

## **Vorlesung Steuerverwaltungsrecht**

Dienstag, den 5. Juni 2007

---

### **I. Sachverhaltsermittlung und Mitwirkungspflichten im Steuerfestsetzungsverfahren**

Im Steuerfestsetzungsverfahren ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen. Das Finanzamt ist Herr des Besteuerungsverfahrens. Das bedeutet aber nicht, dass die Beteiligten, insbesondere der Steuerpflichtige, an der Sachverhaltsermittlung nicht beteiligt wäre. Ihn treffen Mitwirkungspflichten (dazu 2.). Weiterhin ergeben sich für die Finanzbehörde Ermittlungsbefugnisse zur Durchsetzung ihrer Ermittlungsaufgabe. Nach dem Vorbehalt des Gesetzes müssen solche Befugnisse aber gesetzlich zugewiesen werden. Sie können nicht aus der Ermittlungsaufgabe abgeleitet werden. Der Schluss von der Aufgabe auf Befugnisse ist im Steuerrecht wie im Polizeirecht unzulässig (dazu 3.).

#### **1. Erfassung der Steuerpflichtigen**

Um ein Besteuerungsverfahren zu eröffnen, muss die Finanzbehörde zumindest Kenntnis von der Person von Steuerpflichtigen haben. Die Erlangung dieser Kenntnis steht am Anfang von Besteuerungsverfahren, ebenso wie das Steuersubjekt der erste der vier Punkte eines Steuertatbestandes ist; die Regelung dieses Punktes steht am Anfang des vierten Teiles der Abgabenordnung (§§ 134 – 136 AO). Es sind die Gemeinden, die für die Finanzbehörden eine Personenstands- und Betriebsaufnahme durchführen, um Personen und Unternehmen im Hinblick auf die einzelnen materiellen Steuergesetze zu erfassen. Die Gemeinden haben hierbei Eingriffsbefugnisse (§ 134 Abs. 1 Satz 2 AO), den Betroffenen obliegen Mitwirkungspflichten (§ 135 AO). Änderungsmitteilungen für die Personenstandsaufnahme erfolgen durch die Meldebehörden (§ 136 AO). Die §§ 137 ff. AO enthalten Anzeigepflichten, um Körperschaften, Vereinigungen und Vermögensmassen sowie um unternehmerische Tätigkeit zu erfassen.

#### **2. Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen**

Nach § 26 Abs. 2 Sätze 1 und 2 VwVfG sollen die Beteiligten bei der Ermittlung des Sachverhalts mitwirken und insbesondere die ihnen bekannten Tatsachen und Beweismittel angeben. In der AO findet sich keine inhaltsgleiche Formulierung, obwohl der Untersuchungsgrundsatz auch hier gilt. Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen sind hier Gegenstand einer eigenen Regelung (§ 90 AO); sie sind ausführlicher geregelt und gehen in der Sache weiter.

§ 90 Abs. 1 AO spricht von Mitwirkungspflichten, die den Beteiligten bei der Ermittlung des Sachverhalts obliegen und deren Umfang sich nach den Umständen des Einzelfalls richtet. Ihnen komme der Steuerpflichtige insbesondere durch die Erfüllung seiner Steuererklärungspflicht nach. Ob es tatsächlich um Pflichten geht oder ob nicht besser von Lasten oder Obliegenheiten gesprochen werden sollte, ist Gegenstand eines dogmatischen, aber eher unergiebigem Streits. Lasten und Obliegenheiten sind nicht selbstständig vollstreckbar. Allerdings gibt es indirekte Sanktionen für ihre Nichterfüllung, etwa die finanzbehördliche Schätzung.

