



Freigabe: 15.10.2003

FINANZGERICHT MÜNSTER

BESCHLUSS

8. Senat
8 V 2651/03 E,U

In dem Rechtsstreit
1. des Rechtsanwalts
2. der Frau

- Antragsteller -

Prozessvertreter: Rechtsanwalt

gegen Finanzamt
- vertreten durch den Vorsteher -

- Antragsgegner -

wegen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (Einkommensteuer 1989 bis 1992
und Umsatzsteuer 1989 bis 1992)

hat der 8. Senat des Finanzgerichts Münster unter Mitwirkung des Vorsitzenden Richters am Finanzgericht , des Richters am Finanzgericht und der Richterin am Finanzgericht am 14. August 2003 beschlossen:

Die Vollziehung der Einkommensteuerbescheide und Umsatzsteuerbescheide vom 05.02.2003 für die Jahre 1989 bis 1992 wird ab Fälligkeit ohne Sicherheitsleistung bis einen Monat nach Entscheidung des Antragsgegners über die hiergegen gerichteten Einsprüche oder deren anderweitiger Erledigung ausgesetzt. Die auf die genannten Steuerschulden verwirkten Säumniszuschläge werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Antragsgegner.

Der Streitwert wird auf 25.000 EUR festgesetzt.

Rechtsmittelbelehrung:

Dieser Beschluss ist unanfechtbar.

Gründe:

Zu entscheiden ist in dem noch beim Antragsgegner anhängigen Einspruchsverfahren, ob der verstorbene Vater der Antragsteller im Rahmen seines Gewerbebetriebes (Eisdiele) Steuerhinterziehung begangen hat. Im vorliegenden gerichtlichen Verfahren wegen Aussetzung der Vollziehung ist streitig, ob die vom Antragsgegner für die Streitjahre (1989 bis 1992) im Jahre 2003 erlassenen Änderungsbescheide ohne Sicherheitsleistung von der Vollziehung auszusetzen sind.

Der am 04.01.1993 verstorbene Vater (Erblasser) der Antragsteller, der seit 1984 verwitwet war, betrieb bis zu seinem Tode in K eine Eisdiele. Die die Streitjahre (1989 bis 1992) betroffenen Gewinnermittlungen und Steuererklärung gab er jeweils in dem dem Veranlagungszeitraum folgenden Jahr ab. Neben jeweiligen positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb (Eisdiele) erklärte er auch jeweils positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Erwerb des Hauses in K im Jahre 1975) und aus Kapitalvermögen. Das gilt zumindest auch für die Jahre 1986 bis 1988 ausweislich der auch für diese Jahre vom Antragsgegner für dieses Verfahren vorgelegten Steuerakten. Die Erstveranlagungen erfolgten antragsgemäß, und zwar jeweils in dem Jahr der Abgabe der Steuererklärungen. Für die Jahre 1990 bis 1992 war im Jahre 1995 eine Betriebsprüfung durchgeführt worden, die zu keinen wesentlichen Beanstandungen führte (Betriebsprüfungsbericht vom 27.06.1995) - im Ergebnis Gleiches galt für drei frühere Betriebsprüfungen der Jahre 1975, 1980 und 1987, die die Jahre 1971 bis 1973, 1976 bis 1978 und 1983 bis 1985 betrafen (Betriebsprüfungsberichte vom 15.09.1975, vom 04.09.1980 und 20.07.1987). Keiner der Berichte enthält Beanstandungen zur Buchführung, insbesondere nicht zur Kassenführung, zu den Erlösen und dem Wareneinsatz. Für die im vorliegenden Verfahren streitigen Jahre und Steuerarten ergaben sich unter Berücksichtigung der genannten Betriebsprüfung für 1990 bis 1992 bestandskräftige Steuerfestsetzungen vom 16.01.1991 (Einkommensteuer 1989 - Aufhebung des Vorbehaltes der Nachprüfung), vom 12.10.1995 (Einkommensteuer 1990 bis 1992 - Änderungsbescheide nach Betriebsprüfung), vom 21.05.1990 (Umsatzsteuer 1989 - Abrechnung/Zustimmung zur Umsatzsteuererklärung für 1989) und vom 16.10.1995 (Umsatzsteuer 1990 bis 1992 - Änderungsbescheide nach Betriebsprüfung).

Nach dem Tode des Erblassers übernahm der Sohn N , der im vorliegenden Verfahren nicht zu den Antragstellern gehört, die Eisdiele ab dem Jahre 1993. Die Antragstel-

ler und der Sohn N hatten nach dem Tode am 01.02.1993 einen gemeinsamen Erbschein beantragt. Erbschaftssteurfestsetzungen erfolgten am 18.10.1993. Im Jahre 1995 wurde die Erbengemeinschaft aufgelöst.

Bei N fand in späteren Jahren eine Steuerfahndungsprüfung statt, die die Jahre ab 1993 betraf. Im Februar des Jahre 2003 ist N wegen Steuerhinterziehung der Jahre ab 1993 zu einer Freiheitsstrafe von einem Jahr und neun Monaten verurteilt worden. Die Strafe wurde zur Bewährung ausgesetzt. Sie betrifft Steuerhinterziehungen beim Betrieb der Eisdiele. Das Strafurteil ist rechtskräftig.

Im Rahmen dieser Prüfung hatte die Fahndung auch Erbschaftsteuervorgänge aufgegriffen. Der Prüfungsbeginn für die Erbschaftsteuer 1993 wird von der Fahndung mit dem 23.10.2000 angegeben. Nach Angaben des N in diesem Verfahren (Einlassung vom 02.10.2001) gehörten zum vererbten Vermögen des Erblassers neben den laut Erklärungen abgegebenen Vermögensgegenständen auch ein unbelastetes Einfamilienhaus in Italien, ein Geschäftshaus in R (Italien) und im Ausland angelegtes Kapitalvermögen. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Bericht vom 04.02.2002 über die steuerlichen Feststellungen zur Erbschaftsteuer 1993 Bezug genommen.

