



Dr. Barbara Bischoff

## Aktuelles für Berater

**1** Bundesgerichtshof, Beschluss vom 29.04.2025 – 1 StR 238/24: Wenn ein Steuerpflichtiger gegenüber dem Finanzamt unrichtige Angaben über den Ort der Betriebsstätte macht und dadurch niedrigere Gewerbesteuervorauszahlungen zu einem geringeren Hebesatz des wahrheitswidrig angegebenen Ortes erhoben werden, begeht er eine Gewerbesteuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.

### Sachverhalt:

Im Februar 2020 stellte F für die Angeklagte T einen Kontakt mit einer in der Schweiz ansässigen GmbH her, die über Schutzmasken für die Corona-Pandemie verfügte. Die GmbH suchte nach einem Vermittler für den Verkauf der Schutzausrüstung in Deutschland. T und F übernahmen den Vermittlungsauftrag für eine Provision von 10 % des Verkaufserlöses. T wollte ihre guten Kontakte zu hochrangigen CSU-Politikern nutzen. T sollte 60 % der Provision erhalten, F nur 40 %. Im März 2020 vermittelte T Verträge über Schutzausrüstung mit einem Gesamtvolumen von 251 Mio. €. Die Lieferungen erfolgten bis Juni 2020.

Um ihren Anteil an der Provision möglichst steuergünstig zu vereinnahmen, hatte T wahrheitswidrig behauptet, dass ihr Anteil an den Provisionseinnahmen aus dem Maskengeschäft gemeinsam mit ihrem Geliebten, dem Angeklagten N, als gleichberechtigte Mitunternehmer im Rahmen einer L GbR erwirtschaftet

wurde. Die Gesellschaftsanteile an der L GbR wurden in die neu gegründete L GmbH eingebracht, auf deren Konto insgesamt Provisionen in Höhe von 11 Mio. € gezahlt wurden.

Sämtliche geschäftlichen Entscheidungen traf T von der Stadt M aus. Dennoch entschieden die Angeklagten, wahrheitswidrig vorzuspiegeln, dass die Geschäfte der L GmbH nicht in der Stadt M mit einem Gewerbesteuerhebesatz von 490 %, sondern in einer Betriebsstätte auf dem Gebiet der Gemeinde G mit einem Gewerbesteuerhebesatz von 240 % getätigt wurden. Zu diesem Zweck erklärten sie im „Fragebogen zur steuerlichen Erfassung“ gegenüber dem Finanzamt M, dass die Geschäftsleitung in der Gemeinde G ansässig sei. Gleiches wurde in der Gewerbeanmeldung gegenüber der Gemeinde G angegeben.

Durch dieses Verhalten verkürzten die Angeklagten laut Anklage 3,7 Mio. € Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag

sowie 4,2 Mio. € Gewerbesteuer. Die Steuerrückstände glichen sie im Verlauf des Verfahrens vollständig aus.

Das Landgericht verurteilte T zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von vier Jahren und fünf Monaten, N zu drei Jahren und neun Monaten. Die Revision der Angeklagten war hinsichtlich der Einkommensteuerhinterziehung erfolgreich und führte insoweit zur Einstellung, da sich eine rückwirkende Zurechnung der Einkünfte durch die Verschmelzung der GbR auf die GmbH ebenso wenig ausschließen ließ wie jedwede Vermittlungstätigkeit des N bei den Maskengeschäften. Der BGH reduzierte die Verurteilungen wegen Gewerbesteuerhinterziehung jeweils auf Freiheitsstrafen von drei Jahren.

### Entscheidungsgründe:

Gibt ein Steuerpflichtiger, der tatsächlich eine Betriebsstätte in einer Gemeinde mit einem hohen Gewerbesteuerhebesatz unterhält, gegenüber den Finanzbehörden bewusst wahrheitswidrig an, eine

Betriebsstätte in einer anderen Gemeinde mit einem niedrigeren Gewerbesteuerhebesatz zu unterhalten („Gewerbesteuer-oase“), und setzt die nicht heheberechtigte Gemeinde die Gewerbesteuer unter Anwendung ihres Hebesatzes zu niedrig fest, kann hierdurch eine Gewerbesteuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO zulasten der tatsächlich heheberechtigten Gemeinde bewirkt werden. Dies gilt nicht nur für eine unrichtige Erklärung zur Festsetzung des Steuermessbetrags gemäß § 14a GewStG. Auch unrichtige Angaben über den Ort einer Betriebsstätte gegenüber (Finanz-)Behörden im Vorfeld der Jahreserklärung, die zu einer zu niedrigen Festsetzung von Gewerbesteuervorauszahlungen (§ 19 GewStG) führen, begründen eine eigenständige Steuerhinterziehung gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO.

In diesem Zusammenhang setzten sich die Richter des BGH auch mit der Definition einer Betriebsstätte auseinander: Der Begriff der Betriebsstätte im Sinne von § 2 Abs. 1 S. 3 GewStG richtet sich nach § 12 AO. Eine Betriebsstätte ist gemäß § 12 S. 1 AO jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Als Betriebsstätte ist gemäß § 12 S. 2 Nr. 1 AO insbesondere die Stätte der Geschäftsleitung anzusehen. Geschäftsleitung ist gemäß § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Dieser ist dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird. Bei einer Körperschaft ist das regelmäßig der Ort, an dem die zur Vertretung befugten Personen die laufende Geschäftsführertätigkeit entfalten, also der Ort, an dem sie die tatsächlichen, organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen vornehmen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt („Tagesgeschäfte“).

