
Datum: 02.05.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 4125/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0502.5K4125.06.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, III B 80/07

Tenor:

1. Unter Abänderung der Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2001 vom 24.2.2006 und unter Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung wird die Umsatzsteuer für die beiden Streitjahre ohne Ansatz der Hinzuschätzungen in Höhe von 77.027,-- DM für das Jahr 1999 und in Höhe von 10.000,-- DM für das Jahr 2001 neu festgesetzt.

Unter Abänderung der Gewerbesteuermessbescheide 1999 und 2001 vom 24.2.2006 und unter Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung werden die Gewerbesteuermessbeträge nach Maßgabe der Entscheidungsgründe herabgesetzt.

Der Gewerbesteuer-Zerlegungsbescheid 2001 vom 15.3.2006 wird nach Maßgabe der Entscheidungsgründe geändert.

2. Unter Abänderung der Einkommensteuerbescheide 1999 und 2001 vom 24.2.2006 und unter Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung wird die Einkommensteuer für beide Streitjahre ohne Ansatz der Hinzuschätzungen von 77.027,-- DM in 1999 und in Höhe von 10.000,-- DM in 2001 neu festgesetzt.

3. Die weitergehende Klage wird abgewiesen.

4. Die Berechnung der nach diesem Urteil festzusetzenden Steuern wird dem Beklagten übertragen.

5. Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten zu 60 vom Hundert, den Klägern zu 40 vom Hundert auferlegt.

6. Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob und ggf. in welchem Umfang der Beklagte Hinzuschätzungen zu den Umsätzen und Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb vornehmen durfte.

Der Kläger und seine Ehefrau sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Der Kläger betrieb in den Streitjahren 1999 und 2001 (betreffend das Jahr 2000 wurde die Klage zurückgenommen) unter der Firma „P“ drei Teeläden; zwei Geschäfte befanden sich in S, das dritte Geschäft wurde ab dem Jahre 2001 in O betrieben. Seinen Gewinn ermittelte er durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 3 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG).

Der Beklagte führte bei dem Kläger eine am 9.8.2004 begonnene, sich auf die Jahre 1999 – 2001 erstreckende und mit Prüfungsbericht vom 13.10.2005 abgeschlossene Betriebsprüfung durch. Es wurde bis auf die Streitpunkte „Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung“ und „ungeklärte Geldeingänge“ Einigung erzielt. Bezüglich der genannten Streitpunkte traf der Prüfer folgende Feststellungen:

a) Ladenkassen (Tz. 2.3 des Bp-Berichts)

„Die Kassenbelege in Form von Kassenrollen, aus denen sich die Einzelbuchungen der Ladenkassen für die ... Straße, die ...Straße in S und die ...Straße in O hätten ableiten lassen können, waren nach Aussagen des Steuerpflichtigen nicht mehr vorhanden. Nach den zum Teil vorgelegten Kassenendsummenbons sind monatlich handschriftliche DATEV-Grundaufzeichnungen über die Kasseneinnahmen gefertigt worden. Kassenanfangsbestand und Kassenendbestand sind nicht in der vorschriftsmäßigen Weise festgehalten worden. Damit kann der tägliche Kassenbestand nicht ‚kassensturzfähig‘ festgestellt werden. Die Kassenaufzeichnungen waren demnach nicht beweiskräftig und nicht ordnungsmäßig.“

Der Prüfer nahm aufgrund dieser Feststellungen eine Netto-Zuschätzung in Höhe von 5 v.H. für alle Jahre wie folgt vor:

	1999	2000	2001
Zuschätzung insgesamt in DM	17.000,--	19.000,--	23.000,--

Entsprechend den bisherigen Umsatzanteilen verteilte er diese Hinzuschätzungen auf die Umsätze zu 16% und 7% wie folgt: 9

	1999	2000	2001
Umsätze 16% in DM	4.930,--	2.090,--	1.840,--
Umsätze 7% in DM	12.070,--	16.910,--	21.160,--
Netto-Gesamtwert	17.000,--	19.000,--	23.000,--

Einschließlich Umsatzsteuer führten diese Hinzuschätzungen zu folgenden Gewinnänderungen: 11

Umsätze zu 16%: Umsätze zu 7% 12

1999: + 5.719,-- + 12.915,--2000: 13
+ 2.424,-- + 18.093,--2001: +
2.134,40 + 22.641,--.

b) Ungeklärte Geldeingänge (Tz. 2.6 des Bp-Berichts) 14

Ein weiterer, offen gebliebener Streitpunkt betraf vom Prüfer angenommene „ungeklärte Geldeingänge“. Hierzu führte der Prüfer in seinem Bericht wie folgt aus: 15

