



FINANZGERICHT MÜNSTER

Im Namen des Volkes

URTEIL

In dem Rechtsstreit

Herr

[REDACTED]

- Kläger -

Prozessbevollmächtigter:

[REDACTED]

gegen

Finanzamt [REDACTED]

- vertreten durch den Vorsteher -

StNr.: [REDACTED]

- Beklagter -

wegen

Einkommensteuer 2007 bis 2009

hat der 2. Senat in der Besetzung:

Vorsitzender Richter am Finanzgericht
Richterin am Finanzgericht
Richterin am Finanzgericht
ehrenamtlicher Richter
ehrenamtlicher Richter

Banke
Horstmann
Kruse
AOK-Betriebswirt Jung
Leitender Angestellter Krolak

auf Grund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom 10.10.2013 für Recht erkannt:

Die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 vom 18.06.2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.10.2012 werden nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenersatzungsanspruchs des Klägers vorläufig vollstreckbar.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen das Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist bei dem Bundesfinanzhof innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich einzulegen. Der Bundesfinanzhof hat die Anschrift Ismaninger Straße 109, 81675 München. Es besteht ferner ein elektronisches Gerichtspostfach (Näheres unter www.egvp.de). Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Ihr soll eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Urteils beigelegt werden.

Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss enthalten:

1. die Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Revisionsanträge);
2. die Angabe der Revisionsgründe, und zwar:
 - a) die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt;
 - b) soweit die Revision darauf gestützt wird, dass das Gesetz in Bezug auf das Verfahren verletzt sei, die Bezeichnung der Tatsachen, die den Mangel ergeben.

Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Tatbestand:

Zu entscheiden ist, ob der Beklagte in den Jahren 2007 bis 2009 (Streitjahre) Sicherheitszuschläge wegen nicht vorgelegter Dateien vornehmen konnte.

Der Kläger wird zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielt u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Apotheker. Die Gewinne der Apotheke werden gem. § 4 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) ermittelt.

Der Kläger verwendet in seinem Betrieb das PC-Kassensystem PORKAS der Firma Awinta GmbH. Hierbei handelt es sich um ein elektronisches Kassen- und Warenwirtschaftssystem für Apotheken. Die Buchführung wird mittels eines DATEV-Programms durch den Steuerberater erstellt.

Der Beklagte führte für die Streitjahre eine Betriebsprüfung durch. Schwerpunkt war die Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung. Mit der Prüfungsanordnung vom 04.07.2011 forderte der Prüfer neben der Buchführung auch einen Datenträger mit Aufzeichnungen der PC-Kasse an. Zur Begründung nahm er auf die Vorschrift des § 147 Abs. 6 Abgabenordnung (AO) Bezug. Der Kläger legte mit Beginn der Prüfung die angeforderte Dokumentation zum EDV-System und eine dazu gehörige CDROM vor. Aus anderen Prüfungen war bekannt, dass das Programm der Firma Awinta GmbH eine Exportfunktion der Bewegungsdaten nach den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) besitzt und speziell für den Datenexport zu Betriebsprüfungszwecken programmseitig grundsätzlich 4 Dateien generieren kann. Der Kläger legte dem Prüfer nur 3 dieser Dateien vor. Die Vorlage der Datei *BP-Kassenumsatz.csv* verweigerte der Kläger im Hinblick auf die (spätere) Übergabe eines Datenträgers mit den saldierten Tagesabschluss-Werten (CD Z-Bons 2007 – 2009).

Nach Durchführung einer Schlussbesprechung blieb zwischen den Beteiligten streitig, ob die angeforderte Datei vorlagepflichtig sei. Der Prüfer kam zu dem Schluss, dass eine pauschale Zuschätzung von 3 % der Bareinnahmen aufgrund der Nichtvorlage der angeforderten Datei erfolgen könne und müsse. Auf den Betriebsprüfungsbericht vom 06.06.2012 Tz. 2.6 mit Anlage 4 wird hingewiesen.

Der Beklagte folgte dem und erhöhte die Umsätze und Gewinne des Klägers mit Bescheiden vom 18.06.2012 um netto 13.387,20 EUR, 13.431,28 EUR und 13.487,16 EUR. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg. Die Einspruchsentscheidung datiert vom 30.10.2012. Den Einspruch des Klägers gegen die Anforderung der Datei *BP-Kassenumsatz.csv* verwarf er nach Erlass der Bescheide als unzulässig.

Mit seiner Klage wendet sich der Kläger gegen diese Zuschätzungen. Sie seien weder dem Grunde noch der Höhe nach haltbar. So lägen schon die Voraussetzungen für eine Schätzung gem. § 162 AO nicht vor. Die Buchführung des Klägers sei ordnungsgemäß. Der Kläger sei nach der aktuellen Gesetzeslage nicht verpflichtet, die angeforderte Datei vorzulegen. Zur Begründung werde auf die Aufsätze von Bellinger (des Prozessbevollmächtigten) in der Steuerlichen Betriebsprüfung (StBp) 2011, S. 272ff und 305ff sowie 2013, S. 278ff verwiesen. Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) habe sich dieser Auffassung und nicht der von Härtl/Schieder, StBp 2011, 33ff, 68ff und 97ff angeschlossen. Fehlende Verprobungsmöglichkeiten, die die angeforderte Datei u.U. eröffnet hätte, könnten die Zuschätzung nicht rechtfertigen. Eine angebotene Stichprobe sei abgelehnt worden. Eigene oder weitere Berechnungen, Kalkulationen oder Ermittlungen zur Begründung der Höhe der Zuschätzung habe der Beklagte nicht angestellt. Die pauschale Zuschätzung von 3 % der Barumsätze sei nicht zu begründen. Die insoweit zitierten Entscheidungen seien im Streitfall nicht einschlägig.

