BFH v. 19.09.2001 - XI B 6/01 BStBl 2002 II S. 4

# Schätzung von Besteuerungsgrundlagen auch nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens zulässig

**Leitsatz**

Besteuerungsgrundlagen sind auch dann gemäß § 162 AO 1977 zu schätzen, wenn gegen den Steuerpflichtigen ein Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat eingeleitet worden ist.

**Gesetz(e):**

AO 1977 §§ 162, 393 Abs. 1

**Instanzenzug:**

## Tatbestand

I.

Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) betrieb vom 1. Februar 1991 bis 31. Juli 1996 ein Speiselokal. Die Preisliste von 1996 enthielt insgesamt 120 Positionen, davon 13 Nudel- und 19 Pizzagerichte. Aus den Steuererklärungen des Klägers für die Jahre 1991 bis 1996 ergaben sich Rohgewinnaufschlagsätze zwischen 204,6 % und 270,8 %. Die amtlichen Richtsatzsammlungen weisen für diese Streitjahre bei Speisewirtschaften Rohgewinnaufschlagsätze von durchschnittlich 203 % maximal 300 % und bei Pizzerien von durchschnittlich 270 %, maximal 355 % bzw. 376 % auf.

1997 fanden beim Kläger eine Steuerfahndungs- und eine Außenprüfung für die Jahre 1991 bis 1996 statt. Der Kläger legte für die Jahre 1991 bis 1995 keine Buchführungsbelege vor. Die Steuerfahndung nahm daraufhin sog. Verwiegungen vor und kam anhand von Nachkalkulationen zu dem Ergebnis, dass die Besteuerungsgrundlagen unzutreffend erklärt worden seien. Gewinne und Umsätze wurden durch Rohgewinnaufschlagsätze von 300 % (1991 bis 1994) bzw. 350 % (1995 und 1996) auf den bereinigten Wareneinsatz ermittelt. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt - FA -) erließ entsprechende Änderungsbescheide.

Die Klage, mit der der Kläger überhöhte Rohgewinnaufschlagsätze rügte, hatte keinen Erfolg.

Die Nichtzulassungsbeschwerde stützt sich auf § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) a. F.

Von allgemeiner Bedeutung sei insbesondere die Rechtsfrage, ob das FA berechtigt sei, nach § 162 der Abgabenordnung (AO 1977) eine Schätzung durchzuführen, wenn der Steuerpflichtige in einem parallel laufenden Steuerstrafverfahren von seinem verfassungsrechtlich gesicherten Recht Gebrauch macht, Angaben zu verweigern. Hilfsweise sei zu klären, ob die Finanzverwaltung bei ihrer Schätzung sich an den groben Rohgewinnaufschlagstabellen orientieren dürfe oder alle ihr zur Verfügung stehenden Mittel, wie z. B. die Einholung eines Sachverständigengutachtens, ausnützen müsse.

Als Verfahrensmangel werde gerügt, dass das Finanzgericht (FG) den Sachverhalt nicht ausreichend aufgeklärt habe, obgleich sich ihm dies hätte aufdrängen müssen. Der Kläger habe in der letzten mündlichen Verhandlung den Antrag gestellt, ein Sachverständigengutachten dazu einzuholen, dass die von der Finanzverwaltung angenommenen Rohgewinnaufschlagsätze überhöht seien und außerhalb dessen lägen, was im Betrieb des Klägers in den Streitjahren habe erwirtschaftet werden können. Aus dem Gutachten hätte sich ergeben, dass das FA zu Unrecht die maximalen Rohgewinnaufschläge für Pizzerien angewandt habe und Grundfläche, Lage und Zuschnitt



© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

des Speiselokals die zugeschätzten Umsätze nicht zugelassen hätten. Da der Beweisantrag in der einzigen und letzten mündlichen Verhandlung gestellt und die mündliche Verhandlung anschließend geschlossen worden sei, sei eine nochmalige Rüge nicht möglich gewesen.

## Gründe

II.

Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 1990 ist unzulässig, im Übrigen ist sie unbegründet.

