmal möglich sein dürfte--, dass der Steuerpflichtige, der eine solche Kasse eingesetzt hat, keine Kenntnis von der Manipulationsmöglichkeit hatte.
- 48 Der Streitfall ist dadurch gekennzeichnet, dass die Kasse objektiv manipulierbar war und dies auch einem bestimmten Personenkreis --zumindest dem Kassenhersteller und den Kassenhändlern und -reparateuren-- bekannt gewesen ist, aber weder festgestellt noch ausgeschlossen werden kann, dass auch der Kläger von der Möglichkeit undokumentierter Änderungen des Standes des Z1-Zählers Kenntnis hatte.
- 49 In einem solchen Fall hält es der Senat in Anwendung des Verhältnismäßigkeits- und Vertrauensschutzgrundsatzes für geboten, beim kumulativen Vorliegen der folgenden Voraussetzungen (Hilfstatsachen) das --in Bezug auf die Begründung einer Schätzungsbefugnis dem Grunde nach sowie die Vornahme der Schätzung der Höhe nach im Regelfall hohe-- Gewicht des in einer objektiven Manipulierbarkeit der eingesetzten Kasse liegenden formellen Mangels angemessen zu reduzieren:
- Der Kassenhersteller hat während des Vertriebszeitraums der Kasse ein Kassenmodell in Verkehr bringen wollen, das nach allgemeiner Vorstellung den damaligen steuerrechtlichen Anforderungen genügt;



- die Finanzverwaltung hat die Nutzung dieses Kassenmodells bisher nicht beanstandet;
- das Kassenmodell hat in der betrieblichen Praxis eine nennenswerte Verbreitung erfahren;
- eine tatsächliche Nutzung der objektiv gegebenen Manipulationsmöglichkeit durch den Steuerpflichtigen im konkreten Einzelfall ist nicht nachgewiesen, und nach den Umständen spricht auch eine weit überwiegende Wahrscheinlichkeit gegen eine solche Manipulation.

- 50** Auch wenn die Rechtsprechung einen in der Vergangenheit verwirklichten Sachverhalt notwendigerweise rückblickend beurteilt und daher auch tatsächliche und rechtliche Erkenntnisse heranziehen kann und muss, die sich erst nach der Verwirklichung des Sachverhalts ergeben haben, können doch der anzuwendenden Rechtsnorm Einschränkungen für die Ex-post-Betrachtung innewohnen. Zu den Umständen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (§ 162 Abs. 1 Satz 2 AO), gehören auch die allgemeine Aufzeichnungspraxis sowie der Wissensstand des Steuerpflichtigen in dem Zeitpunkt, in dem es zu der formellen Mangelhaftigkeit der Buchführung gekommen ist. Insoweit gebieten es die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes, jedenfalls bei der Gewichtung eines --rückblickend objektiv feststehenden-- formellen Mangels zu berücksichtigen, ob dieser im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhalts vom Steuerpflichtigen überhaupt erkannt worden war beziehungsweise hätte erkannt werden können. Es wäre unverhältnismäßig, wenn die Gewinnermittlung aller Steuerpflichtigen, die ein solches --seinerzeit möglicherweise weit verbreitetes-- Kassenmodell eingesetzt haben, allein deshalb verworfen würde, weil sich mehrere Jahrzehnte nach dem Entwicklungs- und Vertriebszeitraum dieses Kassenmodells herausstellt, dass es objektiv manipulierbar gewesen ist.
- 51** (d) Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, wird das FG im zweiten Rechtsgang feststellen und die dafür bestehenden Indizien prüfen müssen. Aus der --vom FG ausführlich protokollierten-- Vernehmung des Programmierers der Kassensoftware als Sachverständigen haben sich keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass er beziehungsweise der Kassenhersteller eine Kasse hat in Verkehr bringen wollen, die den damaligen steuerrechtlichen Anforderungen nicht genügt. Vielmehr hat er die von ihm vorgesehene Möglichkeit zur Neueinstellung des Z1-Zählers nachvollziehbar damit erklärt, dass diese Funktion aus seiner Sicht für die unveränderte Wiederaufnahme des Kassenbetriebs nach der Durchführung von Reparaturarbeiten erforderlich gewesen sei. Die Schlussfolgerung, dass dies den Anforderungen des § 145 Abs. 2 AO objektiv nicht entspricht, wurde möglicherweise zur damaligen Zeit noch nicht gezogen. Soweit bisher ersichtlich, hat die Finanzverwaltung die Nutzung dieses Kassenmodells noch für den Streitzeitraum weder allgemein noch --trotz Durchführung früherer Außenprüfungen-- konkret beim Kläger beanstandet. Auch hat das FG ausdrücklich festgestellt, dass kein Nachweis für eine tatsächliche Manipulation der Kasse durch den Kläger vorliegt.
- 52** (5) Darüber hinaus begründet selbst die Verwendung einer objektiv manipulierbaren Kasse unter engen Voraussetzungen gar keine Schätzungsbefugnis (vgl. zu dieser Möglichkeit bei Registrierkassen einfacher Bauart bereits Senatsbeschlüsse vom 11.01.2017 - X B 104/16, BFH/NV 2017, 561, Rz 37 und vom 23.02.2018 - X B 65/17, BFH/NV 2018, 517, Rz 35). Dies wäre vor allem dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige in überobligatorischer Weise sonstige Aufzeichnungen führt, die eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung bieten. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall allerdings nicht erfüllt.
- 53** Im Streitfall wäre beispielsweise der tägliche Ausdruck des Standes des GT1-Speichers auf den Z1-Bons geeignet gewesen, trotz der objektiven Manipulierbarkeit der Kasse auf andere Weise eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung zu bieten. Denn wenn in lückenlos vorliegenden Z1-Bons nicht nur der Z1-Zähler und die Summe der Tageseinnahmen ausgedruckt ist --dies allein bietet bei der hier eingesetzten Kasse keine absolute Gewähr für die Vollständigkeit der Einnahmenerfassung--, sondern zusätzlich auch der GT1-Speicher, der nach den Ausführungen des Sachverständigen nicht manipulierbar war, und die Differenz des GT1-Speichers zum Stand des jeweiligen Vortages exakt der Summe der im Z1-Bon angegebenen Tageseinnahmen entspricht, dann bestünde kein vernünftiger Zweifel mehr an der Vollständigkeit der Erklärung jedenfalls derjenigen Einnahmen, die mit der Kasse erfasst wurden.
- 54** Zwar ist der unterbliebene Ausdruck des GT1-Speichers in den Z1-Bons dem Kläger nach Auffassung des Senats nicht als zusätzlicher formeller Mangel vorzuhalten, da dies nicht zu den Mindestanforderungen an die Ordnungsmäßigkeit eines Z1-Bons gehört (vgl. Brenner in Hruschka/Peters/von Freeden, Steuerliche Betriebsprüfung, 2022, Rz 5.104, wo dies nicht als Anforderung an einen Tagesendsummenbon erwähnt wird). Der Kläger hätte allerdings durch den überobligatorischen Ausdruck des GT1-Speichers in seinen Z1-Bons die

