
Datum: 17.09.2010
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 1412/07 G,U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2010:0917.4K1412.07G.U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Umsatzsteuerbescheide für 2001 und 2002 vom 04.09.2006 und die Gewerbesteuerermessbetragsbescheide für 2001 und 2002 vom 04.09.2006 und die hierauf ergangene Einspruchsentscheidung vom 15.03.2007 werden nach Maßgabe der Urteilsgründe abgeändert. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Steuerberechnung wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Rechtsstreits tragen die Klägerin zu 87,5 % und der Beklagte zu 12,5 %.

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

Tatbestand:

1

2

Die Klägerin, eine inzwischen aufgelöste Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), wendet sich gegen die aufgrund einer Betriebsprüfung für die Jahre 2001 und 2002 erhobenen Umsatzsteuer- und Gewerbesteuernachforderungen. Streitig sind hierbei Grund und Höhe von Hinzuschätzungen.

Die Klägerin erwarb Anfang des Jahres 2000 den in C. belegenen-Grill "D.". 3
Gesellschafter der Klägerin waren zu je 50 v.H. Herr E. A. und dessen Schwester, Frau F. B.. Frau B. schied zum 30.04.2002 aus der GbR aus und verzog nach Griechenland. Herr A. führt den Imbiss seitdem als Einzelunternehmer fort.

Die Besteuerung für die Jahre 2001 und 2002 erfolgte zunächst erklärungsgemäß. Die 4
Klägerin ermittelte ihren Gewinn durch Bestandsvergleich (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz - EStG -). Die erklärten Bruttoumsätze für das Jahr 2001 betragen DM, für das Rumpfwirtschaftsjahr 01.01. bis 30.04.2002 EUR Der wirtschaftliche Wareneinsatz belief sich für das Jahr 2001 auf (netto) DM, für das Jahr 2002 auf EUR

In den Jahren 2005/2006 fand bei der Klägerin eine Betriebsprüfung u.a. für die Streitjahre 5
2001 und 2002 statt. Hierbei wurden zum einen Mängel in der Kassenführung festgestellt (Tz. 2.2 des Betriebsprüfungs-Berichts vom 29.06.2006). Zum anderen beanstandete der Prüfer die abgesunkenen Rohgewinnaufschlagsätze von 200 v.H. im Jahr 2000 auf 164 v.H. im Jahr 2001 sowie auf 146 v.H. im Jahr 2002. Zudem stellte er für das Jahr 2001 Differenzen zwischen eingekauften und verkauften Pita-Broten fest (Tz. 2.6 des Berichts). Für das Jahr 2002 konnte die Mittelherkunft für Einlagen in Höhe von EUR nicht geklärt werden.

Im November 2005, während der Betriebsprüfung, nahm der Prüfer einen Testkauf im 6
jetzigen Einzelunternehmen des Gesellschafters A. vor. Für eine große Gyros-Portion stellte der Prüfer eine Fleischeinlage von 280g, für eine kleine Gyros-Portion eine Fleischeinlage von 180g und für eine Portion Gyros Pita eine Fleischeinlage von 169g fest. Hieraus ermittelte der Prüfer - unter Berücksichtigung der Häufigkeit des Verkaufs der verschiedenen Gerichte - eine durchschnittliche Fleischeinlage von 222g je Portion.

Für das Jahr 2001 verprobte der Prüfer dementsprechend die Erlöse aus den Gyros- 7
Verkäufen und stellte eine Kalkulationsdifferenz in Höhe von ca. DM fest. Die Kalkulation erfolgte nach Maßgabe folgender Parameter:

Jahresfleischeinkauf für Gyros in kg 8

abzüglich Bratverlust 27 v.H. 9

= Fleischmenge 10

x Portionsgewicht in kg 0,222 11

= Anzahl Portionen 12

abzüglich Eigenverbrauch (5 Personen x 244 Tage) 1.220 13

verkaufte Portionen 14

Durchschnittspreis brutto für Gyros-Gerichte in DM 15

Gyros-Umsatz brutto 80 v.H. 16

Gesamtumsatz brutto 100 v.H.	17
erklärte Erlöse brutto 7 v.H. Umsatzsteuer DM	18
erklärte Erlöse brutto 16 v.H. Umsatzsteuer DM	19
Summe erklärte Erlöse brutto <u>DM</u>	20
Differenz	21
Aufgrund dieser Kalkulationsdifferenz nahm der Prüfer für die Jahre 2001 und 2002 Sicherheitszuschläge in Höhe von netto DM (2001) sowie EUR (2002) vor, und zwar unter Zugrundelegung von Rohgewinnaufschlagsätzen von 185 v.H. im Jahr 2001 und 180 v.H. im Jahr 2002. Den Rohgewinnaufschlagsatz für das Jahr 2001 errechnete der Prüfer - wie er in der mündlichen Verhandlung erläuterte - in der Weise, dass er die kalkulierten Netto-Erlöse ins Verhältnis zu einem Wareneinsatz von DM setzte. Hierbei ließ der Prüfer allerdings unberücksichtigt, dass für Zwecke der Ermittlung des wirtschaftlichen Wareneinsatzes statt eines Eigenverbrauchs von DM ein solcher in Höhe von DM in Abzug zu bringen war.	22
Die Spannweite der Rohgewinnaufschlagsätze für Imbissbetriebe beträgt laut amtlicher Richtsatzsammlung zwischen 117 v.H. und 270 v.H., der amtliche Mittelwert beläuft sich auf 163 v.H.	23
Der Beklagte folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 04.09.2006 geänderte Umsatzsteuer- und Gewerbesteuermessbetragsbescheide für die Streitjahre.	24
Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom 15.03.2007 führte der Beklagte aus, eine Hinzuschätzungsbefugnis habe bestanden. Dies ergebe sich zum einen daraus, dass für das Jahr 2001 erhebliche Differenzen zwischen dem Warenein- und Warenverkauf von Pita-Brot fest festgestellt worden seien. Pita-Brote seien - wie in der Speisekarte ausgewiesen - mit DM bzw. EUR in Rechnung gestellt worden. Die Differenzen könnten zudem nicht mit Schwund erklärt werden, da der Betrieb der Klägerin alle zwei bis drei Tage regelmäßig beliefert worden sei.	25
Zudem sei durch die während der Betriebsprüfung (2005) und des Einspruchsverfahrens (2007) durchgeführten Testkäufe festgestellt worden, dass die durchschnittliche Fleischeinlage für eine Gyros-Portion ca. 226g und nicht - wie von der Klägerin behauptet - 280g betragen habe. Dies führe für das Jahr 2001 zu einer Kalkulationsdifferenz von (brutto) ca. DM	26
Die Testkäufe seien für die Streitjahre repräsentativ. Die Klägerin habe nicht glaubhaft dargelegt, dass die aktuellen Fleischportionen von denen des Prüfungszeitraums abwichen.	
Die während des Prüfungszeitraums abgesunkenen Rohgewinnaufschlagsätze seien nicht mit erhöhten Fleischeinkaufspreisen erklärbar. Den gestiegenen Einkaufspreisen stünden höhere Verkaufspreise ab März 2001 gegenüber.	27
Der im Rahmen der Kalkulation in Abzug gebrachte Bratverlust von 27 v.H. sei zutreffend und gehe auf Untersuchungen der Bundesanstalt für Fleischforschung zurück. Der von der Klägerin behauptete Verlust von 32 v.H. bis 35 v.H. sei nicht glaubhaft.	28
Mit der darauf erhobenen Klage wendet sich die GbR für die Streitjahre 2001 und 2002 gegen die Hinzuschätzungen. Es fehle zum einen an einer Schätzungsberechtigung. Die	29

Buchhaltung, insbesondere die Kasse, sei entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung ordnungsgemäß geführt worden. Die beanstandeten Einlagen seien aufgeklärt worden. Die Schätzung sei auch nicht aufgrund von zur Richtsatzsammlung abweichenden Rohgewinnaufschlagsätzen berechtigt. Die Testkäufe in den Jahren 2005 und 2007 rechtfertigten die Hinzuschätzung nicht, da nach Beendigung der GbR das Betriebskonzept durch den Einzelunternehmer A. hinsichtlich Marketing, Verkauf und Gastraumgestaltung umgestellt worden sei. Der Testkauf im Jahr 2007 habe auch bereits deshalb keine Aussagekraft, da dieser im Rahmen des Straßenverkaufs erfolgt sei, bei dem die Portionen kleiner ausfielen. Ferner seien im Januar 2007 das Restaurant renoviert und neue Gerichte eingeführt worden. Gleichzeitig sei ein neuer Angestellter für das Zuschneiden von Gyros eingestellt worden.

Darüber hinaus gehe die Finanzbehörde bei der Kalkulation von unzutreffenden Schätzungsgrundlagen, insbesondere von unzutreffenden Mengengrößen aus. Zudem sei der Bratverlust zu gering berücksichtigt worden; Schwund - insbesondere Gammelfleisch - sei nicht in der zutreffenden Höhe erfasst worden. 30

Die Nachkalkulation sei lückenhaft. Es fehle an einer Differenzierung nach Warengruppen. Ferner habe der Beklagte trotz unterschiedlicher Portionsgrößen einen "einheitlichen Gyros-Umsatz" ermittelt. Diese pauschale Methode sei nicht gerechtfertigt, da sie - die Klägerin - unterschiedliche Gyros-Gerichte mit unterschiedlichem Umfang an Fleischeinlage angeboten habe. 31

Der Überschuss von eingekauftem zu verkauftem Pita-Brot im Jahr 2001 sei zum einen darauf zurückzuführen, dass während des Prüfungszeitraums diverse Speisen auch mit Pita-Brot - z.T. sogar kostenlos - angeboten worden seien. Zum anderen seien beim Einkauf einer 20-Stück-Packung ca. 10 v.H. nicht verwendbar gewesen; zum Teil brächen die Brote, die in tiefgefrorenem Zustand geliefert würden, ab. Schwund könne auch dadurch eintreten, dass die Brote im Fett verbrennen würden. 32

Schließlich sei es rechtlich nicht möglich, die für das Jahr 2001 festgestellten Kalkulationsdifferenzen ohne weiteres auf das Rumpfwirtschaftsjahr 2002 zu übertragen. Dies verletze den Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung. 33

Die Klägerin beantragt, 34

1. unter teilweiser Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für 2001 und 2002, jeweils vom 04.09.2006, und der hierauf ergangenen Einspruchsentscheidung vom 15.03.2007 die Umsatzsteuer 2001 auf EUR und die Umsatzsteuer 2002 auf EUR festzusetzen; 35

2. unter teilweiser Aufhebung der Gewerbesteuermessbetragsbescheide für 2001 und 2002, jeweils vom 04.09.2006, und der hierauf ergangenen Einspruchsentscheidung vom 15.03.2007 den Gewerbesteuermessbetrag 2001 auf DM und den Gewerbesteuermessbetrag 2002 auf EUR ... festzusetzen; 36

hilfsweise - für den Fall des Unterliegens - die Revision zuzulassen. 37

Der Beklagte beantragt, 38

die Klage abzuweisen. 39

Der Beklagte tritt den Ausführungen der Klägerin entgegen und hält sowohl an der Schätzungsberechtigung als auch an der Höhe der Schätzungsgrundlagen fest. 40