Das von N eingeräumte Auslandsvermögen des Erblassers und Erkenntnisse aus der Fahndungsprüfung bei N wegen dessen Einkünfte aus der Eisdiele ab dem Jahre 1993 nahm die Fahndung zum Anlass, Einnahmeaufzeichnungen aus dem Betrieb des verstorbenen Vaters für das Jahr 1992 zu untersuchen. Nach dem Chi-Quadrat-Test wurde für die Aufzeichnungen zu den Straßenverkäufen (7 % Umsatzsteuer) und zu den Verkäufen im Eiscafe (Laden - 14 % Umsatzsteuer) eine Ziffernanalyse durchgeführt. Dabei wird die Häufigkeit der Ziffern in den Kassenaufzeichnungen ermittelt. Beim Erblasser betraf das die erste und die zweite Stelle vor dem Komma (= DM-Beträge = Beträge bis neun volle DM und solche ab zehn volle DM) und die erste Ziffer hinter dem Komma (= Beträge bis neunzig volle Pfennige). Die so ermittelten Ist-Werte wurden mit der statistischen Durchschnittshäufigkeit von je 10 % pro Ziffer verglichen. Die Abweichungen zum Quadrat, geteilt durch das mathematische Durchschnittssoll (im Streitfall ergeben die 217 ausgezählten Ziffern von Null bis Neun ein Durchschnittssoll von 21,7) ergeben den Chi-Test-Wert. Liegt dieser über 30, soll mit 95 %-iger Sicherheit eine Manipulation der Zahlen vorliegen. Der Chi-Test-Wert lag bei den Zehnpfennig-Beträgen des Ladenverkaufes bei 34,38 - hohe Abweichungen und damit auch hohe „Quadratwerte“ lagen hier bei den Ziffern 3, 8, 9 und 0. Die Chi-Test-Werte aller üb-

rigen Zahlenreihen lagen unter 30 - hohe Abweichungen sind hier bei den Ziffern 2 (Straße, erste Ziffer vor dem Komma), 3 (Straße, erste Ziffer nach dem Komma), 4, 5 und 7 (Laden, erste Ziffer vor dem Komma) festgestellt; insgesamt sind damit bis auf die Ziffer 1 alle anderen Ziffern vor oder nach dem Komma betroffen; bei der zweiten Ziffer vor dem Komma sind dagegen bei keiner der Ziffern größere Abweichungen festgestellt.

Die Fahndung ging ferner unter anderem davon aus, dass der Erblasser eine elektronische Kasse gehabt habe, bei der die Z -1 Abschläge nicht in die EdV-Buchführung übernommen worden seien. Der Tagesumsatz sei zunächst um 30 % gekürzt worden, der verbleibende Umsatz sei danach mit einem höheren Anteil dem Straßenverkauf (7 % Umsatzsteuer) zugerechnet worden, als er dem tatsächlichen Anteil entsprochen habe. Von Zeit zu Zeit sei auch der Wareneinsatz den Ergebnissen angeglichen worden.

Die Buchführung wurde von der Fahndung als nicht ordnungsgemäß angesehen. Dem entsprechend wurden Umsätze und Erlöse neu ermittelt. Dabei wurde auch auf Erkenntnisse über Kassenbestände beim Sohn N für Zeiträume der Jahre 1999 bis 2001 (Tagesdurchschnittseinnahmen danach 2.395,73 DM bei 214 Öffnungstagen = Jahresnettoerlös von 736.617,94 DM) und den Aufteilungsmaßstab für 1997 im Betrieb des N (60 % Laden und 40 % Straße) zurückgegriffen. Auf diese Weise wurden nach teilweiser Korrektur des Wareneinsatzes (Jahre 1990 bis 1992) und einer Erhöhung des Eigenverbrauches um 7.600,00 DM pro Jahr die Aufschlagsätze so erhöht, dass sich für jedes Jahr ein Gesamterlös von netto 710.000,00 DM ergibt. Nach dem Fahndungsbericht soll der Sohn N angegeben haben, die tatsächlichen Gesamteinnahmen des Vaters hätten pro Jahr maximal 700.000,00 DM betragen. Die Nettomehrumsätze (= Mehrgewinne) betragen pro Jahr zwischen 231.636,00 DM (niedrigster Wert 1992) und 262.840,00 DM (höchster Wert für 1989); die bisherigen Gesamtnettoerlöse betragen zwischen 447.160,00 DM (niedrigster Wert 1989) und 478.364,00 DM (höchster Wert für 1992). Statt der bisherigen annähernd hälftigen Aufteilung auf Straßen- und Ladenverkäufe wurden nunmehr 40 % des Gesamtumsatzes dem Straßenverkauf (7 % Umsatzsteuer) und 60 % dem Ladenverkauf (14 % Umsatzsteuer) zugerechnet. Die so errechneten Mehrsteuern für 1989 bis 1992 (Einkommensteuer und Umsatzsteuer) betragen insgesamt über 395.000,00 EUR, von denen im vorliegenden Verfahren auf die Mehrsteuern zur Einkommensteuer und zur Umsatzsteuer ca. 285.000,00 EUR entfallen - die Beträge enthalten jeweils weder Zinsen, noch Kirchen-

steuer, noch Solidaritätszuschlag; rechnet man den Mehrsteuern zur Einkommensteuer und zur Umsatzsteuer die darauf entfallenden Zinsen, Solidaritätszuschläge und Kirchensteuern hinzu, ergeben sich ohne die Gewerbesteuer Mehrbeträge für 1989 bis 1992 in Höhe von insgesamt 378.177,51 EUR. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Bericht vom 04.02.2002 über die steuerlichen Feststellungen für 1989 bis 1992 beim Erblasser Bezug genommen. Wann die Antragsteller bzw. ihre Vertreter mit diesen Überlegungen zu den Ertragsteuern konfrontiert worden sind, ist nicht genau ersichtlich. Mit dem Vertreter der Antragsteller in diesem Verfahren hat die Fahndung jedenfalls im Juni 2002 korrespondiert.

Der Antragsgegner folgte der Auffassung der Fahndung und erließ für die Jahre 1989 bis 1992 unter anderem geänderte Festsetzungen zur Einkommensteuer und zur Umsatzsteuer, die dem jetzigen Bevollmächtigten bekannt gegeben wurden - Bescheide vom 05.02.2003.

