

**SCHÄFFER**  

---

**POESCHEL**

# I Einstieg in das Schätzungsverfahren

## 1 Ausgangslage im Besteuerungsverfahren

### 1.1 Durchsetzung der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung

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

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

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

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

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

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

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

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

## **1.2 Hemmnisse bei der Aufklärung steuerlicher Sachverhalte**

### **1.2.1 Sackgassensituation im Besteuerungsverfahren**

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

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

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

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

### 1.2.2 Ausgeschöpfte Ermittlungsmöglichkeiten

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

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

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

### 1.2.3 Korrespondierende Rechte und Pflichten

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

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

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

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

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

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

### **1.3 Möglichkeiten und Grenzen der Amtsermittlungspflicht**

#### **1.3.1 Objektive, nicht ergebnisorientierte Ermittlungen**

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

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

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

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

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

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

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

### 1.3.2 Amtsermittlungspflichten contra Fürsorgepflichten

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

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

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

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

### 1.3.3 Grenzen der Ermittlungs- und Fürsorgepflicht

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

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

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

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

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

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

## 1.4 Immanente Schranken im Verfahren

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

### 1.4.1 Sachliche Grenzen

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

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

- bereits amtsbekannte Tatsachen (etwa Daten aus den Akten der Bewertungsstelle),
- bereits allgemein bekannte Tatsachen (von Medien verbreitete Fakten),
- Tatsachen, die von anderen Behörden verbindlich festgestellt worden sind (wie der Grad einer Körperbehinderung nach § 33b Abs. 7 EStG i. V. m. § 65 EStDV).

#### 1.4.2 Rechtliche Grenzen

Landesgrenzen stellen rechtliche Schranken dar. Gestützt auf die Regelungsinhalte der AO erstrecken sich die Ausübung der Staatsgewalt und die Ermittlung der FinB nur auf das Inland. Um steuerliche Sachverhalte im Ausland aufklären zu können, ist der deutsche Fiskus auch auf die Unterstützung ausländischer Behörden angewiesen. Die Möglichkeiten und das Prozedere regeln die DBA und zwischenstaatliche Abkommen. Ein Manko dabei ist, dass die grenzüberschreitende Amtshilfe schwerfällig und wenig effizient ist.

Solche Mängel veranlassten den Gesetzgeber, bei Auslandssachverhalten dem Stpfl. erhöhte Mitwirkungspflichten aufzuerlegen (§ 90 Abs. 2 und 3 AO). Verletzt oder verweigert dieser seine Mitwirkung, dann gelten im Schätzungsverfahren für die Wirtschaftsjahre ab dem 01.01.2004 Sonderregelungen, die im Ergebnis Strafsanktionen gleichen (s. § 162 Abs. 3 und 4 AO).

Auskunftsverweigerungsrechte (§§ 101 ff. AO) sind durch Dritte gesetzte und zu beachtende Schranken im Ermittlungsverfahren, wenn sich jene zulässigerweise darauf berufen.

Die Achtung der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) bedeutet, dass im Ermittlungsverfahren die Intimsphäre der Beteiligten (§ 78 AO) zu beachten ist und nicht unverhältnismäßig verletzt werden darf.

Die Grundsätze der Erforderlichkeit, Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit von Ermittlungsmaßnahmen sind ebenfalls rechtliche Grenzen, deren Einhaltung sich leicht fordern, aber deren Beachtung sich nur schwer kontrollieren lässt. Die FinB entscheidet über Notwendigkeit, Art und Umfang der Ermittlungen (§ 88 Abs. 1 Satz 2 AO). Ob sie dabei ihr Ermessen (§ 5 AO) überschritten hat, lässt sich in der Praxis nur schwer beweisen.

Der Umstand, dass ein Strafverfahren gegen den Stpfl. eingeleitet wurde, grenzt die Ermittlungsrechte und -möglichkeiten des FA im Besteuerungsverfahren nicht ein. Die Rechte und Pflichten im Besteuerungs- und Strafverfahren richten sich nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften (§ 393 Abs. 1 Satz 1 AO). D.h., dass auch wenn ein Strafverfahren eingeleitet wird, der Stpfl. zur Mitwirkung verpflichtet bleibt; aber es ist unzulässig, seine Mitwirkung im Besteuerungsverfahren mit Zwangsmitteln (§ 328 ff. AO) durchzusetzen (§ 393 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO).

#### 1.4.3 Faktische Grenzen

Erfüllt der Stpfl. seine Buchführungspflicht nicht oder gehen Beweismittel durch höhere Gewalt oder Nachlässigkeit verloren, sind das faktische Grenzen, die die gehörige Erfüllung der Amtsermittlungspflicht entweder behindern, beeinträchtigen oder unmöglich machen.