1. Die Beschwerde des Klägers ist unzulässig, soweit das FG die Klage mangels Zulässigkeit des Einspruchs abgewiesen hat. Diesbezüglich hat der Kläger keine Zulassungsgründe i. S. des § 115 Abs. 2 FGO a. F., der im Streitfall noch anzuwenden ist (vgl. Art. 4 des Zweiten Gesetzes zur Änderung der Finanzgerichtsordnung und anderer Gesetze - 2. FGOÄndG -), geltend gemacht.

2. Die vom Kläger aufgeworfene Rechtsfrage, ob das FA berechtigt ist, nach § 162 Abs. 2 AO 1977 eine Schätzung durchzuführen, wenn der Steuerpflichtige in einem parallel laufenden Steuerstrafverfahren von seinem verfassungsrechtlich gesicherten Recht Gebrauch macht, Angaben zu verweigern („nemo tenetur se ipsum accusare"), hat keine grundsätzliche Bedeutung i. S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO a. F.

Eine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung setzt u. a. voraus, dass die aufgeworfene Rechtsfrage klärungsbedürftig ist. Daran fehlt es, wenn die Rechtsfrage ohne weiteres aus dem Gesetz beantwortet werden kann (ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 4. Aufl., § 115 Rdnr. 9, m. w. N.). Die vom Kläger aufgeworfene Rechtsfrage, ob Besteuerungsgrundlagen auch bei strafrechtlichen Ermittlungsmaßnahmen nach § 162 AO 1977 von der Finanzbehörde geschätzt werden dürfen, ist anhand der AO 1977 eindeutig zu bejahen.

a) Die Finanzbehörde hat die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann (§ 162 Abs. 1 Satz 1 AO 1977). Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides statt verweigert oder seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO 1977 verletzt. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO 1977 zugrunde gelegt werden können (§ 162 Abs. 2 AO 1977).

b) Läuft parallel zum Besteuerungsverfahren ein Steuerstrafverfahren, gilt für das Besteuerungsverfahren nichts anderes.

aa) Gemäß § 393 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 richten sich die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren und im Strafverfahren nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften; d. h., für das Besteuerungsverfahren gilt die AO 1977, für das Strafverfahren die Strafprozeßordnung (StPO). Beide Verfahren stehen von Gesetzes wegen unabhängig und gleichrangig nebeneinander (vgl. z. B. Klein/Wisser, Abgabenordnung, 7. Aufl., § 393 Rdnr. 1; Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 393 AO 1977 Rdnr. 11; Scheurmann-Kettner in Koch/Scholtz, Abgabenordnung, 5. Aufl., § 393 Rdnr. 2, 3; Wannemacher/Seipl in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 393 AO 1977 Rdnr. 2; Wöhner, Europa im Wandel S. 401; Teske, Zeitschrift für Wirtschaft, Steuer, Strafrecht - wistra - 1988, 207; vgl. auch z. B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts - BVerfG - vom 15. Oktober 1990 2 BvR 385/87, wistra 1991, 175). Soweit in der Literatur ein Vorrang der strafrechtlichen Verfahrensvorschriften bejaht wird (Rengier, Betriebs-Berater - BB - 1985, 720; Seer, Der Steu-



© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

erberater - StB - 1987, 128), steht dem der eindeutige Wortlaut des § 393 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 entgegen.

bb) Es ist ferner höchstrichterlich geklärt, dass der (beschuldigte) Steuerpflichtige im Besteuerungsverfahren die von der AO 1977 vorgeschriebenen Mitwirkungspflichten zu erfüllen hat und jede andere Auffassung zu einer mit dem Gleichheitssatz (Prinzip der Belastungsgleichheit) unvereinbaren Privilegierung des in ein Strafverfahren verwickelten Steuerpflichtigen führen würde (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 28. April 1997 X B 123, 124/95, BFH/NV 1997, 641; vom 23. Juli 1999 XI B 170/97, BFH/NV 2000, 7). Diese Auffassung entspricht der des historischen Gesetzgebers (vgl. Bericht des Finanzausschusses BTDrucks 7/4292 S. 46; vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 12. April 1996 2 BvL 18/93, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung - HFR - 1996, 597).