Mit den hiergegen gerichteten Einsprüchen, über die noch nicht entschieden ist, begehren die Antragsteller die ersatzlose Aufhebung der Änderungsbescheide vom 05.02.2003. Sie tragen im Wesentlichen vor, die Änderungsbescheide hätten nicht ergehen dürfen, da der Erblasser keine Steuerhinterziehung begangen habe. Die normale vierjährige Festsetzungsfrist sei für alle betroffenen Jahre bereits abgelaufen gewesen. Auch seien weder die Antragsteller, noch N von Ermittlungsmaßnahmen der Fahndung im Oktober 2000 in Kenntnis gesetzt gewesen. Das gelte auch für die Steuerberaterin, die - wie den Finanzbehörden bekannt - bevollmächtigt gewesen sei, die Erbengemeinschaft zu vertreten und insoweit auch Zustellungsvollmacht gehabt habe. Eine Steuerhinterziehung von N lasse noch nicht auf eine solche des Erblassers schließen. Die Angaben von N, er habe die Hinterziehungspraxis vom Erblasser gelernt, habe auf dem Versuch beruht, für die eigenen Taten noch mit einer Bewährungsstrafe davonzukommen. Tatsächlich sei N nach dem Tode des Erblassers von seiner Steuerberaterin eingeführt worden, die auch den Erblasser betraut habe. Bis dahin seien Kassen- und Buchführungsdinge für N fremd gewesen. Auch habe der Erblasser keine elektronische Kasse gehabt. Diese sei ausweislich der Buchführung erst 1994 von N angeschafft worden. Frühere Betriebsprüfungen beim Erblasser hätten trotz intensiver Verprobungen keine Anhaltspunkte für Einnahmeverkürzungen ergeben. Auch sei die Angabe der Fahndung, N habe das gesamte Zahlenwerk vom Erblasser übernommen, eine Unterstellung. Bis 1992 seien z. B. im Betrieb des Erblassers Aufschlagsätze von maximal ca. 350 % erkennbar, während der Sohn vor

der Fahndungsprüfung bereits im Jahre 1993 annähernd 400 % erreicht habe und diesen Aufschlagsatz bis 1997 auf 460 % gesteigert habe. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Antragschrift vom 13.05.2003 verwiesen.

Der Antragsgegner meint dem gegenüber unter Bezugnahme auf die Berichte der Fahndung und ein Schreiben der Fahndung von Juni 2002, ein Vergleich von Kennzahlen wie Aufschlag, Aufteilung auf den ermäßigten und den Regelsteuersatz zur Umsatzsteuer, Umsatzerlöse und Wareneinkauf zeige, dass für 1992 bis 1997 die Zahlen im Wesentlichen identisch seien. Ein Wechsel in der Aufteilungsmethode für 1992 (Betrieb des Erblassers) zu den Jahren 1993 und folgende (Betrieb des N) sei nicht erkennbar. Der Chi-Quadrat-Test beweise, dass Einnahmeaufzeichnungen des Jahres 1992 willkürlich seien und nichts mit den tatsächlichen Verhältnissen zu tun gehabt hätten. N habe trotz eines schlechten Verhältnisses zum Erblasser stets in dessen Eisdiele geholfen. Seine Tätigkeiten hätten sich auf die Eisherstellung, den Verkauf, den Einkauf, die Abrechnung und Personalführung erstreckt. In die Abrechnungsmodalitäten sei er eingeweiht gewesen, weil sich der Erblasser öfter, bis zu zwei Wochen, in Italien aufgehalten habe. Das zeigen die Kassenzzeichnungen vom 19. bis 21.05.1991, die der Erblasser geführt habe und die ab dem 23.05.1991, die von N stammten. Der Erblasser habe zwar keine Registrierkasse verwendet, die handschriftlichen Aufzeichnungen des Erblassers seien aber manipuliert. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 02.06.2003 verwiesen.

Der Antragsgegner hat für die Dauer der Einspruchsverfahren Aussetzung der Vollziehung gewährt und diese von einer Sicherheitsleistung in Höhe von 250.000,00 EUR abhängig gemacht (Verfügung vom 15.04.2003).

Mit ihrem Antrag an das Gericht wenden sich die Antragsteller hiergegen mit dem Begehren, Aussetzung der Vollziehung ohne Sicherheit zu gewähren. Sie meinen, der Steueranspruch sei nicht gefährdet. Der Antragsteller verfüge in Deutschland über unbelasteten Grundbesitz. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Schriftsätze vom 05.06. und 04.07.2003 verwiesen.

Die Antragsteller beantragen,

die Vollziehung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1992 auszusetzen,

und, soweit Aussetzung der Vollziehung gewährt wird, die Verwirkung von Säumniszuschlägen bis zum Ergehen der gerichtlichen Entscheidung über den Aussetzungsantrag aufzuheben.

Der Antragsgegner beantragt,

den Antrag zurückzuweisen.

Er meint, der Steueranspruch sei gefährdet. Er müsse aufgrund der Wohnsitze der Antragsteller im Ausland vollstreckt werden. Außerdem sei auch sonst nichts vorgetragen, was zu einer Aussetzung der Vollziehung ohne Sicherheitsleistung berechtige.

Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ohne Sicherheitsleistung ist begründet.

Gemäß § 69 Abs. 3 i. V. m. § 69 Abs. 2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) soll das Gericht der Hauptsache auf Antrag des durch einen Verwaltungsakt Betroffenen die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsaktes bestehen. Der Antrag kann auch schon vor Erhebung der Klage gestellt werden. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides sind zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zu Tage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechts- und Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. BFH-Beschluss vom 05. März 1979 GrS 5/75, BStBl. II 1979, 570).

Im Streitfall geht der Senat mit den Beteiligten davon aus, dass derartige ernstliche Zweifel gegeben sind. Der Bevollmächtigte der Antragsteller hat diese Zweifel zutreffend u. a. mit den von ihm aufgeworfenen Fragen zur Festsetzungsverjährung und den damit teilweise zusammenhängenden Fragen zur Steuerhinterziehung des Erblasser gekennzeichnet. Soweit man eine Steuerhinterziehung annimmt, treten noch Fragen zur zutreffenden Höhe der geänderten Steuerfestsetzungen hinzu. Ergänzend wird auf die nachfolgenden Ausführungen im Rahmen der Prüfung der Frage einer Aussetzung der Vollziehung ohne Sicherheitsleistung Bezug genommen.

