STEUERRECHT UND
STEUERBERATUNG

Brinkmann

Schätzungen im Steuerrecht

Fälle – Methoden – Vermeidung – Abwehr

5., neu bearbeitete Auflage

ESV ERICH SCHMIDT VERLAG

ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Steuerrecht und Steuerberatung

Band 49

Schätzungen im Steuerrecht

Fälle – Methoden – Vermeidung – Abwehr

Von

Michael Brinkmann

5., neu bearbeitete Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

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.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
http://ESV.info/978-3-503-19116-1

Zitiervorschlag:
Brinkmann, Schätzungen im Steuerrecht, 5. Auflage 2020

1. Auflage 2010
2. Auflage 2012
3. Auflage 2015
4. Auflage 2017
5. Auflage 2020

ISBN 978-3-503-19116-1 (gedrucktes Werk)
ISBN 978-3-503-19117-8 (eBook)
ISSN 1860-0484

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2020

Druck: Kösel, Altusried-Krugzell

Vorwort

Die **Schätzung** der Besteuerungsgrundlagen ist ein unverzichtbares **Kernelement** des deutschen Steuerrechts. § 162 AO als die zentrale Vorschrift schließt die unvermeidbare Lücke zwischen dem materiellen Recht auf der einen und dem nicht oder nicht hinreichend feststellbaren Sachverhalt auf der anderen Seite. Unstreitig würde es der Systematik und der Zielsetzung der Besteuerung, vor allem der angestrebten gerechten Lastenverteilung, entgegenstehen, wenn dem Grunde nach feststehende, aber quantitativ nicht aufklärbare Tatbestände unbeachtet blieben. Deshalb ist es grundsätzlich erforderlich und gerechtfertigt, wenn in solchen Fällen die Schätzung als Mittel der Sachverhaltsfeststellung eingreift. Zu den Aufgaben des Steuerberaters gehört es allerdings, den Mandaten vor dem Grunde nach unzulässigen und vor überhöhten Steuerfestsetzungen auf der Grundlage des § 162 AO zu schützen.

Das Hauptanwendungsgebiet der Schätzung ist nach wie vor die **Außenprüfung,** weshalb sie seit der ersten Auflage im Zentrum der nachfolgenden Ausführungen steht. Da die Digitalisierung auch vor den Verprobungen und Schätzungen der Außenprüfung nicht Halt gemacht hat, sieht sich der Steuerberater zunehmend mit verfeinerten und neuen Analysen der Buchführungsdaten konfrontiert. Das vorliegende Handbuch soll deshalb über die ausführliche Erläuterung der „klassischen" Verprobungs- und Schätzungsmethoden hinaus auch Hilfestellung dabei leisten, neue Analysevarianten und damit zusammenhängende Begriffe wie „rollierende Zeitreihen" oder „doppelskalierte Einzelgrafen" in den Kontext der Rechtsprechung zum § 162 AO einzuordnen. Denn letztere ist der Maßstab, nach dem am Ende die Rechtmäßigkeit einer Schätzung beurteilt wird und an dem deshalb die Abwehrberatung auszurichten ist. Die heute üblichen EDV-gestützten Verprobungen und Schätzungen haben wegen des oftmals komplexen Datenmaterials und der nicht immer auf Anhieb transparenten Programme zu einer gewissen technischen Überlegenheit der Finanzverwaltung geführt, welche auch der BFH erkannt hat. Diese Rechtsprechung gilt es aus Steuerberatersicht zu nutzen, um erfolgreiche Gegenargumentationen aufbauen zu können.

Häufig sind die mangelhafte Aufzeichnung von Einnahmen oder gar eine vorsätzliche Manipulation der **Kassenführung** der Grund für Erhöhungen der erklärten Umsätze und Gewinne durch den Betriebsprüfer. Dem sog. „Barbereich" sollte der Steuerberater deshalb besondere Aufmerksamkeit widmen. Bereits seit dem 1. 1. 2017 können Steuerpflichtige in diesem Zusammenhang nicht mehr von der bis dahin geltenden Übergangsregelung für ältere Kassen profitieren, nach der sich der Außenprüfer mit verdichteten Tagesendsummenbons zufriedengeben musste, wenn letztere bestimmte Formalien erfüllten. Für Zeiträume ab dem 1. 1. 2020 ist darüber hinaus das „Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen" als ein weiterer Schritt auf

dem Weg zur besseren Kontrolle der „Barbranche“ zu beachten. Die neuen Vorschriften machen ggf. Anpassungen in den Unternehmen erforderlich. Der Weg zu einer besser überprüfbaren Kassenführung ist damit augenscheinlich von zahlreichen Änderungen und noch dazu von vielen unklaren und teilweise widersprüchlichen Rechtsbegriffen geprägt. Mit Hilfe der entsprechenden Erläuterungen und Fallbeispiele soll sowohl dem Unternehmen als auch dem Steuerberater mit diesem Handbuch ausreichend Material an die Hand gegeben werden, um im konkreten Fall eine rechtlich fehlerfreie und gleichzeitig wenig belastende Lösung für die Erfassung des Bargeldverkehrs zu finden und diese notfalls auch im Verfahren gegenüber dem Finanzamt durchzusetzen.

Um eigene Nachteile durch Schätzungsbescheide zu vermeiden, muss der **Steuerberater** sein Verhalten schließlich nicht nur nach der optimalen Lösung für den Mandanten, sondern auch am eigenen Schutz vor Regressansprüchen oder berufsrechtlichen Folgen ausrichten. Der neunte Teil des Handbuchs gibt entsprechende Hinweise für das optimale Verhalten im Schätzungsfall.

Werl, im Januar 2020 Michael Brinkmann

Inhaltsverzeichnis

Vorwort ... 5

Abkürzungsverzeichnis ... 13

1 Allgemeine Grundsätze der Schätzung ... 21
1.1 Rechtfertigung und Inhalt des § 162 AO ... 21
1.2 Gegenstand der Schätzung ... 22
1.3 Schätzung von Grundsachverhalten ... 24
1.4 Schätzung als das „letzte Mittel“ ... 26
1.5 Unvermeidbare Schätzungen ... 30
1.6 Typisierungen und Pauschbeträge ... 32
1.7 Grundsatz der größten Wahrscheinlichkeit ... 34
1.8 Verletzung von Mitwirkungspflichten ... 35
1.9 Schätzungsrahmen ... 40
1.10 Nichtiger Schätzungsbescheid ... 42
1.11 Schätzungsverbote ... 48
1.12 Begründung der Schätzung ... 50
1.13 Erlass der Steuerschulden ... 50
1.14 Beratungshilfe ... 51

2 Nichtabgabe der Steuererklärung ... 53
2.1 Allgemeines ... 53
2.2 Gefahren für den Steuerpflichtigen ... 54
2.3 Gefahren für den Steuerberater ... 55
2.4 Vermeiden der Schätzung ... 56
2.4.1 Fristablauf ... 56
2.4.2 Zwangsgeld ... 57
2.4.3 Schätzungsandrohung ... 59
2.5 Maßnahmen nach erfolgter Schätzung ... 60
2.5.1 Prüfen der Wirksamkeit des Steuerbescheids ... 60
2.5.2 Einspruch ... 63
2.5.3 Klage ... 67
2.5.4 Revision und Nichtzulassungsbeschwerde ... 77
2.5.5 Einreichen der Steuererklärung ... 78
2.5.6 Erhebungsverfahren ... 81

3 Außenprüfung ... 87
3.1 Allgemeines ... 87
3.2 Risiko für den Steuerpflichtigen ... 87
3.3 Risiko für den Steuerberater ... 88
3.4 Schätzungsberechtigung des Außenprüfers ... 88

3.5 Richtigkeitsvermutung gemäß § 158 AO ... 91
3.5.1 Allgemeines ... 91
3.5.2 Ordnungsgemäße Buchführung ... 93
3.5.3 Ordnungsmäßigkeit der EDV-Buchführung ... 104
3.5.4 Aufbewahrung von Unterlagen ... 131
3.5.5 Kassenführung ... 138
3.6 Widerlegen der Richtigkeitsvermutung ... 212
3.6.1 Allgemeines ... 212
3.6.2 Einzelprüfung ... 213
3.6.3 Verprobung ... 216
3.6.4 Widerlegen der Richtigkeitsvermutung durch Erklärung des Steuerpflichtigen ... 236
3.7 Überprüfung von Verprobung oder Schätzung ... 236
3.8 Gewinnermittlungsart ... 238
3.8.1 Bedeutung ... 238
3.8.2 Gewinnermittlungsart ... 238
3.8.3 Auswirkung der Schätzung auf den Bilanzenzusammenhang ... 241
3.8.4 Wechsel der Gewinnermittlungsart ... 241
3.9 Schätzungsmethoden ... 242
3.9.1 Allgemeines ... 242
3.9.2 Richtsatzschätzung ... 244
3.9.3 Aufschlagskalkulation ... 248
3.9.4 Zeitreihenvergleich ... 255
3.9.5 Kassenfehlbeträge ... 263
3.9.6 Ungeklärte „Einlagen“ ... 264
3.9.7 Geldverkehrsrechnung ... 267
3.9.8 Bargeldverkehrsrechnung ... 272
3.9.9 Fehlende ungebundene Entnahmen ... 273
3.9.10 Vermögenszuwachsrechnung ... 274
3.9.11 Sicherheitszuschlag ... 276
3.9.12 Hochrechnung ... 280
3.10 Typische Einwendungen ... 280
3.10.1 Allgemeines ... 280
3.10.2 Spielbank- und Lottogewinne ... 282
3.10.3 Darlehen ... 283
3.10.4 Unterstützung durch Angehörige oder Bekannte ... 287
3.10.5 „Fremdes Geld“ ... 288
3.10.6 Verkauf von Privatvermögen und Erbschaften ... 289
3.10.7 Vorhandene Mittel zu Beginn des Betrachtungszeitraums ... 290
3.10.8 Steuerfreie Auslandseinkünfte ... 291
3.10.9 Versicherung an Eides Statt ... 291
3.10.10 Aktuelle Einkommens- und Vermögenslage ... 292

3.10.11 Einstellung des Betriebs ... 293
3.10.12 Sachverständigengutachten ... 293
3.11 Verfahrensrechtliche Einwendungen ... 294
3.11.1 Allgemeines ... 294
3.11.2 Verfahrensfehler vor und während der Außenprüfung ... 294
3.11.3 Fehlende Berichtigungsvorschrift ... 295
3.11.4 Ablauf der Festsetzungsfrist ... 296
3.11.5 Verwirkung ... 298
3.11.6 Treu und Glauben ... 298
3.11.7 Verbindliche Zusage ... 300
3.11.8 Verbindliche Auskunft ... 300
3.11.9 Tatsächliche Verständigung ... 300
3.12 Einspruch ... 301
3.13 Finanzgerichtliches Verfahren ... 304
3.13.1 Allgemeines ... 304
3.13.2 Gerichtseigene Prüfer und andere Sachverständige ... 312
3.13.3 Bundesfinanzhof ... 317
3.13.4 Prozesskostenhilfe ... 327
3.13.5 Aussetzung der Vollziehung ... 332
3.13.6 Risiken für Prozessbevollmächtigte ... 334

4 Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern ... 335
4.1 Allgemeines ... 335
4.2 Sachlicher Anwendungsbereich ... 337
4.3 Abgrenzung zu Geschenken ... 340
4.4 Abgrenzung zu strafbaren Vorteilszuwendungen ... 341
4.5 Anteilige Kürzung ... 341
4.6 Art und Umfang der Benennung ... 343
4.7 Zumutbarkeit des Benennungsverlangens ... 344
4.8 Ausländische Gesellschaft ... 347
4.9 Erhöhte Anforderungen nach § 16 AStG ... 350
4.10 Vermittlung und durchlaufende Posten ... 351
4.11 Beweisvorsorge ... 353
4.12 Verfahrensfragen ... 355
4.13 Klageverfahren ... 356
4.13.1 Finanzgericht ... 356
4.13.2 Bundesfinanzhof ... 357
4.14 Strafrechtliche Aspekte ... 357
4.15 Haftung des Steuerberaters ... 358

5 Tatsächliche Verständigung ... 359
5.1 Allgemeines ... 359
5.2 Wirksamkeitsvoraussetzungen ... 362
5.2.1 Erschwerte Sachverhaltsermittlung ... 362
5.2.2 Ordnungsgemäße Vertretung ... 363

5.2.3 Kein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis ... 365
5.2.4 Kein unzulässiger Druck ... 366
5.3 Wirkung der tV ... 367
5.4 Änderung und Aufhebung ... 371
5.5 Gemeinsame Entscheidung mit dem Mandanten ... 373
5.6 Verfahrensrechtliche Hinweise ... 374
5.7 Prüfschema tV ... 374

6 Schätzung bei bestimmten Auslandssachverhalten (§ 162 Abs. 3 AO) ... 375
6.1 Hintergrund der Regelung ... 375
6.2 Verwaltungsanweisungen ... 376
6.3 Unmittelbarer Anwendungsbereich des § 90 Abs. 3 AO ... 376
6.4 Stammhaus und Betriebsstätte ... 377
6.5 Sachverhaltsdokumentation ... 377
6.6 Angemessenheitsdokumentation ... 378
6.7 Sonderregelung für kleinere Unternehmen ... 378
6.8 Grundtatbestand (§ 162 Abs. 3 AO) ... 379
6.9 Zuschlag (§ 162 Abs. 4 AO) ... 381

7 Schätzung bei fehlendem Grundlagenbescheid ... 383
7.1 Allgemeines ... 383
7.2 Verluste aus Beteiligungen ... 385
7.3 Verfahrensfragen ... 385

8 Strafrechtliche Aspekte der Schätzung ... 387
8.1 Nebeneinander von Steuer- und Strafverfahren ... 387
8.2 Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe der Erklärung ... 389
8.3 Abgabe der Erklärung nach Einleitung des Strafverfahrens ... 393
8.4 Schätzung im Strafverfahren ... 395
8.4.1 Allgemeines ... 395
8.4.2 Richtsatzschätzung ... 399
8.4.3 Geldverkehrsrechnung ... 400
8.4.4 Vermögenszuwachsrechnung ... 401
8.4.5 Aufschlagskalkulation ... 402
8.4.6 Zeitreihenvergleich ... 403
8.4.7 Kassenfehlbeträge ... 404
8.4.8 Sicherheitszuschlag ... 405
8.4.9 Mathematisch-statistische Methoden ... 406
8.4.10 Betriebsausgaben ... 407
8.4.11 Übernahme der steuerlichen Schätzung durch das Strafgericht ... 407
8.4.12 Verständigung im Steuerstrafverfahren ... 409
8.4.13 Vermögensabschöpfung ... 410
8.5 „Strafrechtliche Vorfrage“ ... 411
8.6 „Geschätzte“ Selbstanzeigen ... 415

9 Schätzung aus Steuerberatersicht 423
9.1 Allgemeines 423
9.2 Schätzung wegen Nichtabgabe der Steuererklärung 423
9.3 Unvollständiger oder unrichtiger Jahresabschluss 425
9.4 Berufshaftpflichtversicherung 430
9.5 Ansprüche des Steuerberaters gegen den Mandanten 430

10 Branchenhinweise und Einzelfragen 431

Anhang 479

Literatur 519

Stichwortverzeichnis 557

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt
a. A.	anderer Auffassung
a. a. O.	am angegebenen Ort
ABDA	Bundesvereinigung Deutscher Apothekerverbände
Abs.	Absatz, Absätze
AdV	Aussetzung der Vollziehung
a. E.	am Ende
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEntG	Arbeitnehmerentsendegesetz
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AO-StB	Der AO-Steuerberater (Zeitschrift)
Ap	Außenprüfung
ApoR	Apotheke und Recht (Zeitschrift)
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
AStW	Aktuelles aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
Az.	Aktenzeichen
BayVGH	Bayerischer Verwaltungsgerichtshof
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBG	Bundesbeamtengesetz
BBK	Bilanzierung, Buchführung, Kostenrechnung (Zeitschrift)
BBP	Betriebswirtschaft im Blickpunkt (Zeitschrift)
BC	Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (Zeitschrift)
BeamtStG	Gesetz zur Regelung des Statusrechts der Beamtinnen und Beamten in den Ländern
BeherbStatG	Beherbergungsstatistikgesetz
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BerHG	Beratungshilfegesetz
BestVerfModG	Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof

BFH/NV	Sammlung veröffentlichter und nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMWi	Bundesministerium für Wirtschaft und Energie
Bp	Betriebsprüfung
BR	Bundesrat
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BSI	Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik
bspw.	beispielsweise
BStBK	Bundessteuerberaterkammer
BStBl. I	Bundessteuerblatt Teil I
BStBl. II	Bundessteuerblatt Teil II
BT	Bundestag
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BtPrax	Betreuungsrechtliche Praxis (Zeitschrift)
BuStra	Bußgeld- und Strafsachenstelle
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BWA	Betriebswirtschaftliche Auswertung
BWL	Betriebswirtschaftslehre
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
cl	Zentiliter
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DEHOGA	Deutscher Hotel- und Gaststättenverband
DFKA	Deutscher Fachverband für Kassen- und Abrechnungssystemtechnik
d. h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DSAG	Deutschsprachige SAP Anwendergruppe e. V.
DSGVO	Datenschutz-Grundverordnung

DStBV	Deutscher Steuerberaterverband e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungen (Zeitschriftenbeilage)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
ECR	Electronic Cash Register (Registrierkasse)
EDI	Electronic Data Interchange
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EPROM	Erasable Programmable Read Only Memory
ErbSt	Erbschaftsteuer
EStB	Der Ertrag-Steuerberater (Zeitschrift)
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
evtl.	eventuell
f.	folgende [Seite]
FA	Finanzamt
FÄ	Finanzämter
FahrlG	Gesetz über das Fahrlehrerwesen
FAIT	Fachausschuss für Informationstechnologie
ff.	folgende [Seiten]
FFA	Filmförderanstalt
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinVerw	Finanzverwaltung
FN	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
FZV	Fahrzeug-Zulassungsverordnung
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GDPdU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfung digitaler Unterlagen
GEMA	Gesellschaft für musikalische Aufführungs- und mechanische Vervielfältigungsrechte

GewO	Gewerbeordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GKG	Gerichtskostengesetz
gl. A.	gleiche(r) Auffassung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-Stpr	GmbH-Steuerpraxis (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GoBD	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff
GoBS	Grundsätze ordnungsgemäßer EDV-gestützter Buchführungssysteme
GrS	Großer Senat
GüKG	Güterkraftverkehrsgesetz
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GVR	Geldverkehrsrechnung
GwG	Geldwäschegesetz
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung
Hs.	Halbsatz
IDEA	Interactive Data Extraction and Analysis
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. d. S.	in diesem Sinne
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i. e. S.	im engeren Sinn
ifst	Institut Finanzen und Steuern
i. H. v.	in Höhe von
IKS	Internes Kontrollsystem
IT	Informationstechnik
incl.	inclusive
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)

INSIKA	Integrierte Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme
InsO	Insolvenzordnung
i. S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne des/der
i. S. e.	im Sinne einer, im Sinne eines
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
IZA	Informationszentrale für steuerlich relevante Auslandsbeziehungen
JStG	Jahressteuergesetz
KAG	Kommunalabgabengesetz
KassenG	Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen – Kassengesetz (auch: Kassensicherheitsgesetz)
KassenSichV	Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr – Kassensicherungsverordnung
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KostRMoG	Kostenrechtsmodernisierungsgesetz
KP	Kanzleiführung professionell (Zeitschrift)
krit.	kritisch
KSR	Kommentiertes Steuerrecht (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Kza.	Kennzahl
lat.	lateinisch
LfSt	Landesamt für Steuern
LG	Landgericht
lit.	littera
LKA	Landeskriminalamt
l.S.	letzter Satz
LSG	Landessozialgericht
LSt	Lohnsteuer
lt.	laut
Ltd.	Limited (Private Limited Company)
LuF	Land- und Forstwirtschaft
m	Meter

