

Roland Höft/Walter Daneling
Harald Grams/Kersten Rook

Schätzung von Besteuerungs- grundlagen

- Besteuerungsverfahren
- Finanzgerichtliches Verfahren
- Steuerstrafverfahren

eBook

**SCHÄFFER
POESCHEL**

SCHÄFFER

POESCHEL

Roland Höft/Walter Danelsing/Harald Grams/Kersten Rook

Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

Besteuerungsverfahren, Finanzgerichtliches Verfahren,
Steuerstrafverfahren

2014
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bearbeiterübersicht:

Höft: Teil A
Danelsing: Teil B
Grams/Rook: Teil C

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

E-Book ISBN 978-3-7992-6673-4

Dieses Werk einschließlich seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2014 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft • Steuern • Recht GmbH
www.schaeffer-poeschel.de
info@schaeffer-poeschel.de
Einbandgestaltung: Willy Löffelhardt/Melanie Frasch
Satz: DTP + TEXT Eva Burri, Stuttgart • www.dtp-text.de

April 2014

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

Vorwort

Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ist eine unübersichtliche Materie, die sich nicht in eine einfache Systematik zwängen lässt. Viele Bereiche formellen oder materiellen Steuerrechts müssen beachtet und geprüft werden, ehe sich die Frage beantwortet lässt, ob das Resultat einer Schätzung akzeptiert werden muss oder ob es rechtswidrig und somit mit Aussicht auf Erfolg anfechtbar ist. Dieses Werk deckt drei Themenkomplexe eines Schätzungsverfahrens ab:

Teil A setzt sich umfassend mit den Schätzungen im Besteuerungsverfahren auseinander. Dieser Abschnitt befasst sich intensiv mit den Wechselwirkungen zwischen dem Schätzungsanlass, der Schätzungsmethode und dem Schätzungsziel. Neben der Zielsetzung einer Schätzung wird auch thematisiert und kritisiert, wie die Finanzbehörde Schätzungsanlässe aufdeckt und darauf reagiert. Zudem wird der Beweiswert der gängigsten Schätzungsmethoden kritisch hinterfragt. Ratschläge zur Vermeidung von Schätzungen werden ebenso gegeben wie Tipps zur Schadensbegrenzung, wenn ein Anlass für den Einstieg in das Schätzungsverfahren besteht. Angestrebt wird die Schätzung mit Augenmaß – im vorliegenden Werk plakativ als »Harmonie des Dreiklangs« dargestellt und eingefordert. Umfassend erörtert werden auch die Chancen, mit einer tatsächlichen Verständigung die »Sackgassensituation« zu beenden. Mit den Erfolgsaussichten notwendiger Einsprüche gegen Schätzungsbescheide endet dieser Teil verbunden mit Hinweisen, was der von einer Schätzung Betroffene beachten muss, um den Rechtsstreit zielgerichtet in der nächsten Instanz fortzusetzen.

Diese nächste Instanz führt an die Finanzgerichte. Teil B zeigt daher auf, welche Besonderheiten bei Schätzungen im finanzgerichtlichen Verfahren zu beachten sind. Mit welchem Erfolg der Schritt an das Finanzgericht endet, hängt auch davon ab, dass der Kläger die rechtlichen Grenzen und tatsächlichen Möglichkeiten einer Aufklärung des Streitfalls durch das Gericht kennt und sich darauf im Vorverfahren bereits einstellt. Mit einem solchen Basiswissen lassen sich Überraschungsentscheidungen des zuständigen Senats oder Einzelrichters vermeiden.

Teil C befasst sich aus dem Blickwinkel des Strafrechtlers mit der Rechtslage und den Zwangslagen im Steuerstrafverfahren. Steuerhinterzieher gelten als »Beweisverderber«, die ein elementares Interesse daran haben, in vollem Umfang das ihnen Angelastete abzuwehren oder zumindest die aus einer Schätzung resultierenden Hinterziehungsbeträge zu minimieren. Die Ausführungen dieses Teils sollen dem Strafverteidiger eine Hilfestellung im Verfahren geben; sie runden das Thema Schätzung ab.

Praxisorientierte und didaktische Erwägungen haben für uns den Ausschlag gegeben, den vorliegenden Aufbau des Werks zu wählen. Dieser erlaubt es dem Berater, im jeweiligen Stadium seines Verfahrens gezielt nach Informationen zu suchen, um entsprechend gerüstet auf eine drohende oder bereits durchgeführte Schätzung reagieren zu können. Denn die Praxis lehrt: Eine Schätzung muss meist dem Grunde, aber selten der Höhe nach akzeptiert werden. Dass sich das Resultat einer Schätzung nicht abmildern lässt, ist eher die Ausnahme als die Regel. Vor Euphorie sei jedoch gewarnt: Die Rechtmäßigkeit einer Schätzung zu hinterfragen, die Inhaltsmängel und

Systemfehler im Verfahren aufzudecken und die von der Rechtsprechung geforderte Schlüssigkeit einer Schätzung erfolgreich einzufordern, ist kein leichtes Unterfangen, zumal die Finanzverwaltung enorme »Heimvorteile« genießt.

Trotz aller Sorgfalt kann kein Fachbuch vollkommen sein. Anregungen unserer Leser sind daher willkommen und werden dankbar umgesetzt.

Dortmund/Bielefeld, im März 2014

Roland Höft/Walter Danelsing/
Dr. Harald Grams/Dr. Kersten Rook

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	V
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Teil A Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.....	1
I Einstieg in das Schätzungsverfahren	3
1 Ausgangslage im Besteuerungsverfahren	3
1.1 Durchsetzung der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	3
1.2 Hemmnisse bei der Aufklärung steuerlicher Sachverhalte.....	4
1.2.1 Sackgassensituation im Besteuerungsverfahren	4
1.2.2 Ausgeschöpfte Ermittlungsmöglichkeiten	5
1.2.3 Korrespondierende Rechte und Pflichten	5
1.3 Möglichkeiten und Grenzen der Amtsermittlungspflicht.....	6
1.3.1 Objektive, nicht ergebnisorientierte Ermittlungen	6
1.3.2 Amtsermittlungspflichten contra Fürsorgepflichten	8
1.3.3 Grenzen der Ermittlungs- und Fürsorgepflicht	8
1.4 Immanente Schranken im Verfahren	9
1.4.1 Sachliche Grenzen	9
1.4.2 Rechtliche Grenzen	10
1.4.3 Faktische Grenzen	10
1.4.4 Zeitliche Grenzen	11
1.5 Schätzungsanlässe im Überblick	11
1.6 Natur der Schätzung.....	12
1.6.1 Wahrscheinlichkeitsprognose.....	12
1.6.2 Typisierungen und Pauschbeträge	13
1.6.3 Schätzungsverbote.....	13
1.7 Schadensbegrenzung	14
1.7.1 Vermeidung von Schätzungsanlässen	14
1.7.2 Begleitung des Schätzungsverfahrens.....	15
1.8 Schätzungsbefugnis des Steuerberaters und Steuerpflichtigen.....	16
2 Gegenstand der Schätzung	16
2.1 Besteuerungsgrundlagen	17
2.1.1 Rechtliche Verhältnisse	17
2.1.2 Keine Schätzung steuerlicher Grundsachverhalte	18
2.2 Schätzungen von Steuern	18
2.3 Anrechenbare Lohn- oder Kapitalertragsteuern	19
2.4 Die Umsatzsteuer	19
2.5 Anrechenbare Vorsteuern	19