„Im Zusammenhang mit dem Nachweis über die Finanzierung des am 28.3.2000 erworbenen Wohn- und Geschäftsgrundstücks in O, ...Straße ..., wurde auch das Konto ... des Steuerpflichtigen bei der Volksbank O vorgelegt. Auf diesem Konto war am 18.4.2000 eine Überweisung von 75.000,-- DM eingegangen. Die Mittelherkunft dieses Geldeingangs wurde im Rahmen der Bp hinterfragt und ein entsprechender Nachweis in Form von Kontoauszügen angefordert. Der Steuerberater hat daraufhin bei der Stadtparkasse S Zweitschriften des auf Frau G – der Ehefrau des Steuerpflichtigen – lautenden Kontos Nr. ... angefordert und vorgelegt. Im Rahmen der Auswertung dieses Kontos durch die Bp wurde festgestellt, dass die Ehefrau am 18.4.2000 eine Überweisung in Höhe von 75.000,-- DM auf das Volksbank-Konto ihres Mannes getätigt hat. Auf ihrem eigenen Konto sind zuvor die folgenden Geldeingänge in Höhe von 77.027,79 DM verbucht worden: 16

22.10.1999	Eigenzahlung	27.027,79 DM	17
15.11.1999	Eigenzahlung	25.000,-- DM	
	Eigenzahlung	25.000,-- DM.	

Diese Geldeingänge auf dem Privatkonto von Frau G konnten vom Steuerberater und dem Steuerpflichtigen bisher nicht konkret belegt und nachgewiesen werden. Nach Aussagen des Steuerberaters handelt es sich um Geldgeschenke des in den USA lebenden Vaters des Steuerpflichtigen. Wegen der nicht bewiesenen Mittelherkunft geht die Bp davon aus, dass es sich dabei um Geschäftserlöse handelt, die noch zu erfassen sind. 18

Wegen des nicht vorgelegten Kontos ... des Steuerpflichtigen bei der Volksbank O wurde für 2001 eine einmalige Kürzung beim Wareneingang des Geschäfts in O in Höhe von insgesamt 10.000,-- DM vorgenommen. 19

	1999	2001
<i>Gewinnänderung (Erlöse)</i>	77.027,--	0,00
<i>USt 16%</i>	10.624,--	
<i>Nettowert</i>	66.403,--	
<i>Gewinnänderung (WEK)</i>		10.000,--
<i>Vorsteuer 16%</i>		1.379,--
<i>Nettowert</i>		8.621,--

„

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ folgende geänderte Bescheide:

Steuerart	Datum	1999	2001
Umsatzsteuer	24.2.2006	30.586,-- DM	14.471,-- DM
Einkommensteuer	24.2.2006	68.158,-- DM	8.909,-- DM
Gewerbesteuermessbetrag	24.2.2006	6.830,-- DM	1.017,-- DM
Gewerbsteuer-Zerlegungsbescheid	15.3.2006		S = 802,78 DMO = 214,22 DM

Gegen die vorgenannten Änderungsbescheide legten die Kläger fristgerecht Einsprüche ein. Deren Erörterung, in deren Verlauf der Kläger sich mit einer Hinzuschätzung von 2,5% wegen der nicht ordnungsgemäß geführten Kassen einverstanden erklärte, blieb ergebnislos. Mit Einspruchsentscheidung vom 25.9.2006 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück.

Hiergegen haben die Kläger fristgerecht Klage eingereicht, zu deren Begründung sie wie folgt vortragen:

Da der Kläger seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG ermittele, sei er zu einer Kassenführung nicht verpflichtet. Es sei daher unzulässig, wenn der Prüfer allein aus dem Fehlen von Kassenendsummenbons folgere, dass die Kassenaufzeichnungen nicht beweiskräftig seien und die Buchführung insgesamt nicht ordnungsmäßig sei. Die vorgenommene Hinzuschätzung könne jedenfalls nicht auf diesen – unbestrittenen – Mangel gestützt werden.

Zu Unrecht habe der Prüfer auch Hinzuschätzungen vorgenommen aufgrund der von ihm angenommenen ungeklärten Geldeingänge (Tz. 2.6 Bp-Bericht). Die Ehefrau des Klägers habe im Zusammenhang mit der Finanzierung des am 28.3.2000 erworbenen Wohn- und Geschäftsgrundstücks in O, ...Straße ..., von ihrem privaten Bankkonto bei der Stadtparkasse S auf das Bankkonto des Klägers Nr. ... einen Betrag von 75.000,-- DM überwiesen. Die Annahme des Beklagten, bei dem auf dem Konto der Ehefrau des Klägers in den Monaten Oktober und November 1999 eingegangenen Beträgen von insgesamt 77.027,79 DM handele es sich um der Besteuerung zu unterwerfende Einkünfte des Klägers, sei nicht begründet. Die in den Jahren 1998 (204.638,-- DM) und 1999 (140.156,86 DM) erzielten Gewinne (vor Bp) aus dem Geschäftsbetrieb des Klägers in Höhe von zusammen 344.794,-- DM reichten allein wohl aus, um die Ende 1999 auf dem Privatkonto getätigten Einlagen zu begründen.