MaBV	Makler- und Bauträgerverordnung
MBP	Mandat im Blickpunkt (Zeitschrift)
m. E.	meines Erachtens
Mio.	Million(en)
MMR	MultiMedia und Recht (Zeitschrift)
MPG	Medizinproduktegesetz
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwSt	Mehrwertsteuer
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
NZB	Nichtzulassungsbeschwerde
NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht
o. ä.	oder ähnlich
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OFD	Oberfinanzdirektion
o. g.	oben genannt
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OVG	Oberverwaltungsgericht
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
PAngV	Preisangabenverordnung
PATR/Q-med	Patientenrecht und Qualitätsmanagement (Zeitschrift)
PBefG	Personenbeförderungsgesetz
PC	Personal Computer
Pkw	Personenkraftwagen
PLU	Price-Look-Up
PStR	Praxis Steuerstrafrecht (Zeitschrift)
ProstSchG	Prostituiertenschutzgesetz
PZU	Postzustellungsurkunde
R	Richtlinie
RAO	Reichsabgabenordnung
RAS	Rohgewinnaufschlagsatz

Rev.	Revision
RFH	Reichsfinanzhof
rkr.	rechtskräftig
RStBl.	Reichssteuerblatt
RVG	Rechtsanwaltsvergütungsgesetz
Rz.	Randziffer
S.	Satz, Seite
SAM	Steueranwaltsmagazin (Zeitschrift)
SchwarzArbG	Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz
SchwGBG	Schwarzgeldbekämpfungsgesetz
SGB	Sozialgesetzbuch
sog.	sogenannt
SPIO	Spitzenorganisation der deutschen Filmwirtschaft
SRP	Summarische Risikoprüfung
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StBerG	Steuerberatungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBp	Die Steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StBVV	Steuerberatervergütungsverordnung
StBW	Steuerberaterwoche (Zeitschrift)
StC	SteuerConsultant (Zeitschrift)
StE	Steuer-Eildienst (Zeitschrift)
SteuerHBekV	Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
StraBuSt	Straf- und Bußgeldsachenstelle
StrEG	Gesetz über die Entschädigung für Strafverfolgungsmaßnahmen
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StV	Strafverteidiger (Zeitschrift)
StWa	Steuerwarte (Zeitschrift)
TÄHAV	Verordnung über tierärztliche Hausapotheken
TÜV	Technischer Überwachungsverein
tV	Tatsächliche Verständigung
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)

UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
UStB	Der Umsatzsteuerberater (Zeitschrift)
UStDV	Umsatzsteuerdurchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-ID-Nr.	Umsatzsteueridentifikationsnummer
usw.	und so weiter
u. U.	unter Umständen
v.	von, vom
VersR	Versicherungsrecht (Zeitschrift)
VG	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
VGV	Verwaltungsgrundsätze Verfahren
VR	Verwaltungsrundschau (Zeitschrift)
VV	Vergütungsverzeichnis
VWGBsGa	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung
VZR	Vermögenszuwachsrechnung
WaffG	Waffengesetz
wistra	Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer und Strafrecht
WES	Wareneinsatz
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WWS	Warenwirtschaftssystem
XBRL	Extensible Business Reporting Language
XML	Extensible Markup Language
Xpider	Extended Spider
z. B.	zum Beispiel
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZKF	Zeitschrift für Kommunalfinanzen
ZPO	Zivilprozessordnung
ZRV	Zeitreihenvergleich
ZUGFeRD	Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland
zzgl.	zuzüglich
z. Zt.	zur Zeit

1 Allgemeine Grundsätze der Schätzung

1.1 Rechtfertigung und Inhalt des § 162 AO

Der steuerliche Eingriff in die Vermögens- und Rechtssphäre des Einzelnen gewinnt seine Rechtfertigung auch und gerade aus dem staatlichen Ziel einer **gerechten Lastenzuteilung**.[1] Eine gleichmäßige und gesetzmäßige Besteuerung entsprechend § 85 AO setzt aber die Kenntnis der dafür relevanten Sachverhalte voraus. Deshalb sind Besteuerungsgrundlagen gemäß § 88 AO zu ermitteln, was aber naturgemäß nicht immer mit zumutbarem Aufwand möglich ist.[2] Mit § 162 AO hat sich der deutsche Gesetzgeber für die Fälle nicht möglicher Ermittlungen für die Schätzung entschieden, weil durch das alternative Außerachtlassen nicht berechenbarer und nicht ermittelbarer Besteuerungsgrundlagen keine gerechte Besteuerung erreicht werden könnte.[3] Die Schätzung folgt damit aus dem Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit i. S. v. Art. 3 GG und ist nicht in das Ermessen des jeweiligen Sachbearbeiters oder Prüfers gestellt, sondern zwingend durchzuführen.[4] Sie ist deshalb in vollem Umfang gerichtlich überprüfbar.[5] Der bisweilen auftauchende Begriff des „Schätzungsermessens"[6] ist insofern irreführend. Eine gewisse Ähnlichkeit der Schätzung mit der Ermessensentscheidung ergibt sich allerdings daraus, dass es grundsätzlich einen Schätzungsrahmen[7] gibt und dass der aus dieser Bandbreite auszuwählende Wert vom FA nach den allgemeinen Grundsätzen der AO zu bestimmen ist.

§ 162 AO soll vor allem eine **effektive Besteuerung** gewährleisten. „Effektiv" bedeutet dabei nicht nur umfassende, sondern auch zügige Steuerfestsetzung unter Berücksichtigung von Kostengesichtspunkten. Ein so gestalteter Gesetzesvollzug liegt im Interesse sowohl der staatlichen Finanzwirtschaft als auch des Steuerbürgers. Langjährige Prüfungen steuerlicher Tatbestände müssen die Ausnahme bleiben, eine Beweiserhebung sollte letztlich nicht teurer sein als der Steuerbetrag, um den es geht.[8] Darüber hinaus erfordert das Verifikations-

1 BVerfG v. 27. 6. 1991 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654.
2 Siehe hierzu im Einzelnen unter 1.4.
3 Die Schätzung wird als „Urelement" der Besteuerung bezeichnet, vgl. *Schumann/Wähnert*, Stbg 2012, 535 unter Hinweis auf Lukas II 1 bis 5 und *Goldshteyn/Thelen*, BB 2015, 236, die darauf hinweisen, dass diese Maßnahme bereits in der Bibel erwähnt ist, vgl. auch *Schumann*, S. 3.
4 Sog. „Schätzungsbefehl". Das „non liquet" darf nicht zu Lasten der Gemeinschaft gehen, vgl. z. B. *Becker/Schumann/Wähnert*, DStR 2017, 1243, 1245, *Schumann*, S. 72 ff., *Nöcker*, NWB 2016, 3157, 3164. Lediglich die Auswahl der Schätzungsmethode wird vom BFH als Ermessensentscheidung verstanden, vgl. BFH v. 11. 12. 1984 VIII R 131/76, BStBl. II 1985, 354, 358.
5 BFH v. 19. 2. 1987 IV R 143/84, BStBl. II 1987, 412.
6 Z. B. BFH v. 1. 12. 1998 III B 78/97, BFH/NV 1999, 741.
7 Wegen Einzelheiten siehe unter 1.9.
8 BFH v. 25. 10. 1985 VI R 15/81, BStBl. II 1986, 200.

prinzip, dass im Besteuerungsverfahren die Dauer von Einzelprüfungen nicht so niedrige Prüfungsquoten verursacht, dass die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr gewährleistet werden kann.[9]

Praktisch bedeutet „Schätzen", im Hinblick auf einen unvollständigen Sachverhalt auf der Grundlage bekannter Tatsachen und Indizien Schlussfolgerungen zu ziehen und dabei ein Ergebnis anzustreben, für das die größte **Wahrscheinlichkeit** spricht.[10] Damit handelt es sich um eine besondere Art der Sachverhaltsfeststellung. Die Beseitigung eines Ermittlungsmangels ist das einzig legitime Ziel.[11] Deshalb sind Strafschätzungen unzulässig.[12]

§ 162 AO gilt nicht im **Erhebungsverfahren,**[13] insbesondere nicht im Bereich der Vollstreckung.[14] Beide Verfahren setzen wirksame Steuerbescheide voraus, die ggf. auf Schätzungen beruhen können. Auch die Haftungsschuld nach §§ 69 ff. AO kann nicht unmittelbar durch Schätzung bestimmt werden. Der Haftungsanspruch kann sich aber auf einen Steueranspruch beziehen, den das FA durch Erlass eines Schätzungsbescheids realisiert hat.[15]

1.2 Gegenstand der Schätzung

Zu schätzen sind die **Besteuerungsgrundlagen,**[16] nicht die Steuer selbst.[17] Aus einer geschätzten Besteuerungsgrundlage können ggf. andere abgeleitet werden.[18] In der Praxis werden allerdings bei Betriebsprüfungen und vor allem bei Steuerfahndungsprüfungen Einigungen über die Mehrsteuer erzielt. Der Prüfer wird dann die nicht zu ermittelnden Besteuerungsgrundlagen so schätzen, dass sich die „abgestimmte" Nachzahlung ergibt. Ob eine solche Vorgehensweise aus dem dokumentierten Akteninhalt überhaupt sichtbar wird, mag dahinstehen. Unmittelbare Vereinbarungen über Steueransprüche sind im Hinblick auf Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung jedenfalls unzulässig. Diese Auffassung ist für Rechtsanwender wie Außenprüfer oder Steuerberater allerdings oftmals etwas problematisch. Denn bei einer Schätzung von Umsätzen oder Gewinnen ergibt sich automatisch die Frage nach der steuerlichen Auswirkung. Sie allein wird das Kriterium sein, nach dem dem Vorschlag der

9 BFH v. 16. 5. 2013 II R 15/12, BStBl. II 2014, 225. Allgemein zum Verifikationsprinzip BVerfG v. 9. 3. 2004 2 BvL 17/02, BStBl. II 2005, 56 und BVerfG v. 27. 6. 1991 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654.

10 Zu Einzelheiten siehe 1.7. Die Schätzung ist ein Vorgang des ggf. wertenden Schlussfolgerns und der Subsumtion, vgl. BFH v. 26. 2. 2002 X R 59/98, BStBl. II 2002, 450.

11 *v. Groll* in Gräber, § 96 Rz. 13.

12 Zu diesem Thema siehe 1.9 a. E. und 1.10.

13 §§ 218 ff. AO.

14 §§ 249 ff. AO.

15 *Cöster* in Koenig, § 162 Rz. 12.

16 Gewinn, Umsatz, Einnahmen, Ausgaben etc.; Gegenstand der Schätzung sind „numerische und ähnliche Verhältnisse", vgl. *Frotscher* in Schwarz/Pahlke, § 162 Rz. 1, bzw. „quantitative" Besteuerungsmerkmale, BFH v. 10. 2. 2015 V B 87/14, BFH/NV 2015, 662.

17 Z. B. *Buciek* in Beermann/Gosch, § 162 Rz. 23; *Joecks* in Joecks/Jäger/Randt, § 370 Rz. 79.

18 FG des Saarlands v. 21. 6. 2012 1 K 1124/10, EFG 2012, 1816, Rz. 53.

jeweils anderen Seite zugestimmt werden kann oder nicht. Mit Hilfe der ihm zur Verfügung stehenden Software ist es für den Betriebsprüfer zumindest bei überschaubaren Firmenstrukturen „technisch" kein Problem, Nachzahlung und anzusetzende Besteuerungsgrundlagen aufeinander „abzustimmen". M. E. ist ein solches Vorgehen mit § 162 AO vereinbar, da letztlich doch die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden, wenn auch unter Berücksichtigung ihrer steuerlichen Auswirkungen.

Soll ein Schätzungsbescheid angefochten werden, ist genau zu prüfen, **welche Besteuerungsgrundlagen** nach § 162 AO angesetzt wurden. Einspruch bzw. Klage haben nur Aussicht auf Erfolg, wenn dargelegt wird, dass gerade diese Berechnungsgröße vom FA „überschätzt" oder „unterschätzt" wurde. Wurden z. B. Betriebsausgaben im Schätzungswege abgezogen, so ist der Nachweis einzelner Kosten nicht geeignet, den vom FA angenommenen Wert in Frage zu stellen, solange die nachgewiesenen Ausgaben den geschätzten Betrag nicht übersteigen. Wird die Besteuerungsgrundlage „Gewinn" geschätzt, so ist sogar der nachträgliche Nachweis aller Betriebsausgaben für sich gesehen ungeeignet, die Zahl des FA zu erschüttern, auch wenn die nachgewiesenen Aufwendungen höher sind als diejenigen, von denen das FA ausgegangen ist, denn es besteht z. B. die Möglichkeit, dass das FA die Einnahmen zu niedrig angesetzt hat.

> *Beispiel:*
>
> Da keine ordnungsgemäße Buchführung vorgelegt werden konnte, hat der Betriebsprüfer zunächst den Umsatz in der Weise geschätzt, dass er die Bankzugänge addiert und einen moderaten Unsicherheitszuschlag vorgenommen hat. Ausgehend von der Richtsatzsammlung nimmt der Prüfer anschließend einen Gewinn i. H. v. 25 % dieses Umsatzes an. Verweist der Steuerpflichtige nunmehr auf zusätzliche Ausgabenbelege in geringer Höhe, die dem Betriebsprüfer nicht vorgelegen haben, so ist der Gewinn nicht automatisch um diesen Betrag zu reduzieren. Von einem Einspruch ist hier wegen der Möglichkeit der Verböserung[19] abzuraten.

Aus dem genannten Grund kommt nach Durchführung einer Vollschätzung[20] des Gewinns wegen nichtordnungsgemäßer Buchführung z. B. keine Teilwertabschreibung einzelner Wirtschaftsgüter in Betracht.[21] Solche bilanziellen Vorgänge sind in dem geschätzten Gewinn zumindest theoretisch berücksichtigt, auch wenn der die Schätzung durchführende Sachbearbeiter oder Betriebsprüfer tatsächlich keine Teilwertabschreibung in seine Überlegungen einbezogen hat. Dasselbe gilt z. B. für die betrieblichen Steuerrückstellungen, d. h. sie sind bei der Höhe des geschätzten Gewinns grundsätzlich schon berücksichtigt und können ihn deshalb nicht nachträglich mindern.[22]

19 § 367 Abs. 2 S. 2 AO.
20 Zum Begriff siehe unter 1.4.
21 FG des Saarlands v. 23. 5. 2006 1 K 476/02, juris.
22 FG München v. 21. 2. 1992 8 K 4618/89, juris.

1.3 Schätzung von Grundsachverhalten

Bei einer Schätzung wird von der Verwirklichung eines gesetzlichen Tatbestands ausgegangen.[23] Umstritten ist deshalb, inwieweit das FA berechtigt ist, einen sog. Grundsachverhalt, z. B. die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit, zu schätzen.[24] Typisch ist der Fall, dass bei festgestelltem Vermögenszuwachs im Dunkeln bleibt, woher die entsprechenden Mittel stammen. Eine **Besteuerung „auf Verdacht"** soll unterbleiben.[25] Werden Vermögenszuwächse aufgedeckt, kommt deshalb eine Schätzung gewerblicher Einkünfte nicht in Betracht, wenn das FA keine weiteren Anhaltspunkte dafür hat, dass der Steuerpflichtige überhaupt einer Erwerbstätigkeit oder einer unternehmerischen Tätigkeit nachgegangen ist.[26] In Extremfällen lassen die FG aber Ausnahmen zu, vor allem wenn der Steuerpflichtige keine Erklärungen dafür geben kann, aus welchen Mitteln er seinen Lebensunterhalt bestritten hat.[27] Im Ergebnis kann damit auch ein Grundsachverhalt jedenfalls in den Fällen geschätzt werden, in denen das Aufklärungsdefizit eindeutig in der vom Steuerpflichtigen beherrschten bzw. zu verantwortenden Sphäre liegt.[28] Das folgt aus dem allgemeinen Grundsatz, dass FA und FG einen Sachverhalt, der sich in der Sphäre des Steuerpflichtigen abgespielt hat, nicht von Amts wegen in vollem Umfang aufklären müssen, wenn der Steuerpflichtige seiner Obliegenheit zur nachvollziehbaren Schilderung des Sachverhalts nicht nachgekommen ist.[29] Dieselbe Lösung entspricht dem in § 444 ZPO enthaltenen Rechtsgedanken, nach dem der sog. **Beweisverderber** aus seinem Verhalten keinen Vorteil ziehen darf.[30] Umgekehrt scheidet die Schätzung eines Grundsachverhalts jedenfalls aus, wenn das Aufklärungsdefizit nicht in der Sphäre des Steuerpflichtigen liegt.[31]

Die Nichtabgabe der **Gewerbeabmeldung** kann sich für den Steuerpflichtigen als nachteilig erweisen, obwohl sie zunächst keine steuerliche Bedeutung hat. Denn das FA muss zwar grundsätzlich die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit durch den Steuerpflichtigen nachweisen. Das gilt aber nicht, wenn der

23 BFH v. 10. 2. 2015 V B 87/14, BFH/NV 2015, 662.

24 Die Problematik wurde offen gelassen in BFH v. 22. 6. 2006 IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838. § 162 AO soll nach wohl h. M. nur „numerische und ähnliche Verhältnisse" erfassen, vgl. z. B. *Frotscher* in Schwarz/Pahlke, § 162 Rz. 1. Gegen die Schätzung von Grundsachverhalten auch *Trzaskalik* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 162 Rz. 35, unter Hinweis auf BFH v. 18. 12. 1984 VIII R 195/82, BStBl. II 1986, 226 sowie Rüsken in Klein, § 162 Rz. 9b: „Hinreichend konturierter" Sachverhalt muss zu voller Gewissheit festgestellt werden können. A. A. evtl. *Krömker* in Lippross/Seibel, § 162 Rz. 8.

25 BFH v. 28. 5. 1986 I R 265/83, BStBl. II 1986, 732; *Grashoff*, Rz. 593.

26 BFH v. 7. 7. 1997 X B 229/96, BFH/NV 1997, 886.

27 FG München v. 24. 8. 2004 15 K 2848/02, juris; FG München v. 15. 11. 1990 10 K 752/89, juris; Hessisches FG v. 23. 4. 1990 10 K 5057/88, juris; FG Köln v. 24. 4. 1986 V K 77/83, EFG 1986, 474. Die Schätzung von Grundsachverhalten bei Verletzung von Mitwirkungspflichten bejahend *Seer* in Tipke/Kruse, § 162 Rz. 3 und *Cöster* in Koenig, § 162 Rz. 33.

28 Vgl. *Seer* in Tipke/Kruse, § 162 Rz. 5, 20 und 24a; *Jakob*, Rz. 191.

29 BFH v. 11. 12. 2003 V B 102/03, BFH/NV 2004, 649.

30 *Seer* in Tipke/Kruse, § 162 Rz. 5. Zum Beweisverderber siehe auch unter 1.8.

31 BFH v. 22. 6. 2006 IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838.

Betrieb noch angemeldet ist. Dann ist es vielmehr Sache des Steuerpflichtigen, glaubhaft darzulegen, dass er der fraglichen Beschäftigung trotz unterbliebener Gewerbeabmeldung nicht mehr nachgegangen ist.

