
Datum: 07.12.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 1122/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:1207.15K1122.16.00

Tenor:

Die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2013 vom 26. Oktober 2015, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. März 2016, werden dahingehend geändert, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in beiden Streitjahren jeweils um 4.000 € vermindert werden.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer 2011 und 2013 über Hinzuschätzungen nach einer steuerlichen Außenprüfung. Zwischen ihnen ist im Kern streitig, ob die Buchführung formell und sachlich ordnungsgemäß ist, insbesondere ob Ausgangsrechnungen eine ordnungsgemäße (fortlaufende) Rechnungsnummer enthalten.

Der einzeln zur Einkommensteuer veranlagte Kläger betrieb in den Streitjahren das Unternehmen „P“, dessen Gegenstand die Durchführung von T, T1 u.ä. war. Das Unternehmen stellte in den Streitjahren einen Gewerbebetrieb nach § 15 des Einkommensteuergesetzes (EStG) dar, dessen Gewinne der Kläger nach § 4 Abs. 3 EStG

1

2

3

ermittelte und ermitteln durfte. Daneben wurde ein – hier nicht im Streit stehender – Internet-Versandhandel betrieben.

Die vom Kläger angebotenen Veranstaltungen wurden überwiegend auf der Website www.....com beworben, dort konnten auch Buchungen vorgenommen werden. Nach der Buchung wurde eine automatisiert erzeugte „Buchungsbestätigung und Rechnung“ an den Kunden erstellt und versandt. Die erstellten Rechnungen weisen neben Bankverbindungen, Kontakt- und Steuerdaten (sowohl Steuernummer wie auch UStID-Nummer), Reisedaten und -preise auch eine „Buchungsnummer“ aus. Die Buchungsnummer (beispielhaft siehe Rechnungsexemplar in der Rechtsbehelfsakte: „...“) war zusammengesetzt aus einer Veranstaltungsnummer (im Beispiel: „...“) und einer weiteren Ziffernkombination (im Beispiel: ...“). Letztere Ziffernkombination war – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – zwar eine eindeutig und einmalig vergebene Nummer, jedoch bezogen auf die vorhergehende Rechnung keine fortlaufende (numerisch um 1 oder eine andere feste Zahl erhöhte) Zahlenangabe. Die Nummer wurde vielmehr computergestützt durch eine Kombination aus Geburtsdatum des Kunden und Rechnungsdatum erzeugt. Hierdurch bauen die Buchungsnummern nicht aufeinander auf. Auch besteht – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – kein anderes System mit einer fortlaufenden Nummerierung. Eine in der Buchführung angegebene „Vorgangsnummer“ basiert auf Bankdaten im Onlinebanking und ist ebenso unstreitig nicht lückenlos fortlaufend. Eine anderweitige lückenlose numerische Rechnungsnummer wurde vom Kläger nicht gesondert vergeben. 4

Die Rechnungsbeträge wurden vom Kläger ganz überwiegend über die benannten Girokonten vereinnahmt; unter 2 % des Gesamtumsatzes werden in bar vereinnahmt. Für in bar vereinnahmte Beträge erteilte der Kläger Quittungen (vgl. beispielhaft Kopie in Register 14 der Bp-Handakten), in welchem der Name des Reisenden, die Nummer der Reise (z. B. ...) sowie die bezahlten Beträge unter Datumsangabe mit Unterschrift des Klägers bestätigt wurden. 5

Mit Bescheid vom 19. Juni 2013 wurde der Kläger (ohne Vorbehalt der Nachprüfung) antragsgemäß bzgl. des Unternehmens „T2“ mit einem Gewinn von 140.472 € zur Einkommensteuer 2011 veranlagt. Mit Bescheid vom 12. Januar 2015 wurde er (unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 der Abgabenordnung – AO –) mit einem Gewinn von 27.642 € zur Einkommensteuer 2013 veranlagt. 6