Insbesondere vertritt er die Auffassung, dass die Ergebnisse der in den Jahren 2005 und 2007 durchgeführten Testkäufe für die Ausbeutekalkulation des Streitjahres 2002 verwertbar seien. Testkäufe würden üblicherweise nach Ablauf des zu kalkulierenden Veranlagungszeitraums durchgeführt. Im Streitfall sei nicht erkennbar, dass sich die betrieblichen Verhältnisse - trotz Ausscheidens der Gesellschafterin B. - geändert hätten.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird Bezug genommen auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Einspruchsentscheidung vom 15.03.2007, die vorgelegten Verwaltungsvorgänge, die beigezogenen Prozessakten in den Verfahren 4 K 1413/07 U, 4 K 1488/07 G, 4 K 1489/07 G und die Gerichtsakte. 41

Während des Klageverfahrens hat der Senat den gerichtseigenen Prüfer des Finanzgerichts Münster eingeschaltet. In seinem Bericht hat der Prüfer ausgeführt, dass der Beklagte für die Streitjahre zur Schätzung berechtigt gewesen sei. Die Höhe der Hinzuschätzungen hat der Prüfer für das Jahr 2001 auf netto DM und für das Jahr 2002 auf EUR begrenzt. Wegen der Einzelheiten wird auf den Bericht vom 23.03.2010 Bezug genommen. Die Beteiligten haben hierzu mit Schreiben vom 10.05.2010 und 19.07.2010 (Klägerin) sowie mit Schreiben vom 28.04.2010 und 16.06.2010 (Beklagter), auf die jeweils verwiesen wird, Stellung bezogen. 42

Der Senat hat nach vorheriger Anhörung der Beteiligten mit Beschluss vom 24.08.2010 den ursprünglich ebenfalls unter dem Aktenzeichen 4 K 1412/07 geführten Rechtsstreit der Klägerin wegen gesonderter und einheitlicher Gewinnfeststellung für 2001 und 2002 abgetrennt und die ausgeschiedene Gesellschafterin F. B. insoweit notwendig beigezogen (§ 60 Abs. 3 Finanzgerichtsordnung - FGO-). Jenes Verfahren ist noch unter dem Aktenzeichen 4 K 3187/10 F anhängig. 43

Der Senat hat in dieser Sache (4 K 1412/07 G,U) am 17.09.2010 mündlich verhandelt. Auf das Sitzungsprotokoll vom selben Tag wird verwiesen. 44

Entscheidungsgründe: 45

Die Klage hat zum Teil Erfolg. 46

1. Die Klage ist zulässig. Trotz zivilrechtlicher Beendigung durch den Austritt der Gesellschafterin B. zum 30.04.2002 gilt die GbR steuerrechtlich noch nicht als beendet und ist daher für Zwecke der Umsatz- und Gewerbesteuer nach wie vor gemäß § 40 Abs. 1 FGO klagebefugt (vgl. insoweit BFH-Urteil vom 17.12.2008 IV R 85/06, BFHE 224, 84, BStBl II 2009, 795). 47

2. Die Klage ist lediglich insoweit begründet, als die Hinzuschätzungen zum Umsatz und Gewinn aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2001 auf (netto) DM und für das Jahr 2002 auf (netto) EUR beschränkt werden. Im Übrigen sind Grund und Höhe der Hinzuschätzungen der Betriebsprüfung sowie die hierauf ergangenen Umsatzsteuer- und Gewerbesteuermessbetragsbescheide für die Jahre 2001 und 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.03.2007 rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 48

a. Der Beklagte war gemäß § 162 Abgabenordnung (AO) zu einer Hinzuschätzung bei den Umsätzen und Gewinnen aus Gewerbebetrieb berechtigt. 49

Soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie sie zu schätzen (§ 162 Abs. 1 Satz 1 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 nach § 158 AO nicht zugrunde gelegt werden können (§ 162 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 2 AO). Dagegen ist die Buchführung, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entspricht, der Besteuerung zugrunde zu legen, sofern nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung löst die Vermutung ihrer sachlichen Richtigkeit aus (BFH-Beschluss vom 13.07.2010 V B 121/09, juris). Eine formell ordnungsgemäße Buchführung ist allerdings dann nicht mehr gegeben, wenn sie wesentliche Mängel aufweist oder wenn die Gesamtheit aller unwesentlichen Mängel diesen Schluss fordert. Solche wesentlichen Mängel können auch dann gegeben sein, wenn in einem nicht geringen Umfang Kasseneinnahmen nicht vollständig aufgezeichnet werden. Denn eine ordnungsgemäße Buchführung setzt voraus, dass sämtliche Geschäftsvorfälle laufend, vollständig und richtig verbucht werden, § 146 Abs. 1 AO (BFH-Beschluss vom 02.12.2008 X B 69/08, juris). Aber auch das Ergebnis einer formell ordnungsgemäßen Buchführung kann verworfen werden, soweit dieses mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit materiell unrichtig ist (BFH-Urteil vom 09.08.1991 III R 129/85, BFHE 165, 326, BStBl II 1992, 55). Allerdings darf die Hinzuschätzung in diesem Fall nicht allein darauf gestützt werden, dass der erklärte Umsatz bzw. Gewinn von den Zahlen der amtlichen Richtsatzsammlung abweicht. Vielmehr müssen sonstige Umstände hinzutreten, die die Vermutung der sachlichen Richtigkeit der Buchführung entkräften (BFH-Urteil vom 18.09.1974 I R 94/72, BFHE 114, 1, BStBl II 1975, 217).