Hat in den **Vorjahren** ein Gewerbebetrieb bestanden, ist es im Zweifel Sache des Steuerpflichtigen, zu belegen, dass daraus keine Einkünfte mehr erzielt wurden. Behauptet er ohne Nachweise, dass sein Einzelunternehmen zu einem bestimmten Zeitpunkt auf eine Gesellschaft übergeleitet oder im Namen einer GbR betrieben wurde, ergeben sich hierfür aber keine Anzeichen aus der Akte, so kann das FA im Wege der Schätzung weiterhin von der Existenz des Einzelunternehmens ausgehen.[32]

Das **FA kann die Problematik der Grundsachverhaltsschätzung** ggf**. umgehen,** wenn die Schätzung auf eine nicht eingereichte Steuererklärung gestützt werden kann. Denn wird pflichtwidrig keine Steuererklärung eingereicht, ergibt sich die Schätzungsbefugnis bereits aus dieser Tatsache, sodass sich die Frage der ggf. unzulässigen Grundsachverhaltsschätzung nicht stellt.[33] Will das FA bei der Schätzung von einem Grundsachverhalt ausgehen, der nicht den Tatsachen entspricht, sollte für den betroffenen Zeitraum jedenfalls eine Steuer erklärung eingereicht werden. Denn dadurch entfällt der Schätzungsgrund der Nichtabgabe und die Unzulässigkeit der Schätzung eines Grundsachverhalts kann im weiteren Verlauf des Verfahrens geltend gemacht werden.

Eng verwandt mit der Frage der Grundsachverhaltsschätzung ist die Problematik der **Zurechnung** von geschätzten Umsätzen und Gewinnen. Immer wieder ist in der Praxis festzustellen, dass vermeintliche Mehrsteuern nicht realisiert werden, weil die Besteuerungsgrundlagen dem falschen Steuersubjekt zugerechnet werden. Bei der **Umsatzsteuer** kommt es für die Frage, ob eine Leistung dem Handelnden zuzurechnen ist, grundsätzlich darauf an, ob der Handelnde gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines anderen bei der Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten ist.[34] Leistender kann deshalb auch ein sog. **„Strohmann"** sein. Das ergibt sich schon aus der engen Anbindung des Umsatzsteuerrechts an das Zivilrecht. Wenn jemand im Rechtsverkehr als ein solcher Strohmann im eigenen Namen, aber für Rechnung eines anderen auf, der nicht selbst als berechtigter oder verpflichteter Vertragspartner in Erscheinung treten will, ist zivilrechtlich nur der Strohmann aus dem Rechtsgeschäft berechtigt und verpflichtet. Die Rechtsprechung hat deshalb Umsätze selbst dann einer ausländischen „Strohmann-Gesellschaft" zugerechnet, wenn diese sich zur Erfüllung ihrer Leistungsverpflichtungen eines inländischen Unternehmens als Erfüllungsgehilfen bedienen musste, weil sie selbst nicht über die notwendigen personellen und sach-

32 FG des Saarlands v. 7. 3. 2002 1 K 213/99, juris.
33 Vgl. hierzu Sächsisches FG v. 12. 7. 2007 1 K 112/04, EFG 2008, 88, einschränkend aber BFH v. 10. 2. 2015 V B 87/14, BFH/NV 2015, 662.
34 *Robisch* in Bunjes, § 1 Rz. 89.

lichen Mittel verfügte.[35] Die Zurechnungsfrage im Bereich der **Ertragsteuer** ist danach zu beantworten, wer die in Rede stehenden Einkünfte erzielt hat. Für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist das diejenige Person, die selbstständig und nachhaltig in der Absicht der Gewinnerzielung tätig wird. Das gilt auch für die Fälle offener und verdeckter Stellvertretung. In beiden Fällen ist der Vertretene „Einkünfteerzieler", sofern das Unternehmen auf seine Rechnung und Gefahr betrieben wird und er dem Vertreter gegenüber weisungsberechtigt ist.[36] Maßgeblich ist, wer Unternehmerinitiative entfalten kann und Unternehmerrisiko trägt. Der Einsatz typischer Strohmänner oder Strohfrauen führt im Bereich der Ertragsteuer in aller Regel nicht dazu, dass die Einkünfte einer solchen „vorgeschobenen" Person zugerechnet werden. Der Schätzungsbescheid muss vielmehr an den Hintermann als „Einkünfteerzieler" gerichtet werden.[37]

1.4 Schätzung als das „letzte Mittel"

Nur wenn die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen weder ermitteln noch berechnen kann, kann und muss sie sie – als ultima ratio – schätzen. Der BFH definiert die Schätzung nämlich als ein Verfahren, Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben, wenn eine **sichere Feststellung** trotz des Bemühens um Aufklärung **nicht möglich** ist.[38] Unabdingbare Voraussetzung einer jeden Schätzung ist damit zunächst die tatsächliche Unmöglichkeit, den maßgeblichen Lebenssachverhalt auf „genauere" Art und Weise zu bestimmen. Erst dann, wenn ersichtlich keine Möglichkeit[39] anderweitiger Sachverhaltsfeststellung besteht, darf und muss die FinVerw zum Mittel der Schätzung greifen,[40] sie darf somit nur „Beweismittelersatz" sein.[41] Der Vorrang der Ermittlungen betrifft auch solche bei fremden Dritten wie Kreditkartenunternehmen, Lieferanten etc. Solche Auskunftsersuchen sind jedenfalls zulässig, wenn die Sachverhaltsaufklärung bei den Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht.[42]

35 FG München v. 28. 7. 2011 14 K 300/08, juris.

36 BFH v. 6. 12. 1995 I R 40/95, BStBl. II 1997, 118 zur offenen Stellvertretung, BFH v. 2. 4. 1971 VI R 149/67, BStBl. II 1971, 620 zur verdeckten Treuhand.

37 Zu einem Handelsvertreter, der wegen seiner Haupttätigkeit als Beamter seine Ehefrau „vorgeschoben" hatte, siehe BFH v. 4. 11. 2004 III R 21/02, BStBl. II 2005, 168.

38 BFH v. 26. 4. 1983 VIII R 38/82, BStBl. II 1983, 618.

39 Gemeint ist in diesem Zusammenhang immer eine praktikable, zumutbare Möglichkeit, siehe hierzu weiter unten. Vgl. z. B. für den nicht mit zumutbarem Aufwand feststellbaren und deshalb zu schätzenden tatsächlichen monatlichen WES BFH v. 20. 10. 2017 4 K 4206/14, BFH/NV 2017, 1204, Rz. 140.

40 BFH v. 18. 12. 1984 VIII R 195/82, BStBl. II 1986, 226; VG Schleswig-Holstein v. 9. 11. 2004 14 A 129/04, juris zur Fremdenverkehrsabgabe.

41 FG Münster v. 6. 9. 2001 8 K 7080/97 E, EFG 2003, 45.

42 § 93 Abs. 3 und § 200 Abs. 3 AO, zur Ermittlung bei Geschäftspartnern siehe auch BFH v. 18. 10. 1983 VIII R 215/82, juris; einschränkend BFH v. 29. 7. 2015 X R 4/14, BStBl. II 2016, 135.

Beispiel:

A vermittelt Verträge für die Z-Versicherung. Legt er keine Abrechnungen vor, ist anstelle einer freien Schätzung nach § 93 Abs. 1 S. 3 AO ein Auskunftsersuchen an die Z-Versicherung geboten.

Der Vorrang von Ermittlung und Berechnung wird oft verkannt, wenn sich bestimmte Schätzungsverfahren oder Größen als typisch „etabliert" haben. Steht aber z. B. fest, dass ein betrieblicher Pkw nicht privat genutzt wurde, ist keine Privatentnahme zu erfassen. Es liegt dann kein Grund für eine Schätzung vor.

Vom FA werden demnach **ernsthafte Versuche** verlangt, die Steuer zu berechnen oder zu ermitteln, bevor es zur Schätzung greift.[43] Die Behörde soll auch die Möglichkeit einer partiellen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wahrnehmen.[44] Zu den auszuschöpfenden Ermittlungsmöglichkeiten kann auch die Befragung von Zeugen gehören.[45] Nicht zulässig ist eine Schätzung, wenn Ermittlungen möglich, aber zeitaufwändig sind.[46] Die Ermittlungspflicht des FA findet ihre aber **Grenze** dort, wo Ermittlungen oder Berechnungen zwar theoretisch möglich, aber **nicht zumutbar** sind. „Zumutbar" bedeutet in diesem Zusammenhang vor allem „in einem angemessenen zeitlichen Rahmen". Denn zur Wahrung des Verifikationsprinzips darf im Besteuerungsverfahren die Dauer von Einzelprüfungen nicht so niedrige Prüfungsquoten verursachen, dass die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr gewährleistet ist.[47] Eine Schätzung ist deshalb auch bei grundsätzlich genau bestimmbaren Zielgrößen möglich, wenn andere Ziele wie Zeit- oder Kostenersparnis vorrangig sind.[48]

Beispiel:

Der Betriebsprüfer muss wegen weiterer Nachforschungen im Hinblick auf die betriebliche Veranlassung einer Zahlung keine Auslandsreise antreten, wenn es bei dem aufzuklärenden Sachverhalt um eine steuerliche Auswirkung von 100 € geht.

Ebenso kann das FA nach § 162 AO vorgehen, wenn der Steuerpflichtige es ablehnt, nähere Einzelheiten über den Geschäftsverkehr mit seinen angeblichen ausländischen Lieferanten mitzuteilen und es deshalb für die Behörde unmöglich wird, den Sachverhalt auf einfache Weise zu erforschen. Weiter entfernt liegende Beweise müssen jedenfalls nicht erhoben werden, wenn von vornherein Zweifel daran bestehen, ob der Sachverhalt auf diese Weise aufge-

43 BFH v. 31. 5. 1991 V S 1/91, BFH/NV 1992, 119.
44 BFH v. 15. 4. 2015 VIII R 49/12, juris, Rz. 19; *Krömker* in Lippross/Seibel, § 162 AO Rz. 25: „Ermittlungspflicht nicht völlig aufgehoben".
45 BFH v. 16. 12. 2014 X B 114/14, BFH/NV 2015, 511.
46 BFH v. 17. 3. 1994 VI R 120/92, BStBl. II 1994, 536. Zur Arbeitserleichterung durch Schätzung *Trzaskalik* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 162 Rz. 13.
47 BFH v. 16. 5. 2013 II R 15/12, BStBl. II 2014, 225.
48 *Barthel*, Stbg 2017, 315.

klärt werden kann.[49] Maßgebend für die Frage der Zumutbarkeit von Ermittlungen sind der jeweilige Ermittlungsgegenstand und die Aktionsmöglichkeiten des mit der Entscheidung befassten Finanzbeamten. Dem Außenprüfer sind deshalb weitergehende Ermittlungen zuzumuten als dem Sachbearbeiter im Veranlagungsbezirk.[50] Nicht jede zeitaufwändige Ermittlung ist unzumutbar.[51] Allgemein gilt: Je stärker der Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen betroffen ist, desto weniger muss das FA tätig werden, bevor es schätzt.[52] Bei geringem Ermittlungsaufwand hat das FA aber auch bei verweigerter Mitwirkung seitens des Steuerpflichtigen keine Schätzungsbefugnis.

Soweit ein Rückgriff auf **elektronische Daten** wie z. B. bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit oder bei Renteneinkünften möglich ist, dürfte kein Raum für Zuschläge auf der Grundlage von § 162 AO bestehen, da in diesen Fällen eine Ermittlung keinen unverhältnismäßigen Aufwand verursacht.[53]

Nach § 162 Abs. 2 S. 1 AO ist eine Schätzung auch geboten, wenn der Steuerpflichtige eine **weitere Auskunft verweigert.** Gemeint sind wohl Situationen, in denen der Steuerpflichtige zunächst Angaben unstreitig richtige gemacht hat, die aber den Sachverhalt nicht in dem notwenigen Maße aufklären konnten. Ein „Verweigern" weiterer Angaben ist dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige diese Angaben auf Anforderung durch das FA nicht erteilt, obwohl er hierzu in der Lage wäre. Kann er hingegen die Auskunft nicht erteilen, ist das kein „Verweigern" i. d. S. Allerdings greift dann i. d. R. die erste Alternative des § 162 Abs. 2 S. 1 AO ein.[54]

Hat der Steuerpflichtige die **Versicherung an Eides Statt** verweigert, ergibt sich die Schätzungsbefugnis des FA explizit aus § 162 Abs. 2 S. 1 AO, aber auch schon aus Abs. 1 der Vorschrift, weil in dieser Situation keine weiteren Ermittlungsmöglichkeiten bestehen. Denn die Versicherung an Eides Statt ist ihrer Natur und auch ihren gesetzlichen Voraussetzungen nach bereits das letzte Mittel der Wahrheitsfindung.[55] Ihre Abgabe kann gemäß § 95 Abs. 6 AO auch nicht mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden.

Ein besonderer Schätzungsanlass liegt darüber hinaus vor, wenn tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben zu steuerpflichtigen Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen bestehen und der Steuerpflichtige die Zustimmung zum **Kontenabruf** nach § 93 Abs. 7 S. 5 AO nicht erteilt. Eine solche Aufforderung kommt z. B. in Betracht, wenn aufgeklärt werden soll, ob der Steuerpflichtige

49 BFH v. 13. 3. 1985 I R 7/81, BStBl. II 1986, 318.
50 BFH v. 24. 10. 1985 IV R 75/84, BStBl. II 1986, 233.
51 BFH v. 17. 3. 1994 VI R 120/92, BStBl. II 1994, 536.
52 *Schmidt-Liebig*, NWB F 17, 1857.
53 Wie hier *Günther*, AO-StB 2015, 108, 109.
54 *Buciek* in Beermann/Gosch, § 162 Rz. 47.
55 Vgl. § 95 Abs. 1 S. 2 AO; *Schumann*, S. 50.

betriebliche Erlöse zutreffend in seiner Buchführung erfasst hat oder ob steuerpflichtige Einnahmen auf „private" Konten geflossen sind.[56]

Ausgehend von dem Gedanken der Schätzung als dem letzten Mittel werden verschiedene **Schätzungsarten**[57] beschrieben, die allerdings für die konkrete Problemlösung nur selten hilfreich sind. Welche Schätzungsart zur Anwendung kommt, ist in Betriebsprüfungsfällen[58] oftmals nach dem „Zustand der Buchführung" zu entscheiden.[59]

Die sog. **Vollschätzung** bezieht sich bei der Ertragsteuer auf den Gewinn und bei der Umsatzsteuer auf den Umsatz.[60] Sie soll in Betracht kommen, wenn der Steuerpflichtige pflichtwidrig keine Bücher vorlegt[61] oder wenn seine Buchführung „kein Vertrauen verdient".[62] Auch bei einer solchen Vollschätzung müssen grundsätzlich alle Merkmale und Einzelheiten einer Buchführung berücksichtigt werden, auch wenn sie Fehler aufweist. Eine Vollschätzung ist solange unzulässig, wie eine Richtigstellung durch Ergänzungs- oder Teilschätzungen erfolgen kann.[63]

Die **Ergänzungsschätzung** betrifft hingegen einzelne Besteuerungsmerkmale. Mit ihrer Hilfe sollen punktuelle Ungewissheiten ausgeräumt werden. Typisch ist die Schätzung der unentgeltlichen Wertabgaben bei der Erstellung des Jahresabschlusses und der Umsatzsteuererklärung. Als weitere Beispiele können z. B. die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern oder die Aufteilung von Kaufpreisen genannt angeführt werden.

Zwischen Vollschätzung und Ergänzungsschätzung findet sich gelegentlich der Begriff der **Teilschätzung**. Hierunter kann sowohl die gesamte Schätzung selbstständiger Einzelbesteuerungsgrundlagen als auch die Schätzung von einzelnen Teilen einer bestimmten Besteuerungsgrundlage verstanden werden.[64] Danach ist z. B. die Schätzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei ansonsten vollständiger Übernahme der Werte lt. Steuererklärung oder die Schätzung von Bareinnahmen bei ansonsten vollständiger Übernahme des Buchführungsergebnisses begrifflich eine „Teilschätzung".

Aus dem Ultima-Ratio-Prinzip und den daraus resultierenden o. g. verschiedenen Arten der Schätzung ergibt sich, dass die Verpflichtung des FA zur **Ermittlung** der Besteuerungsgrundlagen auch bei Vorhandensein eines gewissen

56 Vgl. *Apitz* in StBp-Handbuch, Kza. 4757, auch zu anderen Ermittlungsmöglichkeiten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen.
57 Z. B. BFH v. 14. 12. 2011, XI R 5/10, BFH/NV 2012, 1921.
58 Siehe zu diesem Thema insgesamt Teil 3.
59 *Wied* in Blümich, § 4 Rz. 90.
60 *Seer* in Tipke/Kruse, § 162 Rz. 47.
61 BFH v. 3. 12. 1981 IV R 99/77, BStBl. II 1982, 273.
62 BFH v. 18. 12. 1984 VIII R 195/82, BStBl. II 1986, 226; BFH v. 2. 2. 1982 VIII R 65/80, BStBl. II 1982, 409.
63 BFH v. 13. 10. 1976 I R 67/75, BStBl. II 1977, 260; FG des Saarlands v. 23. 5. 2006 1 K 107/05, EFG 2006, 1214.
64 *Seer* in Tipke/Kruse, § 162 Rz. 48.

Schätzungsanlasses nicht gänzlich aufgehoben.[65] Das kommt im Gesetz durch die Formulierung „... soweit die Besteuerungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden können" in § 162 AO zum Ausdruck. Das Fortbestehen einer – wenn auch teilweise eingeschränkten[66] – Ermittlungspflicht bedeutet u. a., dass fundierten Aussagen und Darstellungen des Steuerpflichtigen zumindest in zumutbarem Umfang nachgegangen werden muss und sie ggf. bei Durchführung der Schätzung zu berücksichtigen sind. Vor allem aber ist die Schätzung in vielfacher Hinsicht auf den Bereich **beschränkt,** in dem der Schätzungsanlass besteht. Dabei erscheint noch selbstverständlich, dass die Einkommensteuer eines Steuerpflichtigen nur für das Jahr im Wege der Schätzung festgesetzt werden darf, für das z. B. keine Steuererklärung eingereicht wurde. Wesentlich mehr Diskussionen können sich aber z. B. im Bereich der Bp ergeben, wenn z. B. nur ein geringer Teil der Umsätze bar erzielt wird und im Bereich der Kassenführung Mängel festgestellt wurden. Sind die Bankumsätze nachgewiesen und bestehen keine Anhaltspunkte für ihre Unvollständigkeit, kann darf ein Sicherheitszuschlag nur im Hinblick auf die Barumsätze und nicht bezogen auf den Gesamtumsatz erfolgen.[67] Ggf. können Zuschätzungen auf einzelne Veranstaltungen o. ä. begrenzt sein, wenn nur für diese keine ordnungsgemäßen Aufzeichnungen vorgelegt werden können.[68]

1.5 Unvermeidbare Schätzungen

Unter § 162 AO fallen u. a. Fragen der **Bewertung,**[69] schon weil es in den meisten Fällen keine andere Möglichkeit der Wertbestimmung als diejenige der Schätzung gibt. Darüber hinaus können weder der Steuerpflichtige mit der Erklärungsabgabe noch das FA mit seiner Veranlagung warten, bis die am Stichtag bestehenden tatsächlichen und rechtlichen steuerlich relevanten Verhältnisse geklärt sind und jede Ungewissheit der Bewertung beseitigt ist.[70] Schon aus diesem Grund sind bei der Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen Schätzungen unvermeidbar.[71]

Beispiel:

Die Höhe einer Garantierückstellung ist umso genauer zu bestimmen, je mehr tatsächliche Garantiefälle nach dem Stichtag bekannt sind. Wegen der gesetzlichen Gewährleistungsfristen besteht aber erst nach mehreren Jahren Gewiss-

65 *Krömker* in Lippross/Seibel, § 162 Rz. 25.
66 Vgl. hierzu insbesondere den unter 1.8 dargestellten Problembereich der Verletzung von Mitwirkungspflichten.
67 FG Münster v. 4. 7. 2017 5 K 1188/15 U, EFG 2017, 1552, Rz. 37.
68 BFH v. 12. 7. 2017 X B 16/17, BFH/NV 2017, 1204, Rz. 104.
69 Z. B. nach §§ 9, 10, 38 ff. BewG und §§ 6, 8 Abs. 2, 16 Abs. 3 S. 7 EStG, vgl. *Cöster* in Koenig, § 162 Rz. 19.
70 BFH v. 4. 2. 1958 I 173/57 U, BStBl. III 1958, 109.
71 *Bornheim/Kröber*, S. 305. Als Beispiel werden dort u. a. der Teilwert und die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts genannt.

heit. Da der Steuerpflichtige aber nicht bis zu diesem Zeitpunkt mit der Abgabe der Erklärung warten kann, hat er die voraussichtliche Inanspruchnahme unter Betrachtung der Vergangenheit im Wege der Schätzung zu quantifizieren.