Beim Ort der (Geschäftsleitungs-) Betriebsstätte handelt es sich aus Sicht der Richter des BGH um eine steuerlich erhebliche Tatsache. Gemäß § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, der im Inland eine Betriebsstätte unterhält. Gemäß § 4 Abs. 1 S. 1 GewStG unterliegt ein Betrieb der Gewerbesteuer in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte zur Ausübung des Gewerbes unterhalten wird. Die Gewerbesteuer wird gemäß § 16 GewStG durch die heheberechtigte Gemeinde unter Anwendung des von

ihr bestimmten Gewerbesteuerhebesatzes auf den Gewerbesteuermessbetrag erhoben. Da der Ort der Betriebsstätte über die heheberechtigte Gemeinde und die Höhe des Gewerbesteuerhebesatzes entscheidet, liegt hierin eine steuerlich erhebliche Tatsache.

Wird über die heheberechtigte Gemeinde getäuscht, liegt der Taterfolg im Sinne von § 370 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 AO nicht bereits in dem Erlass der Gewerbesteuermessbescheide für Zwecke der Vorauszahlungen. Grundsätzlich kann zwar auch ein unrichtiger Gewerbesteuermessbescheid (§ 14 GewStG) einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil im Sinne von § 370 Abs. 1, Abs. 4 S. 2 AO darstellen, weil der Gewerbesteuermessbescheid (Grundlagenbescheid) hinsichtlich der persönlichen und sachlichen Steuerpflicht gemäß § 184 Abs. 1 S. 2 und 4 AO in Verbindung mit § 182 Abs. 1 S. 1 AO Bindungswirkung für die den Gewerbesteuerbescheid (Folgebescheid) erlassende Gemeinde entfaltet. Das Finanzamt entscheidet in einem Gewerbesteuermessbescheid im Regelfall nicht mit bindender Wirkung über die heheberechtigte, für den Gewerbesteuerbescheid zuständige Gemeinde (§ 4 GewStG).

Dies gilt selbst dann, wenn in einem Gewerbesteuermessbescheid eine Gemeinde namentlich als heheberechtigt bezeichnet wird. Die Bestimmung der Heheberechtigung ist als materiell-rechtliche Voraussetzung von der Gemeinde eigenständig beim Erlass des Gewerbesteuerbescheids zu prüfen, sofern die Gewerbesteuer nicht Gegenstand eines Zuteilungs- oder Zerlegungsbescheids nach §§ 185 ff. AO ist. Dies gilt auch im Hinblick auf die begrenzte Bindungswirkung eines Gewerbesteuermessbescheids für Zwecke der Vorauszahlungen (vgl. § 19 Abs. 3 S. 3, 4 GewStG).

Taterfolg ist damit die Nichtfestsetzung von Gewerbesteuervorauszahlungen durch die heheberechtigte Gemeinde. Insoweit liegt der Kausalzusammenhang („dadurch“) zwischen dem Machen unrichtiger Angaben und dem Taterfolg der Steuerhinterziehung vor. Es genügt, dass die unrichtigen oder unvollständigen Angaben für die Steuerverkürzung oder das Erlangen nicht gerechtfertigter Steuervorteile ursächlich sind und sich im Taterfolg die durch das Machen unrichtiger Angaben über steuerlich erhebliche

Tatsachen geschaffene, rechtlich missbilligte Gefahr für das Steueraufkommen realisiert. Der Steuerpflichtige wirkt durch seine unrichtigen Angaben auf den Informationsfluss zwischen Finanzämtern und Gemeinden ein. Hierdurch begründet er die Gefahr einer Nichtfestsetzung von Gewerbesteuer durch die heheberechtigte Gemeinde.

Die Steuerverkürzung besteht in Höhe der gesamten, der heheberechtigten Gemeinde entgangenen Gewerbesteuervorauszahlungen. Auf Strafzumessungsebene ist unter Berücksichtigung der gezahlten, aber zu niedrigen Gewerbesteuervorauszahlungen ein reduzierter wirtschaftlicher Schaden zugrunde zu legen.

#### Praxishinweis:

In dem Beschluss des 1. Strafsenats des BGH wird klargestellt, dass eine Gewerbesteuerhinterziehung in Gewerbesteuer-oase-Fällen bereits vorliegen kann, wenn unrichtige Angaben nicht erst in der Gewerbesteuererklärung selbst, sondern schon im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung gemacht werden. Diese Konstellation betrifft in der Praxis vor allem falsche Angaben zum Ort der Betriebsstätte, die im Besteuerungsverfahren zu einer zu niedrigen Festsetzung von Gewerbesteuervorauszahlungen durch die falsche Gemeinde führen.