Bei der erfolgten Hinzuschätzung handele es sich um eine unzulässige Strafschätzung. Der Beklagte verstoße gegen das Schikaneverbot. Er habe die Herausgabe von Unterlagen erzwingen wollen, die der Kläger aus Rechtsgründen für nicht aufbewahrungspflichtig und damit auch nicht herausgabepflichtig halte. Mit der Zuschätzung habe der Beklagte eine gerichtliche Überprüfung der Herausgabepflicht unterlaufen. Darin liege ein Verstoß gegen das Gewaltenteilungsprinzip und das Willkürverbot.

Der Kläger stellt die Anträge aus dem Schriftsatz vom 03.10.2013;
hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen; hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte verweist zur Begründung auf die umfangreichen Ausführungen in seiner Einspruchsentscheidung. Die Pflicht zur Aufbewahrung und damit zur Herausgabe er-

gebe sich insbesondere aus § 147 Abs. 1 Nr. 1 und 5 AO. Auf das BMF-Schreiben vom 26.11.2010 IV A – S 0316/08/10004-07 werde hingewiesen. Die Schätzungsbefugnis ergebe sich aus § 162 Abs. 2 Satz 2 AO. Die festgestellten formellen Mängel in der Kassenbuchführung beeinflussten angesichts der Vielzahl der Bargeschäfte auch das sachliche Ergebnis der Buchführung. Die Schätzungsmethode stehe im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzverwaltung. Grundsätzlich sei ein Zuschlag von bis zu 10 % des erklärten Barumsatzes zulässig. Den Umständen des Streitfalles werde dadurch Rechnung getragen, dass nur ein Sicherheitszuschlag von 3 % der Barerlöse vorgenommen werde.

Wegen des weiteren umfangreichen Sach- und Rechtsvortrags der Beteiligten wird auf die gewechselten Schriftsätze sowie auf die Steuer- und Betriebsprüfungsakten des Beklagten verwiesen.

Die Klage wegen Umsatzsteuer hat der Kläger zurückgenommen. Das Verfahren ist insoweit mit Beschluss vom 28.02.2013 unter dem Aktenzeichen 2 K 646/13 U eingestellt worden.

Der Senat hat am 10.10.2013 in der Sache mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird hingewiesen.

Entscheidungsgründe:

Die zulässige Klage ist begründet. Der Kläger wird durch die angefochtenen Bescheide in seinen Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Zuschätzungen sind rechtswidrig. Sie sind – unter Korrektur der entsprechenden Gewerbesteuerrückstellung – rückgängig zu machen.

Soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind, § 162 Abs. 1 AO. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden können, § 162

Abs. 2 Sätze 1 und 2 AO. Gem. § 96 Abs. 1 Satz 1 2. Halbs. FGO gelten die Vorschriften der §§ 158 und 162 AO im finanzgerichtlichen Verfahren sinngemäß. Dem Gericht steht danach eine eigene Schätzungsbefugnis zu.

Nach § 158 AO können die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen der Besteuerung grundsätzlich nur dann zugrunde gelegt werden, wenn sie den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen. Dies ist hier der Fall.

Der Kläger ist als Kaufmann nach dem Handelsgesetzbuch (HGB) bzw. nach § 141 Abs. 1 Nr. 1 AO aufgrund der Umsatzgröße buchführungspflichtig. Außerdem treffen ihn die Aufzeichnungspflichten gem. § 22 Umsatzsteuergesetz (UStG) i.V.m. §§ 63 bis 68 Umsatzsteuerdurchführungsverordnung (UStDV). Die Aufzeichnungsverpflichtung nach § 22 UStG wirkt unmittelbar für alle Besteuerungszwecke, also auch für die Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz (BFH-Urteile vom 26.02.2004 XI R 25/02, BStBl. II 2004, 599 und vom 02.03.1982 VIII R 225/80, BStBl. II 1984, 504).

Diese Aufzeichnungspflichten hat der Kläger erfüllt.

Denn er ist nicht nach § 144 Abs. 1 bis 4 AO zur gesonderten Aufzeichnung des Warenausgangs einschließlich des Warenpreises (§ 144 Abs. 3 Nr. 4 AO) verpflichtet. Er liefert seine Waren nach der Art seines Geschäftsbetriebes nicht regelmäßig an andere gewerbliche Unternehmer, sondern an Endverbraucher. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH war er deshalb als Einzelhändler von der sich grundsätzlich aus § 238 Abs. 1 Satz 3 HGB und § 147 Abs. 1 Satz 2 AO ergebenden Verpflichtung befreit, die einzelnen „Verkäufe“ über die Ladentheke (d.h. den jeweiligen Warenausgang in Verbindung mit dem vereinnahmten Kaufpreis) einzeln aufzuzeichnen.

Soweit der Kläger freiwillig oder aus berufsrechtlichen Gründen weitergehende Aufzeichnungen gefertigt hat, war er nicht zu deren Herausgabe verpflichtet. Die Voraussetzungen gem. § 162 Abs. 2 AO sind nicht erfüllt. Dem Beklagten stand daher keine Schätzungsbefugnis zu. Insbesondere war der Beklagte nicht befugt, (allein) aufgrund der Weigerung des Klägers, die angeforderte Datei *BP-Kassenumsatz.csv* herauszugeben, pauschale Zuschätzungen vorzunehmen.