Bei der Bewertung handelt sich aber wohl rechtstheoretisch nicht um eine fehlende Ermittlungsmöglichkeit i. S. v. § 162 Abs. 1 S. 1 AO, weil es in der dort angesprochenen Situation dem Grundgedanken nach um eine theoretisch denkbare, tatsächlich aber nicht existente Ermittlungs- oder Errechnungsmöglichkeit geht. Die die Bewertung regelnden Normen enthalten von vornherein eine Reduzierung des Beweismaßes, die in der Literatur als **genereller Schätzungsauftrag** beschrieben wird.[72]

Dass es sich bei der Bewertung immer um eine Schätzung handelt, beeinflusst u. a. den Pflichtenumfang nach durchgeführter Bilanzaufstellung oder Erklärungsabgabe: Kennt der Steuerpflichtige bei der Aufstellung der Bilanz Umstände, die die Schätzung beeinflussen, nicht, so ist er deshalb nicht verpflichtet, die von ihm nach bestem Gewissen aufgestellte Bilanz zu berichtigen, wenn er später diese Erkenntnis erlangt.[73]

Eine Schätzung ist unumgänglich, wenn eine **Ermittlung oder Berechnung** aus tatsächlichen Gründen **nicht möglich** ist. Es ist z. B. nicht bzw. nicht ohne zumutbaren Aufwand zu ermitteln, in welchem Umfang bei Gaststätten oder Bäckereien Waren durch den Betriebsinhaber oder seine Angehörigen verzehrt worden sind. Die Privatentnahmen sind folglich zu schätzen. Das BMF stellt hierzu Richtsatzsammlungen auf. Hier finden sich für die einzelnen Branchen empirisch gewonnene Werte, die im Einzelfall anzupassen sind. Ebenso ist z. B. die für die AfA maßgebliche Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern zu schätzen. Denn naturgemäß weiß niemand, wie lange ein Pkw im Betrieb genutzt werden kann. Auch wenn es bei der Prüfung, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, z. B. um die Angemessenheit eines Geschäftsführergehaltes geht, wird man um eine Schätzung nicht umhinkommen. I. d. R. unvermeidbar sind Schätzungen im Zusammenhang mit bestimmten Aufteilungen. So ist der Kaufpreis für ein bebautes Grundstück im Verhältnis der Verkehrswerte auf die beiden Wirtschaftsgüter Grund und Boden und Gebäude zu verteilen, weil nur für das Gebäude Abschreibungen in Anspruch genommen werden können.

Schließlich sind Schätzungen insofern unvermeidbar und damit zulässig, als eine exakte Wertermittlung zwar theoretisch möglich, tatsächlich aber **unzumutbar** ist. So wird z. B. die Bestandsaufnahme von Schrottbeständen unter bestimmten Voraussetzungen für unzumutbar und insofern eine Schätzung für zulässig gehalten.[74] Für die Frage der Zumutbarkeit ist auf das jeweilige Verwaltungsverfahren abzustellen. So sind einem Außenprüfer wegen seiner rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten weitergehende Ermittlungen zuzumu-

72 *Cöster* in Koenig, § 162 Rz. 19; *Seer* in Tipke/Kruse, § 162 Rz. 12.
73 BFH v. 11. 10. 1960 I 56/60 U, BStBl. III 1961, 3.
74 BFH v. 27. 8. 1953 IV 296/52 U, BStBl. III 1953, 357.

ten als dem Innendienst oder der betriebsnahen Veranlagung.[75] Doch auch der Außenprüfer muss keine Tätigkeiten vornehmen, die in ihrem Kernbereich Aufgabe des Steuerpflichtigen sind.[76] Zu Recht bestehen die FÄ auch bei der sog. „zeitnahen Ap"[77] i. d. R. darauf, dass für das letzte geprüfte Jahr Jahresabschluss und Steuererklärung vorliegen.

Wenn eine Schätzung im Ergebnis **keine steuerlichen Auswirkungen** hat, mindern sich sowohl die Anforderungen an die Darlegungen des Steuerpflichtigen als auch das Maß der vom FA bzw. FG vorzunehmenden Ermittlungen, weil der Untersuchungsgrundsatz kein Selbstzweck ist, sondern der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dient.[78]

Schätzungen durch den Steuerpflichtigen dürfen **nicht willkürlich** erfolgen, sondern sie müssen fundiert sein. Die entsprechenden Schätzungserwägungen müssen deshalb aber nicht etwa schriftlich zusammen mit der Bilanz beim FA eingereicht werden, sondern es genügt, wenn sie sich aus den Unterlagen des Steuerpflichtigen ergeben. Kann der Steuerpflichtige keine erschöpfende und glaubwürdige Erklärung für die wirtschaftlichen Gründe seiner Schätzung geben, so wird das FA im Rahmen einer späteren Überprüfung selbst schätzen müssen und dabei ggf. von einem für den Steuerpflichtigen ungünstigen Sachverhalt ausgehen.

1.6 Typisierungen und Pauschbeträge

Gesetzliche Pauschbeträge sind keine Schätzung i. S. d. § 162 AO, sondern dienen im Gegenteil gerade dazu, eine Schätzung zu vermeiden. So werden den FÄ z. B. umfangreiche Ermittlungen oder eben bisweilen schwierige Schätzungen erspart, wenn die Werbungskosten eines Arbeitnehmers im Einzelfall 1.000 € nicht übersteigen.[79] Als Folge werden dann aber Arbeitnehmer, die Werbungskosten i. H. v. z. B. 900 € bestreiten müssen und solche, die tatsächlich keine Werbungskosten haben, steuerlich gleich behandelt, was im Hinblick auf Art. 3 GG durchaus als bedenklich angesehen werden kann.[80] Besonders deutlich wird der Unterschied zwischen gesetzlicher Typisierung (keine Schätzung) und Schätzung i. S. d. § 162 AO am Beispiel der steuerlichen Behandlung der privaten Pkw-Nutzung. Im Ertragsteuerbereich hat sich der Gesetzgeber für eine Typisierung dahingehend entschieden, dass der Wert der privaten Pkw-Nutzung pro Monat mit 1 % des Bruttolistenpreises als Entnahme zu erfassen ist.[81] Für die Umsatzsteuer erfolgt eine solche Typisierung nicht, so dass der Wert der in der privaten Pkw-Nutzung liegenden fiktiven sonstigen Leistung

75 BFH v. 24. 10. 1985 IV R 75/84, BStBl. II 1986, 233.
76 Z. B. geordnete Rechnungsablage, Erstellung des Jahresabschlusses oder der Steuererklärung.
77 Im Idealfall einjähriger Prüfungsturnus.
78 FG Hamburg v. 13. 9. 2002 VI 163/01, EFG 2003, 975.
79 Arbeitnehmerpauschbetrag, § 9a Nr. 1 EStG.
80 Ungleiches darf nicht gleich behandelt werden.
81 § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

gemäß § 3 Abs. 9a UStG, insbesondere der Anteil der privaten Fahrten an der gesamten Nutzung des Pkw nach wie vor „frei" zu schätzen ist. Nach Ansicht des BFH ist die Ein-Prozent-Regel des Ertragsteuerrechts gerade kein sachgerechter Aufteilungsmaßstab für die Umsatzsteuer.[82]

Ähnlich wie mit gesetzlichen Typisierungen verhält es sich mit den zahlreichen **Pauschalierungen**, die in den Richtlinien, Erlassen und Verfügungen der FinVerw zu finden sind.[83] Denn sie werden im Allgemeinen als für die Verwaltung verbindlich erachtet[84] und sind auch vom FG zu beachten, d. h. der Steuerpflichtige hat letztlich einen Rechtsanspruch darauf, nach diesen allgemeinen Verwaltungsanweisungen besteuert zu werden.[85] Etwas anderes soll nur gelten, wenn die Pauschalierungen im Einzelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen.[86] Wenn dies ausnahmsweise der Fall ist, muss eine insofern „freie" Schätzung erfolgen.[87] Zutreffend wird auf die „Befriedungsfunktion" von Pauschalierungen vor allem bei üblicher Weise emotional geprägten Themen wie der privaten Nutzung betrieblicher Gegenstände verwiesen.[88]

Sog. **Nichtbeanstandungsgrenzen** sind innerdienstliche Anweisungen, auf deren Berücksichtigung kein Rechtsanspruch besteht. Weder Verwaltung noch FG sind daran gebunden.[89] Es gelten deshalb zwar die allgemeinen Grundsätze der Feststellungslast bzw. der Schätzung, die FG sind in diesem Bereich aber durchaus geneigt, entsprechende Aufwendungen als nachgewiesen anzusehen.[90]

Die **Rechtsprechung** grenzt die Schätzungsbefugnis dadurch ein, dass sie bestimmte typisierte Schätzungen als unzulässig betrachtet.[91] Andererseits hat sie selbst sog. **typisierte Schätzungen** entwickelt, so z. B. die Annahme, dass eine Ferienwohnung dann, wenn eine genaue anderweitige Feststellung insofern nicht möglich ist, in den nicht aufklärbaren Zeiten zu 50 % selbst genutzt und zu 50 % vermietet wird.[92] Es handelt sich in einem solchen Fall um eine Schätzung i. S. d. § 162 AO, aber mit der Besonderheit, dass dem FA die „freie" Beweiswürdigung durch das Richterrecht de facto entzogen ist.

82 BFH v. 4. 11. 1999 V R 35/99, BFH/NV 2000, 759.
83 Im Ergebnis gl. A. *Seer* in Tipke/Kruse, § 162 Rz. 11, kritisch zu Pauschbeträgen bei möglicher Ermittlung *Rüsken* in Klein, § 162 Rz. 13.
84 Sog. „Selbstbindung der Verwaltung", vgl. BFH v. 12. 11. 2009 VI B 66/09, BFH/NV 2010, 884; BFH v. 23. 4. 2015 V R 32/14, BFH/NV 2015, 1106.
85 BFH v. 20. 10. 1999 X R 69/96, BStBl. II 2000, 259; BFH v. 12. 4. 1984 IV R 112/81, BStBl. II 1984, 554.
86 BFH v. 25. 10. 1985 VI R 15/81, BStBl. II 1986, 200.
87 BFH v. 28. 3. 2012 VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926.
88 Vgl. *Streck*, Die Außenprüfung, S. 128.
89 Vgl. z. B. zur sog. Arbeitsmittelpauschale FG Brandenburg v. 25. 2. 1999 5 K 631/98 E, EFG 1999, 601.
90 BFH v. 5. 7. 2012 VI R 50/10, BFH/NV 2013, 293.
91 Z. B. die Anwendung der Ein-Prozent-Regel im Bereich der Umsatzsteuer.
92 BFH v. 6. 11. 2001 IX R 97/00, BStBl. II 2002, 726.

Geht das FA bei seiner Schätzung von bestimmten Durchschnittswerten aus, die es als **Erfahrungswerte** aus anderen Prüfungen bezeichnet, muss es dem FG ermöglicht werden, die Angemessenheit der betreffenden Durchschnittswerte festzustellen.[93] Setzt das FA vermeintliche Erfahrungswerte an, sollte die Offenlegung entsprechender Unterlagen beantragt werden. Die „Erfahrungswerte" erweisen sich nicht selten als subjektive Eindrücke des Prüfers. Allgemeine statistische Unterlagen sind hingegen durchaus Schätzungshilfen, mit denen ein Verfahrensbeteiligter jederzeit rechnen muss.[94]

1.7 Grundsatz der größten Wahrscheinlichkeit

Durch die Schätzung sollen die Besteuerungsgrundlagen angesetzt werden, die die größtmögliche Wahrscheinlichkeit für sich haben,[95] sie ist deshalb weder Strafe noch Zwangsmittel, sondern füllt die Lücke zwischen dem fehlenden bzw. unklaren Sachverhalt und der Notwendigkeit der Steuerfestsetzung. Das Ziel des § 162 AO, nach Möglichkeit die „richtigen" Besteuerungsgrundlagen anzusetzen, verbietet die Einbeziehung von „Strafzuschlägen". Hiervon zu unterscheiden ist allerdings der zulässige sog. Sicherheitszuschlag,[96] der im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung insbesondere dazu dient, zu vermeiden, dass derjenige Steuerpflichtige, der seine Pflichten verletzt, gegenüber dem pflichtbewussten und ehrlichen Bürger Vorteile erlangt.

Nach § 162 Abs. 1 S. 2 AO sind **alle bedeutsamen Umstände** zu berücksichtigen, nicht nur die für den Steuerpflichtigen negativen. Bei der Schätzung ist letzterer allerdings mit seinen Angaben in das Schätzungsverfahren einzubeziehen, d. h. die von ihm gemachten Angaben sind bei der Schätzung zu beachten.[97]

Das Ziel des § 162 AO, die sachlich richtigen Besteuerungsgrundlagen anzusetzen, bedeutet zwar theoretisch, dass trotz formeller Buchführungsmängel keine Schätzung erfolgen darf, wenn das sachliche Ergebnis dieser Buchführung richtig ist.[98] Diese grundsätzlich richtige Aussage darf aber nicht zu der Annahme verleiten, das FA müsse bei nichtordnungsgemäßer Buchführung die sachliche Unrichtigkeit des Buchführungsergebnisses nachweisen. Tatsächlich ist nämlich weder dem Steuerpflichtigen noch dem FA dieses richtige Ergebnis be-

93 BFH v. 17. 6. 2004 IV R 45/03, BFH/NV 2004, 1618.
94 BFH v. 2. 3. 2003 I B 43/02, BFH/NV 2003, 1027.
95 Ständige Rechtsprechung, z. B. BFH v. 19. 2. 2018 II B 75/16, juris, Rz. 49; BFH v. BFH v. 26. 2. 2002 X R 59/98, BStBl. II 2002, 450. Insbesondere der Abschuss einer tV spricht für eine sehr hohe Wahrscheinlichkeit der dort dokumentierten Schätzung, vgl. *Seer* in Tipke/Kruse, § 158 Rz. 10.
96 Näheres hierzu siehe 3.9.11.
97 BFH v. 17. 7. 1989 X B 39/89, BFH/NV 1990, 551; BFH v. 18. 8. 1993 II B 45/93, BFH/ NV 1994, 252.
98 Siehe auch *Seer* in Tipke/Kruse, § 162 Rz. 43, unter Hinweis auf FG Hamburg v. 20. 11. 2006 2 V 194/06, juris, allerdings ist zu beachten, dass in dem dortigen Fall ein „zweifellos richtiges Buchführungsergebnis" vorlag.

kannt. Damit ist gerade der typische Fall des § 162 Abs. 1 AO gegeben, d. h. das FA **muss** schätzen, und zwar je nach Grad der Pflichtverletzung durch den Steuerpflichtigen zu dessen Ungunsten.[99]

Eine **„griffweise Schätzung"**[100] ist dadurch gekennzeichnet, dass eine Datenbasis nicht vorhanden ist oder sie „keine oder insgesamt nur eine geringe Korrelation zur Zielgröße" aufweist.[101] Der BFH geht davon aus, dass eine solche „griffweise Schätzung" von den denkbaren Schätzungsmethoden diejenige ist, die mit den größten Unsicherheiten behaftet ist und konkreten Tatsachengrundlagen vollständig oder nahezu vollständig entbehrt.[102] Unter Zugrundelegung dieser Definition muss m. E. eine Abgrenzung zum besonders praxisrelevanten Fall des Sicherheitszuschlags vorgenommen werden, denn letzterer nimmt schon rein rechnerisch auf die erklärten Besteuerungsgrundlagen als „Datenbasis" Bezug.[103] Er stellt deshalb eine besonders qualifizierte Art der griffweisen Schätzung dar. Nicht zu verwechseln ist die zulässige griffweise Schätzung mit der grundsätzlich unzulässigen Schätzung eines sog. Grundsachverhalts.[104]

1.8 Verletzung von Mitwirkungspflichten

Warum Besteuerungsgrundlagen weder ermittelt noch berechnet werden können, ist für die Höhe der daraus resultierenden Schätzung grundsätzlich unbeachtlich. Folgerichtig sollen bei der Wertfindung alle bekannten Umstände zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen sein.[105] Trotz dieser größtmögliche Objektivität verlangenden Regelung ist das Verhalten des Steuerpflichtigen von immenser Bedeutung für die Schätzung. Ein deutlicher Hinweis darauf, dass vor allem Pflichtverletzungen auf Seiten des Steuerpflichtigen in die Schätzung einzubeziehen sind, findet sich in § 162 Abs. 2 AO. Die dort aufgeführten Schätzungsanlässe ergeben sich ausschließlich aus einem pflichtwidrigen Verhalten des Steuerpflichtigen, z. B. aus der Nichtabgabe seiner Steuererklärung. Die Rechtsprechung hat hierin eine Wertung durch den Gesetzgeber gesehen und die Zusammenhänge zwischen Schätzung, Schätzungsrahmen, Ermittlungspflicht des FA und Mitwirkungspflicht des Steuerbürgers wie folgt gelöst:

Das starre **Feststellungslast**-Verteilungsschema, nach dem der Steuerpflichtige steuermindernde Tatsachen und das FA steuererhöhende Sachverhalte belegen

99 Zu den Auswirkungen von Pflichtverletzungen auf die Schätzung allgemein siehe die nachfolgenden Ausführungen, zur Richtigkeitsvermutung einer ordnungsgemäßen Buchführung siehe 3.5.

100 Vgl. bereits RFH v. 24. 9. 1925 VI A 155/25, StuW 1925, Nr. 609, zum besonderen Fall des Sicherheitszuschlags siehe 3.9.11.

101 *Barthel*, Stbg 2017, 315.

102 BFH v. 28. 9. 2011 X B 35/11, BFH/NV 2012, 177, Rz. 11.

103 Auch wenn absolute Beträge angesetzt werden, orientieren sich diese an den erklärten Beträgen. Wegen Einzelheiten zum Sicherheitszuschlag siehe 3.9.11.