3	Schätzung dem Grunde nach.....	20
3.1	Rechtfertigungen für den Einstieg in das Schätzungsverfahren	20
3.2	Drei Arten der Einkunftsermittlung.....	21
3.3	Buchführungspflicht nach Handels- und Steuerrecht	22
3.3.1	Bedeutung und Klärung der Kaufmannseigenschaft	22
3.3.2	Kann- und Formkaufleute.....	25
3.3.3	Der Nicht-Kaufmann.....	26
3.3.4	Buchführungspflichten aufgrund der Kaufmannseigenschaft	26
3.4	Bedeutung der Buchführungspflicht für die Gewinnermittlung	27
3.4.1	Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG.....	27
3.4.2	Dokumentationspflichten bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG.....	28
3.4.3	Art der Gewinnermittlung im Fall einer Vollschätzung.....	29
3.4.4	Schätzung von Betriebsausgaben.....	30
3.4.5	Maßgebende Besteuerungszeiträume bei Gewinneinkünften.....	31
3.5	Dokumentationspflichten bei Überschusseinkünften (§§ 19 ff. EStG)	31
3.6	Bedeutung der Kassenführung im Besteuerungs- und Schätzungs- verfahren	31
3.6.1	Der Fiskalchip	32
3.6.2	Anforderungen an eine korrekte Kassenführung	33
3.6.3	Die Kassenführung in Abhängigkeit von der Gewinnermittlungsart.....	34
3.6.4	Art und Umfang der Kassenaufzeichnungen.....	34
3.6.5	Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht	35
3.6.6	Mehrere Geschäftskassen	36
3.6.7	Die tägliche Inventur der Kasse	36
3.6.8	Zählprotokolle – protokollierte Gedankenstützen	37
3.6.9	Geldtransit	37
3.6.10	Ungebundene Entnahmen	38
3.7	Dokumentation der Kassenführung – im klassischen Sinne	38
3.7.1	Der Kassenbericht mit der Tageslosung	38
3.7.2	Die Bedeutung der Kassenberichte und des Kassenbuches	39
3.7.3	Formen der Geschäftskasse	40
3.7.3.1	Die »private Geldschatulle«.....	40
3.7.3.2	Die Porto-, Kaffee- oder Getränkekasse.....	41
3.7.3.3	Die offene Ladenkasse	41
3.7.3.4	Die einfache Registrierkasse	42
3.8	Das Kassenbuch	42
3.8.1	Hauptkonto »Kasse«.....	44
3.8.2	Dokumentations-, Vorlage- und Aufbewahrungszwang.....	44
3.8.3	Zeitgerechte Erfassung.....	45
3.8.4	Korrekturen im Kassenbuch	46
3.9	Einsatz elektronischer Kassensysteme	46
3.9.1	Das »PC-gestützte« Kassensystem	46
3.9.2	Überbewertete Vorzüge einer elektronischen Registrierkasse	47
3.9.3	Die Zugriffsberechtigung	49

3.9.4	Abfragemöglichkeiten bei elektronischen Registrierkassen	49
3.9.5	Der Warengruppenbericht	50
3.9.6	Der Kellnerbericht und Rückschlüsse auf Schwarzarbeit	51
3.9.7	Unterschiedliche Umsatzsteuersätze	51
3.9.8	Die Dokumentation einer elektronischen Registrierkasse	52
3.9.8.1	Aufbewahrungsgrundsätze	52
3.9.8.2	Aufbewahrungsfristen anderer Belege und Nachweise	53
3.10	Anforderungen an eine formal korrekte Kassenbuchführung	53
3.10.1	Hohe Barbestände	54
3.10.2	Schätzungsbefugnis bei Kassenfehlbeträgen	55
3.10.3	Verstöße gegen die zeitnahe Verbuchung barer Geschäftsvorfälle	55
4	Schätzung der Höhe nach	56
4.1	Beweislast im Schätzungsverfahren	56
4.1.1	Widerlegung des Beweiswerts einer Buch- oder Kassenführung	56
4.1.2	Qualität und Quantität aufgedeckter Unzulänglichkeiten	57
4.1.3	Die Kassensturzfähigkeit der Geschäftskasse	58
4.1.4	Der Schätzungsrahmen bei Mängeln in der Kassenführung	58
4.1.5	Die »Harmonie des Dreiklangs« bei Mängeln in der Kassenführung	59
4.1.6	Die Schätzungsmethode bei Mängeln in der Kassenführung	60
4.1.7	Zuschläge bei Mängeln in der Kassenführung	60
4.2	Fehlgewichtung und Objektivität	61
4.3	Reaktionen auf durchgeführte Schätzungen	61
4.4	Einheitlichkeit erhobener Einwände	62
4.5	Formen der Aufdeckung und Dokumentation von Aufzeichnungsmängeln	62
4.5.1	Einsatz von Analyseverfahren durch die Finanzverwaltung	62
4.5.2	Der Chi-Quadrat-Test	63
4.5.3	Das Fertigen und Auswerten von Kontrollmitteilungen	64
4.5.4	Unregelmäßigkeiten in Steuererklärungen	64
4.6	Formen des Betriebsvergleichs	65
4.6.1	Der Vorjahresvergleich	65
4.6.2	Der externe Betriebsvergleich mit Hilfe der Richtsatzsammlung	66
4.6.3	Der interne Betriebsvergleich in Form eines Zeitreihenvergleichs	67
4.6.4	Die Verteilungsprüfung	69
4.6.5	Der interne Betriebsvergleich in Form einer Nachkalkulation	69
4.6.6	Wechselseitige Aufklärungs- und Mitwirkungspflichten bei der Nachkalkulation	71
4.7	Der Beweiswert einer Nachkalkulation	72
4.7.1	Nachkalkulation als interner Betriebsvergleich	72
4.7.2	Nachkalkulation als externer Betriebsvergleich	73
4.7.3	Der Beweiswert angewendeter Verprobungsmethoden	73
4.8	Die gebotene Objektivität im Verfahren	74
4.9	Die Abwehr einer fehlerhaften Nachkalkulation	75
4.10	Die Bedeutung der Geldrechnung im Schätzungsverfahren	76
4.10.1	Beweiskraft einer Geldrechnung	77