Zum Umfang des Datenzugriffsrechts der Betriebsprüfung liegen zwei finanzgerichtliche Entscheidungen vor. Beide Entscheidungen betreffen den jeweils - vorgeschalteten - Bescheid über die Datenanforderung. Dessen Rechtmäßigkeit richtet sich - wie im Streitfall - danach, ob die dortigen Kläger zur Herausgabe der angeforderten Dateien verpflichtet waren. Das Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt kommt in seinem Urteil vom 23.05.2013 Az. 1 K 396/12, juris, Az. des BFH X R 29/13 zu dem Ergebnis, dass eine Herausgabepflicht besteht. Dieses Finanzgericht ist - wie schon in seinem dem Urteil vorangegangenen Beschluss vom 15.01.2013 1 V 580/12, juris - der Auffassung, dass eine im Rahmen des eingesetzten Warenwirtschaftssystems bestehende Verkaufsdatei gem. § 147 Abs. 6 AO aufbewahrt und herausgegeben werden muss. Das Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt begründet seine Auffassung damit, dass vom Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht nur dann eine Ausnahme zu machen sei, wenn technische, betriebswirtschaftliche und praktische Probleme diese Ausnahme rechtfertigen. Dabei genüge es, wenn der Steuerpflichtige freiwillig oder nach anderen als den Steuergesetzen zu erfüllenden Pflichten, Aufzeichnungen fertige und diese sich zur Verprobung der für steuerliche Zwecke geführten Bücher und Aufzeichnungen eignen. Demgegenüber vertritt das Hessische Finanzgericht in seinem Urteil vom 24.04.2013 Az. 4 K 422/12, EFG 2013, 1186, Az. des BFH X B 80/13 die Auffassung, dass nach derzeitiger Gesetzeslage keine Verpflichtung besteht, dem Finanzamt Zugriff auf eine computergesteuert geführte Datei mit einzeln aufgezeichneten Barverkäufen zu gewähren, wenn die baren Tageseinnahmen ordnungsgemäß durch Tagesendsummenbons festgestellt sind. Das Hessische Finanzgericht begründet seine Auffassung im wesentlichen damit, dass es für die Auslegung der Vorschrift des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO nicht auf die Verhältnisse des einzelnen Steuerpflichtigen und damit auf freiwillig erfolgte Aufzeichnungen ankommen könne. Der Steuerpflichtige müsse im Vorhinein erkennen können, welche Unterlagen und Daten er im Einzelnen aufzubewahren habe.

Der erkennende Senat folgt der Auffassung des Hessischen Finanzgerichts, wonach eine Herausgabepflicht nicht auf § 147 Abs. 6 AO gestützt werden kann. Der Senat folgt dabei insbesondere den nachfolgend wiedergegebenen Rechtsgrundsätzen:

„...Die Anforderung des FA vom kann nicht auf § 147 Abs. 6 AO gestützt werden, da die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Vorschrift im Streitfall nicht erfüllt sind.

Sind Unterlagen nach § 147 Abs. 1 AO mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, so hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur

Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen (§ 147 Abs. 6 Satz 1 AO). Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden (§ 147 Abs. 6 Satz 2). Diese Befugnisse stehen der Finanzbehörde nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Vorschrift nur in Bezug auf Daten zu, die der Steuerpflichtige nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren hat (BFH vom 24.06.2009 – VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452 unter II. 1. a. b. aa.). Die in § 147 Abs. 1 AO geregelten Aufbewahrungspflichten setzen wiederum eine gesetzliche Aufzeichnungspflicht des Steuerpflichtigen voraus und bestehen grundsätzlich nur im Umfang dieser Aufzeichnungspflicht (BFH vom 24.06.2009 – VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452 unter II. 1. a. b. cc.).

Im Streitfall hatte die Klägerin, ... , keine gesetzliche Verpflichtung, die von ihr getätigten Einzelverkäufe (d.h. die im Einzelnen verkauften Waren und die hierfür im Einzelnen vereinnahmten Kaufpreise) im Einzelnen manuell oder auf einem Datenträger (§ 146 Abs. 5 AO) aufzuzeichnen und diese manuellen oder elektronischen Aufzeichnungen nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren.

Da die Klägerin ihre Waren nach der Art ihres Geschäftsbetriebes nicht regelmäßig an andere gewerbliche Unternehmer, sondern an Endverbraucher liefert, ist sie zweifelsfrei nicht nach § 144 Abs. 1 bis 4 AO zur gesonderten Aufzeichnung des Warenausgangs einschließlich des Warenpreises (§ 144 Abs. 3 Nr. 4 AO) verpflichtet. Entgegen der Ansicht des FA ergibt sich eine entsprechende Verpflichtung auch nicht aus den allgemeinen Vorschriften nach § 238 Abs. 1 Satz 3 HGB und § 145 Abs. 1 Satz 2 AO. Zur Erfüllung des in diesen Vorschriften geregelten Gebotes der Gewährleistung der eindeutigen Identifizierbarkeit und Nachprüfbarkeit der einzelnen Handelsgeschäfte ist der Kaufmann ungeachtet der Eigenart seines Unternehmens zwar grundsätzlich verpflichtet, seine Kassenvorgänge (seien es Barausgaben oder Bareinnahmen) einzeln aufzuzeichnen (vgl. BFH vom 12.05.1966 – IV 472/60, BStBl. III 1966, 372 zur Herleitung dieses Gebotes aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung). Es entspricht jedoch der gefestigten und auch im „Computerzeitalter“ aufrecht erhaltenen höchstrichterlichen Rechtsprechung, dass die in § 238 Abs. 1 HGB und § 145 AO zum Ausdruck kommenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung derartige Einzelaufzeichnungen aus Zumutbarkeits- und Praktikabilitätsgründen regelmäßig nicht verlangen, wenn der Unternehmer gegen Barzahlung Waren von geringerem Wert an eine unbestimmte Vielzahl von Kunden im offenen Ladengeschäft verkauft (BFH vom 12.05.1966 – IV 472/60, BStBl. III 1966, 37; BFH vom 01.10.1969 – I R 73/66, BStBl. II 1970, 45; BFH vom 26.02.2004 – XI R 25/02, BStBl. II 2004, 599; BFH vom 07.02.2008 – X B 189/07, n. v. Juris; BFH vom 14.12.2011 – XI R 5/10, BFH/NV 2012, 1921 unter II. 1 a.). Soweit hiernach auf Einzelaufzeichnungen verzichtet werden darf, sind die Tagessummen der Kasseneinnahmen und Kassenausgaben in Form von Kassenberichten oder mit Hilfe eines Kassenbuchs täglich festzuhalten (BFH vom 01.10.1969 – I R 73/66, BStBl. II 1970, 45; BFH vom 20.06.1985 – IV R 41/82, BFH/NV 1985, 12). Die aus der Tageskasse ausgezahlte Summe der Tagesein- und Ausgaben ist in das in Form aneinandergereihter Kassenberichte geführte Kassenbuch zu übertragen (BFH vom 07.07.1977 – IV R 205/72, BStBl. II 1978, 307; BFH vom 21.02.1990 – X R 54/87, BFH/NV 1990, 683). Die zugehörigen Tagesendsummensbons (Z-Bons) sind als sonstige Unterlagen i.S.d. § 147 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 AO aufzubewahren (FG Bremen vom 24.09.1996 – 2 94 085 K 2, EFG 1997, 449; FG Hamburg vom 04.12.1990 – II 104/88, EFG 1991, 507).