Gemäß § 69 Abs. 3 i. V. m. § 69 Abs. 2 Satz 3 FGO kann die Vollziehung von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden. Es handelt sich dabei um eine mit der

Aussetzung der Vollziehung verbundene Entscheidung (Nebenbestimmung), bei der dem Gericht ein eigener Ermessensspielraum zusteht. Eine Sicherheitsleistung kann grundsätzlich dann angeordnet werden, wenn die streitige Forderung durch die Aussetzung der Vollziehung gefährdet ist. Eine derartige Gefährdung kann gegeben sein, wenn der Steuerschuldner einen Wohnsitz im Ausland hat oder wenn eine Vollstreckung im Ausland (in Auslandsvermögen) im Falle der rechtskräftigen Bestätigung des Steueranspruches erfolgen muss (allgemeine Meinung vgl. nur Seer in Tipke/Kruse, Stand Mai 2003, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 69 FGO Rdn. 110 und 111 m. w. N.). Im Streitfall haben zwar beide Antragsteller einen Auslandswohnsitz, der Antragsteller verfügt jedoch, im Gegensatz zur Antragstellerin über unbelastetes Grundvermögen im Inland in Form eines halben Miteigentumsanteil an dem von ihm ererbten Mehrfamilienhaus in K . Er hat außerdem einen inländischen Bevollmächtigten, dessen Vertretung ausweislich der vorliegenden Vollmacht auch das Zwangsvollstreckungsverfahren umfasst und der auch Zustellungsbevollmächtigter ist. Zumindest für den Antragsteller ist daher der besondere Gefährdungsgrund durch das mögliche Erschwernis eines Auslandswohnsitzes nicht einschlägig. Da der Wert des Grundstückes von der Finanzverwaltung mit etwa 1 Million DM angegeben ist, von dem die Hälfte dem Antragsteller zuzurechnen ist, ist auch im Hinblick auf die Höhe der möglichen Steuernachforderung der besondere „Gefährdungstatbestand“ Vollstreckung in Auslandsvermögen nicht gegeben, zumal auch der Antragsgegner die von ihm geforderte Sicherheit auf 250.000 EUR beschränkt.

Zu Gunsten beider Antragsteller greift darüber hinaus der Gesichtspunkte ein, dass die Frage einer Sicherheitsleistung und die Erfolgsaussichten eines Rechtsbehelfes in einer gegenseitigen Wechselbeziehung stehen. Je höher die Erfolgsaussicht ist, desto geringer ist die Gefahr eines Steuerausfalles und damit auch das Bedürfnis einer Sicherheitsleistung. Aus diesem Grund entspricht es ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, der sich der Senat anschließt, dass eine Aussetzung der Vollziehung ohne Sicherheitsleistung gerechtfertigt sein kann, wenn der angefochtene Steuerbescheid zumindest mit großer Wahrscheinlichkeit rechtswidrig ist (BFH-Beschlüsse vom 24. Oktober 2000, V B 144/00, BFH/NV 2001, 493, vom 31. Januar 1997, X S 11/96, BFH/NV 1997, 512 und vom 17. Januar 1996, V B 100/95, BFH/NV 1996, 491). Zur Beurteilung dieser Frage kommt es dabei allein auf den im gerichtlichen Verfahren vorgetragenen oder sonst wie erkennbaren Sach- und Streitstand an, der sich aus den bei Gericht eingereichten Unterlagen ergibt. Die Möglichkeiten der Beteiligten, durch ergänzenden Sachvortrag und/oder Beweismittel im Hauptverfahren, die Aussichten zur

Durchsetzung ihres Standpunktes entscheidend zu erhöhen, müssen dabei außer Betracht bleiben (BFH-Beschluss vom 14. Februar 1984, VIII B 112/83, BStBl. II 1984, 443, 445).

Im Streitfall kann bei der hier vorzunehmenden summarischen Prüfung auch unter dem Gesichtspunkt „Erfolgsaussichten“ von einer Sicherheitsleistung abgesehen werden.

Steuerfestsetzungen für die Jahre 1989 und 1990

Für die Steuerfestsetzungen der Jahre 1989 und 1990 bestehen bei summarischer Prüfung bereits deshalb hohe Erfolgsaussichten, weil nach Aktenlage die Änderungsbescheide für diese Streitjahre selbst bei Unterstellung einer Steuerhinterziehung des Erblassers nicht ergehen durften. Dadurch vermindert sich das mögliche Sicherungsbedürfnis für die Steuerfestsetzungen der verbleibenden Jahre 1991 und 1992 auf einen Gesamtbetrag von rund 178.000 EUR, der sowohl die Einkommensteuer als auch die Umsatzsteuer, als auch die darauf beruhenden weiteren Steuer- und Nebenforderungen (Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer und Zinsen) umfasst.

Gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Abgabenordnung (AO) beträgt die regelmäßige Festsetzungsfrist u. a. für Festsetzungen zur Einkommensteuer und zur Umsatzsteuer vier Jahre. Sie ist im Falle einer Steuerhinterziehung auf 10 Jahre verlängert (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO). Die Frist beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes - hier also des Kalenderjahres - ist jedoch auf drei weitere Jahre verlängert, sofern nicht zuvor die Steuererklärung eingereicht wird (§ 170 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Unterstellt man für den Streitfall eine Steuerhinterziehung, begann die Festsetzungsfrist für die Festsetzungen des Jahres 1989 mit Ablauf des Jahres 1990 und für die Steuerfestsetzungen des Jahres 1990 mit Ablauf des Jahres 1991, so dass die dann 10-jährige Festsetzungsfrist bei Steuerhinterziehung mit Ablauf des Jahres 2000 für die Festsetzungen des Jahres 1989 bzw. mit Ablauf des Jahres 2001 für die Festsetzungen des Jahres 1990 endete.

Der Beginn der Fahndungsprüfung, der grundsätzlich den Ablauf der Festsetzungsfrist hemmen kann (§ 171 Abs. 5 AO), verlängert die Festsetzungsfristen hier nach Aktenlage nicht über die genannten Zeitpunkte hinaus. Zwar greift nicht der von den Antragstellern vorgetragene Einwand, eine Anordnung zur Prüfung für das Jahr 1989 bzw. zur nochmaligen Prüfung für das Jahr 1990 sei weder den Antragstellern noch ihren