In der Beratungspraxis in vergleichbaren Risikofällen sollte deshalb unbedingt Folgendes beachtet werden:

- ▶ Sorgfalt ist bereits bei der ersten steuerlichen Erfassung gefragt. Steuerberater sollten ihre Mandanten darauf hinweisen, dass der Fragebogen zur steuerlichen Erfassung nicht rein formalen Charakter hat. Unrichtige oder unvollständige Angaben können bereits den Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) erfüllen. Auch spätere Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse sind mitzuteilen.
- ▶ Es sollte nochmals ein ausdrücklicher Hinweis auf die Pflichten nach § 138 AO erfolgen. Die Mitteilungspflichten gegenüber der Gemeinde (§ 138 Abs. 1 AO) und den Finanzbehörden (§ 138 Abs. 1b AO) sind durch den Steuerpflichtigen ernst zu nehmen. Dabei sind sämtliche für die Besteuerung erheblichen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse vollständig und wahrheitsgemäß anzugeben. Hierauf sollte der Berater hinweisen.

- ▶ Wie die Entscheidung belegt, besteht ein virulentes strafrechtliches Risiko. Der BGH betonte, dass eine bewusste Verletzung der Pflichten im Zusammenhang mit der Gewerbesteuererhebung mit Freiheitsstrafe sanktioniert werden kann. Das Ausnutzen von Gewerbesteuererleichterungen ist kein „Kavaliersdelikt“. Bei einem Millionenschaden sind mehrjährige Freiheitsstrafen möglich. Wie der vorliegende Fall zeigt, kann ein derartiges Ausnutzen einer „Gewerbesteuererleichterung“ mit einem Schaden in Millionenhöhe sogar trotz einer Schadenswiedergutmachung zu Freiheitsstrafen im nicht mehr bewährungsfähigen Bereich führen.
- ▶ Der Beginn der strafrechtlichen Verjährung tritt in diesen Fällen zeitverzögert ein. Die Steuerhinterziehung ist mit Erlass des Gewerbesteuerbescheids ma-

teriert beendet. Erst zu diesem Zeitpunkt nach den falschen Angaben im steuerlichen Fragebogen und nach dem Erlass des Gewerbesteuerermessbescheides liegt der Zeitpunkt beginnt die strafrechtliche Verjährungsfrist von fünf oder im besonders schweren Fall von fünfzehn Jahren.

Steuerberater sollten ihre Mandanten bereits bei einem vagen Verdacht auf Ausnutzung einer Gewerbesteuererleichterung über das strafrechtliche Risiko belehren. Sie sollten im eigenen Interesse insbesondere die Plausibilität der Angaben zum Ort der Betriebsstätte prüfen sowie Belehrung und Angaben dazu dokumentieren. Erhärtet sich der Verdacht auf eine Gewerbesteuerhinterziehung, darf der Berater zur Vermeidung jedes eigenen Beihilfestrafbarkeitsrisikos selbstver-

ständiglich nicht mehr an der zukünftigen Abgabe von unzutreffenden Gewerbesteuererklärungen mitwirken, die zu einer Steuerfestsetzung mit zu niedrigen Hebesätzen durch die falsche Gemeinde führen könnten.

Liegt für eine vergangene, unzutreffende Steuerfestsetzung noch kein Sperrgrund für eine Selbstanzeige gemäß § 371 Abs. 2 AO vor, sollte der Berater auf die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige hinweisen. Es gelten bei der Gewerbesteuerhinterziehung die allgemeinen Grundsätze für Selbstanzeigen gemäß § 371 AO, also insbesondere das Vollständigkeitsgebot des § 371 Abs. 1 AO sowie die Nachentrichtung der Steuern und Nebenleistungen als wesentliche Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige.

**2 BFH, Urteil vom 18.06.2025 – X R 19/21: Die Finanzverwaltung darf zur Ermittlung von Vergleichsdaten zur Verprobung und Schätzung Datenbanken aufbauen und verwenden, auch wenn diese nicht allgemein zugänglich sind. Allerdings muss die im Einzelfall verwendete Datenbank Mindestanforderungen an die Qualität der Datenerfassung erfüllen. Die Gerichte sind deshalb im Einzelfall gehalten, Rückfragen über die Zusammenstellung und Ableitung der anonymisierten Vergleichsdaten zu stellen. Können solche Fragen aus Gründen des Steuergeheimnisses oder aus anderen Gründen nicht beantwortet werden, geht dies zu Lasten des Beweiswertes der Vergleichsdaten. Es bestehen gegenwärtig erhebliche Zweifel, ob die amtliche Richtsatzsammlung in ihrer bisherigen Form eine geeignete Grundlage für einen äußeren Betriebsvergleich anhand von Vergleichsdaten darstellt.**

**Sachverhalt:**

Der Kläger betrieb in den Streitjahren 2013 und 2014 eine Diskothek in Hamburg. Seinen Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich. Bei einer Außenprüfung beanstandete das FA die Kassen- und Buchführung des Klägers als formell ordnungswidrig. Die Diskothek war mit bis zu fünf offenen Ladenkassen betrieben worden, deren Tagesgesamteinnahmen auf Zetteln erfasst und an die Buchhaltung übergeben worden waren. Kasseneinzelaufzeichnungen hatte der Kläger nicht vorlegen können. Infolgedessen nahm der Prüfer Hinzuschätzungen vor.