Nach diesen Grundsätzen war auch die Klägerin i.S.v. § 238 Abs. 1 Satz 3 HGB und § 147 Abs. 1 Satz 2 AO als Einzelhändlerin von der Verpflichtung befreit, die einzelnen „Verkäufe“ über die Ladentheke (d.h. den jeweiligen Warenausgang in Verbindung mit dem vereinnahmten Kaufpreis) einzeln aufzuzeichnen. ... Die Klägerin konnte ihre Pflicht zur Gewährleistung der eindeutigen Identifizierbarkeit und Nachprüfbarkeit der

einzelnen Geschäfte mithin grundsätzlich dadurch erfüllen, dass sie – wie sie dies zu Beginn der Betriebsprüfung dargestellt und erläutert hatte – die festgestellten Tagesendsummen fortlaufend in ein Kassenbuch übertrug. Dass sie die einzelnen Barverkäufe gleichwohl freiwillig und programmgesteuert in einer gesonderten Datei („VK Verkäufe“) mitschrieb und speicherte, ändert hieran nichts. Zwar stellt dies die von der Rechtsprechung zur Begründung der Erleichterung angeführten Kriterien der Praktikabilität und Zumutbarkeit in Frage. Für die Tragfähigkeit dieser Kriterien kann es jedoch nicht auf den einzelnen (sich z.B. durch den Einsatz einer besonders ausgestalteten Kasse möglicherweise überobligationsmäßig verhaltenden) Steuerpflichtigen, sondern allein auf den Typus eines in größerem Umfang Barumsätze erzielenden Einzelhandelsbetriebes ankommen. Eine Apotheke gleich welcher Größe kann insoweit nicht anders behandelt werden als z.B. ein Betrieb der Kleingastronomie. Andernfalls würde der Umfang der Aufzeichnungspflicht vom Umfang der vom Steuerpflichtigen tatsächlich getätigten Aufzeichnungen abhängen, was mit der abstrakt-generellen Intention der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und dem Regelungszweck des § 238 Abs. 1 Satz 2 HGB und des § 145 Abs. 1 Satz 2 AO und überdies auch mit den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und des Vorrangs und Vorbehalts des Gesetzes (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG) nicht zu vereinbaren wäre (vgl. BFH vom 24.06.2009 – VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452 unter II. 1. b. cc. unter Verweis auf das Volkszählungs-Urteil des Bundesverfassungsgerichts, BVerfG vom 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 u.a., BVerfGE 65, 1 unter C. II. 2. a.). Für Steuerzwecke (d.h. ungeachtet des dargestellten handelsrechtlichen Auslegungsergebnisses) führt darüber hinaus eine am Gesetzeswortlaut orientierte Auslegung des § 144 AO zu dem Ergebnis, dass die von dieser Vorschrift nicht betroffenen Unternehmer (wie im Streitfall die Klägerin) im Umkehrschluss ihren Warenausgang nicht einzeln aufzeichnen müssen.

Entgegen der Ansicht des FA handelt es sich bei der angeforderten Datei „VK Verkäufe“ daher nicht um einen Bestandteil der nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO aufzubewahrenden „Grundaufzeichnungen“. ...

In Bezug auf die im Bescheid vom ... angeforderten Dateien ergibt sich eine Aufbewahrungspflicht auch nicht aus § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO. Nach dieser Vorschrift sind auch „sonstige Unterlagen“ gesondert aufzubewahren, soweit sie „für die Besteuerung von Bedeutung sind“. Zwar lässt der weite Wortlaut der Norm die Deutung zu, dass nach ihr ohne Rücksicht auf eine Aufzeichnungspflicht sämtliche für die Besteuerung bedeutsamen Unterlagen aufzubewahren sind. Eine solche Auslegung hat die höchstrichterliche Rechtsprechung jedoch zu Recht verworfen. Vielmehr ist § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO unter Berücksichtigung der generellen Akzessorietät der Aufbewahrungspflicht zu einer bestehenden gesetzlichen Aufzeichnungspflicht dahingehend einschränkend auszulegen, dass nur solche sonstigen (d.h. nicht unter § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis 4a AO fallenden) Unterlagen oder Daten (etc.) aufbewahrt werden müssen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind (BFH vom 24.06.2009 – VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452 unter II. 1. b. cc.; BFH vom 14.12.2011 – XI R 5/10, BFH/NV 2012, 1921 unter II. 2. a. bb.).