Möglichkeit gehabt, den in der objektiven Manipulierbarkeit des Z1-Zählers liegenden formellen Mangel seiner Aufzeichnungen gewissermaßen auszugleichen. Hiervon hat er indes keinen Gebrauch gemacht.

- 55** bb) Soweit das FG eine weitere Manipulationsmöglichkeit darin gesehen hat, dass einzelne Berichtsteile (der Sachverständige hat hier Warengruppenberichte, Bedienerumsätze und Kassensollberichte genannt) in Z-Stellung separat gelöscht werden können, ohne dass dies Auswirkungen auf den Z1-Zähler hat, ist dies für den Senat jedenfalls ohne nähere Erläuterungen nicht nachvollziehbar.
- 56** Zwar ist das Revisionsgericht in Schätzungsfällen auf die Überprüfung von Rechtsfehlern beschränkt. Allerdings muss es die Schätzung nachvollziehen können, um zu überprüfen, ob das FG bei der Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung von sachfremden Erwägungen ausgegangen ist. Das Tatsachengericht hat darzulegen, wie und dass es seine Überzeugung in rechtlich zulässiger und einwandfreier Weise gewonnen hat (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 1/18, BFH/NV 2022, 305, Rz 48, m.w.N.). Hieran fehlt es derzeit in Bezug auf die in diesem Zusammenhang vom FG angenommene Manipulationsmöglichkeit.
- 57** Maßgeblich für die lückenlose Zusammenstellung der Erlöse der einzelnen Betriebstage sind nicht Warengruppen- oder Bedienerberichte, sondern die Tagesendsummenbons. Gerade der Umstand, dass die separate Löschung von Berichtsteilen den Z1-Zähler nicht berührt, gewährleistet deshalb die korrekte Erfassung der Einnahmen. Hätte --wie es sich das FG offenbar vorstellt-- die Löschung eines Kellnerberichts zur Folge, dass der Z1-Zähler verändert würde, träte deshalb genau das Gegenteil des vom FG Erstrebt ein: Ohne Löschung des Inhalts des Z1-Speichers würde der Z1-Zähler verändert. Dies wäre nicht zulässig und würde den --für die Überprüfbarkeit der Vollständigkeit der Einnahmenerfassung entscheidenden-- Tagesendsummenbons ihre Ordnungsmäßigkeit nehmen. Ohne nähere Erläuterungen des FG ist daher der Umstand, dass die Löschung der genannten Berichte keine Auswirkung auf den Z1-Zähler hatte, nicht als objektive Manipulationsmöglichkeit anzusehen.
- 58** cc) Als weiteren formellen Mangel von erheblicher Bedeutung hat das FG angeführt, dass der Kläger keine Protokolle über Umprogrammierungen der Kasse vorgelegt habe, obwohl solche Umprogrammierungen nach der Überzeugung der Vorinstanz stattgefunden haben müssten. Diese Ausführungen sind nicht frei von Rechtsfehlern.
- 59** (1) Zum einen hat das FG die Auffassung vertreten, der im Zeitpunkt der Umsatzsteuer-Nachschaufung und der späteren Außenprüfung vorgefundene Zustand der Einstellungen der Kasse (kein Ausdruck des GT-Speichers und des Journals; Möglichkeit zur Ausgabe von Proforma-Rechnungen) habe auf einer Umprogrammierung beruht. Der Kläger hat jedoch --ohne dass das FG sich damit auseinandergesetzt hätte-- vorgetragen, diese Einstellungen seien bereits vorhanden gewesen, als er die Kasse in Betrieb genommen habe. Sollte es sich so verhalten, würde es sich nicht um eine Umprogrammierung handeln, sondern allenfalls um eine Erstprogrammierung der Einstellungen durch den Kassenhändler beim Verkauf der Kasse an den Steuerpflichtigen. Zwar stellt auch eine solche Erstprogrammierung eine dokumentations- und aufbewahrungspflichtige Organisationsunterlage im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO dar. Für den Fall, dass bisher keine Änderung der Programmierung vorgenommen worden ist, kann die --dann unverändert fortbestehende-- Erstprogrammierung der Einstellungen aber auch durch einen nachträglichen Speicherauszug ("Dump") nachgewiesen werden. Ein solcher Speicherauszug ist während der Umsatzsteuer-Nachschaufung erstellt worden. Eine vorherige Umprogrammierung ist bei einer solchen Sachlage zwar nicht ausgeschlossen, aber auch nicht belegt. Da das FG die Möglichkeit, dass es sich noch um die Erstprogrammierung gehandelt haben könnte, nicht gesehen und das entsprechende Vorbringen des Klägers übergangen hat, wird es sich im zweiten Rechtsgang nochmals damit auseinandersetzen, gegebenenfalls statt dessen den in der fehlenden Aufbewahrung des Protokolls über die Erstprogrammierung liegenden Mangel gewichten müssen.
- 60** (2) Zum anderen hat das FG seine Überzeugung von der nachträglichen Vornahme undokumentierter Umprogrammierungen damit begründet, dass als Firmware der Kasse die Version vom 20.09.2001 verwendet worden sei, die erst nach dem --1999 erfolgten-- Erwerb der Kasse aufgespielt worden sein könne. Wie der Kläger jedoch bereits im Klageverfahren zutreffend vorgetragen hat, ist hinsichtlich der Dokumentationsanforderungen zu unterscheiden zwischen der Firmware der Kasse einerseits und den Einstellungen der Kasse andererseits. Die Firmware kann bei einer Kasse des hier verwendeten Typs durch den Nutzer der Kasse nicht verändert werden. Sie wird durch die Bedienungsanleitung dokumentiert, die im Streitfall vorgelegen hat. Die Einstellungen der Kasse können hingegen durch den Nutzer im laufenden Betrieb verändert werden und sind in diesem Zeitpunkt durch Erstellung entsprechender Protokolle über die vorgenommenen Einstellungen (in der Praxis der Finanzverwaltung und der Gerichte bisher als "Programmierprotokolle" bezeichnet) zu dokumentieren. Zwar stellt das Protokoll über das Aufspielen einer neuen Firmware einschließlich des Zeitpunkts für sich genommen auch eine dokumentations-