Bevollmächtigten, noch der steuerlichen Beraterin der Erbengemeinschaft bekannt gegeben worden, denn § 171 Abs. 5 AO erfordert zur Hemmung des Ablaufes der Festsetzungsfrist keine Prüfungsanordnung der Fahndung. Nach der maßgebenden gesetzlichen Regelung des § 208 AO ist eine Fahndungsprüfung keine Betriebsprüfung. § 208 AO enthält keinen Verweis auf entsprechende Formvorschriften über Prüfungsanordnung bei Durchführung einer Betriebsprüfung. Das gilt auch dann, wenn die Fahndung nicht zur Erforschung von Straftaten und Ordnungswidrigkeiten tätig wird, sondern zur Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen oder zur Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle (§ 208 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 AO; vgl. z. B. BFH-Urteile vom 02. Juli 1998, IV R 39/97, BStBl. II 1999, 28 und vom 11. Dezember 1997, V R 56/94, BStBl. II 1998, 367). Erforderlich, aber auch ausreichend ist zunächst, dass die Fahndung mit Ermittlungshandlungen beginnt. Der Umfang der Ablaufhemmung hängt dann davon ab, auf welche Steueransprüche sich diese Ermittlungshandlungen während ihres Verlaufes tatsächlich erstreckt haben (BFH-Urteil vom 02. Juli 1998, IV R 39/97, BStBl. II 1999, 28, 32). Da die Ermittlungen sich aber gegen den betroffenen Steuerpflichtigen selbst richten müssen, erfordert die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 5 AO zusätzlich, dass die Ermittlungshandlungen dem betroffenen Steuerpflichtigen bekannt bzw. erkennbar sein müssen. Das gilt auch für die betroffenen Jahre und die Steuerarten. Erst mit dieser Erkennbarkeit für den Steuerpflichtigen tritt die verjährungshemmende Wirkung des § 171 Abs. 5 AO ein (BFH-Urteile vom 24. April 2002, I R 25/01, BStBl II 2002, 586, 587, vom 20. Januar 2000, V R 98/98, BFH/NV 2000, 1143 und vom 09. März 1999, VIII R 19/97, BFH/NV 1999, 1186, 1187, Kruse in Tipke/Kruse, § 171 AO Rdn. 68 und 72).

Im Streitfall ist der betroffenen Steuerpflichtige im Sinne der oben genannten Rechtsprechung die Erbengemeinschaft in ihrem ursprünglichen Bestand und damit auch die Antragsteller, die zusammen mit N , dem weiteren Sohn des Erblassers, Gesamtrechtsnachfolger ihres am 04.01.1993 verstorbenen Vaters geworden waren. Aus diesem Grunde kann die verjährungshemmende Wirkung des § 171 Abs. 5 AO grundsätzlich nur dann eintreten, wenn alle Mitglieder der Erbengemeinschaft Kenntnis von den Ermittlungshandlungen der Fahndung in Bezug auf die Einkünfte des Erblassers aus der Eisdiele hatten. Ersatzweise kommt auch die Kenntnis eines Bevollmächtigten der Erbengemeinschaft in Betracht. Hier haben die Fahndung und der Antragsgegner es versäumt, vorzutragen, wann die Ermittlungshandlungen zur Prüfung der Umsätze und Gewinne aus der Eisdiele des Erblassers für die Erbengemeinschaft und ihre Mitglieder, also auch für die Antragsteller erkennbar begonnen hatten. Angesichts des

Bestreitens der Antragsteller reicht der schlichte Datumsvermerk „Prüfungsbeginn 23.10.2000“ nicht aus, dieses Datum für das vorliegende Eilverfahren als maßgebend anzusehen, zumal auch die steuerliche Beraterin der Erbengemeinschaft keinen früheren Zeitraum ihrer Kenntnis von entsprechenden Ermittlungshandlungen als das Jahr 2002 einräumt. Aus anderen Umständen lässt sich ebenfalls keine frühere Kenntnis der Erbengemeinschaft und ihrer Mitglieder bzw. deren Bevollmächtigten ableiten als eine Kenntnis im Laufe des Jahres 2002. Der Bericht vom 04.02.2002 zu den steuerlichen Feststellungen bei der Eisdiele des Erblassers verweist zwar auf Auskünfte des Miterben N und auf dessen steuerliche Beratung. Abgesehen davon, dass nicht erkennbar ist, inwieweit N dabei auch die Antragsteller vertreten hat, ist auch nicht bekannt, wann N Auskünfte im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte des Erblassers aus dessen Eisdiele erteilt hat. Aus dem Bericht vom 04.02.2002 über die steuerlichen Feststellungen zur Erbschaftsteuer 1993 ergibt sich im Ergebnis nichts anderes. Zwar ist diesem Bericht zu entnehmen, dass Ermittlungshandlungen auch schon im Jahre 2001 stattgefunden haben - damit verbliebe es bei summarischer Prüfung für das Streitjahr 1989 weiterhin bei der Festsetzungsverjährung. Auch sind hier die Erbengemeinschaft und damit auch die Antragsteller als Betroffene der Ermittlungshandlungen angegeben. Entscheidend ist aber, dass Ermittlungshandlungen zur Erbschaftsteuer grundsätzlich keine verjährungshemmende Wirkung für mögliche Steueransprüche aus den Einkünften des Erblassers aus dessen Eisdiele haben können, denn der Gegenstand der Ermittlung zur Erbschaftsteuer und von Ermittlungen zu derartigen Einkünften ist unterschiedlich. Kommt es für die Erbschaftsteuer nur auf den Vermögensbestand an, unabhängig davon, ob es sich um ein Betriebs- oder Privatvermögen handelt, ist für die gewerblichen Einkünfte die Einkunftserzielung als Ergebnis aus Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben bzw. aus dem Betriebsvermögensvergleich maßgebend. Für die Umsatzsteuer kommt es dagegen auf die Umsätze an. Damit sind grundsätzlich unterschiedliche Steueransprüche betroffen. Wie bereits ausgeführt, kann aber eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 AO nur für die Steueransprüche eintreten, auf die sich die Ermittlungshandlungen der Fahndung erkennbar tatsächlich erstreckt haben (BFH-Urteile vom 24. Mai 2002, I R 25/01, BStBl. II 2002, 586, vom 20. Januar 2000, V R 98/98, BFH/NV 2000, 1143 und vom 09. März 1999, VIII R 19/97, BFH/NV 1999, 1186). Demnach kann bei der hier vorzunehmenden summarischen Prüfung nur davon ausgegangen werden, dass verjährungshemmende Maßnahmen der Fahndung im Sinne des § 171 Abs. 5 AO hinsichtlich der streitigen Einkommensteuer- und Umsatzsteueransprüche erst im Jahre 2002 erfolgten. Erhebliche ernstliche Zweifel verbleiben daher, ob die bestandskräftigen Festsetzungen zur Einkommensteuer und zur Umsatzsteuer

für die Jahre 1989 und 1990 aus den Jahren 1991 und 1995 noch geändert werden durften, weil selbst bei Annahme einer Steuerhinterziehung nach Aktenlage insoweit Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