Nach dieser Maßgabe ist der von der Klägerin aufbewahrte Datensatz „VK Verkäufe“ zum Verständnis und zur Überprüfung des von ihr aufzubewahrenden Kassenbuchs und der aufzubewahrenden Tagesendsummensbons (Z-Bons) nicht „von Bedeutung“. Für die Beantwortung der Frage, ob bestimmte Unterlagen oder Daten nach den vom BFH entwickelten Grundsätzen „im Einzelfall“ zum Verständnis oder zur Überprüfung vorgeschriebener Aufzeichnungen „bedeutsam“ sind, kann es – mit Blick auf die gleichzeitig geforderte einschränkende Auslegung der gesetzlichen Aufbewahrungs- und Zugriffstatbestände unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes – ebenfalls nicht auf die Verhältnisse des einzelnen Steuerpflichtigen ankommen. Vielmehr ist entscheidend, ob die fraglichen Unterlagen oder Daten zum Verständnis und zur Überprü-

fung der jeweils aufzuzeichnenden Geschäftsvorfälle bei abstrakt-genereller Betrachtung typischerweise von Bedeutung sind. Denn nur so ist sichergestellt, dass der Steuerpflichtige im Vorhinein erkennen kann, welche Unterlagen und Daten er zur Gewährleistung der Ordnungsmäßigkeit seiner Buchführung innerhalb der gesetzlichen Fristen zwingend aufbewahren muss. Es wäre mit dem allgemeinen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht zu vereinbaren, wenn sich eine Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO allein aus dem Umstand ergäbe, dass der Steuerpflichtige freiwillig (z.B. zu internen Kontrollzwecken) bestimmte Aufzeichnungen fertigt, die sich im Rahmen einer Betriebsprüfung für eine Verprobung der verpflichtend erstellten Aufzeichnungen später als hilfreich erweisen könnten.

Der Streitfall ist unter Berücksichtigung dieser Vorgabe zu entscheiden. Die von der Klägerin freiwillig und programmgesteuert gespeicherten Einzeldaten der Verkäufe sind aus der Perspektive des FA für eine rückschauende Verprobung des Kassenbuchs und der Z-Bons zwar zweifellos von großem Interesse. Die Bejahung einer hierauf gestützten generellen Aufzeichnungspflicht würde jedoch den Grundsatz ad absurdum führen, dass für den Betrieb der Klägerin nach § 145 Abs. 1 Satz 2 AO eine gesonderte Aufzeichnung des Warenausgangs und der Einnahmen gerade nicht erforderlich ist. Bei abstrakt-genereller Betrachtung sind die Einzeldaten auch für das „Verständnis“ der Z-Bons und des Kassenbuchs nicht erforderlich, da letztere die fraglichen Einzelaufzeichnungen gerade ersetzen sollen. ...

Der Streitfall ist insoweit auch mit der vom BFH entschiedenen Konstellation vergleichbar, in der ein in größerem Umfang abrechnender Betreiber einer Kraftfahrzeugwerkstatt über die Führung des Kassenbuchs hinaus seine Kundenaufträge dadurch einzeln festhält, dass er jeweils eine Kopie des Fahrzeugscheins des zu reparierenden Fahrzeugs anfertigt und hierauf handschriftlich den Arbeitsumfang, die zu beschaffenden Ersatzteile und die geleisteten Arbeitsstunden notiert. Trotz der unbestreitbaren Tatsache, dass diese zusätzlichen Aufzeichnungen bei der Überprüfung der Richtigkeit des Kassenbuchs durch die Finanzbehörde äußerst hilfreich wären, besteht hierfür nach der Rechtsprechung (BFH vom 07.12.2010 – III B 199/09, BFH/NV 2011, 411) ersichtlich keine Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO. Soweit das FA der angeführten Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz etwas anderes entnimmt (FG Rheinland-Pfalz vom 13.03.2006 – 1 K 1743/05, EFG 2006, 1550), sind die dort zu Grunde gelegten Erwägungen jedenfalls durch die Entscheidung des BFH vom 24.06.2009 (VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452) überholt. Den neuerlichen Erwägungen des FG Sachsen-Anhalt im summarischen Aussetzungsverfahren (FG Sachsen-Anhalt vom 15.01.2013 – 1 V 580/12, n. v. ist mit den hier vertretenen Argumenten nicht zu folgen.

Entgegen der Auffassung des FA ergibt sich eine gesetzliche Pflicht zur gesonderten Aufzeichnung des Warenausgangs nebst den im Einzelnen vereinnahmten Warenpreisen auch nicht aus den für die Klägerin geltenden sonstigen (berufs-) rechtlichen Bestimmungen. Die aufgrund § 21 des Apothekengesetzes erlassene Apothekenbetriebsordnung (ApoBetrO) und das Betäubungsmittelgesetz (BtMG) enthalten zwar einzelne Aufzeichnungs- und Bestandsdokumentationspflichten. Eine Verpflichtung zur Dokumentation der für den Verkauf einzelner Warenstücke vereinnahmten Preise (d.h. der „Verkäufe“, wie sie sich aus der Datei „VK Verkäufe“ ergeben sollen) findet sich hier jedoch nicht. § 17 Abs. 6 Satz 1 Nr. 4 ApoBetrO betrifft nur die Angabe des Preises auf der vom Bezieher vorgelegten und wieder an sich genommenen Verschreibung. Die besonderen Aufzeichnungspflichten nach § 17 Abs. 6a u. Abs. 6b ApoBetrO und die Aufbewahrungspflichten nach § 22 ApoBetrO sehen eine Berücksichtigung des Preises nicht vor. Gleiches gilt für die Anzeigepflicht nach § 12 Abs. 2 BtMG und die Aufzeichnungspflicht nach § 17 BtMG. Auch die Regelungen nach § 22 UStG i.V.m. §§ 63 ff. UStDV beinhalten lediglich die Pflicht zur Aufzeichnung der Entgelte i.S.d. § 10 Abs. 1

Satz 2 UStG. Eine Verpflichtung zur kombinierten Einzelaufzeichnung von Waren und Preisen ergibt sich hieraus nicht...