Hinzu komme Folgendes:

Der Kläger sei seit Ende der 80er Jahre selbständig. Seit 1994 habe er von seiner damaligen Frau getrennt gelebt bis zur Scheidung im Jahre 1997. In der Zeit der Trennung habe er größere Bargeldbestände vorgehalten. Auch habe er Geldbeträge bei seinem Vater in den USA deponiert, damit diese Gelder im Rahmen des Zugewinnausgleichs nicht mit erfasst würden. Nach der Scheidung habe er seine jetzige Ehefrau geheiratet. Die Hochzeit habe in K bei den Eltern und Verwandten stattgefunden. Traditionell würden bei einem solchen Anlass auch größere Geldgeschenke übergeben. Bei der Hochzeit und den nachfolgenden gegenseitigen Besuchen sei das bei dem Vater deponierte Geld und zusätzlich vom Vater zugewendete Geld nach Deutschland gebracht worden. Zusammen mit den in Deutschland vorhandenen Barbeständen habe sich der Betrag ergeben, der im Jahre 1999 auf das Konto von Frau G eingezahlt worden sei. Zur Untermauerung dieses Vorbringens legt der Kläger eine von ihm selbst verfasste „Erklärung“ vom 21.8.2005 und ein Schreiben vom 7.8.2005 seines Schwagers aus K vor. Darin bestätigt dieser die Darstellung des Klägers, dass er im Oktober 1999 von seinem Vater – einem pensionierten Professor für ... an der Universität ... – im Wege der vorweggenommenen Erbfolge einen Bargeldbetrag in Höhe von 60.000,-- DM erhalten habe. Der Vater sei nicht in der Lage gewesen, „diese Transaktion offiziell zu dokumentieren“, da er von 1999 bis zu seinem Tode im Jahre 2002 bettlägerig gewesen sei. Auf die beiden Schreiben wird Bezug genommen. Damit – so die Kläger weiter – erscheine die Herkunft des Geldeingangs auf dem Konto der Ehefrau des Klägers hinreichend geklärt.

Demgegenüber sei die Annahme des Beklagten, es handele sich um un versteuerte Betriebseinnahmen des Klägers, nicht plausibel. Denn dies würde voraussetzen, dass in der Zeit von Oktober bis November 1999 ein zusätzlicher Einnahmeüberschuss von 77.027,-- DM erzielt worden sei. Hiervon könne jedoch nicht ausgegangen werden. Plausibel sei hingegen, dass die Geldeingänge aus früheren Privatentnahmen in den Jahren 1998 und 1999 und aus Zuwendungen des Vaters herrührten. Die sich in der Tat stellende Frage, wo sich diese Gelder vor der Einzahlung auf das Privatkonto der Ehefrau befunden haben, sei wie folgt zu beantworten: Es sei allgemein bekannt, dass Ausländer eine hohe „Bargeldpräferenz“ hätten. Ihre Darstellung, die Gelder stammten aus früheren Entnahmen und aus Zuwendungen des Vaters des Klägers und seien als Bargeld im privaten Bereich gehalten worden, sei deshalb glaubwürdig.

Die Kläger beantragen,

unter Änderung der Umsatzsteuerbescheide 1999-2001 und unter Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung die Umsatzsteuer für alle drei Jahre ohne Ansatz der Hinzuschätzungen in Höhe von 17.000 DM zuzüglich 77.027 DM für das Jahr 1999, 19.000