Die Einsprüche des Klägers gegen die geänderten Bescheide über Einkommensteuer, Umsatzsteuer sowie Gewerbesteuerermessbeträge für 2013 und 2014 blieben ohne Erfolg. Die Klage hingegen war teilweise erfolgreich. Das FG beanstandete sowohl die vom FA angewandte Schätzungsmethode als auch das Schätzungsergebnis. Aus diesem Grund schätzte das FG die Getränkeumsätze nach Maßgabe eines äußeren Betriebsvergleichs und legte dabei einen Rohgewinnaufschlagsatz von 300 % zugrunde. Die darüber hinaus noch hinzu-

geschätzten Erlöse für Eintrittsgelder und Garderobendienstleistungen verwarf es.

Bei der eigenen Schätzung orientierte sich das FG an den vom BMF veröffentlichten Richtsatzsammlungen 2013 und 2014, die für Gast-, Speise- und Schankwirtschaften Rohgewinnaufschlagsätze zwischen 186 % und 400 % (2013) sowie zwischen 186 % und 376 % (2014) mit einem Mittelwert von 257 % auswiesen. Zum anderen zog das FG einen verwaltungsinternen, nur für den Dienstgebrauch abrufbaren Bericht des FA Mönchengladbach-Mitte vom 23.05.2017 über Betriebsprüfungen bei Diskotheken als Vergleichsmaßstab heran. In diesem Bericht wurde für Diskotheken ein Rohgewinnaufschlagsatz zwischen 280 % und 600 % auf den Wareneinsatz genannt, wobei sich die Mehrzahl der Betriebe im rechnerischen Mittel bewege. Das FA erließ entsprechende Änderungsbescheide.

Nach Nichtzulassungsbeschwerde des Klägers hob der BFH das Urteil des FG wegen der Verletzung des Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs auf und verwies den Fall zurück. Das FG habe auf

den internen Bericht des FA zurückgegriffen, ohne dem Kläger die gewonnenen Erkenntnisse vorab zugänglich gemacht zu haben.

Das FG bestätigte im zweiten Durchgang sein bisheriges Ergebnis, bezog sich aber hinsichtlich des Rohgewinnaufschlagsatzes von 300 % zur Begründung nur noch auf die Richtsatzsammlungen des BMF. Die Richtsatzschätzung sei nach der Rechtsprechung eine anerkannte Schätzungsmethode. Den kritisierten statistischen Unzulänglichkeiten der Richtsatzsammlung komme keine so erhebliche Bedeutung zu, dass eine hierauf gestützte Schätzung unzulässig sei.

Der Kläger begründete seine Revision damit, dass die amtlichen Richtsätze keine zuverlässige Grundlage für Schätzungen bieten würden, da die in die Datensammlung einfließenden Parameter gegen statistische Logiken und Regeln verstoßen würden, die Sammlung von einer unzutreffenden Grundgesamtheit ausgehe und es zudem an einer Vergleichbarkeit der Betriebe, die derselben Gewerbeklasse zugeordnet werden, fehle.

So sei eine Diskothek nicht im Ansatz mit einer Gaststätte vergleichbar.

Der BFH hat das BMF aufgefordert, dem Verfahren beizutreten. Es bestehe Klärungsbedarf über das Zustandekommen der einzelnen Richtsätze. Das BMF ist dem Revisionsverfahren beigetreten. Die Revision hatte Erfolg.

#### Entscheidungsgründe:

Der BFH bestätigte erneut, dass im vorliegenden Fall eine Schätzungsbeurteilung dem Grunde nach bestand. Eine Hinzuschätzung aufgrund eines äußeren Betriebsvergleichs unter Berücksichtigung eines Rohgewinnaufschlagsatzes in Höhe von 300 % orientiert an der amtlichen Richtsatzsammlung lehnten die Richter des BFH hingegen mit einer umfangreichen Begründung ab.

Gemäß § 162 Abs. 1 S. 2 AO seien bei einer Schätzung alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Höhe von Bedeutung sind. Die Schätzungsergebnisse müssen schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein. Die Schätzungsmethode kann frei gewählt werden. Das aufgrund einer Schätzungsmethode gewonnene Ergebnis muss nicht durch die Anwendung einer weiteren Schätzungsmethode überprüft werden.

Zweck einer Schätzung ist es, wenn eine sichere Tatsachenfeststellung trotz des Bemühens um Aufklärung nicht möglich ist, die Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln. Das Schätzungsergebnis soll der Wirklichkeit möglichst nahekommen. Erfüllt eine Schätzungsmethode dieses Ziel besser als eine andere, ist diese Schätzungsmethode vorzugswürdig. Einem äußeren Betriebsvergleich haftet stets ein starkes Unsicherheitsmoment an, da kein Betrieb dem anderen gleicht. Ein innerer Betriebsvergleich ist deshalb als die zuverlässigere Schätzungsmethode anzusehen, auch wenn eine Nachkalkulation ebenfalls nicht frei von Unsicherheiten ist.

