

1 K 246/00

[PICTURE]
FINANZGERICHT DES SAARLANDES

Urteil

Im Namen des Volkes

In dem Rechtsstreit

- Kläger -

Bevollmächtigter:

gegen

Finanzamt Saarbrücken, Am Stadtgraben,
vertreten durch den Vorsteher, -
Beklagter -

wegen Umsatzsteuer 1991 bis 1995

hat der 1. Senat des Finanzgerichts des Saarlandes durch den
Vizepräsidenten des Finanzgerichts Dr. Axel Schmidt-Liebig als
Vorsitzender und die Richter am Finanzgericht Dr. Peter Bilsdorfer und
Alfred Simshäuser sowie die ehrenamtlichen Richter Edmund Klein
(Apotheker i.R.) und Gerhard Güth (Geschäftsführer)

auf Grund der mündlichen Verhandlung

vom 24. September 2003 für Recht erkannt:

Die Klage wird als unbegründet abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Kläger auferlegt.

Rechtsmittelbelehrung

Die Nichtzulassung der Revision in diesem Urteil kann durch Beschwerde

angefochten werden.

Die Beschwerde ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof (Anschrift siehe unten) einzulegen. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigelegt werden. Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen.

Bei der Einlegung und Begründung der Beschwerde muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Lässt der Bundesfinanzhof aufgrund der Beschwerde die Revision zu, so wird das Verfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt. Der Einlegung einer Revision durch den Beschwerdeführer bedarf es nicht. Innerhalb eines Monats nach Zustellung des Beschlusses des Bundesfinanzhofs über die Zulassung der Revision ist jedoch bei dem Bundesfinanzhof eine Begründung der Revision einzureichen. Die Beteiligten müssen sich auch im Revisionsverfahren nach Maßgabe des vorstehenden Absatzes vertreten lassen.

Anschrift

Bundesfinanzhof

Postanschrift:

Hausanschrift:

Postfach 86 02 40

Ismaninger Str. 109

81629 München

81675 München

Telefax 089 / 9231 - 201

Tatbestand

Der Kläger betrieb einen Kfz-Handel mit Reparaturwerkstatt und – seit Frühjahr 1991 - einen Getränkehandel. Die in den Akten des Beklagten befindlichen Jahresabschlüsse des Klägers für 1986 bis 1996 weisen allesamt erhebliche Verluste aus. In der Zeit von Juni 1997 bis August 1998 wurde eine Betriebsprüfung für 1991 bis 1995 durchgeführt. Der Prüfer beanstandete u.a. die Kassenführung und nahm für die einzelnen Jahre Ergänzungsschätzungen zwischen 18.645 DM und 43.120 DM vor (Tz 48 ff., 94 des Prüfungsberichtes vom 10. November 1998). Der Beklagte machte sich die Feststellungen des Prüfers zu eigen und erließ am 17. August 1999 dementsprechende Umsatzsteuerbescheide für 1991 bis 1995. Nach der erfolglosen Durchführung eines Einspruchsverfahrens erhob der Kläger am 14. August 2000 Klage.

Er beantragt, unter Änderung der Umsatzsteuerbescheide 1991 bis 1995, alle vom 17. August 1999 und in Form der Einspruchsentscheidung vom 23. Juni 2000, die Umsatzsteuer wie folgt festzusetzen:

1991 auf	1.559 DM
1992 auf	4.687 DM
1993 auf	1.079 DM

1994 auf - 2.142 DM
1995 auf - 176 DM

Eine sachlich richtige Buchführung schließe eine Schätzung aus, selbst wenn sie formelle Fehler aufweise, denn eine formell nicht ordnungsgemäße Buchführung müsse nicht immer zugleich sachlich unrichtig sein. Nur wesentliche Mängel würden die Annahme rechtfertigen, dass die erklärten Besteuerungsgrundlagen materiell unrichtig seien, nicht jedoch kleinere Mängel des Kassenbuches. Das Finanzamt sei an formell ordnungsgemäße Aufzeichnungen gebunden, solange es nicht seinerseits die von der formellen Ordnungsmäßigkeit ausgehende Vermutung sachlicher Richtigkeit - z.B. durch eine Nachkalkulation - widerlege (Bl. 2). 5 Kassenfehlbeträge in 5 Jahren sowie eine geringe Anzahl fehlerhaft eingetragener Kassenausgaben rechtfertigten keinesfalls die Versagung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Auch das Vorliegen einer sog. Grundversion des Kassenbuches sei unerheblich, da das Original des Kassenbuches der Buchführung zugrunde gelegt worden sei. Alles andere seien Vermutungen und Spekulationen. Im übrigen würden sich aus der vorliegenden Buchhaltung (Wareneingangsbuch, Konten) teilweise vom Prüfer abweichende Rohgewinnaufschlagsätze ergeben:

1991 :	18,7%
1992:	5,9%
1993:	13,1%
1994:	16,6%
1995:	16,9%

Bis auf das Jahr 1992 sei eine gewisse Kontinuität erkennbar. Die Steuerberaterin habe Aufschlagsätze i.H.v. 13%, der Prüfer i.H.v. 18,7% und der Sachbearbeiter i.H.v. 16-17% vorgeschlagen. Lediglich für 1992 sei eine Zuschätzung in Höhe von DM 25.000,-- vorzunehmen (Bl. 2 ff., 23).

Nach dem Prüfungsbericht sei grundsätzlich die Rede von „Rohgewinnaufschlagsätzen“. Die Steuerberaterin spreche in ihrem Schreiben vom 18. August 1999 zwar vom „Rohgewinnsatz 1“. Bei ihrer Berechnung beziehe sie sich jedoch auf die gleichen Grundlagen wie der Prüfer. Wenn also der Wareneinsatz die

Berechnungsgrundlage sei, könne nicht von „Rohgewinn 1“ gesprochen werden (Bl., 22).

Im übrigen sei auf die stark abweichenden Richtsätze der früheren Gruppen Süd und West zu verweisen, die 1998 vereinheitlicht worden seien. In der Gruppe West habe der untere Rohgewinnaufschlagsatz 15%, ab 1998 18% (Süd 23%) betragen. Eine dermaßen starke Abweichung solle auch hier eine entsprechende Berücksichtigung finden (s. dazu Schreiben der OFD Stuttgart vom 9. Juni 1999). Dass der Prüfer bei seinen Ermittlungen nicht auf den Eigenverbrauch eingegangen sei, zeige, dass nicht sorgfältig genug kalkuliert worden sei (Bl. 22, 23).

Der Beklagte beantragt,

Klageabweisung

Bei der Kalkulation des Klägers würden sich die Aufschlagsätze nicht in dem vom Beklagten im Vorverfahren vorgeschlagenen Rahmen bewegen. Der Kläger ermittle bei seiner „berichtigten“ Nachkalkulation „Rohgewinnaufschlagsätze“ von 5,9 % (1992), 13,1 % (1993), 16,6 % (1994), 16,9 % (1995) und 18,7 % (1991). Bei der im Vorverfahren angestrebten tatsächlichen Verständigung seien die Beteiligten von „Rohgewinnsätzen“ ausgegangen (vgl. Schreiben des Beklagten vom 12. November 1999). Der Sachbearbeiter P. habe einen mittleren Rohgewinnsatz von 16 % (für 1991 - 1993) bzw. 17 % (für 1994 und 1995) und damit - abweichend vom Prüfungsbericht – Rohgewinnaufschlagsätze i.H.v. 19,05 % bzw. 20,48 % vorgeschlagen (Bl. 11 f.).

Der Kläger lege seiner „berichtigten“ Kalkulation beim Wareneinsatz für die Getränke eine andere wirtschaftliche Zuordnung der Einkaufsrechnungen zugrunde, ohne darzulegen, wie er die Werte im einzelnen ermittelt habe (vgl. Tz. 84 des Bp-Berichts). Auch beim Wareneinsatz für „Erlöse Sonstiges“ gehe die „berichtigte“ Nachkalkulation von einem niedrigeren Wareneinsatz aus, ohne dies näher zu begründen (vgl. Tz. 90b Bp-Bericht, Bl. 12).

Der Vortrag, der Kläger habe täglich 2 Packungen Zigaretten geraucht, stehe in Widerspruch zu den Angaben in den Umsatzsteuererklärungen der Streitjahre, wo

der Entnahme-Eigenverbrauch mit 0,00 DM (1991 u. 1992), 1.512,00 DM (1993 u. 1994) bzw. 1.852,00 DM (1995) angegeben worden sei (Bl. 12).