4.10.2	Widerlegung des Beweiswertes einer Geldrechnung.....	78
4.10.3	Spielgewinne, Lotteriegewinne, Schenkungen, Erbschaften	78
4.10.4	Darlehen	79
4.10.5	Unterstützung durch Angehörige und Bekannte.....	80
4.10.6	Vorhandenes Vermögen.....	80
4.10.7	Auslandseinkünfte	81
4.11	Begründungspflicht einer Geldrechnung.....	82
4.11.1	Mischformen und Sphärentrennung.....	82
4.11.2	Geldverkehrsrechnung	83
4.11.3	Vermögenszuwachsrechnung.....	83
4.11.4	Private Geldverkehrsrechnung	84
4.11.5	Sonstige »Deckungsrechnungen«	85
4.12	Problemfeld: versteckte bzw. aufgedeckte Geldanlagen im Ausland	86
5	Die Janusköpfigkeit der Beweismethoden.....	87
5.1	Die wechselseitige Abhängigkeit von Verprobungs- und Schätzungs- methoden.....	87
5.2	Zweck- und zielgerichtete Auswahl der Schätzungsmethode	88
5.3	Auswahl und Akzeptanz der Schätzungsmethode	89
6	Sicherheitszu- und -abschläge	90
7	Schätzungsziel	93
7.1	Die Annäherung an die Besteuerungswirklichkeit	93
7.2	Die Plausibilitätsprüfung	94
II	Durchführung der Schätzung.....	95
1	Nichtermittelbarkeit von Besteuerungsgrundlagen (§ 162 Abs. 1 Satz 1 AO) durch Nichtabgabe der Steuererklärung	95
1.1	Zwangsverfahren gem. §§ 328 ff. AO.....	95
1.2	Schätzungsrahmen und Begründungspflicht	96
1.3	Fehlende Unterschrift unter der Steuererklärung	96
1.4	Schätzungsbefugnis trotz eingereichter Steuererklärung	97
1.5	Schätzungsbescheid mit Vorbehaltsvermerk gem. § 164 AO	97
2	Absehen von einer Steuerfestsetzung gem. § 156 Abs. 2 AO.....	98
3	Schätzung von Einkunftsquellen.....	98
3.1	Einkünfte aus Kapitalvermögen	98
3.1.1	Unterstellte Kapitalerträge aufgrund mangelnder Erfüllung der Mitwirkungspflichten	99
3.1.2	Ausschließlich die Privatsphäre betreffende Vermögensvorgänge	99
3.1.3	Unterstellte Kapitalerträge aufgrund von Einnahmeüberschüssen	100
3.1.4	Zurechnung von belegtem Kapital im Ausland und geschätzten Erträgen	101
3.2	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	102
3.3	Schätzung sonstiger Einkünfte.....	103
3.4	Zu schätzende Betriebsausgaben oder Werbungskosten	104

4	Schätzung wegen Nachlässigkeiten im Besteuerungsverfahren (§ 162 Abs. 2 Satz 1 AO).....	105
4.1	Der Steuerpflichtige vermag über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben	105
4.1.1	Grundsätzliches zur Mitwirkung im Besteuerungsverfahren	105
4.1.2	Schutz der Privatsphäre	107
4.1.3	Verschuldensfrage bei Nichterfüllung steuerlicher Pflichten.....	108
4.1.4	Mitwirkung bei beschlagnahmten und zurückbehaltenen Unterlagen...	109
4.2	Grundsätze der Notwendigkeit und Verhältnismäßigkeit	109
5	Der Steuerpflichtige verweigert weitere Auskünfte	110
5.1	Ermittlungen in der Privatsphäre	112
5.2	Belastende Unterstellungen aufgrund verletzter Mitwirkungspflichten .	112
6	Der Steuerpflichtige verweigert eine Versicherung an Eides statt (§ 95 AO)	114
7	Der Steuerpflichtige verletzt seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO	115
7.1	Rechtsfolgen bei Verstößen gegen Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO.....	117
7.2	Treuhandverhältnisse bei Kapitalanlagen im Ausland oder im Inland ...	118
7.3	Unterhaltszahlungen ins Ausland	119
7.4	Aufklärungs- bzw. Mitwirkungspflicht bei Streit über den Ort der Geschäftsleitung	120
7.5	Im Ausland oder Inland verwirklichte Besteuerungssachverhalte	120
8	Schätzung wegen fehlender oder mangelhafter Aufzeichnungen (§ 162 Abs. 2 Satz 2 AO)	122
8.1	Fehlende Buchführung oder Aufzeichnungen	122
8.2	Unzulässige Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	123
8.3	Unzulänglichkeiten in der Buchführung bzw. in den Aufzeichnungen .	123
8.4	Bedeutung der Buchführung	124
8.5	Beweiskraft der Buchführung	124
8.6	Fehleraufdeckung, -quelle und -diagnose	125
9	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.....	126
9.1	Nachvollziehbarkeit der Geschäftsvorfälle	127
9.2	Korrekte Erfassung.....	127
9.3	Zeitgerechte Erfassung	127
9.4	Geordnete Erfassung.....	128
10	Qualität und Beweiskraft der Buchführung	129
10.1	Widerlegung der Beweiskraft einer formal korrekten Buchführung	129
10.2	Widerlegung der Beweiskraft einer Buchführung durch Nachkalkulation	130
10.3	Widerlegung der Beweiskraft einer Buchführung durch Betriebsvergleiche.....	130
10.4	Widerlegung der Beweiskraft einer Buchführung durch eine Geldrechnung.....	131

11	Schätzungsanlässe aufgrund von Mängeln in der Buchführung	131
11.1	Überblick typischer Mängel in der Buchführung	131
11.2	Kreditgeschäfte	132
11.3	Kontokorrent-Sachkonto	132
11.4	Bilanzerstellung	133
11.5	Inventur	133
11.6	Mängel in der Führung des Wareneingangsbuches	134
11.7	Lückenhafte Buchführung	134
11.8	Erstellung des Jahresabschlusses	135
12	Unzulänglichkeiten in der Kassenführung (§ 162 Abs. 2 Satz 2 AO)	136
12.1	Die Notwendigkeit einer ordnungsmäßigen Kassenführung	138
12.2	Fehlendes Kassenbuch	138
12.3	Geforderte »Kassensturzfähigkeit«	140
12.3.1	Relation bar und unbar abgewickelter Geschäftsvorfälle	140
12.3.2	Ungereimtheiten bei Geldbewegungen zwischen der Kasse und dem Bankkonto	141
12.3.3	Hohe Bareinlagen in die Kasse bzw. Bareinzahlungen auf Bankkonten	142
12.3.3.1	Aufklärungsbedürftige Bareinlagen in die Geschäftskasse	144
12.3.3.2	Aufklärungsbedürftige Bareinlagen auf betriebliche Konten	144
12.3.3.3	Aufklärungsbedürftige Bareinlagen auf private Konten	144
12.3.3.4	Aufklärungsbedürftige Bareinzahlungen auf gemischt genutzten Konten	145
13	Schätzungsanlass, -methode und -rahmen bei ungeklärten Bareinlagen	146
13.1	Negativer Kassenbestand	147
13.2	Aufstockung des Röhren- und Wechselgeldes	149
13.3	Sicherheitszuschlag	150
13.4	Bedeutung barer Geschäftsvorfälle am Gesamtumsatz	150
14	Schätzung wegen Unzulänglichkeiten im Besteuerungsverfahren (§ 162 Abs. 2 Satz 2 und 3 AO)	151
14.1	Anhaltspunkte für Unrichtigkeiten oder Unvollständigkeiten liegen vor	151
14.2	Verletzte Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten im Fall des § 90 Abs. 2 Satz 3 AO	152
15	Schätzungen mit Auslandsbezug gestützt auf § 162 Abs. 3 und 4 AO	152
16	Schätzungen wegen fehlender Grundlagenbescheide (§ 162 Abs. 5 AO)	156
III Die Entwicklungsphasen einer Schätzung		158
1	Korrespondierende Mitwirkung im Vorfeld	158
1.1	Strategien der Schadensbegrenzung	159
1.2	Die »Zangenstrategie« – eine selten genutzte Taktik	161
2	Kompromissbereitschaft oder »Hardliner-Tour«	163