104 Siehe unter 1.3.

105 Vgl. § 162 Abs. 1 S. 2 AO.

muss, findet – als ultima ratio – nur Anwendung, wenn ein Sachverhalt trotz Ausschöpfung aller zugänglichen und zumutbaren Ermittlungsmöglichkeiten nicht oder nicht vollständig aufgeklärt werden kann.[106] Vor einer Entscheidung nach den Regeln der Feststellungslast ist vorrangig der Sachverhalt aufzuklären und, soweit dies nicht gelingt, eine Reduzierung des Beweismaßes unter Berücksichtigung von Mitwirkungspflichtverletzungen vorzunehmen.[107]

Aus den o. g. Gründen kann nicht nach den Regeln der Feststellungslast entschieden werden, wenn die mangelhafte Sachaufklärung darauf beruht, dass der Steuerpflichtige abgabenrechtliche **Mitwirkungspflichten verletzt** hat, die ihm gerade zu dem Zweck auferlegt sind, derartige Mängel zu vermeiden.[108] Dann muss die Entscheidung vielmehr die konkrete Verfahrenssituation berücksichtigen und dem Umstand Rechnung tragen, dass der Pflicht zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Erklärung über tatsächliche Umstände[109] eine Mitverantwortung für die Folgen entspricht, die eintreten, wenn das Ziel vollständiger Sachverhaltsermittlung nicht erreicht wird.[110]

Besonders deutlich wird die Mitverantwortung des Steuerpflichtigen an der Regelung des § 162 Abs. 2 S. 1 AO, wonach sich FA und FG mit einem geringeren Grad an Überzeugung begnügen können, als dies i. d. R. nach § 88 AO bzw. nach § 96 Abs. 1 S. 1. Hs 1 FGO erforderlich ist.[111] Aus der gemeinsamen Verantwortung des Steuerpflichtigen einerseits und der Finanzbehörde sowie des FG andererseits für die vollständige Sachaufklärung im Geltungsbereich des Abgabenrechts folgt u. a., dass sich die Ermittlungspflicht der Finanzbehörde[112] und auch diejenige des FG[113] mindert, wenn ein Steuerpflichtiger ihm auferlegte allgemeine oder besondere Mitwirkungs-, Informations- oder Nachweispflichten verletzt.[114] Kriterien und Ausmaß der Reduzierung von Sachaufklärungspflicht und Beweismaß lassen sich dabei nicht generell festlegen, sondern nur von Fall zu Fall bestimmen.[115] Dabei können mit unterschiedlicher Gewichtung der Grad der Pflichtverletzung, der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der Gedanke der Zumutbarkeit und ggf. die gesteigerte Mitverantwortung aus vor-

106 Z. B. BFH v. 14. 12. 2011 XI R 5/10, BFH/NV 2012, 1921; BFH v. 12. 12. 2000 VIII R 36/99, BFH/NV 2001, 789.
107 BFH v. 23. 3. 2011 X R 44/09, BStBl. II 2011, 884; BFH v. 15. 2. 1989 X R 16/86, BStBl. II 1989, 462.
108 Grundlegend zu diesem Gedanken BFH v. 15. 2. 1989 X R 16/86, BStBl. II 1989, 462.
109 Vgl. für das FG-Verfahren § 76 Abs. 1 S. 3 FGO.
110 Sog. „Sphärenverantwortlichkeit", vgl. z. B. *Seer* in Tipke/Kruse, § 158 Rz. 8 und § 162 Rz. 4; BFH v. 9. 7. 1986 I B 36/86, BStBl. II 1987, 487, vgl. für das FG-Verfahren § 76 Abs. 1 S. 3 FGO.
111 Sog. Reduzierung des Beweismaßes, vgl. BFH v. 13. 3. 1985 I R 7/81, BStBl. II 1986, 318.
112 § 88 Abs. 1 AO.
113 § 76 Abs. 1 S. 2–4 und § 96 Abs. 1 S. 1 FGO.
114 BFH v. 15. 2. 1989 X R 16/86, BStBl. II 1989, 462; BFH v. 20. 5. 1969 II 25/61, BStBl. II 1969, 550.
115 BFH v. 15. 2. 1989 X R 16/86, BStBl. II 1989, 462; FG Hamburg v. 11. 11. 2014 6 K 206/11, juris; FG Berlin-Brandenburg v. 28. 9. 2015 4 V 4076/15, juris.

angegangenem Tun, z. B. bei außergewöhnlicher Sachverhaltsgestaltung oder „ungeordneten Verhältnissen", bedeutsam sein.[116]

Erhebliche Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang dem Gedanken der **Beweisnähe** zu.[117] Die Verantwortung des Steuerpflichtigen für die Aufklärung des Sachverhalts ist danach umso größer, je mehr Tatsachen oder Beweismittel der von ihm beherrschten Informations- oder Tätigkeitssphäre angehören.[118] FA und FG müssen einen Sachverhalt, der sich in der Sphäre des Steuerpflichtigen bzw. des Klägers abgespielt hat, nicht in vollem Umfang aufklären, wenn der Kläger seinerseits der Verpflichtung zu einer nachvollziehbaren Schilderung nicht nachgekommen ist.[119] Dieser Grundsatz gilt z. B. dann, wenn sich der Steuerpflichtige in einem im Anschluss an eine Ap geführten Einspruchsverfahren weigert, die maßgeblichen Geschäftsbelege erneut vorzulegen.[120] Fest steht, dass der „Beweisverderber" oder „Beweisvereitler" aus seinem Verhalten keinen Vorteil ziehen darf.[121] Zur Vermeidung eines solchen Ergebnisses sind belastende Unterstellungen möglich.[122] Die Anwendbarkeit der Beweislastregeln, die sich im Bereich der Schätzungen stark am Verhalten der Beteiligten und an den vorhandenen Erkenntnismöglichkeiten orientieren, ist durch den BFH wiederholt betont worden.[123] Die Beweisnähe eines Steuerpflichtigen für die in seiner Sphäre liegenden steuererheblichen Tatsachen verschiebt die Grenze der zumutbaren Mitwirkung zu seinen Lasten umso mehr, je personenbezogener, ungewöhnlicher, verwickelter, schwerer zugänglich, atypischer und undurchsichtiger die behaupteten Verhältnisse sind.[124]

Beispiel:

Der Steuerpflichtige will aus Misstrauen gegenüber Banken enorme Bargeldbeträge zu Hause aufbewahrt haben, ohne das aber glaubhaft machen zu können. Das FA kann von einer verzinslichen Anlage ausgehen und gemäß § 162 AO entsprechende Zinseinnahmen berücksichtigen.[125]

116 BFH v. 12. 6. 1975 IV R 10/72, BStBl. II 1975, 853; BFH v. 7. 7. 1983 VII R 43/80, BStBl. II 1983, 760.

117 *Seer* in Tipke/Kruse, § 162 Rz. 8.

118 Sog. "Sphärenverantwortlichkeit", vgl. z. B. BFH v. 7. 7. 1983 VII R 43/80, BStBl. II 1983, 760; BFH v. 20. 3. 1987 III R 172/82, BStBl. II 1987, 679; BFH v. 30. 11. 1989 I R 14/87, BStBl. II 1990, 993; BFH v. 14. 8. 1991 X R 86/88, BStBl. II 1992, 128; BFH v. 21. 1. 2005 VIII B 163/03, juris.

119 BFH v. 11. 12. 2003 V B 102/03, BFH/NV 2004, 649.

120 FG Düsseldorf v. 28. 7. 2009 15 K 829/06, G, U, F, juris.

121 Rechtsgedanke des § 444 ZPO i. V. m. § 155 FGO.

122 BFH v. 13. 3. 1985 I R 7/81, BStBl. II 1986, 318; FG Düsseldorf v. 28. 7. 2009 15 K 829/06 G, U, F, juris.

123 Z. B. BFH v. 15. 2. 1989 X R 16/86, BStBl. II 1989, 462.

124 FG Baden-Württemberg v. 26. 11. 2010 10 K 43/10, EFG 2011, 804; FG Düsseldorf v. 7. 9. 2007 9 K 3577/05 E, F, juris.

125 FG Nürnberg v. 3. 6. 2003 VI 99/99, EFG 2003, 1356, nachgehend BFH v. 21. 1. 2005 VIII B 163/03, BFH/NV 2005, 835.

Der Umfang der Pflichtverletzung durch den Steuerpflichtigen beeinflusst darüber hinaus die qualitativen Anforderungen, die von den FG an die Schätzung gestellt werden. Diese Anforderungen nehmen mit der Schwere der festgestellten Mängel auf Seiten des Steuerpflichtigen ab.[126] So rechtfertigen schwerwiegende Buchführungsmängel ein verhältnismäßig grobes Schätzungsverfahren.[127] Diese Auffassung des BFH ist von großer praktischer Bedeutung, da dem FA in den Fällen schwerer Pflichtverletzungen i. d. R. auch weniger oder weniger glaubwürdige Daten und Informationen zur Durchführung der Schätzung zur Verfügung stehen. Zwangsläufig kann dann auch gar nicht anders als „grob" geschätzt werden. Der Steuerpflichtige kann bei fehlenden Unterlagen nicht verlangen, dass besonders umfangreiche und Zeit raubende Ermittlungen angestellt werden.[128] Bei der Beantwortung der Frage, in welchem Umfang der Steuerpflichtige an der Sachverhaltsaufklärung mitwirken muss und wie differenziert auf der anderen Seite die Schätzung des FA sein muss, ist immer die steuerliche Auswirkung einzubeziehen. Das ergibt sich schon daraus, dass der Untersuchungsgrundsatz[129] des § 88 AO kein Selbstzweck ist.

Im Streit um **steuererhöhende oder steuerbegründende Tatsachen** gilt damit: Kann ein Sachverhalt nicht aufgeklärt werden, weil der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nur in unzureichendem Umfang nachgekommen ist, reduziert sich das Beweismaß dahingehend, dass der Schätzung die größtmögliche Wahrscheinlichkeit zu Grunde zu legen ist. Hat der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nicht verletzt, bleibt es hingegen beim Regelbeweismaß. Das FA muss die entsprechenden Tatsachen, z. B. das Vorliegen Steuerpflichtige Umsätze, nachweisen.

Beispiel:

Stellt das FA Zuwächse auf Konten fest, ist die Buchführung aber ordnungsgemäß, müssen weitere Erkenntnisse hinzutreten, um zur Hinzuschätzung betrieblicher Einnahmen zu gelangen. Hat der Steuerpflichtige aber z. B. seine Buchführung vernichtet, nachdem er mit der Entdeckung der Zusatzkonten konfrontiert wurde und hat das FA deshalb kaum noch Prüfungsmöglichkeiten, steht der Annahme betrieblicher Einnahmen im Schätzungswege nichts entgegen. Auch wenn das FA konkrete Umstände dafür darlegt, dass ein durch Gesamtvermögensvergleich ermittelter Vermögenszuwachs aus nicht versteuerten Einkünften herrührt, greifen die Grundsätze der objektiven Beweislast nicht ein. Die Finanzbehörde muss insoweit nicht die Verwirklichung eines konkreten Steuertatbestands durch den Steuerpflichtigen nachweisen.[130]

126 BFH v. 2. 2. 1982 VIII R 65/80, BStBl. II 1982, 409, 413; *Seer* in Tipke/Kruse, § 162 Rz. 40.

127 BFH v. 12. 7. 2017 X B 16/17, BFH/NV 2017, 1204; BFH v. 12. 4. 1988 VIII R 154/84, BFH/NV 1989, 636; FG des Saarlands v. 20. 4. 2012 1 K 1156/10, juris. Häufig wird darauf hingewiesen, dass dort, wo „ein grober Klotz" liege, ein „grober Keil" Anwendung finden müsse, vgl. z. B. *Wähnert*, StBp 2011, 107, 109.

128 BFH v. 17. 1. 1963 V 296/59, HFR 1963, 378.

129 Siehe hierzu 1.1.

130 BFH v. 19. 11. 1987 IX R 81/84, juris, nachgehend BVerfG v. 25. 4. 1989 1 BvR 7/88, juris.

Im Streit um **steuermindernde Tatsachen** ist zu beachten: Bei unzureichender Mitwirkung des Steuerpflichtigen bleibt es beim Regelbeweismaß, so dass die Folgen der Unerweislichkeit hier vom Steuerpflichtigen zu tragen sind.[131] Ist der Steuerzahler seinen Pflichten hingegen in ausreichendem Umfang nachgekommen, reduziert sich das Beweismaß zu seinen Gunsten auf die höchstmögliche Wahrscheinlichkeit.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige gibt an, täglich 200 km aus beruflichen Gründen mit seinem Pkw zu fahren. Das FA fordert ihn auf, für die Zukunft ein Fahrtenbuch zu führen sowie sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Pkw im Rahmen der Steuererklärung nachzuweisen. Der Steuerpflichtige ignoriert die Aufforderung. Das FA ist in einem solchen Fall bei der nächsten Veranlagung berechtigt, die Fahrtkosten zu schätzen und dabei von dem für den Steuerpflichtigen ungünstigsten Sachverhalt auszugehen. Kommt der Steuerpflichtige der Aufforderung jedoch nach und sind die Angaben zu den dienstlich gefahrenen Kilometern schlüssig und glaubhaft, so spricht die größtmögliche Wahrscheinlichkeit dafür, dass die geltend gemachten Kosten tatsächlich angefallen sind.

Streit um die Feststellungs- und Beweislast ergibt sich häufig in solchen Fällen, in denen die **Zuordnung von Geldzuflüssen** völlig unklar ist.

Beispiele:

- Beim angeblich vermögenslosen Asylbewerber A werden 300.000 € gefunden.
- Auf dem Bankkonto eines Hartz IV-Empfängers gehen 4 Mio. € ein. Dies wird durch die Geldwäsche-Aufsicht der Bank festgestellt.
- A ist Leiter einer Mülldeponie der C-GmbH. Auf seinem Bankkonto gehen jährlich 80.000 € in Teilbeträgen von 500 € bis 5.000 € ein. Es handelt sich um Bareinzahlungen ohne Absender.

In diesen Fällen müssen die fraglichen Geldbeträge zunächst der richtigen Person zugeordnet werden. Das erfolgt durch Befragung des Steuerpflichtigen oder Dritter[132] wie z. B. des Überweisenden, wenn dieser bekannt ist. Ist der Steuerpflichtige nicht zur Auskunft bereit, so entfällt die Feststellungslast des FA, obwohl es sich um Steuer begründende Tatsachen handelt. Damit wird das FA in den o. g. Beispielsfällen zu Recht von gewerblichen Einkünften ausgehen und diese der Besteuerung unterwerfen, wenn die jeweiligen Steuerpflichtigen den Sachverhalt nicht aufzuklären bereit sind. Eine Entscheidung nach den Grundsätzen der Feststellungslast kommt nicht in Betracht, sofern die Steuerpflichtige keinen Beitrag zur Sachaufklärung leisten.

In der **Praxis** ist vielfach zu beobachten, dass der Steuerpflichtige seitens der Behörde mit „Aufgaben" zur Beschaffung von Beweismitteln überfordert wird in der Hoffnung, später mit der Verletzung von Mitwirkungspflichten argumentieren zu können. Dem ist entgegenzutreten und zu prüfen, ob die entsprechen-

131 BFH v. 24. 6. 1997 VIII R 9/96, BStBl. II 1998, 51.
132 Subsidiär wegen § 93 Abs. 1 S. 3 AO.

den Anfragen überhaupt sinnvoll sind. Die Verletzung der Pflicht zur Beschaffung von Beweismitteln kann nur zu nachteiligen Rechtsfolgen führen, wenn zumindest Anhaltspunkte dafür bestehen, dass mit Hilfe der betreffenden Beweismittel überhaupt eine weitere Sachverhaltsaufklärung möglich gewesen wäre.

Für **Auslandssachverhalte** gilt § 90 Abs. 2 AO und damit eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen[133] Hintergrund ist die Tatsache, dass die Finanzbehörden im Ausland auf erhebliche Ermittlungsschwierigkeiten rechtlicher und tatsächlicher Art stoßen und der Gesetzgeber diesen „Nachteil" durch eben diese erhöhte Mitwirkungspflicht ausgleichen wollte. Die Verletzung der aus § 90 Abs. 2 AO resultierenden erhöhten Mitwirkungspflicht führt zur Schätzungsbefugnis des FA.[134] Um § 90 Abs. 2 AO gerecht zu werden, muss der Steuerpflichtige Beweismittel nicht nur benennen, sondern diese ggf. auch beschaffen. Weiterhin hat er bereits bei der „Gestaltung seiner Verhältnisse"[135] eine entsprechende Beweisvorsorge zu treffen. Im finanzgerichtlichen Verfahren muss der Kläger ggf. einen im Ausland ansässigen Zeugen stellen, wenn es um den Nachweis eines im Ausland verwirklichten Sachverhalts geht.[136] Manche Betriebsprüfer neigen allerdings dazu, vom Steuerpflichtigen Unterlagen größeren Ausmaßes aus dem Ausland herbeischaffen zu lassen und dann für den Fall, dass ihm dies nicht gelingt, auf die Rechtsfolge des § 90 Abs. 2 AO zu verweisen und negative Schlussfolgerungen für die Besteuerung zu ziehen.[137] Dem ist entgegenzutreten, weil § 90 Abs. 2 AO eine solche quasi unbegrenzte Anforderung von Unterlagen nicht rechtfertigt. Insbesondere ergibt sich aus dieser Vorschrift keine Pflicht, Unterlagen erst erstellen zu lassen. Weiterhin muss das verlangte Tun in einem vertretbaren Verhältnis zu dem angestrebten Aufklärungserfolg und der vermuteten steuerlichen Auswirkung stehen. So ist es z. B. unverhältnismäßig, wegen einzelner Geschäftsvorfälle die gesamte Buchführung einer Auslandstochter anzufordern.

1.9 Schätzungsrahmen

Der Schätzungsrahmen beschreibt die Bandbreite der Werte, die zu einer zulässigen Schätzung führen. Es liegt in der Natur der Sache, dass nicht nur ein einziger Wert zu einer rechtmäßigen Schätzung führt, sondern dass mehrere „richtige" Schätzwerte existieren. Denn mit jeder Schätzung sind Abweichungen von den tatsächlichen Verhältnissen verbunden, weil sie in Unkenntnis der wahren Gegebenheiten erfolgt.[138]

133 Gemäß § 74 Abs. 1 S. 4 FGO gilt diese Vorschrift auch im FG-Verfahren.
134 § 162 Abs. 2 AO: „Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige ... seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 verletzt."
135 § 90 Abs. 2 S. 3 AO.
136 BFH v. 25. 4. 2006 X B 38/05, BFH/NV 2006, 1444.
137 „Faktische Beweislastumkehr". Siehe zu diesem Thema auch die Darstellung zu § 160 AO in Teil 4.
138 BFH v. 20. 12. 2000 I R 50/00, BStBl. II 2001, 381.

Beispiele:

- Der Verkehrswert eines unbebauten Grundstücks liegt zwischen 50.000 und 60.000 €.
- Verschiedene Nachkalkulationen im Rahmen einer Ap führen zu einem Gewinn zwischen 100.000 und 150.000 €.
- Bei der Bemessung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist von einem angemessenen Geschäftsführergehalt zwischen 100.000 € und 180.000 € auszugehen.

Dabei ist der Schätzungsrahmen umso größer, je weniger Einzelheiten des Sachverhalts ermittelt werden können.[139] Als maßgebliches Kriterium für den Schätzungsrahmen ist darauf abzustellen, dass die Schätzung schlüssig und zumindest noch **wirtschaftlich möglich** ist.[140] Dabei kann die Schlüssigkeit grundsätzlich nur auf der Grundlage der internen Aktenvermerke nachvollzogen werden.[141] Im Rechtsstreit ist deshalb Akteneinsicht zu beantragen. Für die Frage der wirtschaftlichen Möglichkeit kann das Verhältnis von Umsatz und Gewinn eine Rolle spielen.[142] Vor allem aber muss der Betrieb seiner Kapazität nach in der Lage sein, die angesetzten Umsätze und Gewinn zu erwirtschaften.