#### 1.4.4 Zeitliche Grenzen

Sind Aufbewahrungsfristen abgelaufen oder ist ein Steueranspruch verjährt, sind das relevante Hinderungsgründe. Die FinB darf vom Stpfl. zu Recht entsorgte Unterlagen weder einfordern noch ermittelnd in Jahren mit verjährten Steueransprüchen tätig werden.

### 1.5 Schätzungsanlässe im Überblick

Kann die FinB trotz aller Bemühungen die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln, gilt die Maxime, dass Stpfl. aus der selbst verursachten Sackgassensituation keine Vorteile ziehen dürfen. Sind die Ermittlungsmöglichkeiten zur Aufklärung steuerlicher Sachverhalte erschöpft, eröffnet der Gesetzgeber – als Steuergläubiger – der FinB den Einstieg in das Schätzungsverfahren mit einem simplen Befund im aktuellen Ermittlungsverfahren: Soweit die Besteuerungsgrundlagen sich nicht ermitteln oder berechnen lassen, sind diese zwingend zu schätzen (§ 162 Abs. 1 Satz 1 AO).

§ 162 Abs. 2 Satz 1 AO eröffnet die Möglichkeit zur Schätzung, wenn der Stpfl. über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides statt verweigert oder seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO verletzt. Ob und in welchem Umfang tatsächliche Aufklärungs- und Mitwirkungspflichten bestehen, ob diese verweigert oder verletzt worden sind, beurteilt sich nach den Umständen des Einzelfalls.

Die häufigsten Schätzungsanlässe sind die i. R. einer Ap dem Stpfl. angelasteten Mängel in der Buch- oder Kassenführung; dies thematisiert § 162 Abs. 2 Satz 2 AO. Eine Schätzungsbefugnis besteht auch,

- wenn der Stpfl. Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann,
- wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden oder
- wenn tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Stpfl. gemachten Angaben zu steuerpflichtigen Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen bestehen und der Stpfl. die Zustimmung nach § 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 5 AO nicht erteilt.

Dem Abs. 2 wurde der Satz 3 mit folgendem Schätzungsanlass angefügt. Seit dem 18.08.2007 gilt:

- Hat der Stpfl. seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 Satz 3 AO verletzt, so wird widerlegbar vermutet, dass steuerpflichtige Einkünfte in Staaten oder Gebieten i. S. d. § 90 Abs. 2 Satz 3 AO vorhanden oder höher als die erklärten Einkünfte sind.

§ 162 Abs. 3 AO regelt die »Schätzungsanlässe mit Auslandsbezug«. Die FinB hat nunmehr die Möglichkeit, bei Schätzungsanlässen mit Auslandsbezug Zuschläge wie Bußgelder festzusetzen. § 162 Abs. 4 AO regelt die Voraussetzung und das Prozedere.

Ein nur noch selten strittiger Schätzungsanlass rundet den Regelungsinhalt des § 162 AO ab. Abs. 5 stellt klar, dass in den Fällen des § 155 Abs. 2 AO die in einem

Grundlagenbescheid festzustellenden Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden können. »Fehlende Grundlagenbescheide« darf das FA, das den Folgebescheid erlässt, nunmehr im Wege der Schätzung ersetzen, auch wenn es weder örtlich nach sachlich für die Ermittlung gesondert festzustellender Besteuerungsgrundlagen zuständig ist.

## **1.6 Natur der Schätzung**

### **1.6.1 Wahrscheinlichkeitsprognose**

Die Schätzung ist ein Verfahren, das dem Ziel dient, die nicht ermittelbaren Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen festzustellen. Das setzt voraus, dass alle bekannten oder feststellbaren Fakten berücksichtigt werden, damit das Ergebnis der Schätzung dem realen Sachverhalt möglichst nahe kommt (BFH vom 19.02.1987 – IV R 143/84, BStBl II 1987, 412 = SIS 87 18 50). Ob das Schätzungsziel erreicht ist, beurteilen die Beteiligten durchaus unterschiedlich.

Wenn die geschätzten Besteuerungsgrundlagen in sich schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sind, dann gilt die Schätzung als rechtmäßig (BFH vom 28.03.2001 – VII B 213/00, BFH/NV 2001, 1217, m. w. N. = SIS 01 75 01; FG München vom 30.08.2011 – 10 V 735/11, rkr. = SIS 11 35 06).

Ungewissheiten gehen zu Lasten desjenigen, der den Schätzungsanlass zu verantworten hat.

Wahrscheinlichkeitserwägungen führen zu einer Bandbreite möglicher Wertansätze. Der sog. Schätzungsrahmen fällt umso größer aus, je dürftiger das Tatsachenmaterial ist, auf das eine Schätzung gestützt werden kann. Dass sich die FinB zugunsten des Stpfl. am unteren Rahmen einer Schätzung orientiert oder einen Mittelwert ansetzt, ist allenfalls im Verhandlungswege, nicht aber mit Rechtsmitteln durchsetzbar.

