

Beschluss vom 14. Dezember 2022, X R 19/21

Beitrittsaufforderung: BMF-Richtsätze als geeignete Schätzungsgrundlage

ECLI:DE:BFH:2022:B.141222.XR19.21.0

BFH X. Senat

FGO § 122 Abs 2 S 3, AO § 162 Abs 1, AO § 162 Abs 2 S 1, AO § 162 Abs 2 S 2

vorgehend FG Hamburg, 13. Oktober 2020, Az: 2 K 218/18

Leitsätze

Das BMF wird aufgefordert, dem Revisionsverfahren beizutreten, um zu der Frage Stellung zu nehmen, ob und --wenn ja-- unter welchen Voraussetzungen ein äußerer Betriebsvergleich in Gestalt einer Schätzung anhand der Richtsätze der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF zulässig ist.

Tenor

Das Bundesministerium der Finanzen wird nach § 122 Abs. 2 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung aufgefordert, dem Verfahren beizutreten.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb in den Streitjahren 2013 und 2014 in einer deutschen Großstadt eine Diskothek.
- 2 Eine für die Streitjahre durchgeführte Außenprüfung beanstandete die Kassen- und Buchführung des Klägers als formell ordnungswidrig. Aus diesem Grund verbot der Prüfer die Getränkeumsätze und ermittelte einen Rohgewinnaufschlagsatz von knapp 400 %. Dieser wich erheblich von denjenigen Sätzen ab, die den Gewinnermittlungen des Klägers zu entnehmen waren. Hieraus folgerte der Prüfer, dass die Betriebseinnahmen und Umsätze nicht vollständig erklärt worden seien. Auf Grundlage des von ihm errechneten Aufschlagsatzes schätzte er bei den Getränkeverkäufen Einnahmen bzw. Umsätze von netto ca. 417.000 € (2013) bzw. 247.000 € (2014) hinzu. Ferner nahm er Hinzuschätzungen zu den erklärten Erlösen aus Eintrittsgeldern und Garderobendienstleistungen vor.
- 3 Der Einspruch gegen die u.a. dementsprechend geänderten Einkommen-, Umsatz- und Gewerbesteuerbescheide für 2013 und 2014 hatte keinen Erfolg. Auch das Finanzgericht (FG) ging --was der Kläger inzwischen nicht mehr in Abrede stellt-- von einer Schätzungsberechtigung aus. Allerdings beanstandete das FG sowohl die Schätzungsmethode als auch das Schätzungsergebnis des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--). In Ausübung seiner eigenen Schätzungsbefugnis schätzte es die Getränkeumsätze nach Maßgabe eines äußeren Betriebsvergleichs.
- 4 Dabei orientierte sich das FG im ersten Rechtsgang bei dem von ihm zugrunde gelegten Rohgewinnaufschlagsatz von 300 % zum einen an der vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) veröffentlichten Richtsatzsammlung, die für Gastronomiebetriebe in den Streitjahren Rohgewinnaufschlagsätze zwischen 186 % und 376 % (2013) bzw. 186 % und 400 % (2014) sowie einen Mittelwert von jeweils 257 % ausweist. Zum anderen berief es sich auf einen nur für den Dienstgebrauch der Finanzverwaltung erstellten Erfahrungsbericht vom 23.05.2017 über Betriebsprüfungen bei Diskotheken (sog. Fachinfosystem Bp NRW). In dieser, vom FG als "spezielle Richtsatzsammlung für Diskotheken" bezeichneten Abhandlung heißt es u.a., Diskotheken würden einen

Rohgewinnaufschlagsatz zwischen 280 % und 600 % auf ihren Wareneinsatz anwenden, wobei sich die Mehrzahl der Betriebe im rechnerischen Mittel bewegte. Demzufolge minderte das FG die Hinzuschätzungen auf ca. 252.000 € (2013) bzw. 115.000 € (2014). Die hinzugeschätzten Erlöse bei den Eintrittsgeldern und Garderobendienstleistungen hob es sogar in Gänze auf, da es die Schätzungsparameter des FA für unplausibel und willkürlich hielt.