aa. Nach Maßgabe vorgenannter Rechtsgrundsätze konnte das Ergebnis der Buchführung für das Streitjahr 2001 nicht gemäß § 158 AO der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Zwar geht der Senat im Einklang mit den Feststellungen der Betriebsprüfung und auch der Ausführungen des gerichtseigenen Prüfers davon aus, dass die Buchführung der Klägerin jedenfalls für das Jahr 2001 formell ordnungsgemäß erfolgte. Die im Bericht des gerichtseigenen Prüfers vom 23.03.2010 auf Seite 5 festgestellten Mängel in der Kassenführung sind lediglich geringfügig und stellen die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht in Frage. 51

Allerdings liegen zur Überzeugung des Senats gewichtige Anhaltspunkte vor, die den Schluss rechtfertigen, dass das Ergebnis der Buchführung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit für das Jahr 2001 materiell unrichtig ist. 52

(1.) Entgegen der Auffassung des Beklagten kann dieser Nachweis nicht auf das Ergebnis der Ausbeutekalkulation für das Jahr 2001 gestützt werden. Zwar kann eine Nachkalkulation grundsätzlich das Ergebnis einer formell ordnungsgemäßen Buchführung widerlegen und damit nicht verbuchte Einnahmen nachweisen (BFH-Urteil vom 08.09.1994 IV R 6/93, BFH/NV 1995, 573). Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass die jeweilige Schätzungsmethode zutreffend angewandt wird, insbesondere auf zutreffenden Kalkulationsgrundlagen beruht. Im Streitfall kann *die* entscheidende Grundlage für die Kalkulation der Gyros-Umsätze, nämlich die Menge der durchschnittlichen Fleischeinlage, nicht zuverlässig ermittelt werden. 53

Der Beklagte hat das Mehrergebnis der Ausbeutekalkulation für das Jahr 2001 auf Testkäufe gestützt, die in den Jahren 2005 und 2007 durchgeführt wurden und hierbei durchschnittliche Fleischeinlagen in den Gyros-Gerichten von 222g (Jahr 2005) bzw. 226g (Jahr 2007) 54

errechnet. Zur Überzeugung des Senats sind die auf den Testkäufen beruhenden Gewichtsgößen für Gyros-Fleisch im Streitfall nicht geeignet, das Ergebnis der Ausbeutekalkulation zu stützen. Der Senat stellt hiermit nicht in Frage, dass Testkäufe grundsätzlich ein geeignetes Mittel zur Ermittlung des steuerungsrelevanten Sachverhalts sein können (vgl. hierzu Niedersächsisches Finanzgericht, Beschluss vom 02.09.2004 10 V 52/04, Praxis Steuerstrafrecht - PStR - 2005, 281). Allerdings müssen die Testkäufe die Verhältnisse des Verprobungszeitraums repräsentativ widerspiegeln. Hierfür ist eine zeitliche Nähe zwischen Verprobungszeitraum und Testkauf erforderlich, die sicherstellt, dass zum Zeitpunkt des Testkaufs dieselben betrieblichen Verhältnisse gegeben sind wie während des Verprobungszeitraums. Gesellschaftsrechtliche Veränderungen, eine Neuausrichtung des Angebots, veränderte Marketingstrategien, Umbauten und/oder Erweiterungen, Veränderungen im Angestelltenbereich etc. gewährleisten regelmäßig kein repräsentatives Abbild der Verhältnisse zum Verprobungszeitraum. Schließlich ist es nach Auffassung des Senats erforderlich, die Ausbeutekalkulation auf eine repräsentative Anzahl von Testkäufen zu stützen.