Die Erweiterung der Mitwirkungspflichten der Beteiligten im Steuerrecht, im Vergleich mit dem allgemeinen Verwaltungsrecht, rechtfertigt sich daraus, dass finanzielle Verhältnisse behördlichem Zugriff grundsätzlich verschlossen sind und dass die Beteiligten ihnen näher stehen. Die Mitwirkungspflicht steigert sich gemäß § 90 Abs. 2 AO bei Auslandssachverhalten, die nicht deutscher Hoheitsgewalt unterliegen, so dass die Finanzbehörden hier nicht von sich aus zur Sachverhaltsaufklärung tätig werden können. Die Steigerung besteht darin, dass die Beteiligten nicht nur die ihnen bekannten Tatsachen mitteilen müssen, sondern gehalten sind, ihre Kenntnis zu erweitern, indem sie einen Sachverhalt aufklären und sich Beweismittel verschaffen. Während bei Inlandssachverhalten die Mitwirkungspflicht eine Grenze in dem Kenntnisstand der Beteiligten findet und es keine Pflicht gibt, diesen Kenntnisstand zu erweitern, ordnet § 90 Abs. 2 AO bei Auslandssachverhalten eine Informationsbeschaffungs- und Kenntniserweiterungspflicht an. Ausländische Verhältnisse und Vorgänge können die deutschen Finanzbehörden, wenn nicht auf dem Wege der Amtshilfe, nur durch die Steuerpflichtigen selbst aufklären lassen.

Der Erweiterung der Mitwirkungspflichten stehen Begrenzungen gegenüber. Es gilt der Grundsatz: Nemo tenetur se ipsum accusare (Niemand ist verpflichtet, sich selbst anzuzeigen.) Gemäß § 393 Abs. 1 Satz 2 AO sind schon im Besteuerungsverfahren

Zwangsmittel gegen einen Steuerpflichtigen unzulässig, wenn dieser dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten. Für Dritte begründen die §§ 101 – 106 AO Auskunftsverweigerungsrechte, dies mit Rücksicht auf familiäre Beziehungen, zum Schutz bestimmter Berufsgeheimnisse oder zum Schutz vor eigener Verfolgung wegen einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit.

### **3. Der Ermittlungseingriff**

§ 88 AO stellt den Finanzbehörden eine Ermittlungsaufgabe, gibt ihnen aber keine Ermittlungsbefugnisse. Die wichtigste Befugnisnorm für Ermittlungseingriffe ist § 93 Abs. 1 Satz 1 AO. Danach haben die Beteiligten und andere Personen der Finanzbehörde die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Insbesondere § 93 Abs. 2 AO ist zu entnehmen, dass dieser Pflicht eine Verwaltungsaktbefugnis entspricht. Die Finanzbehörde ist also ermächtigt, durch Auskunftsersuchen, also vollstreckbare Verwaltungsakte, diese Pflicht durchzusetzen. Andere Personen als die Beteiligten können gemäß § 93 Abs. 1 Satz 3 AO nur subsidiär herangezogen werden, also nur dann, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht. Für die Heranziehung von Banken wird dies in § 30a Abs. 5 Satz 2 AO wiederholt und bekräftigt.

Weitere Eingriffsbefugnisse ergeben sich aus den

- §§ 93, 97 und 100 AO: Auskunft und Vorlage von Unterlagen
- §§ 140 – 148 AO: Buchführung und Aufzeichnung
- §§ 149 – 153 AO: Erklärungspflichten
- §§ 200, 208, 211: Mitwirkung bei Außenprüfung, Steuerfahndung und Steueraufsicht

Keine Eingriffsbefugnisse im strengen Sinne ergeben sich aus den §§ 159 und 160 AO. Nach § 159 AO trifft denjenigen, der behauptet, Sachen oder Rechte nur treuhänderisch zu haben, die Pflicht, nachzuweisen, wem die Sachen oder Rechte gehören. Diese Nachweispflicht kann die Finanzbehörde nicht zwangsweise durchsetzen (darum keine Eingriffsbefugnis im strengen Sinne). Wird die Pflicht nicht erfüllt, so werden Rechte und Sachen dem Nachweispflichtigen steuerlich zugerechnet. Nach § 160 AO werden Schulden oder Werbungskosten nicht berücksichtigt, wenn der Steuerpflichtige einem Benennungsverlangen

des Finanzamts nicht nachkommt, d.h. wenn er Gläubiger oder Empfänger nicht benennt. **Beispiel:** Juraprofessor J gibt dem Finanzamt an, er habe für ein Rechtsgutachten 20.000 Euro bekommen, davon aber 5.000 Euro an seinen Assistenten für private Mitarbeit gezahlt. Das Finanzamt fragt J daraufhin nach dem Namen und der Adresse des Assistenten, dies zu dem Zweck, zu überprüfen, ob der Assistent den Betrag von 5.000 Euro seinerseits deklariert hat. Gibt J auf diese Frage keine Antwort, so hat dies nach § 160 Abs. 1 Satz 1 AO, dass bei J der Betrag von 5.000 Euro nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt und J für den vollen Betrag von 20.000 Euro zur Einkommensteuer herangezogen wird.