- 5 Auf die Nichtzulassungsbeschwerde des Klägers hob der erkennende Senat das Urteil des ersten Rechtsgangs aufgrund eines Verfahrensfehlers auf und verwies die Sache an das FG zurück. Der Senat sah den Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs als verletzt an, da das FG auf das "Fachinfosystem Bp NRW" zurückgegriffen hatte, ohne zuvor die hieraus entnommenen Erkenntnisse dem Kläger inhaltlich zugänglich gemacht zu haben (Beschluss vom 28.05.2020 - X B 12/20, BFH/NV 2020, 1087).
- 6 Mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 834 veröffentlichten Urteil vom 13.10.2020 bestätigte das FG im zweiten Rechtsgang sein bisheriges Ergebnis, griff für den Ansatz eines Rohgewinnaufschlagsatzes von 300 % aber nur noch auf die Richtsatzsammlung des BMF zurück.
- 7 Zur Begründung führte das FG an, die Wahl der Schätzungsmethode stehe im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde und des FG. Es sei eine Methode zu wählen, die die größte Gewähr dafür biete, mit einem zumutbaren Aufwand das wahrscheinlichste Ergebnis zu erzielen. Die Methodenwahl richte sich nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalls. Im Streitfall sei die vom FA durchgeführte Ausbeutekalkulation für eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen untauglich gewesen. Auch eine Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung sei nicht möglich gewesen, da nicht die gesamten Geldzuflüsse und Vermögenszuwächse des Klägers bekannt gewesen seien.
- 8 Die höchstrichterliche Rechtsprechung werte die Richtsatzschätzung als eine anerkannte Schätzungsmethode. Die hiergegen von Teilen des Schrifttums erhobenen Einwände überzeugten nicht. Denn bei der Richtsatzsammlung handele es sich nicht um Rechtsnormen, sondern lediglich um Hilfsmittel (Anhaltspunkte), die von den Gerichten im Rahmen der tatrichterlichen Würdigung nur unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände des Einzelfalls angewandt würden. Es könne ein Rohgewinnaufschlagsatz unterhalb des niedrigsten Werts der Richtsatzsammlung als auch ein solcher oberhalb des Höchstwerts der Richtsatzsammlung angewandt werden. Die Aufschlagsätze für die jeweilige Gewerkeklasse gäben Spannbreiten vor. Den kritisierten statistischen Unzulänglichkeiten der Richtsatzsammlung komme daher keine so große Bedeutung zu, als eine Schätzung, die sich an den Rohgewinnaufschlagsätzen orientiere, unzulässig wäre.
- 9 Im Streitfall bewege sich der mit 300 % zugrunde gelegte Aufschlagsatz innerhalb des von der Richtsatzsammlung für Gastronomiebetriebe vorgegebenen Rahmens; er sei wirtschaftlich vernünftig und möglich. Der vom Kläger erklärte Aufschlagsatz von 148,5 % (2013) bzw. 213,9 % (2014) liege im Jahr 2013 sogar unterhalb des untersten Werts der Richtsatzsammlung.
- 10 Mit seiner Revision trägt der Kläger vor, die Richtsätze des BMF böten keine zuverlässige Grundlage für Schätzungen. Die in die Richtsatzsammlung einfließenden Parameter verstießen gegen statistische Logiken und Regeln.
- 11 So gehe die Richtsatzsammlung bereits von einer unzutreffenden Grundgesamtheit aus. In der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) existierten etwa acht Millionen Betriebe, die in 74 Gewerkeklassen der Richtsatzsammlung unterteilt seien. Wenn je Klasse ca. 10 000 Vergleichsbetriebe berücksichtigt würden, entspräche dies nur ca. $\frac{1}{10}$ der Grundgesamtheit an Betrieben; dies sei nach den statistischen Regeln deutlich zu wenig. Darüber hinaus fehle es oftmals an einer Vergleichbarkeit der Betriebe, die derselben Gewerkeklasse zugeordnet seien. So sei eine Diskothek nicht im Ansatz mit einer Gaststätte vergleichbar. Ferner sei nicht erkennbar, ob die Richtsatzsammlung länderspezifische Besonderheiten berücksichtige. Insgesamt sei unklar, aus welchen Quellen die Daten, die Eingang in die Richtsatzsammlung fänden, stammten.
- 12 Es sei davon auszugehen, dass die Auswahl der Ergebnisse über die Außenprüfungen für die Richtsatzsammlung in mehrfacher Hinsicht zielgerichtet gesteuert werde. Bereits die Auswahl der Prüfungen unterläge nicht dem reinen Zufallsprinzip. Unklar sei auch, ob beim "Datenzulauf" bestimmte Regionen innerhalb Deutschlands überproportional vertreten seien, z.B. deshalb, weil dort intensiver durch die Finanzbehörden geprüft würde. Der Richtsatzsammlung sei nicht zu entnehmen, ob nur die von der Außenprüfung ermittelten Ergebnisse in die Sammlung eingingen oder aber im Fall eines ganz oder teilweise erfolgreichen Rechtsbehelfs des Steuerpflichtigen