Das Ergebnis einer Schätzung muss nachvollziehbar begründet werden. Dabei müssen die der Schätzung zugrunde liegenden, betriebsbezogenen Annahmen benannt werden, damit die Beteiligten die Schätzung nachprüfen können. Die Schätzung darf keine inneren Widersprüche aufweisen. Sie darf nicht gegen Denkgesetze oder gesichertes Erfahrungswissen verstoßen.

Erfolgt eine Schätzung ausnahmsweise durch einen äußeren Betriebsvergleich, müssen der Betrieb, dessen Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden sollen, und die zum Vergleich herangezogenen Betriebe grundsätzlich zu der gleichen Branche gehören und im Hinblick auf Betriebsgröße, Lage, Organisation und Kundenstamm ähnlich sein. Bestehen insoweit wesentliche Unterschiede, muss nachvollziehbar begründet werden, warum trotzdem ein äußerer Betriebsvergleich möglich ist.

Eine besondere Form des äußeren Betriebsvergleichs stellt die Richtsatzschätzung anhand der Kennzahlen der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF dar. Für die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen eines Betriebs können grundsätzlich nur Richtsätze derjenigen Gewerkekategorie verwendet werden, der der konkrete Betrieb zuzuordnen ist. Sollen Richtsätze einer anderen Gewerkekategorie verwendet werden, muss gut nachvollziehbar begründet werden, warum eine Vergleichbarkeit dennoch ausnahmsweise gegeben ist.

Der BFH stellte fest, dass die amtlichen Richtsätze für Gaststätten nicht auf eine Diskothek anwendbar sind. Eine Diskothek ließe sich keiner der genannten Gewerkekategorien zuordnen. In der Anlage der amtlichen Richtsatzsammlung werden der Gewerkekategorie „Gast- und Speisewirtschaften“ neben den Gaststätten auch Bierwirtschaften, Pizzerien, Restaurants (auch mit asiatischem Speiseangebot), Schank-, Speise- und Weinwirtschaften sowie Cafés zugeordnet. Diskotheken werden gerade nicht genannt.

Da diese Aufzählung begrifflich ausdifferenziert sei, müsse davon ausgegangen werden, dass die in der Anlage nicht genannten Betriebe oder Betriebsarten auch nicht zu den „zahlreichen geprüften Unternehmen“ gehörten, die bei der Ermittlung der Richtsätze berücksichtigt worden seien. Hierfür spreche auch der Umstand, dass Imbissbetriebe eine eigene Gewerkekategorie bildeten, obwohl sie einer Gaststätte eher vergleichbar seien als eine Diskothek. Der Erwerb von Getränken sei in einer Diskothek optional; man könne sich dort auch aufhalten, ohne Getränke zu konsumieren. Dementsprechend verteilten sich die Einnahmen einer Diskothek auf Eintrittsgelder, Getränkeumsätze und gegebenenfalls weitere Dienstleistungen.

Neben diesen Ausführungen, die im konkreten Fall zur erneuten Aufhebung des Urteils führten, äußerte der BFH für die weitere Entscheidung des FG erhebliche Zweifel an der Eignung der Richtsatzsammlung in ihrer bisherigen Form als Grundlage für eine Schätzung. Diese Zweifel beruhen insbesondere auf der fehlenden statistischen Repräsentativität der zur Ermittlung der Richtsätze herangezogenen Daten und auf dem Ausschluss bestimmter Gruppen von Betrieben aus der Grundgesamtheit der Daten. Dabei gehe es vor allem um das Problem der Stichprobenselektivität („selection bias“).

Grundsätzlich dürfe die Finanzverwaltung für eine Schätzung anhand eines äußeren Betriebsvergleichs Datenbanken aufbauen und verwenden, auch wenn diese nicht allgemein zugänglich seien. Allerdings müsse diese Datenbank Mindestanforderungen an die Qualität der erfassten Daten erfüllen. Diese Qualität müssten die Finanzgerichte durch Rückfragen über die Zusammenstellung und Ableitung der anonymisierten Vergleichsdaten überprüfen. Fehlende Antworten gingen zu Lasten des Beweiswertes der Vergleichsdaten. Die Anwendung einer amtlichen Richtsatzsammlung, die solche Mindestanforderungen an die Qualität der Datenerfassung erfülle, sei als taugliche Schätzungsmethode des äußeren Betriebsvergleichs anzusehen.

Bei der Richtsatzsammlung handele es sich um eine statistische Erhebung in Form einer Teilerhebung auf der Basis von gezogenen Stichproben. Ziel einer solchen Stichprobenziehung sei es, einen Repräsentativitätsschluss (Inferenz) zu ermöglichen: Von den ermittelten Parametern der Stichprobe soll sodann auf unbekannte Parameter der Grundgesamtheit geschlossen werden können.

Eine Stichprobe ist statistisch repräsentativ, wenn sie die Grundgesamtheit widerspiegelt. Die Zusammensetzung der Merkmalsträger der Stichprobe muss also im Hinblick auf alle für die Erhebung relevanten Merkmale der Grundgesamtheit entsprechen. Faktoren, die die Repräsentativität maßgeblich beeinflussen, sind die Größe der Stichprobe - je größer die Stichprobe, desto geringer die Abweichung - und ihre Zusammensetzung.