Im Streitfall sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt. Bereits die erhebliche zeitliche Diskrepanz zwischen dem Verprobungsjahr 2001 und den in den Jahren 2005 und 2007 durchgeführten zwei Testkäufen gewährleistet es nicht, dass die Fleischeinlagen der Jahre 2005 bzw. 2007 denjenigen des Jahres 2001 im Wesentlichen entsprochen haben. Zudem sind im Unternehmen der Klägerin zwischenzeitlich gesellschaftsrechtliche Veränderungen erfolgt; das Unternehmen wird nicht mehr in der Rechtsform einer GbR, sondern als Einzelunternehmen geführt. Hierbei ist es unerheblich, dass der ehemalige Gesellschafter A. den Geschäftsbetrieb der Klägerin als Einzelunternehmer fortgeführt hat. Denn es ist nicht ausgeschlossen, dass mit der gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierung auch eine betriebswirtschaftliche Neuorientierung des Unternehmens einherging. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass nach den nicht zu widerlegenden Angaben der Klägerin der Ehemann der ausgeschiedenen Gesellschafterin während des Verprobungszeitraums im Betrieb tätig gewesen sein und stets "wohlwollende Portionen" serviert haben soll. Ferner hat die Klägerin angeführt, dass der Restaurantbetrieb im Januar 2007, d.h. vor dem zweiten Testkauf, renoviert und die Angebotspalette erweitert worden sei. Letzteres ergibt sich aus der für das Jahr 2007 geltenden Angebots- und Preisliste (Bl. 345 der Verwaltungsvorgänge), aus der ersichtlich ist, dass im Unternehmen des Gesellschafters A. u.a. drei neue Arten von Gyros-Gerichten angeboten wurden. Darüber hinaus hat die Klägerin vorgebracht, dass inzwischen ein neuer Gyros-Zuschneider angestellt worden sei. All diese Einwendungen sind Beleg dafür, dass die Testkäufe der Jahre 2005 und 2007 keine Repräsentanz für das Jahr 2001 haben können. Zudem führt die Klägerin an, dass für den Außer-Haus-Verkauf - hierunter dürften auch die Testkäufe fallen - geringere Fleischportionen abgegeben wurden als bei Verzehr an Ort und Stelle. Dies hat die Kalkulation der Betriebsprüfung offensichtlich nicht berücksichtigt. Schließlich hat sich die Betriebsprüfung (zunächst) darauf beschränkt, im Jahr 2005 nur einen einzigen Testkauf durchzuführen und auf Grundlage dessen Ergebnisses eine Ausbeutekalkulation vorzunehmen. Berücksichtigt man, dass nach den eigenen Feststellungen der Betriebsprüfung die Klägerin im Jahr 2001 mehr als Gyros-Gerichte verkauft haben soll, kann ein *einzig*er Testkauf keine Repräsentanz für die tatsächlichen betrieblichen Verhältnisse erbringen. Unabhängig hiervon merkt der Senat an, dass der Beklagte offensichtlich selbst Zweifel an der Überzeugungskraft der auf den Testkauf aus dem Jahr 2005 gestützten Ausbeutekalkulation hat. Denn die Hinzuschätzung für das Jahr 2001 erfolgte nicht auf Grundlage jener Kalkulation. Vielmehr beschränkte der Beklagte die Zuschätzung auf einen um mehr als die Hälfte nach unten korrigierten Sicherheitszuschlag von DM

Ebenso wenig wie die vom Beklagten durchgeführte Ausbeutekalkulation kann die vom gerichtseigenen Prüfer vorgenommene Ausbeutekalkulation die materielle Unrichtigkeit des Buchführungsergebnisses der Klägerin für das Jahr 2001 begründen. Der gerichtseigene Prüfer ermittelte - allerdings differenzierter als zuvor der Beklagte - eine durchschnittliche Fleischeinlage von 255g je Gyros-Gericht (vgl. Anlage 3 zum Bericht vom 23.03.2010). Auf dieser Grundlage und unter Berücksichtigung eines Bratverlustes von 27 v.H. des eingekauften Fleisches errechnete der Prüfer eine Differenz zum erklärten Umsatz von (brutto) DM Die Abweichung beträgt lediglich 2,3 v.H. und liegt hiermit im Rahmen des Unschärfebereichs einer Kalkulation. 56

Umgekehrt bekräftigen die von der Klägerin behaupteten Gyros-Portionsgrößen von durchschnittlich 270g (bzw. sogar 280g) Fleischeinlage auch nicht die materielle Richtigkeit ihres Buchführungsergebnisses. Legt man diese Werte einer Ausbeutekalkulation zugrunde, ergeben sich Minderumsätze von mehr als DM (vgl. Anlage 2 zum Bericht des gerichtseigenen Prüfers vom 23.03.2010). Der Senat kann keinen nachvollziehbaren Grund dafür erkennen, weshalb ein Steuerpflichtiger im Rahmen seiner steuerlichen Erklärungspflichten - entgegen jeder kaufmännischer Gepflogenheit und Vernunft - einen tatsächlich nicht erzielten Umsatz angibt. 57

(2.) Nach Auffassung des Senats rechtfertigt aber die Differenz von eingekauftem und verkauftem Pita-Brot im Jahr 2001 die Annahme, dass das materielle Ergebnis der Buchführung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit unrichtig ist. Die Überprüfung durch den gerichtseigenen Prüfer hat ergeben, dass einem Wareneinkauf von Pita-Brot im Jahr 2001 nur ein Verkauf von Broten gegenüberstand. Diese Differenz entspricht 14,33 v.H. des Wareneinkaufs (vgl. Anlage 4 zum Bericht des gerichtseigenen Prüfers vom 23.03.2010). Die Erklärungen der Klägerin für diese Differenz, nämlich Gratisabgaben, Rücknahmen (bei Falschbestellung), Schwund (aufgrund von Brüchigkeit der tiefgekühlten Lieferungen sowie aufgrund von Überfrittierungen) sowie Zugaben bei nicht ausdrücklich als Pita-Gericht bezeichneten Speisen, hat der Prüfer mit einem pauschalen Abschlag von 5 v.H. des Wareneinkaufs (= Pita-Brote) hinreichend berücksichtigt. Trotz dieses Abschlags verbleibt eine Differenz von Broten; dies entspricht einem Anteil am Wareneinkauf von 9,33 v.H. Hierfür konnte die Klägerin keine nachvollziehbaren - weiteren - Erklärungen geben. Insbesondere geht der Senat nicht davon aus, dass die Klägerin das Pita-Brot weitgehend gratis an die Kunden abgegeben hat. Nach Maßgabe der für das Jahr 2001 geltenden Speisekarte der Klägerin (Bl. 325 bis 327 der Verwaltungsvorgänge) wurde Pita-Brot zu einem Preis von DM veräußert, ab 01.01.2002 (Bl. 204 a der Betriebsprüfungs-Handakte) für EUR Es widerspräche der kaufmännischen Vernunft, wäre es übliche Geschäftspraxis der Klägerin gewesen, den ausgewiesenen Preis nicht einzufordern. Hiermit stellt der Senat nicht in Abrede, dass die Klägerin vereinzelt, z.B. bei Großbestellungen oder für Stammkunden, Pita-Brote gratis abgegeben hat. Dieser Einwand wird allerdings durch den 5-prozentigen Abschlag auf den Wareneinkauf hinreichend berücksichtigt. 58