und aufbewahrungspflichtige Organisationsunterlage im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO dar. Einen Schluss auf eine damit einhergehende oder anschließend erfolgte Änderung der Einstellungen im oben genannten Sinne lässt das Aufspielen der neuen Firmware jedoch nur zu, wenn die Firmware diese Einstellungen zwingend auf einen bestimmten Ausgangszustand zurückversetzt und außerdem dieser Zustand nicht demjenigen entspricht, der dem Speicherauszug zu entnehmen ist. Hierzu hat das FG keine Feststellungen getroffen. Das ist gegebenenfalls nachzuholen, der in der fehlenden Protokollierung des Firmware-Updates liegende Mangel ist für sich zu gewichten.

- 61 dd) Das FG hat außerdem einen Schätzungsgrund darin gesehen, dass die Zahlungswege (Bar- oder Kartenzahlung) nicht in den Z1-Bons selbst angegeben waren, sondern der Kläger diese Angaben handschriftlich auf den täglichen Kassenabrechnungen notiert hat. Selbst wenn man darin einen formellen Mangel sehen wollte, wäre dieser im Rahmen der Gesamtwürdigung, die sowohl für die Begründung der Schätzungsbefugnis dem Grunde nach als auch für die Eingriffsintensität der Schätzung der Höhe nach vorzunehmen ist, im Streitfall nicht von wesentlichem Gewicht. Denn die Kartenzahlungen sind aufgrund der vorhandenen Kartenabrechnungen und Kontoauszüge jederzeit auch nachträglich überprüfbar und hier vom FA tatsächlich überprüft worden, ohne dass sich Anhaltspunkte für eine fehlerhafte Aufteilung der Zahlungswege ergeben hätten.
- 62 ee) Darüber hinaus hat das FG sich --entgegen dem im Verlauf des finanzgerichtlichen Verfahrens präzisierten Vorbringen des Klägers-- davon überzeugt gezeigt, dass der Kläger den Kassenspeicher täglich auf null gesetzt hatte. Diese Feststellung ist möglich und daher revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 63 Um hieraus allerdings eine (wesentliche) Schätzungsbefugnis abzuleiten, hätte das FG zusätzlich Feststellungen dazu treffen müssen, ob die vom Kläger verwendete Kasse, die lediglich über 128 KB Arbeitsspeicher verfügte, technisch überhaupt in der Lage gewesen wäre, die Einzeldaten eines längeren Zeitraums zu speichern (vgl. Brenner in Hruschka/Peters/von Freeden, Steuerliche Betriebsprüfung, 2022, Rz 5.68: bei derartigen, bis 2016 auch nach Auffassung der Finanzverwaltung in zulässiger Weise eingesetzten Altkassen Speicherung von Einzeldaten "in der Regel nur für wenige Tage"). Nur wenn dies festgestellt werden könnte, wäre das "rechtmäßige Alternativverhalten" des Klägers geeignet gewesen, dem FA die Auslesung der Kassendaten eines längeren, repräsentativen Zeitraums zu ermöglichen.
- 64 Etwas anderes würde allerdings gelten, wenn das FG festgestellt hätte, dass der nach seiner Tatsachenwürdigung vom Kläger verwendete Löschbefehl --ob das FG die Überzeugung gewonnen hatte, der Kläger habe den Befehl "89-X-2610" oder aber den Befehl "89-X-9999-T5" verwendet, wird aus den tatrichterlichen Feststellungen nicht deutlich, da auf Blatt 38 des Urteils beide Befehle erwähnt werden-- auch zur Folge gehabt hätte, dass der Inhalt des Z1-Speichers auf null gesetzt wird, ohne zugleich den Z1-Zähler zu erhöhen. Eine solche Feststellung lässt sich den --letztlich unklar bleibenden-- Formulierungen des FG auf Blatt 39 Mitte seines Urteils indes nicht mit hinreichender Eindeutigkeit entnehmen.
- 65 c) Auch in Bezug auf die Feststellung und Gewichtung von materiellen Mängeln weist die angefochtene Entscheidung Rechtsfehler auf.
- 66 aa) Das FG hat ausdrücklich festgestellt, dass kein Nachweis für eine tatsächliche Manipulation der Kasse durch den Kläger vorliegt.
- 67 bb) Als materiellen Mangel, der schon für sich genommen eine Schätzungsbefugnis begründen soll, hat das FG allerdings den Umstand angesehen, dass der Kläger in den Jahren 2012 und 2013 bei den Gutscheinen vom Typ 2 lediglich die ihm von den Gutscheinherausgebern tatsächlich auf sein Bankkonto überwiesenen Beträge --erhöht um die einbehaltenen und als Betriebsausgabe abgezogenen Provisionen-- als Erlöse erfasst hat, nicht aber den Nennbetrag des Gutscheins unter gegenläufigen Abzugs eines Rabatts.
- 68 (1) In Bezug auf diese Gutscheine hat das FG weder die Vertragsinhalte festgestellt, die für die Streitjahre im Verhältnis zwischen dem Kläger und den Gutscheinherausgebern galten, noch die Bedingungen, die im Verhältnis zwischen den Gutscheinherausgebern und den Restaurantgästen vereinbart waren. Dem Vorbringen des Klägers --das das FG im zweiten Rechtsgang, sofern es auf diesen Punkt überhaupt noch ankommen sollte, durch entsprechende tatsächliche Feststellungen zu unterlegen hätte-- lässt sich jedoch entnehmen, dass die Gutscheinherausgeber potenziellen Restaurantgästen anboten, einen beim Kläger einzulösenden Restaurantgutschein über Leistungen im Wert von beispielsweise 50 € für lediglich 25 € zu erwerben. Der Gast legte dem Kläger den Gutschein vor, erhielt Leistungen im (Speisekarten-)Wert von 50 € und übergab dem Kläger anstelle einer Bar- oder Kartenzahlung den Gutschein. Der Kläger reichte den Gutschein bei dessen Aussteller ein und erhielt einige Zeit später eine Überweisung auf sein Bankkonto in Höhe der Differenz zwischen den