Diese Frage bedarf auch nicht deswegen der erneuten Prüfung, weil in der Literatur teilweise nach wie vor die Meinung vertreten wird, der beschuldigte Steuerpflichtige habe auch im Besteuerungsverfahren ein Mitwirkungsverweigerungsrecht (z. B. Streck, Die Steuerfahndung, 3. Aufl., Rdnr. 467), denn die Gesetzeslage ist - de lege lata - eindeutig. Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus dem Beschluss des IV. Senats des BFH vom 30. September 1987 IV B 177/86 (BFH/NV 1988, 415), der die Anordnung einer Außenprüfung trotz steuerstrafrechtlicher Ermittlungsmaßnahmen für zulässig erachtet hat. Die Ausführungen des IV. Senats zur Verweigerung der Mitwirkung beziehen sich auf die durch das Zwangsmittelverbot des § 393 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 eröffnete faktische Möglichkeit, die gesetzlich vorgeschriebene Mitwirkung zu verweigern.

cc) Es ist verfassungsrechtlich unbedenklich, dass die Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren während eines Steuerstrafverfahrens fortbestehen.

Der Grundsatz, dass niemand gehalten ist, sich selbst zu beschuldigen („Nemo-Tenetur-Grundsatz") ist in erster Linie ein strafprozessuales Prinzip. Er sichert den aus Art. 2 des Grundgesetzes (GG) abzuleitenden Schutz vor Bestrafung (vgl. z. B. BVerfG-Beschlüsse vom 26. Mai 1981 2 BvR 215/81, BVerfGE 57, 250/275; vom 28. März 1984 2 BvR 275/83, BVerfGE 66, 313/318). Er befreit aber nicht von gesetzlich normierten Mitwirkungspflichten im Übrigen. Das hat das BVerfG für die Mitwirkungspflichten des Gemeinschuldners ausgesprochen (BVerfG-Beschluss vom 13. Januar 1981 1 BvR 116/77, BVerfGE 56, 37/41). Dies gilt auch für die Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren, deren Erfüllung nach § 393 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 nicht erzwungen werden kann, wenn damit eine Selbstbezichtigung verbunden ist.

Die Frage, ob, ggf. unter welchen Voraussetzungen solche Tatsachen einem strafprozessualen Verwertungsverbot unterliegen, die den Behörden auf Grund einer Mitwirkung des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren bekannt wurden, ist nicht Gegenstand dieses Rechtsstreits.

dd) Bleibt danach der Steuerpflichtige im Besteuerungsverfahren rechtlich zur Mitwirkung verpflichtet, so folgt daraus die Zulässigkeit der Schätzung gemäß § 162 AO 1977. Dem steht auch das Zwangsmittelverbot des § 393 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 nicht entgegen.

Nach eindeutigem Gesetzeswortlaut sind Zwangsmittel i. S. des § 328 AO 1977 unzulässig, wenn der Steuerpflichtige dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten. Zu den Zwangsmitteln i. S. des § 328 AO 1977 gehören kraft Gesetzes Zwangsgeld, Ersatzvornahme und unmittelbarer Zwang. Es handelt sich insoweit um - fakultative - Maßnahmen des Vollstreckungsverfahrens. Demgegenüber ist der Erlass eines Steuerbescheides, auch soweit Besteuerungsgrundlagen ganz oder teilweise zu schätzen sind, kein Zwangsmittel, sondern eine - unabdingbare - Maßnahme des Steuerfestsetzungsverfahrens. Die durch § 393 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 geschützten Steuerpflichtigen „tragen lediglich das Risiko einer ungünstigen Tatsachenwürdigung" (so BVerfG in BVerfGE 56, 37/44, vgl. auch BFH-Beschluss vom 16. Juli 2001 VII B 203/00). Im Übrigen sind Einwendungen des Steuerpflichtigen gegen eine möglicherweise materiell-rechtlich überhöhte Schätzung der Sache nach



© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nicht darauf gerichtet, sich selbst einer Straftat zu bezichtigen, sondern die Steuerschuld zu mindern.