Steuerfestsetzungen der Jahre 1991 und 1992 sowie ergänzende Argumentation zu den streitigen Steuerfestsetzungen für die Jahre 1989 und 1990

Entgegen der Auffassung der Fahndung und des Antragsgegners können auch für die Jahre 1991 und 1992 hohe Erfolgsaussichten nicht verneint werden. Es ist in hohem Maße ernstlich zweifelhaft, ob die im Rahmen der Fahndung bekannt gewordenen zusätzlichen Vermögenswerte des Erblassers, die die Fahndung offensichtlich der Höhe nach geschätzt hat, eine Änderung nach § 173 Abs. 1 AO rechtfertigen - für die Streitjahre 1990 bis 1992 gilt darüber hinaus die gesteigerte Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO, da insoweit bereits eine Betriebsprüfung stattgefunden hat. Gleiches gilt für die Schlussfolgerungen, die die Fahndung aus dem Chi-Quadrat-Test zur Kassenführung für 1992 zieht sowie die von der Fahndung dem Miterben N zugeschriebenen Aussagen, die dieser unter dem Druck des eigenen Strafverfahrens gemacht hat. Nichts anderes gilt auch für die Vergleichsüberlegungen in Bezug auf die Jahre der Betriebsführung der Eisdiele durch den Erblasser mit der Zeit, ab der der Sohn N den Betrieb in eigener Verantwortung geführt hat. Prüfungsmaßstab für die genannten Umstände ist und bleibt dabei die Grundvoraussetzung des § 173 AO für steuererhöhende Änderungsfestsetzungen, dass neue, bei der bisherigen Veranlagung bzw. Betriebsprüfung nicht bekannte Tatsachen in den oben genannten Umständen gesehen werden müssten. Für die Betriebsprüfungsjahre 1990 bis 1992 kommt noch hinzu, dass die objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung durch den Erblasser vorliegen müssen.

Neu im Sinne des § 173 AO ist aus der Prüfung zur Erbschaftsteuer, dass der Erblasser ein Einfamilienhaus und ein Geschäftshaus in Italien besessen hat. Ob und insbesondere in welcher Höhe noch ausländisches Kapitalvermögen vorhanden war, ist bei der im vorliegenden Verfahren vorzunehmenden summarischen Prüfung dagegen nicht mehr sicher feststellbar. Das ausländische Kapitalvermögen wurde nämlich lediglich als Gegenposition zu den von der Fahndung frei geschätzten Werten des neu bekannt gewordenen Grundvermögens in Italien und des bereits bekannten inländischen Vermögens des Erblassers angesetzt. Sollten die Werte tatsächlich niedriger gewesen sein oder - z. B. wegen anderer Werteinschätzung des Grundvermögens und des Wertes

der Eisdiele durch die Erben - eine andere Verteilung vorgenommen worden sein, wäre auch der Ausgleichsposten „ausländisches Kapitalvermögen“ anders zu bewerten (vgl. Anlage 1 zum Bericht vom 04.02.2002 über die steuerlichen Feststellungen zur Erbschaftsteuer 1993). Vom sicher festgestellten „neuen“ ausländischen Kapitalvermögen in Höhe von 1.080.000,00 DM, das die Fahndung angibt, kann daher für das vorliegenden Verfahren nicht ausgegangen werden. Gleiches gilt für die von der Fahndung angesetzten Werte der Häuser, ja sogar für das inländische Kapitalvermögen, das nach dem Fahndungsbericht nicht verschwiegen worden sein soll, in der Vermögensteuererklärung vom 01.01.1993 und dem darauf beruhenden Vermögensteuerbescheid vom 01.12.1994 aber mit insgesamt 206.281,00 DM angegeben ist, während die Fahndung in der Anlage 1 ihres Berichts vom 04.02.2002 einen Betrag von 270.000,00 DM angibt.

Unabhängig von diesen tatsächlichen Unsicherheiten rechtfertigt aber die Tatsache, dass die zum Privatvermögen zählenden ausländischen Vermögensgegenstände bis zur Fahndungsprüfung nicht bekannt waren, noch nicht den Schluss, der Erblasser habe hinsichtlich seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Eisdiele) unrichtige Angaben gemacht. Vielmehr verlangt die höchstrichterliche Rechtsprechung, der sich der Senat anschließt, zum Nachweis dafür, dass dieser Zuwachs aus nicht versteuerten Einkünften stammt, im Regelfall eine Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung (BFH-Urteile vom 7. Juni 2000, III R 82/97, BFH/NV 2000, 1462, vom 24. November 1988, IV R 150/86, BFH/NV 1989, 416, vom 1. Juli 1987, I R 284-286/83, BFH/NV 1988, 12, vom 28. Mai 1986, I R 265/83, BStBl. II 1986, 732 und vom 8. November 1989, X R 178/87, BStBl. II 1990, 268). Dadurch soll ausgeschlossen werden, dass der Vermögenszuwachs aus anderen Einkunftsquellen stammt und dass es dem Steuerpflichtigen nicht möglich war, den Vermögenszuwachs über versteuerte Einkünfte zu erlangen. Ist, wie im Streitfall, Privatvermögen betroffen, können auch aus einer unter Umständen als unzureichend angesehenen Mitwirkung des Steuerpflichtigen keine nachteiligen Schlüsse gezogen werden, da der Steuerpflichtige für sein Privatvermögen keine Aufzeichnungspflichten hat (BFH-Urteil vom 28. Mai 1986, I R 265/83, BStBl. II 1986, 732, 733 f. sowie BFH-Beschlüsse vom 19. September 2001, XI B 6/01, BStBl. II 2002, 4 und vom 4. Dezember 2001, III B 76/01, BFH/NV 2002, 476).