### **3. Das Bankgeheimnis**

#### **a) Die gesetzliche Regelung in § 30a AO**

Zu den „anderen Personen“ im Sinne von § 93 Abs. 1 Satz 3 AO zählen vor allem die Banken (vgl. § 30a Abs. 5 Satz 1 AO). Für sie gibt es seit 1988 in § 30a AO eine Sondervorschrift, durch die Gesetz geworden ist, was zuvor in einer Verwaltungsvorschrift gestanden hat, dem Banken-Erlass des BMF. § 30a AO ist eine der wesentlichen Grundlagen des „Bankgeheimnisses“, damit eines Rechtsinstituts, dessen normative Grundlage entgegen weit verbreiteter Ansicht schwach ist. Der Grundgedanke ist § 30a Abs. 1 AO zu entnehmen: Bei der Ermittlung des Sachverhalts haben die Finanzbehörden auf das Vertrauensverhältnis zwischen den Kreditinstituten und deren Kunden besonders Rücksicht zu nehmen. Dieses Vertrauensverhältnis wird als ein geschütztes Rechtsgut betrachtet, in das die Finanzbehörden nicht schlechthin, sondern nur bei einem konkreten Anlass eingreifen dürfen. Aus diesen Grundsätzen zieht § 30a AO mehrere Konsequenzen:

**(a)** Eine allgemeine Überwachung von Konten bestimmter Art und Höhe ist gemäß § 30a Abs. 2 AO unzulässig. Mitteilungen über Konten können von Banken nur verlangt werden, wenn dafür ein konkreter steuerlicher Anlass besteht. Es ist also unzulässig, wenn das Finanzamt die Angabe einer Kontonummer in einer Steuererklärung, die nach § 30a Abs. 4 AO erforderlich ist, zum Anlass nimmt, um „ins Blaue“ die betroffene Bank zur Offenlegung der Kontobewegungen zu verpflichten.

**(b)** Gemäß § 30a Abs. 3 AO dürfen Guthabenkonten oder Depots Dritter, deren Identität von der Bank geprüft worden ist, bei einer Außenprüfung der Bank nicht zwecks Nachprüfung der ordnungsgemäßen Versteuerung durch deren Inhaber festgestellt und abgeschrieben werden.

Die Außenprüfer sind insbesondere nicht zu Kontrollmitteilungen über die Kapitalerträge der Konteninhaber befugt. Der Bundesfinanzhof hält diese Vorschrift für verfassungsgemäß, obwohl sie die Gleichmäßigkeit der Besteuerung beeinträchtigt, indem sie Steuerhinterziehung erleichtert (BFH BStBl. 1997 II, 499 [VII. Senat], BFH DB 1998, 172 [VIII. Senat]). Dafür spricht, dass der Datenschutz ein Rechtsgut von Verfassungsrang ist und dass nicht einzusehen ist, warum „Besserverdienende“ oder finanzielle Verhältnisse insoweit schlechter behandelt werden sollen. Der BFH legt die Vorschrift allerdings verfassungskonform dahin aus, dass Fertigung und Auswertung von Kontrollmitteilungen doch zulässig seien, wenn dafür ein hinreichend begründeter Anlass bestehe. Damit dürfte das Gericht die Grenzen verfassungskonformer Auslegung überschreiten.

Kontrollmitteilungen sind Mitteilungen innerhalb der Finanzverwaltung über steuerlich erhebliche Vorgänge, so die Mitteilung eines Außenprüfers, der eine Bank prüft, dass Herr X von dieser Bank Kapitalerträge in Höhe von 10.000 Euro erhalten hat. Die Kontrollmitteilung würde von dem Außenprüfer an das für Herrn X örtlich zuständige Finanzamt geschickt und versetzt dieses Finanzamt in die Lage zu kontrollieren, ob X diese Kapitalerträge in seiner Steuererklärung korrekt deklariert hat. Solche Kontrollmitteilungen werden von § 30a Abs. 3 Satz 2 AO verboten.

Das Verbot betrifft allerdings zwei Konstellationen nicht: Die Vorschrift gilt nicht für die von der Außenprüfung zu unterscheidende Steuerfahndung. Weiterhin hindert das Verbot die Finanzbehörden nicht, unmittelbar vom Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Mitwirkungs- und Auskunftspflicht die Vorlage von Sparbüchern, Konto- und Depotauszügen zu verlangen.