DM für das Jahr 2000 und 23.000 DM zuzüglich 10.000 DM für das Jahr 2001 neu festzusetzen, unter Abänderung der Einkommensteuerbescheide 1999 und 2001 und unter Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung, die Einkommensteuer für beide Streitjahre ohne Ansatz der Hinzuschätzungen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers neu festzusetzen, sowie die Gewerbesteuerermessbeträge für die Streitjahre 1999 und 2001, sowie den Gewerbesteuererlegungsbescheid 2001 anzupassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung führt er wie folgt aus: Soweit der Kläger geltend mache, zu einer Kassenführung nicht verpflichtet zu sein, weil er seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittele, greife dieser Einwand nicht durch. Zwar gebe es in der Tat bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG keine gesetzliche Verpflichtung zur Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und -ausgaben und zur Aufbewahrung der entsprechenden Belege. Gleichwohl trage der Steuerpflichtige die Gefahr, dass das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen könne und dass deshalb die Voraussetzungen für eine Schätzung nach § 162 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) erfüllt seien. Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdiene eine Einnahmen-Überschussrechnung Vertrauen und könne für sich die Vermutung der Richtigkeit in Anspruch nehmen. Gerade bei Betrieben mit einem hohen Anteil an Bareinnahmen sei eine zeitgerechte Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle und eine ordnungsgemäße Kassenführung entscheidende Grundlage für die Gewinnermittlung.

Bezüglich des Streitpunktes „ungeklärte Geldeingänge“ hätten die Kläger nicht alle ihnen zur Verfügung stehenden Beweismittel ausgeschöpft, um die Herkunft der Geldeingänge zweifelsfrei zu klären. Insoweit verweise er auf das Erörterungsschreiben vom 22.11.2005; die dort gestellten 11 Fragen habe der Kläger weitgehend unbeantwortet gelassen.

Auch in Kenntnis des teilweise stattgebenden Beschlusses des Senats vom 24.1.2007 betreffend die Aussetzung der Vollziehung sehe er keine Veranlassung für eine Teilabhilfe. Bezüglich der Hinzuschätzungen für das Jahr 1999 habe der Betriebsprüfer eine Ermittlungsbefugnis über die Prüfungsanordnung hinaus gehabt, da er den kompletten Sachverhalt klären müsse und weil der Kläger seinen erhöhten Nachweispflichten gemäß § 90 Abs. 2 AO nicht in ausreichendem Maße nachgekommen sei. Als Erbe seines Vaters habe es ihm aufgrund der Kontenvollmacht möglich sein müssen, die Barabhebungen, die im Oktober und November 1999 auf das Konto der Ehefrau eingezahlt wurden, anhand der Kontoauszüge des Kontos des Vaters nachzuweisen. Da die Einzahlungen auf das Konto der Ehefrau innerhalb eines Monats erfolgt seien, sei davon auszugehen, dass die 60.000,-- DM insgesamt nach Deutschland eingeführt worden seien. Da dieser Betrag die für die Geldeinfuhr relevante Höchstgrenze von 30.000,-- DM überschritten habe, hätte die Einfuhr von 60.000,-- DM beim Zoll angemeldet werden müssen. Auch dieser Nachweis sei von dem Kläger nicht erbracht worden.

Betreffend das Jahr 2001 sei die Hinzuschätzung von 10.000,-- DM berechtigt gewesen. Sie beruhe auf den nicht vorgelegten Kontoauszügen für das Konto ... bei der Volksbank O. Es handele sich bei dieser Hinzuschätzung um einen Sicherheitszuschlag dafür, dass ggf. mögliche weitere ungeklärte Geldeingänge nicht hätten überprüft werden können.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist teilweise begründet.

Der Beklagte war zu Hinzuschätzungen von Einnahmen nur im Umfang der
Entscheidungsgründe berechtigt. Die darüber hinausgehenden Hinzuschätzungen bzw. die
Kürzung des Wareneingangs sind unberechtigt und verletzen die Kläger in ihren Rechten
(arg. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 41

1. Der Einkommensteuer unterliegen gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG die Einkünfte aus
Gewerbebetrieb. Gemäß § 2 Abs. 2 EStG sind Einkünfte in diesem Sinne der Gewinn gemäß
§ 4 ff. EStG. Nach § 162 Abs. 2 Satz 2, 2. Alternative AO ist insbesondere dann zu schätzen,
wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen nicht nach § 158 AO
zugrunde gelegt werden. Nach § 158 AO sind der Besteuerung die Buchführung und die
Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO
entsprechen, zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass
besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Nur wenn die Würdigung des
Sachverhalts ergibt, dass eine formell ordnungsmäßige Buchführung mit an Sicherheit
grenzender Wahrscheinlichkeit sachlich unrichtig ist, kann das Ergebnis der Buchführung
ganz oder teilweise verworfen werden. Die objektive Beweislast für die hierfür maßgeblichen
steuererhöhenden Tatsachen trägt das Finanzamt (BFH-Urteil vom 9. August 1991 III R
129/85, BStBl II 1992, 55). 42

