

Urteil vom 15. April 2026, X R 14/24

Auswahl zwischen mehreren in Betracht kommenden Schätzungsmethoden; Nachrangigkeit des äußeren Betriebsvergleichs

ECLI:DE:BFH:2026:U.150426.XR14.24.0

BFH X. Senat

AO § 5, AO § 158, AO § 162, FGO § 96 Abs 1 S 1 Halbs 2, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst a

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 20. Februar 2024, Az: 2 K 209/21

Leitsätze

1. NV: Finanzamt und Finanzgericht (FG) sind in der Wahl ihrer Schätzungsmethoden grundsätzlich frei. Jedoch ist diese Freiheit bei mehreren in Betracht kommenden Schätzungsmethoden nach den allgemeinen für die Ausübung pflichtgemäßen Ermessens (§ 5 der Abgabenordnung --AO--) geltenden Grundsätzen eingeschränkt.
2. NV: Im Rahmen der Ermessensausübung sind tendenziell ungenauere Schätzungsmethoden gegenüber genaueren Schätzungsmethoden nachrangig. In der Regel ist der innere Betriebsvergleich im Verhältnis zum äußeren Betriebsvergleich als die zuverlässigere Schätzungsmethode anzusehen.
3. NV: Zieht das FG die Möglichkeit eines inneren Betriebsvergleichs nicht oder jedenfalls nicht erkennbar in Betracht, begründet allein dies einen Verstoß gegen § 162 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 5 AO.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 20.02.2024 - 2 K 209/21 aufgehoben.

Die Sache wird an das Thüringer 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) betrieb einen Imbiss, zunächst, im Streitjahr 2014, in X, von einem Imbisswagen aus, und ab dem 01.01.2015 in Y, in gemieteten Räumlichkeiten mit circa 30 Sitzplätzen. Vor Ort geführt wurde der Imbiss von der Mutter des Klägers und einer Aushilfe. Angeboten wurden Speisen, Getränke und Zigaretten.
- 2 Seinen Gewinn ermittelte der Kläger gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Für die Streitjahre hatte er Gewinne in Höhe von 3.129,01 € (2014), 961,61 € (2015) und 6.954,81 € (2016) erklärt und war entsprechend veranlagt worden.
- 3 Eine im Februar 2019 abgeschlossene Außenprüfung für die Streitjahre verwarf die Aufzeichnungen des Klägers, weil dieser keine Belege über die einzelnen Geschäftsvorfälle und Nachweise zu den im Kassenbuch eingetragenen Einnahmen vorlegte. Er gab an, Strichlisten über die verkauften Produkte im Imbiss und außer Haus geführt und das Ergebnis dieser Listen in das Kassenbuch eingetragen zu haben. Allerdings legte er entsprechende Ursprungsaufzeichnungen bei der Prüfung nicht vor.
- 4 Die Eintragungen im Kassenbuch waren zudem nicht chronologisch vorgenommen worden. Es wurden zahlreiche Privateinlagen festgestellt, deren Herkunft der Kläger nicht nachweisen konnte. Für die Zeit ab dem 07.10.2015

lagen, nachdem der Kläger eine Registrierkasse angeschafft hatte, zwar teilweise Z-Bons vor, jedoch nicht für alle Öffnungstage. Verprobungen anhand der Aufzeichnungen des Klägers ergaben Rohgewinnaufschläge von 69,91 % bis 111,02 %. Ab 2015 hatte der Kläger zudem alle Tagesumsätze in einem Betrag erfasst, ohne Aufteilung nach Steuersätzen; Unterlagen zur Aufteilung der Umsätze legte er nicht vor. Für das Jahr 2016 hatte der Kläger nur noch Umsätze zu 19 % erklärt.