versprochenen 25 € und einer vom Gutscheinaussteller einbehaltenen --recht hohen-- Provision. Der Kläger erfasste die 25 € als Erlös und zog die einbehaltene Provision als Betriebsausgabe ab.

- 69** (2) Ertragsteuerrechtlich hält der Senat die Auffassung des FG, der Kläger hätte den vollen Nominalbetrag des Gutscheins als Erlös, gegenläufig allerdings auch den Rabatt erfassen müssen, jedenfalls in den Fällen der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung für unzutreffend. Hier kommt es hinsichtlich des Zeitpunkts der Einnahmenerfassung auf den Zufluss an (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG). In diesen Fällen sind als Betriebseinnahmen die wirtschaftlich endgültig vereinnahmten Geldzugänge anzusetzen; maßgeblich ist insoweit, ob der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die jeweiligen Geldbeträge endgültig erlangt hat (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 16.03.2022 - I R 10/18, BFH/NV 2023, 24, Rz 11, mit zahlreichen weiteren Nachweisen).
- 70** In Bezug auf die Leistungen an einen Restaurantgast, der einen solchen Gutschein vorgelegt hat, hat der Kläger zu keinem Zeitpunkt die wirtschaftliche Verfügungsmacht an einem Geldbetrag erlangt, der den Betrag von 25 €, den der Kläger vom Aussteller des Gutscheins erhalten konnte, übersteigt. Insoweit ist auch kein Zufluss im Sinne des § 11 Abs. 1 EStG ersichtlich. Eine gesetzliche Grundlage für seine abweichende Auffassung hat das FG nicht angeführt. Da es sich bei solchen Gutscheinen weder um gesetzliche Zahlungsmittel noch um Wertpapiere handelt, sondern lediglich um Beweis-papiere über Forderungen (vgl. hierzu ausführlich Dienst/Scheibenpflug, JurPC Internet-Zeitschrift für Rechtsinformatik und Informationsrecht, 147/2012, stellt allein die Übergabe des Gutscheins ohnehin noch keinen Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) der entsprechenden Forderung dar, sondern erst die spätere tatsächliche Gutschrift auf dem Bankkonto des Klägers.
- 71** Soweit das FA in der Revisionserwiderung die Auffassung vertritt, die Handhabung des Klägers habe die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verletzt, ist darauf hinzuweisen, dass der Kläger seinen Gewinn in den Streitjahren --in zulässiger Weise-- eben nicht nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG in Verbindung mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt hat, sondern durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG i.V.m. § 11 EStG.
- 72** (3) Umsatzsteuerrechtlich hat das FG nicht genügend Feststellungen getroffen, um seine Auffassung revisionsrechtlich überprüfen zu können. Die für bestimmte Gutscheine geltenden Sonderregelungen in § 3 Abs. 13 bis 15 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) sind erstmals ab dem 01.01.2019 anzuwenden und daher in den Streitjahren noch nicht einschlägig. Ob das FA dem Kläger gestattet hatte, seinen Umsatz nach vereinnahmten Entgelten zu besteuern --die Voraussetzungen des hierfür maßgeblichen § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG hätten vorgelegen--, ist vom FG nicht festgestellt worden. Sollte es sich so verhalten, würden die Ausführungen unter (2) entsprechend gelten.
- 73** (4) Selbst wenn aber entsprechend der vom FG vertretenen Auffassung eine fiktive Einnahme beziehungsweise ein fiktiver Umsatz in Höhe des Gutschein-Nennbetrags --unter gleichzeitigem Abfluss eines Rabatts in Höhe der Differenz zu dem Auszahlungsbetrag, den der Kläger vom Gutscheinaussteller lediglich beanspruchen konnte-- als zugeflossen beziehungsweise erzielt gelten müsste, würde dies keine Schätzungsbefugnis begründen. Vielmehr würde es sich lediglich um einen technischen Fehler der Aufzeichnungen ohne Auswirkungen auf das Ergebnis der Gewinn- oder Umsatzermittlung handeln. Ein solcher Fehler wäre zwar zu korrigieren (durch betragsmäßig identische und sich daher gegenseitig aufhebende Erhöhungen sowohl der Erlöse als auch der gewährten Rabatte); aus ihm ergäbe sich aber --gerade im Gegensatz zur entscheidungstragend gewordenen Auffassung des FG-- kein Anlass, an der materiellen Richtigkeit der Aufzeichnungen im Übrigen zu zweifeln.
- 74** cc) Als weiteren materiellen Mangel erwähnt das FG die nicht aufgezeichneten Wareneinkäufe (Getränkeeinkäufe) bei C. Diese Würdigung findet sich zwar lediglich in demjenigen Abschnitt des angefochtenen Urteils, der sich mit der Schätzungsbefugnis in Bezug auf die Lieferdienstumsätze befasst. Es ist aber kein Grund ersichtlich, weshalb sich die hieraus abgeleitete Schätzungsbefugnis auf diesen Teilbereich der Betätigung des Klägers beschränken sollte, zumal nach Angabe des Klägers selbst im Restaurant der Anteil der Getränkeumsätze am Gesamtumsatz deutlich höher gewesen sein soll als im Lieferdienst.
- 75** (1) Das Vorhandensein dieser vom Kläger nicht erfassten Rechnungen --wobei das FG im zweiten Rechtsgang noch Feststellungen dazu treffen sollte, wo (beim Kläger oder bei C) das FA diese Rechnungen aufgefunden hat-- stellt ein starkes und vom FG in zulässiger Weise gewürdigtes Indiz für das Vorhandensein nicht erfasster Wareneinkäufe dar. Aus diesem Indiz durfte das FG dem Grunde nach in ebenfalls zulässiger Weise den Schluss auf eine "Doppelverkürzung" (Nichterfassung von Wareneinkäufen, um Schwarzeinnahmen verschleiern zu können) ziehen. Bei dieser Sachlage hätte es dem Kläger obliegen, seine --lediglich pauschal erhobene und nicht unter Beweis gestellte-- Behauptung zu substantiieren, die für die Ermöglichung von Schwarzeinkäufen bekannte C habe den