Ist eine Buchführung ganz oder teilweise nicht nach § 158 AO der Besteuerung zugrunde zu
legen, so sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn die durch die Fehler der
Buchführung verursachten Unklarheiten und Zweifel nicht durch anderweitige zumutbare
Ermittlungen beseitigt werden können (§ 162 Abs. 1, 2 AO). 43

Eine ordnungsmäßige Buchführung erfordert, dass sämtliche Geschäftsvorfälle nach der
zeitlichen Reihenfolge und mit ihrem richtigen und erkennbaren Inhalt festgehalten werden.
Die zeitgerechte Verbuchung der Geschäftsvorfälle und eine ordnungsmäßige
Kassenführung sind bei Betrieben mit einem hohen Anteil an Bareinnahmen in der Regel
entscheidende Grundlagen einer kaufmännischen Buchführung. Mängel auf diesem Gebiet
nehmen der Buchführung im allgemeinen die Ordnungsmäßigkeit (§§ 140 ff. AO und die
ständige Rechtsprechung des BFH; s. Tipke/Kruse, Kommentar zur AO/FGO, § 146 AO Tz 5
ff.). Eine ordnungsmäßige Kassenführung erfordert, dass die Kasseneingänge und -
ausgänge - soweit zumutbar mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles - in einem
Kassenbuch derart aufgezeichnet werden, dass es jederzeit möglich ist, den Sollbestand
nach dem Kassenbuch mit dem Ist-Bestand der Geschäftskasse auf die Richtigkeit
nachzuprüfen ("Kassensturzfähigkeit" der Aufzeichnungen). 44

Die Kassensturzfähigkeit kann entweder dadurch hergestellt werden, dass jeder
Bargeldgeschäftsvorfall einzeln aufgezeichnet und die Belege den Kassenunterlagen
beigefügt werden. In einem solchen Falle ist es zwar nicht erforderlich, dass der
Kassenbestand täglich ermittelt wird; es müssen aber die Ursprungsaufzeichnungen über die
Einnahmen aufbewahrt werden. 45

Anders liegt es dagegen, wenn die Bareinnahmen eines Tages ("Tageslosung") durch einen
sogenannten "Kassenbericht" ermittelt werden. Die Tageseinnahmen werden im Fall des
Kassenberichtes nicht dadurch festgehalten, dass jeder einzelne Zahlungsvorgang
unmittelbar aufgezeichnet wird, sondern sie werden durch den Abgleich von Kassenanfangs-
und Kassenendbestand unter Hinzurechnung der aus der Kasse geleisteten Zahlungen
rechnerisch ermittelt. Beim Kassenbericht ist die tägliche Feststellung des Kassenbestands
somit für die Berechnung der Tageslosung und damit für eine ordnungsgemäße 46

Kassenführung unentbehrlich (BFH vom 1. Oktober 1969 I R 73/66 , BStBl. II 1970, 45, 47 m.w.N.). Wird die Kasse in Form eines Kassenberichtes geführt, dann ist die Aufbewahrung der Ursprungsaufzeichnungen über die Bargeschäfte nicht erforderlich, wenn deren Inhalt unmittelbar nach Auszählung der Tageskasse "in das in Form aneinandergereihter Tageskassenberichte geführte Kassenbuch" übertragen wird. Es geht hierbei um Fälle, in denen der Steuerpflichtige seine Tageseinnahmen durch Auszählen des Kassenendbestandes ermittelt und diesen auf einem Zettel notiert, dem nur eine Transportfunktion zukommt (BFH vom 7. Juli 1977 IV 205/72 , BStBl. II 1978, 307, 308 m.w.N.). Beim Kassenbericht müssen also die Einnahmenaufzeichnungen, die in einer Notiz über das Ergebnis der täglichen rechnerischen Feststellung der Tageseinnahmen bestehen, nicht aufgehoben werden; es muss aber eine tägliche Feststellung des Kassenbestandes erfolgen.

2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen war der Beklagte im Entscheidungsfall wegen der nicht ordnungsgemäßen Kassenführung gemäß § 162 Abs. 1 AO zu einer Hinzuschätzung von Einnahmen befugt. Der Kläger hat diesen Mangel selbst eingeräumt und auch eingestanden, dass dies eine Hinzuschätzung rechtfertige, allerdings seiner Ansicht nach nur in Höhe von 2,5%. 47