- 5 Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass die vorgelegten Aufzeichnungen aufgrund der festgestellten Mängel nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden könnten und daher die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden müssten. Er nahm eine Nachkalkulation ausgewählter Speisen vor und ermittelte einen durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatz von 228,63 %. Die sich daran anschließende Schätzung erfolgte gleichwohl auf der Grundlage des unteren Rahmens der Rohgewinnaufschlagsätze der amtlichen Richtsatzsammlung (Rohgewinnaufschlagsatz: 144 %). Daraus ergaben sich Gewinne in Höhe von 15.819,38 € (für 2014), 17.800,50 € (für 2015) und 17.131,27 € (für 2016).
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ entsprechend geänderte Bescheide. Die dagegen gerichteten Einsprüche blieben ohne Erfolg.
- 7 Im Klageverfahren machte der Kläger geltend, die Rohgewinnaufschläge der Richtsatzsammlung seien für den ländlichen Raum nicht repräsentativ. Gerade in X sei der Betrieb äußerst schlecht gelaufen, was letztlich auch der Grund dafür gewesen sei, den Betrieb dort aufzugeben. Außerdem seien dort Speisen aufgrund der schlechten Lagermöglichkeiten verdorben und hätten entsorgt werden müssen. In Y wiederum sei es gerade in der Anfangszeit schwer für ihn gewesen, den Bedarf an Lebensmitteln zu kalkulieren. Vorsorglich habe er mehr eingekauft, was wiederum dazu geführt habe, dass noch mehr Waren hätten entsorgt werden müssen. Was die Privateinlagen betreffe, habe ihm seine Großmutter in der Vergangenheit größere Geldbeträge zugewendet. Er habe das FA gebeten, ihm seine Kontoauszüge zurückzuschicken, damit er das überprüfen könne.
- 8 Im Anschluss an einen Erörterungstermin legte der Kläger zudem Strichlisten über Ausgangsumsätze für das Streitjahr 2014 vor, die zwischenzeitlich aufgefunden worden seien.
- 9 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2025, 539). Die vom FA vorgenommenen Schätzungen nach der amtlichen Richtsatzsammlung seien nicht zu beanstanden. Der Senat übernehme diese als eigene Schätzung nach § 96 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 162 der Abgabenordnung (AO). Die Einwendungen des Klägers gegen die Schätzungen seien unerheblich.
- 10 Dagegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision. Er trägt im Wesentlichen vor, die vom FA und vom FG herangezogenen Rohgewinnaufschläge der Richtsatzsammlung für Imbissbetriebe berücksichtigten weder die örtlichen Besonderheiten des Standortes des Klägers im Prüfungszeitraum noch den Umstand, dass der Kläger den Imbiss in X wegen Unwirtschaftlichkeit habe aufgeben müssen.
- 11 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 18.03.2021 und die geänderten Bescheide vom 14.03.2019 über Einkommensteuer (für 2016 in der Fassung des geänderten Bescheids vom 30.07.2020), Umsatzsteuer und die Gewerbesteuermessbeträge für 2014 bis 2016 sowie über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2014 und 31.12.2015 aufzuheben.
- 12 Das FA beantragt,
die Revision als unzulässig zu verwerfen,
hilfsweise, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Die Revision sei unzulässig, weil sie nicht innerhalb der gesetzlichen Frist ordnungsgemäß begründet worden sei. Der Kläger führe in seiner Revisionsbegründung vom 11.06.2024 lediglich aus, dass die herangezogenen Rohgewinnaufschläge der Richtsatzsammlung für Imbissbetriebe nicht die örtlichen Besonderheiten seines Standortes im Prüfungszeitraum berücksichtigen würden. Im Übrigen setze sich der Revisionskläger mit den Gründen des angefochtenen Urteils nicht auseinander. Es sei nicht zu erkennen, dass er die Begründung dieses Urteils und sein eigenes Vorbringen überprüft habe.
- 14 Darüber hinaus wäre die Revision aber auch unbegründet. Es sei nicht ersichtlich, dass das angefochtene Urteil auf einer Verletzung von Bundesrecht beruhe.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist zulässig. Insbesondere genügt die Revisionsbegründung den gesetzlichen Anforderungen.
- 16** Gemäß § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Begründung im Falle einer Revision, die auf einen materiellen Rechtsfehler gestützt wird, die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung muss sich der Revisionskläger in einer Weise mit den Gründen des angefochtenen --erstinstanzlichen-- Urteils auseinandersetzen, die erkennen lässt, dass er die Begründung dieses Urteils und sein eigenes bisheriges Vorbringen überprüft hat. Er muss dartun, welche Ausführungen der Vorinstanz aus welchen Gründen unrichtig sein sollen. Eine wörtliche Wiederholung der in der Klageschrift enthaltenen Ausführungen genügt regelmäßig nicht, es sei denn, der Revisionskläger hätte sich schon in der Klageschrift umfassend und abschließend mit denjenigen Argumenten auseinandergesetzt, auf die das FG in der Folge seine Entscheidung gestützt hat (vgl. Senatsbeschluss vom 15.12.2016 - X R 20/16, BFH/NV 2017, 471, Rz 7, m.w.N.).
- 17** Diese Anforderungen sind im Streitfall erfüllt. Die Revisionsbegründung ist zwar sehr knapp gehalten. Jedoch greift sie zwei wesentliche Kritikpunkte auf, die der erkennende Senat bereits in seinem Beschluss vom 14.12.2022 - X R 19/21 (BFHE 278, 428, Rz 30) angesprochen und in seinem Urteil vom 18.06.2025 - X R 19/21 (BFHE 290, 318, Rz 114 ff., 129 ff.) weiter ausgeführt hat, nämlich die Frage nach der hinreichenden Berücksichtigung regionaler Unterschiede durch die amtliche Richtsatzsammlung (s. dazu Senatsurteil vom 18.06.2025 - X R 19/21, BFHE 290, 318, Rz 129 ff.) und die Frage nach der Anwendbarkeit der amtlichen Richtsatzsammlung im Falle von Verlustbetrieben, insbesondere bei Betrieben mit Anlaufverlusten (s. dazu Senatsurteil vom 18.06.2025 - X R 19/21, BFHE 290, 318, Rz 118 f.). Dass diese Kritikpunkte bereits im Klageverfahren angeführt wurden, ist hier unschädlich (vgl. insoweit auch Senatsurteil vom 16.06.2021 - X R 4/20, BFHE 274, 102, Rz 21).