Namen des Klägers missbraucht, damit Dritte bei ihr Schwarzeinkäufe tätigen könnten. Der Kläger hat allerdings im zweiten Rechtsgang Gelegenheit, dem FG nähere Darlegungen hierzu zu unterbreiten.

- 76** (2) Allerdings sind die nicht erfassten Einkäufe bei C im Verhältnis zu den gesamten Wareneinkäufen des Klägers geringfügig (vgl. Anlage 4 des Betriebsprüfungs-Berichts):

Jahr	Wareneinkauf gesamt	nicht erfasster Wareneinkauf bei C	Anteil des nicht erfassten Wareneinkaufs
2011	64.177,84 €	0,00 €	0,00 %
2012	72.751,33 €	1.122,78 €	1,54 %
2013	79.021,78 €	125,56 €	0,15 %
2014	93.374,48 €	221,38 €	0,24 %

- 77** Angesichts dieses Umstands hätte das FG --das die Höhe dieser Beträge in seiner Entscheidung nicht einmal erwähnt hat-- begründen müssen, weshalb es aus diesem geringen Anteil eine umfassende Befugnis zu einer hohen Vollschätzung ableiten will. An einer solchen Begründung fehlt es.
- 78** Auch begründet das FG weder dem Grunde noch der Höhe nach, weshalb es zusätzlich zu den nicht erfassten Wareneinkäufen bei C pauschale Hinzuschätzungen weiterer Schwarzeinkäufe in vielfacher Höhe vorgenommen hat, mögen diese Hinzuschätzungen sich auch zugunsten des Klägers ausgewirkt haben. Dies wird im zweiten Rechtsgang nachzuholen sein.
- 79** (3) Soweit das FG in diesem Zusammenhang als zusätzliches Argument für eine Doppelverkürzung anführt, im Vergleich zur vorangegangenen Außenprüfung (2001 bis 2003) sei der Fassbiereinkauf im Streitjahr 2013 deutlich geringer ausgefallen, hätte sich das FG auch damit auseinandersetzen müssen, dass sich der Kläger für die Streitjahre auf einen sehr hohen Anteil an Außer-Haus-Umsätzen berufen hat, bei denen der Getränkeanteil geringer sei als bei Restaurantumsätzen.
- 80** 2. Das FG ist auf wesentliche Einwendungen des Klägers nicht eingegangen. Darin liegt sowohl die vom Kläger insoweit gerügte Verletzung seines Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs aus Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) als auch ein materiell-rechtlicher Mangel der Begründung des angefochtenen Urteils.
- 81** a) Nachdem der vom FG beauftragte Sachverständige den GT1-Speicher ausgelesen hatte, hat der Kläger eine Aufstellung der seit der Erstinbetriebnahme der Kasse erzielten Umsätze eingereicht und behauptet, die Summe dieser Umsätze --seiner eigenen zuzüglich der Erlöse des Voreigentümers der Kasse-- entspreche genau dem Stand des GT1-Speichers (3.100.835,79 Währungseinheiten). Auch entspreche der am 06.10.2015 erreichte Stand des Z1-Zählers (5 725) der Summe der Öffnungstage seit der Erstinbetriebnahme der Kasse.
- 82** Neben der bisher ungeklärten Frage, ob und mit welchen Programmierbefehlen der GT1-Speicher löschtbar ist und gelöscht worden sein könnte, hätte das FG die vom Kläger mitgeteilten Zahlen überprüfen müssen, wobei allerdings zu beachten ist, dass in der Aufstellung des Klägers die Netto-Erlöse angegeben sind, während die Kasse die Brutto-Erlöse in den GT1-Speicher schreibt. Hätte sich --entsprechend der Behauptung des Klägers-- bei dieser Überprüfung herausgestellt, dass der Inhalt des GT1-Speichers der Summe der seit Inbetriebnahme der Kasse vom Kläger und dem Voreigentümer der Kasse erklärten Umsätze entspricht, würde dies ein wesentliches Indiz dafür darstellen, dass der Kläger alle Umsätze, die in die Kasse eingegeben worden sind, auch erklärt hat.
- 83** b) Ebenso hätte das FG dem --während des gesamten Verfahrens mehrfach wiederholten-- Vorbringen des Klägers nachgehen müssen, das FA habe die Hinzuschätzungsbeträge für das Restaurant auf einer fehlerhaften Zahlengrundlage ermittelt, zumal dieses Vorbringen ebenso auf die methodisch vergleichbare eigene Schätzung des FG zutrifft.
- 84** aa) Das FA und das FG haben die Hinzuschätzungsbeträge für das Restaurant dadurch ermittelt, dass sie den vom Kläger erklärten Bruttoerlösen die im Wege der Vollschätzung anhand unterstellter fester Tagesumsätze ermittelten Bruttoerlöse gegenübergestellt haben. Die jeweiligen Differenzbeträge wurden als Hinzuschätzung den erklärten Erlösen hinzuaddiert.