Der BFH hat sich mit der Frage, ob das FA bei einer Bandbreite von Schätzungsmöglichkeiten den Mittelwert ansetzen muss, in seinem Urteil vom 17.10.2001 (I R 103/00, BStBl II 2004, 171 = SIS 02 01 30) auseinandergesetzt, mit dem Ergebnis, dass es an einer Rechtsgrundlage für die zwingende Anwendung von Mittelwerten fehlt (BFH vom 28.02.1990 – I R 83/87, BStBl II 1990, 649 = SIS 90 13 20; vom 19.01.1994 – I R 93/93, BStBl II 1994, 725 = SIS 94 16 62). Eine typische Ausgangslage ist, dass der Stpfl. auf die Realitätsferne der Schätzung verweist. Das FA reagiert mit dem Hinweis, dass der ermittelte Wert innerhalb des Schätzungsrahmens liegt.

Im Grundsatz gilt, dass eine Schätzung rechtmäßig ist, wenn ihr Ergebnis innerhalb des durch die Umstände des Falles gezogenen Schätzungsrahmens liegt (BFH vom 20.12.2000 – I R 50/00, BStBl II 2001, 381 = SIS 01 08 14). Eine Schätzung ist nicht deshalb falsch, weil sie von den tatsächlichen Verhältnissen abweicht. Sie erfolgt ja regelmäßig in Unkenntnis der wahren Gegebenheiten, mit der Konsequenz, dass bei jeder Schätzung naturgemäß Abweichungen vorkommen.

Unwägbarkeiten müssen hingenommen werden, aber keine gesetzwidrige Schätzung. Darüber zu streiten, ob der aus einem Schätzungsrahmen gewählte Wert vertretbar ist, lohnt sich nicht. Geklärt werden muss, ob die gewählte Schätzungsmethode zu einem realitätsgerechten Schätzungsergebnis geführt hat.

### 1.6.2 Typisierungen und Pauschbeträge

Schätzungsprobleme anderer Art ergeben sich bei den sog. gemischten Aufwendungen, die sowohl die Unternehmens- oder Berufs- wie auch Privatsphäre des Stpfl. berühren. Klassische Reizthemen sind die Aufteilung von Pkw-, Telefon- oder Reisekosten. Deren steuermindernder anteiliger Ansatz bleibt versagt, wenn eine sachgerechte Aufteilung der gemischten Kosten anhand objektiver Maßstäbe nicht leicht und einwandfrei möglich ist (§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG).

Die zu diesem Streitthema ergangene Rechtsprechung ist umfangreich und bestätigt im Kern, dass die gemischten Aufwendungen nicht in steuerlich abzugsfähige und nicht abzugsfähige Anteile nach »Gutdünken« aufgeteilt werden dürfen. Der Aufteilungs- bzw. Schätzungsmaßstab muss in geeigneter Weise nachgewiesen werden, z. B. durch das Führen eines Fahrtenbuches oder durch das getrennte Aufzeichnen beruflich geführter Telefonate etc.

Bei gemischten Aufwendungen ist nicht die Zulässigkeit der Schätzung, sondern der Nachweis des exakten Austeilungsmaßstabes der Knackpunkt. Die von der Rspr. geforderte Dokumentation der objektiven Aufteilungskriterien ist durch eine »griffweise Schätzung« nicht ersetzbar.

**HINWEIS** In der Vergangenheit akzeptierte das FA vereinzelt aus verwaltungsökonomischen Erwägungen vom Stpfl. geschätzte Aufteilungsmaßstäbe gemischter Aufwendungen.

### 1.6.3 Schätzungsverbote

In einer Reihe von Fällen untersagt der Gesetzgeber die Vornahme von Schätzungen. Dann besteht kein Schätzungsauftrag, sondern die FinB muss ein Schätzungsverbot beachten.

Will der Stpfl. seine Ausgaben (z. B. für Geschenke oder Bewirtungen) steuerlich in Ansatz bringen, muss er besondere Vorgaben beachten. Derartige Aufwendungen müssen nicht nur einzeln und zeitnah, sondern auch getrennt von den sonstigen BA (§ 4 Abs. 5 i. V. m. § 4 Abs. 7 EStG) aufgezeichnet werden. Mangelt es daran, sind derartige Kosten steuerlich nicht abzugsfähig – auch nicht im Wege der Schätzung.