ee) Das anhängige Verfahren bietet auch keine Gelegenheit, die Frage zu prüfen, welche Rechtsfolgen im Besteuerungsverfahren eintreten, wenn die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen durch bewusste Androhung einer Übermaßschätzung zur Mitwirkung zwingt (vgl. hierzu z. B. Klein/Wisser, a. a. O., § 393 Rdnr. 14; Wannemacher/Seipl, a. a. O., § 393 AO 1977 Rdnr. 40; Scheurmann-Kettner, a. a. O., § 393 Rdnr. 5; § 136 a StPO). Für die Androhung einer - unzulässigen - Übermaßschätzung liegen im Streitfall keine Anhaltspunkte vor (vgl. zum Begriff z. B. BFH-Urteil vom 20. Dezember 2000 I R 50/00, BFHE 184, 1, BStBl II 2001, 949; Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 162 AO 1977 Tz. 13).

3. Das FG hat auch nicht seine Pflicht zur Sachaufklärung nach § 76 Abs. 1 FGO verletzt. Das FG war nicht verpflichtet, zur Höhe der Rohgewinnaufschlagsätze das in der mündlichen Verhandlung beantragte Sachverständigengutachten einzuholen.

Nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit es diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dasselbe gilt für das FG (§ 96 Abs. 1 FGO). Finanzbehörden und FG haben danach eine originäre Schätzungsbefugnis und -pflicht. Ferner ist eine Schätzung gemäß § 162 AO 1977 keine der Beweiserhebung zugängliche Tatsache, sondern eine Schlussfolgerung (vgl. z. B. BFH-Beschlüsse vom 18. November 1998 X B 78/98, BFH/NV 1999, 651; vom 30. September 1998 X B 28, 29/98, BFH/NV 1999, 491). Auch der der Schätzung zugrunde gelegte streitige Rohgewinnaufschlagsatz kann nur Ergebnis einer Schätzung sein, da die tatsächlichen Aufschläge in den Streitjahren nicht bekannt sind. Auch ein Sachverständiger hätte sie nicht nachträglich feststellen können.

4. Aus den vorgenannten Gründen kommt auch der hilfsweise gestellten Rechtsfrage keine grundsätzliche Bedeutung zu.

**Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:**
Oberste Finanzbehörden der Länder 1.12.2018 - S 0720
Oberste Finanzbehörden der Länder 1.12.2016 - S 0720
BMF 31.1.2014 - S 0062
Oberste Finanzbehörden der Länder 1.11.2013 - S 0720
BMF 31.1.2013 - S 0062
Oberste Finanzbehörden der Länder 30.10.2012
Oberste Finanzbehörden der Länder 31.10.2011
Oberste Finanzbehörden der Länder 31.12.2010 - S 0720
Oberste FinBeh der Länder 12.1.2009 - S 0720
BMF-Schreiben 2.1.2008 - S 0062
Oberste FinBeh der Länder 21.12.2007 - S 0720
Oberste FinBeh der Länder 27.11.2006
BMF 18.12.2003
**Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:**
FG Köln 22.3.2017 - 3 K 123/14
BFH 28.12.2006 - VIII B 48/06
BFH 13.1.2006 - VIII B 7/04
BFH 6.10.2005 - II B 9/04
BFH 29.9.2004 - X B 66/03
FG Nürnberg 27.4.2004 - II 8/2003
FG Bremen 1.10.2003 - 2 V 628/02, 2 V 634/02 (1)
BFH 3.4.2003 - XI B 60/02
FG Münster 8.3.2002 - 14 K 4884/01 G, U, F



© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BFH 17.1.2002 - V B 88/01

**Fundstelle(n):**
BB 2002 S. 34 Nr. 1
BFH/NV 2002 S. 236 Nr. 2
BFHE S. 200 Nr. 196
BStBl II 2002 S. 4 Nr. 1
DStRE 2002 S. 248 Nr. 4
INF 2002 S. 124 Nr. 4
KÖSDI 2002 S. 13130 Nr. 1
**NWB QAAAA-89088**



© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.