gegen die Auswertungsbescheide entsprechende Korrekturen angebracht würden. Statistisch verfälschend wirke, dass die Ergebnisse von Verlustbetrieben nicht in die Richtsatzsammlung einbezogen würden.

- 13** Die Zahl der je Prüfungsjahr ausgewerteten Außenprüfungen sei sowohl im Verhältnis zur Anzahl der Betriebe je Gewerbeklasse als auch im Verhältnis zu den gesamten Betrieben zu gering, um statistisch relevant zu sein. Nur die Ergebnisse der Außenprüfungen von etwa sechs Promille der Betriebe pro Prüfungsjahr und Gewerbeklasse flössen neu in die Richtsatzsammlung ein. Hierbei handele es sich um eine statistisch untaugliche Stichprobe, da es an einer homogenen Grundgesamtheit fehle.
- 14** In Anbetracht der Unzulässigkeit einer auf der BMF-Richtsatzsammlung beruhenden Schätzung könne --wegen der nicht bestreitbaren formellen Aufzeichnungsmängel-- allenfalls ein pauschaler Sicherheitszuschlag zu den erklärten Besteuerungsgrundlagen in Betracht kommen.
- 15** Der Kläger beantragt sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Festsetzungen zur Einkommen- und Umsatzsteuer sowie zum Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2013 und 2014, zuletzt in der Fassung der Änderungsbescheide vom 24.01.2020, dahingehend abzuändern, dass bei den gewerblichen Gewinnen und Umsätzen nur eine Hinzuschätzung zu den erklärten Werten von jeweils 5 % (20.445 € für 2013 und 20.464 € für 2014) vorgenommen wird.
- 16** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 17** Es führt an, dass die BMF-Richtsatzsammlung die vom Kläger angeführten statistischen Unzulänglichkeiten nicht aufweise. Insbesondere sei es sachgerecht, dass die Ergebnisse aus Verlustbetrieben nicht in die Richtsätze einflössen. Verluste entstünden oftmals zu Beginn der jeweiligen gewerblichen Tätigkeit; dementsprechend fehle es an einer Vergleichbarkeit mit anderen Betrieben. Die Richtsatzschätzung sei eine anerkannte Schätzungsmethode. Derjenige, der keine ordnungsgemäße Buchführung vorhalte, müsse die Ungenauigkeiten einer Richtsatzschätzung hinnehmen.
- 18** Darüber hinaus sei keine Rechtsverletzung des Klägers erkennbar. Diskothekenbetriebe seien nach der Richtsatzsammlung keiner eigenen Gewerbeklasse, sondern den --vergleichbaren-- Gastronomiebetrieben zuzuordnen. Dies benachteilige nicht, da in Diskotheken ausschließlich Getränke verkauft würden, bei denen regelmäßig höhere Rohgewinnaufschlagsätze als beim Verkauf von Speisen zugrunde gelegt würden. Auch bei einer Einzelfallbetrachtung sei der vom FG berücksichtigte Rohgewinnaufschlagsatz von 300 % "äußerst angemessen" gewesen. Die vom Prüfer durchgeführte Ausbeutekalkulation habe einen deutlich höheren Aufschlagsatz ausgewiesen.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Aufforderung an das BMF, dem vorliegenden Revisionsverfahren beizutreten, beruht auf § 122 Abs. 2 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 20** Der Senat nimmt das Revisionsverfahren zum Anlass, sich grundsätzlich mit der Rechtsfrage auseinanderzusetzen, ob und --wenn ja-- unter welchen Voraussetzungen ein äußerer Betriebsvergleich in Gestalt einer Schätzung anhand der Richtsätze der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF zulässig ist.
- 21** 1. Nach § 162 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann; § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 AO gibt dem FG eine eigene Schätzungsbefugnis. Zu schätzen ist u.a., wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO verletzt (§ 162 Abs. 2 Satz 1 AO). Nach Abs. 2 Satz 2 der Vorschrift gilt Gleiches, insbesondere wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann, wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden oder wenn tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben zu steuerpflichtigen Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen bestehen. Formelle