a) Soweit er geltend macht, seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln und deshalb von Gesetzes wegen zur Führung einer Kasse und entsprechender Aufzeichnungen nicht verpflichtet zu sein, greift dieser Einwand nicht durch. Zwar trifft es zu, dass es für Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG keine *gesetzliche* Verpflichtung zur Führung einer Kasse gibt. Nach § 146 Abs. 6 AO gelten die Ordnungsvorschriften des § 146 AO aber auch dann, wenn der Unternehmer Bücher und Aufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, führt, ohne hierzu verpflichtet zu sein. Durch die Führung einer Kasse hat der Kläger Aufzeichnungen im Sinne dieser Vorschrift geführt, die für die Besteuerung von Bedeutung sind. Zwar hat die Rechtsprechung bezüglich der Kassenführung Erleichterung zugelassen bei Einzelhändlern, die Waren von geringem Wert an eine bestimmte Vielzahl nicht bekannter und nicht feststellbarer Personen verkaufen (BFH-Urteil vom 7. Juli 1977 IV R 205/72, BStBl II 1978, 307 und vom 20. Juni 1985 IV R 41/82, BFH/NV 1985, 12; ebenso *Trzaskalik* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 146 Rz. 10 [Juni 1999]). Danach genügt die tägliche Erfassung des Barzahlungsverkehrs in einem Kassenbericht. Unbeschadet dieser Erleichterung müssen jedoch Registrierkassenstreifen, Kassenzettel usw. aufgehoben werden. Der Betrieb des Klägers rechtfertigt seiner Art nach zwar eine solche Erleichterung. Nach den Feststellungen des Betriebsprüfers hat der Kläger jedoch die Kassenendsummenbons nur zum Teil vorlegen können und hat die Grundaufzeichnungen über die Kasseneinnahmen zudem nur monatlich handschriftlich gefertigt. Gerade die Geschäftskasse steht bei Betrieben der vorliegenden Art im Mittelpunkt der geschäftlichen Betätigung. Die ein- und ausgehenden Gelder werden ohne nähere Kennzeichnung dem vorhandenen Bestand hinzugefügt oder entnommen. Kein geschäftsfremder Dritter - wie etwa die Bank bei Guthaben - hält die laufenden Bestandsänderungen fest. Eine wirksame Kontrolle ist daher nur dann gewährleistet, wenn der Geschäftsinhaber selbst oder ein von ihm Beauftragter die Kassenbewegungen so zeitnah wie möglich aufzeichnet. Die Aufzeichnungen müssen so gehalten sein, dass es einem Buchsachverständigen zumindest am Beginn oder am Ende jedes Geschäftstages - bei Einzelaufzeichnungen der Bareinnahmen auch jederzeit im Laufe des Geschäftstages - möglich ist, den durch Kassensturz festgestellten Istbestand anhand des Kassenbuches zu überprüfen. Dem wird grundsätzlich nur eine Kassenbuchführung gerecht, die die Einnahmen und Ausgaben noch am Tage der Vereinnahmung oder Verausgabung festhält (BFH-Urteil 31. Juli 1974 I R 216/72, BStBl II 1975, 96). Die Kassenführung des Klägers genügt diesen 48

Anforderungen nicht, weil die Kassenendsummenbons nicht, bzw. nicht vollständig aufbewahrt, jedenfalls nicht vorgelegt wurden. Insoweit kann der Kläger auch nicht einwenden, es handele sich lediglich um einen formellen Mangel. Denn nicht nur materielle, sondern auch lediglich formelle Mängel der Buchführung rechtfertigen eine Hinzuschätzung, wenn sie wesentlich sind, z.B. weil nicht richtig, nicht vollständig oder nicht zeitgerecht gebucht worden sind oder die Kassenaufzeichnungen unzureichend sind (Klein/Rüsken, Abgabenordnung, 8. Aufl. 2003, § 162 Anm. 25). So liegt es im Streitfall, weshalb der Beklagte zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 1 AO dem Grunde nach berechtigt war.

b) Ebenfalls nicht zu beanstanden sind die mit 5% netto angesetzten Hinzuschätzungen von 17.000,-- DM für 1999, von 19.000,-- DM für 2000 und von 23.000,-- DM für 2001. Der Kläger hat insoweit keine substantiierten Einwendungen vorgetragen, sondern eine Hinzuschätzung lediglich in Höhe von 2,5% für ausreichend erachtet. Warum seine Schätzung das tatsächliche wirtschaftliche Ergebnis besser treffen soll, als die 5%-Schätzung des Beklagten, hat er nicht dargelegt und ist auch nicht aus sich heraus ersichtlich. Auch nach der Kenntnis des Senats ist eine Hinzuschätzung von 5% bei Betrieben der vorliegenden Art durchaus als moderat anzusehen. Grundsätzlich ist es gerechtfertigt, bei einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung – hier: Kassenführung – im Wege griffweisen Schätzens einen Sicherheitszuschlag vorzunehmen (Klein/Rüsken, Abgabenordnung, § 162 Rz. 36), ohne zuvor eine Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung vorzunehmen, weil im Streitfall nach der Struktur des Betriebs des Klägers die Verhältnisse einfach gelagert und leicht überschaubar sind und der Kläger seinen Gewinn durch Einnahmen-/Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hat (Klein/Rüsken, a.a.O., Rz. 37). Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei der Höhe der Schätzung um eine sog. Strafschätzung handeln könnte, sind nicht ersichtlich und vom Kläger auch nicht geltend gemacht worden. 49