Eine das Ergebnis systematisch verzerrende Stichprobenselektivität liegt vor, wenn bei der Stichprobenauswahl bestimmte Merkmalsträger bevorzugt werden oder mit größerer Wahrscheinlichkeit in die Stichprobe gelangen als andere. Dieses Problem tritt auf, wenn die Auswahlwahrscheinlichkeit mit dem Untersuchungsmerkmal zusammenhängt. Solchen systematischen Verzerrungen wirkt man durch die Form der Stichprobenziehung in einem zufallsgesteuerten Auswahlverfahren entgegen. Bei einer bewussten Auswahl der Stichprobe ist eine Repräsentativität hingegen nicht gewährleistet.

Eine Zufallsauswahl ist gegeben, wenn Merkmalsträger nach einem Zufallsverfahren aus der Grundgesamtheit ausgewählt werden. Es muss dabei gewährleistet sein, dass jeder Merkmalsträger der Grundgesamtheit die gleiche Wahrscheinlichkeit hat, gezogen zu werden. Das Verfahren zur Stichprobenziehung muss exakt beschrieben und konsequent umgesetzt werden. Nur dann kann von einer unverzerrten Zufallsstichprobe ausgegangen werden. Sind diese Voraussetzungen erfüllt und hat die Stichprobe zudem eine bestimmte Mindestgröße, kann damit das statistische Problem der Stichprobenselektivität nahezu ausgeschlossen werden. Derartige Zufallsstichproben sind repräsentative Stichproben und erlauben aus Wahrscheinlichkeitstheoretischer Sicht den Rückschluss auf die Grundgesamtheit.

Bei einer repräsentativen Zufallsstichprobe ist es möglich, zu erwartende Stichprobenfehler anhand von statistischen Methoden quantitativ zu messen und ihre Wahrscheinlichkeit vorab einzuschätzen. Mit derartigen Methoden lässt sich die benötigte Mindestgröße einer verlässlichen Zufallsstichprobe ermitteln.

Die Zulässigkeit der Richtsatzsammlung als Instrument des äußeren Betriebsvergleichs hängt deshalb davon ab, ob die Voraussetzung einer Zufallsauswahl erfüllt ist. Die Rohgewinnaufschlagsätze können nur dann für die jeweilige Gewerbeklasse repräsentativ sein, wenn die Auswahl der so genannten „Normalbetriebe“, deren Ergebnisse in die Ermittlung der Richtsätze eingeflossen sind, unter statistischen Gesichtspunkten den Ansprüchen einer „echten“ Zufallsauswahl gerecht wird.

Das BMF hat im Verfahren nicht darlegen können, auf welche Weise gewähr-

leistet wird, dass die Voraussetzungen einer Zufallsauswahl tatsächlich erfüllt werden. Es hat vorgetragen, dass jährlich ca. 5.000 Prüfungsergebnisse aus allen Bundesländern in die Ermittlung der Richtsätze einfließen, die Fälle „dezentral durch die Länder“ ausgewählt würden und sich die Anzahl der Ergebnisse je Bundesland in Abhängigkeit von der Einwohnerzahl ergeben würde. Weitere Ausführungen zum Auswahlverfahren sowie zur Repräsentativität der herangezogenen Daten hat das BMF nicht gemacht.

Die Richtsatzkommission, die die Anzahl der für die Erstellung der Richtsätze notwendigen Betriebe vorgebe und auf die Finanzämter verteile, weise zwar auf das Erfordernis einer Zufallsauswahl hin. Ob dieser Hinweis allerdings von den Finanzämtern befolgt werde, entziehe sich dem Kenntnisstand der Kommission. Ob ein „Normalbetrieb“ vorliege, entschieden die Finanzämter ohne jede Transparenz vor Ort.

Bei den ausgewählten Betrieben handele es sich stets um Betriebe, bei denen auf Grundlage der in § 193 AO genannten Kriterien Außenprüfungen durchgeführt würden. Die Kriterien des § 193 AO entsprechen aber nicht den Kriterien einer Zufallsauswahl. Erst recht gelte dies für das Kriterium der „Prüfungswürdigkeit“, das zwar für Zwecke der Außenprüfung sinnvoll sei, eine Stichprobe aber verzerre. Eine Auswahl von Betrieben nach Maßgabe der §§ 193 ff. AO stelle eine bewusste Auswahl dar, die sich an dem vornehmlichen Ziel der Außenprüfung orientiere, Steuergerechtigkeit durch einen gerechten Vollzug der Steuergesetze zu verwirklichen.

Weitere Zweifel an der Tauglichkeit der Richtsatzsammlung als Grundlage für Schätzungen bestünden, da die Ergebnisse von Verlustbetrieben bei der Ermittlung der Richtsätze von vornherein ausgeschlossen würden. Warum Betriebe allein aufgrund der Entstehung von Verlusten „a priori“ aus der Grundgesamtheit ausgeschlossen seien, auch wenn sonst keine außergewöhnlichen betrieblichen Verhältnisse vorliegen würden, erschließe sich nicht. Denn auch in einem „normalen“ Betrieb könnten Verluste entstehen. Die gezielte Herausnahme von Verlustbetrieben sei deshalb ein weiterer Gesichtspunkt, der der Annahme einer unverzerrten Zufallsstichprobe entgegenstehe,

da sich als Folge notwendigerweise die Richtsatzspanne nach oben verschiebe. Wie groß die Auswirkung dieser fehlerhaften Verengung der Grundgesamtheit sei, lasse sich ohne konkrete Zahlen zu den ausgeschiedenen Fällen nicht einschätzen.