Buchführungsmängel berechtigen nur insoweit zur Schätzung, als sie Anlass geben, die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses anzuzweifeln (z.B. Senatsurteil vom 25.03.2015 - X R 20/13, BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743, Rz 34; ebenso Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.12.2017 - VIII R 5/14, BFH/NV 2018, 602, Rz 38, sowie vom 16.12.2021 - IV R 1/18, BFH/NV 2022, 305, Rz 43).

- 22** Dass nach diesen Maßstäben im Streitfall eine Schätzungsbefugnis bestand, wird von den Beteiligten im Revisionsverfahren nicht mehr kontrovers beurteilt.
- 23** 2. Nach § 162 Abs. 1 Satz 2 AO (i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO) sind bei der Schätzung alle Umstände zu berücksichtigen, die für sie von Bedeutung sind. Die Schätzungsergebnisse müssen schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (statt vieler Senatsurteil vom 17.06.2020 - X R 26/18, BFH/NV 2021, 314, Rz 23).
- 24** a) Hierbei ist durch die Rechtsprechung geklärt, dass das FA --und damit gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 AO auch das FG-- in der Wahl seiner Schätzungsmethoden frei ist. Es ist Sache der Tatsacheninstanz zu entscheiden, welcher Schätzungsmethode sie sich bedienen will, wenn diese geeignet ist, ein vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis zu erzielen. Der Steuerpflichtige selbst hat keinen Anspruch auf die Anwendung einer bestimmten Schätzungsmethode. Weder das FA noch das FG sind grundsätzlich verpflichtet, das aufgrund einer Schätzungsmethode gewonnene Ergebnis noch durch die Anwendung einer weiteren Schätzungsmethode zu überprüfen oder zu untermauern (zum Ganzen BFH-Urteil in BFH/NV 2022, 305, Rz 49, m.w.N.).
- 25** b) Allerdings ergibt sich aus § 5 AO in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, dass die Wahlfreiheit des FA bzw. des FG bei der Auswahl zwischen mehreren in Betracht kommenden Schätzungsmethoden nach den für die Ausübung pflichtgemäßen Ermessens geltenden Grundsätzen eingeschränkt ist und dabei auch Verhältnismäßigkeitserwägungen zu beachten sind. Jede Schätzung hat zum Ziel, Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln, wenn eine sichere Tatsachenfeststellung trotz des Bemühens um Aufklärung nicht möglich ist. Ermessensleitend ist deshalb das Ziel, die Besteuerungsgrundlagen durch Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass sie der Wirklichkeit möglichst nahekommen. Kommt eine bestimmte Schätzungsmethode diesem Ziel voraussichtlich näher als eine andere, ist die erstgenannte unter Ermessensgesichtspunkten vorzugswürdig (Senatsurteil in BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743, Rz 60).
- 26** c) Nach Maßgabe dieser Grundsätze hat die höchstrichterliche Rechtsprechung die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen durch einen äußeren Betriebsvergleich anhand der aus der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF zu entnehmenden Richtsätze bislang als grundsätzlich "anerkannte Schätzungsmethode" bewertet (vgl. u.a. aus jüngerer Zeit BFH-Beschlüsse vom 05.12.2007 - X B 4/07, BFH/NV 2008, 587, unter 1.c; vom 01.08.2014 - V S 16/14 (PKH), BFH/NV 2014, 1768, Rz 25, sowie vom 14.08.2018 - XI B 2/18, BFH/NV 2019, 1, Rz 20). Der BFH hat zudem wiederholt klargestellt, dass die amtlichen Richtsätze keine Rechtsnormen sind (so bereits BFH-Urteil vom 18.09.1974 - I R 94/72, BFHE 114, 1, BStBl II 1975, 217; ebenso BFH-Beschluss vom 14.04.1989 - III B 5/89, BFHE 156, 376, BStBl II 1990, 351), sondern nur anerkannte Hilfsmittel der Verprobung und Schätzung der Umsätze und Gewinne (BFH-Urteil vom 07.12.1977 - I R 16-17/75, BFHE 124, 18, BStBl II 1978, 278).
- 27** d) Durch die Rechtsprechung ist zudem geklärt, dass Schätzungsgrundlagen in einem Streitfall von der Finanzbehörde so dargelegt werden müssen, dass ihre Nachprüfung und insbesondere eine Schlüssigkeitsprüfung des zahlenmäßigen Ergebnisses der Schätzung möglich ist (Senatsurteil vom 25.03.2015 - X R 20/13, BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743, Rz 49; BFH-Urteil vom 14.12.2011 - XI R 5/10, BFH/NV 2012, 1921, Rz 24). Hierzu müssen sowohl die Kalkulationsgrundlage --und damit auch die spezifischen Daten, auf denen die Schätzung basiert-- als auch die Ergebnisse der Kalkulation sowie die Ermittlungen, die zu diesen Ergebnissen geführt haben, offengelegt werden (vgl. Senatsurteil in BFHE 249, 390, BStBl II 2015, 743, Rz 49, m.w.N.).
- 28** e) Ungeachtet dessen hat sich der BFH bislang in keiner Entscheidung näher damit auseinandergesetzt, auf welchen Grundlagen und Parametern die Richtsätze des BMF beruhen, wie sie zustande kommen und welche Auswirkungen sich hieraus auf die Tauglichkeit eines äußeren Betriebsvergleichs anhand der Richtsatzsammlung ergeben (vgl. hierzu auch Senatsbeschlusses vom 08.08.2019 - X B 117/18, BFH/NV 2019, 1219, Rz 23).
- 29** 3. In Anbetracht der insbesondere für die steuerrechtliche, aber auch für die steuerstrafrechtliche (vgl. hierzu Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 20.12.2016 - 1 StR 505/16, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2017, 970, Rz 16 f.) Praxis erheblichen Bedeutung der Verprobung und Schätzung von Besteuerungsgrundlagen anhand der amtlichen Richtsatzsammlung erscheint es sachgerecht, das BMF --auch mit Blick auf dessen Herausgeberschaft der Sammlung-- am Revisionsverfahren zu beteiligen. Dies gilt auch vor dem Hintergrund, dass trotz der Antwort