Im Jahre 2015 führte der Beklagte beim Kläger eine steuerliche Betriebsprüfung – Bp – bezüglich der Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuer der Jahre 2011 bis 2013 durch. Hierbei sichtete die Betriebsprüfung – neben anderen unstreitigen Prüfungsfeststellungen – auch die Rechnungen sowie die auf den Erlöskonten verbuchten Beträge. Konkrete Anhaltspunkte für nicht erfasste Einnahmen stellte die Betriebsprüfung nicht fest. Verprobungsrechnungen (z. B. Geldverkehrsrechnung oder Vermögenszuwachsrechnung) wurden nicht durchgeführt. Konkrete Einzelfälle einer Nichterfassung oder fehlerhaften Erfassung von Ausgangsrechnung sind von der Bp nicht benannt worden und nach Lage der Akten nicht ersichtlich. 7

Aufgrund der bloßen Angabe von Buchungsnummern auf den Rechnungen bei gleichzeitigem Fehlen eines lückenlosen numerischen Systems von Rechnungsnummern vertrat die Bp die Auffassung, dass die Buchführung nicht ordnungsgemäß sei und dieser auch sachlich schwerwiegende Fehler eine Hinzuschätzung rechtfertige. Auch bei einer Gewinnermittlung durch Überschussrechnung setze das Gesetz eine Einzelaufzeichnung der Einnahmen voraus. Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdiene die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG in entsprechender Anwendung von § 158 AO das 8

Vertrauen. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gälten auch die Aufzeichnungspflichten nach § 22 des Umsatzsteuergesetzes – UStG –. Der Grundsatz der Einzelaufzeichnung sehe, um die Vollständigkeit kontrollieren zu können, die Vergabe einer (fortlaufenden) Rechnungsnummer vor. Eine ausdrückliche Rechnungsnummer enthielten die Rechnungen im Streitfall jedoch nicht. Die Buchungsnummer entspreche diesen Anforderungen auch nicht, weshalb in jedem Streitjahr als griffweise bemessener (Un-)Sicherheitszuschlag eine Gewinnerhöhung von jeweils 4.000 € vorzunehmen sei. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf Tz. 2.1.1. des Bp-Berichts vom 8. Mai 2015 verwiesen.

Der Beklagte folgte den Bp-Feststellungen mit den zwei streitgegenständlichen Änderungsbescheiden vom 26. Oktober 2015 gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO (zur Einkommensteuer 2011) und § 164 Abs. 2 AO mit Aufhebung des Vorbehalts (zur Einkommensteuer 2013).

9

Hiergegen legte der Kläger fristgerechte Einsprüche ein, welche der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 24. März 2016 als unbegründet zurückwies. Zur Begründung führte er – ergänzend zur Betriebsprüfung – an, aus § 22 UStG i.V.m. §§ 63-68 der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung (UStDV) ergebe sich – auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – eine für ertragsteuerliche Zwecke wirkende Aufzeichnungspflicht. Diese konkretisiere die Vorschriften zur Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen. Die Aufzeichnungs- und Ordnungsvorschriften seien hier missachtet worden, weil keine fortlaufenden Rechnungsnummern erteilt worden seien.

10

Auch ohne die umsatzsteuerlichen Vorschriften folge eine Aufzeichnungspflicht jedenfalls – auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – aus § 146 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 1 AO. Die Buchführung müsse dem konkreten Besteuerungszweck, hier dem Nachweis der vollständigen Erfassung der Betriebseinnahmen, dienen. Dieser Zweck könne nur durch eine geordnete Belegsammlung mit eindeutigen Belegnummern (Rechnungsnummern) erfüllt werden. Hieran fehle es im Streitfall, weil keine ausdrückliche Rechnungsnummer oder eine vergleichbare Belegnummer vorliege. Anhand der aufgeführten Buchungsnummer könne eine unvollständige Erfassung der Betriebseinnahmen (z. B. durch Barvereinnahmung) nicht ausgeschlossen werden. Die nicht fortlaufende Nummerierung verhindere, dass die Vollständigkeit der Belegsammlung von der Finanzbehörde nachvollzogen und nachgeprüft werden könne. Hierdurch sei die Buchführung formell und auch sachlich – insbesondere wegen der teilweisen Vereinnahmung von Barbeträgen – fehlerhaft, was einen Unsicherheitszuschlag als Schätzung gem. § 162 AO gebiete. Dieser sei griffweise mit 4.000 € je Streitjahr (bei Umsätzen in 2011 i.H.v. ca. 506.000 € und in 2013 von ca. 528.000 €) angesetzt worden und betrage in moderater Weise weniger als 1 % der Einnahmen.