- 85 bb) Hierzu hat der Kläger im Klageverfahren zum einen geltend gemacht, das FA habe vom Kläger erklärte Erlöse aus bestimmten Gutscheinen aus dem Bereich "7 % Umsatzsteuer" (Lieferdienste) in den Bereich "19 % Umsatzsteuer" (Restaurant) umgegliedert (2012: 2.607 €; 2013: 13.374 €), was in der Sache nicht zu beanstanden sei. Dadurch erhöhten sich aber nach der vom FA und FG angewendeten Schätzungssystematik die vom Kläger aus dem Restaurant erklärten Bruttoerlöse, so dass der Differenzbetrag zu der vorgenommenen Vollschätzung --und damit der Hinzuschätzungsbetrag-- entsprechend geringer hätte ausfallen müssen.
- 86 cc) Zum anderen hat der Kläger im Klageverfahren vorgetragen, wenn das FA hinsichtlich der Gutscheine der Auffassung sei, dass der höhere Nennbetrag als Erlös --unter gegenläufigem Abzug eines Rabatts-- anzusetzen sei, dann müsse in einem ersten Schritt zunächst dieser Erlös angesetzt werden. Erst dieser Betrag dürfe dann mit der vorgenommenen Vollschätzung verglichen werden, so dass sich der Differenzbetrag (Hinzuschätzungsbetrag) entsprechend mindere.
- 87 3. Der Umstand, dass die vom FG festgestellten beziehungsweise angenommenen formellen und materiellen Mängel teilweise nicht vorliegen oder zu stark gewichtet worden sind und dass das FG wesentliche Einwendungen des Klägers übergangen hat, bewirkt, dass die von der Vorinstanz getroffenen Feststellungen und vorgenommenen Würdigungen derzeit keine Grundlage für die vom FG in Bezug auf das Restaurant gewählte, sehr eingriffsintensive Methode der Vollschätzung bieten.
- 88 a) Das FG hat aufgrund der von ihm festgestellten beziehungsweise angenommenen Mängel die Beweiskraft der Gewinnermittlungen des Klägers als insgesamt erschüttert angesehen, sie daher vollständig verworfen und eine Befugnis zur Vollschätzung der Erlöse des Klägers auf der Grundlage griffweise unterstellter Werte für die durchschnittliche Gästezahl je Öffnungstag und den durchschnittlichen Umsatz je Gast angenommen. Eine solche Vollschätzung unter Verwerfung der gesamten Gewinnermittlungen des Steuerpflichtigen ist nur dann zulässig, wenn das FG --regelmäßig auch materielle-- Mängel der Gewinnermittlungen feststellen kann, die so gravierend sind, dass sie bei Vornahme der aus Verhältnismäßigkeitsgründen auch hier erforderlichen Abwägung und Gesamtwürdigung (zur Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes bei Schätzungen vergleiche bereits oben III.1.b aa (4) (b), m.w.N.) den erheblichen Eingriff einer Vollschätzung --die im Streitfall ungefähr zu einer Verdreifachung der vom Kläger aus dem Restaurantbereich erklärten Erlöse und zu einer Vervielfachung der erklärten Gewinne geführt hat-- rechtfertigen und tragen können.
- 89 Dies ist derzeit nicht der Fall. Allein das Gewicht der nach revisionsrechtlicher Prüfung bestehenbleibenden, vom FG festgestellten Mängel ist, wenn man zusätzlich --allein für Zwecke dieses Revisionsverfahrens-- unterstellt, dass die vorstehend unter 2. aufgezeigten weiteren Sachaufklärungsmaßnahmen zugunsten des Klägers ausgehen könnten, nicht geeignet, den erheblichen Eingriff einer Vollschätzung zu rechtfertigen.
- 90 b) In revisionsrechtlich im Wesentlichen bedenkenfreier Weise ist das FG allerdings davon ausgegangen, dass andere Methoden als eine --notwendigerweise ungenaue-- griffweise Schätzung im Streitfall nicht zur Verfügung stehen. Eine Geldverkehrsrechnung haben FA und FG mit der nachvollziehbaren Erwägung ausgeschlossen, dass der Kläger umfangreiche finanzielle Beziehungen zum Ausland unterhält, die regelmäßig nicht vollständig aufklärbar sind. Die Durchführung eines Zeitreihenvergleichs hatte schon das FA infolge des großen Umfangs der Gutscheinumsätze, bei denen die Zahlungen erst deutlich nach Erbringung der Leistungen des Klägers eingehen, als nicht sinnvoll angesehen. Eine Aufschlagkalkulation hat das FG für nicht durchführbar gehalten und zur Begründung darauf verwiesen, dass die auf Thermopapier ausgedruckten Rechnungen nicht mehr lesbar seien und die Kleinbetragsrechnungen keine genaue Angabe der Liefergegenstände enthielten. Dabei hat es allerdings nicht festgestellt, welchen Anteil diese Rechnungen am gesamten Wareneinkauf des Klägers hatten. In Anlage 12 zum Betriebsprüfungs-Bericht ist lediglich ein einziger Einkaufsbeleg aus dem Jahr 2009 --also außerhalb des Streitzeitraums-- als nicht lesbar bezeichnet. Allerdings mag eine Aufschlagkalkulation daran scheitern, dass der Kläger die Waren einheitlich sowohl für das Restaurant als auch für die Lieferdienste eingekauft hat, im Bereich der Lieferdienste --auch nach seinen eigenen Angaben-- aber ein wesentlich geringerer Anteil der Getränkeumsätze im Vergleich zum Restaurant zu erwarten ist.
- 91 c) Damit verbleibt notwendigerweise allein die griffweise Schätzung als unter den besonderen Verhältnissen des Streitfalls geeignete Methode. Das FG wird im zweiten Rechtsgang allerdings --nach ergänzender Sachaufklärung und erneuter Würdigung des Gewichts der jeweiligen Mängel-- zu erwägen haben, ob die Voraussetzungen einer griffweisen Vollschätzung oder lediglich diejenigen einer griffweisen Teilschätzung (Sicherheitszuschlag) vorliegen.
- 92 4. Da die Revision insgesamt zur Urteilsaufhebung und zur Zurückverweisung an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung führt, ist über die vom Kläger erhobenen Verfahrensrügen nicht mehr zu entscheiden.