Beispiel:

Frau F betreibt einen Marktstand. Aufzeichnungen über Wareneinkauf und Warenverkauf fehlen. Vergleichbare Stände auf diesem Markt mit diesem Warenangebot und entsprechendem Personal erzielen monatlich 5.000 € Gewinn. Bei F wird durch eine fehlerhafte EDV-Eingabe der monatliche Gewinn mit 500.000 € angesetzt. Diese Schätzung ist offensichtlich wirtschaftlich unmöglich, da der Schätzungsrahmen für jeden Dritten erkennbar überschritten ist. Der Schätzungsbescheid ist nichtig.[143]

Als entscheidend für den schließlich auszuwählenden Wert innerhalb des Schätzungsrahmens wird das Maß der **Pflichtverletzung** durch den Steuerpflichtigen gesehen.[144] Dabei soll derjenige, der die Schätzung verursacht hat, keinen Vorteil daraus ziehen, dass das FA die Besteuerungsgrundlagen entgegen der Regel nicht ermitteln oder berechnen kann.[145] Wird eine Schätzung wegen Verletzung der Buchführungs- oder Aufzeichnungspflichten erforderlich, so kann sich das FA deshalb an der **oberen Grenze** des Schätzungsrahmens orientieren, weil der Steuerpflichtige vermutlich Einkünfte verheim-

139 FG des Saarlands v. 21. 1. 2004 1 K 144/03, EFG 2004, 699.
140 BFH v. 26. 2. 2018 X B 53/17, BFH/NV 2018, 820. Für die Frage des wirtschaftlich Möglichen kann z. B. das Verhältnis von Umsatz und Gewinn herangezogen werden, vgl. BFH v. 13. 10. 2003 IV B 85/02, BStBl. II 2004, 25.
141 Vgl. FG Köln v. 21. 3. 1995 13 K 6492/94, EFG 1996, 571.
142 Vgl. BFH v. 13. 10. 2003 IV B 85/02, BStBl. II 2004, 25.
143 Zum Problem der Nichtigkeit von Schätzungsbescheiden insgesamt siehe 1.10.
144 Die Ausführungen unter 1.8 sind deshalb zu beachten.
145 BFH v. 26. 10. 1994 X R 114/92, BFH/NV 1995, 373; BFH v. 9. 3. 1967 IV 184/63, BStBl. III 1967, 349.

lichen will.[146] Dieses Vorgehen gebietet schon das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, denn die Schätzung soll verhindern, dass Steuerpflichtige, die für die Möglichkeit der Nachprüfung aller in Frage kommenden Verhältnisse sorgen, höhere Steuern zahlen als diejenigen, bei denen eine Nachprüfung unmöglich ist.[147]

Die genannten Grundsätze finden ihre Grenze dort, wo eine Schätzung willkürlich erfolgt und den Schätzungsrahmen verlässt.[148] Deshalb sind sog. **Straf- oder Mondschätzungen** auch bei feststehender Pflichtverletzung unzulässig.[149] Die Grenze lässt sich treffend mit der Redewendung „Die Kirche muss im Dorf bleiben" umschreiben.

Das Vorliegen einer unzulässigen Strafschätzung kann sich nicht nur aus dem Tenor des Bescheids ergeben, sondern auch aus dem Geschehensablauf der Veranlagung. So spricht z. B. vieles für eine willkürliche Steuerfestsetzung, wenn ohne besondere Begründung die mutmaßlichen Zinsen gegenüber den vorherigen Schätzungen um mehr als 50.000 € erhöht werden.[150]

1.10 Nichtiger Schätzungsbescheid

Ein Schätzungsbescheid ist nur in **Ausnahmefällen** nichtig gemäß § 125 Abs. 1 AO. Ein derartiger Ausnahmefall liegt vor, wenn der Bescheid die an eine ordnungsgemäße Verwaltung zu stellenden Anforderungen in einem so erheblichen Maß verletzt, dass von niemand erwartet werden kann, ihn als verbindlich anzuerkennen. Der Fehler muss von einem solchem Ausmaß und von einer solchen Schwere sein, dass er den davon betroffenen Akt der öffentlichen Gewalt als mit der rechtsstaatlichen Ordnung unvereinbar und schlechterdings unerträglich erscheinen lässt.[151] Selbst grobe Schätzungsfehler führen i. d. R. nur zur Rechtswidrigkeit des Bescheids.[152] Nichtigkeit soll nur vorliegen, wenn Steuern willkürlich und bewusst zum Nachteil des Steuerpflichtigen festgesetzt

146 BFH v. 28. 7. 2015 VIII R 2/09, BStBl. II 2016, 447; BFH v. 15. 7. 2014 X R 42/12, BFH/NV 2015, 145; BFH v. 15. 5. 2002 X R 33/99, BFH/NV 2002, 1415; BFH v. 21. 6. 2000 IV B 138/99, BFH/NV 2001, 2; BFH v. 1. 12. 1998 III B 78/97, BFH/NV 1999, 741; BFH v. 1. 10. 1992 IV R 34/90, BStBl. II 1993, 259; BFH v. 19. 7. 1985 III R 189/82, BFH/NV 1986, 446; FG Hamburg v. 7. 9. 2010 3 K 13/09, EFG 2010, 2057; FG Hamburg v. 18. 11. 2009 6 K 90/08, AO-StB 2010, 238; FG des Saarlands v. 15. 2. 2005 1 K 323/01, rkr., juris; *Rüsken* in Klein, § 162 Rz. 38.

147 Z. B. BFH v. 15. 2. 1989 X R 16/86, BStBl. II 1989, 462; BFH v. 9. 3. 1967 IV 184/63, BStBl. III 1967, 349; FG des Saarlands v. 1. 9. 1998 1 V 226/98, EFG 1998, 1554 und FG des Saarlands v. 8. 5. 1981 I 73-75/79, juris.

148 Sog. „Willkürverbot".

149 BFH v. 1. 10. 1992 IV R 34/90, BStBl. II 1993, 259; FG Köln v. 21. 3. 1995 13 K 6492/94, EFG 1996, 571.

150 FG Münster v. 25. 4. 2006 11 K 1172/05 E, EFG 2006, 1130.

151 BFH v. 27. 6. 2006 VII R 34/05, BFH/NV 2006, 2024.

152 Vgl. dazu z. B. BFH v. 12. 12. 2013 X B 205/12, juris; BFH v. 18. 4. 2006 VII R 77/04, BStBl. II 2006, 578; BFH v. 23. 1. 2003 VIII B 161/02, BFH/NV 2003, 881; BFH v. 1. 10. 1992 IV R 34/90, BStBl. II 1993, 259; FG München v. 13. 2. 2012 14 K 361/11, juris; FG München v. 30. 3. 2010 13 K 2600/08, juris; *Buciek* in Beermann/Gosch, § 162 Rz. 175.

werden. Dies ist allerdings nicht nur bei subjektiver Willkür des handelnden Bediensteten anzunehmen, sondern auch, wenn das Schätzungsergebnis trotz der vorhandenen Aufklärungsmöglichkeiten krass von den tatsächlichen Gegebenheiten abweicht und in keiner Weise erkennbar ist, dass überhaupt und ggf. welche Schätzungserwägungen angestellt wurden, wenn somit ein „objektiv willkürlicher" Hoheitsakt vorliegt.[153] Das bedeutet aber wiederum nicht, dass die Begründung für den Bescheidempfänger plausibel und überzeugend sein muss.[154] Nichtigkeit wegen „objektiver Willkür" liegt jedenfalls i. d. R. nicht vor, wenn das FA keine Möglichkeit hat, den Sachverhalt weiter aufzuklären, wie dies z. B. bei den Einkünften aus Kapitalvermögen regelmäßig der Fall ist.[155]

Die für die Nichtigkeit erforderliche Offenkundigkeit des Fehlers muss sich nicht für den betroffenen Steuerpflichtigen, sondern für einen **gedachten verständigen Dritten** ergeben, dem die Kenntnis aller in Betracht kommenden Umstände unterstellt werden kann und der in der Lage ist, den Fehler in seiner besonderen Schwere zu erkennen.[156]

In folgenden Fällen werden **nichtige** Steuerbescheide angenommen:

- Schätzung des Jahresumsatzes ohne Berücksichtigung der Voranmeldungen auf das Zweieinhalbfache des Vorjahresumsatzes,[157]
- Schätzung eines Umsatzes in Höhe des 25fachen des tatsächlichen Umsatzes lt. Steuererklärung,[158]
- Nichtberücksichtigung einer BWA, die zuvor zur Herabsetzung von Vorauszahlungen geführt hat,[159]
- Schätzung, die erkennbar dazu dient, lediglich Druck auf den Steuerpflichtigen auszuüben und nicht zum Ziel hat, der Realität möglichst nahe zu kommen,[160]
- Schätzung, die ausschließlich zur Wahrung der Festsetzungsfrist erfolgt,[161]
- Annahme eines Reingewinns i. H. v. 82 % des Umsatzes bei einem Bauunternehmen,[162]

153 BFH v. 13. 10. 2003 IV B 85/02, BStBl. II 2004, 25; BFH v. 15. 5. 2002 X R 34/99, BFH/NV 2002, 1415; FG Münster v. 25. 4. 2006 11 K 1172/05 E, EFG 2006, 1130.
154 BFH v. 17. 3. 2009 VII R 40/08, BFH/NV 2009, 1287.
155 FG Münster v. 4. 7. 2003 11 K 1325/02 E, juris.
156 BFH v. 23. 8. 2000 X R 27/98, BFH/NV 2001, 355; *Günther*, AO-StB 2016, 201, 202.
157 FG Baden-Württemberg v. 23. 9. 1987 XII K 227/86, EFG 1988, 143.
158 FG Köln v. 22. 5. 2014 11 K 3056/11, EFG 2014, 1739.
159 FG Brandenburg v. 9. 12. 1997 3 K 967/96 E, EFG 1998, 706.
160 FG München v. 4. 9. 2008 2 K 1865/08, EFG 2009, 142.
161 Niedersächsisches FG v. 24. 1. 1995 I 457/90, EFG 1995, 408.
162 FG München v. 4. 9. 2008 2 K 1865/08, EFG 2009, 142, im Streitfall waren allerdings noch andere Gesichtspunkte zu berücksichtigen, die dann insgesamt zur Annahme der Nichtigkeit führten.

- Ansatz von Einkünften aus Kapitalvermögen in 11facher Höhe der Zinsen des Vorjahres ohne sachlichen Grund, Gesamtbetrag der Einkünfte als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der mutmaßlichen Zinsen.[163]
- Das FA nimmt keine an Wahrscheinlichkeitsmaßstäben orientierte Schätzung vor, sondern geht davon aus, dass grundsätzlich keine negativen Einkünfte geschätzt werden dürfen.[164]
- Das FA schätzt die Einkünfte eines Ende Oktober zugezogenen Ausländers, der im Januar des nächsten Jahres gegenüber dem FA im Rahmen eines Fragebogens die Aufnahme einer Tätigkeit als selbstständiger Forstarbeiter mit voraussichtlichen Einkünften von 10.000 € angegeben hat, nach Nichtabgabe der Steuererklärung für das Jahr des Zuzugs unter der Annahme von Einkünften nach § 19 EStG von 30.000 € und einem Gewinn von 2.000 €, später von 6.000 €, ohne dass entsprechende Schätzungsüberlegungen erkennbar sind.[165]
- Der Sachbearbeiter teilt nach Aufgabe des Bescheids zur Post, aber vor dessen Zugang mit, der Bescheid sei falsch und solle deshalb nicht bekanntgegeben werden.[166]
- Der Steuerbescheid ergeht für einen Zeitraum, für den bereits ein wirksamer Steuerbescheid gegenüber demselben Adressaten erlassen wurde, ohne dass sich aus dem Wortlaut des Bescheids oder im Wege der Auslegung ergibt, in welchem Verhältnis der zuletzt ergangene zu dem zuvor ergangenen Bescheid steht.[167]
- Die Schätzung soll allein die Festsetzungsfrist wahren.[168]
- Das FA ist fälschlicher Weise davon ausgegangen, dass keine negativen Einkünfte geschätzt werden dürfen.[169]
- Umsätze wurden dem falschen Unternehmer zugerechnet.[170]

Hingegen liegen ggf. **rechtswidrige, aber wirksame** Bescheide in den nachstehend aufgeführten Fällen vor:

- möglicherweise zu hohe Schätzung,[171]
- wesentlich überhöhte Festsetzung eines Steuer- oder Haftungsbetrags,[172]

163 FG Münster v. 25. 4. 2006 11 K 1172/05 E, EFG 2006, 1130.
164 Sächsisches FG v. 9. 6. 2010 8 K 43/10, StBW 2010, 1022.
165 FG München v. 23. 2. 2010 13 K 3668/08, StBW 2010, 881.
166 BFH v. 28. 5. 2009 III R 84/06, BStBl. II 2009, 949.
167 BFH v. 23. 8. 2000 X R 27/98, BStBl. II 2001, 662.
168 Niedersächsisches FG v. 24. 1. 1995 I 457/90, EFG 1995, 408.
169 Sächsisches FG v. 9. 6. 2010 8 K 43/10, StBW 2010, 1022.
170 FG Düsseldorf v. 7. 8. 1986 XIV/IX 520/83 E, juris.
171 BFH v. 20. 7. 1994 I B 11/94, BFH/NV 1995, 198.
172 BFH v. 1. 10. 1992 IV R 35/94, BFH/NV 1994, 470; BFH v. 14. 1. 1992 VII R 112/89, BFH/NV 1992, 365.

- unrichtige Anwendung des Rechts oder falsche Annahme über das Bestehen einer gesetzlichen Grundlage,[173]
- Fehlen einer erforderlichen Begründung,[174]
- mangelhafte Begründung,[175]
- der Bescheid lässt nicht erkennen, dass überhaupt bzw. welche Schätzungserwägungen angestellt worden sind,[176]
- unterbliebene Anhörung gemäß § 91 AO,[177]
- dürftige oder unzutreffende Begründung einer Einspruchsentscheidung.[178] Als Folge der Wirksamkeit ist Rechtsschutz in dieser Situation nur noch durch Klageerhebung zu erlangen.
- Erlass eines Änderungsbescheids, obwohl die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die Berichtigung oder die Änderung nicht gegeben waren,[179]
- Angabe einer falschen Änderungsvorschrift,[180]
- die dem Bescheid zu Grunde liegende Steuererklärung wurde entgegen der gesetzlichen Vorschrift nicht eigenhändig unterschrieben,[181]
- der Bearbeiter im FA hat seine Zeichnungsbefugnis überschritten,[182]
- der Folgebescheid beruht auf einem nichtigen Grundlagenbescheid,[183]
- die Steuerbescheide sind nach einer Ap ergangen, obwohl keine wirksame Prüfungsanordnung vorliegt,[184]
- das FA hat ohne Vorbehalt der Nachprüfung geschätzt,[185]
- das FA hat entgegen einer innerdienstlichen Weisung ohne Nachprüfungsvorbehalt geschätzt,[186]

173 BFH v. 1. 10. 1981 IV B 13/81, BStBl. II 1982, 133.
174 BFH v. 26. 11. 1996 IX R 77/95, BStBl. II 1997, 422.
175 BFH v. 17. 3. 2009 VII R 40/08, BFH/NV 2009, 1287. Für die Frage, ob die Begründung ausreicht, soll nach teilweise vertretener Auffassung das objektiviert zu beurteilende Verständnis des konkreten Steuerpflichtigen maßgebend sein, vgl. *Zaumseil*, BB 2011, 2071, 2072.
176 BFH v. 17. 3. 2009 VII R 40/08, BFH/NV 2009, 1287, m. w. N. Siehe hierzu *Nöcker*, AO-StB 2016, 271, 272.
177 FG Bremen v. 28. 11. 1985 II 185/84 K, EFG 1986, 369.
178 BFH v. 9.5.199 IV B 58/95, BFH/NV 1996, 871.
179 BFH v. 3. 8. 2005 I B 20/05, BFH/NV 2005, 1971; FG München v. 24. 4. 1996 1 K 2685/92, EFG 1996, 960.
180 BFH v. 25. 11. 1980 VIII R 32/77, BStBl. II 1981, 419.
181 BFH v. 15. 11. 1991 VI R 81/89, BStBl. II 1992, 224.
182 BFH v. 13. 5. 1987 II R 140/84, BStBl. II 1987, 592.
183 BFH v. 23. 6. 1995 X B 302/94, juris.
184 BFH v. 11. 12. 1987 VI R 143/84, BFH/NV 1988, 284.
185 FG Baden-Württemberg v. 1. 3. 2001 3 K 125/98, juris.
186 FG des Saarlands v. 4. 7. 2002 1 K 195/01, juris; FG Nürnberg v. 29. 7. 2008 2 K 1697/2007, juris; FG München v. 9. 12. 2010 14 K 2836/09, AO-StB 2011, 329.