Von vorgenanntem Abschlag umfasst ist auch das Vorbringen der Klägerin, Teile des Inhalts der angelieferten Pita-Brotpackungen seien wegen Bruchs nicht verwertbar. Zwar ist davon auszugehen, dass vereinzelt Teile der Lieferungen von Pita-Brot nicht weiterveräußert werden konnten. Der von der Klägerin hierfür vorgesehene pauschale Abschlag von 10 v.H. des gesamten Einkaufs ist nach Ansicht des Senats allerdings bei weitem zu hoch gegriffen und wurde von der Klägerin auch nicht näher substantiiert. Die Klägerin verkennt insoweit, dass Pita-Brot von weicher Konsistenz ist. Ein Bruch von 10 v.H. der in 20er-Packungen angelieferten Pita-Brote ist - jedenfalls durchgängig - somit kaum vorstellbar. Hiergegen lässt 59

sich auch nicht einwenden, dass die Pita-Brotpackungen in tiefgefrorenem Zustand geliefert werden. Denn ein tiefkühlbedingter Bruch von Teilen des Brotes lässt sich - was den Gesellschaftern der Klägerin bewusst gewesen sein dürfte - durch ein vorheriges Auftauen des Brotes vermeiden.

Durch die vom gerichtseigenen Prüfer ermittelte fast 10-prozentige Differenz zwischen Pita-Wareneinkauf und -verkauf ist mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass die formell ordnungsgemäße Buchführung der Klägerin für das Jahr 2001 nicht das materiell zutreffende Ergebnis ausweist und weitere Betriebseinnahmen unverbucht geblieben sind, so dass die Vermutung der Vorschrift des § 158 AO nicht eingreift. 60

(3.) Hinzu kommt, dass - beruhend auf den eigenen Angaben der Klägerin - davon auszugehen ist, dass eine nicht aufgeklärte Differenz zwischen eingekauftem Gyros-Fleisch und verkauften Gyros-Gerichten für das Jahr 2001 besteht. Unter Berücksichtigung der von der Klägerin angegebenen Häufigkeit der im Jahr 2001 jeweilig verkauften Gyros-Gerichte (sog. Z2-Bons), der hieraus erzielten Erlöse, dem Verhältnis von Außer-Haus-Verkäufen und Verzehr an Ort und Stelle sowie der von der Klägerin zugrunde gelegten jeweiligen Portionsgrößen (vgl. Bl. 324 der Verwaltungsvorgänge), errechnet sich ein Gesamtgewicht an verkauftem Gyros-Fleisch von kg. Dies ergibt unter Hinzurechnung des ebenfalls von der Klägerin bestimmten Bratverlustes von sogar 30 v.H. eine Brutto-Verkaufsfleischmenge von kg (vgl. Anlage 3 des Berichts des gerichtseigenen Prüfers vom 23.03.2010). Tatsächlich eingekauft hat die Klägerin im Streitjahr 2001 aber kg Gyros-Fleisch. Die Differenz von ca. kg zwischen Warenein- und -verkauf belegt nach Ansicht des Senats, dass nicht sämtliche Umsätze der Klägerin im Jahr 2001 Eingang in die Buchführung gefunden haben. Dies gilt selbst dann, wenn man - was allerdings zweifelhaft erscheint - zu Gunsten der Klägerin davon ausgeht, dass ca. 1 kg je 30 kg Fleischeinkauf unverwertbar gewesen sei ("Gammelfleisch"). Bei einem Gesamteinkauf im Jahr 2001 von ca. kg Fleisch entfielen auf ungenießbares Fleisch eine Menge von ca. ... kg. Auch dann bliebe eine nicht erklärbare Differenz zwischen Warenein- und Warenverkauf von ca. kg bestehen. 61

bb. Ziel der Schätzung ist der Ansatz derjenigen Besteuerungsgrundlagen, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Die Schätzung muss in sich schlüssig, wirtschaftlich vernünftig und möglich sein (BFH-Urteil vom 24.06.1997 VIII R 9/96, BFHE 183, 358, BStBl II 1998, 51). Die Auswahl der Schätzungsmethode steht im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde bzw. des Finanzgerichts, das an die von der Behörde gewählte Schätzungsmethode nicht gebunden ist und nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO eine eigene Schätzungsbefugnis besitzt. Anzuwenden ist diejenige Methode, die die größte Gewähr dafür bietet, mit zumutbarem Aufwand das wahrscheinlichste Ergebnis zu erzielen (BFH-Urteil vom 18.12.1984 VIII R 195/82, BFHE 142, 558, BStBl II 1986, 226). 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 03.09.1998 XI B 209/95, BFH/NV 1999, 290). Schätzungsunschärfen gehen zu seinen Lasten (BFH-Beschluss vom 01.12.1998 III B 78/97, BFH/NV 1999, 741). 62