- 93** Entgegen dem entsprechenden Antrag des Klägers ist die Sache nicht gemäß § 155 FGO Satz 1 i.V.m. § 563 Abs. 1 Satz 2 der Zivilprozessordnung an einen anderen Senat des FG zurückzuverweisen. Da die Zurückverweisung an einen anderen Senat das Recht auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) berührt, setzt sie besondere sachliche Gründe voraus. Sie kommt zum Beispiel in Betracht, wenn ernstliche Zweifel an der Unvoreingenommenheit des beim FG geschäftsplanmäßig zur Entscheidung berufenen Senats bestehen (zum Ganzen BFH-Urteil vom 09.01.2018 - IX R 34/16, BFHE 260, 440, BStBl II 2018, 582, Rz 38, m.w.N.). Dafür gibt es im Streitfall keine hinreichenden Anhaltspunkte.
- 94** 5. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat --ohne die Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO-- auf die folgenden Punkte hin:
- 95** a) Hinsichtlich der Erlöse aus dem Lieferdienst sieht der Senat derzeit keinen Grund, den vom FG angesetzten Sicherheitszuschlag im Umfang von 5 % der erklärten Erlöse zu beanstanden, wobei allerdings auch hier ergänzende Tatsachenfeststellungen erforderlich sind.
- 96** aa) Insoweit hat das FG die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach --allerdings nur im Ergebnis-- zu Recht bejaht.
- 97** (1) Allerdings enthalten sowohl der Tatbestand als auch die Entscheidungsgründe des angefochtenen Urteils in Bezug auf die Kassendaten zu den Lieferdienstumsätzen widersprüchliche Angaben. Im Tatbestand wird auf Blatt 4 des Urteils bei Wiedergabe der Feststellungen der Außenprüfung angegeben, die Außer-Haus-Verkäufe seien täglich lediglich zusammengefasst in einer Summe in der Registrierkasse erfasst worden. Dies impliziert, dass in der Kasse zu den Außer-Haus-Umsätzen zu keinem Zeitpunkt Einzeldaten vorhanden waren. Auf Blatt 5 des Urteils heißt es demgegenüber zu den Feststellungen der Fahndungsprüfung, die Einzeldaten zu den Lieferdienstbestellungen seien programmgesteuert täglich gelöscht worden; hierzu sei die Einstellung der Kasse "Automatische Reorganisation täglich" verwendet worden. Gleichmaßen ist in den Entscheidungsgründen auf Blatt 39 unten des FG-Urteils erneut davon die Rede, die Bestellungen seien nach Angabe des Klägers "in einer Summe in die Kasse eingebucht" worden. Unmittelbar im Anschluss heißt es indes, die Einzeldaten zu den Lieferdienstbestellungen seien programmgesteuert durch die genannte Einstellung der Kasse täglich gelöscht worden.
- 98** Diese Feststellungen sind miteinander unvereinbar. Entweder ist nur die zusammengefasste Tagessumme in die Kasse eingebucht worden; dann waren in der Kasse niemals Einzeldaten vorhanden, so dass sie auch nicht gelöscht werden konnten. Oder in die Kasse sind tatsächlich doch Einzeldaten eingegeben worden, die später allerdings gelöscht worden sind.
- 99** (2) Die Schätzungsbefugnis ergibt sich aber daraus, dass nach den Feststellungen des FG für die mit dem Lieferdienst ausgeführten Umsätze tatsächlich Unterlagen in Papierform angefallen sind (zum Beispiel per Telefax eingegangene Bestellungen; ausgedruckte über das Internet eingegangene Bestellungen). Diese hat der Kläger nicht aufbewahrt. Der Senat hat bereits entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, bei dem tatsächlich bestimmte Einzeldaten anfallen, sich nicht darauf berufen kann, dass die Einzelaufzeichnung in seinem Fall unzumutbar sei (vgl. Senatsurteil vom 16.12.2014 - X R 42/13, BFHE 248, 99, BStBl II 2015, 519, Rz 23). Gleiches muss gelten, wenn --wie hier-- Einzelaufzeichnungen in Papierform tatsächlich vorhanden sind. Die Nichtaufbewahrung dieser Unterlagen schließt jegliche Möglichkeit aus, die erklärten Lieferdienst Erlöse nachträglich auf Vollständigkeit zu überprüfen. Sollten die Auslieferungsfahrer Abrechnungen erstellt haben, wären auch diese aufbewahrungspflichtig gewesen.
- 100** bb) Der Höhe nach wäre der vom FG im Wege griffweiser Schätzung angesetzte Sicherheitszuschlag von 5 % der erklärten Erlöse auf der Grundlage der bisherigen trichterlichen Feststellungen nicht zu beanstanden. Das FG hat seinen --hier im Vergleich zur Schätzung des FA erheblich reduzierten-- Ansatz durch Abwägung der einander gegenüberstehenden Gesichtspunkte ausführlich begründet und damit die Anforderungen erfüllt, die die höchstrichterliche Rechtsprechung an die Begründung griffweiser Schätzungen stellt (vgl. hierzu Senatsurteil vom 20.03.2017 - X R 11/16, BFHE 258, 272, BStBl II 2017, 992, Rz 50 ff.).
- 101** b) Für den Fall, dass das FG im zweiten Rechtsgang eine Plausibilisierung seines Schätzungsergebnisses anhand der Richtsätze (unter Beachtung der in dem Senatsbeschluss vom 14.12.2022 - X R 19/21, BFHE 278, 428 angestellten Erwägungen) vornehmen sollte, ist darauf hinzuweisen, dass nach dem Tatbestand seiner Entscheidung die Außenprüfung einen unzutreffenden mittleren Richtsatz für die Streitjahre (275 %) angegeben hat. Tatsächlich lag der in der Richtsatzsammlung ausgewiesene Mittelsatz für Gast-, Speise- und Schankwirtschaften in den Streitjahren bei 257 %, wobei allerdings höhere Sätze für Restaurants mit asiatischem Speiseangebot anzusetzen

sein sollen (für 2011 BMF-Schreiben vom 21.06.2012, BStBl I 2012, 626; für 2012 BMF-Schreiben vom 18.07.2013, BStBl I 2013, 863; für 2013 BMF-Schreiben vom 29.07.2014, BStBl I 2014, 1075; für 2014 BMF-Schreiben vom 14.07.2015, BStBl I 2015, 521).

- 102** c) Ferner wird das FG darauf hingewiesen, dass es hinsichtlich der während der Durchsuchung am 03.12.2015 beim Kläger ausgedruckten Kassenbelege eine schwankende und teilweise fehlerhafte Begrifflichkeit verwendet. Im Tatbestand seines Urteils (dort Blatt 5) bezeichnet es diese drei Dokumente als "Kellnerberichte", was nach Aktenlage zutreffend ist und auch dem Vorbringen des FA entspricht. In der rechtlichen Würdigung auf Blatt 29 des Urteils ist dann in widersprüchlicher Weise einmal von "Z-Bon" und einmal von "Bericht" die Rede. Da es sich tatsächlich um Kellnerberichte handelt und deren Ausdruck keine Erhöhung des Z1-Zählers bewirkt hat, ist der --dem Kläger vom FG vorgehaltene-- Befund, dass der letzte vorliegende Z1-Bon und die nachfolgend ausgedruckten Kellnerberichte --ein Z-Abschlag war zwischenzeitlich wegen des am 06.10.2015 eingetretenen Defekts der Kasse nicht vorgenommen worden-- alle dieselbe Z-Nummer aufweisen, ohne Weiteres nachvollziehbar und technisch geradezu zwingend. Dem Sachverständigen hatte das FG im Beweisbeschluss mit der Vorgabe, sowohl bei dem Beleg vom 06.10.2015 als auch bei den Ausdrucken vom 03.12.2015 habe es sich jeweils um Z1-Bons gehandelt, eine falsche Anknüpfungstatsache mitgeteilt. Der Sachverständige, dem das FG keine Kopien der in den Akten enthaltenen Belege vorgelegt hatte, hat mit dieser Vorgabe ersichtlich nichts anfangen können.
- 103** d) Sollte das FG nochmals eine Schätzung durchschnittlicher Tageserlöse des Streitzeitraums 2011 bis 2014 anhand der im Herbst 2017 erzielten Betriebsergebnisse vornehmen wollen, wird darauf hingewiesen, dass dies einen sorgfältigen Vergleich der Verhältnisse der beiden Zeiträume erfordert (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 1/18, BFH/NV 2022, 305, Rz 51 ff.). Etwaigen Unterschieden in den betrieblichen Gegebenheiten ist durch Vornahme sachgerechter und im Einzelnen begründeter Zu- beziehungsweise Abschläge Rechnung zu tragen. An der Eignung der vom FG im Streitfall gewählten Schätzungsmethode der Übertragung der Verhältnisse von Herbst 2017 auf die Streitjahre bestehen aber auch vor allem deshalb Zweifel, weil das Restaurant im Herbst 2017 --nach den eigenen Feststellungen des FG-- nicht mehr vom Kläger, sondern von einem Dritten betrieben wurde. Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob die jeweiligen Betriebskonzepte vergleichbar waren.
- 104** e) Im Rahmen seiner Gesamtwürdigung zur Schätzung dem Grunde und der Höhe nach kann das FG auch Umstände einfließen lassen, die für den Kläger sprechen. So ergibt sich aus Blatt 26 der für die Umsatzsteuer-Nachschauführten Betriebsprüfungs-Akte, dass der Prüfer am 28.02.2015 --im Vorfeld der geplanten Umsatzsteuer-Nachschauführten-- das vom Kläger geführte Restaurant inkognito in Augenschein genommen und sich an einen Tisch gesetzt hatte, von dem aus er die Kasse beobachten konnte. Im Beobachtungszeitraum von 17:20 Uhr bis 19:00 Uhr wurden ausweislich des vom Prüfer angefertigten Vermerks alle Tischvorgänge über die Kasse abgerechnet.
- 105** f) In Bezug auf die Gewerbesteuermessbeträge macht der Kläger geltend, das FA habe neben den Gewerbeerträgen aus dem Restaurant in denselben Messbescheiden auch Gewerbeerträge aus einem vom Kläger betriebenen Bauunternehmen angesetzt. Daran ist richtig, dass das FA davon ausgegangen ist, der Kläger habe auch Bauleistungen erbracht. Es hat die hieraus resultierenden Einkünfte aber nicht als gewerblich angesehen, sondern sie --ob zu Recht oder zu Unrecht, kann hier dahinstehen-- einkommensteuerrechtlich den subsidiären Einkünften aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG zugeordnet (vgl. Tz. 28 des Betriebsprüfungs-Berichts und die angegriffenen Einkommensteuerbescheide). In den Gewerbeertrag sind sie daher nicht eingegangen, so dass insoweit keine Korrektur veranlasst ist.
- 106** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)