3. Hingegen ist die Klage insoweit begründet, als der Beklagte in 1999 einen Betrag in Höhe von 77.027,--DM und in 2001 in Höhe von 10.000,-- DM hinzugeschätzt hat. Eine Schätzungsbefugnis stand ihm insoweit nicht zu. Denn nach § 162 Abs. 2 Satz 1 AO ist u.a. dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag (BFH-Urteil vom 24. November 1988 IV R 150/86, BFH/NV 1989, 416). Diese Voraussetzung liegt im Streitfall nicht vor; denn der Kläger hat über die Herkunft des hier in Rede stehenden Geldvermögens hinreichend Auskunft gegeben. 50

a) Zuschätzung 1999 51

Der erkennende Senat geht davon aus, dass es sich bei dem Konto des Klägers Nr. ... bei der Volksbank O um ein betriebliches Konto handelt. Auf dieses Konto hat die Ehefrau des Klägers unstreitig am 18.4.2000 einen Betrag in Höhe von 75.000,-- DM eingezahlt. Der Steuerpflichtige hat die Herkunft von Einlagen ins Betriebsvermögen aufzuklären, selbst wenn diese aus dem Privatvermögen stammen (BFH-Urteil vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BStBl. II 1989, 462 [465]). Nur wenn sich deren Herkunft trotz Ausschöpfung aller Beweismittel nicht klären lässt, kann angenommen werden, dass dem Steuerpflichtigen mehr Einnahmen aus steuerpflichtigen Quellen zur Verfügung gestanden haben, als er erklärt hat (BFH-Beschluss vom 2. Juli 1999 V B 83/99, BFH/NV 1999, 1450 und BFH-Urteil in BFH/NV 1989, 416). 52

Im Streitfall hat der Kläger die Herkunft der Einzahlung vom 18.4.2000 durch Vorlage eines Kontoauszuges betreffend das seiner Ehefrau gehörende Privatkonto Nr. ... bei der Stadtsparkasse S nachgewiesen. Ob der Betriebsprüfer berechtigt war, im Wege der von dem Beklagten behaupteten (Schriftsatz vom 25.4.2007) „veranlagenden Betriebsprüfung“ 53

auch die Ehefrau des Klägers zur Auskunftserteilung heranzuziehen, die nicht Unternehmerin war und gegen die sich die Betriebsprüfungsanordnung nicht gerichtet hatte, bedarf im Streitfall keiner abschließenden Entscheidung. Denn die Ehefrau des Klägers hat die erbetenen Auskünfte erteilt und zur Glaubhaftmachung eine schriftliche Bestätigung des Schwiegersohns des Klägers vom 7.8.2005 vorgelegt. Soweit der Beklagte „die Richtigkeit“ dieses Bestätigungsschreibens bestreitet, ist dieses Bestreiten unsubstantiiert und daher unerheblich.

Soweit der Beklagte geltend macht, selbst bei Berücksichtigung der Geldzuwendung des Vaters in Höhe von 60.000,-- DM verbleibe immer noch ein Differenzbetrag in Höhe von rund 17.000,-- DM, dessen Herkunft nicht aufgeklärt worden sei, kann der Senat auch in diesem Punkt nicht folgen. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass der Kläger sowohl in dem dem Streitjahr vorangegangenen Jahr 1998 als auch im Jahre 1999 hohe positive Einkünfte aus seinem Gewerbebetrieb erzielt hat. Die Einlassung des Klägers, das auf dem Konto bei der Volksbank O vorhandene Geldvermögen stamme (auch) aus dem erwirtschafteten, bereits erklärten Gewinn ist daher nachvollziehbar. Der Beklagte durfte daher nicht ohne weitere Ermittlungen von „ungeklärten Geldeingängen“ ausgehen.