- die Schätzung ist zu hoch, es steht aber fest, dass der Steuerpflichtige Arbeiten „an der Steuer vorbei" ausgeführt hat,[187]
- ein ändernder Bescheid ist nicht als Änderungsbescheid bezeichnet und lässt eine Rechtsgrundlage für die Änderung nicht erkennen,[188]
- der Bescheid ist unzulässiger Weise mit dem Vorbehalt der Nachprüfung versehen,[189]
- in den Steuerakten befinden sich keine Unterlagen, aus denen sich die Grundlagen der Schätzung ergeben,[190]
- die Schätzung ist zwar überhöht, es wurden aber keine Einwendungen gegen den angekündigten Schätzungsrahmen erhoben,[191]
- das FA schätzt, nachdem der Steuerpflichtige seit mehreren Jahren keine Steuererklärungen mehr abgegeben hat, gegenüber den letzten Voranmeldungen Umsätze i. H. v. ca. 37 % hinzu und kürzt die Vorsteuer von dort erklärten 3.000 € auf 1.000 €,[192]
- der Bescheid beruht auf einer unwirksamen tV,[193]
- die Festsetzungsfrist war bei Erlass des Bescheids bereits abgelaufen,[194]
- der Bescheid beinhaltet eine Häufung von einzelnen Fehlern,[195]
- Schätzung von Einkünften i. H. v. 0 € trotz erheblicher Werbungskostenüberschüsse in den Vorjahren,[196]
- der Sachbearbeiter hatte zwar die Absicht, den Steuerpflichtigen durch das Schätzungsergebnis zu sanktionieren, dies ist aber letztlich im Bescheid nicht umgesetzt worden.[197]

Die **fehlende Dokumentation** der Schätzungserwägungen muss nicht zwangsläufig bedeuten, dass entsprechende Überlegungen nicht angestellt wurden.[198] Der Bearbeiter im FA kann sich gegen den Einwand der Nichtigkeit des von ihm erlassenen Bescheids z. B. durch einen **Aktenvermerk** schützen, aus dem sich seine Schätzungserwägungen ergeben. Ein solcher Vermerk dient auch der Selbstkontrolle. In einem späteren Verfahren wird jedenfalls durch die Darstellung der Schätzungserwägungen der sich sonst mangels vorhandener Anhaltspunkte aufdrängende Eindruck vermieden, bei der Eingabe in die EDV seien aus Absicht oder aus Versehen „einige Nullen dazugefügt" worden. Beruft sich

187 FG des Saarlands v. 4. 7. 2002 1 K 195/01, juris.
188 BFH v. 29. 6. 2005 VII B 328/04, BFH/NV 2005, 2150.
189 FG Düsseldorf v. 8. 9. 1987 XI 79/85 F, EFG 1988, 96.
190 BFH v. 23. 1. 2003 VIII B 161/02, BFH/NV 2003, 881.
191 FG Baden-Württemberg v. 9. 9. 2003 1 K 145/02, juris, rkr.
192 Niedersächsisches FG v. 21. 10. 2008 12 K 219/07, DStRE 2009, 1277.
193 FG Münster v. 17. 1. 2007 5 K 1308/04, E, U, juris.
194 BFH v. 3. 3. 2011 III R 45/08, BStBl. II 2011, 673.
195 BFH v. 15. 3. 1995 I R 61/94, BFH/NV 1995, 1036.
196 FG München v. 1. 10. 2009 11 K 175/09, rkr., juris.
197 BFH v. 6. 8. 2018 X B 22/18, BB 2018, 2596.
198 FG Münster v. 25. 8. 2005 3 K 2783/03 E, juris, a. A. wohl FG München v. 4. 9. 2008 2 K 1865/08, EFG 2009, 142.

die Finanzbehörde auf einen solchen Aktenvermerk, sollte Akteneinsicht beantragt werden. Sind die Seiten der Akte z. B. nicht nummeriert, könnte der Vermerk grundsätzlich auch erst nachträglich gefertigt worden sein und hat deshalb einen geringeren Beweiswert. Die Feststellung einer fehlenden Dokumentation der Schätzungserwägungen in der Steuerakte kann für ein ggf. anschließendes finanzgerichtliches Verfahren erhebliche Bedeutung haben. Denn in einem solchem Fall muss das FG weitere Feststellungen zu der Frage der Schätzungserwägungen treffen. Fehlen sie im Urteil, ist ein Verstoß gegen die Verpflichtung zur Sachaufklärung nach § 76 Abs. 1 FGO naheliegend, so dass der BFH den Fall ggf. sofort nach §§ 116 Abs. 6 FGO zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverweisen oder dies nach § 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO im Revisionsverfahren aussprechen könnte.[199]

Ob der Umstand, dass die **Nichtigkeit** erst längere Zeit nach Erhalt des Bescheids geltend gemacht wird, ausreicht, um dem Steuerpflichtigen die Berufung auf den Nichtigkeitseinwand nach den Grundsätzen der Verwirkung zu versagen, ist streitig.[200]

Außerhalb der Rechtsbehelfsfrist ist bei entsprechendem Sachverhalt ein Antrag auf Feststellung der Nichtigkeit nach § 125 Abs. 5 AO zu stellen. Es kann jedoch auch unmittelbar Feststellungsklage nach § 41 FGO einreicht werden, weil die Mitteilung des FA, der Bescheid sei wirksam, ohnehin nur eine Auskunft bzw. eine „Wissenserklärung" ohne Verwaltungsakt-Qualität ist.[201] Einspruch bzw. Anfechtungsklage sind grundsätzlich die gegenüber dem Antrag nach § 125 Abs. 5 AO bzw. gegenüber der Feststellungsklage zu bevorzugenden Rechtsbehelfe bzw. Rechtsmittel, insbesondere weil im Feststellungsverfahren ausschließlich die zur Nichtigkeit bzw. Unwirksamkeit führenden Fehler berücksichtigt werden können, wohingegen im Anfechtungsverfahren auch etwaige sonstige Fehler des Bescheids überprüfbar sind. Auch muss der Steuerpflichtige selbst im Erfolgsfalle mit dem jederzeit möglichen Widerruf der Nichtigkeitsfeststellung rechnen, ohne sich gegen den Widerruf mit einem Rechtsbehelf wehren zu können.[202] Darüber hinaus ist die Abgrenzung zwischen einem nichtigen und einem nur rechtswidrigen Bescheid oft schwierig, so dass eine vorsichtige Beratung sicherheitshalber stets davon ausgehen sollte, dass der Bescheid nur rechtswidrig ist. Zur Vermeidung der Bestandskraft ist deshalb nach Möglichkeit innerhalb der Rechtsbehelfsfrist Einspruch einzulegen.[203]

199 *Nöcker*, AO-StB 2016, 271, 273.

200 Ablehnend FG Münster v. 25. 4. 2006 11 K 1172/05 E, EFG 2006, 1130, bejahend FG München v. 17. 9. 2004 8 K 3369/03, EFG 2005, 918; *Schumann*, S. 187, unter Hinweis auf BFH v. 17. 6. 1992 X R 47/88, BStBl. II 1993, 174.

201 BFH v. 15. 11. 1991 VI R 81/89, BStBl. II 1992, 224; BFH v. 17. 10. 1985 VII R 185/83, BFH/NV 1986, 720.

202 Vgl. *Grube*, DStZ 2011, 569.

203 Gl. A. *Apitz*, DStZ 1994, 588.

Ein Antrag auf **AdV** ist i. d. R. zulässig, wenn er mit der Nichtigkeit des angefochtenen Bescheids begründet wird.[204] Die scheinbare Wirkung nichtiger Bescheide kann durch AdV außer Kraft gesetzt werden.[205] Wenn die Rechtsbehelfsfrist abgelaufen ist und Klage auf Feststellung der Nichtigkeit erhoben wurde, kommt als vorläufiger Rechtsschutz aber nur die **einstweilige Anordnung** nach § 114 FGO in Betracht.[206]

Die **Klage** auf Feststellung der Nichtigkeit von Steuerbescheiden ist **nicht fristgebunden** und setzt keinen vorherigen Antrag nach § 125 Abs. 5 AO oder ein anderes Vorverfahren beim FA voraus.[207] Im Klageverfahren kann die Geltendmachung der Nichtigkeit im Vergleich zur betragsmäßigen Anfechtung aber zu einem höheren Streitwert und damit ggf. zu höheren Kosten führen.[208]

Nichtige Steuerbescheide sind gemäß § 124 Abs. 3 AO unwirksam. Sie erzeugen keine Rechtswirkungen. Aus ihnen darf nicht vollstreckt werden. Nichtige Verwaltungsakte sind **nicht heilbar** gemäß § 126 Abs. 1 AO.

1.11 Schätzungsverbote

Schätzungsverbote liegen im zulässigen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers,[209] denn dieser darf stets Nachweise für einen den Steuerpflichtigen begünstigenden Tatbestand verlangen und grundsätzlich auch Höchstbeträge für bestimmte abzugsfähige Kosten festlegen.[210]

Beispiele für die Abhängigkeit begünstigender Rechtsfolgen von gesetzlich bestimmten Nachweisen sind der Behindertenpauschbetrag[211] oder die Umsatzsteuerfreiheit von Exporten.[212] Ein Schätzungsverbot besteht nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG auch hinsichtlich des Umfangs der privaten Pkw-Nutzung, sofern kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt wird.[213] Dann ist zwingend die Ein-Prozent-Methode anzuwenden. Wenn gesetzlich bestimmte Höchstbeträge festgeschrieben sind, z. B. beim Verpflegungsmehraufwand, kann über § 162 AO kein höherer Ansatz erfolgen. Über § 162 AO können auch solche Aufwendungen nicht berücksichtigt werden, die entgegen der Verpflichtung nach § 4 Abs. 5 EStG nicht gesondert aufgezeichnet wurden.

Ein weiteres Beispiel für ein Schätzungsverbot ist die **Vorsteuer.** Die Schätzung von Vorsteuern ist deshalb ausgeschlossen, weil der Besitz der Originalrech-

204 BFH v. 21. 4. 1995 V B 91/94, BFH/NV 1995, 1042.
205 BFH v. 19. 4. 1988 VII B 167/87, BFH/NV 1989, 36.
206 BFH v. 26. 2. 1993 I B 113/91, BFH/NV 1993, 349; BFH v. 1. 10. 1981 IV B 13/81, BStBl. II 1982, 133.
207 BFH v. 17. 10. 1985 VII R 185/83, BFH/NV 1986, 720; FG München v. 4. 9. 2008 2 K 1865/08, EFG 2009, 142.
208 BFH v. 24. 9. 2003 II E 2/03, BFH/NV 2004, 209.
209 BFH v. 24. 2. 2000 III R 59/98, BStBl. II 2000, 273.
210 *Becker*, StBp 2006, 187.
211 Nachweis gemäß § 65 I EStDV.
212 Ausfuhrnachweise gemäß § 8 UStDV.
213 *Rüsken* in Klein, § 162 Rz. 17b.

nung materiellrechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzugs ist.[214] Fehlende Rechnungen sollen nicht durch eine Schätzung ersetzt werden können.[215] Allerdings kann der Steuerpflichtige den Nachweis, dass er im Besitz der Originalrechnung war, nicht nur durch Vorlage der Originalrechnung, sondern mit allen nach der AO bzw. der FGO verfahrensrechtlich zulässigen Beweismitteln führen, z. B. durch Zweitausfertigungen, Rechnungskopien und Zeugenaussagen.[216] Einem Beweisantrag auf Vernehmung von Zeugen muss das FG allerdings nur nachkommen, wenn er hinreichend substantiiert ist. Damit muss er sich auf konkret bezeichnete Eingangsleistungen beziehen.[217] Grundsätzlich denkbar sind Schätzungen bei Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs aus Leistungen mit geringeren Rechnungsanforderungen wie bei Kleinbeträgen und Fahrausweisen.[218] In Zweifelsfällen kann eine tV über die abzugsfähige Vorsteuer sinnvoll sein.[219]

Für die Praxis von besonderer Bedeutung sind die sog. **gemischt-veranlassten Aufwendungen** i. S. v. § 12 Nr. 1 S. 2 EStG. Darunter sind solche Aufwendungen zu verstehen, die sowohl eine Einkunftsquelle als auch die Privatsphäre des Steuerpflichtigen betreffen. Der BFH hat das über Jahrzehnte geltende Aufteilungs- und Abzugsverbot zumindest grundsätzlich aufgegeben.[220] Bestehen keine Zweifel daran, dass ein nach objektivierbaren Kriterien abgrenzbarer Teil der Aufwendungen betrieblich oder beruflich veranlasst ist, ist seine Quantifizierung aber nicht ohne weiteres möglich, kann deshalb der Anteil nach § 162 AO bestimmt werden.[221] Eine Schätzung z. B. mit dem Ziel, sich „irgendwie" zu einigen, ist allerdings in den Fällen unzulässig, in denen Kosten aus materiellrechtlichen Gründen die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht mindern dürfen.

> *Beispiel:*
>
> Aufwendungen für die eigene Wohnung, Ernährung, Kleidung etc. sind durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums, d. h. durch den Grundfreibetrag und ggf. durch die Kinderfreibeträge abgegolten. Sie können daher nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.[222]

214 BFH v. 20. 6. 1984 I R 129/80, juris; BFH v. 12. 6. 1986 V R 75/78, BStBl. II 1986, 721; FG München v. 24. 2. 2011 14 K 1715/08, juris; a. A. *Seer* in Tipke/Kruse, § 162 Rz. 28.

215 *Wagner* in Sölch/Ringleb, § 15 Rz. 81; zu Ausnahmen und Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO siehe A 15.11 Abs. 5 und 6 UStAE.

216 BFH v. 12. 5. 2003 V B 226/02, BFH/NV 2003, 1226; BFH v. 16. 4. 1997 XI R 63/93, BStBl. II 1997, 582.

217 BFH v. 23. 10. 2014 V R 23/13, BStBl. II 2015, 313.

218 §§ 33, 34 UStDV; *Wagner* in Sölch/Ringleb, § 15 Rz. 81.

219 Siehe 5.2.1 a. E.

220 BFH v. 21. 9. 2009 GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672, zur Interpretation durch die FinVerw siehe BMF v. 6. 7. 2010, BStBl. I 2010, 614.

221 Z. B. BFH v. 21. 3. 2019 VIII B 129/18, juris.

222 BMF v. 6. 7. 2010, BStBl. I 2010, 614.

1.12 Begründung der Schätzung

Da eine Schätzung im Einspruchsverfahren überprüfbar sein muss, ist sie vom FA zu begründen.[223] Die FG stellen hier aber keine hohen Anforderungen. Erforderlich sind vielmehr grundsätzlich **nur Wertangaben** der Besteuerungsgrundlagen. Es sind zunächst keine Ausführungen dazu erforderlich, weshalb bestimmte Schätzungsgrundlagen angenommen oder bestimmte Schätzungsmethoden angewandt wurden.[224] Die Schätzung hat lediglich in sich schlüssig zu sein, wobei es ausreicht, wenn sie z. B. aufgrund interner Aktenvermerke nachvollzogen werden kann.[225]

Eine **weitergehende Erläuterung** der Schätzung wird aber bei besonderem Anlass verlangt.[226] Ein solcher wird darin gesehen, dass das FA ohne von selbst erkennbaren Grund in erheblichem Umfang von der Steuererklärung abgewichen ist.[227] Eine über die Zahlen hinausgehende Begründung ist darüber hinaus jedenfalls erforderlich, wenn Streit über die Höhe der Schätzung besteht.[228]

Verfahrenstechnisch kann die Begründung eines Schätzungsbescheids auch dadurch erfolgen, dass auf einen **Betriebsprüfungsbericht** Bezug genommen wird.

1.13 Erlass der Steuerschulden

Liegen wirksame und bestandskräftige Bescheide nach § 162 AO vor und sind diese inhaltlich oder verfahrensrechtlich nicht zu berichtigen, stellt sich die Frage nach Alternativen. Ein Antrag auf Erlass der Steuerschulden gemäß § 227 AO scheitert i. d. R. jedenfalls dann, wenn die Steuerfestsetzung – wie meistens bei Schätzungen – auf unzureichenden Angaben des Steuerpflichtigen beruht. Dann wird der Erlass sogar abgelehnt, wenn die Steuerfestsetzung offensichtlich falsch ist und ein rechtzeitiges Vorgehen gegen diese Festsetzung unmöglich war.[229] **Persönlich erlasswürdig** ist der Steuerpflichtige, wenn die Steuererhebung seine wirtschaftliche oder persönliche Existenz vernichten oder ernstlich gefährden würde. Das ist der Fall, wenn ohne Billigkeitsmaßnahmen der notwendige Lebensunterhalt vorübergehend oder dauernd nicht mehr bestritten werden kann.[230] Die Ablehnung des Erlasses von Umsatzsteuer aus persönlichen Billigkeitsgründen ist aber z. B. nicht ermessensfehlerhaft, wenn die Einnahmen eines selbstständig tätigen Steuerpflichtige, der pflichtwidrig keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben hat, bei Abgabe der Jahreser-

223 *Seer* in Tipke/Kruse, § 162 Rz. 52. Zum Begründungszwang allgemein siehe § 121 AO.
224 *Drüen* in Klein, § 162 Rz. 53, m. w. N.; Niedersächsisches FG v. 22. 5. 2002 2 K 517/01, juris.
225 FG Köln v. 21. 3. 1995 13 K 6492/94, EFG 1996, 571.
226 BFH v. 23. 1. 2003 VIII B 161/02, BFH/NV 2003, 881; BFH v. 11. 2. 1999 V R 40/98, BStBl. II 1999, 382.
227 BFH, 11. 02. 1999 V R 40/98, BStBl. II 1999, 382.
228 *Drüen* in Klein, § 162 Rz. 53.
229 BFH v. 17. 12. 1997 III R 8/94, BFH/NV 1998, 93.
230 BFH v. 24. 10. 1988 X B 54/88, BFH/NV 1989, 885.

klärung soweit zurückgegangen waren, dass er die Umsatzsteuer nicht mehr aus seinen laufenden Einkünften finanzieren konnte, während ihm dies bei rechtzeitiger Abgabe der Voranmeldungen noch möglich gewesen wäre.[231] Der Steuerpflichtige ist persönlich nicht erlasswürdig, wenn die rückständigen Steuerforderungen im Wesentlichen auf den Feststellungen einer Betriebs- bzw. Steuerfahndungsprüfung beruhen, nach deren Feststellungen der Steuerpflichtige in gravierender Weise gegen Aufzeichnungspflichten verstoßen hat und der Steuerpflichtige wegen Steuerhinterziehung rechtskräftig verurteilt wurde.[232]

Bei der **gerichtlichen Überprüfung** einer einen Erlass ablehnenden Entscheidung ist die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung maßgebend.[233] Erst im Gerichtsverfahren nachgeschobene Gründe sind insofern unbeachtlich.[234]

Ein **Steuerberater,** dessen Mandant aufgrund einer Schätzung veranlagt worden ist, muss nach Auffinden von Beweisurkunden, die eine günstigere Veranlagung rechtfertigen würden, alle Möglichkeiten zugunsten des Mandanten ausschöpfen. Hierzu gehört auch ein evtl. Antrag auf Billigkeitserlass.[235]

1.14 Beratungshilfe

In Schätzungsfällen sollte grundsätzlich an die Möglichkeit der Beratungshilfe gedacht werden. Denn in diesem Bereich handelt es sich bei den potentiellen Mandanten häufig um weniger zahlungskräftige Personen und damit möglicher Weise um Anspruchsberechtigte.[236] Bei der Beratungshilfe auf dem Gebiet des Steuerrechts sind Steuerberater seit 2014 den Rechtsanwälten gleichgestellt.

Die Beratungshilfe umfasst allgemein die **Beratung** und – soweit erforderlich – die **Vertretung** von einkommensschwachen bzw. mittellosen Ratsuchenden im außergerichtlichen Bereich. Dagegen gelten für die Hilfeleistung im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens die Vorschriften über die PKH.[237]

Steuerberater und Steuerbevollmächtigte sind nach § 3 Abs. 1 S. 2 BerHG „im Umfang ihrer jeweiligen Befugnis zur Rechtsberatung" zur Beratungshilfe befugt. Das bedeutet, dass die Befugnis zur Gewährung von Beratungshilfe nicht auf Angelegenheiten des Steuerrechts beschränkt ist, sondern auch solche Angelegenheiten umfasst, für die der Steuerberater zur Rechtsdienstleistung be-

231 BFH v. 9. 2. 1987 IV B 53/86, BFH/NV 1987, 488.
232 FG Köln v. 30. 6. 2010 5 K 3256/09, juris, rkr.
233 *v. Groll* in Gräber, § 102 Rz. 13, m. w. N.
234 BFH v. 17. 2. 2000 V B 117/99, BFH/NV 2000, 973.
235 OLG Düsseldorf v. 18. 10. 1990 18 U 92/90, StB 1991, 378.
236 Z. B. wenn kein Geld für eine ordnungsgemäße Buchführung und Abschlusserstellung vorhanden ist und es dementsprechend später zur Beanstandung durch die Bp kommt.
237 §§ 114 ff. ZPO, zur PKH im Nichtabgabefall siehe 2.5.3.5, bei Schätzungen durch die Bp 3.13.4.

fugt ist. Ein Beispiel für eine beratungshilfefähige Tätigkeit in steuerlichen Angelegenheiten ist die Prüfung von Steuerbescheiden und Einspruchsentscheidungen.

Vorbehaltlich der Prüfung einer mutwilligen Inanspruchnahme ist für die Bewilligung der Beratungshilfe anders als z. B. für die Gewährung von PKH nicht Voraussetzung, dass anwaltliche Hilfe oder Hilfe durch einen Steuerberater erforderlich ist.[238] Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 BerHG darf dem Ratsuchenden aber keine anderen zumutbare Möglichkeit zur Verfügung stehen, Hilfe zu erlangen. In steuerlichen Angelegenheiten ist insoweit die kostenlose **Auskunftserteilung durch die FÄ** nach § 89 Abs. 1 AO und § 42e EStG gegenüber der Beratungshilfe **vorrangig**. Die Beratung durch Lohnsteuerhilfevereine stellt nur dann eine anderweitige Hilfsmöglichkeit dar, wenn dort bereits eine Mitgliedschaft besteht.