IV Die tatsächliche Verständigung (tV)	165
1 Bedeutung und Chancen einer tatsächlichen Verständigung.....	165
1.1 Zulässigkeit einer tatsächlichen Verständigung	165
1.2 Zeitpunkt einer tatsächlichen Verständigung.....	167
1.3 Durchführung einer tatsächlichen Verständigung.....	168
1.4 Form und Inhalt einer tatsächlichen Verständigung.....	169
2 Paketlösungen im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung.....	170
3 Umsetzung und Rechtsfolgen einer tatsächlichen Verständigung	170
3.1 Rechtsmittel im Zusammenhang mit der tatsächlichen Verständigung..	171
3.2 Unwirksamkeit einer tatsächlichen Verständigung	172
3.3 Regelwidrige Begleitumstände im Rahmen der tatsächlichen Verständigung.....	173
3.4 Folgen der Unwirksamkeit.....	174
3.5 Wirksamkeitsvoraussetzungen einer tatsächlichen Verständigung.....	174
V Außergerichtlicher Rechtsschutz	176
1 Erlass des Schätzungsbescheides	176
1.1 Begründungspflicht und Transparenz des Schätzungsverfahrens.....	176
1.2 Schätzung mit Strafcharakter – Strafschätzung	179
1.2.1 Die Wirksamkeit des Steuerbescheides	180
1.2.2 Die Anfechtbarkeit des Steuerbescheides.....	180
1.2.3 Die Beseitigung des Rechtsscheins	180
2 Anfechtung des Schätzungsbescheides	181
2.1 Zulässigkeit des Einspruchs.....	182
2.2 Begründetheit des Einspruchs.....	182
2.3 Dokumentation der Schätzungsfehler.....	185
2.4 Wirkung und Beweiswert von »Schutzbehauptungen«	186
2.4.1 Ungeklärte Bareinlagen	186
2.4.2 Ungeklärte Ausgabenüberhänge und Vermögenszuwächse	186
2.5 Abwicklung und Erfolgsaussichten des Einspruchsverfahrens.....	187
2.6 Verfahrensrechtliche Aspekte.....	188
2.6.1 Berichtigung bestandskräftiger Steuerbescheide.....	188
2.6.2 Verböserungsmöglichkeiten	189
2.6.3 Erlass geschätzter Steueransprüche (§ 227 AO)	189
3 Antrag auf Aussetzung der Vollziehung.....	189

Teil B Überprüfung von Schätzungsbescheiden im finanzgerichtlichen Verfahren ...	191
I Sachaufklärungspflicht des Gerichts (§ 76 Abs. 1 Sätze 1 und 5 FGO)	193
1 Inhalt um Umfang der Sachaufklärungspflicht	193
2 Allgemeine Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Sätze 2–4)	195
3 Besondere Mitwirkungspflichten (§ 76 Abs. 1 Satz 4 FGO)	196
4 Zurückweisung verspäteten Vorbringens (§ 76 Abs. 3 FGO i. V.m. § 364b Abs. 1 AO und § 79b FGO)	197
4.1 Präklusion im Einspruchsverfahren	197
4.2 Präklusion im Klageverfahren	197
4.3 Zurückweisungsgründe (§ 79b Abs. 3 FGO)	198
5 Durchführung der Sachaufklärung, insbes. die Beweisaufnahme	199
5.1 Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme	199
5.2 Beweismittel	200
5.3 Vorbereitung der mündlichen Verhandlung durch die Beteiligten	201
II Urteilsgrundlage und Beweiswürdigung	203
1 Gesamtergebnis des Verfahrens (§ 96 Abs. 1 Halbsatz 1 FGO)	203
2 Überzeugungsgrundsatz	203
2.1 Anscheinsbeweis, Indizienbeweis	204
2.2 Feststellungslast (Beweislast)	205
2.3 Beweiskraft der Buchführung (§ 158 AO)	205
3 Sinngemäße Geltung des § 162 AO, § 96 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz FGO	206
III Rechtsmittel gegen die finanzgerichtliche Entscheidung	208
1 Grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO)	208
2 Rechtsfortbildung und Sicherung der Rechtseinheit	209
2.1 Zulassung der Revision zur Rechtsfortbildung	209
2.2 Zulassung der Revision zur Sicherung der Rechtseinheit	209
3 Verfahrensmangel	210
3.1 Aufklärungsrüge	210
3.2 Übergehen eines Beweisantrags	212

Teil C Schätzung im Steuerstrafrecht	215
I Grundlagen	217
1 Einführung.....	217
2 Bedeutung der Höhe der hinterzogenen Steuern im Steuerstrafrecht	221
2.1 Die Höhe der hinterzogenen Steuern als Tatbestandsvoraussetzung des § 370 AO.....	221
2.2 Höhe der hinterzogenen Steuern als Schuldfrage	223
2.3 Höhe der hinterzogenen Steuern zur Strafmaßfestsetzung.....	223
2.3.1 Strafbarkeitsgrenzen	224
2.3.2 Strafmaßtabellen	224
2.3.3 Besonders schwerer Fall der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 3 AO)	225
II Schätzung der Höhe der Besteuerungsgrundlagen	228
1 Begriff der Schätzung.....	228
1.1 Umgangssprachliche Bedeutung des Begriffs »Schätzung«	228
1.2 Schätzung im mathematischen Sinne.....	229
1.3 Rechtlicher Begriff der Schätzung	230
2 Gegenstand der Schätzung	231
3 Der Weg zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen.....	232
4 Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO	234
5 Keine Anwendung von § 162 AO im Strafverfahren	236
6 Schätzung der Besteuerungsgrundlagen im Strafverfahren.....	238
III Schätzung im strafrechtlichen Ermittlungsverfahren	240
1 Anfangsverdacht einer Steuerstraftat.....	240
2 Feststellung eines hinreichenden Tatverdachts	242
2.1 Ermittlung des Sachverhaltes und tatsächliche Verständigung.....	243
2.2 Beendigung des Ermittlungsverfahrens.....	245
2.2.1 Einstellung nach § 170 Abs. 2 StPO	245
2.2.2 Einstellung wegen Geringfügigkeit nach § 153 StPO oder § 398 AO.....	246
2.2.3 Einstellung nach § 153a StPO.....	246
2.2.4 Absehen von Klage nach § 153b StPO	247
2.2.5 Einstellung nach § 154 StPO	247
2.3 Anklage nach § 170 Abs. 1 StPO.....	247