(c) In Vordrucken für Steuererklärungen darf die Angabe von Bankverbindungen nur eingeschränkt verlangt werden. Der Steuerpflichtige ist insbesondere nicht verpflichtet, den Finanzbehörden alle seine Bankverbindungen zu offenbaren (§ 30a Abs. 4 AO).

## **b) Der verfassungsrechtliche Hintergrund**

Verfassungsrechtlich ist § 30a AO eine zwiespältige Norm. Sie schützt ein Verfassungsgut, die private Vermögenssphäre, und sie gefährdet ein anderes Verfassungsgut, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Letzteres gilt auch nach Einführung der Kapitalertragsteuer für die Besteuerung privater Veräußerungserlöse aus Wertpapiergeschäften uneingeschränkt.

Das BVerfG steht auf dem Standpunkt, dass materielle Steuernormen, die an strukturellen im Unterschied zu bloß punktuellen Erhebungsdefiziten leiden, wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG nichtig seien (BVerfGE 110, 94).

Um das Risiko einer verfassungsgerichtlichen Beanstandung von § 30a AO zu mindern, hat der Gesetzgeber 2005 die Befugnis zur Abfrage von sog. Kontostammdaten eingefügt, § 30a Abs. 5 Satz 1 i.V.m. §§ 93 Abs. 7 und 8 sowie 93b AO. Dies ist freilich ein stumpfes Schwert. Kontostammdaten betreffen nur den Inhaber eines Kontos und dessen Eröffnungsdatum, nicht aber die Kontobewegungen. Sie ist gegenwärtig Gegenstand eines Verfahrens vor dem BVerfG; den Erlass einer einstweiligen Anordnung hat das Gericht abgelehnt (BVerfGE 112, 284).

Rechtspolitisch bleibt darum die Forderung im Raum, § 30a AO abzuschaffen. Durchgreifende verfassungsrechtliche Bedenken dagegen gibt es nicht (vgl. Musil, DÖV 2006, S. 505 ff.).

### **c) Der wirtschaftliche und politische Hintergrund**

Die Beibehaltung von § 30a AO lässt sich wirtschaftlich und politisch auf den Satz reduzieren, Kapital sei scheu wie ein Reh. Damit ist gemeint, dass eine härtere steuerliche Gangart Deutschland mehr schade als nütze, weil sie die Kapitalflucht in das Ausland erhöhe. Dagegen kann man vorbringen, dass es seit dem 1. Juli 2005 eine EG-Zinsrichtlinie gebe, die im Kern ein zwischenstaatliches Informationsverfahren über Zinszahlungen an solche Steuerpflichtige vorschreibt, die in anderen EG-Mitgliedstaaten ansässig sind. Dieser Zinsrichtlinie hat sich im Rahmen des EWR, wenn auch mit Einschränkungen und Vorbehalten, sogar die Schweiz angeschlossen.

## **4. Vermutungsregeln**

Eine wichtige Vermutungsregel, die den Untersuchungsauftrag der Finanzbehörde und die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen begrenzt, findet sich in § 158 AO. Eine ordnungsgemäße Buchführung und ordnungsgemäße Aufzeichnungen sind der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit es nach den Umständen des Einzelfalls keinen Anlass gibt, ihre Richtigkeit zu bezweifeln.

## 5. Die Außenprüfung

Die Außenprüfung ist ein besonderes Verwaltungsverfahren, das der umfassenden Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse dient, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung von Steuern maßgebend sind, § 199 Abs. 1 AO. Sie ist geregelt in den §§ 193 – 203 AO; diese Regelung wird ergänzt durch die Betriebsprüfungsordnung (BpO), eine Verwaltungsvorschrift, und durch den Anwendungserlass zur Abgabenordnung. Die Außenprüfung ist zu unterscheiden von der Augenscheinseinnahme durch die Finanzbehörde, etwa die Besichtigung eines Raumes mit der Frage, ob es sich um ein häusliches Arbeitszimmer handelt (§§ 98, 99 AO).