Im Streitfall fehlen sowohl eine Vermögenszuwachsrechnung, als auch eine Geldverkehrsrechnung. Da der Erblasser nach den vorgelegten Unterlagen sowohl regelmäßig nicht unerhebliche positive Einkünfte aus dem Betrieb der Eisdiele, als auch aus den bekannten Einkunftsquellen „Mietshaus in K“ und „inländisches Kapitalvermögen“

über Jahre hinweg gehabt hat, kann nicht darauf verzichtet werden, durch eine der genannten oder eine andere, von der Rechtsprechung anerkannte Methode nachzuweisen, dass das im Rahmen der Fahndung erstmalig bekannt gewordene ausländische Vermögen des Erblassers nicht aus un versteuerten Einkünften der Eisdiele stammen kann. Das gilt auch in Ansehung der von der Fahndung aufgeführten hohen Werte. Zum Einen beruhen die Werte, wie bereits angeführt, auf Schätzungen der Fahndung, zum Anderen unterliegen derartige Werte üblicherweise einer Entwicklung, so dass die Anschaffungskosten für diese Vermögenswerte durchaus erheblich niedriger gewesen sein konnten. Damit verbleiben erhebliche ernstliche Zweifel daran, ob die genannten ausländischen Vermögenswerte aus nicht versteuerten Einkünften des Erblassers aus seiner Eisdiele stammen.

Auch zur Buchführung des Erblassers liegen nach summarischer Prüfung keine neuen Tatsachen vor. Bereits die Betriebsprüfung des Jahres 1995, die die Jahre 1990 bis 1992 betraf, geht von einer EdV-Buchführung System „Datev“ aus. Gegen die Richtigkeit der Angaben in Textziffer 6 des Berichtes vom 04.02.2002, es sei eine elektronische Kasse verwendet worden, bei der die Z-1 Abschlüsse nicht aufbewahrt worden seien, bestehen erhebliche Zweifel. Zum Einen gibt die Fahndung in ihrem Schreiben von Juni 2002 an den Bevollmächtigten der Antragsteller selbst an, eine Registrierkasse sei nicht verwendet worden. Zum Anderen wird diese Angabe auch von der Steuerberaterin der Erbengemeinschaft bestätigt, die darauf verweist, dass erst der Miterbe N im Jahre 1994 eine elektronische Kasse angeschafft habe. Wieso dann noch mit einer derartigen Kasse erstellte „Z-1 Abschlüsse“ in die Buchführung Eingang finden sollen, ist bei dieser widersprüchlichen Sachlage nicht ersichtlich. Sollten die Erkenntnisse aus den Prüfungsunterlagen (Handakte) der im Jahre 1995 durchgeführten Betriebsprüfung stammen, wären sie darüber hinaus auch nicht neu im Sinne des § 173 AO. Es läge nur eine neue Bewertung vor, die keine Änderungsfestsetzung rechtfertigt.

Die Zahlen aus den Kassenaufzeichnungen zu den Einnahmen „Straße und Laden“, die die Fahndung für 1992 herangezogen hat, sind ebenfalls keine neuen Tatsachen. Sie waren bereits bei der Betriebsprüfung des Jahres 1995 zugänglich und lagen daher auch dieser früheren Betriebsprüfung zugrunde. Anderes wird im Übrigen auch nicht von der Fahndung behauptet. Diese bekannten Zahlen werden auch dadurch nicht zu neuen Tatsachen, dass mit ihnen ein Chi-Quadrat-Test durchgeführt wurde. Vielmehr handelt es sich bei diesem Test ebenfalls lediglich um eine neue Bewertung schon be-

kannter Tasachen, nämlich der der Betriebsprüfung schon unterlegenen Kassenaufzeichnungen.

Auch zwingt der Chi-Quadrat-Test nicht zu dem Ergebnis, dass Einnahmearaufzeichnungen manipuliert worden seien. Nach Angaben der Fahndung sollen die Chi-Test-Werte nur eine 95 %-ige Wahrscheinlichkeit hierfür geben. Selbst Befürworter derartiger Analysemethoden betonen jedoch ausdrücklich, dass es sich bei dem Verfahren nur um ein Analyseverfahren handelt, das keinen Beweis im juristischen Sinne, sondern Anhaltspunkte für mögliche Unregelmäßigkeiten liefern kann. Auch erfordert diese Methode eine hohe Anzahl von Werten, die zum Teil mit 3.000, mindestens aber mit 500 angegeben wird, während im Streitfall nur 217 Werte in die Analyse einbezogen wurden (vgl. in diesem Sinne Sosna, „Einsatz statistischer Methoden zur Risikoanalyse, Recherche und Lokalisierung von Steuerausfällen“ in die steuerliche Betriebsprüfung 2000, 41, 42 und 68, 70). Es bestehen daher bereits erhebliche Zweifel, ob die genannte 95 %-ige Wahrscheinlichkeit mit der nach § 96 Abs. 1 FGO erforderlichen Gewissheit für die hier notwendige Überzeugung der Steuerhinterziehung durch Einnahmemanipulationen gleichgesetzt werden kann. Das gilt im Streitfall umso mehr, als nur einer von sechs Chi-Test-Werten die Zahl von 30 überschreitet, die laut Fahndung zur 95 %-igen Wahrscheinlichkeit führen soll. Der Aussagewert dieser einen Überschreitung erscheint erheblich eingeschränkt. Das zeigt folgende Überlegung: Bereits eine Verschiebung von zwei der „Null-Ziffern“ (= Verminderung von 41 gezählten Nullen auf 39) zur Ziffer 9 (= Erhöhung der Zahl der ermittelten Neuner von 12 auf 14) jeweils bei der ersten Ziffer hinter dem Komma beim Ladenverkauf für 1992 würde den Chi-Test-Wert mit dann nur noch 29,41 (aufgerundet) unter die von der Fahndung als maßgebend angesehene Grenze von 30 drücken. Soll eine derart geringe Änderung den Beweis dafür erbringen, dass ein Steuerpflichtiger, der denselben Betrieb in derselben Struktur führt, wie ihn der Erblasser geführt hat, bei dem jedoch die Ziffernanalyse bis auf die eben genannte Änderung identisch ist - das heißt 14 mal die Neun und 39 mal die Null - kein Steuerhinterzieher ist, während der Erblasser mit einer an dieser Stelle festgestellten Anzahl von nur 12 Neunen aber 41 Nullen eine Steuerhinterziehung begangen haben soll? Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass, wie ausgeführt, ein Chi-Quadrat-Test - anders als die Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnung - keine von der Rechtsprechung anerkannte Methode darstellt, eine Einnahmemanipulation sicher zu belegen. Sie erscheint damit bei summarischer Prüfung auch nicht geeignet, die Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung zu verwerfen, zumal diese Buchführung zuvor für drei Jahre bereits ohne eine Beanstandung durch eine Betriebsprüfung überprüft wor-

den war. Der Chi-Quadrat-Test kann daher, entgegen der Auffassung der Fahndung und des Antragsgegners, eine Vermögenszuwachs- oder Geldverkehrsrechnung oder eine andere sichere Kalkulations- oder Verprobungsmethode mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht ersetzen. Mit diesem Test kann gerade nicht geklärt werden, ob Vermögenszuwächse auf versteuerten oder unsteuerten Einnahmen stammen.