IV Schätzung im strafrechtlichen Hauptverfahren.....	250
1 Durchführung von Schätzungen im strafrechtlichen Hauptverfahren.....	250
2 Das Fehlen aussagekräftiger Beweismittel.....	250
2.1 Beweismittel.....	252
2.1.1 Zeugen.....	253
2.1.2 Sachverständige.....	253
2.1.3 Augenschein.....	255
2.1.4 Urkunden.....	255
2.1.5 Einlassung des Angeklagten	256
2.2 Ausschöpfung der Beweise	256
3 Verfahrensökonomie – unangemessener Aufklärungsaufwand	258
4 Tragfähige Schätzungsgrundlagen	259
5 Anerkannte Schätzungsmethoden.....	260
5.1 Schätzungsmethoden	260
5.1.1 Äußerer Betriebsvergleich	260
5.1.1.1 Richtsatzvergleich.....	260
5.1.1.2 Einzelbetriebsvergleich	262
5.1.2 Innerer Betriebsvergleich bzw. Nachkalkulation	263
5.1.3 Geldverkehrs- und Vermögenszuwachsrechnung	263
5.2 Auswahl der Schätzungsmethode im Steuerstrafverfahren.....	265
6 Schlüssigkeit der Schätzung	265
7 Anwendung des Zweifelssatzes.....	266
8 Begründung der Schätzung und Nachvollziehbarkeit im Urteil	267
9 Rechtsfolgende Seite der Schätzergebnisse	268
V Zusammenfassung	269
Stichwortverzeichnis.....	271

Abkürzungsverzeichnis

a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AdV	Aussetzung der Vollziehung
AEAO	Anwendungserlass zur AO
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Arbeitgeber
agB	außergewöhnliche Belastungen
AktG	Aktiengesetz
AN	Arbeitnehmer
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Ap	Außenprüfung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Az.	Aktenzeichen
BA	Betriebsausgaben
BB	Der Betriebsberater
BE	Betriebseinnahmen
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
Bp	Betriebsprüfung
BStBl	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des BVerfG
DB	Der Betrieb
DStRE	Deutsches Steuerrecht-Entscheidungssammlung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStG	Einkommensteuergesetz
f., ff.	folgende, fortfolgende
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht

FGO	Finanzgerichtsordnung
FinB	Finanzbehörde
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
gem.	gemäß
GenG	Gesetz betr. die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
GG	Grundgesetz
GmbHG	Gesetz betr. die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
i. d. R.	in der Regel
i. E.	im Einzelnen
i. H. v.	in Höhe von
i. R. d.	im Rahmen des
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
JR	Juristische Rundschau
KM	Kontrollmitteilung
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Lfg.	Lieferung
LSt	Lohnsteuer
Mio.	Million
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
nrkr.	nicht rechtskräftig
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
n. v.	nicht veröffentlicht
NZB	Nichtzulassungsbeschwerde
NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht
OFD	Oberfinanzdirektion
PStR	Praxis Steuerstrafrecht
RAS	Rohgewinnaufschlagsatz
rkr.	rechtskräftig
Rz.	Randziffer

s.	siehe
SA	Sonderausgaben
StB	Steuerbescheid
Stbg	Die Steuerberatung
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StEK	Steuererlasse in Karteiform
StErkl.	Steuererklärung
SteuerHBekV	Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst
StGB	Strafgesetzbuch
Stpfl.	Steuerpflichtiger
StPO	Strafprozessordnung
StV	Strafverteidiger
tV	tatsächliche Verständigung
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
VA	Verwaltungsakt
VdN	Vorbehalt der Nachprüfung
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
V + V	Vermietung und Verpachtung
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VZ	Veranlagungszeitraum
WG	Wirtschaftsgut
WK	Werbungskosten
ZPO	Zivilprozessordnung

Teil A

Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

I Einstieg in das Schätzungsverfahren

1 Ausgangslage im Besteuerungsverfahren

1.1 Durchsetzung der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

Die Sicherung des Steueraufkommens ist oberstes Gebot und wichtigste Obliegenheit der FinB. Dies ist im Gesetz global in § 85 Abs. 1 AO als Besteuerungsgrundsatz ausformuliert: »Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben«. Der Auftrag umfasst zwei Bereiche: das Festsetzungsverfahren und das Erhebungsverfahren.

Im ersten geht es um die Ermittlung der Besteuerungssachverhalte und die Festsetzung der Steuer. Im zweiten um die kassenmäßige Abrechnung festgesetzter Steuern und steuerlicher Nebenleistungen. Beides ist gleich wichtig. Im Mittelpunkt der Betrachtung steht hier das Besteuerungsverfahren, begrenzt auf das Thema »Schätzung der Besteuerungsgrundlagen«.

Die kassenmäßige Abwicklung festgesetzter Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§§ 218 ff. AO) bleibt ausgeklammert, mit einer Ausnahme: Die anzustrebende AdV streitbefangener Steuerbeträge (§ 361 AO) berührt den Erhebungsbereich. Im Zusammenhang mit der Anfechtung von Schätzungsbescheiden wird auf die Antragstellung und Begründung solcher Anträge eingegangen.

Die Durchsetzung einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung setzt voraus, dass der der Besteuerung unterliegende Sachverhalt bekannt ist. In Kenntnis der Tatsache, dass der Stpfl. wenig Neigung zeigt, die ihn betreffenden Besteuerungssachverhalte freiwillig oder vollständig offenzulegen, installierte der Gesetzgeber in § 88 Abs. 1 AO als Maxime den Grundsatz der Amtsermittlungspflicht. Dieser besagt, dass die FinB den Sachverhalt von Amts wegen ermittelt. In Abhängigkeit von den Umständen des Einzelfalls bestimmt sie Art und Umfang der Ermittlungen.

Ausgestattet mit mannigfachen Ausforschungsbefugnissen erfüllt die FinB ihren Gesetzauftrag. An das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden. Die FinB ist »Herr des Verfahrens«; dass ihr Aufklärungserfolg entscheidend von der Erfüllung steuerlicher Pflichten der am Verfahren Beteiligten (§ 78 AO) abhängt, war dem Gesetzgeber bewusst, als er deren Pflicht zur Mitwirkung im Besteuerungsverfahren ausdrücklich gesetzlich anordnete. Aus der Pflicht zur Mitwirkung erwächst nicht das Recht, Art und Umfang der Beweiserhebung mitbestimmen zu dürfen. Der Wortlaut des § 92 Abs. 1 AO ist eindeutig: Die FinB gibt das Beweisthema vor, bedient sich der Beweismittel, die sie nach pflichtgemäßem Ermessen zur Ermittlung des Sachverhaltes für erforderlich hält. Die am Verfahren Beteiligten können Formen der Beweiserhebung anregen, aber mit Rechtsmitteln nicht durchsetzen.

Die vollständige Aufklärung steuerlich relevanter Sachverhalte wäre der Idealfall und hätte eine exakte Festsetzung der Steuer zur Folge, sofern der StB keine materiellrechtlichen Fehler enthält. Die Besteuerungswirklichkeit sieht allerdings anders aus. Das Ideal ist faktisch nicht umsetzbar – auch bedingt durch die Komplexität und Kompliziertheit des Steuerrechts. Der Reformbedarf im Steuerrecht soll hier kein (Streit-)Thema sein.

Aus Sicht des Autors besteht die Gefahr, dass sich die Amtsermittlungspflicht in eine bedenkliche Richtung entwickelt. Es ist der Trend erkennbar, die von Außenprüfern »einzufahrenden« Mehreergebnisse mit Hilfe von Schätzungen zu sichern. Erklärte Besteuerungswerte werden durch geschätzte Werte ergänzt oder auch ganz ersetzt. Schätzungen wirken sich selten zum Vorteil der Betroffenen aus. Die Schätzung hat sich als Reizthema etabliert. Das Besteuerungsklima ist rauer, wenn nicht sogar ruppiger geworden, auch wegen der Fälle, die Stpfl. als Strafschätzung empfinden, die sich existenzgefährdend auswirken kann.