Die Außenprüfung ist nicht bei jedem Steuerpflichtigen zulässig. Nach § 193 Abs. 1 AO findet eine Außenprüfung statt bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten oder die freiberuflich tätig sind. Diese Begrenzung ergibt sich auch aus dem Zweck der Außenprüfung. Sie dient der Aufklärung komplizierter Steuerfälle. Auch insoweit ist sie nicht zwingend; ihre Anordnung steht vielmehr im Ermessen. Die Frage, inwieweit bei der Außenprüfung einer Personengesellschaft auch steuerliche Verhältnisse von deren Gesellschaftern geprüft werden dürfen, ist Thema von § 194 Abs. 1 Sätze 3 und 4 AO. Die BpO unterscheidet mehrere Klassen von Betrieben, dies anhand der Betriebsgröße. § 193 Abs. 2 AO erweitert den Kreis möglicher Außenprüfungspflichtiger auch auf Private. Anders als früher heißt die Außenprüfung darum nicht mehr Betriebsprüfung; in der Sache steht hinter den beiden Wörtern aber dasselbe.

Außenprüfung bedeutet, dass eine Prüfung nicht an Amtsstelle, sondern bei dem Steuerpflichtigen, insbesondere in dessen Betrieb, durchgeführt wird. Der Steuerpflichtige hat hierbei gemäß § 200 Abs. 1 AO mitzuwirken, also den Prüfern Zugang zu gewähren, Auskünfte zu erteilen und Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zu Einsicht und Prüfung vorzulegen. Den Prüfern muss auch Zugang zu EDV-Systemen gewährt werden (vgl. §§ 200 Abs. 1 Satz 2, 147 Abs. 6 AO). Der Vorteil der Außenprüfung liegt darin, dass all diese Informationsquellen an Ort und Stelle abrufbar sind. Eine Lohnsteueraußenprüfung bei einem Großunternehmen (§ 42f EStG) war jedenfalls bis zum Computerzeitalter das einzige Mittel zu effektiver Prüfung; die Alternative, die Verbringung

der Lohnbuchhaltung des Unternehmens in die Diensträume des Finanzamts, wäre schlicht nicht durchführbar.

Der Steuerpflichtige muss die zu prüfenden Unterlagen den Außenprüfern des Finanzamts grundsätzlich in seinen Geschäftsräumen zur Einsicht vorlegen. Weiterhin muss er den Prüfern einen geeigneten Raum oder Arbeitsplatz sowie die erforderlichen Hilfsmittel unentgeltlich zur Verfügung stellen (§ 200 Abs. 2 AO). Die Prüfung findet während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeit statt. Die Prüfer sind berechtigt, Grundstücke und Betriebsräume zu betreten und zu besichtigen (§ 200 Abs. 3 AO). Das Grundrecht aus Art. 13 GG wird zu diesem Zweck durch § 413 AO eingeschränkt.

Beginn und Umfang einer Außenprüfung werden durch eine Prüfungsanordnung festgelegt (§§ 196 f. AO). Die Prüfungsanordnung ist ein Verwaltungsakt, der mit Rechtsmitteln angegriffen werden kann. Aus der Prüfungsanordnung muss hervorgehen, auf welche Steuerarten und auf welche Veranlagungszeiträume eine Außenprüfung sich beziehen soll. Prüfungsanordnungen sind ein gängiger Klausurstoff. Sie sind auf formelle und materielle Rechtmäßigkeit zu prüfen. Soweit eine Außenprüfung, etwa wegen Verjährung, keine steuerlichen Folgen haben kann, ist sie unverhältnismäßig und ermessensfehlerhaft.

Rechtsmittel gegen eine Prüfungsanordnung haben keine aufschiebende Wirkung. Wird eine Prüfung trotz Rechtsmitteln durchgeführt, stellt sich die mit einer Fortsetzungsfeststellungsklage zu klärende, streitige Frage, ob die Prüfungsergebnisse einem Verwertungsverbot unterliegen.

Am Ende einer Außenprüfung steht eine Schlussbesprechung, bei der insbesondere strittige Sachverhalte sowie die rechtliche Beurteilung der Prüfungsfeststellungen zu erörtern sind (§ 201 Abs. 1 AO). In der Praxis werden Steuerpflichtiger und Finanzbehörde sich um eine einvernehmliche Erledigung bemühen, um den „Prüfungsfall“ vom Tisch zu bekommen. Soweit es sich dabei um eine tatsächliche Verständigung über Besteuerungsgrundlagen handelt, ist dies zulässig und verbindlich. Abreden, die den Steueranspruch unmittelbar betreffen, sind dagegen zulässig.



