



FINANZGERICHT MÜNSTER

BESCHLUSS

6. Senat
6 V 4562/03 E,U

In dem Rechtsstreit,

- Antragstellers -

Prozessvertreter: Steuerberater,

gegen Finanzamt
- vertreten durch den Vorsteher -

- Antragsgegner -

wegen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (Einkommensteuer 1998 bis 2000
und Umsatzsteuer 1998 bis 2000)

hat der 6. Senat des Finanzgerichts Münster unter Mitwirkung des Vorsitzenden Richters am Finanzgericht, der Richterin am Finanzgericht und des Richters am Finanzgericht am 10. November 2003 beschlossen:

Der Antrag wird abgewiesen.
Der Antragsteller trägt die Kosten des Verfahrens.

Der Beschluss ist unanfechtbar.

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 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 Ver-			
probung	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. Kassensstreifen 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 Kassensstreifen, Kassenzettel und Bons vernichtet werden (BStBl. II 1971, 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 haben vornehmen können.

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

Entscheidungsgründe:

Der Antrag ist betreffend Einkommensteuer 1999 mangels Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig, weil der angefochtene Bescheid keine Beschwerde 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. III 1966, 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. Umsatzsteuerdurchführungsverordnung. 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.

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.

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

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

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 Kassenbucheintragungen 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.