Wann droht die Schätzung? Einfach geantwortet: Sobald sich das Ermittlungsverfahren in einer »Sackgassensituation« befindet, ein Zustand, der der Lösung bedarf. Die Unaufklärbarkeit bewirkt nicht, dass die Akte geschlossen wird. Was sich mit den Beweislastregeln nicht lösen lässt, findet im »Beweismittelersatzverfahren« – besser bekannt als Schätzungsverfahren – seinen Ausklang.

1.2 Hemmnisse bei der Aufklärung steuerlicher Sachverhalte

1.2.1 Sackgassensituation im Besteuerungsverfahren

Ein schlichter Befund über den Stand des Ermittlungsverfahrens eröffnet der FinB den Einstieg in das Schätzungsverfahren. § 162 Abs. 1 Satz 1 AO definiert die Sackgassensituation und gibt vor, wie darauf reagiert werden muss: »Soweit die FinB die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie sie zu schätzen«. Satz 1 des § 162 Abs. 1 AO generalisiert die Ausgangslage. Der Fortgang des Verfahrens und die Schätzungsbefugnis ist keine Frage des Ermessens (§ 5 AO). Sobald eine Sackgassensituation vorliegt, besteht die Pflicht zur Schätzung. Ob eine die Schätzung rechtfertigende Situation vorliegt, kann ebenso strittig sein wie das Ergebnis der Schätzung. Aber nur in Ausnahmefällen gelingt der Nachweis, dass die FinB gegen »eherne« Grundsätze der Amtsermittlungspflicht verstoßen hat.

Gelangt die FinB zu der Überzeugung, dass sie die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, erwächst der Auftrag, in das Schätzungsverfahren einzusteigen. Auf den ersten Blick ist die tatbestandliche Voraussetzung für den Einstieg in das Schätzungsverfahren simpel. Und die Frage, ob eine Schätzung »dem Grunde nach« zulässig ist, ist selten eine bis ins finanzgerichtliche Verfahren ausgefochtene Rechtsfrage. Hauptstreitpunkt ist meist die Frage, ob das Resultat einer Schätzung rechtmäßig und haltbar ist.

Allerdings ist es zulässig, mit der FinB darüber zu streiten, ob deren Diagnose zum Stand der Sachaufklärung zutrifft oder übereilt getroffen wurde. Hemmnisse bei der Aufklärung des Sachverhaltes lassen sich eventuell beheben. Das setzt die engagierte Mitwirkung der am Verfahren Beteiligten voraus. An dieser Stelle wird betont, dass die Vermeidung einer Schätzung oberstes Gebot sein sollte. Das setzt

voraus, dass der Stpfl. die Grundsätze einer ordnungsmässigen Buchführung kennt und beachtet. Ansonsten droht ein sich meist durch mehrere Instanzen ziehender, langwieriger Rechtsstreit über die Rechtmässigkeit einer durchgeführten Schätzung, der Zeit, Nerven und Geld kostet.

1.2.2 Ausgeschöpfte Ermittlungsmöglichkeiten

Vor jeder Schätzung steht die Pflicht, alle Möglichkeiten zur vollständigen Aufklärung des Sachverhaltes auszuschöpfen. Erst wenn die Amtsermittlungspflicht ausgereizt ist, darf geschätzt werden. Die FinB muss zunächst bemüht sein, alle ihr zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zu nutzen, um Sachverhalte aufzuklären, damit die Besteuerungsgrundlagen festgestellt und der Besteuerung unterworfen werden können.

Wenn die Amtsermittlungspflicht und die bestehenden, aber nicht oder nur ungenügend erfüllten Pflichten im Besteuerungsverfahren sich nicht mehr ergänzen, stellt die Schätzung eine Fortsetzung der Ermittlungen mit anderen Mitteln dar. Sobald feststeht, dass sich ein Sachverhalt trotz aller Bemühungen nicht aufklären lässt, ist die Schätzung das Verfahren, um Feststellungslücken (die nicht bezeugten Besteuerungsgrundlagen) mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu schließen.

Ob eine Sackgassensituation vorliegt, ist unter Beachtung der §§ 88, 90 AO zu beurteilen. Aus dem bis dahin festgestellten Sachverhalt werden unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls die nicht ermittelbaren Besteuerungsgrundlagen abgeleitet (BFH vom 02.02.1982 – VIII R 65/80, BStBl II 1982, 409 = SIS 82 25 69). Beruht der Sachaufklärungsmangel auf der unzureichenden Mitwirkung des Stpfl., so verringert sich das Beweismaß entsprechend der Pflichtverletzung auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit und die Besteuerungsgrundlagen sind in der Höhe anzusetzen, die der Wirklichkeit am nächsten kommt (BFH vom 07.05.2004 – IV B 221/02, BFH/NV 2004, 1367 = SIS 04 35 67).

1.2.3 Korrespondierende Rechte und Pflichten

Die Rspr. betont, dass die FinB sich zunächst um den höchstmöglichen Grad der Aufklärung eines steuerlich relevanten Sachverhaltes bemühen muss, ehe sie die vom Gesetzgeber geforderte Vollaufklärung durch Wahrscheinlichkeitserwägungen einer Schätzung abrunden darf. Das bedeutet nicht, dass die FinB zu einer Sisyphusarbeit verdammt wird; es gelten die Grenzen des sachlich Zumutbaren und des zeitlich Vertretbaren. Um die Gesetzmässigkeit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sicherzustellen, muss die FinB keine unverhältnismässigen Anstrengungen unternehmen. Art und Umfang der zumutbaren Ausforschungsmaßnahmen hängen nicht nur vom Gegenstand der Ermittlungen, sondern auch davon ab, wer die Aufklärung durchführt. Einem Außenprüfer mutet man weitergehende Ermittlungen zu als dem Sachbearbeiter in der Veranlagungsstelle (BFH vom 24.10.1985 – IV R 75/84, BStBl II 1986, 233 = SIS 86 05 10).

Vorrangig ist die FinB zur Anwendung der in der AO normierten Aufklärungsmöglichkeiten und zur Durchsetzung bestehender Mitwirkungspflichten verpflichtet. In diesem Zusammenhang räumt der Gesetzgeber der FinB sogar das Recht ein, die einem Stpfl. auferlegten Mitwirkungspflichten mit Zwangsmitteln (§§ 328 ff. AO)

durchzusetzen, wenn dies der Aufklärung des Sachverhaltes dient. Die Ausforschungssituation ist bei Gewinneinkünften eine andere als bei den Überschusseinkünften. Die Umstände des Einzelfalls bestimmen somit den Umfang der wechselseitigen Rechte und Pflichten.