Über das Ergebnis der Außenprüfung ergeht ein schriftlicher Prüfungsbericht, dem dem Steuerpflichtigen auf Antrag zu übersenden ist (§ 202 AO). Dieser Bericht kann die Grundlage für verbindliche Zusagen im Sinne der §§ 204 – 207 AO sein.

## **6. Steuerfahndung, Steueraufsicht**

Die Steuerfahndung hat eine Doppelnatur. Dies ergibt sich aus § 208 Abs. 1 Satz 1 AO, der in mehreren Ziffern differenziert. Sie ist Strafverfolgungsbehörde, und sie ist Finanzbehörde. Als Strafverfolgungsbehörde soll die SteuFa Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten erforschen; insoweit ist sie Hilfsbeamtin der Staatsanwaltschaft und verfügt über die Polizeibefugnisse nach der StPO (§ 404 AO). Als Finanzbehörde soll die SteuFa Besteuerungsgrundlagen ermitteln und unbekannte Steuerfälle aufdecken und ermitteln; insoweit verfügt sie über die Befugnisse nach AO und Einzelsteuergesetzen.

Nach der Steuerfahndung regeln die §§ 209 – 217 AO die Steueraufsicht. Bei ihr geht es nicht um die Nachprüfung von Sachverhalten, die in der Vergangenheit liegen, sondern um die laufende Kontrolle von Betrieben, die verbrauchsteuerliche Tatbestände erfüllen. Ein Sonderfall ist die Umsatzsteuer-Nachschaue gemäß § 27b UStG.

## **7. Schätzung**

Untersuchungsauftrag der Finanzbehörde und Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen stehen in einem Zusammenhang. Dies führt nicht dazu, dass, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht nicht erfüllt, die Finanzbehörde kompensatorisch mehr zu tun hätte. Es führt vielmehr dazu, dass, wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht erfüllt, die Finanzbehörde die Befugnis zu Schätzungen hat. Je gröber ein Pflichtverstoß ist, desto eher kann die Behörde von einem steuerbegründenden Tatbestand ausgehen.

Die Schätzung wird in § 162 AO geregelt. Dessen Absätze 2 bis 4 betreffen die Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten. Die Schätzung kommt aber auch in Betracht, wenn den Steuerpflichtigen an der Nichtaufklärbarkeit eines Steuersachverhalts kein Verschulden trifft, so wenn bei einem Brand in einer Firma alle Buchführungsunterlagen verloren gehen. Das Verhältnis von Schätzung und zwangsweiser Durchsetzung von Ermittlungspflichten lässt sich nicht im Sinne eines generellen Vorrangs beantworten, insoweit haben die

Finanzbehörden trotz der Formulierung von § 162 Abs. 1 Satz 1 AO ein Ermessen. Die Schätzung betrifft die Höhe einer Steuerschuld, nicht das Ob überhaupt einer Steuerschuld.

Die Frage, ob es wegen schuldhafter Verletzung von Mitwirkungspflichten zur Schätzung kommt, spielt auch eine Rolle, wenn Tatsachen und Beweismittel nachträglich bekannt werden. Bei einer schuldhaften Verletzung von Mitwirkungspflichten ist eine Korrektur zugunsten des Steuerpflichtigen gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO ausgeschlossen. Nachträglich bekannt gewordene Tatsache ist die Höhe der Einkünfte in einer Einkunftsart insgesamt, so dass nicht wegen des Zusammenhangs von positiven und negativen Tatsachen ein Verschulden gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO unbeachtlich ist.

## **9. Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, vorläufige Steuerfestsetzung**

### **a) § 164 AO**

Gemäß § 164 Abs. 1 AO kann eine Steuerfestsetzung ohne Begründung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgen, wenn der Steuerfall nicht abschließend geprüft ist. Das Institut der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung dient der Verfahrensbeschleunigung. Die Finanzbehörde kann auf Grund einer eingereichten Steuererklärung eine vorläufige Entscheidung treffen, ohne befürchten zu müssen, durch deren Bestandskraft gebunden zu sein. Insbesondere bei der Unternehmensbesteuerung kann ein Steuerfall so offen gehalten werden; eine abschließende Prüfung kann dann eine Außenprüfung sein. Eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung unterscheidet sich bis auf die eingeschränkte Bestandskraft nicht von einer endgültigen Steuerfestsetzung. Der Vorbehalt betrifft den ganzen Steuerfall, nicht nur einzelne Fragen.