der Bundesregierung vom 11.09.2018 (BTDrucks 19/4238) auf die Kleine Anfrage zur Ermittlung der Richtsatzsammlung vom 27.08.2018 (BTDrucks 19/3987) weiterhin Klärungsbedarf über das Zustandekommen der einzelnen Richtsätze besteht und statistische Unzulänglichkeiten eingewandt werden (vgl. z.B. Beyer, Neue Wirtschafts-Briefe 2018, 3232).

30 Unklar erscheint insbesondere,

- welche Einzeldaten mit welchem Gewicht in die Ermittlung der Richtsätze der jeweiligen Gewerbeklasse einfließen, wie die Repräsentativität der Daten sichergestellt wird und ob es Einzeldaten gibt, die von vornherein ausgeschlossen werden;
- ob die regional zum Teil erheblich unterschiedliche Höhe fixer Betriebskosten (insbesondere Raum- und Personalkosten) der Festlegung bundeseinheitlicher Richtsätze entgegensteht;
- weshalb die Ergebnisse von Außenprüfungen bei sog. Verlustbetrieben unberücksichtigt bleiben, obwohl auch solche Betriebe grundsätzlich einen positiven Rohgewinnaufschlagsatz ausweisen;
- ob ganz oder teilweise erfolgreiche Rechtsbehelfe des Steuerpflichtigen gegen die auf eine Außenprüfung ergangenen Steuerbescheide Eingang in die Richtsatzsammlung finden.

31 Zudem stellt sich die Frage, wie dem Steuerpflichtigen ermöglicht werden kann, das Ergebnis einer Schätzung auf der Grundlage der amtlichen Richtsatzsammlung --insbesondere auch im Hinblick auf die spezifischen Daten, die dieser Sammlung zugrunde liegen-- nachzuvollziehen und zu überprüfen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de