54

Denn die Einzahlung auf das Privatkonto der Ehefrau des Klägers berechtigte nicht deshalb zu einer Hinzuschätzung zum Gewinn des Klägers, weil ein Nachweis über die Herkunft des eingezahlten Geldes nicht habe geführt werden können. Ein Steuerpflichtiger muss für seine privaten Sparkonten weder eine Buchführung einrichten noch einen Herkunftsnachweis führen. Es kann auch nicht angenommen werden, dass alle Einzahlungen, für die kein Buch- oder Herkunftsnachweis erbracht wird, aus einkommensteuerpflichtigen Einkunftsquellen stammen. Der Steuerpflichtige ist zwar zur Auskunftserteilung und zur Mitwirkung verpflichtet; ihn trifft jedoch keine Pflicht, einen in sich geschlossenen Nachweis über die Herkunft seines Privatvermögens zu führen. Dies gilt erst recht für das Privatvermögen der Ehefrau des Klägers, die gleichwohl die erbetene Auskunft über die Mittelherkunft erteilt hat. Infolgedessen hätte von einem „ungeklärten“ Vermögenszuwachs nur dann ausgegangen werden können, wenn mit Hilfe einer Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung nachgewiesen worden wäre, dass die auf dem Privatkonto der Ehefrau des Klägers eingezahlten Beträge nicht aus den sog. ungebundenen Entnahmen oder aber aus anderen versteuerten oder steuerbefreiten Einkunftsquellen stammen können (BFH-Urteile vom 1. Juli 1987 I R 284-286/83, BFH/NV 1988, 12 und vom 7. Juni 2000 III R 82/97, BFH/NV 2000, 1462). Der Prüfer hat sich jedoch keiner dieser beiden zulässigen Schätzungsmethoden bedient. Er hat insbesondere nicht dargelegt, weshalb er den erst in 2000 überwiesenen Betrag in Höhe von 75.000,--DM ausschließlich in 1999 hinzugeschätzt hat, was jedoch bei einer Zuschätzung von ca.50% des unstreitigen Gewinns dieses Jahres erforderlich gewesen wäre. Die Klage ist daher wegen der nicht erläuterten und nicht nachvollziehbaren Hinzuschätzung im Jahre 1999 begründet.

55

b) Kürzung des Wareneingangs 2001

56

Auch in diesem Streitpunkt ist die Klage begründet. Soweit der Betriebsprüfer eine Kürzung des Wareneingangs in Höhe von 10.000,-- DM vorgenommen und den Gewinn um diesen Betrag erhöht hat, ist diese Vorgehensweise bereits aus systematischen Gründen nicht nachvollziehbar. Die Schätzung ist jedoch auch materiell nicht gerechtfertigt. Denn die Begründung des Betriebsprüfers, die Kürzung des Wareneingangs sei „wegen des nicht vorgelegten Kontos ... des Steuerpflichtigen bei der Volksbank O ... vorgenommen worden“, ist nach dem Inhalt der Akten nicht nachvollziehbar. Denn der Prüfer selbst hat zu Beginn seiner Ausführungen in Tz. 2.6 seines Prüfungsberichts wie folgt ausgeführt: „Im

57

Zusammenhang mit dem Nachweis über die Finanzierung des am 28.3.2000 erworbenen Wohn- und Geschäftsgrundstücks in O, ...Straße ..., wurde auch das Konto (...) des Stpfl. bei der Volksbank O vorgelegt“. Gerade die Kenntnis dieses Kontos und der hierauf am 18.4.2000 eingezahlte Betrag von 75.000,-- DM gaben dem Prüfer Veranlassung zu weiteren Auskunftersuchen betreffend die Herkunft dieses Geldes. Auf diesen Widerspruch hat der Kläger durch seinen Bevollmächtigten in der mündlichen Verhandlung nochmals ausdrücklich hingewiesen, ohne dass der Beklagte dem widersprochen oder eine Erläuterung hierzu gegeben hat. Mangels schlüssiger Begründung der zur Gewinnerhöhung führenden Kürzung des Wareneingangs kann diese keinen Bestand haben.

- | | |
|---|----|
| 4. Aus den vorgenannten Gründen ist die Bemessungsgrundlage für die gemäß § 12 Abs.1 des Umsatzsteuergesetzes zu ermittelnde Umsatzsteuer 1999 um 77.027,-- DM und für die Umsatzsteuer 2001 um 10.000,-- DM zu kürzen. | 58 |
| 5. Auch die gemäß §§ 7, 11 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) zu ermittelnden Gewerbesteuermessbeträge 1999 und 2001 und die darauf beruhende Gewerbesteuererlegung 2001 gemäß § 28 GewStG sind entsprechend zu ändern. | 59 |
| 6. Die Übertragung der Berechnung der nach diesem Urteil festzusetzenden Einkommen- und Umsatzsteuer, Gewerbesteuermessbeträge und Gewerbesteuererlegung auf den Beklagten beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. | 60 |
| 7. Die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. | 61 |
| 8. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. | 62 |