

Verprobungen mit Chi², Zeitreihenvergleich u.a.

Von RA Dr. jur. Jörg Burkhard, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht

Immer mehr werden in der BP die Verprobungsmöglichkeiten genutzt, die das IDEA-Programm der Fa. Audicon bietet. Die Investition der Finanzverwaltung in die Programme und Laptops der Prüfer und die entsprechenden Ausbildungs- und Fortbildungsmaßnahmen bei den Prüfern sorgen dafür, dass heute bei fast jeder BP der EDV-Datenzugriff nach § 147 VI AO erfolgt.

Häufig führen die Prüfer zur Chi²-Tests und/oder Zeitreihenvergleiche durch und überraschen so manchen Steuerpflichtigen mit erheblichen Mehrergebnissen, die der Prüfer hieraus ableitet. Zum Teil werden in den Prüfungszeiträumen mehrere hunderttausend Euro oder Millionenbeträge als nicht erfasste Einnahmen daraus abgeleitet.

Interessant in diesem Zusammenhang ist, dass nach der Vorlage solcher Ergebnisse einige Prüfer auf eine Einigung mit dem Steuerpflichtigen/Berater hinwirken und dem Steuerpflichtigen durchaus unter Berücksichtigung einiger Abschläge von den so errechneten Zahlen „Angebote“ zur kurzfristigen Einigung mündlich unterbreiten. Schlagen dies die Steuerpflichtigen aus, so wird eine „ordentliche“ Prüfung und ein entsprechendes Steuerstrafverfahren in Aussicht gestellt. Dabei wird ein erheblicher Zeitdruck aufgebaut, der dem Steuerpflichtigen kaum Zeit zum Nachdenken lässt ...

Die Verprobungen der Prüfer basieren auf mathematisch-statistischen Methoden in der Betriebsprüfung, insbesondere der Chi-Quadrat-Methode (Chi²) und Benford's Law bei der Datenanalyse.

Seit die Betriebsprüfungsstellen der Finanzämter bundesweit mit der Datenauswertungssoftware „IDEA“ ausgestattet worden sind, -dies erfolgte ab 2002- haben die Prüfer die Möglichkeit, neben mathematischen Prüfungsmethoden wie der Kalkulation auch statistische Auswertungen und stochastische (Wahrscheinlichkeits-) Tests standardmäßig auf die Daten der Buchführung anzuwenden. Die Steuerpflichtigen sind aufgrund der GDPdU verpflichtet, alle steuerlich relevanten Daten für die elektronische Auswertung vorzulegen. Durch Einlesen, Verknüpfen und Bearbeiten beliebiger Daten erhält der Betriebsprüfer einen sehr viel besseren Überblick und ist in der Lage, die weitere Prüfung risikoorientiert durchzuführen und zu beurteilen, ob z. B. Kassen- oder Umsatzdaten manipuliert sein könnten.

Der neue Prüfungsansatz mit statistischen Kennzahlen und stochastischen Tests wirft bei den Betriebsprüfern und bei den Unternehmen allerdings noch viele Fragen auf. Dieser Beitrag gibt einen Überblick, wie mathematisch-statistische Auswertungen anzuwenden und zu interpretieren sind. Weiter setzt sich der Beitrag mit der Häufig anzutreffenden Behauptung der Prüfer auseinander, dass die EDV-Prüfungsmethoden gerichtlich längst als zulässig und tragfähig anerkannt seien.

Zu einer Betriebsprüfung gehört neben der Prüfung einzelner Sachverhalte auch, dass sich der Betriebsprüfer einen Überblick über die Vollständigkeit der erklärten Einnahmen verschafft. Grundsätzlich ist anzunehmen, dass die Einnahmen vollständig und korrekt erfasst sind. Gibt es keine Beanstandungen, sind die vom Steuerpflichtigen erklärten Zahlen der Buchführung zugrunde zu legen, § 158 AO. Damit stellt sich die Frage, ob durch die mathematischen und stochastischen Methoden das Buchführungsergebnis in Frage gestellt werden kann.

Bisher prüften die Prüfer in der Regel die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und insbesondere der Kasse und erstellten i.d.R. eine Kalkulation anhand einzelner Waren, Warengruppen, oder Einzelartikel oder eine Zeitreihenanalyse durch. Auch ein interner oder externer Betriebsvergleich und hier insbesondere die Richtsatzsammlung war bislang übliches Verprobungsinstrument.

Durch den Vergleich der in der Buchführung dokumentierten Gewinnaufschlagsätze mit Erfahrungswerten der Branche aus den amtlichen Richtsatzsammlungen erhält der Prüfer einen ersten Eindruck von den Unternehmensdaten (externer Betriebsvergleich). Im Vergleich mehrerer Jahre desselben Betriebes oder durch die Hochrechnung einer repräsentativen Auswahl einzelner Transaktionen des Betriebes erreicht der Prüfer eine mathematische Summenprüfung (interner Betriebsvergleich über den Prüfungszeitraum oder mittels einer Stichprobe).

Bei einer Stichprobenkalkulation ermöglicht die Berücksichtigung der erfassten Mengen Rückschlüsse auf die nicht erfassten Vorgänge. Ist z. B. bekannt, dass etwa die Hälfte aller Transaktionen durch die Stichprobe wiedergegeben wird, und fällt deren Gewinnaufschlag erheblich niedriger aus als der Gewinnaufschlag aus der Buchführung, so muss der nicht erfasste Teil der Transaktionen im Mittel genauso viel höher sein als der der Buchführung:

$$\text{As Bf} = \text{Anteil Stichprobe} \cdot \text{As Stichprobe} + (1 - \text{Anteil Stichprobe}) \cdot \text{As Rest}$$

nach dem Aufschlagssatz des nicht erfassten Anteils aufgelöst:

As Rest =	$(\text{As Bf} - \text{Anteil Stichprobe} \cdot \text{As Stichprobe})$	mit: As = Aufschlagssatz
	$(1 - \text{Anteil Stichprobe})$	und Bf = Buchführung

Beispiel:

Eine Stichprobe ergibt für die Hälfte der Verkäufe einen Gewinnaufschlag von 80 %. Aus der Buchführung ergibt sich aber insgesamt ein Gewinnaufschlag von 40 %. Daher muss die nicht erfasste Menge ganz ohne Aufschlag verkauft worden sein: $\text{As Rest} = (40 \% - 0,5 \cdot 80 \%) / 0,5$.

Mit einer derartigen Kalkulationsanalyse sind konkrete Aussagen über die Vollständigkeit der Buchführung möglich, und es lassen sich Einzelsachverhalte nachträglich einarbeiten.

In für den Prüfer schwer kalkulierbaren Unternehmen mit Pro-Stück-Margen, in Saison-Betrieben oder beim Handel mit verderblichen Waren bietet sich anstelle der Kalkulation eher eine Zeitreihenanalyse der umsatzabhängigen Kosten zu den Umsätzen an, weil auf diese Weise auch eine zeitliche Eingrenzung möglicher Unschlüssigkeiten dargestellt werden kann.

I. Einbindung statistischer Analysen und stochastischer Tests

Statistische Analysen geben durch die Bildung von Kennzahlen einen summarischen Überblick über eine große Menge von Einzeldaten, um die Datenmenge insgesamt beschreiben und vergleichen zu können. Stochastische Tests liefern Wahrscheinlichkeitswerte durch den Vergleich zweier Datenmengen, z. B. einer Stichprobe mit einer Grundgesamtheit oder einer Referenzdatenmenge mit der beobachteten Menge, wie bei der Zufälligkeitsprüfung des Chi-Quadrat-Anpassungstests.

Die Analyse durch statistische Kennzahlen und die Durchführung von Wahrscheinlichkeitstests werden die Kalkulation nicht ablösen, weil sie im Normalfall die Größenordnung von Abweichungen nicht anzeigen. Sie sind aber sehr zuverlässige und – dank der Auswertungssoftware „IDEA“ – schnell und leicht bedienbare Werkzeuge, um die Gleichmäßigkeit und Zuverlässigkeit großer Datenmengen darzustellen.

1. Statistische Kennzahlen zur Analyse großer Datenmengen

Durch die Bildung von repräsentativen Kennzahlen ermöglicht die Statistik, summarische Aussagen über eine Datenmenge vorzunehmen, um die Daten zu beschreiben, vergleichbare Daten zu beurteilen oder Vorhersagen zu treffen. Die folgenden Kennzahlen sind oft ausreichend, um eine Datenmenge zu charakterisieren und Aussagen über die Verteilungsfunktion zu treffen:

- **„Anzahl“** gibt die Menge an Daten wieder.
- **„Minimum“** und **„Maximum“** sind der kleinste oder der höchste Wert.
- **„Mittelwert“** ist die durchschnittlich erreichte Ausprägung, also die Summe geteilt durch die Anzahl.
- **„Standardabweichung“** beschreibt die mittlere Abweichung der Daten vom Mittelwert. Da die Summe aller Abweichungen vom Mittelwert Null ergeben muss, wird die Standardabweichung ohne Vorzeichen ermittelt, um ein Maß für die Homogenität der Datenmenge zu erhalten. Dazu werden die Abweichungen zunächst quadriert, die quadrierten Abweichungen aufsummiert, durch die Freiheitsgrade geteilt und anschließend die Wurzel des Ausdrucks gezogen. Unter Freiheitsgrad sind die frei veränderlichen Daten zu verstehen, die variiert werden können, ohne den bekannten Mittelwert zu ändern, also Anzahl - 1.
- **„Variationskoeffizient“** ist die mittelwertabhängige Standardabweichung. Dieses Maß beschreibt prozentual, wie groß die Standardabweichung im Verhältnis zum Mittelwert ist und ermöglicht damit den Vergleich von Verteilungsfunktionen mit ganz unterschiedlichen Ausprägungen (z. B. Pkw-Verkaufserlöse mit täglichen Kasseneinnahmen).

Mit diesen Kenngrößen einer Datenmenge lässt sich sagen, in welchem Bereich sich die Ausprägungen der Daten befinden, wie sie im Mittel ausfallen und wie dicht sie sich um den Mittelwert scharen.

2. Die Verwendung von Verteilungsfunktionen in der Statistik

Da die Beschreibung von Datenmengen mit Verteilungsfunktionen Berechnungen und Vergleiche ermöglicht, ist immer wieder nach Verteilungsgesetzmäßigkeiten gesucht worden. Dabei hat sich herausgestellt, dass vor allem zufällig entstandene Daten Verteilungsregelmäßigkeiten gehorchen.

Die Ziffern vollständig zufällig entstandener Zahlen sind gleichverteilt, d. h. an jeder Stelle der Zahl müsste jede Ziffer von 0 bis 9 mit derselben Häufigkeit auftreten. Hat die zu beurteilende Datenmenge also 2000 Datensätze, so müssten bei einer Gleichverteilung an jeder Stelle in den Zahlen die Ziffern 0 bis 9 jeweils 200-mal vorkommen. Für die führenden zwei Ziffern in wirtschaftlichen Zahlen hat der Mathematiker Simon Newcomb bereits 1881 empirisch herausgefunden, dass eine abweichende Verteilung vorliegt. 1938 hat der Physiker Frank Benford diese Verteilung publiziert, die für die Erstziffer einer dem Zufall unterliegenden wirtschaftlichen Zahl eine Auftretenswahrscheinlichkeit (Häufigkeit) wiedergibt (Benford's Law). Sie errechnet sich durch folgende Funktion:

$$p(x_i) = \log(1 + 1/x_i) \text{ mit } p = \text{Wahrscheinlichkeit und } x_i = \text{Ziffer } i$$

Da es sich um eine komplex-logarithmische Abhängigkeit der Häufigkeit handelt, nimmt sie von der Ziffer 1 zur Ziffer 9 mit fallender (negativer) Steigung ab. Es ergeben sich folgende Häufigkeiten:

Ziffer	Häufigkeit	Ziffer	Häufigkeit
1	30,10 %	6	6,69 %
2	17,60 %	7	5,79 %
3	12,49 %	8	5,11 %

4	9,69 %	9	4,57 %
5	7,91 %		

Diese empirische Verteilungsfunktion der Erstziffer wird so interpretiert, dass die Erstziffer nur einer bedingten Zufälligkeit unterliegt. Der Grund: Höhere Zahlen in der Wirtschaft kommen seltener vor als kleine. So gibt es mehr arme Menschen als reiche, weniger hochpreisige Wirtschaftsgüter als Güter mit niedrigen Preisen usw. Als weiteres Bild, diese Ungleichverteilung zu erklären, dient die Verzinsung. Eine zu verzinsende Bemessungsgrundlage wird die kleineren Erstziffern erheblich länger beibehalten, weil der Ertrag über die steigende Bemessungsgrundlage zunehmend schneller wächst. Eine anfängliche Kapitalerhöhung von 10.000 € auf 20.000 € dauert deutlich länger als eine Erhöhung von 50.000 € auf 60.000 €.

Diese Verteilungsfunktionen geben den Erwartungswert der Ziffern wieder, die einer totalen Zufälligkeit oder der Benford-Verteilung gehorchen. Um die Wahrscheinlichkeit darzustellen, dass vorgelegte Daten diesen Verteilungen entsprechen, werden stochastische Tests angewandt, die die möglichen Abweichungen vom Mittelwert berücksichtigen.

3. Einsatz von stochastischen Tests

Wer einen Würfel mehrere Runden lang jeweils zehnmal wirft, würde erwarten, pro Runde 35 Punkte zu erzielen: Der Durchschnittswert pro Wurf errechnet sich aus der Summe der möglichen Ausprägungen von 1 bis 6, d. h. $1+2+3+4+5+6 = 21$ dividiert durch die Zahl der Ausprägungen 6 und ergibt 3,5. Multipliziert mit der Anzahl der Würfe ergibt sich ein Erwartungswert eines idealen Würfels von 35 Punkten. In einem gewissen Maß sind Abweichungen durch den Zufall bedingt. Nur wenn die Abweichungen insgesamt zu groß sind, ist eine Aussage über die Qualität des Würfels möglich; die Abweichungen sind dann signifikant.

Der „zentrale Grenzwertsatz“ besagt, dass unabhängige, derselben Verteilungsfunktion gehorchende Zufallsvariablen in großer Zahl mit ihren Abweichungen vom Erwartungswert einer Normalverteilung unterliegen. Der

zentrale Grenzwertsatz ermöglicht es, Wahrscheinlichkeitsaussagen über die Zufälligkeit von größeren Datenmengen zu treffen. Dazu wird die Normalverteilung des Zufalls auf eine Standardnormalverteilung transformiert und mit dieser eine Verteilung für die gewählte Abweichungskenngröße definiert. Die folgende Abbildung zeigt eine Standardnormalverteilung graphisch.

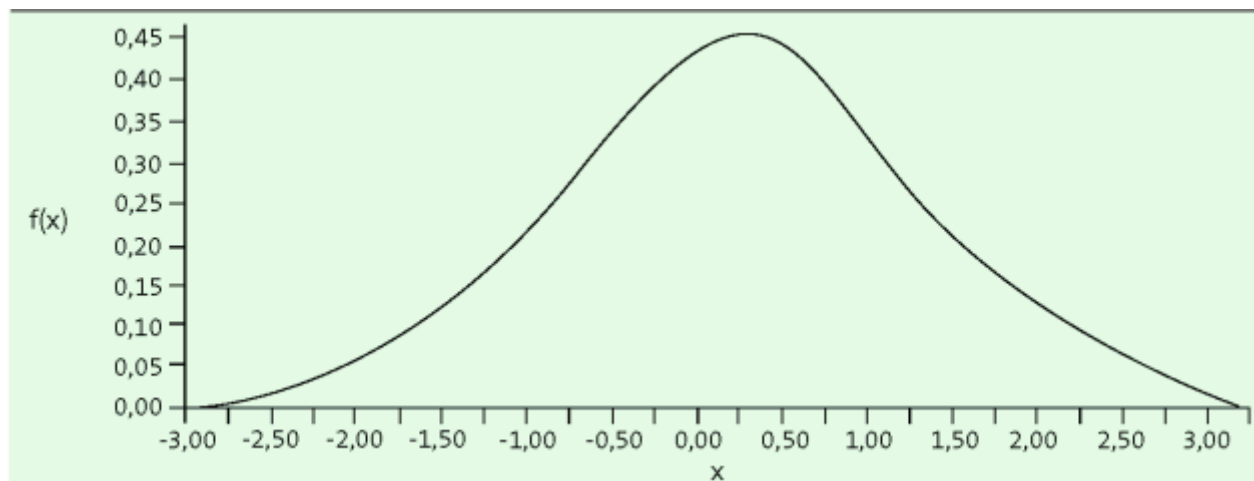


Abb. 1: Standardnormalverteilung

Karl Pearson entwickelte den Chi-Quadrat-Anpassungstest (χ^2 -Test) im Jahr 1900 und prüft, wie zufällig Zahlenmengen entstanden sind, anhand der aufsummierten, quadrierten, relativen Abweichung der einzelnen Daten vom Erwartungswert. Ein Chi-Quadrat-Wert errechnet sich somit wie folgt:

$\text{Chi-Quadrat} = \sum ((\mu - x_i)^2 / \mu)$
wobei: \sum = Summe,
μ = Mittelwert oder Erwartungswert der Datenmenge
und x_i = einzelner Datenwert

Da die Abweichungen quadriert werden, ergibt sich eine einseitige Verteilung mit ausschließlich positiven Abweichungen. Diese Abweichungen werden ins Verhältnis zum Erwartungswert gesetzt, so dass mit relativen Größen gearbeitet wird. Durch dieses Vorgehen erübrigt sich eine Anpassung des Tests an die Höhe der einzelnen Datenwerte, also an den repräsentativen Mittelwert. In der Summe

ergibt sich ein fein unterteilendes Maß für die Abweichung der untersuchten Datenmenge von der Erwartung. Durch die Summierung der Einzelabweichungen ist allerdings bei der Beurteilung des Chi-Quadrat-Werts die Anzahl der Datensätze entscheidend (Freiheitsgrade = Anzahl der Datensätze - 1).

Für die resultierende Chi-Quadrat-Verteilungskurve der summierten, quadrierten, relativen Abweichungen ergibt sich damit das folgende grafische Bild. Die Häufigkeit nimmt mit steigendem Chi-Quadrat-Wert, also mit steigender Abweichung, immer mehr ab und damit die Wahrscheinlichkeit, dass die dazugehörigen Daten zufällig entstanden sind.

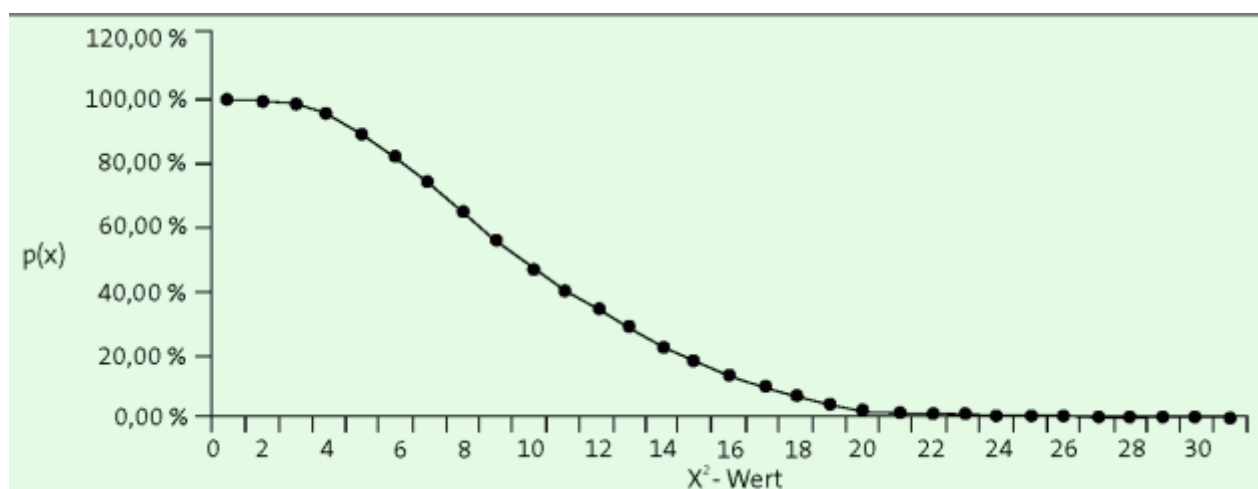


Abb. 2: Chi-Quadrat-Verteilung der Zufallswahrscheinlichkeit (9 Freiheitsgrade)

Wenn nun für eine untersuchte Datenmenge der Chi-Quadrat-Wert bei neun Freiheitsgraden, z. B. bei vollständig zufälligen Ziffern, 30 überschreitet, erlaubt dies mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit die Aussage, dass die Zahlen nicht zufällig entstanden sind. Übertragen auf einen Würfel bedeutet dies, jemand behauptet, mit zehn aufeinander folgenden Würfeln habe er 60 Punkte erzielt. Das ist theoretisch möglich, mit einem regelmäßigen nicht manipulierten Würfel aber nur in einem von 60.466.176 Versuchen zu schaffen, also in höchstem Maß unwahrscheinlich.

Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass es –wenn auch mit sehr geringer Wahrscheinlichkeit– möglich ist. Dies wirft die Frage auf, inwieweit dann diese Feststellungen des Prüfers zu einer Verwerfung der Buchführung berechtigen.

Anders formuliert: da das IDEA Programm zwar einige tausend Euro kostet, aber frei erwerbbar ist, stellt sich die Frage, ob sich der Steuerpflichtige dieses Programm anschaffen sollte um im Vorfeld Eigenüberprüfungen vornehmen zu können und wenn seine Einnahmen aus Sicht Chi²-Tests auffällige Zahlenverteilungen zufälligerweise ergeben und dann sein korrektes Ergebnis ändern, bis er keine Auffälligkeiten nach dem Chi²-Test mehr hat?

Unklar ist, ob tatsächlich aus einem unwahrscheinlichen Ergebnis mit der erforderlichen Sicherheit darauf geschlossen werden kann, dass es falsch ist? Ein anderes Beispiel zeigt, dass die These der Finanzverwaltung, die sie aus den Wahrscheinlichkeiten zieht, nicht ganz unproblematisch ist: Die Chance des Gewinnens des Lotto-Jackpotts ist für jeden Mitspieler äußerst unwahrscheinlich – gleichwohl gelingt es jedes Jahr mehreren. Statistisch ist dies völlig unwahrscheinlich und daher findet der Lotto-Gewinn doch nicht statt?