Im Streitfall ist ein innerer Betriebsvergleich für das Jahr 2001 nicht möglich. Eine zuverlässige Kalkulation der Ausbeute aus dem Gyros-Fleischeinkauf scheitert daran, dass die durchschnittliche Fleischeinlage der jeweiligen Gerichte aus vorgenannten Erwägungen nicht hinreichend sicher bestimmbar ist. Der Senat hält es daher für sachgerecht, die Berechtigung zur Hinzuschätzung auf die Grundlage eines äußeren Betriebsvergleichs zu 63

stellen, hierbei aber auch die von der Klägerin seit der Eröffnung des Betriebs selbst erklärten Werte - Rohgewinnaufschläge - zu berücksichtigen. Die Klägerin hat für das nicht streitbefangene Jahr 2000 einen Rohgewinnaufschlagsatz von ca. 200 v.H. erklärt, der im Jahr 2001 auf ca. 164 v.H. abgesunken ist und im Rumpfwirtschaftsjahr 2002 nur noch 143 v.H. betragen haben soll. Überzeugende Erklärungen für diesen erheblichen Einbruch in der Höhe des Aufschlagsatzes hat die Klägerin nicht vorgebracht. Zwar trifft es zu, dass die Fleischpreise des Jahres 2001 gegenüber denen des Vorjahres 2000 angestiegen waren (Jahr 2000: netto ca. DM je kg; Jahr 2001: netto DM je kg; Bl. 173 ff. der Betriebsprüfungs-Handakte). Allerdings darf bei dieser Preissteigerung von ca. 14 v.H. insoweit nicht unberücksichtigt bleiben, dass den erhöhten Einkaufspreisen ab März 2001 auch Erhöhungen der Verkaufspreise gegenüberstanden. Hinsichtlich der sieben umsatzstärksten Gerichte der Klägerin ergeben sich folgende Preiserhöhungen:

	Jahr 2000 (Bl. 327 Bp-Handakte)	ab März 2001 (Bl. 325 Bp-Handakte)	Erhöhung prozentual
Gyros Fritten	DM	DM	9,00 v.H.
Gyros Fritten Zaziki	DM	DM	8,30 v.H.
Gyros komplett	DM	DM	7,70 v.H.
kl. Gyros Fritten	DM	DM	10,50 v.H.
kl. Gyros Fritten Zaziki	DM	DM	9,50 v.H.
kl. Gyros komplett	DM	DM	9,00 v.H.
Gyros Pita	DM	DM	7,70 v.H.

64

(8,80 v.H.

65

Vor diesem Hintergrund kann der Anstieg der Fleischeinkaufspreise ein Absinken des Rohgewinnaufschlagsatzes vom Jahr 2000 zum Streitjahr 2001 von ca. 35 Prozentpunkten nicht erklären.

66

Der Senat geht im Schätzungswege für das Jahr 2001 von einem Rohgewinnaufschlagsatz von 190 v.H. aus. Hierbei orientiert er sich zum einen ansatzweise an dem selbst erklärten Wert für das Jahr 2000 (200,30 v.H.). Ferner berücksichtigt der Senat, dass die Steigerungen im Einkaufspreis diejenigen der Verkaufsseite übersteigen. Zum anderen wird durch einen Abschlag von ca. 10 Prozentpunkten gegenüber dem Jahr 2000 dem Umstand Rechnung getragen, dass die Erhöhung der Verkaufspreise erst im März 2001 erfolgte, während aufgrund schwankender Einkaufspreise zu Gunsten der Klägerin unterstellt wird, dass die Erhöhung der Einkaufspreise auf durchschnittlich DM je kg bereits zu Beginn des Jahres 2001 wirkte. Mit einem Rohgewinnaufschlagsatz von 190 v.H. für das Jahr 2001 liegt der Senat zudem in der Bandbreite der Werte der amtlichen Richtsatzsammlung - allerdings für Gerichte nicht bindend -, die für Imbissbetriebe bei einem Mittelwert von 163 v.H. einen untersten Wert von 117 v.H. und einen obersten Wert von 270 v.H. ausweist.

67

Dementsprechend errechnen sich bei einem zwischen den Beteiligten inzwischen unstreitigen wirtschaftlichen Wareneinsatz für das Jahr 2001 von DM (vgl. Anlage 4 zum Bericht des gerichtseigenen Prüfers vom 23.03.2010) Nettoerlöse von insgesamt DM, die die erklärten Erlöse von DM um DM übersteigen. Im Hinblick auf die Unschärfen einer Schätzung hält es der Senat für gerechtfertigt, die Hinzuschätzung auf einen runden Betrag von - netto - DM zu beschränken. Nach Maßgabe des Verhältnisses der von der Klägerin erklärten Umsätze entfallen von dem Hinzuschätzungsbetrag 68 v.H. auf die zu 7 v.H. umsatzsteuerpflichtigen Umsätze sowie 32 v.H. auf die zu 16 v.H. steuerpflichtigen Umsätze.

68

cc. Für das Jahr 2002 ergibt sich die Schätzungsbefugnis bereits daraus, dass eine formell nicht ordnungsgemäße Buchführung vorliegt. Die Vermutungswirkung des § 158 AO greift somit von vornherein nicht ein.