Das Argument des BMF, dass eine Berücksichtigung von Verlustbetrieben bei den unteren Rahmensätzen ggf. zu negativen Hinzuschätzungsbeträgen führen könnten, sei unzutreffend. Denn in aller Regel beruhten Verluste nicht darauf, dass Waren, wie zum Beispiel Speisen und Getränke, zu Preisen unterhalb des Einkaufspreises der Zutaten an die Kunden abgegeben werden, sondern darauf, dass die sonstigen Kosten wie Miete und Personal den Rohgewinn übersteigen. Es spreche deshalb nichts dagegen, die möglicherweise geringeren, so doch im Zweifel gleichwohl positiven Rohgewinnaufschlagsätze von Verlustbetrieben in die Richtsatzsammlung mit aufzunehmen. Dabei sei zu berücksichtigen, dass bei der Ermittlung der Richtsätze 10 % der Betriebe mit den jeweils höchsten bzw. niedrigsten Rohgewinnaufschlagsätzen ohnehin außer Betracht bleiben.

Sollte es hingegen darum gehen, typischerweise Betriebe mit Anlaufverlusten nicht in die Richtsätze mit einzubeziehen, weil man die Anlaufphase als „außergewöhnlichen betrieblichen Umstand“ ansehen würde, müssten konsequenterweise sämtliche Betriebe, die sich in der Anlaufphase befinden, ungeachtet ihres Betriebsergebnisses ausgesondert werden. Es erscheine widersprüchlich, Anlaufverluste auszuscheiden, Anlaufgewinne aber bei der Ermittlung der Richtsätze zu berücksichtigen.

Wenn zudem Betriebe mit außergewöhnlichen Verhältnissen von vornherein nicht in die Richtsatzsammlung eingehen sollten, müsste jeder Anwendung der Richtsatzsammlung im Einzelfall ein Prüfungsschritt vorangestellt werden, in dem zunächst beurteilt wird, ob es sich bei dem geprüften Betrieb um einen Betrieb mit außergewöhnlichen Verhältnissen handele. Auf derartige Betriebe seien die Richtsätze nicht anwendbar.

Zudem wäre es geboten, zur pauschalen Berücksichtigung des Umstands, dass es in einem bestimmten Prozentsatz von Fällen in einem Einspruchs- oder Klageverfahren zu einer Herabsetzung der von

der Außenprüfung geschätzten Gewinne komme, einen Abschlag von den ermittelten Werten vorzunehmen.

Der Mittelsatz der Rohgewinnaufschlagsätze einer bestimmten Gewerbeklasse lasse keine konkrete Aussage über den zu prüfenden Betrieb zu. Ob die Anwendung des betreffenden Mittelsatzes den Verhältnissen des zu prüfenden Betriebs gerecht werde, sei anhand der tatsächlichen Verhältnisse zu prüfen und zu begründen.

Deshalb sei ein zweistufiges Vorgehen sinnvoll: In einem ersten Schritt solle die weite Spanne der Rahmensätze unter Heranziehung der tatsächlichen Verhältnisse des zu schätzenden Betriebs (zum Beispiel Lage in einem Hochpreis- oder Niedrigpreisgebiet, Kundenkreis, sonstige Besonderheiten) zu einem schmaleren, im konkreten Fall in Betracht kommenden Bereich verengt werden. In einem zweiten Schritt erfolge dann eine Festlegung auf einen bestimmten, nachvollziehbar begründeten Wert aus dieser verengten Spanne.

Auch Besonderheiten des Preisniveaus am Standort des geprüften Betriebs seien zu berücksichtigen. Insbesondere in der Gastronomie unterscheiden sich die Einkaufspreise für Getränke und für die Zutaten der zubereiteten Speisen bundesweit nicht erheblich. Demgegenüber seien aber die Verkaufspreise für Getränke und Speisen in strukturschwachen Niedrigpreisregionen erheblich niedriger als in wirtschaftsstarken Hochpreisregionen. Dies sei eine betriebswirtschaftliche Notwendigkeit, da die Fixkosten in Hochpreisregionen deutlich höher seien als in Niedrigpreisregionen. Diese höheren Fixkosten seien nur über einen höheren Rohgewinnaufschlag zu finanzieren. Gehe man von bundesweit nur unwesentlich variierenden Einkaufspreisen aus, folge daraus, dass Betriebe in Hochpreisregionen einen deutlich höheren Rohgewinnaufschlagsatz haben müssten. Im Steuerstrafrecht sei längst anerkannt, dass bei Anwendung der Richtsatzsammlung die örtlichen Verhältnisse zu berücksichtigen seien.