Der streitgegenständliche Bescheid kann auch nicht hilfsweise auf die allgemeine Verpflichtung der Klägerin nach § 200 Abs. 1 AO zur Mitwirkung bei der Betriebsprüfung in Gestalt der Unterstützung des Prüfers beim Datenzugriff gestützt werden. Denn § 200 Abs. 1 Satz 2 AO verweist in diesem Zusammenhang ausdrücklich auf § 147 Abs. 6 AO, weshalb die Pflichten der Klägerin nach § 200 Abs. 1 AO nicht weiter reichen können als ihre Pflichten nach § 147 Abs. 6 AO (BFH vom 24.06.2009 – VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452 unter II. 1. b. aa.). Weitere in Betracht kommende Rechtsgrundlagen ... sind nicht erkennbar. Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber den Umfang des Datenzugriffs durch § 147 Abs. 6 AO und § 200 Abs. 1 Satz 2 AO unter Verzicht auf die Einführung weitergehender Befugnisse der Finanzbehörden einer eindeutigen und in sich abgeschlossenen Regelung zugeführt hat. Diese Gesetzeslage mag – wie die Klägerin selbst einräumt – aus prüfungspraktischer Sicht zwar ausgesprochen misslich sein. Dem Gesetzgeber stünde es jedoch jederzeit frei, nach dem (von der Klägerin beschriebenen) österreichischen Vorbild Abhilfe zu schaffen und ein gesetzliches Zugriffsrecht auch für die außerhalb einer gesetzlichen Aufzeichnungspflicht vom Steuerpflichtigen geschaffenen Daten zu schaffen.“

Das Hessische Finanzgericht hat dann noch zu der von der Rechtmäßigkeit der Datenanforderung zu trennenden Schätzungsbefugnis ausgeführt:

„Bei diesem Ergebnis würde es auch dann bleiben, wenn die (allerdings nicht weiter belegte) Behauptung des FA zuträfe, nach der die bei der Klägerin gesichteten Z-Bons formelle Fehler aufwiesen oder sich hieraus Differenzen ergäben und aus diesen Gründen Zweifel an der Richtigkeit des manuell geführten Kassensbuches bestünden. Die Frage des Bestehens einer Vorlageverpflichtung i.S.v. § 147 Abs. 6 AO ist von der Frage der im Übrigen erkennbaren Ordnungsmäßigkeit der klägerischen Buchführung und der dadurch eröffneten Schätzungsbefugnis des FA nach § 162 AO strikt zu trennen. Nicht ordnungsmäßige Kassenaufzeichnungen (z.B. Differenzen zwischen den Tagessummen laut Z-Bons und den Eintragungen im Kassensbuch, nicht zeitgerechte Führung des Kassensbuchs oder mangelnde Sturzfähigkeit der Kasse) lassen den Schluss zu, dass nicht alle Bareinnahmen verbucht worden sind (BFH vom 02.02.1982 – VIII R 65/80, BStBl. II 1982, 409) und berechtigen die Betriebsprüfung gegebenenfalls zu Zuschätzungen (vgl. bei mangelhaftem Kassensbuch z.B. FG Hamburg vom 04.12.1990 – II 104/88, EFG 1991, 507). Soweit betont wird, dass das Zustandekommen der Tagessummen durch die einzelnen Kassenzettel und Bons (etc.) „nachgewiesen“ werden muss, wenn die Eintragungen im Kassensbuch oder die Tagesendsummenbons keine Gewähr für die Vollständigkeit bieten (Drüen in Tipke / Kruse, AO / FGO, Stand 09/2009, § 147 AO Rn. 24 m.w.N.), handelt es sich hierbei nicht um eine Verpflichtung im Sinne einer (wiederauflebenden) Aufzeichnungspflicht, sondern um eine Obliegenheit des Steuerpflichtigen zur Widerlegung der Schätzungsbefugnis des FA durch anderweitige Glaubhaftmachung der Richtigkeit der Buchführung. Ob dies bei der Klägerin der Fall ist (d.h. ob die Tagesendsummenbons und das Kassensbuch ordnungsgemäß geführt wurden), kann im Streitfall dahinstehen, da dies an der fehlenden Rechtsgrundlage für die Anforderung des FA ... nichts ändert. Dass die Klägerin im Falle der Feststellung der fehlenden Ordnungsmäßigkeit ihrer (Kassen-) Buchführung die vom FA angeforderten Einzelverkaufsdaten zur Entkräftung einer entsprechenden Schätzung des FA möglicherweise freiwillig vorlegen wird, belegt allenfalls die fehlende Praxisnähe der in § 147 Abs. 6 AO und § 200 Abs. 1 Satz 2 AO vom Gesetzgeber getroffenen Regelungen.“

Nach diesen Grundsätzen, denen der erkennende Senat auch für den Streitfall folgt, ist der Kläger nicht verpflichtet, die angeforderte Datei herauszugeben. Freiwillig gefertigte Aufzeichnungen eines Einzelhändlers mit den Angaben nach § 144 Abs. 3 AO gehören – entgegen der Auffassung des Beklagten – nicht zu den Aufzeichnungen gem. § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Der Umfang gesetzlicher Pflichten, deren Verletzung regelmäßig zu belastenden Rechtsfolgen (z.B. Festsetzung von Zwangsgeld oder Zuschätzungen) führt, darf nicht davon abhängen, ob ein Steuerpflichtiger freiwillig oder aufgrund nicht steuerlicher Rechtsvorschriften Aufzeichnungen fertigt, die sich eventuell zur Verprobung mit den zu steuerlichen Zwecken geführten Büchern und Aufzeichnungen eignen. Der Umfang gesetzlicher Aufzeichnungspflichten kann erst recht nicht davon abhängig gemacht werden, ob in einer Branche Manipulationssoftware eingesetzt wird oder ob andere Apotheker die freiwillig gefertigten Aufzeichnungen vorlegen.