11

Mit seiner hiergegen gerichteten Klage führt der Kläger an, eine Hinzuschätzung sei nicht gerechtfertigt. Die Buchführung sei ordnungsgemäß. Ein Verstoß gegen eine Pflicht zur Vergabe fortlaufender Rechnungsnummern liege nicht vor. Er – der Kläger – sei in den Streitjahren nicht nach §§ 140 ff. AO buchführungspflichtig gewesen. Die Buchungen zu den Reisen erfolgten nicht persönlich, sondern per Post oder Internet. Die Umsätze würden entsprechend anhand der Ausgangsrechnungen computergestützt erfasst. Wegen der konkret bekannten Kunden bestehe insoweit eine debitorische Buchhaltung. Hierüber werde eine vollständige Erfassung der Geschäftsvorfälle sichergestellt. Die Reise könne grundsätzlich nur bei Begleichung der Rechnung angetreten werden. Nur in ganz wenigen Fällen würden Teilbeträge in bar entrichtet. Zu den Bareinnahmen komme es insbesondere, wenn Reiseteilnehmer vor Ort eine Zusatzleistung buchen. Diese Bareinnahmen machten im Prüfungszeitraum nur ca. 1,5 % des Gesamtumsatzes aus. Kassenaufzeichnungen seien

12

hierzu vorgelegt und von der Bp nicht beanstandet worden. Eine Verpflichtung zur Vergabe von Rechnungsnummern ergebe sich nicht aus § 146 AO. Die umsatzsteuerlichen Pflichten zu Rechnungsangaben nach § 14 Abs. 4 Nr. 4 UStG seien nur für den – hier nicht streitigen – Vorsteuerabzug nach § 15 UStG relevant, nicht aber für die ertragsteuerliche Ordnungsmäßigkeit der Buchführung.

Der Kläger beantragt, 13

die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2013 vom 26. Oktober 2015, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. März 2016, dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in beiden Streitjahren jeweils um 4.000 € vermindert werden. 14

Der Beklagte beantragt, 15

die Klage abzuweisen. 16

Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen im außergerichtlichen Verfahren. Ergänzend trägt er vor, die vom Kläger praktizierte computergestützte Generierung einer Buchungsnummer aus einer Kombination von Geburtsdatum des Leistungsempfängers und des Rechnungsdatums werde den Vorgaben des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 UStG an eine fortlaufende Nummer nicht gerecht, weil hiermit keine vollständige Erfassung bzw. darauf aufbauende Überprüfung aller Geschäftsvorfälle sichergestellt werden könne. Das Fehlen eines numerisch fortlaufenden Systems von Rechnungsnummern sowie die aufgefundenen anderweitigen numerisch lückenhaften Systeme (insbesondere die willkürliche Wahl von Buchungsnummern sowie die nicht-lückenlose Angabe von anscheinend im Onlinebanking erzeugten „Vorgangsnummern“) führen letztlich zu einem ganz erheblichen Kontrolldefizit der Finanzverwaltung. Ein solches „System“ werde den Buchführungszwecken nicht gerecht und gebiete auch ohne konkreten Nachweis von nicht oder fehlerhaft erfassten Geschäftsvorfällen jedenfalls einen „Unsicherheitszuschlag“. 17

Entscheidungsgründe 18

I. Die Klage ist begründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Beklagte hat zu Unrecht Hinzuschätzungen nach § 162 AO vorgenommen. 19

1. Soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie sie gem. § 162 AO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, 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. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann, wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden oder wenn tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben zu steuerpflichtigen Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen bestehen und der Steuerpflichtige die Zustimmung nach § 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 5 AO nicht erteilt. 20

a. Nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG können Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, als Gewinn den Überschuss 21

der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. Außer besonderen Aufzeichnungspflichten (§ 4 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG) enthält die Norm keine genaue Regelung zur Aufzeichnung von Betriebseinnahmen (vgl. nur Heinicke in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 4 Rn. 374 m.w.N.). Gleichwohl muss der Steuerpflichtige Betriebseinnahmen (und auch Betriebsausgaben) bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG einzeln aufführen und dem Finanzamt auf Verlangen erläutern und glaubhaft machen, damit die Finanzbehörde die Vollständigkeit und Richtigkeit nachprüfen kann (Heinicke, a.a.O., § 4 Rn. 375).

b. In der vom Beklagten benannten BFH-Entscheidung vom 2. März 1982 (VIII R 225/80, BStBl II 1984, 504) hat der BFH eine Hinzuschätzung (dort im Wege der Geldverkehrsrechnung) auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG für rechtens gehalten, weil der Steuerpflichtige keine Einzelaufzeichnungen der Umsätze vornahm, sondern diese kalkulatorisch durch Aufschläge auf den Wareneingang ermittelte (vgl. Rn. 27 der in Juris abgedruckten Entscheidungsgründe). Hierzu führte der BFH aus, dass sich aus § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG (in der damals geltenden Fassung) eine Verpflichtung ergeben habe, die vereinnahmten Entgelte aufzuzeichnen. Umsatzsteuerrechtliche Aufzeichnungen seien zwar keine Aufzeichnungen "nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen" (§ 160 Abs.1 AO, § 140 AO 1977). Die Aufzeichnungsverpflichtung aus einem Steuergesetz (hier dem UStG 1967) wirke indessen, sofern dieses Gesetz keine Beschränkung auf seinen Geltungsbereich enthalte oder sich eine solche Beschränkung aus der Natur der Sache ergebe, unmittelbar für alle Besteuerungszwecke (vgl. bestätigend unter Verweis auf § 22 UStG i.V.m. §§ 63 bis 68 UStDV: BFH-Urteil vom 26. Februar 2004 XI R 25/02, BStBl II 2004, 599; ebenso BFH-Beschluss vom 16. Februar 2006 X B 57/05, BFH/NV 2006, 940).

c. In der von den Beteiligten thematisierten BFH-Entscheidung vom 15. April 1999 (IV R 68/98, BStBl II 1999, 481) führte der BFH aus, dass auch bei einer Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG die (ggf. freiwillige und im eigenen Interesse liegende) Aufbewahrung aller Belege im Regelfall auch notwendige Voraussetzung für den Schluss sei, dass die Betriebseinnahmen vollständig erfasst sind und die geltend gemachten Betriebsausgaben als durch den Betrieb veranlasst angesehen werden können. Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdiene eine Einnahmen-Überschussrechnung Vertrauen und könne für sich die Vermutung der Richtigkeit in Anspruch nehmen (vgl. Rn. 16 der in Juris abgedruckten Entscheidungsgründe).

d. Anknüpfend an die – auch aus dem UStG hergeleitete – Einzelaufzeichnungspflicht verlangt die BFH-Rechtsprechung eine geordnete und chronologische Dokumentation bei Geldeingängen (sowohl auf dem Bankkonto oder bei Barzahlungen; vgl. BFH-Beschluss vom 16. Februar 2006 X B 57/05, BFH/NV 2006, 940). Bei der (freiwilligen) Führung eines Kassenbuchs rechtfertigen wiederholt korrigierte und in sich widersprüchliche Angaben eine Hinzuschätzung (vgl. BFH-Beschluss vom 13. März 2013 X B 16/12, BFH/NV 2013, 902 sowie vorhergehend Urteil des Nds. FG vom 8. Dezember 2011 12 K 389/09, EFG 2013, 291).