Die Rechtsfolge der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung ergibt sich aus § 164 Abs. 2 AO. **Solange** der Vorbehalt, eine Nebenbestimmung, wirksam ist, kann die Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert werden, ohne dass dem Bestands- oder Vertrauensschutz entgegensteht. Der Vorbehalt hat gerade den Zweck, Bestands- und Vertrauensschutz auszuschalten. Die Finanzbehörde darf von der Möglichkeit der Aufhebung oder der Änderung auch Gebrauch machen, um einen ihr unterlaufenen Rechtsfehler zu korrigieren. Die Korrektur nach § 164 Abs. 2 AO ist nicht an bestimmte Korrekturgründe (etwa nachträgliche Feststellungen zu zunächst unaufkläraren Teilen des Sachverhalts)

gebunden. § 164 Abs. 2 Satz 1 AO bewirkt damit zugunsten der Finanzbehörden eine erhebliche Relativierung der Bestandskraft. Aber auch der Steuerpflichtige profitiert von dem Vorbehalt. Gemäß § 164 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO kann er nämlich jederzeit, also auch nach Eintritt der Unanfechtbarkeit, die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung beantragen. Sofern sachliche Gründe vorliegen, muss die Finanzbehörde dem nachkommen.

Der Vorbehalt der Nachprüfung kann jederzeit aufgehoben werden, § 164 Abs. 3 Satz 1 AO. Das Ermessen der Finanzbehörde entfällt nach einer Außenprüfung oder nach Eintritt der Festsetzungsverjährung.

Die Regeln über eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung werden entsprechend angewandt bei einer Steuervorauszahlung und bei einer Steueranmeldung, §§ 164 Abs. 1 Satz 2 und 168 Satz 2 AO.

#### **b) § 165 AO**

Während es in § 164 AO um Ungewissheiten geht, die theoretisch ausräumbar wären, betrifft die vorläufige Steuerfestsetzung gemäß § 165 AO tatsächliche oder rechtliche Ungewissheiten, die nicht ausgeräumt werden können. Die Vorläufigkeit betrifft nicht den ganzen Steuerfall, sondern ist begrenzt. Umfang und Grund sind anzugeben (§ 165 Abs. 1 Satz 3 AO); erfolgt keine solche Angabe, so ist der Bescheid insgesamt vorläufig, aber rechtswidrig. § 164 AO soll es ermöglichen, einen Steuerfall ohne unverhältnismäßige, aber mögliche Sachverhaltsermittlung vorläufig abzuschließen; § 165 AO soll es ermöglichen, einen Steuerfall trotz tatsächlicher oder rechtlicher Ungewissheiten vorläufig abzuschließen.

Die Ungewissheit kann gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 AO tatsächlicher Art sein. Wenn das Ausscheiden eines Grundstücks aus dem Betriebsvermögen als Veräußerungsgewinn zu qualifizieren ist, über den Grundstückswert aber noch ein Gutachten einzuholen ist, liegt eine solche Ungewissheit vor. Die Ungewissheit kann gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 AO über das Inkrafttreten eines DBA, über den Inhalt einer gesetzlichen Neuregelung nach bundesverfassungsgerichtlicher Kassation eines Steuergesetzes oder über den Ausgang von Verfahren vor BVerfG, EuGH oder BFH bestehen.

**Soweit** eine Steuer vorläufig festgesetzt ist, kann die Finanzbehörde die Festsetzung aufheben oder ändern, ohne daran durch Bestandskraft oder Vertrauensschutz gehindert zu sein, § 165 Abs. 2 Satz 1 AO. Diese Befugnis bezieht sich aber nur auf den Grund für die Vorläufigkeit. Die Finanzbehörde ist nicht ermächtigt, nachträglich Rechtsfehler zu korrigieren, die mit dem Grund für die Vorläufigkeit nichts zu tun haben.

Ist die Ungewissheit weggefallen, die der Grund für die Vorläufigkeitserklärung war, so muss die Finanzbehörde die Festsetzung für endgültig erklären (§ 165 Abs. 2 Sätze 2 und 3 AO).