Dies folgt insbesondere aus den BFH-Urteilen vom 24.06.2009 VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452 und vom 14.12.2011 XI R 5/10, BFH/NV 2012, 1921. Danach unterliegen der Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO und dem Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO grundsätzlich alle Unterlagen und Daten, die zum Verständnis und zur Überprüfung der gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen von Bedeutung sind. Private, nicht aufzeichnungspflichtige Vorgänge, aber auch „freiwillig“, also über die gesetzliche Pflicht hinaus reichende Aufzeichnungen können vom Steuerpflichtigen jederzeit vernichtet oder gelöscht werden. Aus § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO ergibt sich nichts anderes, weil diese Vorschrift unter Berücksichtigung der generellen Akzessorietät der Aufbewahrungspflicht im Lichte der im Einzelfall jeweils bestehenden gesetzlichen Aufzeichnungspflichten einschränkend auszulegen ist. Danach müssen nur solche sonstigen Unterlagen und Daten aufbewahrt und herausgegeben werden, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen von Bedeutung sind. Gesetzlich vorgeschrieben sind die Aufzeichnungen des Warenausgangs gem. § 144 AO aber nur für Großhändler und nicht für Einzelhändler, wie es Apotheker sind. Der Umstand, dass ein Apotheker die Identität seiner Kunden u.U. mehrheitlich kennt bzw. feststellen kann, hindert entgegen der Auffassung des Beklagten nicht, dass er die dem Einzelhändler als Typus zugestandenen Erleichterungen – anders als andere Gewerbetreibende, die es in der Regel nicht mit einer Vielzahl von Bargeschäften mit einer unbestimmbaren Kundschaft zu tun haben – in Anspruch nehmen kann.

Im Streitfall sind die in der Datei *BP-Kassenumsatz.csv* gespeicherten Daten zum Verständnis und zur Überprüfung des aufzubewahrenden Kassensbuches und der aufzubewahrenden Tagesendsummenbons (Z-Bons) nicht von Bedeutung. Die Tagesendsummenbons sind für die getätigten Tageseinnahmen und Tagesumsätze aus sich heraus verständlich und aussagekräftig. Einzelheiten über die Zusammensetzung der aufsummierten Tageseinnahmen muss ein Einzelhändler nicht aufzeichnen.

Nichts anderes ergibt sich aus § 22 UStG i.V.m. §§ 63 bis 68 USDV. Nach diesen Vorschriften sollen die Entgelte getrennt nach Steuersätzen aufgezeichnet werden. Die Aufzeichnung einzelner Lieferungen ist nicht vorgesehen. Erst recht lassen sich aus den berufsrechtlichen Aufzeichnungsvorschriften keine steuerrechtlichen Pflichten ableiten. Zur Begründung wird auch auf die zutreffenden Ausführungen des Hessischen Finanzgerichts und auf die von Bellinger in der StBp 2013 S. 280f verwiesen.

Dahinstehen kann deshalb, ob und gegebenenfalls inwieweit es sich bei der hier angeforderten Datei, die nach der Darstellung des Klägervertreters in der mündlichen Verhandlung bis zu 80 verschiedene Informationen pro Kassenvorgang umfassen kann, überhaupt um herausgabepflichtige Daten i.S.v. § 146 Abs. 6 AO handelt. Dahinstehen kann auch, ob der Beklagte mit seinem Verlangen auf Herausgabe der gesamten Datei den Grundsatz der Bestimmtheit und der Verhältnismäßigkeit gewahrt hat. Soweit der Beklagte in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, es seien nur die für steuerliche Zwecke relevanten Daten (Kassenauftragszeile) angefordert worden, entspricht dies nicht der Aktenlage. Die Betriebsprüfung hat ausdrücklich die Herausgabe der vollständigen Exportdatei gefordert (vgl. z.B. Schreiben vom 10.02.2012). Eine Anreise zur Datenvorführung und zur Stichprobe wurde abgelehnt (Schreiben vom 04.01.2012).

Unabhängig von der materiell-rechtlichen Frage, ob Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und/oder Herausgabepflichten für die angeforderte Datei bestanden und verletzt werden konnten, musste dies verfahrensrechtlich vorab geklärt werden. Bis zur rechtskräftigen Entscheidung über diese erhebliche Vorfrage, durfte der Beklagte seine Zuschätzung nicht allein auf die aus Rechtsgründen verweigerte Herausgabe der Datei stützen. Denn der Kläger war bestrebt, den rechtlich umstrittenen Umfang seiner Pflichten gem. § 162 Abs. 2 AO außerhalb der Steuerfestsetzung klären zu lassen. Er hat den Datenanforderungsbescheid vom 19.10.2011 mit einem Einspruch angefochten, um die Rechtmäßigkeit der Anforderungsbescheides - wie es auch in den Fällen, die den Entscheidungen der o.g. Finanzgerichte des Landes Sachsen-Anhalt und des Hessischen Finanzgerichts zugrunde lagen, geschehen ist - abstrakt klären zu lassen. Dabei hat der Kläger