Die Frage ist, ob ein Abzug auch daran scheitert, wenn die geforderte getrennte Verbuchung nicht zeitnah erfolgt. Hier vertritt die Rspr. eine konsequente Auffassung. Eine zeitnahe und getrennte Verbuchung innerhalb der Buchführung liegt nur vor, wenn derartige Aufwendungen innerhalb einer Frist von zehn Tagen, ausnahmsweise innerhalb eines Monats, auf besonderen Konten verbucht worden sind.

Ungeachtet der Frage, ob die geforderten Inhalte der besonderen Aufzeichnungen korrekt sind, genügt eine getrennte Aufzeichnung erst nach Ablauf des Geschäftsjahres nicht den gesetzlichen Vorgaben (BFH vom 11.03.1988 – III R 62/87, BFH/NV 1989, 22 = SIS 88 20 12). Ein Verstoß gegen Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 7 EStG führt zur absoluten Versagung des Abzugs der nach § 4 Abs. 5 EStG geltend gemachten BA.

Die Schätzung der nicht ermittelbaren Besteuerungsgrundlagen hat dort ihre Grenzen, wo die steuerliche Anerkennung von BA, WK, SA und außergewöhnlichen Belastungen von der zwingenden Erfüllung gesetzlicher Vorgaben abhängt. Verstößt

der Stpfl. gegen ausdrückliche Aufzeichnungsregeln, sind derartige Mängel nicht im Schätzungswege heilbar. Das gilt auch für den steuermindernden Ansatz der Pauschbeträge für Körperbehinderte nach § 33b Abs. 2 und 3 EStG. Bringt der Stpfl. die in § 65 Abs. 1 EStDV geforderten Nachweise nicht bei, bleiben die Pauschbeträge steuerlich außer Ansatz.

Geforderte Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten sind im Regelfall durch keine Schätzung ersetzbar.

Das ist in den Fällen eine unbefriedigende Lösung, in denen formale Voraussetzungen deshalb nicht mehr erfüllbar sind, weil die Nachweise durch vom Stpfl. nicht zu vertretende Umstände verloren gegangen sind, wie etwa durch Brand, Wasserschäden oder Diebstahl. Das Schätzungsverbot hier strikt anzuwenden, würde dem Sinn und Zweck des § 162 AO widersprechen.

Liegt ein dem Stpfl. nicht anlastbarer »Beweisnotstand« vor, spricht m. E. nichts dagegen, dass das Geforderte nicht wortgetreu, sondern hinsichtlich der vom Gesetzgeber angestrebten Ziele ausgelegt wird. In diesem Sinne rechtfertigen Gesetzesauslegungen eine Schätzung, wenn die Formalien zwar beachtet und notwendige Nachweise gesammelt worden sind, beides aber nicht überprüfbar ist, weil dies Umstände vereiteln, die der Stpfl. nicht zu verantworten hat.

Eine ähnliche Situation liegt vor, wenn der steuerliche Ansatz geltend gemachter BA, WK, SA und agB von der FinB mit Hinweis auf die Regeln der objektiven Beweislast versagt wird. Diese Grundeinstellung wird in angestrebten Rechtsbehelfsverfahren prinzipiell bestätigt.

FinB überstrapazieren bisweilen die Beweislastregeln. Den Ansatz von BA oder WK zu versagen, weil Nachweise nicht vorliegen, ist zwar eine vertretbare, aber nicht immer richtige Entscheidung. Fehlt das Fahrtenbuch oder sind die Kosten für den betrieblich oder beruflich genutzten Pkw nicht belegbar, weil sämtliche Unterlagen – z. B. durch den Diebstahl des Pkw – verloren gegangen sind, muss es möglich sein, die Höhe der angefallenen Pkw-Kosten mit Hinweis auf die Vorjahreswerte glaubhaft zu machen, d. h. in Anlehnung an die Regelungsinhalte des § 162 Abs. 1 AO zu schätzen. Diese Handhabung muss als Ausnahmesituation ebenso akzeptiert werden wie die Tatsache, dass die FinB dann berechtigt wäre, die Richtigkeit der vom Stpfl. geschätzten Werte durch eigene Erwägungen und Berechnungen zu hinterfragen und ggf. zu korrigieren.

**HINWEIS** Fehlen geforderte Nachweise, ist die Glaubhaftmachung als Unterfall einer Schätzung anzusehen.

## **1.7 Schadensbegrenzung**

### **1.7.1 Vermeidung von Schätzungsanlässen**

Die Schätzung ist eine sich im Verfahren meist abzeichnende Entwicklung in Fällen, wo das Ermittlungsverfahren in einer Sackgasse steckt und die Situation einer befriedigenden Lösung bedarf. Unabhängig vom Fortgang des Verfahrens steht fest, dass sich Ermittlungsprobleme vermeiden lassen, wenn die im Besteuerungsverfahren abverlangten Pflichten bekannt sind und auch beachtet werden.