

Urteil vom 25. März 2026, X R 19/23

Aufzeichnungspflichten bei Verwendung einer offenen Ladenkasse; Auswahl zwischen mehreren in Betracht kommenden Schätzungsmethoden; Nachrangigkeit des äußeren Betriebsvergleichs; Einzelrichter (hier: keine Verpflichtung zur Rückübertragung auf den Senat)

ECLI:DE:BFH:2026:U.250326.XR19.23.0

BFH X. Senat

AO § 5, AO § 158, AO § 162, FGO § 6 Abs 3, FGO § 96 Abs 1 S 1 Halbs 2, FGO § 119 Nr 1, FGO § 6 Abs 1, FGO § 6 Abs 4 S 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 23. Juni 2023, Az: 10 K 98/17

Leitsätze

1. NV: Können bei einem Imbissbetrieb mit einer offenen Ladenkasse keine Aufzeichnungen über die (behaupteten) täglichen Auszahlungen des Kassenbestands vorgelegt werden, so dass nicht mehr nachvollzogen werden kann, wie die in den handschriftlich geführten monatlichen Listen verzeichneten Tageseinnahmen ermittelt wurden, begründet dies einen formellen Mangel der Buchführung oder der sonstigen Aufzeichnungen mit der Folge, dass die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) zu schätzen sind.
2. NV: Bei der Wahl der Schätzungsmethode sind Finanzamt (FA) und Finanzgericht (FG) 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.
3. 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.
4. NV: Haben sich Kläger und FA im Anschluss an eine Außenprüfung auf Werte für eine Nachkalkulation der Betriebseinnahmen und ausgehend von dieser Nachkalkulation auf einen Sicherheitszuschlag geeinigt, muss das FG nachvollziehbar begründen, wenn es der danach (eilvernehmlichen) Schätzung des FA nicht folgen und stattdessen eine eigene Schätzung in Form eines äußeren Betriebsvergleichs vornehmen will.
5. NV: Die Entscheidung des Einzelrichters des FG, den Rechtsstreit nicht gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung auf den Senat zurückzuübertragen, ist grundsätzlich nicht mit der Revision anfechtbar.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 23.06.2023 - 10 K 98/17 aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wohnte in D und betrieb von 1995 bis 2016 einen Imbiss in B. Ihren Gewinn hatte sie im Streitjahr 2011 noch durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt (§ 4 Abs. 3 des

Einkommensteuergesetzes --EStG--); zum 01.01.2012 ging sie zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich über (§ 4 Abs. 1 EStG). Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) tätigte die Klägerin ihre Ausgangsumsätze ausnahmslos als Bargeschäfte und führte eine offene Ladenkasse.

- 2 Die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und über die Gewerbesteuermessbeträge für die Streitjahre 2011 bis 2013 ergingen allesamt unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--). Den Umsatzsteuererklärungen der Klägerin für 2011 bis 2013 stimmte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) zu.
- 3 Im Jahr 2015 begann das FA mit einer Betriebsprüfung für die Streitjahre. Dabei wurden Mängel bei den Kassenaufzeichnungen und der Kassenbuchführung festgestellt: Es sei keine tägliche Kassenbestandsaufnahme erfolgt; ein Saldo sei am Ende des Tages nicht ermittelt worden. Für Januar 2011 lägen zwei Kassenberichte mit unterschiedlichen Endbeständen vor. Es habe keine zeitnahe Erfassung der Geschäftsvorfälle gegeben und auch keine Grundaufzeichnung zur Aufteilung der Umsätze. Die Betriebsprüferin nahm daraufhin eine Ausbeutekalkulation vor. Die auf diese Weise ermittelten Rohgewinnaufschlagsätze betrugen gerundet 244 % für 2011, 246 % für 2012 und 279 % für 2013. Diese Ergebnisse verglich die Prüferin mit den Daten anderer Imbissbetriebe nach der amtlichen Richtsatzsammlung des Bundesministeriums der Finanzen (BMF).
- 4 Die Klägerin trat der Ausbeutekalkulation der Prüferin entgegen. Hauptstreitpunkt waren die Berechnungen des Fleischeinsatzes. Von ihrem damaligen Prozessbevollmächtigten gezogene Warenproben hätten ergeben, dass der Fleischanteil in den verkauften Gerichten höher gewesen sei und die Anteile der verschiedenen Fleischgerichte am Gesamtumsatz anders hätten gewichtet werden müssen. Außerdem sei der angesetzte Bratverlust um 4 % auf 38 % zu erhöhen und es müssten Sachspenden, Nachlässe und Rabatte berücksichtigt werden. Unter Übernahme der übrigen Feststellungen der Betriebsprüfung ergäben sich Gesamterlöse von ... € für 2011, von ... € für 2012 und von ... € für 2013; dies entspräche Rohgewinnaufschlagsätzen von 183 % für 2011, von 189 % für 2012 und von 215 % für 2013.
- 5 Die Betriebsprüferin nahm daraufhin, weil sie die Einwände der Klägerin zwar einerseits für nachvollziehbar, andererseits aber die konkreten Auswirkungen in Zahlen nachträglich nicht mehr für bezifferbar hielt, einen Abschlag von der eigenen Kalkulation in Höhe von 25 % vor. Hinsichtlich der Aufteilung der zugeschätzten Erlöse folgte sie dem Vorschlag der Klägerin und ging von 85 % "Außer-Haus-Verkauf" (zu 7 % Umsatzsteuer) und 15 % "In-Haus-Verzehr" (zu 19 % Umsatzsteuer) aus. Kurz nach der Schlussbesprechung vom 15.01.2016 erklärte die Klägerin am 21.01.2016 ihr Einverständnis mit dieser Lösung.
- 6 Auf dieser Grundlage schätzte das FA Gesamterlöse von ... € für 2011, von ... € für 2012 und von ... € für 2013; das entsprach einem Rohgewinnaufschlagsatz von jeweils 220 % für 2011 und 2012 und von 248 % für 2013. Entsprechend geänderte Bescheide ergingen am 02.03.2016.
- 7 Der dagegen gerichtete Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg.
- 8 Im Klageverfahren beauftragte die damals zuständige Berichterstatteerin beim FG den gerichtlichen Prüfungsdienst mit weiteren Ermittlungen. Der Prüfungsbericht vom 07.07.2020 beanstandete nicht nur die Kassenführung der Klägerin, sondern auch die Nachkalkulation der Betriebsprüfung, und schlug eine Schätzung auf der Grundlage eines äußeren Betriebsvergleichs nach den mittleren Rohgewinnaufschlagsätzen der amtlichen Richtsatzsammlung vor, und zwar unter Ansatz von 220 % für die Streitjahre 2011 und 2012 (entsprechend dem Ergebnis der Nachkalkulation der Betriebsprüfung) sowie von 230 % für das Streitjahr 2013.
- 9 In der Folge erließ das FA für das Streitjahr 2013 geänderte Bescheide, mit denen es das Ergebnis des gerichtlichen Prüfungsdienstes umsetzte. Die Klägerin trat den Ausführungen des Prüfungsberichts jedoch entgegen.
- 10 Durch Beschluss vom 12.10.2022 hat der FG-Senat den Rechtsstreit nach § 5 Abs. 3 Satz 1, § 6 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Einzelrichter zur Entscheidung übertragen. In der mündlichen Verhandlung vom 23.06.2023 wies die Einzelrichterin auf den Senatsbeschluss vom 14.12.2022 - X R 19/21 (BFHE 278, 428) sowie auf eine sich daraus möglicherweise ergebende grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache und die Folgeproblematik einer (möglichen) Rückübertragung des Rechtsstreits auf den Vollsenat gemäß § 6 Abs. 3 FGO hin und gab den Beteiligten Gelegenheit zur Stellungnahme. Der Prozessbevollmächtigte der Klägerin rügte die fehlerhafte Besetzung des Gerichts und beantragte die Rückübertragung des Rechtsstreits auf den Senat.
- 11 Das FG hat die Klage abgewiesen (Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 919). Das Gericht sei ordnungsgemäß

besetzt. Allein die Beitrittsaufforderung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14.12.2022 begründe noch keine wesentliche Änderung der Prozesslage nach § 6 Abs. 3 Satz 1 FGO. Zudem wäre eine Rückübertragung auf den Senat im Hinblick auf die bisherige Dauer des Verfahrens und das Drängen der Klägerin auf einen baldigen Abschluss nicht ermessensgerecht gewesen.

- 12** Die Klage sei unbegründet. Das FA sei dem Grunde nach zur Schätzung befugt gewesen, weil die Klägerin, obgleich sie eine offene Ladenkasse geführt habe, keine täglichen Kassenberichte habe vorlegen können. Die von der Klägerin geführten und mit "Tageseinnahmen" überschriebenen tabellarischen Aufstellungen stellten keine Kassenberichte dar und könnten diese auch nicht ersetzen, da sie manipulationsanfällig seien. Ursprungsaufzeichnungen existierten nicht. Auch die (teilweise) vorhandenen Angaben eines "Bestands" im Kassenbuch stellten keine Kassenberichte dar. Aus dem Vortrag der Klägerin, sie habe die Kasse nach Geschäftsschluss ausgezählt, erschließe sich dem Gericht nicht, wie aus dem ausgezahlten Kassenbestand die Tageseinnahmen ermittelt worden seien. Über das Kassenbuch könne dies bereits deswegen nicht erfolgt sein, weil dieses nicht zeitgerecht geführt worden sei. Insoweit werde auf den Bericht des Prüfungsdienstes vom 07.07.2020 Bezug genommen. Darüber hinaus weise das Kassenbuch oftmals Kassenbestände von mehr als ... € aus. Dass sich diese hohen Kassenbestände durchgehend als "Wechselgeld" in der offenen Ladenkasse des Imbisses befunden hätten, könne nicht angenommen werden. Des Weiteren lägen dem Gericht keinerlei Aufzeichnungen über die Aufteilung der erzielten umsatzsteuerpflichtigen Erlöse vor. Soweit die Klägerin vorgetragen habe, die "ausgezählten Einnahmen" seien nach Erfahrungswerten "auf den vollen und den ermäßigten Steuersatz (wohl 85 % zu 15 %)" aufgeteilt worden, könne nicht nachvollzogen werden, woraus sich solche Erfahrungswerte ergeben würden.
- 13** Nach Änderung der Bescheide für 2013 sei auch die Höhe der geschätzten Betriebseinnahmen und Erlöse im Ergebnis nicht zu beanstanden. Zwar begegne die vom FA zur Schätzung im Wege des inneren Betriebsvergleichs erstellte Ausbeutekalkulation durchgreifenden Bedenken. Jedoch habe das Gericht aufgrund seiner eigenen Schätzungsbefugnis nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 AO die Besteuerungsgrundlagen der Klägerin durch einen äußeren Betriebsvergleich im Wege der Anwendung der amtlichen Richtsatzsammlung unter Ansatz der mittleren Rohgewinnaufschlagsätze von 220 % (für 2011 und 2012) sowie von 230 % (für 2013) in der in den angefochtenen Bescheiden angesetzten Höhe geschätzt.
- 14** Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision, mit der sie Verstöße gegen materielles Recht und Verfahrensmängel geltend macht.
- 15** Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit an den Vollsenat zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 16** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 17** Das FA tritt der Revision entgegen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist 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** Das FG ist vorschriftsmäßig besetzt gewesen (unter 1.). Zutreffend hat es eine Schätzungsbefugnis dem Grunde nach bejaht (unter 2.). Allerdings ist die vom FG vorgenommene Hinzuschätzung in Form eines äußeren Betriebsvergleichs auf der Grundlage der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF nicht hinreichend begründet worden und kann daher nicht auf ihre Angemessenheit hin überprüft werden (unter 3.). Da dem Senat keine eigene Schätzungsbefugnis zukommt, muss die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen werden (unter 4.). Für eine Zurückverweisung an den Vollsenat besteht keine Veranlassung (unter 5.).
- 20** 1. Das FG ist vorschriftsmäßig besetzt gewesen. Es liegt kein Verstoß gegen § 119 Nr. 1 FGO vor.

- 21** Durch den Übertragungsbeschluss vom 12.10.2022 ist die Richterin am Finanzgericht X wirksam zur Einzelrichterin gemäß § 6 Abs. 1 FGO bestimmt worden. Sie wurde damit zur gesetzlichen Richterin im Sinne von Art. 101 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes (GG). Dass sie den Rechtsstreit nicht wieder nach § 6 Abs. 3 FGO auf den Senat zurückübertragen hat, begründet keinen Verfahrensmangel.
- 22** a) Gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 FGO "kann" der Einzelrichter nach Anhörung der Beteiligten den Rechtsstreit auf den Senat zurückübertragen, wenn sich aus einer wesentlichen Änderung der Prozesslage ergibt, dass die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder die Sache besondere Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art aufweist. Diese Regelung stellt die Rückübertragung ausdrücklich in das Ermessen des Einzelrichters.
- 23** Gemäß § 6 Abs. 4 Satz 2 FGO kann die Revision nicht auf eine unterlassene Übertragung gestützt werden. Aus dem systematischen Zusammenhang mit § 6 Abs. 4 Satz 1 FGO und dem Umstand, dass sich diese Regelung ausdrücklich sowohl auf Übertragungsbeschlüsse nach § 6 Abs. 1 FGO als auch auf Rückübertragungsbeschlüsse nach § 6 Abs. 3 FGO bezieht, folgt, dass die Revision auch nicht auf eine unterlassene Rückübertragung gestützt werden kann. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Ablehnung der Rückübertragung nicht greifbar gesetzeswidrig ist (Senatsbeschluss vom 14.05.2013 - X B 43/13, BFH/NV 2013, 1260, Rz 8).
- 24** Greifbar gesetzeswidrig ist eine Entscheidung nur dann, wenn sie mit der geltenden Rechtsordnung schlechthin unvereinbar ist, weil sie jeder Grundlage entbehrt und inhaltlich dem Gesetz fremd ist (s. BFH-Beschluss vom 07.06.2022 - VIII B 105/21, BFH/NV 2022, 929, Rz 14).
- 25** b) Im Streitfall ist die Entscheidung der Einzelrichterin, den Rechtsstreit nicht zurück auf den Senat zu übertragen, nicht greifbar gesetzeswidrig.
- 26** Ob sich allein durch die Beitrittsaufforderung des Senats mit Beschluss vom 14.12.2022 - X R 19/21 (BFHE 278, 428) die Prozesslage wesentlich geändert hat, braucht dabei nicht entschieden zu werden. Denn jedenfalls hat die Einzelrichterin ihre Entscheidung, den Rechtsstreit nicht zurück auf den Senat zu übertragen, nach Anhörung der Beteiligten (s. Sitzungsprotokoll vom 23.06.2023, Bl. 590 ff. der FG-Akten, Bd. IV) nachvollziehbar begründet. Dass sie dem Interesse der Klägerin an einer zeitnahen Entscheidung einen besonderen Stellenwert eingeräumt hat, ist unter Berücksichtigung der Dauer des Rechtsstreits und des Umstands, dass die Klägerin zwischenzeitlich, am 06.02.2023, eine Verzögerungsrüge erhoben hatte, vertretbar. Das Interesse der Klägerin, gegebenenfalls von den Folgen einer möglichen Änderung der Rechtsprechung aufgrund des Senatsbeschlusses vom 14.12.2022 - X R 19/21 (BFHE 278, 428) zu profitieren, hat die Einzelrichterin dadurch hinreichend berücksichtigt, dass sie mit dem angefochtenen Urteil die Revision zugelassen hat. Dadurch hat sie der Klägerin die Möglichkeit eröffnet, die in dem genannten Beiladungsbeschluss des erkennenden Senats aufgeworfenen Fragen zur Anwendbarkeit der amtlichen Richtsatzsammlung in ihrem eigenen Rechtsstreit einer weiteren Klärung zuzuführen, wovon die Klägerin mit der vorliegenden Revision auch Gebrauch gemacht hat. Ein solches Vorgehen kann nicht als mit der geltenden Rechtsordnung schlechthin unvereinbar angesehen werden und ist daher nicht greifbar gesetzeswidrig.
- 27** c) Anders als die Klägerin meint, musste über die unterlassene Rückübertragung nicht durch gesonderten Beschluss entschieden werden. Aus § 6 Abs. 4 FGO folgt, dass lediglich für die Entscheidung der Übertragung des Rechtsstreits auf den Einzelrichter nach § 6 Abs. 1 FGO und für die Rückübertragung des Rechtsstreits auf den Senat nach § 6 Abs. 3 FGO Beschlüsse erforderlich sind. Weder das Unterlassen einer Übertragung im Sinne von § 6 Abs. 1 FGO noch das Unterlassen einer Rückübertragung im Sinne von § 6 Abs. 3 FGO bedarf folglich eines Beschlusses.
- 28** Soweit der Senat in dem bereits genannten Beschluss vom 14.05.2013 - X B 43/13 (BFH/NV 2013, 1260, Rz 8) ausgeführt hat, ein der Anfechtbarkeit entzogener Beschluss im Sinne von § 6 Abs. 3 Satz 1 FGO sei nicht nur ein solcher, durch den eine Rückübertragung eines Streitfalls auf den Senat ausgesprochen werde, sondern gleichfalls die im Rahmen von § 6 Abs. 3 FGO getroffene Entscheidung, von einer solchen Rückübertragung abzusehen, bedeutet dies nicht, dass im Falle der Ablehnung einer Rückübertragung ein gesonderter Beschluss ergehen müsste. Gemeint ist hiermit lediglich, dass die --gegebenenfalls auch nur implizit getroffene-- Entscheidung gegen eine Rückübertragung, die letztlich erst in dem Urteil des Einzelrichters zum Ausdruck kommt, genauso unanfechtbar ist wie die explizite Rückübertragung durch einen entsprechenden Beschluss.
- 29** d) Das FG hat dadurch, dass es über den Antrag auf Rückübertragung des Rechtsstreits auf den Senat nicht durch gesonderten Beschluss entschieden hat, auch nicht den Anspruch der Klägerin auf Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 GG i.V.m. § 96 Abs. 2, § 119 Nr. 3 FGO) verletzt. Aus dem Sitzungsprotokoll vom 23.06.2023 geht hervor, dass die Einzelrichterin auf die Möglichkeit einer Rückübertragung nach § 6 Abs. 3 FGO wegen einer sich aus dem Senatsbeschluss vom 14.12.2022 - X R 19/21 (BFHE 278, 428) unter Umständen ergebenden grundsätzlichen

Bedeutung der Rechtssache ausdrücklich hingewiesen und den Beteiligten Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben hat.

- 30** 2. Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass im Streitfall eine Schätzungsbefugnis dem Grunde nach bestand.
- 31** 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.
- 32** 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.
- 33** 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.
- 34** 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.
- 35** 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, BFHE 290, 367, DStR 2025, 2730, Rz 30, jeweils m.w.N., BFHE 290, 367; zur Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung s.a. Senatsurteil vom 28.11.2023 - X R 3/22, BFHE 283, 66, BStBl II 2024, 329, Rz 35).
- 36** 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 sonstigen Aufzeichnungen in Frage stellen und ihnen die Ordnungsmäßigkeit nehmen 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.).
- 37** 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 nachwiesen 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 BFH-Beschluss 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.).
- 38** b) Im vorliegenden Fall war nach den Feststellungen des FG die Kassensturzfähigkeit der in dem Imbissbetrieb der Klägerin verwendeten offenen Ladenkasse nicht gegeben.
- 39** aa) Die Klägerin hat die von ihr behaupteten täglichen Auszahlungen des Kassenbestands nicht dokumentiert; jedenfalls hat sie nicht nachgewiesen, dass die von ihr und ihrem Prozessbevollmächtigten behaupteten täglichen Auszahlungen des Kassenbestands auch tatsächlich erfolgt sind. Die Grundaufzeichnungen, die den handschriftlich geführten monatlichen Listen, in denen die Klägerin ihre Tageseinnahmen erfasst hat, zugrunde gelegen haben müssen, sind weder im Rahmen der Betriebsprüfung noch im Klageverfahren vorgelegt worden. In welcher Weise

aus den ausgezahlten Kassenbeständen die tatsächlich erzielten Einnahmen ermittelt wurden, lässt sich somit im Streitfall nicht nachvollziehen. Soweit die Klägerin dem entgegentritt und auf die Praxis anderer Betriebe verweist, fehlt es zum einen an konkreten Darlegungen zur eigenen Praxis der Klägerin und zum anderen vor allem auch an den erforderlichen Nachweisen, mit denen sich eine solche allgemeine Praxis belegen ließe.

- 40** Des Weiteren liegen nach den Feststellungen des FG auch keine Aufzeichnungen vor, anhand derer sich die Umsätze der Klägerin aufteilen ließen in Lieferungen, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, und Restaurationsleistungen, die dem Regelsteuersatz unterliegen. Auch die von der Klägerin behaupteten Erfahrungswerte sind nicht belegt worden.
- 41** In Anbetracht dessen ist der Einwand der Revision, schwerwiegende Mängel der Buchführung oder der Aufzeichnungen, die eine Schätzung rechtfertigen würden, lägen entgegen den Behauptungen des FG tatsächlich nicht vor, unberechtigt. Das Fehlen der Ursprungsaufzeichnungen ist --wie dargelegt-- bei einem Betrieb, in dem ausnahmslos Bargeschäfte getätigt werden, ein schwerwiegender Mangel, der im Streitfall die gesamte Gewinnermittlung der Klägerin in Frage stellt und ihr die Ordnungsmäßigkeit nimmt. Wie die Klägerin demgegenüber zu dem Schluss kommen kann, eine fehlende Kassensturzfähigkeit sei von niemandem behauptet und vom FG auch nicht festgestellt worden, ist für den erkennenden Senat nicht nachvollziehbar.
- 42** bb) Unberechtigt ist des Weiteren der von der Klägerin erhobene Vorwurf, aus der Formulierung des FG, die Mängel seien "insgesamt" geeignet, die Beweiskraft der Buchführung und der Aufzeichnungen zu erschüttern, ergebe sich, dass das FG den fehlerhaften Ansatz einer "Gesamtbetrachtung" gewählt habe, was dem Senatsurteil vom 25.03.2015 - X R 20/13 (BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743) zum Zeitreihenvergleich widerspreche, da hiernach jeder einzelne Fehler isoliert betrachtet und gewürdigt werden müsse.
- 43** Die Vornahme einer Gesamtbetrachtung der festgestellten Mängel der Buchführung und der Aufzeichnungen entspricht der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. etwa BFH-Urteil vom 14.12.2011 - XI R 5/10, BFH/NV 2012, 1921, Rz 22: "Gesamtbild aller Umstände"; ebenso BFH-Beschluss vom 14.08.2018 - XI B 2/18, BFH/NV 2019, 1, Rz 10). Auch aus dem von der Klägerin angeführten Senatsurteil vom 25.03.2015 - X R 20/13 (BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743) ergibt sich nichts Gegenteiliges.
- 44** Der Umstand, dass der Senat die im Einzelnen dargestellten Mängel (Senatsurteil vom 25.03.2015 - X R 20/13, BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743, unter Rz 23 ff.) auf ihr jeweiliges Gewicht hin untersucht hat, steht der Annahme einer --abschließenden-- Gesamtbetrachtung nicht entgegen.
- 45** 3. Demnach waren FA und FG im Streitfall dem Grunde nach zur Schätzung befugt. Jedoch hat das FG die von ihm selbst vorgenommene Schätzung in Form eines äußeren Betriebsvergleichs auf der Grundlage der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF und unter Berücksichtigung von Rohgewinnaufschlagsätzen von 220 % für die Streitjahre 2011 und 2012 und von 230 % für 2013 nicht hinreichend begründet.
- 46** 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 sich aus der Schätzung ergebenden Ergebnisse 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).
- 47** 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, BFHE 290, 367, DStR 2025, 2730, Rz 40 ff., jeweils m.w.N.).
- 48** 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, BFHE 290, 367, DStR 2025, 2730, Rz 49 ff.).

- 49 b) Den genannten Anforderungen entspricht die Begründung des FG nicht.
- 50 aa) Das FG hat die Ausbeutekalkulation des FA mit der Begründung verworfen, sie sei nicht sachgerecht durchgeführt worden. Das FA habe sich, nachdem es, soweit ersichtlich, die Daten aller Warengruppen erfasst habe, auf die Ausbeutekalkulation wichtiger Warengruppen beschränkt. Das Ergebnis dieser Kalkulation orientiere sich nicht hinreichend an den betrieblichen Gegebenheiten der Klägerin und sei daher abzulehnen. Entscheidend für die Zuverlässigkeit einer Kalkulation sei die genaue und betriebsspezifische Ermittlung der Kalkulationsparameter.
- 51 Werde als Schätzungsmethode die Ausbeutekalkulation wichtiger Warengruppen ausgewählt (im Streitfall speziell das Döner-Fleisch), sei es erforderlich, bestimmte Gerichte als Hauptumsatzträger zu bestimmen und die jeweilige Portionierung der Hauptzutaten in dem zu prüfenden Betrieb zu ermitteln. Dies sei im Streitfall nicht geschehen. Betriebsbezogene Daten zur Portionierung seien, soweit ersichtlich, nicht ermittelt worden; aus dem Prüfungsbericht ergebe sich lediglich, dass bei Ermittlung des Fleischeinsatzes pro Portion (wohl) "allgemeine Prüfungserfahrungen bei Betrieben gleicher Art und Größe" zugrunde gelegt worden seien. Zudem seien die kalkulierten Gerichte mit unterschiedlichem Fleischeinsatz in das Verhältnis "Döner Fladenbrot" 45 %, "Döner-Teller" 40 % und "Lahmacun" 15 % gesetzt worden, ohne dass sich nachvollziehen lasse, wie dieses Anteilsverhältnis ermittelt worden sei. Sowohl der Fleischeinsatz pro Gericht als auch diejenigen Gerichte, die als Hauptumsatzträger anzusehen gewesen seien, und deren Verhältnis zueinander seien zwischen den Beteiligten streitig und ließen sich nach Überzeugung des Gerichts im Nachhinein nicht mehr bestimmen.
- 52 Zwar habe der frühere Bevollmächtigte der Klägerin noch während der Betriebsprüfung eine eigene Kalkulation anhand (so sein Vortrag) eigener Warenproben vorgelegt. Jedoch könne das Gericht auch anhand dieses Vortrags nicht feststellen, dass die vorgetragene Portionsgröße der tatsächlichen Portionierung des Betriebs entsprochen habe; entsprechende Dokumentationen fehlten.
- 53 Das Gericht verkenne nicht, dass sich die angesetzten Portionsgrößen und das Verhältnis der kalkulierten Gerichte "durchaus im Bereich des Wahrscheinlichen" befänden, ebenso der angesetzte Bratverlust. Zudem sei eventuellen Unschärfen bei der Ermittlung der Einnahmen beziehungsweise Erlöse durch den Ansatz eines pauschalen Abschlags von 25 % erheblich Rechnung getragen worden. Letztlich verliere aber die vorgenommene Kalkulation ohne die Ermittlung der betriebsbezogenen Kalkulationsparameter ihre Berechtigung als Schätzung des inneren Betriebsvergleichs.
- 54 Dies berücksichtigend könne es das Gericht dahinstehen lassen, ob die in dem Bericht des gerichtlichen Prüfungsdienstes aufgezeigten Mängel der Kalkulation des FA diese unbrauchbar machten oder aufgrund der vorliegenden Belege und Buchführungsunterlagen "zu korrigieren" gewesen wären.
- 55 bb) Das FG übersieht dabei zunächst, dass, allen Unwägbarkeiten zum Trotz, eine solche Nachkalkulation, die sich an den --damals noch ermittelbaren oder doch zumindest nachvollziehbaren-- betrieblichen Verhältnissen orientiert, im Zweifel immer noch besser geeignet ist, die konkrete wirtschaftliche Situation des der Schätzung unterliegenden Betriebs zu erfassen, als ein äußerer Betriebsvergleich und ein Rückgriff auf die amtliche Richtsatzsammlung. Auch erscheint es widersprüchlich, wenn das FG dem FA vorwirft, die Nachkalkulation nicht sachgerecht durchgeführt zu haben, an anderer Stelle aber selbst einräumt, dass sich die der streitigen Schätzung zugrunde liegenden Annahmen des FA "durchaus im Bereich des Wahrscheinlichen befinden".
- 56 Vor allem aber hatten die Beteiligten im Streitfall in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung vom 15.01.2016, unter Berücksichtigung der Feststellungen der Betriebsprüferin einerseits und der Einwände der Klägerin gemäß den Schreiben ihrer damaligen Bevollmächtigten vom 21.12.2015 und vom 11.01.2016 (Bl. 44 ff. der FA-Akten, Bd. 1) andererseits, eine Übereinkunft erzielt und sich dabei auf Werte geeinigt, die beide Seiten zumindest für vertretbar hielten. Mit dieser Einigung haben sich die Beteiligten von der Kalkulation der Betriebsprüferin gelöst. Diese Kalkulation bildete, zusammen mit den eigenen Ermittlungen der damaligen Bevollmächtigten der Klägerin, letztlich nur noch die rechnerische Ausgangsbasis für eine griffweise Schätzung in Form eines Sicherheitszuschlags zu den von der Klägerin erklärten Einkünften, und zwar in Höhe der ermittelten Mehrergebnisse abzüglich eines --griffweisen-- Abschlags von 25 % für jedes Streitjahr.
- 57 Zwar kommt dieser Einigung nicht die formale Wirkung einer tatsächlichen Verständigung zu, da an der Schlussbesprechung auf Seiten des FA nur die Betriebsprüferin und zwei Vertreter der Steuerfahndung teilgenommen haben, also kein Amtsträger, der für die Steuerfestsetzung zuständig gewesen wäre (vgl. dazu Senatsurteil vom 27.06.2018 - X R 17/17, BFH/NV 2019, 97, Rz 17, m.w.N.). Gleichwohl hätte das FG in Anbetracht dieser Umstände konkret begründen müssen, aufgrund welcher besseren Erkenntnisse oder Einsichten in die

betrieblichen Gegebenheiten der Streitjahre 2011 bis 2013 es nunmehr, aus einem zeitlichen Abstand von zehn Jahren und mehr heraus, zu der Auffassung gelangt ist, dass die von den Beteiligten damals, im Jahr 2015 und 2016 --also in noch überschaubarer zeitlicher Nähe zu den Streitjahren-- gemeinsam vorgenommenen Einschätzungen in einem so hohen Maße unzutreffend sein sollen, dass eine Verwerfung der einvernehmlich ermittelten Zahlen gerechtfertigt erscheint. Allein der Einwand, dass die Grundlagen der von beiden Beteiligten erstellten Kalkulationen, die (s. oben) lediglich der Ausgangspunkt für eine griffweise Schätzung gewesen sind, zehn Jahre später nicht mehr nachvollziehbar sind, stellt keine hinreichende Begründung dar.

- 58** cc) Ungeachtet dessen wäre das angefochtene Urteil allerdings auch dann aufzuheben gewesen, wenn man eine Schätzung im Wege des äußeren Betriebsvergleichs im Streitfall für grundsätzlich ermessensgerecht hielte und die erheblichen Zweifel, die der erkennende Senat in Bezug auf die Repräsentativität der amtlichen Richtsatzsammlung in ihrer bisherigen Form geäußert hat (s. Senatsurteil vom 18.06.2025 - X R 19/21, BFHE 290, 318, Rz 83 ff.), außer Acht ließe.
- 59** Das FG hat es bei seiner eigenen Schätzung als "maßvoll und sachgerecht" angesehen, "Rohgewinnaufschlagsätze im mittleren Bereich der Richtsatzsammlung oberhalb des Mittelsatzes" zu wählen. Überlegungen dazu, ob der Betrieb der Klägerin seiner Größe und Lage nach in den Streitjahren mit dem damals vorhandenen Personal und unter Berücksichtigung der Öffnungszeiten, der Konkurrenz und der sonstigen betrieblichen Gegebenheiten solche Rohgewinnaufschlagsätze tatsächlich hätte erzielen können, hat das FG nicht angestellt.
- 60** Der Senat hat in seinem Urteil vom 18.06.2025 - X R 19/21 (BFHE 290, 318, Rz 126) zur Anwendung der Richtsätze und konkret in Bezug auf die Bestimmung der im Einzelfall maßgeblichen Rohgewinnaufschlagsätze ergänzend --das heißt nicht tragend-- ausgeführt, dass vor allem in Branchen mit weiten Richtsatzspannen, aber auch im Übrigen, erkennbar und nachvollziehbar sein muss, dass das FG die Besonderheiten des Einzelfalls in den Blick genommen hat. Dies erfordert eine nachvollziehbare Begründung für die Wahl des konkret herangezogenen Wertes unter Auseinandersetzung mit den erkennbaren betrieblichen Besonderheiten.
- 61** An einer solchen im Falle einer Richtsatzschätzung erforderlichen Auseinandersetzung würde es hier fehlen. Denn das FG hat die von ihm seiner eigenen Schätzung zugrunde gelegten Rohgewinnaufschlagsätze ohne jeden Bezug zu dem Betrieb der Klägerin bestimmt. Der Umstand, dass die sogenannten Mittelsätze im Allgemeinen zu einem Ergebnis führen mögen, das "mit der größten Wahrscheinlichkeit den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten" kommt (so Tz. 10.2.1 der Vorbemerkungen zur Richtsatzsammlung), mag als statistische Aussage zutreffend sein. Jedoch hat der erkennende Senat bereits darauf hingewiesen, dass die statistische Wahrscheinlichkeit für ein bestimmtes Ereignis prinzipiell nichts darüber aussagt, ob dieses Ereignis --bezogen auf einen konkreten Fall-- auch wirklich eingetreten ist (s. Senatsurteil vom 18.06.2025 - X R 19/21, BFHE 290, 318, Rz 127, m.w.N.). Daher lassen sich allein aus den Mittelsätzen einer bestimmten Gewerbeklasse der amtlichen Richtsatzsammlung noch keine konkreten Aussagen über den zu prüfenden Betrieb herleiten.
- 62** Ob die Anwendung des betreffenden Mittelsatzes den Verhältnissen des zu prüfenden Betriebs gerecht wird, hätte folglich erst noch anhand der tatsächlichen Verhältnisse geprüft und begründet werden müssen.
- 63** 4. Die Vorentscheidung war daher schon aus materiell-rechtlichen Gründen aufzuheben. Auf die weiteren von der Klägerin geltend gemachten Verfahrensmängel kommt es nicht mehr an. Die Sache ist nicht spruchreif. Eine eigene Schätzungsbefugnis steht dem BFH --als Rechtsinstanz-- nicht zu (Senatsurteil vom 18.06.2025 - X R 19/21, BFHE 290, 318, Rz 74, m.w.N.).
- 64** Ohne Bindungswirkung (§ 126 Abs. 5 FGO) weist der Senat für den zweiten Rechtsgang auf Folgendes hin: Ungeachtet der Zweifel, die der Senat an der Eignung der amtlichen Richtsatzsammlung als Schätzungsgrundlage geäußert hat (Senatsurteil vom 18.06.2025 - X R 19/21, BFHE 290, 318, Rz 83 ff.) und an denen er festhält, erscheint es nach gegenwärtigem Stand ermessensgerecht und naheliegend --vorbehaltlich besserer Erkenntnisse des FG und substantiierter, konkreter Darlegungen der Klägerin zu den damaligen betrieblichen Verhältnissen--, die von den Beteiligten im Rahmen der Schlussbesprechung vom 15.01.2016 einvernehmlich vorgenommene griffweise Schätzung unter Berücksichtigung der zugunsten der Klägerin seitens des FA bereits erfolgten Korrektur der Bescheide für das Streitjahr 2013 zu bestätigen. Ebenso wie das FG näher hätte begründen müssen, warum es die zum Anfang des Jahres 2016 von den Beteiligten gefundene Lösung verwerfen wollte, wird sich allerdings auch die Klägerin, wenn sie diese Lösung --weiterhin-- angreifen möchte, nicht darauf beschränken dürfen, die damals übereinstimmend für richtig befundenen Werte pauschal zu bestreiten. Sie wird vielmehr eigene Berechnungen anstellen und zudem darlegen müssen, warum die Grundlagen solch nachträglicher Berechnungen den

betrieblichen Gegebenheiten der Streitjahre besser gerecht werden sollten als die von den Beteiligten anlässlich der Schlussbesprechung vom 15.01.2016 erzielte Übereinkunft.

- 65 5. Gründe, den Streitfall an den Vollschat zurückzuverweisen, sind gegenwärtig nicht ersichtlich.
- 66 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de