schon in seinem Einspruchsschreiben vom 20.10.2011 auf die Rechtsmittelfähigkeit des Bescheides und das einschlägige Urteil des BFH vom 08.04.2008 VIII R 61/06, BStBl. II 2009, 579, das im übrigen der o.g. Entscheidung des Hessischen Finanzgerichts vorgegangen ist, hingewiesen. Dieses Rechtsbehelfsverfahren hat der Beklagte umgangen, indem er wegen vermeintlicher Verletzung von Herausgabepflichten Zuschätzungen vorgenommen und Steuerbescheide erlassen hat. Der Beklagte „wollte“ laut Schreiben vom 04.01.2012 in der schriftlichen Aufforderung vom 19.10.2010 keinen Verwaltungsakt sehen. Aus dem Antwortschreiben des Klägers vom 30.01.2012 kann entgegen der Darstellung in der Einspruchsentscheidung sehr wohl gefolgert werden, dass ein entsprechendes Feststellungsinteresse bestanden hat. Dies ergibt sich im übrigen auch aus dem Einspruchsschreiben vom 13.12.2012 und der beigefügten Klageschrift vom 11.09.2012. Dahinstehen kann, ob hier - wie der Kläger meint - das Gewaltenteilungsprinzip tangiert, gegen das Willkürverbot verstoßen wurde oder Strafschätzungen vorliegen. Der erkennende Senat hält die Vorgehensweise des Beklagten jedenfalls für schwerlich vereinbar mit dem Anspruch auf ein faires und geordnetes Verfahren. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass der beschrittene Weg nicht einem einzelnen Finanzamt zugeschrieben werden kann, sondern von der vorgesetzten Behörde forciert wurde. Nach Auffassung des erkennenden Senates widerspricht es dem Zweck des § 162 Abs. 2 AO, eine darin genannte Pflichtverletzung anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige die Herausgabepflicht bestreitet, dies umfangreich begründet und die Vorlage der angeforderten Datei mit der Maßgabe anbietet, dass diese Pflicht zuvor gerichtlich festgestellt wird. Denn der Streit um vorgreifliche Rechtsfragen, deren isolierte Justiziabilität der BFH kurz zuvor in einem im Bundessteuerblatt veröffentlichten Urteil bestätigt hat, stellt keine mit der Sanktion von Zuschätzungen zu belegende Verletzung von Pflichten i.S.v. § 162 Abs. 2 AO dar. Eine abweichende Auffassung stünde nach Auffassung des erkennenden Senats nicht mit rechtsstaatlichen Grundsätzen in Einklang.

Entgegen der Darstellung des Beklagten in der Einspruchsentscheidung kann die Zuschätzung auch nicht auf etwaig nicht vorgelegte Organisationsunterlagen, insbesondere Bedienungsanleitungen, Programmieranleitungen und Programmabrufe nach Änderungen gestützt werden. Die Zuschätzungen beruhen einzig und allein auf der Nichtvorlage der angeforderten Datei. Dies ergibt sich aus dem Betriebsprüfungsbericht und den Betriebsprüfungsakten. Danach hat der Kläger mit Schreiben vom 14.10.2011 den der Prüfungsanordnung beigefügten Fragebogen „Dokumentation zum EDV-System“ zurückgesandt. Die Vorlage der Bedienungsanleitung im Rahmen der Prüfung hat der

Kläger mit Schreiben vom 14.10.2011 avisiert. Die Vornahme von Programmänderungen hat er ausdrücklich verneint. Hierzu gab es nur die Nachfrage vom 17.10.2011 zu der fehlenden Datei „BP_Kassenumsatz“. In dem nachfolgenden Schriftverkehr (Schreiben vom 18., 19., 20., 10.2011, vom 04., 14., 30.01., 10.02., 09.03. und 07.05.2012) ging es ebenfalls nur um den verweigerten Zugriff auf diese Datei. Nicht ersichtlich ist, dass der Beklagte zu irgendeinem Zeitpunkt etwaig fehlende Organisationsunterlagen, Bedienungs- oder Programmieranleitungen angefordert oder deren Nichtvorlage beanstandet hätte. Vielmehr teilt er bereits mit Schreiben vom 19.10.2011 mit, dass ihm Aufbau und Inhalt des EDV-Systems PROKAS bekannt sei. Der Band I der Betriebsprüfungsakte enthält entsprechendes Material.

Vor diesem Hintergrund kann die pauschale Zuschätzung des Beklagten keinen Bestand haben. Die Befugnis zur Zuschätzung steht und fällt im Streitfall mit der umstrittenen Rechtsfrage der Herausgabepflicht. Geht diese Entscheidung zu Lasten des Klägers aus, legt er nach eigener Aussage die angeforderte Datei vor. Der Beklagte könnte und müsste erneut in die Prüfung eintreten. Zudem bestehen keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger überhaupt Umsätze unversteuert gelassen haben könnte. Die sachliche Richtigkeit der Buchführung ist durch die vorgelegten Tagesendsummenbons und deren Aufzeichnung in den Kassenbüchern und Datev-Konten nachgewiesen. Der Beklagte hat die Vermutung der sachlichen Richtigkeit dieser Aufzeichnungen und der Buchführung weder durch Geldverkehrsrechnung, Vermögenszuwachsrechnung, Kalkulation oder andere Ermittlungen in Frage gestellt (vgl. BFH-Urteil vom 14.12.2011 XI R 5/10, aaO).

Schließlich ist die zitierte Rechtsprechung, wonach im Einzelfall bei formellen Mängeln eine umsatzbezogene pauschale Zuschätzung zulässig sein kann, hier ersichtlich nicht einschlägig. Die in Bezug genommenen BFH-Urteile vom 21.02.1990 X R 54/87, BFH/NV 1990, 683; vom 20.09.1989 X R 39/87, BStBl. II 1990, 109; vom 15.02.1989 X R 16/86, BStBl. II 1989, 462 und vom 02.02.1982 VIII R 65/80, BStBl. II 1982, 409, die Beschlüsse des Finanzgerichts Münster vom 18.11.1999 15 V 6554/99 U und vom 05.02.2002 8 V 5774/02, juris sowie das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 26.03.2012 6 K 2749/11 K, G, U, F, juris betreffen, dies hat der Kläger zutreffend ausgeführt, Sachverhalte, die mit dem Streitfall nicht vergleichbar sind. So lagen dort eindeutig grobe Verstöße gegen die Aufzeichnungspflichten der AO oder ungeklärte Einlagen vor, die unzweifelhaft zu Zuschätzungen berechtigten.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision war im Hinblick auf die beim BFH unter den Aktenzeichen X B 80/12 und X R 29/12 anhängigen Verfahren und wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 3, § 155 FGO und § 709 Zivilprozessordnung.

Banke

Horstmann

Banke

Rin a FG Kruse ist wegen Urlaubs an der Beifügung ihrer Unterschrift gehindert

Ausgefertigt:

Geschäftsstelle des Finanzgerichts


(Barnert)
Regierungssekretärin
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