III.

- 18** Die Revision ist 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 FGO).
- 19** 1. Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass im Streitfall eine Schätzungsbefugnis dem Grunde nach bestand.
- 20** 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.
- 21** aa) Gemäß § 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.
- 22** 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 Abs. 2 AO --in den Streitjahren: § 158 AO a.F.-- 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.
- 23** Gemäß § 158 AO a.F. 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.
- 24** bb) Formelle Mängel der Buchführung oder der Aufzeichnungen berechtigen nach ständiger Rechtsprechung nur insoweit zur Schätzung, als sie Anlass geben, die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses der Gewinnermittlung anzuzweifeln (ständige Rechtsprechung, s. Senatsurteile vom 18.06.2025 - X R 19/21, BFHE 290, 318, Rz 37, und vom 29.07.2025 - X R 23-24/21, DStR 2025, 2730, Rz 30, jeweils m.w.N.).

- 25** Bei einer offenen Ladenkasse begründet die fehlende Kassensturzfähigkeit einen formellen Mangel der Buchführung oder der sonstigen Aufzeichnungen. Dieser berechtigt zwar grundsätzlich nur insoweit zur Schätzung, als er Anlass gibt, die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses der Gewinnermittlung anzuzweifeln. Werden in dem betreffenden Betrieb aber vorwiegend Bargeschäfte getätigt, können Mängel der Kassenführung die gesamte Buchführung oder die gesamten Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen in Frage stellen und zur Verneinung der Ordnungsmäßigkeit führen mit der Folge, dass Finanzamt und Finanzgericht dem Grunde nach zur Schätzung befugt sind (s. Senatsurteil vom 18.06.2025 - X R 19/21, BFHE 290, 318, Rz 38 ff., m.w.N.).
- 26** Das gilt auch für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Zwar sind diese nicht zum Führen eines Kassenbuchs verpflichtet (so bereits Senatsbeschluss vom 16.02.2006 - X B 57/05, BFH/NV 2006, 940, unter 3.). Gleichwohl müssen auch in diesem Fall Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben durch Belege nachgewiesen werden; denn die sich aus § 22 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. §§ 63 bis 68 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) ergebende Pflicht zur Einzelaufzeichnung wirkt nach ständiger Rechtsprechung auch hinsichtlich der Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz. So sind gemäß § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. § 63 Abs. 1 UStDV insbesondere auch die vereinnahmten Entgelte so aufzuzeichnen, dass es einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit möglich ist, sich einen Überblick über die Umsätze des Unternehmers zu verschaffen (s. etwa Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 18.03.2015 - III B 43/14, BFH/NV 2015, 978, Rz 9, m.w.N.; Senatsbeschluss vom 12.07.2017 - X B 16/17, BFHE 257, 523, Rz 58 ff.).
- 27** b) Im vorliegenden Fall hat der Kläger nach den Feststellungen des FG weder die Ermittlung seiner Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ausreichend dokumentiert noch hat er Aufzeichnungen über Bareinlagen und Barentnahmen vorgelegt. Eine Überprüfung des täglichen Bargeldbestandes im Sinne einer Kassensturzfähigkeit ist unmöglich gewesen. Dies gilt sowohl für die Zeit bis zur Anschaffung einer Registrierkasse am 07.10.2015 als auch für die Zeit danach. Der Kläger hat die Schätzungsbefugnis des FA und des FG mit seiner Revisionsbegründung auch nicht mehr angegriffen. Daher wird wegen der weiteren Einzelheiten auf die Ausführungen des FG Bezug genommen.
- 28** 2. Zwar waren demnach FA und FG im Streitfall dem Grunde nach zur Schätzung befugt. Jedoch war die Übernahme der vom FA vorgenommenen Schätzung in Form eines äußeren Betriebsvergleichs auf der Grundlage der amtlichen Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen durch das FG rechtsfehlerhaft.
- 29** a) Gemäß § 162 Abs. 1 Satz 2 AO (i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO) sind bei der Schätzung alle Umstände zu berücksichtigen, die für sie von Bedeutung sind. Die Ergebnisse der Schätzung müssen schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (s. statt vieler Senatsurteil vom 17.06.2020 - X R 26/18, BFH/NV 2021, 314, Rz 23).
- 30** Zwar sind Finanzamt und Finanzgericht in der Wahl ihrer Schätzungsmethoden grundsätzlich frei. Jedoch ist diese Freiheit bei mehreren in Betracht kommenden Schätzungsmethoden nach den allgemeinen für die Ausübung pflichtgemäßen Ermessens (§ 5 AO) geltenden Grundsätzen eingeschränkt. Im Rahmen der danach erforderlichen Ermessensausübung sind tendenziell ungenauere Schätzungsmethoden gegenüber genaueren Schätzungsmethoden nachrangig. In der Regel ist der innere Betriebsvergleich im Verhältnis zum äußeren Betriebsvergleich als die zuverlässigere Schätzungsmethode anzusehen (so bereits Senatsurteil vom 25.03.2015 - X R 20/13, BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743, Rz 64; s. ausführlich auch Senatsurteile vom 18.06.2025 - X R 19/21, BFHE 290, 318, Rz 47 ff., und vom 29.07.2025 - X R 23-24/21, DStR 2025, 2730, Rz 40 ff., jeweils m.w.N.).
- 31** Darüber hinaus müssen Finanzamt und Finanzgericht das Ergebnis ihrer Schätzung nachvollziehbar begründen. Eine fehlende oder nicht nachvollziehbare Begründung kann zu einem sachlich-rechtlichen Mangel des Urteils führen, der auch ohne besondere Rüge vom Revisionsgericht beanstandet werden kann (s. wiederum Senatsurteile vom 18.06.2025 - X R 19/21, BFHE 290, 318, Rz 55 f., und vom 29.07.2025 - X R 23-24/21, DStR 2025, 2730, Rz 49 ff.).
- 32** b) Den genannten Anforderungen entspricht die Entscheidung des FG nicht.
- 33** Das FG erkennt, dass Schätzungsmethoden, die auf betriebsinternen Daten aufbauen oder in anderer Weise die individuellen Verhältnisse des jeweiligen Steuerpflichtigen berücksichtigen (zum Beispiel Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung, Aufschlagkalkulation), grundsätzlich vorrangig heranzuziehen sind (so ausdrücklich bereits Senatsurteil vom 25.03.2015 - X R 20/13, BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743, Rz 64). Es hat sich dementsprechend nicht mit der Frage befasst, ob im Streitfall eine Schätzung anhand eines inneren Betriebsvergleichs möglich ist. Schon dies begründet eine Rechtsverletzung im Sinne von § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO, weil das FG § 162 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 5 AO nicht richtig angewendet hat.