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die beigezogenen Akten des Beklagten und das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die form- und fristgerecht erhobene Klage ist zulässig, aber unbegründet.

1. Zuschätzungen des Finanzamtes

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 (Urteil des BFH vom 9. August 1991 III R 129/85, BFHE 165, 326, BStBl II 1992, 55).

Ist eine Buchführung ganz oder teilweise nicht nach § 158 AO der Besteuerung zugrunde zu legen, so sind die Besteuerungsgrundlagen grundsätzlich nach § 162 Abs. 2 Satz 2 AO zu schätzen. Eine Schätzung scheidet allerdings dann aus, wenn die durch die Fehler der Buchführung verursachten Unklarheiten und Zweifel durch anderweitige zumutbare Ermittlungen beseitigt werden können (§ 162 Abs. 1 Satz 1 AO). Im Rahmen einer solchen Ermittlung der tatsächlichen Verhältnisse richten sich die Anforderungen an die Beweise und die Beweislast nach den allgemein geltenden Grundsätzen. Danach muss ein Steuerpflichtiger alle Voraussetzungen für den Abzug von Betriebsausgaben nachweisen (ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. BFH vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BStBl II 1989, 462; vom 24. Juni 1997 VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51 m.w.N.).

Die Schätzung kann auch durch einen Zuschlag zu den Betriebseinnahmen erfolgen, um dadurch den Unsicherheiten Rechnung zu tragen, die durch die punktuelle

Feststellung von sachlichen Fehlern in den Unterlagen des Steuerpflichtigen eingetreten sind, sog. (Un-) Sicherheitszuschlag. Die Zuschätzung muss - wie jede Schätzung - in sich schlüssig und ihr Ergebnis muss wirtschaftlich vernünftig und möglich sein (BFH vom 18. Dezember 1984 VIII R 195/82, BStBl. II 1986, 226).

2. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der Kassenführung

Nach ständiger Rechtsprechung erfordert eine ordnungsmäßige Buchführung, 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.

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). Die Kassensturzfähigkeit ist zum einen dadurch herzustellen, 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.

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 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 ermittelt und auf einem Zettel notiert, die Zettel, denen nur eine Transportfunktion (zwischen dem im Erdgeschoss gelegenen Ladenlokal und der im ersten Obergeschoss befindlichen Wohnung) zugekommen ist, aber nach der Eintragung ins Kassenbuch nicht aufgehoben hat (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.

3. Anwendung auf den Entscheidungsfall

Gegen die Zuschätzungen des Beklagten bestehen keine Bedenken. Die Buchführung der Klägers ist infolge schwerer Mängel der Kassenbuchführung nicht ordnungsgemäß und auch inhaltlich fehlerhaft. Die Ausführungen des Beklagten in der Einspruchsentscheidung sind nicht zu beanstanden.

Der Kläger hat die Tageseinnahmen des Getränkehandels nicht durch einen Kassenbericht, also in rechnerischer Form durch die Ermittlung des täglichen Kassenendbestandes, sondern durch die Aufzeichnung der Tageseinnahmen ermittelt. Dem entsprechen die Kassenaufzeichnungen, die der Kläger im Klageverfahren vorgelegt hat. Es wurden - wie der Kläger in der mündlichen Verhandlung dargelegt hat - keine täglichen Kassenendbestände durch Zählen des Kasseninhaltes tatsächlich ermittelt. In der Spalte „Bestand“ finden sich Eintragungen der Steuerberatung, die mit Bleistift vorgenommen worden sind. Die Steuerberatung hat dort rein rechnerisch die Endbestände für jedes Blatt des Kassenbuches nach dem Schema

Anfangsbestand

+ Einnahmen
- Ausgaben
= Endbestand

ermittelt. Jedes Blatt erfasst die Kassenvorgänge von ca. 10 Tagen. Der Endbestand, der sich am Ende des Formblattes „Kasse“ unter der Bezeichnung „Gesamt“ findet, ist also kein durch Zählen des Kasseninhaltes ermittelter, sondern ein rechnerisch ermittelter Wert, was sich nicht zuletzt daran zeigt, dass beispielsweise am Ende des Blattes Nr. 1 für August 1991 ein negativer Gesamtbetrag i.H.v. 6.070,92 DM oder am Ende des Blattes Nr. 2 für September 1993 ein negativer Gesamtbetrag i.H.v. 7.812 DM ausgewiesen wird. Im übrigen wird der Bestand in vielen Fällen zum Ende eines Blattes festgestellt ohne Rücksicht darauf, ob auch die den fraglichen Tag (z.B. den 20. August 1991 oder den 18. April 1994) betreffenden Eintragungen auch vollständig auf dieser Seite (und nicht teilweise auch auf der Folgeseite) erfasst sind.