Insgesamt wird aus den umsatzsteuerlichen Vorschriften zur Aufzeichnungspflicht (§ 22 UStG, §§ 63 ff. UStDV) sowie aus den Ordnungsvorschriften der §§ 140 ff. AO nach dem Dafürhalten des erkennenden Senats auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eine Pflicht hergeleitet, Aufzeichnungen einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen (entsprechend § 146 Abs. 1 Satz 1 AO). Die zur Aufzeichnung angewandten Verfahren bestimmen sich dabei nach dem Zweck, den die Aufzeichnungen für die Besteuerung erfüllen sollen (entsprechend § 146 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 AO).

e. Eine gesetzlich konkretisierte Pflicht zur Vergabe einer nicht bloß einmaligen, sondern zudem (z. B. numerisch) fortlaufenden lückenlosen Rechnungsnummer lässt sich den vorgenannten Vorschriften aus Sicht des erkennenden Senats hingegen nicht entnehmen. Insbesondere kann aus Sicht des erkennenden Senats aus den allgemeinen Ordnungsvorgaben des § 146 Abs. 1 Satz 1 AO keine konkrete Pflicht zur Vergabe einer Rechnungsnummer abgeleitet werden.

f. Eine gesetzliche Pflicht zur Vergabe einer lückenlosen fortlaufenden Rechnungsnummer kann nach Überzeugung des erkennenden Senats auch nicht für ertragsteuerliche Zwecke aus der Rechnungslegungsvorschrift des § 14 UStG hergeleitet werden. Zwar verlangt § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 UStG die Angabe einer fortlaufenden Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer). Die Norm steht nach Überzeugung des Senats aber systematisch im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und dient lediglich dem umsatzsteuerlichen Zweck, die Korrespondenz von Umsatzsteuerschuld des Leistenden und Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers prüfen zu können.

Speziell zu diesen Rechnungsanforderungen führt das FG Hamburg aus Sicht des erkennenden Senats in einem jüngeren Urteil (vom 25. November 2014 3 K 85/14, Juris) gleichlautend zu Abschnitt 14.5 Abs. 10 bis 11 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE; siehe nachfolgende Zitierung) zutreffend aus:

Fortlaufende Nummer (Rechnungsnummer)

(10) Durch die fortlaufende Nummer (Rechnungsnummer) soll sichergestellt werden, dass die vom Unternehmer erstellte Rechnung einmalig ist. Bei der Erstellung der Rechnungsnummer ist es zulässig, eine oder mehrere Zahlen- oder Buchstabenreihen zu verwenden. Auch eine Kombination von Ziffern mit Buchstaben ist möglich. Eine lückenlose Abfolge der ausgestellten Rechnungsnummern ist nicht zwingend. Es ist auch zulässig, im Rahmen eines weltweiten Abrechnungssystems verschiedener, in unterschiedlichen Ländern angesiedelter Konzerngesellschaften nur einen fortlaufenden Nummernkreis zu verwenden.

(11) Bei der Erstellung der Rechnungsnummer bleibt es dem Rechnungsaussteller überlassen, wie viele und welche separaten Nummernkreise geschaffen werden, in denen eine Rechnungsnummer jeweils einmalig vergeben wird. Dabei sind Nummernkreise für zeitlich, geographisch oder organisatorisch abgegrenzte Bereiche zulässig, z.B. für Zeiträume (Monate, Wochen, Tage), verschiedene Filialen, Betriebsstätten einschließlich Organgesellschaften oder Bestandsobjekte. Die einzelnen Nummernkreise müssen dabei nicht zwingend lückenlos sein. Es muss jedoch gewährleistet sein (z.B. durch Vergabe einer bestimmten Klassifizierung für einen Nummernkreis), dass die jeweilige Rechnung leicht und eindeutig dem jeweiligen Nummernkreis zugeordnet werden kann und die Rechnungsnummer einmalig ist.

Nach der vorgenannten speziellen Rechnungsvorschrift wird daher selbst nach Verwaltungsauffassung zwar „Einmaligkeit“, jedoch ausdrücklich keine „Lückenlosigkeit“ verlangt.

g. Gleichwohl hat sich die Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH wiederholt mit im konkreten Einzelfall ersichtlichen Lücken in Rechnungsnummernsystemen befasst.