#### Praxishinweis:

Die Entscheidung bietet eine wahre Fundgrube an Argumenten in Schätzfällen, und zwar nicht nur in Fällen mit Schätzungen anhand der amtlichen Richtsatzsam-


lung. Bevor die Finanzverwaltung bei vorliegender Schätzungsbefugnis zu einem äußeren Betriebsvergleich als Maßstab für die Schätzungshöhe greifen darf, muss zunächst eine Nachkalkulation als innerer Betriebsvergleich „versucht“ werden. Der BFH formuliert insoweit weitreichende Vorgaben für das Bemühen des Prüfers um entsprechende Nachkalkulationen. Es genügt beispielsweise nicht, dass die Betriebsprüfung wegen fehlender Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei den Rezepturen oder Preislisten behauptet, nicht kalkulieren zu können. Rezepturen und Preise können ermittelt oder im Zweifel in den relevanten Angaben „geschätzt“ werden. Bei fehlender Mitwirkung gehen Unsicherheiten dann zu Lasten des Steuerpflichtigen. Der Berater wird gemeinsam mit dem Steuerpflichtigen prüfen, wie einer Nachkalkulation im Einzelfall durch konkrete Gegenbeweise zu den grundlegenden Kalkulationsannahmen entgegnet werden kann. In diesen Fällen ist eine tiefgehende Auseinandersetzung mit der Nachkalkulation erforderlich.

Aus Beratersicht läutet die Entscheidung aber vor allem das Ende der Schätzungen anhand der amtlichen Richtsätze in der momentanen Form ein. Denn der BFH hat sich intensiv mit den statistischen Grundlagen der amtlichen Richtsatzsammlung auseinandergesetzt und dezidiert herausgearbeitet, warum die Datensammlung nicht den Anforderungen an eine statistisch tragfähige Datenbasis genügt. Die Kritik ist fundamental zu verstehen. Eine Nutzung der amtlichen Richtsätze in der aktuellen Form dürfte damit in sämtlichen offenen Fällen ausgeschlossen sein.

Wenn das Finanzamt dennoch im Rahmen einer Betriebsprüfung eine Schätzung nach Rohgewinnaufschlagsätzen vornimmt, sollte der Berater in geeigneten Fällen Einspruch und Klage erheben. Auch ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung dürfte unter Hinweis auf das vorliegende Urteil Aussicht auf Erfolg haben. Die vorliegende Argumentation nützt nicht nur in Schätzfällen, sondern auch, wenn das Finanzamt die Richtsatzsammlung zur Verprobung einsetzt und hieraus materielle Mängel als Anknüpfungspunkte für eine Schätzungsbefugnis herleiten möchte. Auch einem solchen Vorgehen kann mit dem Urteil inhaltlich fundiert entgegengetreten werden. Denn mangels ausreichend gesicherter Daten-

basis kann eine Verprobung anhand der Rohgewinnaufschlagsätze ebenso wenig aussagekräftig sein wie eine Schätzung anhand der Aufschlagsätze.

Die Entscheidung kann zudem nutzen, wenn sich ein Betriebsprüfer in einem Schätzungsfall anstatt auf die Richtsatzsammlung „nur“ auf sein persönliches Erfahrungswissen oder andere vergleichbare Fälle in seinen Prüfungen beruft. Der Berater sollte sich auf die Entscheidung berufen, um eine Offenlegung dieser „persönlichen“ Vergleichsdaten zu erreichen. Mit diesen (zur Wahrung des Steuergeheimnisses anonymisierten) Vergleichsdaten wird der Berater sich dann ggf. intensiv auseinandersetzen müssen, um die fehlende Vergleichbarkeit bzw. die Besonderheiten des Betriebes des Mandanten im Verhältnis zu den Vergleichsdaten herauszuarbeiten.

Ob vielleicht zukünftig der Große Senat des BFH entscheiden muss, ist ebenso wie die Reaktion der Finanzverwaltung auf das Urteil noch offen. In geeigneten Fällen kann mit der aktuellen Entscheidung jedenfalls – wie dargestellt – gut argumentiert werden. Um eine amtliche Richtsatzsammlung als tragfähige Entscheidungsgrundlage für Schätzungen zukünftig nutzen zu können, muss die Finanzverwaltung nach hier vertretener Auffassung jedenfalls weitere Transparenz in die Datenbasis bringen und die Grundgesamtheiten sowie die Einzeldaten konkreter offenlegen. Für die Zukunft kann die Finanzverwaltung aus der Entscheidung fundierte Anknüpfungspunkte herleiten, wie eine statistisch nicht angreifbare Richtsatzsammlung zu gestalten wäre. Ob und wie dies umgesetzt wird, bleibt abzuwarten. 

#### Autorin:

*Dr. Barbara Bischoff ist Mitglied im Steuerrechtsausschuss und Partnerin/Fachanwältin für Strafrecht in der mit 26 RechtsanwältInnen wirtschafts-/steuerstrafrechtlich sowie steuerlich ausgerichteten Kanzlei Minoggio Grezesch Bachmann mit Standorten in Münster, Bremen, Köln, Hamburg und Hamm.*

*Minoggio Grezesch Bachmann  
Königsstr. 60  
48143 Münster  
02 51 133 226 0  
barbara.bischoff@mgb-law.de  
www.mgb-law.de*