Die Mängel, die der Prüfer in Tz. 49 seines Berichtes festgehalten hat haben sich durch die Einsicht des Senats in die Originalunterlagen bestätigt. Häufig ist radiert, verbessert, durchgestrichen oder überschrieben worden. Die Original-Kassenblätter für den Zeitraum 12. bis 31. August 1992 und 18. bis 31. Mai 1994 wurden entfernt und durch Kopien ersetzt. Wie die Einnahmen ermittelt worden sind, war auch in der mündlichen Verhandlung nicht nachvollziehbar aufzuklären. Möglicherweise sind sie anhand von Verkaufskassenquittungen oder Rechnungen aufaddiert und als Summe in einen Taschenkalender eingetragen worden; die Quittungen, Rechnungen oder sonstige Einnahmenunterlagen sind nicht aufbewahrt worden, so dass die in den Kalendern und den Kassenabrechnungen enthaltenen Einnahmedaten in keiner Weise mehr überprüfbar sind. Von einer „Kassensturzfähigkeit“ der Kassenunterlagen kann schon allein wegen der Art ihrer Erstellung- rechnerische Bestandermittlung am Monatsende durch die Steuerberatung - keine Rede sein. Unklar erscheint auch, weshalb eine „Grundversion“ und eine „Buchungsversion“ der Kassenaufzeichnungen erstellt worden ist und weshalb beide immer wieder in nicht unerheblicher Weise voneinander abweichen (s. Tz 49a des Prüfungsberichtes).

Dass es sich hierbei nicht nur um bloße Formfehler, sondern auch um materielle Unrichtigkeiten gehandelt hat, geht aus einer Reihe anderweitiger schwerwiegender Indizien hervor: * Die Kassenbuchführung vermittelt durch ihr System, ihre Art der Umsetzung und die Häufigkeit der Fehler nicht den Eindruck, als habe sich der Kläger um eine ordnungsgemäße Ermittlung seiner Einnahmen bemüht. * Der Prüfer hat im Prüfungszeitraum 5 sogenannte „Kassenfehlbeträge“ ermittelt (s. Tz 49e des Prüfungsberichtes). Die Fehlbeträge zeigen, dass die Kasse nicht ordnungsgemäß geführt worden ist. In aller Regel beruhen Fehlbeträge auf einer unzureichenden Erfassung der Einnahmen. Eine andere Erklärung ist nicht vorgetragen worden. Der Kläger selbst gesteht zu, dass für 1992 eine Zuschätzung von 25.000 DM geboten ist (Bl. 2 a.E.). Schon die Kassenführung des Klägers enthält Minusbeträge.

Die rechnerisch ausgewiesenen Kassenbestände schwanken stark (soweit keine Minusbeträge: beispielsweise zwischen 981 DM am 29.9.1992 und 26.068 DM am 28.2.1994) und bewegen sich häufig auf einem für den Betrieb des Klägers unwahrscheinlich hohen und - da ständig Bareinnahmen erzielt wurden - unplausiblen Niveau von um oder deutlich über 10.000 DM. Hohe rechnerische Kassenbestände sollen i.a.R. die Entstehung von rechnerischen Kassenfehlbeträgen verhindern. * Der Kläger hat in dem in den Akten enthaltenen Zeitraum 1986 bis 1996 ausschließlich Verluste - überwiegend erheblichen Umfangs - erklärt:

1986: - 55.939 DM

1987: - 107.483 DM

1988: - 67.885 DM

1989: - 59.568 DM

1990: - 47.388 DM

1991: - 77.149 DM

1992: - 44.231 DM

1993: - 67.063 DM

1994: - 10.100 DM

1995: - 30.322 DM

Selbst nach den Zuschätzungen, die der Beklagte vorgenommen hat, weist lediglich das Jahr 1995 einen Gewinn i.H.v. rund 28.800 DM auf (s. Tz 47 des Prüfungsberichtes). Es widerspricht jeder Lebenserfahrung, dass eine erwachsene und offenbar geschäftserfahrene Person unter solchen wirtschaftlichen Bedingungen - sollten sie der Realität entsprechen - über einen längeren Zeitraum tätig werden will und kann. * Der Rohgewinnaufschlag liegt bei den von dem Kläger erklärten und hier streitigen Getränkeumsätzen (1991: 8,6%, 1992: 7,5%, 1993: 12,0%, 1994: 12,6%, 1995: 15,8%; s. Tz 92 des Prüfungsberichtes) deutlich unter dem untersten Rahmensatz der Richtsätze für Betriebe des Getränkeeinzelhandels (23 - 54%). Dies gilt im übrigen auch für die Aufschlagsätze, die der Kläger in seiner Klageschrift ausweist. Ob hierfür allein die Konkurrenz- und Betriebssituation ausschlaggebend gewesen war, darf bezweifelt werden. Denn der Kläger hat seinen Umsatz stetig ausgeweitet. Im Jahr des höchsten Umsatzes (1995) hat der Prüfer den höchsten Rohaufschlag festgestellt.

Von daher gesehen war der Beklagte zur Vornahme von Zuschätzungen dem Grunde nach zweifelsfrei berechtigt. Von dieser Berechtigung hat er in einer Art und Weise Gebrauch gemacht, die den Kläger jedenfalls nicht benachteiligt. Nachdem die Ermittlung konkreter Schätzungsgrundlagen für den Prüfungszeitraum (z.B. an Hand der damaligen Preislisten aus dem Betrieb des Klägers) offenbar nicht möglich war, hat er auf den Wareneinsatz der Streitjahre den untersten Rohaufschlagsatz der Richtsatztabelle (Gruppe Süd, lfd. Nr. 23, Getränke, Einzelhandel) angewandt. Grobe Buchführungsfehler und grobe Verstöße gegen die Mitwirkungspflichten rechtfertigen grobe Schätzungsmethoden. Dass die Richtsätze der einzelnen Gruppen seit 1998 zusammengeführt worden sind und der Getränkeeinzelhandel seitdem einen niedrigeren Rahmensatz als in den Vorjahren aufweist (statt 23 bis 54 ab 1998 15 bis 34), bedeutet nicht, dass nun auch in den Vorjahren diese Werte anzusetzen wären. Schon aus Gleichheitsgründen gelten die bisherigen Werte bis einschließlich 1997 weiter. Aus den unterschiedlichen Werten kann immerhin auch geschlossen werden, dass bis zu diesem Zeitpunkt andere Verhältnisse geherrscht haben. Der Schluss des Klägers, dass die niedrigeren Werte auch vor 1998 gelten müssten, ist bisher in der Rechtsprechung und Literatur nicht gezogen worden. Dieser Schluss erscheint auch unangebracht, da es nicht ausgeschlossen ist, dass sich die Verhältnisse bundesweit angenähert haben oder dass die Verwaltung seit

1998 darauf verzichtet, regionale Unterschiede gesondert auszuweisen und jeweils die bundesweit niedrigsten Werte zugrunde legt. Selbst wenn man - entgegen der Auffassung des Senats - die Richtsätze des Jahres 1998 auch den Streitjahren zu Grunde legen würde, würden die hier streitigen 23 Prozent noch unter dem Mittelsatz liegen. Insofern spielen auch die Ausführungen in der Klageschrift bezüglich geringfügig abweichender Rohaufschlagsätze und des Eigenverbrauchs an Zigaretten letztlich keine Rolle. Auch unter Berücksichtigung dieser Aspekte ist die Schätzung des Beklagten eher zu niedrig als zu hoch. Im übrigen hat sich der Prüfer ausweislich seines Berichtes und seiner Handakten eingehend mit der Ermittlung des Wareneinsatzes befasst. Weshalb diesbezüglich nun Änderungen geboten sein sollen, hat der Kläger nicht nachvollziehbar dargetan und stellt zudem die korrekte Erfassung des Wareneinsatzes überhaupt in Frage.

4. Die Klage war nach alledem als unbegründet abzuweisen. Die Kosten des Verfahrens werden dem Kläger gemäß § 135 Abs. 1 FGO auferlegt. Zur Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO bestand keine Veranlassung.

Dr. Schmidt-Liebig

Dr. Bilsdorfer

Simshäuser