Erhebliche Zweifel bestehen auch daran, die von der Fahndung wiedergegebene Aussage des Miterben N in dessen Steuerstrafverfahren über Verkürzungen beim Erblasser und dessen Betriebsführung als stichhaltige Änderungsgründe anzusehen. Zum Einen handelt es sich um eine zusammenfassende, laut Fahndung „sinngemäße“ Aussage. Damit kann nicht ausgeschlossen werden, dass wertende Elemente der Fahndung Eingang gefunden haben. Die Aussage selbst wurde auch nicht vorgelegt, so dass sich der Senat auch kein eigenes Bild machen kann. Auch ist nicht bekannt, in welchem Verfahrensstadium diese Aussage gemacht wurde und ob und in welcher Form sie auch im abschließenden gerichtlichen Steuerstrafverfahren wiederholt wurde. Zum Anderen steht der inhaltlichen Zuverlässigkeit dieser eher pauschalen Angaben die schriftliche Stellungnahme der Steuerberaterin der Erbengemeinschaft gegenüber, die angibt, Massimo erst nach dem Tode gezeigt zu haben, wie „Kassenberichte zu führen, kaufmännische Dinge und Bankgeschäfte zu erledigen waren“.

Zu Recht verweisen die Antragsteller auch darauf, dass den Kassenberichten des Erblassers aus der Zeit vom 18. bis 22.05.1991 und denen des Sohnes in Abwesenheit des Erblassers aus der Zeit vom 23. bis 28.05.1991 gerade nicht zu entnehmen ist, dass eine gleichförmige Aufteilung von Laden- und Straßeneinnahmen auf anteilige Werte von jeweils 50 % erfolgt sei. Die gegenteilige Bewertung dieser Aufzeichnung durch die Fahndung ist nicht nachvollziehbar.

Gleiches gilt für die von der Fahndung aufgeführten „betriebswirtschaftlichen Kennzahlen“ in deren Schreiben an den Bevollmächtigten der Antragsteller von Juni 2002. Die dort für 1992 (Betrieb des Erblassers) und für 1993 bis 1997 (Betrieb des N) aufgeführten Werte über den bisherigen Wareneinkauf, den Eigenverbrauch, den bereinigten Wareneinsatz, die Aufschlagsätze, die Aufteilung von Straßen- und Ladenverkauf und die dadurch erreichten Erlöse sind zumindest bei der hier vorzunehmenden summarischen Prüfung so unterschiedlich, dass die Bewertung der Fahndung, „die Zahlen seien über die Jahre gesehen identisch“ nicht gerechtfertigt erscheint. Vielmehr erscheint es nur folgerichtig, dass der Sohn N , der seinen Wareneinkauf unstreitig zu niedrig

angegeben hat, für die Jahre 1993 bis 1996 einen niedrigeren Erlös erzielen muss, weil seine höheren Aufschlagsätze nicht ausreichten, den geringeren Wareneinsatz auszugleichen. N bleibt mit seinem, vor der Fahndung angegebenen Wareneinsatz deutlich unter dem des Erblassers - für 1996 ist die größte Abweichung festzustellen, hier liegt der Wareneinsatz 20,38 % unter dem des Erblassers für 1992. Es bestehen daher auch erhebliche Zweifel, ob die Kennzahlen und Betriebsergebnisse des Sohnes N, wie bei einem inneren Betriebsvergleich, auf die Betriebszeit des Vaters bis 1992 übertragen werden können. Die dargelegten Zahlenwerte deuten vielmehr eher darauf, dass hier zwei Betriebe verglichen werden, die zwar einen gemeinsamen familiären Ursprung hatte bzw. haben, aber nach unterschiedlichen Grundsätzen geführt wurden. Aus diesem Grunde bestehen auch erhebliche Zweifel daran, von einer Hinterziehungspraxis des Sohnes auf eine solche des Erblassers schließen zu können. Die Betriebsprüfung des Sohnes kann daher bei summarischer Prüfung ebenfalls nicht unter dem Gesichtspunkt „innerer Betriebsvergleich“ als neue Tatsache angesehen werden, die die Änderungssperre des § 173 AO durchbrechen kann.

Bei dieser Sach- und Rechtslage können weitere Fragen zur Höhe eventueller Mehrsteuern dahinstehen. Dazu gehört etwa die Übertragung leicht geminderter Tagesdurchschnittswerte von Erlösen aus dem Betrieb des Sohnes N für die Jahre 1999 bis 2001 auf Zeiträume, die bis zu zehn Jahre zurückliegen. Ferner ist hier auch die einheitliche Anpassung der Nettoerlöse aller Jahre auf 710.000,00 DM zu nennen, obwohl N laut Fahndung einen Maximalwert von 700.000,00 DM genannt haben soll, wobei offen bleibt, ob dieser Betrag ein Bruttobetrag oder ein Nettobetrag sein soll. Darüber hinaus ist hier auch die fehlende Stimmigkeit der neuen Erlöse laut Fahndung im Vergleich zu den alten Erlösen anzuführen, die ja nach den von der Fahndung mitgeteilten Angaben von N um 30 % niedriger sein sollen, denn die neuen Erlöse sind in allen Jahren weit höher. Warum darüber hinaus ein zusätzlicher Eigenverbrauch angesetzt wurde, erschließt sich jedenfalls nicht aus den vorgelegten Unterlagen. Eher willkürlich erscheinen schließlich auch die Ansätze bei den Zuschätzungen zum Wareneinkauf für die Jahre 1990 bis 1992 und die neuen, erheblich höheren Aufschlagsätze (niedrigste Erhöhung in 1992 von 347 % auf 521 %, höchste Erhöhung in 1989 von 265 % auf 517 %).

Die Aufhebung der Vollziehung zu den Säumniszuschlägen folgt aus § 69 Abs. 3 Satz 3 FGO (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18. Juli 1985, III 349/81, EFG 1986, 6).

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO, die Rechtsmittelbelehrung aus § 128 Abs. 3 FGO.

Die Streitwertfestsetzung beruht auf den §§ 13, 25 Gerichtskostengesetz.