Das FG Hamburg hat hierzu in einem Beschluss vom 1. August 2016 (2 V 115/16, Juris) beanstandet, dass ein Steuerpflichtiger statt einer fortlaufenden Rechnungsnummer die

Belegnummer, mit der Z-Bons monatlich erneut mit „1“ begannen, in eine Excel-Tabelle aufgenommen hatte. Die Vollständigkeit von Einnahmen (im dortigen Fall: Kasseneinnahmen) war nach Auffassung des FG Hamburg dann nicht mehr erwiesen. Außerdem ergaben sich Zweifel an der materiellen Richtigkeit der Buchführung (vgl. Rn. 48 ff. der in Juris abgedruckten Entscheidungsgründe). Ähnlich hat es der 6. Senat des FG Köln in einem Beschluss vom 15. Juli 2014 (6 V 1134/14, EFG 2015, 1031) beanstandet, dass Rechnungen nicht fortlaufend nummeriert waren und teilweise Rechnungsnummern anderer Veranlagungszeiträume auswiesen. Damit konnte im dortigen Fall die Vollständigkeit der Rechnungen nicht festgestellt werden und Manipulationen konnten nicht ausgeschlossen werden (vgl. Rn. 25 der in Juris abgedruckten Entscheidungsgründe). In gleicher Weise haben andere Finanzgerichte Widersprüche in den Rechnungsnummern als Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung angesehen (vgl. etwa FG Düsseldorf vom 20. März 2008 16 K 4689/06 E, U, F zu Widersprüchen zwischen Rechnungsnummer und Rechnungsdatum bei numerisch fortlaufender Nummer – trotz früheren Rechnungsdatums wurde dort eine numerisch höhere Rechnungsnummer als bereits verbuchte Rechnungen erfasst; vgl. auch Urteil des FG Saarland vom 30. Juni 2005 1 K 141/01, Juris, zu doppelt vergebenen Rechnungsnummern und weiteren Mängeln).

In einem jüngeren Beschluss vom 7. Februar 2017 (X B 79/16, BFH/NV 2017, 774) führt der BFH aus, dass Lücken in der Rechnungsnummernabfolge im konkreten – vom FG als Tatsacheninstanz zu beurteilenden – Einzelfall eine Hinzuschätzung in Form eines (Un-)Sicherheitszuschlags rechtfertigen können, jedenfalls wenn das FG aufgrund der Vielzahl von Lücken bei den Rechnungsnummern in Kombination mit nachweisbar nicht verbuchten Rechnungen die Vollständigkeit der Erfassung der Einnahmen nicht mehr als gewährleistet ansieht (vgl. hierzu auch das zeitlich nachfolgende Urteil des FG Hamburg vom 28. August 2017 2 K 184/15, Juris). 35

h. Trotz der zuvor geschilderten Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH sieht der erkennende Senat bislang keine konkret durch die Rechtsprechung hergeleitete Pflicht zur Vergabe einer Rechnungsnummer nach einem bestimmten lückenlosen numerischen System. Für den Senat ist insbesondere nicht ersichtlich, dass der BFH – auch in Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – aus den Vorschriften der §§ 140 ff. AO, § 22 UStG i.V.m. §§ 63 ff. UStDV oder aus § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 UStG eine konkrete Pflicht zur Vergabe einer numerisch lückenlosen Rechnungsnummer hergeleitet hätte. Soweit sich die Rechtsprechung – wie zuvor geschildert – mit konkret aufgefundenen Lücken in einem vom Steuerpflichtigen verwendeten System befasst hat und hier – bei Vorliegen weiterer Anhaltspunkte für eine unvollständige Erfassung – Zuschätzungen zulässt, sind diese Fälle anders gelagert. Es ist aus Sicht des erkennenden Senats ein erheblicher Unterschied, ob ein Steuerpflichtiger ein System benutzt, in welchem bei zutreffender Vergabe von Rechnungsnummern eine lückenlose Abfolge von Nummern ersichtlich sein müsste. In diesen Fällen überzeugt es, dass Lücken in der Nummerierung Zweifel an der formellen und sachlichen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung erzeugen. 36

Wenn jedoch – wie im Streitfall – gar keine systembedingt lückenlose, d.h. numerisch um 1 oder einen anderen vorhersehbaren Wert erfolgende Hochzählung einer Rechnungsnummer erfolgt, kann bereits keine Lückenhaftigkeit festgestellt werden. 37

Der Senat verkennt hierbei nicht, dass bei dieser Betrachtung Steuerpflichtige bei der Verwendung einer (systembedingt) numerisch lückenlosen Rechnungsnummer schlechter gestellt sein könnten als Steuerpflichtige, die schon (systembedingt) nur eine willkürliche Zahlenkombination erzeugen oder gar keine Nummerierung vornehmen. Steuerpflichtige 38

würden dann für die Schaffung schlechterer Überprüfungsmöglichkeiten gegenüber anderen Steuerpflichtigen privilegiert. Der Senat kann deshalb das Unbehagen des Beklagten bei der Prüfung des Klägers nachvollziehen. Es mag fiskal- und rechtspolitisch gute Gründe dafür geben, die Vergabe einer nicht bloß „einmaligen“, sondern auch „lückenlosen“ Rechnungsnummer zu normieren. Auf Basis der derzeitigen Rechtslage vermag der Senat aber keine solche Pflicht zu erkennen.

2. Bei Übertragung der vorgenannten Grundsätze auf den Streitfall kann der erkennende Senat keinen Verstoß des Klägers gegen Grundsätze einer ordnungsgemäßen Aufzeichnung von Betriebseinnahmen gem. § 4 Abs. 3 EStG erkennen. 39

a. Die letztlich vom Beklagten allein beanstandete Vergabe von in gewisser Weise „zufälligen“ (nicht lückenlos fortlaufenden) Rechnungs-/Buchungsnummern stellt – wie zuvor geschildert – mangels gesetzlicher Pflicht keinen formellen Mangel dar. 40

b. Da bereits keine Pflicht zur Vergabe einer bestimmten Rechnungsnummer besteht, kann dahinstehen, ob im Falle der Bejahung einer Pflichtverletzung allein dies dazu führen würde, dass die Buchführung insgesamt zu verwerfen ist und/oder dass alleine hierin ein sachlich so schwerwiegender Mangel gesehen wird, der nach § 162 Abs. 2 Satz 2 AO zur (ggf. „griffweisen“) Zuschätzung berechtigt. 41

c. Anderweitige Anhaltspunkte, die zu einer Hinzuschätzung nach § 162 Abs. 2 AO berechtigen, sind im Streitfall nicht erkennbar. Die in der Betriebsprüfung vorgelegten Aufzeichnungen (Rechnungen, Kontoauszüge, Buchungsunterlagen, Quittungen über Bareinnahmen) waren geordnet und nicht erkennbar unvollständig. Konkrete Anhaltspunkte für nicht oder falsch erfasste Betriebseinnahmen (z. B. festgestellt/überprüft durch einen Abgleich der Reisetilnehmer mit den ausgestellten Rechnungen), fehlende Rechnungsstellung, fehlende Vorlage erteilter Rechnungen oder ungeklärte Zuflüsse auf dem Girokonto oder in bar hat die Betriebsprüfung nicht benannt und sind auch vom Gericht nicht feststellbar. Konkrete Feststellungen zu Fehlern in den Buchungsnummern, z. B. doppelt oder nicht vergebene Buchungsnummern, liegen ebenso nicht vor. Es liegen auch (unabhängig von der Frage, ob allein dies zur Hinzuschätzung berechtigen würde) keine Verprobungen durch Geldverkehrsrechnung, Vermögenszuwachsrechnung oder (internen/externen) Betriebsvergleich vor, die Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben bieten. 42

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Berechnungsanordnung beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 Abs. 3, Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. §§ 708 ff. ZPO. 43

III. Die Revision ist nach § 115 Abs. 2 Nr. 1, Nr. 2 FGO zuzulassen. Es ist höchstrichterlich nicht hinreichend geklärt, ob bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eine Pflicht zur Vergabe numerisch fortlaufender und systembedingt zugleich lückenloser (und damit „nachprüfbarer“) Rechnungsnummern besteht, insbesondere ob eine solche Pflicht aus dem Vollständigkeitsgebot des § 146 AO oder umsatzsteuerlichen Pflichten (§§ 22, 14 UStG) hergeleitet werden kann. Auch ist höchstrichterlich nicht hinreichend geklärt, ob allein ein solcher Mangel eine Hinzuschätzung rechtfertigen würde. 44