- 34** 3. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat vorsorglich --ohne Bindungswirkung (§ 126 Abs. 5 FGO)-- auf Folgendes hin:
- 35** a) Sowohl der Klageantrag als auch der Revisionsantrag des Klägers enthalten in Bezug auf die Einkommensteuer für 2016 den Zusatz "in der Fassung des geänderten Einkommensteuerbescheids vom 30.07.2020". Ein entsprechender Zusatz findet sich auch in der Einspruchsentscheidung vom 18.03.2021. In den Akten, die dem erkennenden Senat vorliegen, ist allerdings kein entsprechender Bescheid enthalten und auch in dem angefochtenen Urteil findet sich kein Hinweis dazu. Das FG wird daher klären müssen, welcher Bescheid Gegenstand des Klageverfahrens ist.
- 36** b) Sollte sich bei erneuter Prüfung herausstellen, dass ein innerer Betriebsvergleich in Betracht kommt, wird sich das FG zwangsläufig mit dem Verderb eingekaufter Ware durch Frost befassen müssen, auf den sich der Kläger berufen hat. In der mündlichen Verhandlung vom 20.02.2024 hatte der Kläger darauf verzichtet, dass seine Mutter als Zeugin vernommen werde. Da diese den Imbiss vor Ort geführt hat, wäre sie allerdings vorrangige Auskunftsperson zu derartigen Fragen. Der Senat weist darauf hin, dass das FG unabhängig von einem solchen Verzicht und unabhängig von einem Beweisantrag zu prüfen hat, ob nicht schon aufgrund seiner Verpflichtung, den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO), die Vernehmung der Mutter geboten sein könnte.
- 37** c) Der Senat hat mit Urteil vom 18.06.2025 - X R 19/21 (BFHE 290, 318, Rz 83 ff.) erhebliche Zweifel an der Eignung der amtlichen Richtsatzsammlung in ihrer bisherigen Form als Grundlage für eine Schätzung geäußert. Daran hält der Senat fest.
- 38** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de