69

(1.) Die Betriebsprüfung hat Mängel in der Kassenführung festgestellt, die die Klägerin nicht entkräftet hat. So wurde nachgewiesen, dass die Sturzfähigkeit der Kasse nicht gewährleistet war, da die Kasse zum Teil rein rechnerisch geführt wurde. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass im Kassenbericht vom 10.01.2002 zwei Eingangsrechnungen des Getränkfachhandels G. H. mit DM-Werten in Abzug gebracht wurden, obwohl die weiteren Kassenbewegungen und auch der Endbestand in EUR-Währung ausgedrückt wurde. Im Kassenkonto 1000 sind dagegen die zutreffenden EUR-Werte der Eingangsrechnungen ausgewiesen. Im Kassenbericht vom 09.02.2002 wurde ein außerordentlicher Geldabgang in Höhe von EUR, der im Konto verbucht wurde, nicht erfasst. Ferner sind am 18.03.2002 und am 15.04.2002 im Kassenbericht Einlagen in Höhe von EUR bzw. in Höhe von EUR verbucht worden, die sich im Kassenbericht nicht wiederfinden. Dies deutet darauf hin, dass Kassenfehlbeträge vermieden werden sollten. Für diese Unregelmäßigkeiten des Jahres 2002 finden sich keine nachvollziehbaren Erklärungen durch die Klägerin. Die Buchführungsunterlagen wurden dem Gericht - trotz Ausschlussfrist - nicht zur Verfügung gestellt. Aus den vom Beklagten eingereichten Nachweisen ergeben sich keine Anzeichen dafür, dass die Unterlagen vom Beklagten nicht wieder an den Gesellschafter A. übergeben wurden.

70

Der Kassenführung im Betrieb der Klägerin kam eine besondere Bedeutung zu, da die Umsätze fast ausschließlich aus Barverkäufen stammen. Liegen - wie im Streitfall - Anhaltspunkte dafür vor, dass die Kasse nur rechnerisch geführt wurde und zur Vermeidung von Kassenfehlbeträgen Neueinlagen ins Kassenkonto eingebucht wurden, ist die Richtigkeit und Vollständigkeit des Ergebnisses der Buchführung nicht mehr gewährleistet. Dies berechtigt zur Schätzung.

71

(2.) Auch für das Streitjahr 2002 hält es der Senat für gerechtfertigt, die Hinzuschätzungen anhand eines äußeren Betriebsvergleichs vorzunehmen - und zwar unter Berücksichtigung der besonderen betrieblichen Verhältnisse bei der Klägerin. Der Beklagte wollte seiner Schätzung für das Jahr 2002 einen Rohgewinnaufschlagsatz von 180 v.H. zugrunde legen (vgl. Tz. 2.6 des Betriebsprüfungsberichts); tatsächlich errechnet sich bei einem Hinzuschätzungsbetrag von EUR ein Rohgewinnaufschlagsatz von 176,34 v.H. (Anlage 5 zum Bericht des gerichtseigenen Prüfers vom 23.03.2010). Der Senat hat keine Bedenken, für das Jahr 2002 einen Rohgewinnaufschlagsatz in der vorgenannten Spannbreite für Zwecke der Hinzuschätzung zu berücksichtigen. Die Tatsache, dass es sich bei dem Streitjahr 2002 um ein lediglich vier Monate andauerndes Rumpfwirtschaftsjahr handelt, steht dem nicht entgegen. Etwaige hierauf beruhende Unsicherheiten werden durch einen Abschlag von mehr als 10 Prozentpunkten gegenüber dem Vorjahr 2001 berücksichtigt.

72

Begründete Einwendungen gegen die Schätzungshöhe hat die Klägerin weder schriftlich noch in der mündlichen Verhandlung vorgetragen.

Im Einklang mit den Ausführungen des gerichtseigenen Prüfers begrenzt der Senat die Hinzuschätzung für das Jahr 2002 auf den höchsten Reingewinnsatz laut amtlicher Richtsatzsammlung von 33 v.H. Dies entspricht einem Rohgewinnaufschlagsatz von 174,80 v.H. Hierdurch ergibt sich anstelle der vom Beklagten zugrunde gelegten Hinzuschätzung von EUR eine (Netto-)Hinzuschätzung von EUR (vgl. Anlage 5 zum Bericht des gerichtseigenen Prüfers vom 23.03.2010). Für Zwecke der Umsatzsteuer ist dieser Betrag nach Maßgabe der von der Klägerin selbst erklärten Erlöse zu 68 v.H. auf die zu 7 v.H. umsatzsteuerpflichtigen Umsätze und zu 32 v.H. auf die zu 16 v.H. steuerpflichtigen Umsätze zu verteilen. 73

b. Die Steuerberechnung wird dem Beklagten gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO übertragen. Hierbei hat der Beklagte nach Maßgabe der vorgenannten Gründe die Hinzuschätzung zum Umsatz und Gewinn aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2001 auf (netto) DM sowie für das Jahr 2002 auf (netto) EUR zu begrenzen. Die Hinzuschätzungsbeträge sind im bisherigen Verhältnis von 68 v.H. und 32 v.H. auf die zu 7 v.H. bzw. 16 v.H. umsatzsteuerpflichtigen Umsätze zu verteilen. 74

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. 75

4. Der Ausspruch zur vorläufigen Vollstreckbarkeit findet seine Rechtsgrundlage in §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Satz 1 der Zivilprozessordnung. 76

5. Die Revision war nicht zuzulassen. Der Senat folgt mit seiner Entscheidung höchstrichterlichen Rechtsprechungsgrundsätzen. Soweit der Senat sich gegen die Verwertbarkeit der Ergebnisse aus den Testkäufen ausspricht, weicht er nicht von der Rechtsprechung des Niedersächsischen Finanzgerichts in dessen Entscheidung vom 02.09.2004 10 V 52/04, PStR 2005, 281 ab. Der Senat hat nicht schlechthin die Zulässigkeit und steuerliche Verwertbarkeit von Testkäufen in Frage gestellt, sondern einzelfallabhängig darauf abgestellt, dass sowohl die zeitlich erhebliche Diskrepanz zwischen dem Kalkulationsjahr und den Testkäufen als auch die veränderte gesellschaftsrechtliche Struktur des Unternehmens der Vorgehensweise der Betriebsprüfung entgegenstanden. 77