Bei Gewinneinkünften erleichtern festgelegte Aufzeichnungspflichten deren Überprüfung. Für die Überschusseinkünfte besteht nicht die Pflicht, diese zu dokumentieren; es besteht nur die Vorgabe, die Ermittlung der Einkünfte in sich schlüssig und nachvollziehbar darzulegen. Mangelt es daran, ist das FA befugt, auch die Überschusseinkünfte zu schätzen, sofern nicht die Beweislastregeln Vorrang haben.

Ob eine Sackgassensituation vorliegt bzw. wann weitere Aufklärungsbemühungen nicht mehr möglich oder unverhältnismäßig sind, entscheidet allein die FinB nach den Umständen des Einzelfalls. Ausgangspunkt solcher Entscheidungen ist meist die Tatsache, dass auferlegte steuerliche Pflichten vom Stpfl. verletzt oder missachtet worden sind. Auf die Frage, warum dieser seine Pflichten nicht erfüllt hat, kommt es nicht an. Der Einstieg in das Schätzungsverfahren hängt von keiner »Schuldfrage« ab.

Die Amtsermittlungspflicht geht den Mitwirkungspflichten vor. Das bedeutet nicht, dass jede nur denkbare Ermittlungsmöglichkeit zunächst erst ausgeschöpft werden muss, ehe die Befugnis zur Schätzung besteht. Die FinB muss aber die Aufklärungen durchführen, die nach den Umständen des Einzelfalls möglich, notwendig und zumutbar sind. Je aktiver der Stpfl. bei der Aufklärung der eigenen Besteuerungssachverhalte mitwirkt, umso weniger ist die FinB zur Eigeninitiative verpflichtet und umso geringer ist auch das Risiko einer Schätzung.

1.3 Möglichkeiten und Grenzen der Amtsermittlungspflicht

1.3.1 Objektive, nicht ergebnisorientierte Ermittlungen

Die Rechtsprechung toleriert, dass im Schätzungsverfahren die Tatsachenfeststellungen mit einem geringeren Grad an Überzeugung getroffen werden als dies i.d.R. nach § 88 AO geboten ist (BFH vom 14.08.1991 – X R 86/88, BStBl II 1992, 128 = SIS 92 02 47). Die sog. Reduzierung des Beweismaßes besagt, dass sich das FA hinsichtlich nicht feststehender Tatsachen über Zweifel hinwegsetzen darf – mit der Befugnis, die Lücke des Nichtaufklärbaren mit einer Schätzung zu schließen. Oberster, oft missachteter Grundsatz im Verfahren ist: Das Resultat einer Schätzung muss in sich schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (BFH vom 28.03.2001 – VII B 213/00, BFH/NV 2001, 1217, m. w. N. = SIS 01 75 01; FG München vom 30.08.2011 – 10 V 735/11, rkr. = SIS 11 35 06). Nachfolgend wird dies als »Harmonie des Dreiklangs« bezeichnet und als Schätzungsziel gefordert.

Grundvoraussetzung für die gesetzestreue Erfüllung des Schätzungsauftrages ist, dass bei einer Schätzung alle bekannten Fakten berücksichtigt werden. Ein oft beklagtes Manko ist, dass die FinB im Schätzungsverfahren bekannte Fakten aus den Steuerakten, im Ermittlungsverfahren neu gewonnene Erkenntnisse und auch angebotene Beweismittel nicht gebührend berücksichtigt. Die »Globalverpflichtung« des § 162 Abs. 1 Satz 2 AO, die der FinB vorgibt, bei einer Schätzung alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind, wird vernachlässigt. Die Sätze 1 und 2 des § 162 Abs. 1 AO korrespondieren: Ist die Einstiegsvoraussetzung des

Satz 1 erfüllt, muss die FinB alle Umstände beachten, die für eine fehlerfreie Schätzung von Bedeutung sind. Grenzwertig ist die Situation, wenn einzelne Umstände noch der Aufhellung bedürfen, um deren Bedeutung für das Schätzungsverfahren abwägen zu können. Dass ergänzende Ausklärungspflichten bestehen, steht außer Frage (Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Rz. 41 ff.); ob solche tatsächlich notwendig, möglich oder zumutbar sind, beurteilen die Verfahrensbeteiligten – naturgemäß – unterschiedlich.

Im Besteuerungsverfahren hat die FinB die Möglichkeit, mit Zwangsmitteln die Mitwirkung des Stpfl. bei der Aufklärung des ihn betreffenden Sachverhaltes durchzusetzen. Selbst wenn ein Strafverfahren anhängig ist, reduziert das nicht die Mitwirkungspflichten des beschuldigten Stpfl. im eigenen Besteuerungsverfahren (§ 393 Abs. 1 AO). Verweigert dieser seine Unterstützung, hindert eine solche »Blockadehaltung« das FA nicht an der Durchführung einer Schätzung im Besteuerungsverfahren (BFH vom 19.09.2001 – XI B 6/01, BStBl II 2002, 4 = SIS 02 02 48).

HINWEIS Im Strafverfahren findet § 162 AO keine Anwendung. Die Schätzungen eines Strafrichters sind Ausfluss der freien Beweiswürdigung (§ 261 StPO) und stützen sich nicht auf die Regelungsinhalte des § 162 AO.

Kann der Sachverhalt nicht vollständig aufgeklärt werden, weil der Stpfl. seine Mitwirkungspflicht verletzt hat, so führt das nicht zu einer Entscheidung nach den Regeln der objektiven Beweislast (Feststellungslast), sondern zu einer Begrenzung der Sachaufklärungspflicht und zu einer Minderung des Beweismaßes. Die FinB darf von den Besteuerungsgrundlagen ausgehen, die sie mit einem geringeren Grad an Überzeugung aus dem maximal ausforschbaren Sachverhalt festgestellt hat (BFH vom 13.03.1985 – I R 7/81, BStBl II 1986, 318 = SIS 86 08 58; vom 15.02.1989 – X R 16/86, BStBl II 1989, 462 = SIS 89 15 53). Sind mehrere Sachverhalte möglich, darf das FA nur dann von der für den Stpfl. ungünstigsten Fallgestaltung ausgehen, wenn es davon überzeugt ist, dass dieser der Wirklichkeit am nächsten kommt (BFH vom 31.08.1967 – V 241/64, BStBl III 1967, 686 = SIS 67 04 28).

Es steht außer Frage, dass auch die erst im Verlauf eines Schätzungs- oder Rechtsbehelfsverfahrens bekannt gewordenen Umstände berücksichtigt werden müssen und eine Korrektur der bisher falsch ermittelten Ergebnisse im Schätzungsverfahren erfordern (BFH vom 02.02.1982 – VIII R 65/80, BStBl II 1982, 409 = SIS 82 25 69; vom 17.11.1981 – VIII R 174/77, BStBl II 1982, 430 = SIS 82 25 77). Verstöße gegen § 162 Abs. 1 Satz 2 AO sind keine Ausnahmen. Der Stpfl. ist gefordert, sowohl den Ablauf wie auch bemerkte Versäumnisse im Schätzungsverfahren zu dokumentieren. Der Stpfl. agiert kontraproduktiv, wenn er weitere Bemühungen bei der Aufklärung der Sachlage von der FinB einfordert, ohne selbst bei der Aufklärung des ihn betreffenden Sachverhaltes mitzuwirken.