Darüber hinaus wird Beratungshilfe nur zur Wahrnehmung von Rechten gewährt.[239] **Keine Beratungshilfe** kommt daher in den Fällen in Betracht, in denen es um die Erfüllung von steuerlichen Aufzeichnungs-, Anmelde- und Erklärungspflichten geht. Die Gewährung von Beratungshilfe scheidet somit z. B. bei der Erstellung der Finanzbuchführung, der Lohnabrechnungen und von Jahresabschlüssen aus.

Die **Vergütung** des Steuerberaters für Fälle der Beratungshilfe richtet sich nach den Vorschriften des RVG.[240] Der Steuerberater ist verpflichtet, den Mandanten bei begründetem Anlass auf die Möglichkeit der Beratungshilfe hinzuweisen, z. B. wenn der Mandant Umstände mitteilt, die auf eine Anspruchsberechtigung hinweisen, oder wenn für den Steuerberater aus den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Mandanten erkennbar ist, dass ein Anspruch auf Beratungshilfe bestehen könnte. Bei Verletzung der Hinweispflicht besteht das Risiko, dass sich der Steuerberater gegenüber dem Mandanten in Höhe des an ihn gezahlten Honorars – abzüglich der Beratungshilfegebühr i. H. v. 15,00 €, die der Mandant auch im Falle der Bewilligung von Beratungshilfe zu zahlen hätte – schadenersatzpflichtig macht und er abgesehen von der Beratungshilfegebühr kein Honorar erhält. Eine weitere Hinweispflicht besteht in dem Fall, in dem die Beratungshilfe erst nachträglich nach der Leistungserbringung beantragt wird. Wird die Beratungshilfe in diesem Fall nicht bewilligt, kann der Steuerberater nur dann nach den allgemeinen Vorschriften der StBVV abrechnen, wenn er den Mandanten bei Mandatsannahme darauf hingewiesen hat.[241] Deshalb empfiehlt sich die Anfertigung eines entsprechenden Gesprächsprotokolls.

238 *Groß*, § 1 Rz. 42.
239 § 1 Abs. 1 BerHG.
240 § 8 Abs. 1 S. 1 BerHG i. V. m. § 44 RVG, Ziff. 2500 ff. VV.
241 § 8a Abs. 4 BerHG.

2 Nichtabgabe der Steuererklärung

2.1 Allgemeines

Die Abgabe der Steuererklärung ist eine **wesentliche Mitwirkungspflicht**, weil sie eine sachgerechte Besteuerung ermöglicht.[1] Es ist deshalb allgemein anerkannt und durch § 162 Abs. 2 S. 2 AO ausdrücklich bestimmt, dass das FA die Besteuerungsgrundlagen bei Nichtabgabe schätzen muss.[2] Das ergibt sich schon aus der Forderung nach einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung gemäß § 85 AO. Ohne die Möglichkeit der Schätzung hätten säumige Steuerpflichtige rechtliche Vorteile, obwohl sie ihre gesetzliche Mitwirkungspflicht verletzen.

Die Schätzung im Nichtabgabefall setzt anders als die Schätzung allgemein nicht das Fehlen von Ermittlungsmöglichkeiten voraus,[3] denn durch die Nichtabgabe seiner Steuererklärung haben der Bürger bzw. das Unternehmen ihre Mitwirkungspflichten in einem solchen Umfang verletzt, dass sich die grundsätzlich Ermittlungspflicht des FA entsprechend reduziert.[4] Es ist dann also z. B. kein Auskunftsersuchen an Geschäftsfreunde etc. erforderlich, um die Besteuerungsgrundlagen zu bestimmen. Gibt der Steuerpflichtige keine Erklärung ab, reduziert sich die Ermittlungspflicht des FA auf ein Mindestmaß, faktisch auf den Akteninhalt.[5] Insbesondere muss keine Ap durchgeführt werden, um die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln.[6]

Wer zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist, ergibt sich aus den Einzelsteuergesetzen.[7] Die Verpflichtung trifft ggf. den gesetzlichen Vertreter wie z. B. den Geschäftsführer einer GmbH, den Vermögensverwalter oder den Insolvenzverwalter.[8] Grundsätzlich müssen alle in der Zeit der gesetzlichen Vertretung fälligen und überfälligen Erklärungen eingereicht werden.[9] Hiervon gibt es nur wenige Ausnahmen.

---

1 Deklarationsprinzip, vgl. z. B. *Luer/Lühn*, BB 2012, 2019.

2 Zur Schätzung im Nichtabgabefall insgesamt siehe z. B. *Günther*, AO-StB 2015, 108; *Bruschke*, DStZ 2006, 222. Der Nichtabgabefall ist neben der Ap der Hauptanwendungsbereich des § 162 AO.

3 Ggf. a. A. *Seer* in Tipke/Kruse, § 162 Rz. 36.

4 Vgl. hierzu 1.8.

5 Zu den Zusammenhängen zwischen der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen und der Ermittlungspflicht des FA allgemein siehe auch 1.8.

6 FG des Saarlands v. 26. 5. 2004 1 K 181/02, juris.

7 § 149 Abs. 1 S. 1 AO.

8 Zwangsmittel gegen den Insolvenzverwalter sind in diesem Zusammenhang weder unverhältnismäßig noch ermessensfehlerhaft, und zwar auch, wenn nicht mit steuerlichen Auswirkungen der Erklärungen zu rechnen ist, vgl. *Brockmeyer* in Klein, § 328 Rz. 7.

9 So z. B. BFH v. 4. 2. 1998 XI R 47/97, BFH/NV 1998, 682.

Beispiel:

Wer gemäß § 55 BRAO als Abwickler einer Rechtsanwaltskanzlei bestellt ist, ist Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO bezogen auf das Kanzleivermögen. Er hat zwar die steuerlichen Pflichten des ehemaligen Rechtsanwalts zu erfüllen, soweit sie sich auf das Kanzleivermögen und auf die Zeit der Bestellung als Kanzleiverwalter beziehen. Der Abwickler muss aber Umsatzsteuervoranmeldungen nur für die Zeiträume abgeben, in denen er zum Abwickler bestellt ist. Die Jahresumsatzsteuererklärung muss nur die Umsätze aus dem Zeitraum erfassen, in dem er zum Abwickler bestellt war.[10]

Eine Steuererklärung muss auch derjenige abgeben, den das FA nach pflichtgemäßem Ermessen dazu **auffordert.**[11] Die Schätzungsbefugnis besteht bei Nichtabgabe auch, wenn der Steuerpflichtige bestreitet, zur Abgabe verpflichtet zu sein, das FA ihn seiner Meinung nach also zu Unrecht aufgefordert hat, eine Erklärung abzugeben. Denn es steht dem Steuerpflichtigen frei, die angeforderte Erklärung abzugeben und damit der aus der Verletzung der Erklärungspflicht hergeleiteten Schätzungsbefugnis zu entgehen.[12] So muss z. B. nach Aufforderung eine Umsatzsteuervoranmeldung selbst dann abgegeben werden, wenn sie im Ergebnis auf null lautet.[13]

Zu einer ordnungsgemäßen Erklärung gehört bei Gewerbetreibenden und Freiberuflern auch der entsprechende **Jahresabschluss** mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung bzw. die **Einnahmenüberschussrechnung** nach § 4 Abs. 3 EStG. Denn nur anhand dieser Unterlagen kann das FA die Zahlen in der Erklärung überprüfen.[14]

Die Schätzungsbefugnis wegen Nichtabgabe besteht über den Wortlaut der Vorschrift hinaus auch, wenn die **Erklärung** offensichtlich **unvollständig, unschlüssig** oder **unzutreffend** ist[15] oder wenn der Steuerpflichtige nicht über die erforderlichen Unterlagen verfügt, um die Steuererklärung erstellen zu können. Im letztgenannten Fall verlangt die Rechtsprechung, dass der Steuerpflichtige unter Offenlegung der Tatsache, dass es sich dabei um eine Schätzung handelt, die Besteuerungsgrundlagen erklärt.[16]

2.2 Gefahren für den Steuerpflichtigen

Der „geschätzte" Steuerpflichtige wird häufig mit **höheren Steuern** belastet, als er nach materiellem Recht schuldet.[17] Denn das FA wird die Besteuerungs-

10 FG Berlin-Brandenburg v. 17. 1. 2013 7 K 7141/09, juris; ähnlich zum Zwangsverwalter eines Grundstücks BFH v. 18. 10. 2001 V R 44/00, BStBl. II 2002, 171.
11 § 149 Abs. 1 S. 2 AO.
12 Sächsisches FG v. 12. 7. 2007 1 K 112/04, EFG 2008, 88, rkr.
13 BFH v. 7. 9. 2006 V B 204/05, BFH/NV 2006, 2312.
14 FG Münster v. 16. 9. 2003 5 K 6008/99 U, juris.
15 BFH v. 23. 10. 1992 VI R 62/88, BStBl. II 1993, 117; FG Köln v. 8. 2. 1993 3 K 3313/92, EFG 1993, 444.
16 FG Münster v. 24. 4. 2010 5 K 4084/09 U (PKH), juris.
17 *Joecks* in Joecks/Jäger/Randt, § 370 Rz. 80.

grundlagen, vor allem also die mutmaßlich erzielten Umsätze und Gewinne, zulässiger Weise[18] eher hoch als niedrig annehmen. Vielfach wird z. B. von den Vorjahreswerten bzw. den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen ausgegangen, welche dann um einen bestimmten Prozentsatz erhöht bzw. aufgerundet werden.[19] Doch auch der seltene Fall der zu niedrigen Schätzung ist aus Sicht des Steuerpflichtigen problembehaftet. Denn zumindest der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist in dieser Konstellation erfüllt, da die Steuer durch pflichtwidriges In-Unkenntnis-Lassen des FA zu niedrig festgesetzt wurde. Vor allem in den zahlreichen Fällen, in denen für mehrere aufeinanderfolgende Jahre keine Steuererklärung eingereicht wird, besteht die Gefahr, dass ein Steuerstrafverfahren eingeleitet wird. Das führt dann zur Durchsuchung beim Steuerpflichtigen, bei seinem Steuerberater und bei der Bank. Zudem sind geschäftsschädigende Auskunftsersuchen bei Geschäftsfreunden wahrscheinlich. Neben der Bestrafung muss mit hohen Verteidigerkosten gerechnet werden.[20]

Grundsätzlich werden vom FA im Schätzungsfall sämtliche **Haftungstatbestände** der AO geprüft.[21] Für den Geschäftsführer einer GmbH ergibt sich im Fall der zu niedrigen, billigend in Kauf genommenen Schätzung z. B. die Gefahr der Haftung über § 71 AO.[22] Zu strafrechtlichen Risiken und sonstigen Sanktionen siehe Teil 8.

2.3 Gefahren für den Steuerberater

Erlässt das FA einen Schätzungsbescheid, kommt es oftmals zu Vorwürfen des Mandanten, da er der Ansicht ist, es sei vom Steuerberater zu verantworten, dass die Erklärung nicht eingereicht wurde. Der Steuerberater seinerseits verweist dann oft darauf, dass der Mandant angeforderte Unterlagen noch nicht oder aber zu spät eingereicht habe. Durch Schätzungsbescheide entsteht somit oftmals ein Spannungsfeld zwischen Steuerberater, Mandant und FA. Der in Rede stehende Schaden ist besonders groß, wenn der Bescheid bestandskräftig ist und die Steuerschuld deshalb zwingend beglichen werden muss.[23]

18 Siehe hierzu 1.8.

19 Zur Zulässigkeit dieser Vorgehensweise vgl. FG München v. 27. 1. 2006 9 V 3845/05, juris; Hessisches FG v. 24. 2. 2005 6 K 3148/03, juris; FG Hamburg v. 6. 2. 1997 II 142/95, juris; Bayerisches LfSt v. 4. 7. 2016, FR 2016, 730, auch zur Zulässigkeit der Schätzung von Vorsteuern in diesem Zusammenhang unter Hinweis auf BMF v. 30. 6. 1981, BStBl. I 1981, 508, Rz. 25.

20 Zur strafrechtlichen Problematik der zu niedrigen Schätzung siehe auch 8.2.

21 FG des Saarlands v. 25. 10. 1990 2 K 202/86, EFG 1991, 446.

22 Neben der ohnehin zu prüfenden Haftung gemäß § 69 AO.

23 Wegen Einzelheiten zur Schätzung aus Steuerberatersicht siehe Teil 9.

2.4 Vermeiden der Schätzung

2.4.1 Fristablauf

Das FA erlässt keinen Bescheid, solange die Frist zur Abgabe der Erklärung noch nicht abgelaufen ist.[24] Eine gewährte **Fristverlängerung** ist damit der beste Schutz gegen unliebsame Schätzungsbescheide. Dennoch ist von zu häufiger Antragstellung abzuraten. Denn ist das Büro chronisch überlastet und können die Erklärungen deshalb nicht rechtzeitig fertig gestellt werden, wird das Problem nur verschoben. Die Möglichkeit der Fristverlängerung sollte vielmehr als möglicher „Puffer" für Krankzeiten o. Ä. betrachtet werden.

Um eine Fristverlängerung zu erhalten, kann erwogen werden, die **Umsatzsteuererklärung,** deren Erstellung i. d. R. weniger Aufwand erfordert als die Ertragsteuererklärungen und der dafür erforderliche Jahresabschluss, vorab zeitnah einzureichen. Das fördert die Statistik des Sachbearbeiters im FA und wird i. d. R. als Zeichen der Kooperationsbereitschaft verstanden.

Über einen Antrag auf Fristverlängerung entscheidet das FA durch Verwaltungsakt, welcher an keine besondere Form gebunden ist.[25] Wird die Fristverlängerung telefonisch gewährt, sollte der Steuerberater einen entsprechenden Aktenvermerk fertigen, da die Zuständigkeit der Sachbearbeiter in den Veranlagungsstellen häufig wechselt. Gegen eine Ablehnung ist der Einspruch gegeben.[26] Ein solcher Einspruch kann von Bedeutung sein, wenn später um die Rechtmäßigkeit eines **Verspätungszuschlags** gestritten wird.[27] Denn bei einer nicht angefochtenen und damit formell bestandskräftigen Ablehnung kann im Verfahren gegen die Festsetzung eines Verspätungszuschlags die Rechtswidrigkeit der Ablehnung m. E. nicht geprüft werden.[28]

Die Frist ist gewahrt und die Schätzungsbefugnis des FA entfällt, wenn die Steuererklärung beim FA eingereicht worden ist. Für die Abgabe der Steuererklärung sind in den meisten Fällen **elektronische Kommunikationsmittel** zu nutzen.[29] Soweit eine Abgabe in Papierform zugelassen ist, muss sie nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck erfolgen.[30] Eine elektronisch übermittelte Steuererklärung ist nur bei qualifizierter elektronischer Signatur wirksam.[31] Auch Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen sind grundsätzlich pa-

24 Zur gesetzlichen Abgabefrist siehe § 149 AO. Für Steuererklärungen ab dem Veranlagungszeitraum 2018 ist der gesetzlich vorgeschriebene Abgabetermin der 31.7. des Folgejahres.
25 § 119 Abs. 2 AO.
26 § 347 AO.
27 Nach § 152 Abs. 2 S. 2 AO steht eine Fristverlängerung auch dem „automatischen" Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 2 AO entgegen. Zum Verspätungszuschlag ab dem 1. 1. 2019 insgesamt siehe z. B. *Zaumseil,* BB 2019, 861.
28 Allerdings offen gelassen in BFH v. 19. 6. 2001 X R 83/98, BStBl. II 2001, 618.
29 Vgl. z. B. *Deckers/Fiethen*, MMR 2013, 158.
30 § 150 Abs. 1 S. 1 AO.
31 § 87a Abs. 3 AO.

pierlos in Form eines XBRL-Datensatzes zu übermitteln.[32] Die Übermittlungspflicht der E-Bilanz besteht auch bei freiwilliger Bilanzierung[33] und unabhängig von der Rechtsform und der Größenklasse des Unternehmens.[34]

Die Steuererklärung kann abweichend vom Gesetz in **Papierform** eingereicht werden, wenn eine **besondere Härte** i. S. v. § 150 Abs. 8 AO vorliegt. Das ist der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen die Schaffung der erforderlichen technischen Möglichkeiten nur mit nicht unerheblichem finanziellen Aufwand möglich ist oder wenn seine individuellen Kenntnisse und Fähigkeiten für eine elektronische Ermittlung nicht ausreichen. Eine in Papierform abgegebene Erklärung kann als konkludenter Härtefallantrag nach § 150 Abs. 8 AO gewertet werden.[35] Wird eine Steuererklärung oder eine Bilanz entgegen der gesetzlichen Verpflichtung nicht elektronisch, sondern in Papierform eingereicht, und liegt keine besondere Härte i. S. v. § 150 Abs. 8 AO vor, könnte zwar eine Schätzungsbefugnis angenommen werden, wenn man davon ausgeht, dass eine wirksame Erklärungsabgabe nur vorliegt, wenn sie der in der AO bzw. dem Einzelsteuergesetz vorgeschriebenen Form entspricht.[36] Grundlage der Schätzung muss dann aber die eingereichte Steuererklärung in Papierform sein, so dass im Ergebnis grundsätzlich eine Veranlagung entsprechend den Werten der Steuererklärung durchgeführt wird. Die Frage der wirksamen Erklärungsabgabe kann jedoch Bedeutung erlangen, wenn es um den Beginn der Festsetzungsfrist geht, denn sie beginnt nach § 170 Abs. 2 S. 1 AO grundsätzlich mit Ablauf des Jahres, in dem die entsprechende Steuererklärung eingereicht, d. h. wirksam abgegeben wird.[37] Darüber hinaus verhindert nur die wirksame Erklärungsabgabe die Möglichkeit bzw. Verpflichtung des FA, einen Verspätungszuschlag nach § 152 AO festzusetzen.

2.4.2 Zwangsgeld

In der Praxis schätzt der Sachbearbeiter des Veranlagungsfinanzamts, wenn er mit dem Zwangsgeldverfahren – erst Zwangsgeldandrohung, dann Zwangsgeldfestsetzung – nicht „weiterkommt".[38] Dann wird das Zwangsgeldverfahren in aller Regel „aus verfahrensökonomischen Gründen" eingestellt, weil der Fall im Sinne der in der Verwaltung sehr wichtigen Statistik „erledigt" ist. Das verstößt zwar gegen § 149 Abs. 1 S. 4 AO, denn die Pflicht zur Abgabe der Steuererklä-

32 Vgl. § 5b EStG. Die E-Bilanz soll eine umfassende Modernisierung des Besteuerungsverfahrens insbesondere vor dem Hintergrund des sog. Risikomanagements ermöglichen, vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt, § 5b Rz. 1.

33 BMF v. 28. 9. 2011, BStBl. I 2011, 855, Rz. 1.

34 Zu Einzelheiten zur E-Bilanz siehe z. B. *Merker*, StWa 6/2013, 83.

35 Vgl. Gesetzesbegründung zu § 150 Abs. 8 AO, BT-Drs. 16/10940 v. 13. 11. 2008.

36 Die grundsätzlich Schätzungsbefugnis bejahend *Weber-Grellet* in Schmidt, § 5b Rz. 6.

37 Vgl. zu diesem Thema *Gebhardt*, AO-StB 2012, 246.

38 Eine Schätzung ist aber auch ohne vorhergehendes Zwangsgeldverfahren zulässig, vgl. BFH v. 20. 10. 1993 II R 59/91, BFH/NV 1994, 176; *Rätke* in Klein, § 149 Rz. 8.