Einzelnen durchgeführt ist ein stochastischer Test nur bedingt aussagekräftig. Eine komplette stochastische Analyse risikobehafteter Daten erweckt nur in Verbindung mit weiteren Unstimmigkeiten, z. B. aus einer Kalkulation, begründete Zweifel an der Richtigkeit der Aufzeichnungen.

Ob formelle Fehler allein in Verbindung mit einem auffälligen stochastischen Test ausreichen, dürfte wohl zu verneinen sein. Es müssen weitere materielle Fehler zu den Auffälligkeiten des Chi²-Tests hinzukommen

II. Fallbeispiel zur Anwendung statistischer Methoden

1. Vorbemerkung

In der Praxis ist die Anwendung statistischer Methoden sehr vom Verständnis des Anwenders abhängig, weil die Auswahl der untersuchten Daten und der Chi-Quadrat-Anpassungstests viele Fehlermöglichkeiten beinhaltet. Das folgende

Fallbeispiel soll daher die kombinierte Anwendung der mathematisch-statistischen Prüfmethoden verdeutlichen.

Die Voraussetzungen an die Daten für die Durchführung eines Chi-Quadrat-Anpassungstests sind die zufällige Zusammensetzung und eine ausreichende Anzahl.

Von einer zufälligen Zusammensetzung kann bei summierten Werten ausgegangen werden, so dass sich Tageskasseneinnahmen besonders gut eignen. Selbst bei einer psychologischen Preisgestaltung mit Ziffernhäufungen dringt diese aufgrund der variierenden Anzahl verkaufter Gegenstände nicht auf die Tagessummen durch. Die Annahme, dass also bei Preisen mit einer 9 am Ende die 9 auch im Chi²-Test dominieren müsse, ist nicht zwingend. Aus diesem Grund kann eine systematische Analyse sehr aussagekräftige Ergebnisse liefern. Zusammengesetzte Umsätze sind ebenso geeignet. Somit können z. B. Rechnungen aus mehreren Einzelpositionen oder pro Tag verdichtete Umsätze herangezogen werden. Im Einzelfall können sich auch Kosten für eine stochastische Verprobung anbieten, wenn der Prüfer hier Unregelmäßigkeiten vermutet.

Als ausreichende Datenmenge wird ein Schwellenwert genannt, bei dem jede Ausprägung mindestens fünfmal in der Erwartung vorkommt. Für die Gleichverteilung der Ziffern in Zahlen erfordert dies mindestens 50 Datensätze. Da auch die Benford-Verteilung eine Zufallsverteilung mit ungleichen Erwartungswerten darstellt, kann ein Chi-Quadrat-Anpassungstest zur Beurteilung der Erstziffer(n) herangezogen werden. Hierbei sollten aber für die Analyse der ersten Ziffer über 100 Datensätze vorliegen, um das Zuverlässigkeitsmaß des Tests zu erreichen, da die unwahrscheinlichste Ausprägung – die Ziffer „9“ – nur zu 4,6 % vorkommt.

Mit der Prüfsoftware „IDEA“ ist es mit geringem Aufwand möglich, aus der Buchführung oder der Warenwirtschaft die notwendigen Daten wie z. B. Tageskasseneinnahmen oder Tagesumsätze zu extrahieren und die zu prüfenden Ziffern auszugeben. Der anschließende Chi-Quadrat-Anpassungstest auf die Gleich- oder Benford-Verteilung erfordert ebenfalls nur wenig Zeit, so dass der Prüfer sich in Verbindung mit einer Kalkulation einen schnellen Überblick über das Unternehmen verschaffen kann.

Die festgestellten Versuche einiger Prüfer, einen Zeitreihenvergleich und einen Chi²-Test vorzulegen und dann schnell eine Einigung herbeizuführen, zeigen, dass damit die Prüfer bei wenig Arbeit und ein schnelles Mehrergebnis zu erzielen versuchen. Dies wiederum führt zu guten Bewertungen des Prüfers.

2. Ausgangsdaten und Analyse

Zur besseren Veranschaulichung enthält die folgende Tabelle trotz ihres Umfangs die einem realen Fall nachgebildeten 335 Tages-Kasseneinnahmen eines Gastronomiebetriebes:

Datum	Kasse	Datum	Kasse	Datum	Kasse	Datum	Kasse	Datum	Kasse
2.1.	482,21	11.3.	50,00	21.5.	311,00	28.7.	312,00	12.10.	318,61
3.1.	511,47	12.3.	411,83	22.5.	304,00	30.7.	381,00	13.10.	260,00
4.1.	481,66	13.3.	402,00	23.5.	381,35	31.7.	311,01	15.10.	311,00
5.1.	522,00	14.3.	421,46	24.5.	311,45	1.8.	288,77	16.10.	312,25
6.1.	423,00	15.3.	409,47	25.5.	324,00	2.8.	284,10	17.10.	322,57
7.1.	52,26	16.3.	588,00	26.5.	388,00	3.8.	207,00	18.10.	412,54
8.1.	481,10	17.3.	488,00	28.5.	311,60	4.8.	207,00	19.10.	345,00
9.1.	483,00	18.3.	48,99	29.5.	315,16	6.8.	381,00	20.10.	450,00
10.1.	422,98	19.3.	412,18	30.5.	411,00	7.8.	321,20	22.10.	312,40
11.1.	412,67	20.3.	481,00	31.5.	422,43	8.8.	312,32	23.10.	312,67
12.1.	422,00	21.3.	422,47	1.6.	412,00	9.8.	318,66	24.10.	311,98
13.1.	322,00	22.3.	402,75	2.6.	312,00	10.8.	314,00	25.10.	311,15
14.1.	54,00	23.3.	512,00	3.6.	41,00	11.8.	250,00	26.10.	324,00
15.1.	422,60	24.3.	503,00	4.6.	312,00	13.8.	300,00	27.10.	315,00

16.1.	411,00	26.3.	581,94	5.6.	320,03	14.8.	300,00	29.10.	315,00
17.1.	412,37	27.3.	483,00	6.6.	356,01	15.8.	311,31	30.10.	358,34
18.1.	481,96	28.3.	498,08	7.6.	351,65	16.8.	290,00	31.10.	602,30
19.1.	384,01	30.3.	512,14	8.6.	324,21	17.8.	310,00	1.11.	451,00
20.1.	592,00	1.4.	403,00	9.6.	356,00	18.8.	300,00	2.11.	481,04
21.1.	56,00	2.4.	411,36	10.6.	41,00	20.8.	211,06	3.11.	382,00
22.1.	511,77	3.4.	402,78	11.6.	312,45	21.8.	312,20	5.11.	350,00
Datum	Kasse	Datum	Kasse	Datum	Kasse	Datum	Kasse	Datum	Kasse
23.1.	521,05	4.4.	411,11	12.6.	320,67	22.8.	312,08	6.11.	310,36
24.1.	512,34	5.4.	412,35	13.6.	315,42	23.8.	311,02	7.11.	352,57
25.1.	512,31	6.4.	412,67	14.6.	321,14	24.8.	310,00	8.11.	310,23
26.1.	522,00	7.4.	435,00	15.6.	321,24	25.8.	300,00	9.11.	315,27
27.1.	503,00	8.4.	50,00	16.6.	322,00	27.8.	312,04	10.11.	422,00
28.1.	55,00	9.4.	412,71	17.6.	33,00	28.8.	315,14	12.11.	315,00
29.1.	581,67	10.4.	413,92	18.6.	318,00	29.8.	211,75	13.11.	415,71
30.1.	581,00	11.4.	410,18	19.6.	322,15	30.8.	310,25	14.11.	411,42
31.1.	581,00	12.4.	410,67	20.6.	321,73	31.8.	307,00	15.11.	381,33
1.2.	512,81	13.4.	410,00	21.6.	312,65	1.9.	200,00	16.11.	420,00
2.2.	412,21	14.4.	402,00	22.6.	412,08	3.9.	510,00	17.11.	400,00
3.2.	481,00	15.4.	48,00	23.6.	488,00	4.9.	311,76	19.11.	315,62
4.2.	51,00	16.4.	481,07	24.6.	42,00	5.9.	358,44	20.11.	311,33
5.2.	411,53	17.4.	411,00	25.6.	388,00	6.9.	410,12	21.11.	315,16

6.2.	512,00	18.4.	481,39	26.6.	351,47	7.9.	109,00	22.11.	411,21
7.2.	522,03	19.4.	421,07	27.6.	321,68	8.9.	260,00	23.11.	588,00
8.2.	481,33	20.4.	402,16	28.6.	311,92	10.9.	208,71	24.11.	412,00
9.2.	412,00	21.4.	404,00	29.6.	312,00	11.9.	210,01	26.11.	488,00
10.2.	402,00	22.4.	42,83	30.6.	384,00	12.9.	115,81	27.11.	380,54
12.2.	412,08	23.4.	411,65	1.7.	45,00	13.9.	215,00	28.11.	414,42
13.2.	512,00	24.4.	402,00	2.7.	388,10	14.9.	310,00	29.11.	320,87
14.2.	412,13	25.4.	408,03	3.7.	381,00	15.9.	150,00	30.11.	411,00
15.2.	412,80	26.4.	405,76	4.7.	385,29	17.9.	360,00	1.12.	474,00
16.2.	481,22	27.4.	402,00	5.7.	392,74	18.9.	344,01	3.12.	315,00
17.2.	865,00	28.4.	404,00	6.7.	384,38	19.9.	434,44	4.12.	512,00
18.2.	52,00	29.4.	42,27	7.7.	318,18	20.9.	312,77	5.12.	415,86
19.2.	481,70	30.4.	412,79	8.7.	41,00	21.9.	381,00	6.12.	391,05
20.2.	511,00	1.5.	400,00	9.7.	311,00	22.9.	240,00	7.12.	488,00
21.2.	581,15	2.5.	421,59	10.7.	321,67	24.9.	315,35	8.12.	511,00
22.2.	588,64	3.5.	402,81	11.7.	311,94	25.9.	310,00	10.12.	411,31
23.2.	488,36	4.5.	410,00	12.7.	312,80	26.9.	315,50	11.12.	412,06
24.2.	494,00	5.5.	410,00	13.7.	321,00	27.9.	311,33	12.12.	411,50
Datum	Kasse	Datum	Kasse	Datum	Kasse	Datum	Kasse	Datum	Kasse
25.2.	50,67	6.5.	42,56	14.7.	322,00	28.9.	364,00	13.12.	412,05
26.2.	512,00	7.5.	324,00	15.7.	41,71	29.9.	511,00	14.12.	405,02
27.2.	488,00	8.5.	412,21	16.7.	381,35	30.9.	58,00	15.12.	520,00

28.2.	502,85	9.5.	382,25	17.7.	322,84	1.10.	451,14	17.12.	411,00
1.3.	481,17	10.5.	325,07	18.7.	312,91	2.10.	311,00	18.12.	385,37
2.3.	412,00	11.5.	381,00	19.7.	311,84	3.10.	212,55	19.12.	411,70
3.3.	412,00	12.5.	615,00	20.7.	310,26	4.10.	315,14	20.12.	411,75
4.3.	50,20	13.5.	58,00	21.7.	321,00	5.10.	315,38	21.12.	388,00
5.3.	451,60	14.5.	329,90	22.7.	48,00	6.10.	325,00	22.12.	358,00
6.3.	412,00	15.5.	385,00	23.7.	311,00	7.10.	111,00	26.12.	312,00
7.3.	412,63	16.5.	328,30	24.7.	321,00	8.10.	212,80	27.12.	611,52
8.3.	421,20	17.5.	388,16	25.7.	312,68	9.10.	315,22	28.12.	512,00
9.3.	408,39	18.5.	324,00	26.7.	311,18	10.10.	315,15	29.12.	612,00
10.3.	511,00	19.5.	340,00	27.7.	312,44	11.10.	312,20	31.12.	415,81

Abb. 3: Tageskasseneinnahmen eines Gastronomiebetriebes

Die zwei- und dreistelligen Gesamttageseinnahmen weisen dabei die dargestellten Verteilungen der ersten Ziffer und der Einerstelle (erste Vorkommaziffer) auf:

Ziffer	Häufigkeit der Erstziffer	Häufigkeit der Vorkommaziffer	erwartete Häufigkeit der Erstziffer	erwartete Häufigkeit der Vorkommaziffer	Chi-Quadrat-Wert der Erstziffer	Chi-Quadrat-Wert der Vorkommaziffer
0	-	39	-	31,0	-	2,1
1	4	90	100,8	31,0	93,0	112,3
2	17	88	59,0	31,0	29,9	104,8
3	140	7	41,9	31,0	230,1	18,6

4	123	19	32,5	31,0	252,5	4,6
5	46	32	26,5	31,0	14,3	0,0
6	4	2	22,4	31,0	15,1	27,1
7	0	3	19,4	31,0	19,4	25,3
8	1	27	17,1	31,0	15,2	0,5
9	0	3	15,3	31,0	15,3	25,3
Ziffer	Häufigkeit der Erstziffer	Häufigkeit der Vorkommaziffer	erwartete Häufigkeit der Erstziffer	erwartete Häufigkeit der Vorkommaziffer	Chi-Quadrat-Wert der Erstziffer	Chi-Quadrat-Wert der Vorkommaziffer
Σ	335	310	335,0	310,0	684,9	320,6
Zufallswahrscheinlichkeit:					0,0000 % p (x, 8 Freiheitsgrade)	0,0000 % p (x, 9 Freiheitsgrade)

Abb. 4: Auswertung

Im ersten Schritt erzeugt der Prüfer durch eine Lückenanalyse der Datumswerte eine Auswertung, für welche Tage keine Kasseneinnahmen verbucht sind. Die Gründe hierfür muss der Unternehmer dem Prüfer plausibel erläutern.

Aus den Verteilungen lassen sich dann im zweiten Schritt die nachfolgend beschriebenen Schlussfolgerungen ziehen:

Die Auswertung der Tabelle zeigt, dass für die Untersuchung der Erstziffer nach Benford alle 335 Datensätze herangezogen worden sind. Schon auf den ersten Blick ist eine auffällige Häufung der Erstziffern „3“ und „4“ und eine komplett abweichende Verteilungsform der erwarteten Ausprägungen zu erkennen. Der

darauf angewandte Chi-Quadrat-Anpassungstest ergibt einen Wert von 684,9 und damit eine **Wahrscheinlichkeit von unter 0,0001 %, dass die Zahlen zufällig zustande gekommen sind** (siehe auch Abb. 4). Mit einer Extraktion der auffälligen Werte in „IDEA“ ist es dem Prüfer möglich, diese genauer zu untersuchen.

Der zusätzliche Test der ersten Vorkommastelle hat nur 310 der insgesamt 335 Daten verwendet, weil 25 Datensätze zweistellige Tageseinnahmen ausweisen. Für deren erste Vorkommastelle wird keine Gleichverteilung, sondern eine vom Benford-Gesetz (Ungleichverteilung der Zweitzypher) beeinflusste Verteilung erwartet werden müssen. Mit einer entsprechenden Extraktion ist die zu prüfende Datenmenge für eine aussagekräftige Anwendung des Chi-Quadrat-Anpassungstests aufbereitet worden. Der anschließende Test hat auch hier eine **sehr auffällige Häufung einzelner Ziffern** ergeben. Besonders die Ziffern „1“ und „2“ fallen so deutlich auf, dass auch dieser Chi-Quadrat-Wert von insgesamt 320,6 eine **Zufallswahrscheinlichkeit von unter 0,0001 %** ergibt.

Neben diesen Wahrscheinlichkeitsaussagen lassen sich aus den von der Prüfsoftware „IDEA“ ausgegebenen Tabellen für die Erstziffer, die ersten beiden Ziffern und die Vorkommaziffer folgende, weitere Auffälligkeiten ablesen:

- Von den 335 Datensätzen sind zwar 25 zweistellig, aber der Bereich zwischen 60 € und 100 € ist vollständig unbesetzt. Das erklärt das fast komplette Fehlen der Ziffern „7“ bis „9“ an erster Stelle (Erstziffernanalyse) und lässt sich durch Kapazitätsgrenzen des Unternehmens nicht begründen.
- In der Kombination der ersten beiden Ziffern treten die Ausprägungen „31“ und „32“ insgesamt 95-mal auf (28 % aller Datensätze). Das bedeutet, dass häufiger als jeden vierten Tag die Tageskasseneinnahmen in den kleinen Bereich zwischen 310 € und 329 € fielen. Selbst bei ziemlich konstanter Auslastung und homogenen Preisen ist das real kaum vorstellbar.
- Die extremen Häufungen der Vorkommaziffer fallen mit 178 von 310 Werten (57 % der Datensätze) auf die Ziffern „1“ und „2“, was auch durch eine psychologische Preisgestaltung nicht erklärt werden kann.

Es kann hier also mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festgestellt werden, dass die Tageskasseneinnahmen nicht einer wirtschaftlichen (Erstziffer)

oder totalen Zufälligkeit (Vorkommaziffer) gehorchen. Dieses Ergebnis ließe sich noch mit einer Untersuchung der Zweitzypher (Benford-Verteilung der zweiten Ziffer in Wirtschaftszahlen) durch einen weiteren Chi-Quadrat-Anpassungstest untermauern. Die genauere Betrachtung der Auffälligkeiten ergibt zudem, dass besondere Bedingungen des geprüften Unternehmens keine Erklärung für die vielen Unstimmigkeiten liefern können. Woher sollte auch der Unternehmer wissen, warum bestimmte Zahlen zu häufig bei ihm auftauchen? Nach Lesart der Finanzverwaltung hat der Unternehmer eine Affinität zu den Zahlen mit den hohen Häufigkeiten, hier also zur 1 und 2. Sinngemäß hat der Steuerpflichtige nach Auffassung unbewusst seine Lieblingszahlen 1 und 2 als erfundenes Betriebsergebnis eingesetzt. Statistisch müssten sich andere Wahrscheinlichkeiten ergeben. Dies soll nach Auffassung der Finanzverwaltung für eine Manipulation der Kasseneinnahmen sprechen. In Wahrheit spricht dieses Ergebnis allenfalls dafür, dass diese Häufungen unwahrscheinlich sind. Sie belegen jedoch nicht die Manipulation.

Erst Recht fraglich wird es, wenn der Unternehmer nicht selbst die Kasse ausgezählt und das Ergebnis eingetragen hat:

Beispiel:

In einer Großbäckerei zählen abends die einzelnen Verkaufsstellenleiterinnen die jeweiligen Kassen und übermitteln zusammen mit dem handschriftlich aufgeschriebenen Betrag den Geldbetrag in einer Geldbombe an die Zentrale. Würden die stochastischen Auffälligkeiten in einer Filiale zum Nachweis für eine Schadenersatzklage wegen Unterschlagung gegen die Kassiererin reichen? Könnte auf dieser Grundlage ein zivilrechtlicher Schadenersatzprozess dem Grunde und der Höhe nach erfolgreich geführt werden? Würden die Ergebnisse des Chi²-Tests für eine begründete arbeitsrechtliche fristlose Kündigung reichen? Reichen diese Fakten für steuerrechtliche Verwerfung des Buchführungsergebnisses und für eine Zuschätzungen? In welcher Höhe?

Hier wird die eigentliche Funktionsweise des Chi²-Tests deutlich: er war ursprünglich ein Analyseinstrument der Innenrevision zur Überprüfung der eigenen Buchhalter und Kassierer: das Programm zeigt nur Auffälligkeiten. Es beweist

gerade nicht die Hinterziehung. Es wirft lediglich den Anlass zu weiteren Prüfungen aus.

Falls nun z. B. eine Stichprobenkalkulation höhere Umsatzerwartungen ergibt als Umsätze erklärt wurden und ein lückenloser Nachweis aller Geschäftsvorfälle durch den Steuerpflichtigen nicht möglich ist, gehen die Prüfer davon aus, dass die Kassen- und damit die Umsatzdaten manipuliert worden sind. Wie soll ein Steuerpflichtiger jedoch beweisen, dass er seine Einnahmen vollständig aufgezeichnete? Dieser Ansatz ist nur dann berechtigt, wenn der Steuerpflichtige Überprüfungsöglichkeiten beseitigt; nicht hingegen wenn er etwa nur ein handschriftliches Kassenbuch führt und dieses korrekt geführt ist oder er eine elektronische Kasse benutzt und alle Z-Bons aufbewahrt.

Beispiel:

In einer Gastwirtschaft existiert eine elektronische Kasse. Die Z-Bons fehlen. Diese würden aber den gesamt gebuchten Umsatz zeigen, die Anzahl der Stornos, das Datum mit Uhrzeit der Auslesung, eine fortlaufende Nummer sowie den getippten Gesamtsaldo (grand totale). Fehlen diese Z-Bons, ist eine Überprüfung der vollständigen Erfassung nicht möglich. Der Steuerpflichtige, der diese Z-Bons wegwirft, ist seinen steuerlichen Aufbewahrungspflichten nicht nachgekommen. Wäre er diesen nachgekommen, könnte z.B. der Gesamtsaldo mit den Erklärten Erlösen abgeglichen werden. Hat der Steuerpflichtige diese Z-Bons nicht mehr, so vereitelt er diese Überprüfungsöglichkeit.

Abwandlung:

Anders ist es wohl, wenn nur einige wenige Z-Bons, etwa 20 bis 30 pro Jahr fehlen. Hier dürften immer noch die übrigen ca. 280 bis 290 Z-Bons (1 Tag pro Woche als Ruhetag gerechnet) hinreichende Überprüfungsöglichkeiten geben, da zudem auch der Gesamtsaldo fortgeschrieben wird, so dass es materiell unschädlich ist, wenn der eine oder andere Z-Bon untergegangen ist.

Hat der Steuerpflichtige sämtliche Z-Bons aufgehoben, ist er nicht verpflichtet nachzuweisen, dass es etwa keine zweite Kasse gab oder die Z-Bons tatsächlich von der im Betrieb eingesetzten Kasse und nicht etwa einer baugleichen Kasse, die

im Hinterraum zwecks Manipulationen installiert war, stammen. Hier muss dann schon die Finanzverwaltung die Existenz der zweiten Kasse beweisen oder andere vorgefallene Manipulationen beweisen. Die bloße Möglichkeit solcher Manipulationen reicht weder steuerrechtlich und erst Recht nicht steuerstrafrechtlich.

IV. Finanzgerichte

Bislang veröffentlichte Urteile und Beschlüsse zu den Statistikmethoden der FinVerw lauten wie folgt:

1. FG Münster, Beschluss¹ v. 10.11.2003 - 6 V 4562/03 E, U-, EFG 2004, 236
abgedruckt auch in: DStRE 2004 S. 115 Nr. 2; EFG 2004 S. 236

Leitsatz:

- 1) Der Verdacht unvollständiger, ggf. manipulierter Aufzeichnungen aufgrund einer nicht ordnungsgemäßen Kassenbuchführung kann durch einen sog. Chi-Quadrat-Test erhärtet werden.
- 2) Das Maß der Zuschätzungen kann durch einen Zeitreihen-Vergleich ermittelt werden.

Gesetze: AO 1977 § 162 Abs 2 S 2 AO 1977 § 158 AO 1977 § 147 Abs 1 AO 1977 § 147 Abs 1 Nr 4
AO 1977 § 162 Abs 2

Tatbestand

Im noch nicht abgeschlossenen Einspruchsverfahren betreffend die Veranlagungszeiträume 1998 bis 2000 ist streitig, ob Zuschätzungen zum Umsatz und Gewinn auf Grund einer Betriebsprüfung zu Recht erfolgt sind.

Der Antragsteller (Ast.) betrieb in den Streitjahren an sechs bis neun verschiedenen Standorten einen Schnellimbiss sowie in M eine Metzgerei (Zerlegebetrieb). Das

¹ „Lediglich“ AdV-Beschluss nach § 69 FGO – also nur grobe, summarische Überprüfung durch einen Einzelrichter, nämlich den Vorsitzenden (oder dessen Vertreter), aufgrund nur präsenter Beweismittel und nicht aller denkbaren oder im Hauptverfahren zugelassener Beweismittel.

Unternehmen wies nach Bilanzen und Steuererklärungen folgende Betriebszahlen aus:

	1998	1999	2000
Umsatz	2.409.905,00	2.022.479,00	1.670.205,00
Wareneinsatz	849.008,00	722.219,00	587.351,00
Löhne und Gehälter	596.597,50	531.949,91	375.507,18
Rohgewinnaufschlag erklärter Gewinn	66.587,00	./31.801,00	20.092,00
Metzgerei lt. Richtsatz			
Durchschnitt	85	85	85
Rohgewinnaufschlag			
Imbissstätte Durchschnitt			
lt. Richtsatz Sammlung	156	163	163
Aufschlag lt. Kläger Verprobung	183,85	180,04	184,36

Im September 2002 begann bei dem Ast. eine Betriebsprüfung, die mit Betriebsprüfungsbericht vom 20.02.2003, auf dessen Inhalt Bezug genommen wird, abgeschlossen wurde. Die Betriebsprüfung erklärte die Kassenführung nicht für ordnungsgemäß (Textziffer 2.1). Sie gewann auf Grund eines Chi-Quadrat-Testes die Überzeugung, dass die aufgezeichneten Tageseinnahmen nicht die tatsächlichen Einnahmen widerspiegeln konnten (Anlagen 1a bis 1b). Eine Nachkalkulation des für den Betrieb der Imbissstände erforderlichen Personals mit dem Lohnaufwand des Ast. führte zu der Überzeugung, dass über 30 % zu viel Personal eingesetzt war (Anlage 3 zum Betriebsprüfungsbericht). Die Anwendung eines vereinfachten „Zeit-Reihen-Vergleichs“ führte auf der Basis von 10 Wochenauswertungen zu Abweichungen von den im Rahmen der Richtsätze liegenden Rohgewinnaufschlägen. Der Antragsgegner (Ag.) nahm dementsprechend Gewinnzuschläge in Höhe von 120.000,00 (1998), 120.000,00 (1999) und 45.000,00 (2000) vor. Die zugehörigen Umsatzsteuererhöhungen betragen 10.335,00 DM, 12.180,00 DM bzw. 4.770,00 DM. Außerdem wurde ein Mietaufwand „D“ mit einer Gewinnauswirkung von 4.967,39 DM und einer Vorsteuerkürzung von 784,53 DM

storniert (Textziffer 2.5).

Die auf Grund des Betriebsprüfungsberichtes ergangenen Einkommensteueränderungsbescheide vom 06.05.2003 setzten folgende Einkommensteuerbeträge in DM fest:

1998:	58.072,00 DM
1999:	0,00 DM
2000:	446,00 DM.

Die Änderungsbescheide ergingen gemäß [§ 173 Abs. 1 Satz 1 Abgabenordnung \(AO\)](#).

Die gemäß [§ 164 Abs. 2 AO](#) ergangenen Umsatzsteueränderungsbescheide vom 06.05.2003 setzten – umgerechnet in DM – folgende Steuern fest:

1998:	95.356,00 DM
1999:	85.438,00 DM
2000:	95.813,00 DM.

Mit Einspruchsschreiben vom 03.06.2003 (Eingang 03.06.2003) wendet sich der Ast. gegen diese Festsetzungen. Er macht geltend, der Ag. habe zu Unrecht die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung verneint. Kassenstreifen hätten lediglich eine Transportfunktion bis zur Eintragung in den Kassenbericht. Es sei nicht notwendig, dass Kassenbericht und Registrierstreifen gleichzeitig vorliegen müssten. Wenn ein Kassenbericht erstellt worden sei, könnten die Kassenstreifen, Kassenzettel und Bons vernichtet werden (BStBl 1971 II S. 729; 78, 307; BFH/NV 85, 12). Der Ermittlung des Personalbedarfs lägen falsche Ermittlungsmethoden zu Grunde (vgl. Einspruchsscheiben vom 03.06.2003).

Der Zeit-Reihen-Vergleich enthalte grobe systematische Fehler. Beim Wareneinkauf sei vom gebuchten Rechnungsdatum ausgegangen worden. Bestandsveränderungen seien nicht berücksichtigt worden. Außerdem seien Warenentnahmen abgezogen worden. Nicht berücksichtigt worden seien Lagerkapazitäten, durch die der Ast. bei Schaschlikspießen und Koteletts langfristige Lagerhaltung habe vornehmen können.

Die Kürzung in Textziffer 2.5 sei unberechtigt, wie sich aus einem Schreiben der

Rechtsanwälte T vom 10.08.1998 ergebe.

Der Ast. beantragt unter Bezugnahmen auf die Berechnungen im Einspruchsschreiben,

die Einkommensteuer 1998 bis 2000 in Höhe von 36.745,92 EURO und die Umsatzsteuer 1998 bis 2000 in Höhe von 17.081,06 EURO von der Vollziehung auszusetzen.

Der Ag. beantragt, den Antrag abzuweisen.

Der Ag. hat die Anträge auf Aussetzung der Vollziehung mit Bescheiden vom 30.06.2003 und Einspruchsentscheidung vom 22.07.2003 abgewiesen.

Gründe

Der Antrag ist betreffend Einkommensteuer 1999 mangels Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig, weil der angefochtene Bescheid keine Beschwer enthält. Im Übrigen ist der Antrag unbegründet.

Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen oder die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel im Sinne dieser Vorschrift liegen vor, wenn bei summarischer Prüfung neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, dagegen sprechende Gründe zu Tage treten. Diese müssen eine Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 17.03.1994 XI B 81/93, BFH/NV 1995, 171). Wegen der summarischen Beurteilung im AdV-Verfahren können neben dem Akteninhalt und dem substantiierten Vorbringen der Beteiligten nur präsente Beweismittel berücksichtigt werden. Die Rechtmäßigkeit von Schätzungen bzw. Zuschätzungen richtet sich nach § 162 AO. Nach § 162 Abs. 2 Satz 2 ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann, oder wenn er die Buchführung oder die Aufzeichnung der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrundegelegt werden.

Nach diesen Grundsätzen ist die Zuschätzung des Ag. dem Grunde und der Höhe nach nicht zu beanstanden.

Der Ag. ging zu Recht davon aus, dass die Voraussetzungen des § 162 Abs. 2 Satz 2

Abgabenordnung (AO) erfüllt sind, denn der Ast. konnte die Aufzeichnung, die er nach den Steuergesetzen zu führen hatte, nicht vorlegen. Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung verlangen zwar grundsätzlich Einzelaufzeichnungen aller baren Betriebseinnahmen. Dies gilt nur dann nicht, wenn Einzelhandelsunternehmer allgemein Waren an unbekannte Personen über den Ladentisch gegen Barzahlung verkaufen (BFH-Urteil vom 12. Mai 1966, IV 472 60, BStBl 1966 III S. 371). Voraussetzung ist jedoch, dass die angefallenden Registrierkassenstreifen, Kassenzettel, Bons oder sonstigen Belege aufbewahrt werden und dass eine Gewähr der Vollständigkeit der von den Unterlagen übertragenen Aufzeichnungen nach den tatsächlichen Verhältnissen gegeben ist. Für die Umsatzsteuer ergibt sich die Aufzeichnungspflicht aus § 22 Abs. 2 bis 4 Umsatzsteuergesetz (UStG) in Verbindung mit §§ 63 ff. Umsatzsteuereinführungsverordnung. Diesen Verpflichtungen hat der Ast. nicht genügt. Er unterhielt im Prüfungszeitraum zwischen sechs und neun Filialen. Lediglich in zwei Filialen war eine Registrierkasse vorhanden. Die aus diesen Kassen stammenden Bons oder Tagesendsummenbons musste der Ast. gemäß § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO aufbewahren. Dies hat er nicht getan. Damit war überhaupt nicht überprüfbar, ob die Kassenberichte insoweit die vollständigen Einnahmen widerspiegeln. Der Ag. hat zu Recht die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung wegen der festgestellten Mängel bei der Aufzeichnung der Kasseneinnahmen verneint. [REDACTED]

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH, der der Senat folgt, genügt es zwar, wenn die Kasseneinnahmen täglich nur in einer Summe in ein Kassenbuch eingetragen werden. Um zu gewährleisten, dass die Eintragung die vollständigen Einnahmen widerspiegeln, ist aber neben der o. g. Alternative zumindest erforderlich, dass die Einnahmen und Ausgaben an Hand des Kassenbuchs nachgewiesen werden können. Das setzt voraus, dass Anfangs- und Endbestände abgestimmt werden (vgl. BFH-Urteil vom 20. Juni 1985, IV R 41/82, BFH/NV 1985, 12). Nach den in den Akten befindlichen Kopien von einzelnen Kassenberichten hat der Ast. lediglich einem vorgetragenen Anfangsbestand einen Einnahmebetrag hinzuaddiert. Eine Abstimmung mit dem ausgezählten Kassenbestand ist offensichtlich nicht erfolgt. Er hat somit die Kasse nur buchmäßig geführt. [REDACTED]

Es kann dahin gestellt bleiben, ob Nachkalkulation vom verbuchten zum (rechnerisch) erforderlichen Lohnaufwand auch die materielle Unrichtigkeit der Einnahme-Aufzeichnungen indiziert. [REDACTED]

Der Verdacht unvollständiger, ggf. manipulierter Aufzeichnungen wird jedoch nach Überzeugung des Senats durch den angewandten, sog. Chi-Quadrat-Test erhärtet. [REDACTED]

Der Chi-Quadrat-Test ist eine mathematische Methode bei der empirisch beobachtete mit theoretisch erwarteten Häufigkeiten verglichen werden. Im vorliegenden Falle beruht der Test auf der Annahme, dass die erste und zweite Stelle vor dem Komma und die erste Stelle nach dem Komma bei einer relativ großen Menge von Erfassungen gleich verteilt sind. Die gebildeten Messwert-Klassen (Ziffern 0 bis 9) werden mit den in den Kasseneintragungen vorgefundenen Werten verglichen, die Summe der Differenz quadriert und durch die Zahl der erwarteten Häufigkeit dividiert. Die gefundene Testgröße ist abhängig von der so genannten Anzahl der Freiheitsgrade (d.s. Anzahl der Klassen minus 1) und der angenommenen Fehlertoleranz (Signifikanzniveau). Nimmt man ein Signifikanzniveau von 95 % an (zu 95 % wahrscheinliches Ergebnis) und einen Freiheitsgrad von 9 so beträgt der kritische Wert von Chi-Quadrat von 21,666 (vgl. Storch/Wiebe, Lehrbuch der Mathematik, Band III, Mannheim, 1993, Seite 755 Tafel 5). Bei einem Signifikanzniveau von 99 % beträgt der Chi-Quadrat-Wert 21,666.

Die Anwendung dieser Kenntnisse auf den vorliegenden Fall bedeutet, dass signifikante Abweichungen von dem anzunehmenden – Chi-Quadrat-Wert festgestellt worden sind. Die Betriebsprüfung hat die Kassenaufzeichnungen von allen drei Jahren vollständig ausgewertet und mit 365 Tagen pro Jahr eine ausreichende Zahl von Werten pro Klassen zu Grunde gelegt (Minimum = 5 Punkte pro Klasse; vgl. <http://www.statistik.tuwien.ac.at/public/dutt/vorlesbak/node71.html>). Die Größe des Betriebes und die Vielzahl der Produkte lässt die angenommene gleichmäßige Verteilung der Ziffern von 0 bis 9 als gerechtfertigt erscheinen. Die vorgefundenen nach dieser Methode errechneten Chi-Quadrat-Test-Werte betragen 1998 zwischen 46,73 und 23,46 Punkte pro betrachteter Ziffer. 1999 liegen die Werte zwischen 35,65 und 29,66. Im Jahre 2000 betragen sie sogar 75,24, 46,25 und 32,95. Damit weichen sie von den oben genannten Signifikanzwerten ganz erheblich ab. Dies ist für den Senat ein starkes Indiz für Manipulationen bei den Einnahmeaufzeichnungen, die zudem nicht durch Uraufzeichnungen mehr belegt werden können.

Dieses Indiz für eine Manipulation bei den Einnahmeaufzeichnungen wurde weiter erhärtet durch den angewandten Zeit-Reihen-Vergleich; der Ag. hat zu Recht hieraus das Maß der Zuschätzungen abgeleitet.

Nach diesen Auswertungen sind die Zuschätzungen des Ag. in der Höhe nicht zu beanstanden.

Dieser Vergleich betrachtet über einen gewissen Zeitraum zwei voneinander abhängige Größen, nämlich den Wareneinkauf und den Umsatz, in ihrer

Entwicklung. Die Zahlen für den Vergleich stammen ausschließlich aus der Buchführung des Ast. Angesichts des Umfangs der ausgewerteten Buchungen, die sich über insgesamt 36 Monate erstrecken, können die vom Ast. vorgebrachten Bedenken außer Betracht bleiben. Wesentliche Änderungen der Betriebsführung und Struktur sind im streitigen Zeitraum nicht erkennbar und vom Ast. nicht vorgetragen. Die Berücksichtigung von Anfang- und Endbeständen bzw. zeitlicher Differenzen zwischen Rechnungsverbuchung und Warenverbrauch spielen keine Rolle. Nach Feststellungen der BP verfügt der Ast. über keinen Gefrierraum. Die gegenteilige Behauptung hat der Ast. nicht glaubhaft gemacht. Nach vorliegenden Bilanzen betragen die Warenbestände in den Streitjahren zwischen 25.866,00 DM (1998) und 21.541,00 DM (2000). Angesichts des Gesamtumsatzes und der gleichbleibenden Höhe ist damit kein wesentlicher Einfluss auf die Auswertung über drei Jahre gegeben. Andererseits erlaubt eine 10-wöchige Betrachtungsweise die Einschätzung eines konsolidierten, erzielbaren Aufschlages auf Grund der klägerischen Zahlen. Während bei diesen die wöchentlichen Aufschläge beispielsweise 1998 zwischen ./ 168 und + 1.288 % schwanken, reduziert sich dies auf eine Spannbreite zwischen 144,8 und 280,9 %. Das arithmetische Mittel aus 44 10-Wochen-Aufschlagswerten – liegt 1998 bei 218,3 %. Im Ergebnis hat der Ag. 1998 einen Aufschlagssatz von 225 % zugrundegelegt. Die Höhe dieses Wertes ist angemessen, wenn man berücksichtigt, dass auch eine Erhöhung des generellen Mittelwertes unter dem Gesichtspunkt eines Sicherheitszuschlages gerechtfertigt ist. Dasselbe gilt für die anderen Jahre.

Die streitig gestellte Gewinnerhöhung gemäß Textziffer 2.5 ist nach Aktenlage ebenfalls nicht zu beanstanden. Nach Darstellung des Ast. bestand im August 1998 eine bis Mai 1998 aufgelaufene Mietforderung in Höhe von 19.556,16 DM. Diese ist zunächst von Frau D gezahlt worden. Es ist nicht erkennbar, warum die Befreiung von einer Verbindlichkeit bei einem bilanzierenden Unternehmen zu einem betrieblichen Aufwand führen soll.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

2. FG Münster, Beschluss² vom 19.08.2004 - 8 V 3055/04 G³, EFG 2004, 1810, ebenso abgedruckt in: NWB EN Heft 43/2005 S. 3633:.

Leitsatz

- 1) Zu den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Kassenbuchführung
- 2) Die Finanzbehörden sind gemäß [§ 162 AO](#) dem Grunde nach berechtigt, Umsätze und Gewinne zu schätzen, wenn die Mängel in den Kassenaufzeichnungen die Verwerfung der gesamten Buchführung rechtfertigen.
- 3) Die Schätzungsmethode des inneren Betriebsvergleichs ist der Schätzung nach Richtsätzen grundsätzlich vorzuziehen; etwas anderes gilt allerdings, wenn der Prüfer bei der Berechnung eines Rohgewinnaufschlagsatzes für ein ganzes Jahr oder den gesamten Prüfungszeitraum den durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatz einer Woche zugrunde legt, von der - z.B. wegen saisonaler Veränderungen im Sortiment - nicht angenommen werden kann, dass der so berechnete Rohgewinnaufschlagsatz für das ganze Jahr oder den gesamten Prüfungszeitraum repräsentativ ist.
- 4) Verhindert ein Steuerpflichtiger durch eine fehlerhafte Kassenführung die richtige Erfassung seiner Umsätze und Gewinne, ist es nicht ermessensfehlerhaft, wenn sich die Finanzbehörden und -gerichte im Falle einer Schätzung nach Richtsätzen (äußerer Betriebsvergleich) am oberen Rahmen des Schätzungsermessens orientieren.

Gesetze: AO 1977 § 158 AO 1977 § 162 FGO § 69 Abs 2 S 2 FGO § 69 Abs 3 S 1 FGO § 96 Abs 1 S 1 HGB §§ 238 ff. AO 1977 §§ 145 ff.

Gründe

Im noch nicht abgeschlossenen Einspruchsverfahren betreffend die Veranlagungszeiträume 1997 bis 1999 ist streitig, ob Zuschätzungen zum Umsatz und Gewinn aufgrund einer Betriebsprüfung (BP) zurecht erfolgt sind und dementsprechend erstmals Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 1997 bis 1999 festgesetzt worden sind.

Die Antragstellerin (Astin.) betrieb in den Streitjahren eine Eisdielen- und erzielte hieraus Gewinn aus Gewerbebetrieb. Für die Streitjahre erfolgte bei der Einkommensteuer zunächst eine erklärungskonforme Veranlagung. Einheitliche Gewerbesteuermessbeträge setzte das Finanzamt (FA) nicht fest, da die Freibeträge nicht überschritten waren.

² Vgl. Anm. 1

³ G= Gewerbesteuer

Bei einer in 2002 für die Streitjahre 1997 bis 1999 durchgeführten BP stellte das Finanzamt u. a. folgendes fest (BP-Bericht vom 5.07.2002):

„Die Steuerpflichtige hat im Prüfungszeitraum eine „offene Ladenkasse“ geführt. Nach den Feststellungen der BP wird die Kasse nur buchmäßig geführt. Darauf weisen das einheitliche Schriftbild und die ausgewiesenen auffällig hohen Kassenbestände hin. Die vorgelegten täglichen Kassenberichte sind nicht logisch aufgebaut, d. h. sie beginnen nicht mit dem ausgezahlten Kassenbestand bei Geschäftsschluss. Ausgangsgröße ist der Kassenbestand zum Geschäftsschluss des Vortages. Unter Hinzurechnung der Betriebseinnahmen und Abzug der Betriebsausgaben wird der aktuelle Kassenbestand rechnerisch ermittelt. Im Einzelfall wurden Betriebseinnahmen zur Vermeidung eines Kassenfehlbetrages korrigiert. Die Tageseinnahmen belaufen sich häufiger auf glatte 5,00 oder 10,00 DM-Beträge. Die für die Kassenberichte verwendeten Vordrucke sind nicht im Original von der Steuerpflichtigen, sondern vielmehr von dem bisherigen Geschäftsinhaber in Ablichtung unterschrieben worden.

Zur Überprüfung der formellen und materiellen Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung wurde für die Kalenderjahre 1997 und 1999 ferner der Chi-Quadrat-Test eingesetzt. Dieser Test zeigt Auffälligkeiten sowohl im Bereich der ersten Ziffer als auch im Bereich der zweiten Ziffer vor dem Komma. Beide Chi-Quadrat-Werte liegen deutlich über dem Wert von 30 Punkten. Somit ist mit einer nahezu hundertprozentigen Wahrscheinlichkeit von einer systematischen Abweichung bei der Aufzeichnung der Einnahmen auszugehen. Auffällig erscheint zudem, dass während des gesamten Kalenderjahres 1997 der Anteil der „außer Haus“-Verkäufe (USt. 7 %) an der Tageseinnahme ca. 70 % beträgt.

Die Mängel in der Kassenführung berechtigen das FA die Umsätze zu schätzen (§ 158, 162 AO).“

Daraufhin kalkulierte der Prüfer die Umsätze für das Steuerjahr 1997 nach der Methode des Zeitreihenvergleichs. Er führte dazu in Tz. 12 des BP-Berichts u. a. folgendes aus:

„Das Kalenderjahr 1997 wurde nach der Methode des Zeitreihenvergleichs kalkuliert. Hierzu erfolgte eine Aufnahme des gesamten Wareneinkaufs 1997 nach Lieferanten mit Lieferdatum und Nettoeinkaufspreis und der täglichen Tageseinnahmen laut Buchführung mit Hilfe der EDV. Der erfasste Wareneingang wurde daraufhin nach Lieferdatum von Einkauf zu Einkauf verteilt und den Tageseinnahmen gegenübergestellt. Hieraus ergeben sich für das kalkulierte Jahr wöchentliche Rohgewinnaufschläge, welche im Rahmen der Auswertung in Zeitreihen von zehn

zusammenhängenden Wochen gruppiert worden sind (vgl. Anlage 6). Ein sich hierbei ergebender durchschnittlicher Aufschlagsatz i. H. v. 342 % (netto) wird als der für den gesamten Prüfungszeitraum erzielbare Aufschlagsatz angenommen (vgl. Anlage 7).”

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt des BP-Berichtes und dessen Anlagen Bezug genommen.

Aus der Anlage 6 des BP-Berichtes ergibt sich, dass in den Wochen 1 bis 5 und 47 bis 52 im Betrieb der Astin. keine Erlöse erzielt worden sind. Dementsprechend sind in der Anlage 6 für diese Wochen auch keine durchschnittlichen Aufschlagsätze berechnet worden. Die wöchentlichen Aufschlagsätze bewegen sich in den Wochen 8 bis 40 zwischen 70 % (29. Woche) und 388 % (15. Woche). Nur in den Wochen 6 und 7 und 41 bis 46 sind die wöchentlichen Aufschlagsätze sehr viel höher, und zwar zwischen 470 % (42. Woche) und 911 % (43. Woche), wobei in diesen zuletzt genannten acht Wochen die Rohgewinnaufschlagsätze bis auf drei Ausnahmen (6., 7. und 42. Woche) alle über 600 % liegen.

Die durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsätze (berechnet jeweils für die letzten zehn Wochen) liegen in den Wochen 10 bis 44 zwischen 183 % (29. Woche) und 365 % (44. Woche). Die Werte verteilen sich dabei wie folgt: (Anmerkung: die Werte sind hier auf- bzw. abgerundet wiedergegeben):

	Anzahl
183 % bis 200 %	3
200 % bis 250 %	16
250 % bis 300 %	13
300 % bis 350 %	1 (13. Woche)
350 % bis 365 %	2 (43. und 44. Woche)

Der durchschnittliche Rohgewinnaufschlagsatz (berechnet nach den letzten zehn Wochen) i. H. v. (brutto) 391,26 %, den der Prüfer seiner Kalkulation für das Jahr 1997 und sodann auch für die beiden übrigen Streitjahre zugrundegelegt hat (vgl. Anlage 7 – dort hat er einen Rohgewinnaufschlagsatz von (netto) 342,31 % zugrundegelegt –), wird lt. Anlage 6 nur in der 45. Woche erreicht und außerdem einmal in der 46. Woche mit einem Wert i. H. v. 446,91 % überschritten.

Die weiteren in der Anlage 6 aufgeführten Überschreitungen dieses Wertes in den Wochen 47 bis 52 sind nicht nachvollziehbar erläutert, weil in diesen Wochen lt. Anlage 6 keine Erlöse erzielt worden sind.

Von dem gesamten um den Eigenverbrauch bereinigten Wareneinsatz lt. Buchführung in 1997 i. H. v. 49.694,62 DM entfallen auf die acht Wochen (6. und 7. sowie 41. bis 46. Woche) mit den sehr hohen wöchentlichen Rohgewinnaufschlagsätzen (vgl. oben) nur insgesamt 3.184,49 DM (= 6,5 v. H. des gesamten Wareneinsatzes). Der Rest des Wareneinsatzes i. H. v. 45.910,13 DM (= 49.094,62 abzüglich 3.184,49 DM) entfällt auf die übrigen 32 Wochen (8. bis 39. Woche) in denen die wöchentlichen Rohgewinnaufschlagsätze teilweise bedeutend niedriger sind (vgl. oben).

Laut Anlage 6 überschreiten die durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsätze (berechnet für die letzten 10 Wochen) in 1997 5-mal den Wert (brutto) 300 % und zwar in der 13. und 43. bis 46. Woche.

Der Prüfer hat den durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatz (berechnet für die letzten zehn Wochen), der lt. Anlage 6 für die 44. Woche (brutto) 391,26 % betrug, mit dem entsprechenden Netto-Rohgewinnaufschlagsatz i. H. v. 342,31 % (vgl. die Berechnung in der Anlage 7) als für den gesamten Prüfungszeitraum erzielbaren Aufschlagsatz bei der Berechnung der Hinzuschätzungsbeträge beim Umsatz und Gewinn zugrundegelegt. Er hat dazu als Anlage 8 folgende Zusammenstellung gefertigt:

Zusammenstellung der Rohgewinnaufschlagsätze

(ohne Umsätze Straßenfest)

	1997	1998	1999
vor BP			
WUS netto	156.300,00	158.400,00	215.800,00
WES netto	50.200,00	42.600,00	66.300,00
abzgl. erweiterter EV	5.400,00	5.400,00	5.400,00
verbleibender WES	44.800,00	37.200,00	60.900,00

wirtsch. Rohgewinn	111.500,00	121.200,00	154.900,00
Rohgewinnaufschlag	248,88	325,81	254,35
äußerer BV	257-335-428	257-335-429	233-317-488
nach BP			
WUS netto	198.016,00	164.424,00	269.178,00
WES netto	44.800,00	37.200,00	60.900,00
wirtsch. Rohgewinn	153.216,00	127.224,00	208.278,00
Rohgewinnaufschlag	342,00	342,00	342,00
äußerer BV	257-335-428	257-335-429	233-317-488
Abweichung	41.716,00	6.024,00	53.378,00

Der BP-Bericht ist der Astin. am 10.07.2002 zur Stellungnahme zugesandt worden. Nachdem die Astin. keine Stellungnahme abgegeben hatte, erließ das FA am 10.09.2002 entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide.

Da die Astin. die dagegen eingelegten Einsprüche nicht begründete, wies das FA die Einsprüche gegen die Einkommensteuer-Änderungsbescheide 1997 bis 1999 als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 26.11.2002).

Über die hiergegen eingelegte Klage, die unter dem Az.:8 K 6455/02 E anhängig ist, hat der Senat noch nicht entschieden. Zur Begründung der Klage, mit der die Astin. sich gegen die Zuschätzungen wendet, hat sie vorgetragen, das FA habe durch einen Zeitreihenvergleich ab der 36. Woche bis zur 45. Woche einen Rohgewinnaufschlagsatz ermittelt und diesen so ermittelten Aufschlagsatz auf den gesamten Wareneinkauf angewendet. Dieses sei ihres Erachtens nicht richtig, da sie ab der 36. Kalenderwoche nicht mehr das gleiche Sortiment zum Verkauf anbiete. In einem Eiscafé würden zum Ende der Eissaison verstärkt Kaffee, Cappuccino u. a. Warmgetränke zum Kauf angeboten und verkauft. Beim Verkauf dieser Getränke würde bekanntlich ein höherer Aufschlagsatz entstehen. Dieser höherer Satz sei fälschlicherweise durch das FA hier angewendet worden. Sie habe keine

Mehrumsätze erzielt. Sie habe ihre Umsätze stets richtig im Kassenbuch erfasst. Deshalb seien die vom FA vorgenommenen Zuschätzungen unzutreffend und würden jeglicher Grundlage entbehren.

Außerdem erließ das FA auf der Grundlage des BP-Berichtes vom 5.07.2002 am 18.11.2002 Bescheide über die Gewerbesteuermessbeträge 1997 bis 1999 über 142,00 DM (= 72,60 EUR) für 1997, über 93,00 DM (47,55 EUR) für 1998, und über 897,00 DM (= 458,63 EUR) für 1999.

Hiergegen legte die Astin. Einspruch ein und bat mit Schreiben vom 18.03.2003 um AdV der Bescheide über die Gewerbesteuermessbeträge 1997 bis 1999.

Das FA lehnte diesen Antrag mit Bescheid vom 31.03.2003 unter Hinweis auf sein Schreiben vom 12.12.2002 ab. Darin hatte das FA wegen des hinsichtlich der Einkommensteuer-Änderungsbescheide gestellten AdV-Antrages, um Zusendung weiterer Nachweise und Angaben hinsichtlich des Vorbringens der Astin. zum Zeitreihenvergleich gebeten. Das FA bat darin die Astin, ihre erstmals vorgetragenen Angaben zu den in den Kalenderwochen 36. bis 45 tatsächlich getätigten Umsätze zu belegen.

Daraufhin stellt nunmehr die Astin. den hier vorliegenden Antrag auf AdV wegen der Gewerbesteuermessbescheide 1997 bis 1999 bei Gericht. Sie wiederholt zur Begründung ihr Vorbringen in dem Klageverfahren 8 K 6455/02 E und meint ergänzend: In einem Eiscafé würden zum Ende der Eissaison verstärkt Kaffee, Cappuccino u. a. Warmgetränke zum Kauf angeboten und verkauft. Beim Verkauf dieser Getränke würde bekanntlich ein höherer Aufschlagsatz entstehen. Dieser höhere Satz sei fälschlicherweise durch das FA hier angewendet worden. Es sei anzunehmen, dass dem FA diese Tatsache bekannt sei. Das FA verfüge aufgrund von mehreren bereits durchgeführten Betriebsprüfungen über andere Eiscafé über diese vorgenannten Erkenntnisse. Obwohl die Tatsachen bekannt seien, würden sie vom FA ignoriert. Ihres Erachtens werde durch die Anwendung des Zeitreihenvergleiches (unter Einbeziehung der Zahlen der „Wintermonate“) ein falscher Sachvortrag durch das FA geführt.

Die Astin. beantragt, die Bescheide über Gewerbesteuermessbeträge 1997 bis 1999 vom 18.11.2002 von der Vollziehung auszusetzen.

Das FA beantragt, den Antrag abzulehnen.

Es meint, die Astin. habe mit gleichlautender Begründung die AdV der Einkommensteuer-Änderungsbescheide beantragt. Daraufhin sei sie mit Schriftsatz

vom 12.12.2002 gebeten worden, ihr Vorbringen hinsichtlich des Zeitreihenvergleiches durch Vorlage geeigneter Unterlagen zu belegen. Eine Antwort hierzu fehle. Deshalb sei der ADV-Antrag abzulehnen.

Der Antrag ist unbegründet.

Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 S. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen oder die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel im Sinne dieser Vorschriften liegen vor, wenn bei summarischer Prüfung neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, dagegen sprechende Gründe zu Tage treten. Diese müssen eine Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken. Wegen der summarischen Beurteilung im Adv-Verfahren können neben dem Akteninhalt und dem substantiierten Vorbringen der Beteiligten nur präsente Beweismittel berücksichtigt werden (ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH-Beschluss vom 5. März 1979 GrS 5/75 BStBl 1979 II S. 570).

Es bestehen im vorliegenden Fall im Ergebnis keine ernstlichen Zweifel hinsichtlich der Rechtmäßigkeit der Bescheide betreffend die Gewerbesteuermessbeträge 1997 bis 1999 vom 18.11.2002.

Das FA war dem Grunde nach gem. § 162 Abgabenordnung (AO), zu einer Schätzung der Umsätze und Gewinne berechtigt, die die Astin. mit ihrer Eisdiele in den Streitjahren erzielt hat. Die vom FA geschätzten Beträge sind im Ergebnis jedenfalls nicht zu hoch.

Soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie sie zu schätzen (§ 162 Abs. 1 S. 1 der Abgabenordnung – AO –). Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige die Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann, oder wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrundegelegt werden (§ 162 Abs. 2 S. 1 i. V. m. S. 2 AO). Nach § 158 AO sind die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen nur dann der Besteuerung zugrunde zu legen, wenn sie den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen. Das ist hier nicht der Fall. Die Buchführung der Astin. entspricht diesen Vorschriften nicht.

Nach den §§ 145 ff. AO und §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuches sind sämtliche Geschäftsvorfälle laufend, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet

aufzuzeichnen. Bei Bargeschäften muss das Kassenbuch diesen Anforderungen genügen. Für Kassenaufzeichnungen gilt grundsätzlich die Einzelaufzeichnungspflicht. Zwar entfällt diese wegen Unzumutbarkeit, wenn Waren von geringem Wert an eine unbestimmte Anzahl nicht bekannter Personen verkauft werden (BFH-Urteil vom 12.05.1966 IV 472/60, Bundessteuerblatt – BStBl. – III 1966, 372; vom 13.07.1971 VIII 1/65, BStBl 1971 II S. 729; vom 20.06.1985 IV R 41/82, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 1985, 12). In einem solchen Fall genügt es, dass die Kasseneinnahmen nur täglich in einer Summe in das Kassenbuch oder einen Kassenbericht eingetragen werden (BFH-Urteile vom 18.12.1984 VIII R 195/82, BStBl 1986 II S. 226 und vom 12.09.1990 I R 122/85 BFH/NV 1991, 573). Jedoch muss das Zustandekommen der Summe durch Aufbewahrung der einzelnen Ursprungsaufzeichnungen wie Kassensstreifen, Kassenzettel oder Kassenbons nachgewiesen werden. Auch ist die tägliche Kassenbestandsaufnahme notwendige Voraussetzung für die Verbuchung der Einnahmen. Kassenbuchungen sind grundsätzlich am Tage des Geschäfts, ausnahmsweise am folgenden Geschäftstag vorzunehmen. Das Erfordernis größter Zeitnähe erfordert regelmäßig, dass der Steuerpflichtige selbst das Kassenbuch führt oder einen Kassenbericht erstellt (BFH-Urteil vom 21.02.1990 X R 54/87, BFH/NV 1990, 683). Die Aufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass es jederzeit möglich ist, den Kassen-Soll-Bestand mit dem Kassen-Ist-Bestand zu vergleichen – sogenannte Kassensturzfähigkeit – (BFH X R 54/87).

Diesen Anforderungen entspricht die Kassenführung der Astin. nicht.

Unstreitig hat die Astin. die Kasse nur buchmäßig geführt. Das FA hat insoweit – von der Astin. unwidersprochen – ausgeführt, dass hierauf das einheitliche Schriftbild und die ausgewiesenen hohen Kassenbestände hinweisen würden. Das einheitliche Schriftbild bei der Kassenführung spricht dafür, dass die Kassenberichte nachträglich erstellt worden sind. Hohe rechnerische Kassenbestände sollen in aller Regel die Entstehung von rechnerischen Fehlbeträgen verhindern. Außerdem hat die Astin. nicht bei Geschäftsschluss den Kassenbestand ausgezählt, um dann durch Abzug der Einnahmen und Zurechnung der Entnahmen die tatsächlichen Tageseinnahmen zu ermitteln. Ausgangsgröße ist für die Astin. der Kassenbestand zum Geschäftsschluss des Vortages gewesen. Unter Hinzurechnung der Betriebseinnahmen und Abzug der Betriebsausgaben hat sie jeweils den aktuellen Kassenbestand rechnerisch ermittelt. Im Einzelfall wurden unstreitig Betriebseinnahmen zur Vermeidung von Kassenfehlbeträgen korrigiert. Ebenfalls bestreitet die Astin. nicht, dass sich die Tageseinnahmen häufiger auf glatte 5 oder

10 DM-Beträge belaufen. Auch dies spricht dagegen, dass die Astin. den tatsächlichen Kassenbestand bei Geschäftsschluss durch Auszählung ermittelt hat. Hinzu kommt, dass die für die Kassenberichte verwendete Vordrucke nicht im Original, sondern nur in Ablichtung unterschrieben worden sind.

Es kann dahinstehen, ob die Ausführungen des FA zutreffend sind, dass die Ergebnisse des Chi-Quadrat-Tests ebenfalls zeigen, dass die Kassenführung nicht ordnungsgemäß ist (vgl. zum Chi-Quadrat-Test-Verfahren Michael Blenker, Chi-Test oder „Jeder Mensch hat seine Lieblingszahl“, die steuerliche Betriebsprüfung – StBp – 2003, 261 und Christian Sossner, Einsatz statistischer Methoden zur Risikoanalyse, Recherche und Lokalisierung von Steuerausfällen, StBp 2000, 41 und 68).

Diese Mängel der Kassenaufzeichnungen der Astin. rechtfertigen es, ihre Buchführung insgesamt zu verwerfen und ihre Betriebsergebnisse zu schätzen. Denn da sie bei der Art ihres Unternehmens (Eisdiele) ganz überwiegend Bargeschäfte tätigt, bilden die Kassenaufzeichnungen einen wesentlichen Teil ihrer Buchführung.

Die Zuschätzung des FA sind im Ergebnis nicht überhöht.

Das FA hat hier bei der Schätzung die Methode des inneren Betriebsvergleiches gewählt. Die Auswahl der Schätzungsmethode steht im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde. Diese muss sich für eine Schätzungsmethode entscheiden, welche die größte Gewähr dafür bietet, mit zumutbarem Aufwand das wahrscheinlichste Ergebnis zu erzielen (BFH vom 18.12.1984 VIII R 195/82, a. a. O.). Bei dieser Entscheidung kommt der Art der zu schätzenden Besteuerungsgrundlagen, den vorliegenden und verwertbaren Unterlagen und der Mitwirkungsbereitschaft des Steuerpflichtigen wesentliche Bedeutung zu. Der Steuerpflichtige hat keinen Anspruch auf die Anwendung einer bestimmten Schätzungsmethode (BFH-Beschluss vom 3.09.1998 XI B 209, 95 BFH/NV 1999, 290). Das Finanzgericht ist an die vom FA gewählte Schätzungsmethode nicht gebunden und besitzt nach § 96 Abs. 1 S. 1 FGO eine eigene, selbständige Schätzungsbefugnis (Tipke/Kruse, AO-Kommentar, Stand Oktober 2002, § 162 Rdn. 52 mwN.).

Der innere Betriebsvergleich gewinnt seine Vergleichsdaten aus den innerbetrieblichen Verhältnissen. Eine besondere Variante des innerlichen Betriebsvergleiches ist der Zeitreihenvergleich. Durch inneren Betriebsvergleich wird die sogenannte Nachkalkulation erstellt, bei der Umsatz und Gewinn nach den Kalkulationsdaten des jeweiligen Betriebes nachvollzogen werden. Dabei geht die Finanzbehörde stets von vorhandenen betriebsinternen Zahlen aus und entwickelt

diese weiter zum Gesamtergebnis eines Besteuerungsabschnitts. Auf diesem Wege lässt sich etwa der wahrscheinliche betriebliche Umsatz durch Anwendung betrieblicher Aufschlagsätze auf Waren- und Materialeinsatz bestimmen (Tipke/Kruse a. a. O., § 162 Rdn. 58,59 m. w. N.). Der innere Betriebsvergleich in Form eines Zeitreihenvergleiches ist eine Kalkulationsmethode, die in den vergangenen Jahren immer häufiger zum Einsatz gekommen ist. Sie wird häufig neben anderen Kalkulationsmethoden zusätzlich eingesetzt (vgl. Finanzgericht Münster, Urteil vom 20.10.1999 10 K 3902/98 E, G, U, JURIS-Nr. STRE 2003 70 522; Finanzgericht Münster 15.12.1999 10 K 7869/99 E, G, U, JURIS-Nr. STRE 2003 70 521 und dazu nachgehend BFH-Beschluss vom 2.11.2000 10 B 39/00 BFH/NV 2001, 610; Finanzgericht Münster, Urteil vom 17.02.1999 10 K 3407/98 E, G, U, F, JURIS-Nr. STRE 2003 70 523; Finanzgericht Münster, Beschluss vom 5.12.2002 8 V 5774/02 E, G, U JURIS-Nr. STRE 2003 70 524; Finanzgericht Münster, Beschluss vom 10.11.2003 6 V 4562/03 E, U JURIS-Nr. STRE 2003 72 122, EFG 2004 236; Finanzgericht Münster, Beschluss vom 11.02.2000 9 V 5542/99 K, U, F DstRE 2000, 549; Erich Huber, Weiterentwickelte und neue Methoden der Überprüfung, Verprobung und Schätzung, StBp. 2002, 199, 233, 258 und 293).

Bei Zugrundelegung dieser Verprobungsmethode ermittelte der Prüfer für jede Kalenderwoche des Jahres aus den gebuchten Betriebseinnahmen und den gebuchten Wareneinkäufen die tatsächlich erzielten sämtlichen Rohgewinnaufschläge. Die Wareneinkäufe verteilte er jeweils auf den Zeitraum bis zum nächsten Einkaufstermin der Astin., um eine realistische wochenweise Zuordnung der Wareneingänge zu erreichen. Die Zahlen für den Vergleich stammen ausschließlich aus der Buchführung der Astin. Da sich innerhalb der wöchentlichen Rohgewinnaufschläge größere Schwankungen ergaben, errechnete der Prüfer wöchentliche (durchschnittliche) Rohgewinnaufschlagsätze unter Zugrundelegung eines Zeitblocks von zehn Wochen. Dies dient dazu, Warenbestandsschwankungen Rechnung zu tragen.

Der erkennende Senat meint, dass man mit Hilfe dieser Methode zu zutreffenden Schätzungsergebnissen beim Umsatz und Gewinn eines Betriebes kommen kann. Da diese Schätzung auf den Zahlen der Buchführung der Steuerpflichtigen beruht, ist sie grundsätzlich einer Schätzung nach Richtsätzen überlegen. Probleme ergeben sich aber dann, wenn der Prüfer bei der Berechnung eines Rohgewinnaufschlagsatzes für ein ganzes Streitjahr – oder wie hier – für den gesamten dreijährigen Prüfungszeitraum den durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatz einer Woche (berechnet auf der Grundlage der letzten

zehn Wochen) zugrundelegt (hier der 45. Woche), von der nicht angenommen werden kann, dass der so berechnete Rohgewinnaufschlagsatz für das gesamte Streitjahr oder sogar für den dreijährigen Prüfungszeitraum repräsentativ ist.

Der Prüfer hat sich hier zwar nicht an dem höchsten durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatz (berechnet auf der Grundlage der letzten zehn Wochen) orientiert. Diesen hat er für die 46. Woche mit 446,91 % berechnet. Aber auch die von ihm vorgenommene Zugrundelegung des zweithöchsten festgestellten durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatzes (berechnet auf der Grundlage der letzten zehn Wochen) i. H. v. (brutto) 391,26 % aus der 45. Woche kann nur dann richtig sein, wenn davon ausgegangen werden kann, dass dieser Wert auch für die anderen Zeiträume zutreffend ist. Da auch beim normalen Geschäftsverlauf und zutreffender Verbuchung erhebliche Schwankungen auftreten können, führt es zu erheblichen Verzerrungen, wenn ohne statistische Absicherung einzelne Zeiträume ausgewählt und der so ermittelte Aufschlagsatz für das ganze Jahr zugrundegelegt wird. Dies gilt um so mehr, wenn es sich dabei um die Zeiträume mit den höchsten Aufschlagsätzen handelt. Anderes kann nur dann gelten, wenn der Wareneinkauf und die Umsätze in ihrer Zusammensetzung in den einzelnen Zeiträumen so gleichbleibend sind, dass Verzerrungen nicht auftreten (vgl. Finanzgericht Münster, Beschluss vom 11.02.2000 9 V 5542/99 K, U, F a. a. O.).

Daran bestehen hier aber gerade erhebliche Zweifel. Der Zeitraum von der 36. bis 45. Woche, den der Prüfer dem von ihm für die 45. Woche (berechnet auf der Grundlage der letzten zehn Wochen) berechneten Rohgewinnaufschlagsatz i. H. v. (brutto) 391,26 % zugrundegelegt hat, ist für die von der Klin. betriebene Eisdiele nicht repräsentativ. Dieser Zeitraum von Anfang September bis zur ersten November-Woche fällt bereits in die kühlere Jahreszeit. Der Betrieb der Astin. lebt jedoch insbesondere von den größeren Umsätzen, die mit dem Eisverkauf in der wärmeren Jahreszeit gemacht werden. Dies ergibt sich hier insbesondere aus dem besonders hohen Wareneinsatz in der ersten Juli-Woche (27. Woche) i. H. v. 3.090,15 DM und in der zweiten August-Woche (32. Woche) i. H. v. 2.709,32 DM. Der gesamte Wareneinsatz in der 36. bis 45. Woche mit den hohen Rohgewinnaufschlagsätzen (vgl. oben) beträgt demgegenüber insgesamt lediglich 6.529,35 DM. Insoweit weist die Astin. – vom FA unwidersprochen – darauf hin, dass sie ab der 36. Kalenderwoche nicht mehr das gleiche Sortiment zum Verkauf anbiete. In einem Eiscafé würden zum Ende der Eissaison verstärkt Kaffee, Cappuccino und andere Warmgetränke zum Kauf angeboten und verkauft. Beim Verkauf dieser Getränke würde bekanntlich ein höherer Aufschlagsatz entstehen.

Der Senat geht deshalb in diesem summarischen Verfahren davon aus, dass diese Behauptung der Astin. zutreffend ist. Wenn das FA hiervon nicht ausgehen wollte, hätte es diesem Vorbringen widersprechen müssen. Es reicht insoweit nicht aus, auf die Aufforderung gegenüber der Astin. hinzuweisen, dass diese ihre Angaben zu den in den Kalenderwochen 36 bis 45 tatsächlich getätigten Umsätzen belegen müsse. Das Vorbringen der Astin. wird auch durch die vom Prüfer ermittelten wöchentlichen Rohgewinnaufschlagsätzen in der 40. bis 45. Woche belegt. Diese sind mit 602,50 %, 618,40 %, 470,90 %, 911,37 %, 610,26 % und 622,65 % erheblich höher als die vom Prüfer ermittelten wöchentlichen Rohgewinnaufschlagsätze für die übrige Zeit, die im wesentlichen zwischen 100 und 200 % (9-mal), zwischen 200 und 250 % (6-mal), zwischen 250 und 300 % (7-mal), zwischen 300 und 350 % (4-mal) und zwischen 350 bis 400 % (5-mal) liegen.

Unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte erscheint die Auswahl des Rohgewinnaufschlagsatzes auf der Grundlage des von der Betriebsprüfung als maßgeblich angesehenen Zeitraumes als willkürlich.

Der Senat ist jedoch der Auffassung, dass die vom FA vorgenommenen Zuschätzungen im Ergebnis jedenfalls nicht zu hoch sind.

Der Senat nimmt insoweit die dem Gericht gem. § 69 Abs. 1 S. 1 FGO i. V. m. §§ 158, 162 Abs. 1 und 2 AO eigene, selbständige Schätzungsbefugnis wahr (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 1.12.1998 III B 78/97, BFH-NV 1999, 741).

Er legt dabei die Schätzungsmethode des äußeren Betriebsvergleichs nach den Richtsätzen in den Richtsatz-Sammlungen des Bundesministeriums der Finanzen für die Jahre 1997 bis 1999 zugrunde (BStBl 1998 I S. 937; I 1999, 526 und I 2000, 289), vgl. BFH-Urteil vom 12.09.1990 I R 122/85, BFH/NV 1991, 573).

Danach liegen die (netto) Rohgewinnaufschlagsätze für Eisdielen in folgenden Bereichen:

1997:	257	335	426
1998:	257	335	426
1999:	233	317	488

Den vom FA zugrundegelegten Rohgewinnaufschlagsatz i. H. v. (netto) 342 % in allen drei Prüfungsjahren hält der Senat jedenfalls nicht für überhöht.

Der Senat hat grundsätzlich keine Bedenken, sich im Falle einer Schätzung nach Richtsätzen bei den anzuwendenden Rohgewinnaufschlagsätzen an dem oberen

Rahmen des Schätzungsermessens zu orientieren. Ein Steuerpflichtiger der – wie die Astin. – im wesentlichen Barumsätze tätig, verhindert durch eine fehlerhafte Kassenführung die richtige Erfassung und die Überprüfbarkeit seiner Umsätze und Gewinne. Er hat wegen der Verletzung dieser Pflichten keinen Anspruch darauf, dass lediglich Mittelsätze zugrundegelegt werden (vgl. auch Finanzgericht Münster, Urteil vom 31.10.2000 5 K 6660/98 E, EFG 2001, 401). Eine Schätzung erweist sich erst dann als rechtswidrig, wenn sie den durch die Umstände des Falles gezogenen Schätzungsrahmen verlässt (BFH-Urteil vom 1.10.1992 IV R 34/90, BStBl 1993 II S. 259). Diesen Rahmen verlässt die Schätzung nicht, weil bei ihr für alle Streitjahre, ausgehend von dem unstreitigen Wareneinsatz, ein Rohgewinnaufschlagsatz zugrunde liegt, der nur geringfügig den mittleren Satz laut Richtsatz-Sammlung überschreitet.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

3. FG Düsseldorf, Beschluss⁴ vom 15.02.2007 - 16 V 4691/06 A(E,U,F):

Leitsatz

An der Befugnis zu Hinzuschätzungen bei einem Gastronomiebetrieb bestehen keine ernstlichen Zweifel, wenn beschlagnahmte Unterlagen eines Lieferanten auf umfangreiche Schwarzeinkäufe hinweisen, der Einsatz eines auf Manipulationen geradezu angelegten PC-Kassensystems zu erheblichen Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung Anlass gibt und sich aus der Nachkalkulation – u. a. mittels Zeitreihenvergleich - gewichtige Hinweise auf die Unvollständigkeit der Buchführung ergeben.

Gesetze: [AO § 146 Abs. 6](#) [AO § 158](#) [AO § 162](#)

Verfahrensstand: Diese Entscheidung ist rechtskräftig

Tatbestand

I.

Der Antragsteller (Ast.) betrieb in den Streitjahren das China-Restaurant. Die

⁴ Vgl. Anm. 1.

angefochtenen Änderungs- und Aufhebungsbescheide vom 12.9.2006 wegen Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2000 und 2001 sowie gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2000 und 31.12.2001 und die Bescheide vom 21.9.2006 wegen Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2002 bis 2004 sowie gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer und gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2002, den 31.12.2003 und den 31.12.2004 beruhen auf den Feststellungen einer steuerlichen Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2004. Die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung 2000 und der Einkommensteuerfestsetzungen 2000 bis 2004 erfolgte gestützt auf § 173 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Die übrigen Umsatzsteuerfestsetzungen standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die Feststellungsbescheide über einen verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer wurden nach § 10 d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geändert und aufgehoben. Die Aufhebungsbescheide zu den Feststellungen der vortragsfähigen Gewerbeverluste beruhen auf § 35 b Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG).

Der Betriebsprüfer war zu dem Ergebnis gekommen, dass erhebliche Umsatz- und Gewinnzuschätzungen vorzunehmen seien. Auf den Zwischenbericht vom 31.5.2006 für die Jahre 2002 bis 2004 und den abschließenden Prüfungsbericht vom 31.8.2006, nach Erweiterung des Prüfungszeitraums um die Jahre 2000 und 2001, wird in vollem Umfang Bezug genommen.

Im Laufe der Prüfung war dem Finanzamt von der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts Z-Stadt eine sog. Kontrollmitteilung über die zusammengestellten Kundendaten und Rechnungen für den Ast. für den Zeitraum 2/2001 bis 9/2004 des Unternehmens B (Schreiben der Steuerfahndungsstelle Z-Stadt vom 2.2.2006) überlassen worden (Blatt 202 bis 223 der Prüferhandakte Band I). Das Unternehmen mit Sitz in den Niederlanden firmierte in Deutschland unter einer Postadresse in Y-Stadt. Gegen die Beschlagnahme der auf einer Festplatte gespeicherten Kundendaten (insgesamt u.a. ca. 268.000 Rechnungen an deutsche Kunden) anlässlich einer Durchsuchung bei der B im Rahmen eines Rechtshilfeersuchens war in den Niederlanden ein Gerichtsverfahren anhängig, das durch Urteil vom 14.12.2006 des Hohen Rates (höchstes Niederländisches Gericht) abgeschlossen wurde. Darin wurde die Rechtmäßigkeit der Beschlagnahme bestätigt.

Durch die Fahndungsermittlungen hatte sich der Verdacht bestätigt, dass die Firma B „Schwarzeinkäufe“ ermöglichte, indem sie unter anderem Kunden auch unter einer zweiten Kundennummer belieferte, zwei Rechnungen für den Kunden gleichen

Datums erteilte und immer gegen Barzahlung beim Fahrer auslieferte.

Die vorerwähnten Rechnungsdaten des Ast. bei der Firma B weisen eine aufsteigende, wenn auch nicht fortlaufende Nummerierung auf. Demgegenüber sind die Rechnungsdaten nicht, entsprechend der aufsteigenden Nummerierung, chronologisch aufeinanderfolgend. Vielmehr wurden in verschiedenen Zeiträumen in einer Vielzahl von Fällen Rechnungen früheren Datums als bereits verbuchte Rechnungen unter einer höheren Rechnungsnummer erfasst.

Vom Finanzamt für Prüfungsdienste und Strafsachen X-Stadt war dem Antragsgegner (Ag.) bereits am 10.8.2005 eine Kontrollmitteilung überlassen worden, wonach der Ast. am 12.6.2000 (vgl. auch Anlageverzeichnis des Ast.) von der Firma C einen Computer nebst Monitor und Drucker sowie Kassensoftware gekauft hatte. Bei dem Kassenprogramm handele es sich um ein Produkt der Firma D in W-Stadt. Nach einer Archivmitteilung Nr. 16/01 der Oberfinanzdirektion W-Stadt, beruhend auf Feststellungen der Steuerfahndungsstelle V-Stadt, erlaube diese Software auf der „Chef-Ebene“ beliebige nachträgliche Manipulationen der gebuchten Daten, die im Nachhinein nicht mehr nachzuvollziehen seien. Der Zugriff auf die Änderungsfunktionen sei nur mittels eines „Chef-Kennwortes“ bei gleichzeitigem Einschub einer bestimmten 3,5 Zoll Diskette möglich. Die Software sei zudem durch einen Computervirus in der Weise geschützt, dass bei einem Aufruf auf einem fremden Rechner sämtliche Daten automatisch gelöscht würden.

Der Ast. setzte den Computer als elektrische PC-Kasse ein.

Der Betriebsprüfer nahm zunächst eine Umsatz- und Vorsteuerverprobung vor, die nur zu geringfügigen Differenzen führt. Ein „innerer und äußerer Betriebsvergleich“ für die Jahre 2002 bis 2004 ergab Rohgewinnaufschlagsätze von 270,62 %, 393,04 % und 309,22 %. Diese Aufschlagsätze bewegten sich im oberen Bereich (und überschreiten diesen Bereich mit dem Wert von 393,04 %) der Richtsätze der sogenannten Richtsatzsammlung für Speisegaststätten.

In einer weiteren vorbereitenden Kalkulation ermittelte der Prüfer, ausgehend von einem bereinigten Wareneinkauf für die verbuchten Getränke und einem unterstellten durchschnittlichen Rohgewinnaufschlag für Getränke von 380 %, einen „Warenumsatz Getränke“. Den Rest des gebuchten Gesamt-Warenumsatzes ordnete er folgerichtig den Speisen zu. Daraus ergab sich ein Rohgewinnaufschlag für Speisen von 221,89 % (2002), 385,23 % (2003) und 304,33 % (2004). Bei dieser Kalkulation stellte der Prüfer außerdem fest, dass bei einem geschätzten durchschnittlichen Preis pro Getränk von 1,70 € und pro Speisebestellung von 9,20 € im Jahre 2002 2,93 Getränke pro Speise, in 2003 1,45 Getränke pro Speise und in

2004 1 Getränk pro Speise verkauft worden sein dürften. Das Zahlenwerk ließ zudem auf einen ganz erheblichen Anteil von sog. Außerhausverkäufen (Umsätze zu 7 % Steuersatz) am gesamten Speiseumsatz schließen.

Der Prüfer stellte ferner fest, dass es im Jahre 2001 zu einer Unterentnahme von 116.617,42 DM gekommen war und in den Jahren 2002 bis 2004 zu Überentnahmen von 4.508,08 €, 7.820,47 € und von 4.285,14 €

Darüber hinaus, so ist der Prüferhandakte zu entnehmen, bediente sich der Prüfer der Kalkulationsmethode des Zeitreihenvergleichs. Für die Jahre 2002 bis 2004 bereinigte er den wochenweise verteilten Wareneinkauf gleichmäßig um Eigenverbrauch, Personalbeköstigung, Warenverderb und die Inventurwerte zum Jahresanfang und stellte diesem, ebenfalls jeweils für den Zeitraum einer Kalenderwoche, den Warenumsatz gegenüber. Die danach für jede Woche ermittelten Rohgewinnaufschlagsätze fasste er schließlich zu 10-Wochen-Zeiträumen zusammen und ermittelte die durchschnittlichen Aufschlagsätze für die 10-Wochen-Zeiträume.

Dabei ergaben sich folgende Ergebnisse (Angaben in Prozent):

	2002	2003	2004
Untester Wert	239,99	314,78	203,14
Maximalwert	465,29	658,39	484,31
Durchschnitt	304,14	417,37	339,11

Die anschließend dargestellten Gesamtkalkulationen gingen für das Jahr 2002 von den verbuchten Getränke Ein- und Verkäufen aus (Einzelaufstellung) und übertrugen den gefundenen getränkebezogenen Rohgewinnaufschlagsatz von 512,5 % auf alle Prüfungsjahre. Der Anteil der übrigen Umsätze (Speisen) wurde im nächsten Schritt, ausgehend von einem Getränkeanteil von 30 % und einem Speisenanteil von 70 % an den Gesamtumsätzen (30/70 Methode), auf der Grundlage der verbuchten bzw. errechneten Getränkeumsätze hochgerechnet und zu dem Wareneinsatz (einschließlich der vermuteten Schwarzeinkäufe über die Firma B) in Bezug gesetzt. Dabei ergaben sich Aufschlagsätze für die übrigen Umsätze (Speisen) von 272,82 % (2002), 277,04 % (2003) und 314 % (2004).

Der ebenfalls durchgeführte sogenannte Chi-Test ließ nicht auf Auffälligkeiten schließen.

Nach Ansicht des Prüfers, der sich der Ag. anschloss, führten die sich danach ergebenden Rohgewinnaufschlagsätze nur unter Berücksichtigung der „Schwarzeinkäufe“ zu bei China-Restaurants üblichen Rohgewinnaufschlagsätzen (vgl. Schreiben der Steuerfahndung Z-Stadt vom 2.2.2006: 370 %). Anderenfalls betrügen die Aufschlagsätze für Speisen 500,69 % (2002), 455,05 % (2003) und 314 % (2004) (vgl. Blatt 139 bis 141 der Prüferhandakte, wobei für 2004 wohl vergessen wurde, den „Schwarzeinkauf“ von 20.000 € abzuziehen).

Für 2003 und 2004 sei mehr als 50 % des Umsatzes, dabei handele es sich um die mit einem Steuersatz von 7 % belegten Umsätze, außer Haus erfolgt, was bei einem Restaurant dieser Größenordnung ungewöhnlich sei. Erst unter Berücksichtigung von Schwarzeinkäufen und einer Umsatzverschiebung „von 7 % zu 16 %“ ergebe sich ein durchschnittlicher Rohgewinnaufschlag, der einem Fremdvergleich standhalte.

Für 2004 seien zwar nur für einen Teil des Kalenderjahres Schwarzeinkäufe bekannt geworden. In Anlehnung an ein Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19.1.2000, Az. 10 K 3901/98, sei es jedoch zulässig, den Schwarzeinkauf mit 30 % des bisherigen Wareneinkaufs zu schätzen.

Von den kalkulatorischen Differenzen werde ein Sicherheitsabschlag von 10 % gemacht. Der Gewinn werde im Gegenzug um die Schwarzeinkäufe gemindert.

Nach alledem ergaben sich daraus folgende Änderungen der Betriebseinnahmen und des Wareneinkaufs, die zu Gewinnerhöhungen (die Gewerbesteuerrückstellungen wurden entsprechend gewinnmindernd angeglichen) und daher zu den in diesem Verfahren streitigen geänderten Einkommensteuerfestsetzungen bzw. zu geänderten oder aufgehobenen Feststellungsbescheiden führten:

	2000	2001	2002	2003	2004
Betriebs-einnahmen	157.000 DM	445.000 DM	202.000 €	84.000 €	115.000 €
Sog. Schwarz-einkäufe	-	-44.000 DM	-30.000 €	-18.000 €	-20.000 €

Bezüglich der Umsatzsteuer wurde die Folge gezogen, dass sämtliche zusätzlichen Betriebseinnahmen als mit dem Steuersatz von 16 % zu versteuernde Umsätze behandelt wurden und für die Jahre 2003 und 2004 außerdem bereits erfasste Umsätze in Höhe von 20.992 € und von 53.816 € einem Umsatzsteuersatz von 16 % statt bis dahin 7 % unterworfen wurden:

	2000	2001	2002	2003	2004
Umsatzsteuer 16 %	25.120 DM	71.200 DM	32.320 €	16.798,72 €	27.010,63 €
Umsatzsteuer 7 %				-1.469,44 €	-3.767,15 €

In dem gegen die geänderten Bescheide geführten Einspruchsverfahren wandte der Ast. insbesondere ein, aus den Ausführungen der Betriebsprüfung ergebe sich keine Schätzungsbefugnis. Der externe Betriebsvergleich sei unzulässig und trage die Feststellungen nicht.

Bei einer formell ordnungsgemäßen Buchführung sei der Nachweis der Unrichtigkeit nur durch eine Nachkalkulation als anerkannte Verprobungsmethode des inneren Betriebsvergleiches zu führen. Dabei berechtigten nur Abweichungen von sehr erheblichem Umfang von dem Mittelwert der Richtsatzsammlung zu einer Schätzung. Der Prüfer habe hingegen unzulässigerweise bei Anwendung der 30/70-Methode teilweise einen äußeren Betriebsvergleich angestellt. Bei Anwendung der 30/70-Methode habe der Prüfer zudem die Eigenheiten eines China-Restaurants nicht berücksichtigt. In derartigen Restaurants seien die Speisen im Durchschnitt signifikant preiswerter als in anderen Speisegaststätten. Anhand der in Mittags- und Abendtisch unterteilten Speisekarte ergebe sich für den Mittagstisch bei einem Getränkeverzehr von erwartungsgemäß 1 bis 2 Getränken pro Gast ein Verhältnis zwischen Getränke- und Speiseumsatz von 42 % zu 52 % und beim Abendtisch bei durchschnittlich vier Getränken pro Gast ein Verhältnis von 46 % zu 54 %. Es seien ferner bei einer ca. 20 m langen Zuleitung noch Schankverluste in nicht geringem Umfang zu berücksichtigen. Bei der Kalkulation des Prüfers seien zudem die Freigetränke bei der rechnerischen Ermittlung des Rohgewinnaufschlagsatzes nicht abgezogen worden. Bei überschlägiger Berechnung sei ein Aufschlagsatz für Getränke von höchstens 400 % anzunehmen. Bei einer Nachkalkulation auf dieser Basis zeige sich, dass das Ergebnis der Betriebsprüfung nicht haltbar sei. Eine eigene Kontrollkalkulation habe Gesamtumsätze von nur 290.794 € (2002), 207.288 € (2003) und 217.190 € (2004) ergeben (vgl. Schreiben vom 10.8.2006).

Auch das bei dem Lieferanten B gefundene Kontrollmaterial sei nicht geeignet, die Buchführung des Ast. zu widerlegen. Dieser habe Warenlieferungen in Höhe der Differenz weder bezogen, noch hierüber Rechnungen erhalten und solche schon gar nicht bezahlt. Die Aufstellung der Firma B weise erhebliche Mängel auf, die an der Ordnungsmäßigkeit ihrer Buchführung erheblich zweifeln lasse. So seien trotz

fortlaufender Rechnungsnummern Rechnungsdaten jünger, als nach der Rechnungsnummer zu erwarten wäre.

Nach eigener Kalkulation der Steuerberaterin des Ast. hätten die Rohgewinnaufschlagsätze für 2002 269,83 %, für 2003 388,83 % und für 2004 309,50 % betragen. Die Bandbreite laut den vom Bundesfinanzministerium (BMF) veröffentlichten Richtsätzen für Gast-, Speise- und Schankwirtschaften mit Umsätzen bis 250.000 € habe 144 % bis 317 % betragen. Davon wichen die für den Ast. nachkalkulierten Aufschlagsätze nicht ab.

Es sei darauf hinzuweisen, dass der Prüfer eine Kalkulation insgesamt nur für das Jahr 2002 durchgeführt habe und daraus die Jahre 2003 und 2004 lediglich fortentwickelt habe. Bei stichprobenhafter Durchsicht der Erhebungsgrundlagen des Prüfers seien zudem Fehler zu Tage getreten (vgl. im Einzelnen Schreiben vom 13.10.2006, Seite 8).

Dem hielt der Ag. entgegen, die 30/70-Methode sei eine anerkannte Form der Nachkalkulation. Der Ast. habe keinen Nachweis, z.B. durch Warengruppenberichte, über einen anderen Aufteilungsmaßstab erbringen können. Nach einem eingereichten Kassenbon habe das Verhältnis 26,6 % zu 73,4 % betragen. Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung könne bei einer Kalkulationsdifferenz von mehr als 10 % nicht mehr angenommen werden.

Die Wareneinkäufe seien nicht zur Kalkulation herangezogen worden, so dass sich auch ohne eventuelle Schwarzeinkäufe die Kalkulationsdifferenzen ergeben hätten. Die Schwarzeinkäufe seien nur rechnerisch zur Ermittlung der Rohgewinnaufschlagsätze herangezogen worden. Die Sätze stimmten mit den Branchenerfahrungen bei China-Restaurants überein. Nach diesen Branchenerfahrungen lägen die Aufschlagsätze bei China-Restaurants deutlich über den Werten der Richtsatzsammlung. Im übrigen berechtige allein der Umstand, dass nicht alle Wareneinkäufe verbucht worden seien, zur Verwerfung der Buchführung als nicht ordnungsgemäß und begründe die Schätzungsbefugnis. Allein die Schwankungsbreite der für den Ast. errechneten Rohgewinnaufschlagsätze für die Jahre 2002 bis 2004 lasse darüber hinaus vermuten, dass die Buchführung nicht ordnungsgemäß gewesen sei.

Auch der Kassenführung fehle es an der Ordnungsmäßigkeit, da die Kasse jederzeit und nicht nachprüfbar manipulierbar gewesen sei.

Das vorgeschlagene Aufteilungsverhältnis zwischen Speisen und Getränken sei ohne Nachweis nicht nachvollziehbar. Die angeblichen Einzelfehler bei der Kalkulation des Prüfers seien aufklärbar (vgl. Schreiben des Ag. vom 26.10.2006,

Seite 3). Überdies seien verbleibende geringfügige Schätzungsunschärfen mit dem 10%igen Sicherheitsabschlag abgegolten.

Stattdessen sei die Nachkalkulation des Ast. (Einspruchsschreiben vom 13.10.2006, Anlage Nr. 5) fehlerhaft.

Der Ag. sei auch zur Berichtigung der Bescheide nach § 173 Abs. 1 AO berechtigt gewesen, da die nicht erklärten Einnahmen und der „Schwarzeinkauf“ erst nachträglich bekannt geworden seien.

Über den Einspruch ist noch nicht entschieden.

Der Ast. hat am 4.12.2006 in dieser Sache Klage gemäß § 46 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erhoben, die unter den Aktenzeichen 16 K 4689/06 E,U,F geführt wird und über die noch nicht entschieden ist.

Die zugleich mit der Einlegung des Einspruchs beantragte Aussetzung der Vollziehung der angefochtenen Bescheide lehnte der Ag. mit Schreiben vom 26.10.2006 ab. Der Ast. hat deshalb mit Schriftsatz vom 4.12.2006 um gerichtliche Vollziehungsaussetzung ersucht.

Der Ast. beruft sich im wesentlichen auf seine Ausführungen im Einspruchsverfahren (insbesondere auf das Schreiben vom 13.10.2006). Wegen seines weiteren Vorbringens wird auf die Antragsschrift vom 4.12.2006 und auf das Schreiben vom 10.1.2007 verwiesen.

Der Antragsteller beantragt sinngemäß,

die Einkommensteuer- und die Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001 sowie die Bescheide zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2000 und 31.12.2001, jeweils vom 12.9.2006, und die Einkommensteuer- und die Umsatzsteuerbescheide 2002 bis 2004 sowie die Bescheide zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer und die Bescheide zur gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes, jeweils auf den 31.12.2002, den 31.12.2003 und den 31.12.2004 und sämtlich vom 21.9.2006, von der Vollziehung auszusetzen.

Der Antragsgegner beantragt, den Antrag abzulehnen.

Er nimmt Bezug auf die Ausführungen in dem Betriebsprüfungsbericht vom 31.8.2006 und auf seinen Schriftsatz vom 26.10.2006.

Gründe

II.

Der zulässige Antrag ist nur zu einem geringen Teil begründet.

Gemäß § 69 der Finanzgerichtsordnung (FGO) soll die Aussetzung der Vollziehung erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige Härte zur Folge hat. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes bestehen, wenn und soweit bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund des unstreitigen Sachverhalts, der gerichtsbekannteten Tatsachen und der präsenten Beweismittel erkennbar wird, dass aus gewichtigen Gründen Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen oder Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen besteht und sich bei abschließender Klärung dieser Fragen der Verwaltungsakt als rechtswidrig erweisen könnte (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 16.6.2004 I B 44/04, Bundessteuerblatt – BStBl. – Teil II 2004, Seite 882). Gründe dafür, dass sich für den Ag. eine unbillige Härte ergibt, sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich. Nach der gebotenen aber auch ausreichenden summarischen Prüfung im Aussetzungsverfahren bestehen auch keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide, mit Ausnahme der das Streitjahr 2004 betreffenden Bescheide und des Umsatzsteuerbescheides für 2003. Der Ag. dürfte zu Recht Gewinnzurechnungen vorgenommen haben. Für das Streitjahr 2004 bestehen jedoch ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit einer über eine Zuschätzung der Betriebseinnahmen von 73.000 € hinausgehenden Gewinnschätzung. Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2003 und 2004 bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Umqualifizierung von mit einem Steuersatz von 7 % besteuerten Umsätzen in Umsätze, die dem vollen Steuersatz von 16 % unterliegen.

1. Der Ag. dürfte die Änderungen und Aufhebungen zutreffend auf die eingangs genannten Berichtigungsvorschriften gestützt haben. Soweit das Vorliegen neuer Tatsachen im Sinne von § 173 AO in Frage steht, ist auf die Mitteilungen über die Ausgangsrechnungen der Firma B und über den Gebrauch einer bestimmten Kassensoftware sowie auf die Einzelaufstellungen als Kalkulationsgrundlage abzustellen. Die Festsetzungsverjährung dürfte auch für das Streitjahr 2000 noch nicht eingetreten sein, da nach summarischer Prüfung der Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht vollständig verbucht und erklärt wurde (s.u. zu 2.) und darin zumindest eine leichtfertige Steuerverkürzung zu sehen sein dürfte und infolgedessen die Festsetzungsfrist fünf Jahre betragen dürfte (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO).
2. Der Ag. war zu einer Schätzung der Gewinne befugt. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine

ausreichende Aufklärung zu geben vermag oder weitere Auskunft verweigert und die Finanzbehörden deshalb die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen können (§ 162 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 1 AO). Auch dann, wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden können, folgt daraus eine Schätzungsbefugnis (§ 162 Abs. 2 Satz 2 AO). Die Buchführung und die Aufzeichnungen sind der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalles kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden (§ 158 AO). Nach den Buchführungsvorschriften sind der Wareneingang und der Warenausgang nach in §§ 143, 144 AO und im Handelsgesetzbuch normierten Regeln (§§ 238 ff. Handelsgesetzbuch) aufzuzeichnen. In § 146 Abs. 4 AO sind zudem die Grundsätze der Klarheit und Unveränderlichkeit der Aufzeichnungen konkretisiert.

Diesen Grundsätzen entsprach die Buchführung des Ast. in den Streitjahren bei summarischer Prüfung nicht. Verschiedene Umstände belegen, dass der Ast. seinen Wareneinkauf und seinen Warenverkauf nicht vollständig aufgezeichnet hat und deshalb seiner Buchführung nicht gefolgt werden kann:

a) Die bei der Firma B beschlagnahmten Daten zeigen, dass der Ast. nicht alle dort gekauften Waren buchmäßig erfasst hat. Die Behauptung des Ast., die darauf hinausläuft, er sei von dem Großhändler B in der Weise betrogen worden, dass sein Kundenkonto missbraucht worden sei, ist als in keiner Weise zu belegende Schutzbehauptung zu werten. Selbst dann, wenn man unterstellt, dass die vom Ast. in seinem Vortrag hervorgehobenen verspäteten Rechnungsbuchungen als Hinweis auf die Verbuchung fremder Einkäufe auf seinem Konto gesehen werden könnten, verbleiben in der Summe der streng chronologischen Verbuchungen immer noch deutlich mehr Wareneinkäufe als vom Ast. verbucht. Es ist nach Einschätzung des Gerichts auch eher unwahrscheinlich, dass der Großhändler bei einem relativ bedeutenden Kunden wie dem Ast. derartige Manipulationen zugunsten Dritter vorgenommen hat. Die Feststellungen der mit der Prüfung der B befassten Stellen haben derartige betrügerische Manipulationen offenbar auch nicht zu Tage gebracht, sondern lediglich Hinweise auf Belieferungen unter einer zweiten Kundennummer und auf Erteilungen zweier Rechnungen gleichen Datums ergeben.

b) Das eingesetzte PC-Kassensystem gibt zu erheblichen Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung Anlass. Wie sich schon aus § 146 Abs. 6 AO (vgl. auch § 239 Abs. 3 des Handelsgesetzbuches) ergibt, ist das Buchführungswerk vor Manipulationen zu schützen. Insbesondere bei einem Gastronomiebetrieb, bei dem die Umsätze nahezu ausschließlich als Barverkäufe getätigt werden, kommt der

Kasse besondere Bedeutung zu. Die Kassenaufzeichnungen als eine Art von Eigenbelegen sind die einzige Möglichkeit der direkten Kontrolle der Umsätze und deshalb einer strengen Beurteilung zu unterwerfen. Bei einer elektronisch unterstützten Kassensführung wie im Falle des Ast. ist infolgedessen, genauso wie bei einem manuell geführten Kassensbuch alter Art, zu fordern, dass Manipulationen der Kassenaufzeichnungen möglichst ausgeschlossen werden und das System programmäßige Sicherungen und Sperren beinhaltet, die schon vom Zeitpunkt der ersten Speicherung an verhindern, dass einmal eingegebene Daten der nachträglichen Änderung preisgegeben sind (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO § 146 Rz. 47 f. und Huber in Die steuerliche Betriebsprüfung 2003, 193). Auch wenn zuzugeben ist, dass wohl kein EDV-System Manipulationen völlig ausschließen kann, dürfte es an einer ordnungsgemäßen Kasse fehlen, wenn (wie hier) das Kassensystem, so ist dem Hinweis des Finanzamts X-Stadt im Zusammenhang mit seiner Kontrollmitteilung zu entnehmen, auf Manipulationen geradezu angelegt ist. Der Senat hat im vorläufigen Rechtsschutzverfahren keine Zweifel, dass eine vom gewerbetreibenden Steuerpflichtigen angeschaffte Software ihrem Zweck entsprechend eingesetzt wird und im Streitfall vom Ast. auch eingesetzt wurde.

c) Weitere gewichtige Hinweise auf die Unvollständigkeit der Buchführung des Ast. haben sich aus der Nachkalkulation des Betriebsprüfers ergeben.

Dabei wurden eine Reihe von Unstimmigkeiten festgestellt:

- So ist nach wie vor der ganz erhebliche Anteil von verbuchten Außerhausverkäufen in den Jahren 2003 (41 %) und 2004 (56 %) unerklärlich. Dabei ist dem Prüfer darin zu folgen, dass insoweit die mit einem Umsatzsteuersatz von 7 % versteuerten Umsätze für Zwecke der kalkulatorischen Überprüfung mit den Außerhausumsätzen gleichgesetzt werden können.

- Schon die von der Steuerberaterin des Ast. ursprünglich ermittelten Rohgewinnaufschlagsätze (RAS) weisen starke Schwankungen auf, die bei einem China-Restaurant mit üblicherweise wenig veränderter Speisekarte nicht nachvollziehbar sind.

- Ebenso wenig ist nachvollziehbar, dass sich das Verhältnis von Getränken pro Speise von einem Wert von 2,93 in 2002 über 1,45 in 2003 zu einem Getränk pro Speise in 2004 entwickelt haben soll. Gründe hierfür sind jedenfalls nicht erkennbar.

- Selbst die Nachkalkulation des Prozessvertreters des Ast. im Schreiben vom 10.8.2006 hat unter Zugrundelegung von für den Ast. günstigen Annahmen für die Jahre 2002 und 2004 zu erheblich höheren als den erklärten Umsätzen geführt.

d) Der Zeitreihenvergleich als Methode des inneren Betriebsvergleichs (vgl. Seer in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO § 158 Rz. 21) lässt kaum Raum für Zweifel daran, dass Erlöse und Wareneinsatz nicht zutreffend verbucht wurden (ausführlich Finanzgericht Münster Beschluss vom 19.8.2004 8 V 3055/04 G, EFG 2004, 1810 und Beschluss vom 10.11.2003 6 V 4562/03 E, U, EFG 2004, 236).

Die Methode des Zeitreihenvergleichs geht bei hierfür geeigneten Betrieben, wie insbesondere Speisegaststätten, davon aus, dass eingekaufte Waren in einem überschaubaren Zeitraum verbraucht werden und eine nennenswerte Vorratshaltung nicht stattfindet. Sie basiert darauf, dass es keinem Steuerpflichtigen in der Praxis möglich sein wird, wochenweise oder über andere unterjährige Zeiträume genau den Wareneinkauf zu verschweigen, mit dem nicht verbuchte Erlöse erzielt werden. Die wochenbezogene Verprobung durch den Betriebsprüfer hat dementsprechend für den Antragsteller drastische Schwankungen der RAS ergeben. Dabei ist der Prüfer unter Bezugnahme auf die Inventurwerte zum 31.12. zu Recht von einer nur geringen Vorratshaltung ausgegangen. Bei der wochenweisen Verprobung naturgemäß enthaltene Ungenauigkeiten und Schwankungen hat der Prüfer durch die zusätzliche Betrachtung von 10-Wochen-Zeiträumen hinreichend eliminiert. Auch bei der 10-Wochen Betrachtung sind noch ganz gravierende Unterschiede verblieben. Demzufolge dürfte die Buchführung des Ast. sachlich unrichtig sein.

e) Für teilweise fehlende Aufzeichnungen durch den Ast. spricht schließlich die Tatsache, dass schon die Gewinn- oder besser Verlustsituation des Betriebes offen lässt, mit welchen Mitteln der Ast. seinen Lebensunterhalt bestritten haben will. Zwar hat der Betriebsprüfer diesbezüglich keine weiteren Ermittlungen angestellt, jedoch lassen bereits die geringen Überentnahmen in den Jahren 2002 bis 2004 und mehr noch die hohe Unterentnahme im Jahre 2001, vorbehaltlich belegbarer und schlüssiger Erklärungen hierfür, den Schluss zu, dass die erklärten Werte nicht für den Lebensunterhalt reichen konnten und deshalb weitere Betriebseinnahmen zu vermuten sind.

Nach alledem dürfte die Buchführung des Ast. allenfalls als Ausgangspunkt für eine Gewinnschätzung geeignet sein.

3. Die Höhe der durch den Ag. bemessenen Gewinnschätzungen begegnet bei summarischer Prüfung für die Jahre 2000 bis 2003 keinen durchgreifenden Bedenken.

a) Schätzungen müssen in sich schlüssig, ihre Ergebnisse wirtschaftlich möglich und vernünftig sein und sie dürfen nicht den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen widersprechen (vgl. Seer in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO § 162

Rz. 29 m.w.N.). Dies ist vorliegend der Fall.

Der Betriebsprüfer hat, im Ergebnis zum Vorteil des Ast., nicht von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, den nach dem Zeitreihenvergleich ermittelten höchsten RAS seiner weiteren Gewinnberechnung zugrunde zu legen (vgl. Finanzgericht Münster Urteil vom 19.1.2000 10 K 3901/98, JURIS). Stattdessen hat er die Schätzung in Form einer Kalkulation vorgenommen:

b) Da sich hinsichtlich der Getränkeeinkäufe keine Hinweise auf „Schwarzeinkäufe“ ermitteln ließen, ist der Prüfer und ihm folgend der Ag. bei der „Gesamtkalkulation“ in nicht zu beanstandender Weise von den Getränkeeinkäufen als feststehende Größe ausgegangen. Nicht zu bemängeln ist auch, dass er nur für das Jahr 2002 beispielhaft anhand einer Einzelaufstellung den RAS für Getränke berechnete und den gefundenen RAS von 512,50 % auf die übrigen Streitjahre übertragen hat. Letzteres dürfte zulässig gewesen sein, da das Verhältnis der Ein- und Verkaufspreise und die Zusammensetzung der Getränkekarten und des Getränkeumsatzes sich in dem streitigen Zeitraum kaum geändert haben dürfte. Dagegen hat der Ast. auch keine substantiierten Einwendungen erhoben. Der Abzug von je etwas mehr als einem Viertel des Getränkeeinkaufs für Eigenverbrauch, Personalbeköstigung, Freigetranke und Schankverluste erscheint angemessen. Der Ast. hat zwar u.a. auf hohe Schankverluste von 5,82 % für Pilsener Bier vom Fass und 8,42 % für Altbier vom Fass Bier (berechnet für 2002) hingewiesen, diese Verluste wurden jedoch laut Betriebsprüfungsbericht berücksichtigt. Die Leitungs- und Schankverluste (Einkaufswert ca. 300 € lt. Berechnung des Ast. im Schreiben vom 10.8.2006) dürften von dem vorgenannten Abzug von 6.978 € (2002) umfasst sein. Gleiches gilt für die übrigen Streitjahre.

c) Die darauf aufbauende Kalkulation des übrigen (Speise-)Umsatzes beruht auf der Annahme, dass Getränke- und Speiseumsätze bei Speisegaststätten erfahrungsgemäß in einem Verhältnis von 30 zu 70 stehen. Nach Kenntnis des Gerichts handelt es sich um einen Erfahrungssatz, der in der Prüferpraxis seine Bestätigung gefunden hat.

Da der Ast. die Höhe des Speiseumsatzes durch seine Buchführung nicht ordnungsgemäß nachgewiesen hat, war diese Schätzung geboten. Dem Vortrag des Ast., er habe ab 2003 einen Stammkundenrabatt von 20 % gewährt, wurde dadurch hinreichend Rechnung getragen, dass für die Jahre 2003 und 2004 der Getränkeumsatz zu dem Speiseumsatz in ein Verhältnis von 35 zu 65 gesetzt wurde. Der weitere Einwand des Ast., bei China-Restaurants seien die Speisen im Durchschnitt preiswerter als in anderen Speisegaststätten, ist so allgemein gehalten,

dass daraus im Rahmen der Schätzung keine Folgerungen gezogen werden müssen. Diesbezügliche weitere Ermittlungen sind im Aussetzungsverfahren untunlich und dem Hauptsacheverfahren vorbehalten.

Im übrigen ist verbleibenden Ungenauigkeiten, nicht wie sonst bei Schätzungen üblich, durch einen Sicherheitszuschlag, sondern durch einen Sicherheitsabschlag zugunsten des Ast. Rechnung getragen worden.

d) Es kann dahingestellt bleiben, ob der Wareneinkauf bei der Firma B im Hinblick auf die nicht chronologisch verbuchten Rechnungen insoweit niedriger anzusetzen wäre, da dies zum Nachteil des Ast. nur zu einer Minderung des Wareneinsatzes und damit zu einer Gewinnerhöhung führen würde. Auf der Einnahmenseite hingegen ergäbe sich keine Veränderung, nachdem diesbezüglich die Schätzung (Kalkulation) auf einem anderen Ansatz beruht.

e) Nach alledem wurde dem Ziel einer Schätzung für die Jahre 2000 bis 2003, nämlich die Besteuerungsgrundlagen anzusetzen, die die größtmögliche Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben und der Wirklichkeit am nächsten kommen, entsprochen (vgl. BFH Urteil vom 19.1.1993 VIII R 128/84, BStBl 1993 II S. 594).

4. Für das Streitjahr 2004 bestehen hingegen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Einkommensteuerbescheides. Der Betriebsprüfer und ihm folgend der Ag. sind bei der Schätzung der Betriebseinnahmen von der Vorgehensweise für die Vorjahre abgewichen. Statt von dem durch den Ast. erfassten Getränkeeinkauf ohne Zuschätzung auszugehen hat der Prüfer schon im Hinblick auf den Getränkeeinkauf einen Zuschlag von 30 % vorgenommen. Dies scheint im vorliegenden Fall nicht angezeigt, da keine konkreten Hinweise auf nicht verbuchte Getränkeeinkäufe vorliegen und sich deshalb eine schlüssige Fortführung der für die Vorjahre gewählten Schätzungsmethode anbietet und eine größere Gewähr der Richtigkeit des Ergebnisses bieten dürfte:

Wareneinkauf Getränke lt. Prüfer	20.569 €
abzgl. 30 % Zuschlag	4.746 €
zzgl. Warenanfangsbestand	1.780 €
abzgl. Warenendbestand	1.401 €
Zwischensumme	16.202 €
Eigenverbrauch etc., geschätzt	5.000 €

Wareneinsatz Getränke	11.202 €
Rohgewinn Getränke bei RAS 512,50 %	57.410 €
Getränkeumsatz netto	68.612 €
Übriger Umsatz (65 %)	127.422 €
Kalkulierter Umsatz netto (nur Hausumsatz)	196.034 €
Außerhausumsatz (vgl. unter „4. Umsatzsteuer“)	75.000 €
Gesamtumsatz netto, gerundet	271.000 €
Umsatz lt. Ast.	189.756 €
Zuschlag (einschl. Sicherheitsabschlag 10 %, abgerundet), statt 115.000 €	73.000 €
Ansatz Bp	115.000 €
Differenz zum Ansatz Bp	42.000 €

Infolge dieser Berechnung der Schätzung ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb des Ast. für 2004 gegenüber dem bisher gewählten Ansatz um 42.000 € zu mindern.

5. Nach alledem bestehen auch keine ernstlichen Zweifel an den angefochtenen Feststellungsbescheiden. Dies gilt mangels steuerlicher Auswirkung auch, soweit aufgrund der Ausführungen zu 4.) ernstliche Zweifel an der Höhe der Gewinnschätzung betreffend das Streitjahr 2004 bestehen.

6. Umsatzsteuer

Folgerichtig wurden die erhöhten Umsätze der Umsatzbesteuerung unterworfen. Für 2004 ist eine der Minderung des Umsatzes entsprechende Reduzierung der Umsatzsteuer um 6.720 € vorzunehmen (s.o. unter 4.).

Angesichts des beträchtlichen Anteils der Außerhausumsätze, wie er sich für das Jahr 2004 auch noch nach der Gewinnschätzung ergibt, dürfte im Rahmen der Schätzung der Zuordnung von mit 7 % versteuerten Umsätzen in Höhe von 32.000 € zu den mit 16% zu versteuernden Umsätzen nicht zu widersprechen sein.

Die verbuchten Außerhausumsätze (= Umsätze mit 7 % Umsatzsteuer) in Höhe von rund 107.000 € stehen zu dem neu gefundenen Gesamtumsatz von rund 262.000 € in einem Verhältnis von 40 % zu 60 %. Es ist nicht erkennbar, welche Umstände im Jahre 2004 gegenüber den Vorjahren (Anteile von unter 20 %) zu einer ganz deutlichen Erhöhung des Anteils der Außerhausumsätze geführt haben könnten. Es

dürfte diesbezüglich allenfalls ein Anteil von 30 % vertretbar sein (entspricht ca. 75.000 €). Die Umsätze zu 7 % im Jahre 2004 sind infolgedessen um 32.000 € von 107.000 €, statt wie bisher um ca. 54.000 €, zu mindern:

Umsatzsteuer 7 % bisher: 53.816 € x 7 %	-3.767,15 €	
Umsatzsteuer 7 % jetzt: 32.000 € x	-2.240,00 €	Differenz: 1.527,15 €
Umsatzsteuer 16 % bisher 53.816 € x 16 %	+8.610,56 €	
Umsatzsteuer 16 % jetzt 32.000 € x 16 %	+5.120,00 €	Differenz: 3.490,56 €
Gesamtdifferenz Umsatzsteuer:	-1.963,41 €	

Hingegen war für 2003 eine Reduzierung der 7 %igen Umsätze nicht angezeigt. Die verbuchten Außerhausumsätze von ca. 96.000 € stehen zu dem geschätzten Umsatz von ca. 318.000 € in einem Verhältnis von 30 % zu 70 %. Diese Verhältnis kann noch nicht als außergewöhnlich bezeichnet werden, zumindest rechtfertigt es erhebliche Zweifel an der Richtigkeit der Schätzung. Die Umsatzsteuer 2003 ist daher in Höhe von 1.889,28 € von der Vollziehung auszusetzen (Berechnung: Differenz zwischen der Minderung der 7%igen Umsatzsteuer 1.469,44 € und der Erhöhung der 16%igen Umsatzsteuer von 3.358,72 €). Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung.

4. FG Hamburg, Urteil vom 24.06.2005 –I 153/04-:

Leitsatz

Voraussetzung für eine Hinzuschätzung ist insbesondere, dass die Buchhaltung nicht ordnungsgemäß ist.

Fehler in der Buchhaltung liegen insbesondere dann vor, wenn sich Kassenfehlbeträge ergeben oder Einzahlungen auf ein betriebliches Bankkonto nicht ausreichend erklärt werden können.

Gesetze: [FGO § 96 AO § 162](#)

Tatbestand

Die Kläger begehren mit ihrer Klage die Aufhebung der nach einer Betriebsprüfung ergangenen Schätzungsbescheide, durch die Betriebseinnahmen hinzugeschätzt wurden.

Der Kläger betreibt ein türkisches Restaurant, welches er in 1997 gekauft hat.

In der am 09.03.2000 eingegangenen Einkommensteuererklärung 1998 erklärten die Kläger einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von DM 77.917,00. Außerdem erklärten sie Einnahmen der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von DM 39.548,00. Durch Einkommensteuerbescheid vom 10.05.2000 wurde zunächst erklärungsgemäß veranlagt. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. In der ebenfalls am 09.03.2000 eingegangenen Umsatzsteuererklärung 1998 erklärte der Kläger Umsätze zu 16 % in Höhe von DM 83.096,00 zu 15 % in Höhe von DM 37.256,00 und zu 7 % in Höhe von DM 150.380,00.

In der am 24.01.2001 eingegangenen Einkommensteuererklärung 1999 erklärten die Kläger einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von DM 50.691,00. Außerdem erklärten sie Einnahmen der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von DM 41.752,00. Durch Einkommensteuerbescheid vom 07.02.2001 wurde zunächst erklärungsgemäß veranlagt. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. In der ebenfalls am 24.01.2001 eingegangenen Umsatzsteuererklärung 1999 erklärte der Kläger Umsätze zu 16 % in Höhe von DM 91.334,00, und zu 7 % in Höhe von DM 127.383,00.

In der am 11.09.2001 eingegangenen Einkommensteuererklärung 2000 erklärten die Kläger einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von DM 62.920,00. Außerdem erklärten sie Einnahmen der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von DM 16.276,00. Durch Einkommensteuerbescheid vom 22.10.2001 wurde zunächst erklärungsgemäß veranlagt. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. In der ebenfalls am 11.09.2001 eingegangenen Umsatzsteuererklärung 2000 erklärte der Kläger Umsätze zu 16 % in Höhe von DM 82.428,00 und zu 7 % in Höhe von DM 109.551,00.

In der Zeit vom 28.10.2002 bis zum 28.03.2003 wurde mit Unterbrechungen eine BP durchgeführt. Bei der Betriebsprüfung stellte der Betriebsprüfer Folgendes fest (siehe BP-Bericht Tx.1.4): „In den Kassenbüchern wurden lediglich die Tageseinnahmen, unterteilt nach Einnahmen zu 7 % Umsatzsteuern sowie zu 15 % bzw. 16 % Umsatzsteuern, eingetragen. Nachträglich wurden die bar bezahlten Betriebsausgaben ergänzt. Der Kassenbestand zu Beginn des Prüfungszeitraums

am 01.01.1998 wurde in Höhe von DM 0,00 angegeben. Letztmals wurde am 30.09.1998 im Kassenbuch ein Kassenbestand ausgewiesen. Dieser betrug DM 6.670,70. Seit dem 01.10.1998 bis zum Ende des Prüfungszeitraums am 31.12.2000 wurden keine weiteren Kassenbestände ermittelt. Entnahmen aus der Kasse wurden am 31.07.1998 in Höhe von DM 20.000,00, am 31.08.1998 in Höhe von DM 20.000,00 und am 30.09.1998 in Höhe von DM 40.000,00 in das Kassenbuch eingetragen. Erklärlich wird die Höhe der jeweiligen Entnahmebeträge durch die ausgewiesenen Kassenbestände für diesen Zeitraum. Der Kassenbestand am 30.06.1998 wurde mit DM 60.700,11, am 31.07.1998 mit DM 49.306,79, am 31.08.1998 mit DM 38.624,76 sowie am 30.09.1998 mit DM 6.660,70 ausgewiesen. Seit dem 01.10.1998 wurden keine Entnahmen aufgezeichnet. Die Prüfung ergab, dass im Prüfungszeitraum Einzahlungen auf das betriebliche Bankkonto bei der B-Bank erfolgten. Diese Einzahlungen wurden als Privateinlagen erklärt. Mangels erklärter Entnahmen aus der Kasse wurden die Einzahlungen auf das betriebliche Bankkonto durch den Prüfer als „Geldtransit“ (Entnahmen aus der Kasse und Einzahlungen auf das Bankkonto) erfasst. Aufgrund der erklärten Betriebseinnahmen, der erklärten Betriebsausgaben und des Geldtransits wurden durch den Prüfer die täglichen Kassenbestände ermittelt. Wobei mangels eines vorliegenden Kassenbestandes am 31.12.1997 dieser in Höhe von DM 0,00 angesetzt wurde. Die ermittelten Kassenbestände führten zu Kassenfehlbeträgen. Danach betrug der höchste Kassenfehlbetrag im Prüfungsjahr 1998 DM 64.155,75 (durchschnittlicher positiver Kassenbestand im Laufe des Prüfungsjahrs: DM 2.140,06), im Prüfungsjahr 1999 DM 63.765,96 und im Prüfungsjahr 2000 DM 66.772,88. In den Prüfungsjahren 1999 und 2000 wurde kein positiver durchschnittlicher Kassenbestand ermittelt.”

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den BP-Bericht vom 06.05.2003 verwiesen.

Für 1998 wurden Betriebseinnahmen in Höhe von DM 152.886,21 hinzugeschätzt, für 1999 in Höhe von DM 155.971,31 und für 2000 in Höhe von DM 154.591,34. Dabei ging der Betriebsprüfer davon aus, dass 56 % auf Umsatzerlöse zu 7 % und 44 % auf Umsatzerlöse zu 15 % bzw. 16 % entfallen. Außerdem wurde im Jahr 1999 für die Entnahme eines Kfz ein Betrag von DM 10.000,00 hinzugeschätzt. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den BP-Bericht vom 06.05.2003 verwiesen.

Auf Grund der Hinzuschätzung kam es u.a. zu geänderten Einkommensteuerbescheiden 1998, 1999 und 2000 und Umsatzsteuerbescheiden 1998, 1999 und 2000 jeweils vom 13.11.2003.

Hiergegen richtet sich der am 14.11.2003 eingegangene Einspruch. Die Hinzurechnungen seien zu Unrecht erfolgt, da die zunächst ungeklärten Einnahmen auf Darlehen beruhen würden, für die in nächster Zeit Belege vorgelegt würden. Durch Schriftsatz vom 08.12.2003 wurden Schuldscheine über DM 130.000,00 vom 20.12.1999, über DM 120.000,00 vom 12.12.1998, über DM 140.000,00 vom 08.01.1998 vorgelegt. Der Kläger erklärte, dass die Darlehensgeber alle Verwandte seien, die in Istanbul leben würden. Der Kaufpreis für die Gaststätte sei aus ersparten Geldern bezahlt worden. Für die Kosten der privaten Lebensführung Sorge die Klägerin mit ihren Einkünften. Außerdem wies der neue Steuerberater des Klägers daraufhin, dass es bisher unterlassen wurde, Kosten für den Eigenverbrauch anzusetzen. Diesbezüglich wird auf das Schreiben vom 09.02.2004 verwiesen.

Durch Schreiben vom 19.11.2003 (tatsächlich 19.12.2003) teilte der Beklagte mit, dass die eingereichten Schuldscheine nicht ausreichen würden, die Einnahmen zu erklären. Der Kläger wurde gebeten, den Geldfluss nachzuweisen und die näheren Umstände der Geldübergaben darzulegen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Schreiben vom 19.11.2003 (19.12.2003) verwiesen. Durch Schreiben vom 01.03.2004 teilte der Beklagte mit, dass die bisherigen Erläuterungen nicht ausreichend seien. Die Voraussetzungen für die Durchführung einer Hinzuschätzung lägen vor, da insbesondere die Kasse nicht ordnungsgemäß geführt worden sei. Ergänzend wies der Beklagte daraufhin, dass die Vermutung unvollständiger, ggf. manipulierter Aufzeichnungen durch einen Chi-Quadrat-Test erhärtet worden sei. Im Fall des Klägers sei ein Chi-Wert von 7.484,42 ermittelt worden; bereits bei einem Wert von 21 bis 30 würde man grundsätzlich von systematischen Abweichungen ausgehen können. Durch Einspruchsentscheidung vom 21.04.2004 wurde unter Hinweis auf die Schreiben vom 19.12.2003 und 01.03.2004 und 26.03.2004 der Einspruch vom 14.11.2003 als unbegründet zurückgewiesen. Die detailliert gestellten Fragen seien nicht beantwortet worden.

Hiergegen wenden sich die Kläger mit ihrer am 10.05.2004 erhobenen Klage. Zur Begründung tragen sie insbesondere vor: Der BP-Bericht sei in allen wesentlichen Punkten anfechtbar. Es sei weder eine Schlussbesprechung durchgeführt worden, noch ein türkischer Dolmetscher hinzugezogen worden. Die Länge der Prüfung von 5 Monaten sei für einen kleinen Betrieb unzumutbar. Die von der Betriebsprüfung festgestellten Kassenfehlbestände hätten nicht vorliegen können, da ein negativer Kassenfehlbestand nicht möglich sei. Die Bankeinzahlungen seien zum Teil auf zinslose Darlehen in Höhe von DM 390.000 von Verwandten zurückzuführen. Das Geld sei dem Kläger auf Anforderung in kleineren Beträgen durch nach Deutschland

reisende Verwandte und Bekannte übergeben worden. Am Ende des Jahres seien die Beträge dann zusammengefasst worden und hierfür ein Schuldschein erstellt worden. Das Geld sei nicht sofort auf ein Bankkonto eingezahlt worden, sondern zunächst bar behalten worden und erst bei Bedarf auf das Konto eingezahlt worden. Durch Schriftsatz vom 14.04.2005 legte der Kläger Verpflichtungserklärungen des Klägers vom 08.01.1998 über DM 140.000,00 gegenüber Herrn A, vom 12.12.1998 über DM 120.000,00 gegenüber Herrn B und vom 20.12.1999 über DM 130.000,00 gegenüber Herrn C vor. Außerdem habe sich ein erheblicher Liquiditätsüberschuss in den streitigen Jahren ergeben und man habe Ersparnis aus den Vorjahren gehabt. Ein Eigenverbrauch sei bisher zu Unrecht nicht angesetzt worden. Der Beklagte könne nicht den Nachweis für die Zahlung des Kaufpreises in 1997 verlangen, denn 1997 sei nicht Prüfungszeitraum gewesen.

Für die Entnahme des Pkw sei kein Entnahmewert anzusetzen, da das Auto verschrottet worden sei. Zum Nachweis der Verschrottung legte der Kläger am 15.10.2004 eine Abmeldebestätigung eines Pkw vom 17.06.1999 vor.

Die Kläger beantragen, den vorherigen Steuerberater als Zeugen zu laden, damit dieser erklären könne, wie es zu den Kassenfehlbeträgen gekommen sei.

Die Kläger beantragen, die Einkommensteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 und die Umsatzsteuerbescheide 1998, 1999 und 2000 jeweils vom 13.11.2003 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 21.04.2004 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, die Klage bis auf die Reduzierung der Schätzung im Rahmen der Einkommensteuer um die Hinzuschätzung für die Entnahme des Pkw in 1999 in Höhe von DM 10.000,00 und im Rahmen der Umsatzsteuer 1999 um DM 1.600,00 abzuweisen.

Die eingereichte Abmeldebescheinigung werde akzeptiert, so dass die wegen der Entnahme des Pkw erfolgte Hinzuschätzung für 1999 in Höhe von DM 10.000,00 nicht mehr aufrechterhalten werde.

Die Betriebsprüfung sei bereits am 06.11.2002 abgeschlossen worden, hätte aber nicht formell durch eine Schlussbesprechung abgeschlossen werden können, da die Kläger nicht an der Beantwortung der offenen Fragen mitgewirkt hätten. Ein Dolmetscher sei nicht erforderlich gewesen, weil im Büro des Steuerberaters die Prüfung durchgeführt worden sei und auch der Kontakt ausschließlich mit dem Steuerberater bestanden habe. Die Schätzungen seien weder dem Grunde noch der Höhe nach zu beanstanden. Die Ermittlung der Einnahmen und Ausgaben der Kläger könne nicht pauschal erfolgen, sondern müsse chronologisch ermittelt werden.

Nach zwei Erörterungsterminen, in denen der Kläger angehört und unter Mitwirkung des Betriebsprüfers die eingereichten Buchführungsunterlagen beispielhaft durchgegangen wurden, setzte die Berichterstatterin durch jeweils mit Postzustellungsurkunde zugestelltes Schreiben vom 19.01.2005 den Klägern und ihrem Prozessbevollmächtigten eine Ausschlussfrist bis zum 28.02.2005, um die Tatsachen und Beweismittel zu folgenden Behauptungen anzugeben und zu bezeichnen: „1.) Die Einzahlungen bei der Bank seien aus privaten Darlehensmitteln bezahlt worden. 2.) Der Kaufpreis sei gezahlt worden aus Erspartem. 3.) Die Kläger leben von den Einkünften der Ehefrau und von Erspartem.“

Er wurde zudem aufgefordert innerhalb derselben Frist die Beweismittel zu diesen Behauptungen zu bezeichnen. Die Verfügung enthielt den zusätzlichen Hinweis: „Das Gericht kann Erklärungen und Beweismittel, die erst nach Ablauf dieser Frist vorgebracht werden zurückweisen, und ohne weitere Ermittlungen entscheiden ...“. Der Kläger war zuvor mit Ladung zum Erörterungstermin an die Beantwortung der Fragen gemäß Schreiben des Beklagten vom 19.11.2003 erinnert worden.

Die Berichterstatterin hat die Kläger gebeten, die Darlehensgeber als Zeugen zum Erörterungstermin zu stellen. Die Kläger teilten mit, dass die türkischen Zeugen nicht nach Hamburg kommen würden.

Durch Verfügung vom 06.05.2005 wurde der Prozessbevollmächtigte der Kläger durch Empfangsbekanntnis zur mündlichen Verhandlung am 24.06.2005 geladen. Nachdem am 24.05.2005 das Empfangsbekanntnis noch nicht zurückgesandt worden war, wurde er erneut geladen, dieses Mal mittels Postzustellungsurkunde und einfachem Brief. Die Ladungen enthielten folgende Formulierung: „Hiermit werden Sie zu diesem Termin geladen. Beim Ausbleiben eines Beteiligten in der mündlichen Verhandlung kann auch ohne ihn verhandelt und entschieden werden (§ 91 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung). Auf § 34 Gerichtsgebührengesetz wird hingewiesen (Festsetzung einer Verzögerungsgebühr).“

Durch am 25.05.2005 eingegangenen Schriftsatz stellte der Prozessbevollmächtigte den Antrag, den festgesetzten Termin zu verschieben. „Grund: Ich befinde mich am 24.06.2005 im Urlaub, und zwar in Bayern, lange geplant.“

Durch gerichtliche Verfügung vom 25.05.2005 teilte die Vorsitzende des erkennenden Senats dem Prozessbevollmächtigten Folgendes mit: „Auf ihren Antrag auf Verlegung des Termins muss ich Sie darauf hinweisen, dass eine Terminsverlegung gemäß § 227 ZPO i.V.m. § 155 FGO nur in Betracht kommt, wenn erhebliche Gründe dafür vorliegen. Denn grundsätzlich sollen einmal anberaumte Termine im Interesse aller an dem Rechtsstreit beteiligten Personen, die sich

regelmäßig auf einen solchen Termin einstellen, Bestand haben. Demzufolge setzt die Entscheidung über einen solchen Antrag eine sorgfältige und verantwortungsbewusste Prüfung der geltend gemachten Gründe, die nachvollziehbar und überprüfbar sein müssen, voraus. Somit muss der Vortrag, dem grundsätzlich Nachweise für die detailliert vorzutragende Abwesenheit beizufügen sind, neben dem Zeitpunkt der anderweitigen Planung auch erkennen lassen, ob und ggf. welche Ausweichmöglichkeiten bestehen. Das gilt insbesondere, weil eine Verlegung einer mündlichen Verhandlung des Senats begehrt wird. Zu dieser wurde bereits am 9.5. geladen. Es sollte angesichts dessen, dass bereits mehrere Erörterungstermine stattgefunden haben und alle dort vorgetragenen Argumente der Beteiligten einfließen, auch geprüft werden, ob ggf. auf eine mündliche Verhandlung verzichtet werden kann (§ 90 Abs. 2 FGO)."

Durch am 30.05.2005 beim Gericht eingegangenen Schriftsatz vom 26.05.2005 teilte der Prozessbevollmächtigte Folgendes mit: "...aus Versehen habe ich Ihnen das Empfangsbekennnis über die Zustellung eines Schriftstückes noch nicht zugesandt. Ich bitte um Entschuldigung. Wie ich höre, hat mein Mandant noch keine Ladung zum Finanzgerichtstermin erhalten, also eine Ladung zum 24.06.2005 liegt nicht vor. Teilen Sie mir bitte mit, warum die Ladung unterblieben ist."

Durch Verfügung vom 30.05.2005 teilte die Vorsitzende mit: „Eine Ladung der Kläger, die durch Sie als Prozessbevollmächtigter vertreten sind, wird nach dem gesamten bisherigen Vortrag und den stattgefundenen Erörterungsterminen vom Senat als nicht erforderlich angesehen. Ihnen ist unbenommen, Ihre Mandanten zu dem Termin zu sistieren. Im Übrigen wird auf das gerichtliche Schreiben vom 25.5.2005 hingewiesen.“

Am 31.05.2005 ging bei Gericht ein Schreiben des Prozessbevollmächtigten vom 30.05.2005 mit folgendem Inhalt ein: „Ihre Darlegungen sind nicht recht verständlich. Meine Reise nach Bayern war vor Monaten bereits geplant und auch vertraglich fixiert. Im Übrigen habe ich zum 31.12.2004 meine Praxis grundsätzlich geschlossen. Ich bearbeite nur noch sog. Nottfälle und zwei schwebende Finanzgerichtsverfahren. Auf eine mündliche Verhandlung wird nicht verzichtet, zumal mir die mündlichen Erörterungstermine gar nicht gefallen haben. Mein Mandant wurde bisher nach Auskunft auch nicht zu einem Termin geladen, sodass der avisierte Termin - 24.06.05 - völlig hinfällig ist. Warum erhielt ich unter dem 26.05.2005 zwei (!) Ladungen zum 24.06.04 vom 06.05.2005? Mein Mandant musste zum 01.05.05 sein Restaurant aufgeben, da er fristlos gekündigt worden ist, und zwar vom Vermieter. Nach Auskunft hat er Sozialhilfe beantragt.“

Am 13.06.2005 ging bei Gericht ein Schreiben des Prozessbevollmächtigten vom 09.06.2005 mit folgendem Inhalt ein: „Gestern hatte ich eine mündliche Unterredung mit meinem Mandanten. Mein Mandant wünscht ausdrücklich, dass er auch zum nächsten Termin geladen wird. Die Beurteilung der vorliegenden Dokumente ist ausschlaggebend für den Ausgang des Verfahrens. Da wahrscheinlich die Vermögenshaftpflichtversicherung des Herrn Steuerberater D prozessual belastet wird, ist das Erscheinen meines Mandanten unbedingt erforderlich. Ich werde im Übrigen darauf dringen, dass ein türkischer Dolmetscher erscheint. In diesem Fall muss wohl die Staatskasse die Kosten übernehmen.“

Durch gerichtliche Verfügung vom 13.06.2005 teilte die Vorsitzende des Senats mit: „Wie Ihnen bereits mit Schreiben vom 30.5.2005 mitgeteilt wurde, sieht der Senat keine Veranlassung, von sich aus den Kläger persönlich zu laden. Er ist durch sie als Prozessbevollmächtigter vertreten. Er war auch bereits in den stattgefundenen Erörterungsterminen anwesend und ist dort angehört worden. Ihnen ist jedoch unbenommen, Ihre Mandanten zu dem Termin zu sistieren. Eine gesonderte Ladung erfolgt nicht.“

Für den Fall, dass der Kläger in dem anberaumten Termin anwesend sein und die Einschaltung eines Dolmetschers erforderlich sein sollte, wurde ein in unmittelbarer Nähe des Gerichts befindliches Dolmetscherbüro über eine u.U. sofort zu befolgende Ladung unterrichtet und war darauf vorbereitet (s. Aktenvermerk vom 17.6. und 20.6.2005).

Dem Senat haben die Einkommensteuerakten, die Rechtsbehelfsakten, die Betriebsprüfungsakten, die BP-Arbeitsakten, die Gewerbesteuerakten, die Umsatzsteuerakten und die Buchhaltungsunterlagen des Klägers zu der Steuernummer ... vorgelegen. Auf die Protokolle der Erörterungstermine vom 09.09.2004 und vom 19.01.2005 und der mündlichen Verhandlung vom 24.06.2005 wird Bezug genommen.

Gründe

Die Sache konnte verhandelt und durch Urteil entschieden werden, obwohl weder die Kläger noch der Prozessbevollmächtigte zur mündlichen Verhandlung erschienen sind. Es war ordnungsgemäß geladen und der Termin war nicht abgesetzt worden. Der Prozessbevollmächtigte war auch in seiner Ladung gem. § 91 Abs. 2 FGO darauf hingewiesen worden, dass im Falle seines Ausbleibens auch ohne ihn verhandelt und entschieden werden kann.

Wenn er dennoch der Ladung nicht folgte und den offensichtlich aufrecht erhaltenen

Termin zur mündlichen Verhandlung nicht wahrnahm und die Möglichkeit zum rechtlichen Gehör nicht nutzte, hindert das eine Entscheidung nicht. Das in Art. 103 Abs. 1 GG normierte Recht auf rechtliches Gehör gebietet den Verfahrensbeteiligten die Gelegenheit zu geben, sich vor Erlass einer Entscheidung zu äußern. Diesem Anspruch ist durch ordnungsgemäße Ladung und Durchführung der Verhandlung genügt, unabhängig davon, ob der Ladung gefolgt wird.

Die mit Verfügung vom 6.5.2005 und entsprechenden Landungen anberaumte mündliche Verhandlung vom 24.6.2005 ist nicht verlegt worden. Dass dafür die Voraussetzungen nicht gegeben waren, ergab sich aus der gerichtlichen Verfügung vom 25.5.2005. Im Übrigen ergab sich aus den folgenden Schriftsätzen des Klägervertreters, die nicht mehr auf seinen Verlegungsantrag Bezug nahmen und trotz der für eine Verlegung dargestellten Voraussetzung keinen weiteren Sachvortrag oder Nachweise enthielten, bei verständiger Auslegung kein Hinweis mehr dafür, dass tatsächlich Hinderungsgründe vorlägen. Vielmehr war der Vertreter der Kläger an einer formalen Ladung seiner Mandanten zu diesem Termin interessiert und mehrfach darauf hingewiesen worden, dass er die Mandanten sistieren könne.

Die Voraussetzungen für eine Verlegung des Termins, auf die die Kläger ohne dahingehende ausdrückliche Verfügung ohnehin nicht hätten vertrauen dürfen, lagen im Übrigen nicht vor.

Zwar hat der Prozessbevollmächtigte der Kläger durch seinen Schriftsatz vom 23.05.2005 den Antrag gestellt, den am 24.06.2005 angesetzten Termin zu verschieben, da er sich zu dem Zeitpunkt im Urlaub befinden würde. Auch kann eine bereits geplante Urlaubsreise eines Prozessbevollmächtigten gemäß § 227 II ZPO als erheblicher Grund grundsätzlich eine Terminverlegung begründen. Allerdings hat der Prozessbevollmächtigte trotz gerichtlicher Aufforderung vom 25.05.2005 den geltend gemachten Urlaub nicht glaubhaft gemacht, obwohl gem. § 227 Abs. 2 ZPO auf Verlangen des Vorsitzenden die erheblichen Gründe für eine Terminsänderung glaubhaft zu machen sind. Im Fall des Prozessbevollmächtigten war es auch ermessengerecht, eine Glaubhaftmachung zu verlangen, da er seine Steuerberaterpraxis bereits geschlossen hatte und sich nach eigenen Aussagen häufig im Urlaub befindet.

Auch die vom Prozessbevollmächtigten angekündigte Erforderlichkeit eines Dolmetschers steht der Durchführung der mündlichen Verhandlung nicht entgegen. Abgesehen davon, dass Vorsorge für den Fall getroffen war, dass der Kläger persönlich zum Termin erschienen wäre, da für diesen Fall ein Dolmetscher

informiert war und in wenigen Minuten im Verhandlungssaal hätte sein können, musste auf Grund der nicht korrigierten Ladung davon ausgegangen werden, dass die Verhandlung durchgeführt werden würde. Der Kläger konnte nicht davon ausgehen, dass ihm bei Bedarf ein Dolmetscher verweigert werden würde.

I.

Die zulässige Klage ist nur zu einem geringen Teil begründet. Die angefochtenen Schätzungsbescheide sind überwiegend rechtmäßig. Lediglich in Höhe der Hinzuschätzung im Rahmen der Einkommensteuer 1999 in Höhe von DM 10.000,00 bezüglich der Entnahme des Pkw und der Umsatzsteuer 1999 in Höhe von DM 1.600,00 ist die Klage begründet, denn der Beklagte hat die vom Kläger im finanzgerichtlichen Verfahren vorgelegte Abmeldung als Nachweis für eine Verschrottung des Pkw akzeptiert und diesbezüglich auf die Hinzuschätzung verzichtet.

Im Übrigen liegen die Voraussetzungen für eine Hinzuschätzung gem. § 162 AO vor. Das Gericht entscheidet gem. § 96 Abs. 1 FGO nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung; so dass insbesondere § 162 der AO sinngemäß gilt. Insofern ist das Gericht grundsätzlich berechtigt, eine eigenständige Schätzung zu vollziehen. Es kann sich aber auch der Schätzung des Beklagten anschließen, wenn die Schätzung des Beklagten rechtmäßig war. Das ist hier der Fall. Die Voraussetzungen des § 162 AO liegen vor. Die Durchführung und die Art der Schätzung sind angemessen.

Die Voraussetzungen für eine Schätzung gem. § 162 AO liegen vor. Gem. § 162 Abs. 2 AO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichende Erklärung zu geben vermag. Das gleiche gilt, wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zu Grunde gelegt werden. Gemäß § 158 AO sind die Buchführung und 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.

Die Kläger haben für die Streitjahre Steuererklärungen abgegeben, die sie auf Grund ihrer Buchhaltung erstellt haben, so dass grundsätzlich § 158 AO zur Anwendung gelangen würde. Grundsätzlich besteht auch ein Vertrauensvorschuss zu Gunsten des Steuerpflichtigen. Hier bestand jedoch Anlass, an der Richtigkeit der Buchführung des Klägers zu zweifeln, da sich erhebliche Kassenfehlbestände ergeben haben, Betriebsausgaben nicht sofort erfasst worden sind und seit dem

01.10.1998 keine Kassenbestände festgehalten wurden. Damit verstieß der Kläger gegen seine Verpflichtung, dass Kassenaufzeichnungen so beschaffen sein müssen, dass ein Buchsachverständiger jederzeit in der Lage ist, den Sollbestand mit dem Istbestand der Geschäftskasse zu vergleichen (siehe z.B. BFH vom 20.09.1989, X R 39/87 BFHE 158, 301, BStBl 1990 II S. 109 m.w. Nachweisen). Buchungen und sonst erforderliche Aufzeichnungen sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen (§ 146 Abs.1 Satz 1 AO 1977). Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sollen überdies täglich festgehalten werden (§ 146 Abs.1 Satz 2 AO 1977; hierzu siehe auch BFH vom 23.12.2004, III B 14/04, BFH/NV 2005, 667).

Auch konnte der Kläger weder überzeugend erläutern, warum seit dem 01.10.1998 keine weiteren Entnahmen erfasst wurden, noch wodurch die Einlagen auf dem betrieblichen Bankkonto finanziert werden konnten. Die Kläger haben auch nicht überzeugend dargelegt, wovon sie gelebt haben, da die Verluste höher waren als die Einnahmen der Klägerin. Auch wurde nicht der Nachweis erbracht, wie und mit welchen Mitteln der Kaufpreis für das Restaurant entrichtet wurde. Der Einwand des Klägers, zu einem Nachweis sei er nicht verpflichtet, da der Kauf nicht in den Streitjahren stattgefunden hat, kann nicht überzeugen, da er in den Streitjahren die Abschreibung des Firmenwertes begehrt. Zudem ergibt sich aus den Buchhaltungsunterlagen, dass zwischen privaten und betrieblichen Ausgaben nicht sauber differenziert wurde und auch eindeutige private Ausgaben als Betriebsausgaben gebucht worden sind. Die Fehlerhaftigkeit der Buchhaltung wird zusätzlich durch die Anwendung des Chi-Quadrat-Test bestätigt (hierzu siehe z.B. Tipke-Seer § 162 AO Rn. 58).

Die Buchführung des Klägers entsprach nicht der Vorschrift des § 146 Abs. 1 AO und hatte sonach nicht die Vermutung sachlicher Richtigkeit für sich. Eine Schätzung der Besteuerungsgrundlage Betriebseinnahmen (Umsatz) war daher geboten. Nicht ordnungsmäßige Kassenaufzeichnungen können nach den Umständen des Einzelfalles den Schluss zulassen, dass nicht alle Bareinnahmen verbucht worden sind (BFH vom 02.02.1982, VIII R 65/80, BFHE 135, 158, 165, BStBl 1982 II S. 409; BFH vom 20.09.1989, X R 39/87 BFHE 158, 301, BStBl 1990 II S. 109).

Die Auswahl der Schätzungsmethode ist ordnungsgemäß, sie steht im pflichtgemäßen Ermessen des Finanzamts. Dieses muss sich für eine Schätzungsmethode entscheiden, welche die größte Gewähr dafür bietet, mit zumutbarem Aufwand das wahrscheinlichste Ergebnis zu erzielen. Die vom Beklagten durchgeführte Schätzung ist überprüfbar und nachvollziehbar. Denn der Betriebsprüfer hat auf Grund der jeweils errechneten Kassenfehlbeträge Einnahmen

hinzugeschätzt. Dabei hat er den jeweils höchsten Kassenfehlbestand als Schätzungsgrundlage verwandt. Das Verfahren ist grundsätzlich zulässig (siehe z.B. BFH vom 20.09.1989, X R 39/87, BFHE 158, 301, BStBl 1990 II S. 109). Auch die konkrete Durchführung der Ermittlung der Kassenfehlbestände begegnet keinen Bedenken. Die Annahme des Prüfers, die festgestellten Bareinzahlungen als Geldtransit zu werten, ist zulässig. Es sprechen insbesondere keine Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei den nicht geklärten Einlagen um Gelder aus bisher verheimlichten Vermögen oder um Einnahmen aus anderen Einkunftsquellen handelt (hierzu siehe BFH vom 07.05.2004, IV B 221/02, BFH/NV 2004, 1367 und FG Düsseldorf vom 14.10.2002, 17 K 7587/99 E, EFG 2003, 502).

Im Streitfall ergeben sich Anhaltspunkte für die Höhe der nicht erklärten Einnahmen aus den beanstandeten Einlagebuchungen oder den Kassenfehlbeträgen. Dabei reicht der Schätzungsrahmen von einer beanstandeten Einlagebuchung (einem Kassenfehlbetrag) bis zur Summe aller dieser Beträge. Das FA hat sich im Bereich des Möglichen gehalten, als es seiner Schätzung den höchsten Kassenfehlbetrag (nebst einem Sicherheitszuschlag) zugrunde legte. Auch im Schrifttum wird ein solches Verfahren für zulässig angesehen (Bichel, Die steuerliche Betriebsprüfung - StBp - 1974, 114, 116; Jost, Steuerwarte - StW - 1975, 137). Es lässt sich für den Regelfall mit der Erwägung begründen, dass eine Betriebseinnahmenerhöhung in Höhe des höchsten Fehlbetrags und eines Sicherheitszuschlags (in Höhe eines angemessenen positiven Kassenbestands) alle vorkommenden Fehlbeträge ausgleicht. Wenn, wie im Streitfall, die Fehlbeträge aus der Nichtanerkennung von Einlagen an mehreren Stichtagen resultieren, kann für Schätzungszwecke sogar eine Addition der Fehlbeträge in Betracht kommen (siehe BFH vom 20.09.1989, X R 39/87, BFHE 158, 301). Auch zusätzliche Sicherheitszuschläge sind bei diesem Verfahren grundsätzlich zulässig (siehe z.B. BFH vom 12.05.1999, IV B 89/98, BFH/NV 1999, 1448).

Der Kläger konnte seinerseits nicht nachvollziehbar darlegen und beweisen, dass er den behaupteten Betrag in Höhe von DM 390.000,00 tatsächlich als Darlehen in den Streitjahren erhalten hat. Der erkennende Senat hat Zweifel an der tatsächlichen Durchführung der vorgelegten Darlehensverträge, so dass es erforderlich gewesen wäre, diese Zweifel durch eine persönliche Befragung der Darlehensgeber auszuräumen. Denn der Kläger konnte sich weder an Einzelheiten der Übergabe erinnern, noch konnte er genau schildern, wann er welche Beträge von wem erhalten hat. Da er im Erörterungstermin ausgesagt hat, dass die Beträge erst nachträglich zusammengefasst worden sind, haben die vom Kläger vorgelegten Dokumente auch

nur einen sehr eingeschränkten Beweiswert. Gemäß § 90 Abs. 2 AO haben die Beteiligten bei Sachverhalten, die sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereiches der AO beziehen, die Verpflichtung den Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Die Zeugen konnten als türkische Staatsangehörige, die nicht in Deutschland wohnen, nicht vom erkennenden Senat als Zeugen geladen werden. Die Kläger haben trotz Aufforderung durch die Berichterstatterin die Zeugen nicht zu einem der Erörterungstermine gestellt. Kann ein im Ausland lebender Zeuge nicht zur mündlichen Verhandlung vor dem FG gestellt werden, so muss das FG nach pflichtgemäßem Ermessen darüber entscheiden, ob es den Zeugen im Ausland vernehmen lässt oder unter Verzicht auf das Beweismittel nach § 90 Abs. 2 AO i.V.m. § 76 FGO verfährt (BFH vom 26.10.1998, I B 48/97, BFH/NV 1999, 506). Im Streitfall versprach weder die Möglichkeit einer schriftlichen Befragung noch die einer Vernehmung im Ausland erfolgsversprechend zu sein, da die Kläger trotz mehrfacher Aufforderung mit detaillierter Fragestellung den Sachverhalt nicht hinreichend konkretisiert haben, so dass dem erkennenden Senat zu wenig Informationen für die Erstellung von Fragen zur Verfügung gestanden haben. Zudem ist bei einer schriftlichen Befragung oder aber der Vernehmung durch Dritte die Beurteilung der Glaubwürdigkeit eines Zeugen nur sehr eingeschränkt möglich. Insofern müssen die Zweifel an der tatsächlichen Durchführung der behaupteten Darlehensverträge zu Lasten des Klägers gewertet werden (siehe BFH vom 26.10.1998, I B 48/97, BFH/NV 1999, 506).

Auch der Vortrag des Klägers man habe von Erspartem gelebt und auch den Kaufpreis für die Gaststätte aus gesparten Geldern bezahlt, haben die Kläger nicht bewiesen. Der Einwand, man habe in den Streitjahren von den Einnahmen der Klägerin gelebt, kann bereits deshalb nicht überzeugen, da die erklärten Einnahmen aus der nichtselbständigen Tätigkeit der Klägerin niedriger waren, als die vom Kläger erklärten Verluste aus dem Gewerbebetrieb.

Eine weitere Sachaufklärung ist sachlich nicht geboten. Derjenige, der Betriebseinnahmen nicht erklärt, soll keinen verfahrensrechtlichen Vorteil daraus ziehen können, dass das Ausmaß einer solchen Unterlassung nicht feststeht (dazu BFH vom 15. Februar 1989, X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl 1989 II S. 462). Die Stellungnahme des Klägers zu den Kassenfehlbeträgen ist nicht nachvollziehbar, denn gerade weil es keine negativen Kassenbestände tatsächlich geben kann, stellen Kassenfehlbestände ein Indiz für die Unrichtigkeit einer Buchhaltung dar und eröffnen deshalb eine Schätzungsmöglichkeit für das Finanzamt. Es war nicht erforderlich, dem Beweisantrag des Klägers auf Vernehmung des ehemaligen

Steuerberaters nachzukommen, denn die Frage, warum der ehemalige Steuerberater den Kläger nicht auf die Kassenfehlbeträge aufmerksam gemacht hat, ist keine erhebliche Frage für dieses Verfahren.

Die durchgeführte Schätzung ist in sich schlüssig und wirtschaftlich vernünftig, denn es ist wahrscheinlich, dass der Kläger zusätzliche Einnahmen aus Gewerbebetrieb in der hinzugeschätzten Höhe in den Streitjahren gehabt hat. Anders als bei Einzahlungen auf ein privates Konto trifft den Steuerpflichtigen bei Einzahlungen auf ein betriebliches Konto eine erhöhte Mitwirkungspflicht zur Sachaufklärung hinsichtlich der Herkunft der verbuchten Guthaben (BFH vom 04.12.2001, III B 76/01, BFH/NV 2002, 476). Beruht der Sachaufklärungsmangel auf der unzureichenden Mitwirkung des Steuerpflichtigen, so verringert sich das Beweismaß entsprechend der Pflichtverletzung auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit und die Besteuerungsgrundlagen sind in der Höhe anzusetzen, die der Wirklichkeit am nächsten kommt (BFH vom 07.05.2004, IV B 221/02, BFH/NV 2004, 1367).

Die Schätzung ist nicht unangemessen hoch gewesen. Der Betriebsprüfer hätte auch die Möglichkeit gehabt, die nicht geklärten Einnahmen hinzuzuschätzen. Auch bestand die Möglichkeit, den bisher nicht berücksichtigten Eigenverbrauch des Klägers gewinnerhöhend einzubeziehen. Zusätzlich hätte auch ein Abschlag für bisher zu Unrecht bei den Betriebsausgaben erfassten Privatausgaben vorgenommen werden können. Letztendlich hätte auch gewinnerhöhend einbezogen werden können, dass der Kläger nicht nachweisen konnte, dass er überhaupt den behaupteten Kaufpreis für den Laden gezahlt hat, so dass die bisher anerkannten Abschreibungen des Firmenwertes und der Sachanlagen nicht hätten berücksichtigt werden können. Insofern befindet sich die vom Beklagten durchgeführte Schätzung eher im unteren Bereich. Da das Gericht nicht verbösern kann, schließt es sich den Schätzungen des Beklagten an.

Auch die Aufteilung der Umsätze begegnet keinen Bedenken, denn sie basiert auf den Erklärungen des Klägers.

Die formellen Argumente der Antragsteller bezüglich der Dauer der Betriebsprüfung oder der fehlenden Hinzuziehung eines Dolmetschers oder der Durchführung einer Schlussbesprechung führen nicht zur Rechtswidrigkeit der Schätzungsbescheide, denn die Verfahrensdauer wurde durch die fehlende Mitwirkung des ehemaligen Vertreters des Klägers verursacht. Ein Dolmetscher war nicht erforderlich, da alle Besprechungen mit dem Steuerberater durchgeführt wurden.

II.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 in Verbindung mit § 138 Abs. 2 Satz 2 in

Verbindung mit § 137 FGO.

Gründe, die Revision gem. § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen, bestehen nicht.

Fazit

Die Anwendung mathematisch-statistischer Prüfungsmethoden bietet in der Betriebsprüfung nach Auffassung der FinVerw eine sehr gute Möglichkeit, einen Überblick über die Vollständigkeit und Zuverlässigkeit der Daten zu erlangen und daraufhin die Prüfungsmaßnahmen auszuwählen. Dafür ist aber eine gute Kenntnis der statistischen Kenngrößen und stochastischen Tests erforderlich, um die richtige Datenauswahl zu treffen und die Ergebnisse interpretieren zu können.

Hat eine aussagekräftige stochastische Analyse risikobehafteter Zufallsdaten insgesamt ergeben, dass die Zahlen beeinflusst worden sind, kann mittels Kalkulation die Größenordnung der Manipulation festgestellt werden. Die Beweiskraft einer solchen summarischen Prüfung ist nach Auffassung der FinVerw sehr hoch.

Diese geradezu euphorische Freude der FinVerw ist zwar aus deren Sicht verständlich, da sie glaubt und suggeriert, ein Allheilmittel zur Enttarnung schwarzer Umsätze gefunden zu haben. Dies spiegelt sich meines Erachtens jedoch noch nicht in der Rspr. wider, die auch nur in AdV-Beschlüssen, also einzelnen Richtermeinungen hierzu Stellung nahm. Senatsentscheidungen oder gar BFH-Entscheidungen liegen noch nicht vor. Zweifel an den Beweisführungen durch die Statistik sind mehr als angebracht, da es zahlreiche Gründe (neben Hinterziehungen) für unklare oder scheinbare widersprüchliche oder schlicht bloß unwahrscheinliche Sachverhalte gibt. Zudem folgt aus einem unwahrscheinlichen Sachverhalt nicht zwingend, dass er sich nicht doch so zugetragen hat. So gesehen, gibt die Statistik Auffälligkeiten, aber keine Beweise.

Die Argumente der FinVerw und einiger Einzelrichter halten einer kritischen mathematischen Begutachten der „Wundermittel“ nicht stand. Überraschend ist es auch, dass die bereits 2004 entschiedenen AdV-Verfahren nicht längst als Hauptsacheverfahren vor den FG anhängig waren und dort entschieden wurden.

Sollten dann doch schnell Einigungen in den Hauptsacheverfahren gesucht worden sein, damit die derzeit für die Finanzverwaltung erfreulichen Ergebnisse einiger AdV-Entscheidungen nicht durch anderslautende Urteile obsolet werden?

Lediglich beim FG Hamburg handelt es sich um ein Urteil, das interessanterweise entgegen Verlegungsantrag während der Urlaubsabwesenheit des Prozessbevollmächtigten erging, ohne Dolmetscher und mit sonst noch einigen Besonderheiten, die sehr nachdenklich stimmen. Dass so etwas in einem Rechtsstaat vorkommen können soll, überrascht schon. Allein die Terminierung und Durchführung der mündlichen Verhandlung trotz begründetem Verlegungsantrag des Prozessbevollmächtigten hätte zu einer Aufhebung durch den BFH führen müssen. Ob Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt wurde und wie diese ausging, ist jedoch nicht bekannt. Ob die übrigen Ausführungen aus diesem Urteil bedenkenlos auf andere Fälle übertragen werden können, bedarf vor diesem Hintergrund höchst sorgfältiger Prüfung.

Die statistischen Überprüfungsmöglichkeiten belegen nicht allein ein Mehrergebnis. Sie geben aber Anlass zu weiteren Ermittlungen und offenbaren Auffälligkeiten. Denn IDEA ist ein wirtschaftsprüfer- bzw. Buchhaltungsüberprüfungsprogramm. Es kommt ursprünglich aus den USA und ist entwickelt worden um Betrugereien und Manipulationen in der Buchführung deutlich zu machen. Nicht nachgewiesen ist damit natürlich, von wem die Manipulationen stammen. Auch ist bei Auffälligkeiten noch lange nicht bewiesen, dass überhaupt Manipulationen vorliegen. Für die Auffälligkeiten kann auch der Zufall oder eine andere Begründung verantwortlich sein. Erst Recht kann mit diesem Programm nicht nachgewiesen werden, in welchem Umfang Manipulationen erfolgten.