1.3.2 Amtsermittlungspflichten contra Fürsorgepflichten

Verweigert sich der Stpfl. oder kommt er seinen Pflichten zur Mitwirkung bei der Aufklärung steuerlicher Sachverhalte gar nicht, nur schleppend oder nicht in gehöriger Art und Weise nach, begrenzt das die Pflicht der FinB zur eigenen Sachaufklärung. Auch die Amtsermittlungspflicht (§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO) hat ihre (Schmerz-)Grenzen. Ungeachtet dessen gibt es eine Fürsorgepflicht. Selbst eine sich abzeichnende Schätzungsbefugnis ist kein Grund, den rechtsstaatlichen Anspruch des Stpfl. auf ein objektives Verfahren zu vernachlässigen.

§ 162 Abs. 1 Satz 2 AO erinnert daran, dass im Schätzungsverfahren alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind, und präzisiert letztlich nur, was § 88 Abs. 2 AO bereits als Untersuchungsgrundsatz vorgibt: Die Finanzbehörde hat alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für den Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen.

Außer Frage steht, dass die FinB keine unverhältnismäßigen Anstrengungen unternehmen muss, um eine unklare, für die Besteuerung aber bedeutsame Sachlage von allen Seiten aufzuklären; dies gilt umso mehr, wenn der Stpfl. seinen Mitwirkungspflichten im Verfahren nicht in gehöriger Art und Weise nachkommt. Versäumnisse bei der Dokumentation steuerlicher Sachverhalte liegen auch vor, wenn der Stpfl. die Grundsätze einer ordnungsmäßigen Buchführung missachtet.

Ungeachtet der dem Stpfl. anlastbaren Versäumnisse im Besteuerungsverfahren muss die FinB die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festsetzen (§ 85 Satz 1 AO). Die FinB ist der Prototyp der Eingriffsverwaltung; es liegt daher auf der Hand, dass sie vorrangig die Interessen der Steuergläubiger bei der Wahrnehmung ihres Gesetzauftrages im Auge hat. Der FinB obliegen aber auch Fürsorgepflichten. So gibt § 89 Abs. 1 AO vor, dass die FinB die Abgabe von Erklärungen, das Stellen von Anträgen oder die Berichtigung von Erklärungen oder Anträgen anregen soll, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben oder unrichtig abgegeben oder gestellt worden sind. Neben der Beratung erteilt sie Auskünfte über die den Beteiligten im Verwaltungsverfahren zustehenden Rechte und die ihnen obliegenden Pflichten. Aus Sicht des Gesetzgebers ist die FinB auch ein »Helfer des Steuerbürgers«.

1.3.3 Grenzen der Ermittlungs- und Fürsorgepflicht

Die Angaben in der StErkl. sind der Ausgangspunkt für eine ermittelnde Aufklärung. Ob ein Stpfl. seine Besteuerungsgrundlagen vollständig und richtig offenbart, erschließt sich nicht auf den ersten Blick. Vorliegende KM, auffällige Ungereimtheiten in der StErkl., turnusmäßig angesetzte Ap, aber auch Zufälligkeiten – wie eine anonyme Anzeige – bestimmten in der Vergangenheit, ob die Korrektheit der erklärten Besteuerungsgrundlagen überprüft wurde.

Der Wahrheitsgehalt von Steuererklärungen unterliegt zunehmend der Überprüfung durch Revisionsprogramme. Diese geben bei der Auswahl prüfungsrelevanter Bereiche eine Entscheidungshilfe darüber, was der intensiveren Kontrolle bedarf. Das »Zinssteuerurteil« des BVerfG vom 27.06.1991 (2 BvR 1493/89, BStBl II 1991, 654 = SIS 91 14 01) trug zur Rückbesinnung auf die strikte Durchsetzung der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gegenüber jedermann bei.

Das BVerfG betont, dass für das Steuerrecht auch der Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG gilt und daraus zu folgern ist, dass die Stpfl. durch Steuergesetze rechtlich und tatsächlich gleich zu belasten sind. Die Besteuerungsgleichheit umfasse als Komponenten sowohl die Gleichheit der normativen Steuerpflicht wie auch die Gleichheit bei deren Durchsetzung. Das BVerfG forderte, dass das materielle Steuergesetz in ein normatives Umfeld eingebettet sein müsse, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges gewährleiste.

Die korrekte Festsetzung einer Steuer allein von den Angaben des Stpfl. abhängig zu machen, bedeute, an dessen Steuerehrlichkeit überhöhte Anforderungen zu stellen. Der Gesetzgeber dürfe die Steuerehrlichkeit nicht unterstellen, sondern müsse diese durch hinreichende, die steuerliche Belastungsgleichheit gewährleistende Kontrollmöglichkeiten sicherstellen. Durch die latente Gefahr, als Steuersünder aufzufallen, müsse die Steuerehrlichkeit gefördert werden.

An die Objektivität der FinVerw appelliert § 88 Abs. 2 AO. Für den Bereich der Ap wiederholt und unterstreicht § 199 Abs. 1 Satz 1 AO diese Unparteilichkeit. So hat der Außenprüfer die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind, zugunsten wie zuungunsten des Stpfl. zu prüfen. Die der FinB abverlangte Objektivität im Besteuerungsverfahren findet im Einspruchsverfahren ihre Fortsetzung durch die Vorgabe, dass die Streitsache von Amts wegen in vollem Umfang erneut zu prüfen ist (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO).

Das zwischen den Gegenspielern bestehende »Über-Unter-Ordnungsverhältnis« führt zu Konflikten. Die FinB darf aber nicht willkürlich handeln oder entscheiden (BFH vom 14.02.1952 – III 149/50 U, BStBl III 1952, 200 = SIS 52 08 23). Wer darüber hinaus erkennbar versucht, die Aufklärung seiner steuerlichen Verhältnisse zu verzögern oder zu umgehen, darf sich nicht wundern, wenn die FinB eine negative Haltung einnimmt (BFH vom 06.03.1952 – IV 33/52 U, BStBl III 1952, 92 = SIS 52 00 43).

1.4 Immanente Schranken im Verfahren

Den Möglichkeiten, den »wahren Sachverhalt« zu ermitteln, wie es § 88 Abs. 1 Satz 1 AO fordert, um ihn der Besteuerung zu Grunde zu legen, sind immanente Schranken gesetzt. Gemeint ist der steuerliche relevante Sachverhalt, den die FinB i. R. ihrer sachlichen und örtlichen Zuständigkeiten (§§ 16 ff. AO) zu untersuchen hat. Dies umfasst neben der Steueraufsicht auch die Pflicht zur Aufdeckung und Verfolgung von Steuerdelikten.

1.4.1 Sachliche Grenzen

Ermittlungsaktivitäten müssen im Rahmen bleiben. Aber auch außersteuerliche Tatsachen können ermittelt werden. Ob diese das Besteuerungsverfahren nicht betreffenden Erkenntnisse an andere Behörden weitergegeben werden, wird im Einzelfall – unter Beachtung des Steuergeheimnisses (§ 30 AO) – geprüft und entschieden.

Zu den »begriffsimmanenten Schranken«, in denen ein tatsächliches Aufklärungsbedürfnis nicht besteht (vgl. *Wittkowski*, *StuW* 1987, 35, 38), zählen folgende offenkundigen Fälle: