



universität  
wien

# MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

## „Behördliche Schätzungen im Abgaben- und Finanzstrafrecht“

verfasst von / submitted by

Benedikt Schwarz, BA

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree  
of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2019 / Vienna 2019

Studienkennzahl lt. Studienblatt /  
Postgraduate programme code as it appears on  
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /  
Postgraduate programme as it appears on  
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Dr. Bettina Spilker



# Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Einleitung</b> .....	<b>1</b>
1.1	Relevanz der Themenstellung .....	1
1.2	Forschungsfragen.....	2
1.3	Methodische Vorgehensweise .....	2
1.4	Aufbau der Arbeit.....	3
<b>2</b>	<b>Wesen der Schätzung</b> .....	<b>6</b>
2.1	Besteuerungsgrundlagen als Gegenstand der Schätzung.....	6
2.2	Ziel der Schätzung .....	7
2.3	Grundsatz der freien Beweiswürdigung .....	8
2.4	Beweismaß der Schätzung.....	8
2.5	Schätzung – eine Alternative zur objektiven Beweislast?.....	9
2.6	Schätzung – eine Ermessensübung? .....	10
<b>3</b>	<b>Rechtliche Grundlagen der Schätzung im Abgabenrecht</b> .....	<b>11</b>
3.1	Amtsermittlungspflicht der Abgabenbehörde .....	11
3.2	Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen.....	12
3.3	Verfahrensrechtliches für das Schätzungsverfahren.....	13
3.4	Recht auf Parteiengehör.....	13
3.5	Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Schätzungsverfahren .....	14
3.6	Begründungspflicht .....	14
<b>4</b>	<b>Schätzungsberechtigung/Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde</b> .....	<b>15</b>
4.1	Verletzung der Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen (§ 184 Abs 2 BAO) ....	15
4.2	Nichtvorlegen von Büchern oder Aufzeichnungen (§ 184 Abs 3 BAO).....	17
4.3	Mangelhafte Bücher oder Aufzeichnungen (§ 184 Abs 3 BAO) .....	18

4.3.1	Formelle Mängel der Buchführung .....	19
4.3.2	Sachliche Mängel der Buchführung .....	22
4.4	Das Verhältnis von § 184 Abs 1 BAO zu § 184 Abs 2 und Abs 3 BAO .....	23
<b>5</b>	<b>Pauschalierung versus Schätzung .....</b>	<b>25</b>
<b>6</b>	<b>Schätzungsmethoden .....</b>	<b>27</b>
6.1	Betriebsvergleich .....	28
6.1.1	(Schlichter) Vorjahresvergleich .....	28
6.1.2	Externer (äußerer) Betriebsvergleich .....	28
6.1.3	Interner (innerer) Betriebsvergleich .....	30
6.2	Kalkulatorische Schätzung .....	31
6.3	Schätzung nach dem (unaufgeklärten) Vermögenszuwachs .....	31
6.4	Schätzung mit Hilfe der Geldverbrauchs- oder Geldverkehrsrechnung .....	32
6.5	Statistisch-mathematische Schätzungsmethoden .....	33
6.5.1	Chi-Quadrat-Test .....	33
6.5.2	Newcomb-Benford-Gesetz .....	34
6.5.3	Kritik an statistisch-mathematischen Schätzungsmethoden .....	34
<b>7</b>	<b>Schätzung im Finanzstrafrecht .....</b>	<b>37</b>
7.1	Rechtliche Grundlagen einer Schätzung im Finanzstrafrecht .....	38
7.2	Unterschiede zwischen einer Schätzung im Abgabenrecht und einer Schätzung im Finanzstrafrecht .....	40
7.2.1	Unterschiedliche Mitwirkungspflicht .....	40
7.2.2	Unterschiedliche Beweisverwertung .....	41
7.2.3	Unterschiedliche Beweislastverteilung .....	41
7.2.4	Unterschiedliches Beweismaß .....	42

7.3	Beschleunigungsgebot .....	43
<b>8</b>	<b>Zwangsstrafe und Maßnahmen nach erfolgter (zu niedriger bzw zu hoher)</b>	
	<b>Schätzung .....</b>	<b>44</b>
8.1	Sinn und Zweck der Zwangsstrafe .....	45
8.2	Höhe der Zwangsstrafe .....	46
8.3	Schätzung als Rechtsfolge nach einer Zwangsstrafe .....	46
8.4	Folgen und Risiken für den Abgabepflichtigen bei einer Schätzung .....	47
8.4.1	Zu niedrige Schätzung .....	47
8.4.2	Zu hohe Schätzung .....	48
<b>9</b>	<b>Sicherheitszuschlag .....</b>	<b>51</b>
9.1	Sinn und Zweck des Sicherheitszuschlages .....	51
9.2	Sicherheitszuschlag im Finanzstrafrecht .....	51
<b>10</b>	<b>(Strafbefreiende) Selbstanzeige und „geschätzte Selbstanzeige“ .....</b>	<b>53</b>
10.1	Literatur und Verwaltungspraxis rund um die „geschätzte Selbstanzeige“ .....	54
10.2	Folgen und Risiken einer (Fehl)Eigenschätzung durch den Anzeiger bei einer „geschätzten Selbstanzeige“ .....	56
10.2.1	Zu niedrige Eigenschätzung .....	57
10.2.2	Zu hohe Eigenschätzung .....	58
10.3	Sinn und Zweck des § 29 FinStrG im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige und einer „geschätzten Selbstanzeige“ .....	58
<b>11</b>	<b>Rolle des Steuerberaters im Rahmen einer Schätzung .....</b>	<b>59</b>
<b>12</b>	<b>Schätzung – ein Ländervergleich zwischen Österreich und Deutschland .....</b>	<b>61</b>
12.1	Mitwirkungspflicht, Beweismaß und Beweislast im deutschen Abgabenverfahren.. .....	61
12.2	Bewertungsschätzung .....	62
12.3	„Tatsächliche Verständigung“ .....	62

12.3.1	Terminologie .....	63
12.3.2	Wesentliche Grundsätze einer „tatsächlichen Verständigung“ .....	63
12.3.3	„Kooperative/Konsensuale Gesamtbereinigung“ .....	64
12.3.4	Kritik an der „tatsächlichen Verständigung“ .....	64
12.4	Schätzung – ein Vermögensschaden? .....	66
12.5	„Geschätzte Selbstanzeige“ .....	67
<b>13</b>	<b>Conclusio .....</b>	<b>68</b>
<b>14</b>	<b>Literatur- und Judikaturverzeichnis.....</b>	<b>74</b>
14.1	Monografien und Kommentare .....	74
14.2	Beiträge in Sammelwerken .....	76
14.3	Beiträge in Fachzeitschriften .....	78
14.4	Judikatur.....	80
14.5	Erlässe und Richtlinien .....	82
14.6	Internetquellen .....	82
	<b>Abstract.....</b>	<b>83</b>

## Abkürzungsverzeichnis

§	Paragraf
Abs	Absatz
Anm	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AZR	Abkürzungs- und Zitierregeln
BAO	Bundesabgabenordnung
BFG	Bundesfinanzgericht
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesfinanzministerium der Finanzen
BR	Bundesrat
Bsp	Beispiel
BStBl	Bundessteuerblatt
bzgl	bezüglich
bzw	beziehungsweise
dh	daher
dRGBI	Deutsches Reichsgesetzblatt
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
f	folgend
ff	fortfolgend
FGO	Finanzgerichtsordnung

Findok	Finanzdokumentation
FinStrG	Finanzstrafgesetz
FinVerw	Finanzverwaltung
gem	gemäß
Hrsg	Herausgeber
idF	in der Fassung
iHv	in Höhe von
NR	Nationalrat
Nr	Nummer
OGH	Oberster Gerichtshof
ÖstZB	Beilage zur Österreichischen Steuerzeitung
RDB	Rechtsdatenbank
RL	Richtlinie
Rz	Randziffer
S	Seite
StF	Stammfassung (erste Fassung eines Gesetzes)
StGB	Strafgesetzbuch
StPO	Strafprozessordnung
StruktAnpG	Strukturanpassungsgesetz
SWK	Steuer- und WirtschaftsKartei
TS	Teilstrich
Tz	Teilziffer
ua	unter anderem
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UFSG	Unabhängiger Finanzsenat Graz

UFSW	Unabhängiger Finanzsenat Wien
UGB	Unternehmensgesetzbuch
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VSt	Vorsteuer
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WAO	Wiener Abgabenordnung
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
ZollG	Zollgesetz
zT	zum Teil

# 1 Einleitung

## 1.1 Relevanz der Themenstellung

In der Vergangenheit, als es noch nicht einfach möglich war, Besteuerungsgrundlagen wertmäßig genau zu ermitteln und zu berechnen, basierte die Besteuerung weitgehend auf Schätzungen. Dies ist zB auch dem französischen Verb „*taxer*“ zu entnehmen, das mit „*schätzen, abschätzen, einschätzen, wertschätzen*“ zu übersetzen ist und darüber hinaus die Bedeutung von „*veranlagten und mit einer Steuer belegen*“ hat.<sup>1</sup>

Historisch betrachtet ist die Schätzung also seit langem ein fester Bestandteil der Besteuerungspraxis. Sie wird sogar bibelgeschichtlich in den Erzählungen im Neuen Testament zur Geburt Jesu von Nazareth erwähnt. In dieser sogenannten Weihnachtsgeschichte, die traditionell im christlichen Weihnachtsgottesdienst verlesen wird, heißt es:<sup>2</sup>

*„Es begab sich aber zu der Zeit, dass ein Gebot von dem Kaiser Augustus ausging, dass alle Welt geschätzt würde. Und diese Schätzung war die allererste und geschah zur Zeit, da Quirinius Statthalter in Syrien war. Und jedermann ging, dass er sich schätzen ließe, ein jeglicher in seine Stadt.“*

Zu Schätzungen der Abgabenbehörde kommt es ua, wenn Abgabenerklärungen nicht abgegeben worden sind, wenn – zB mangels auffindbarer Unterlagen im Konkursverfahren oder durch die Vernichtung von Büchern oder Aufzeichnungen – die Ermittlung und Berechnung der Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht mehr möglich ist oder im Rahmen von Betriebsprüfungen. Da Schätzungen von Besteuerungsgrundlagen oftmals vor Gericht angefochten werden, findet sich beim Bundesfinanzgericht (BFG), beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS), beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH), beim Verfassungsgerichtshof (VfGH) und beim Obersten Gerichtshof (OGH) eine Vielzahl an Erkenntnissen rund um das Thema Schätzungen mit behördlichen Schätzungen zu den unterschiedlichsten Branchen und Betriebsgrößen – mit den verschiedensten Schätzungsgründen und -methoden.

In § 172 Abs 6 ZollG 1988<sup>3</sup> wird ein Sonderfall der Schätzung normiert, nämlich die Schätzung, um Aufenthalte an Landesgrenzen zu vermeiden und um die Zollabfertigung für zollpflichtiges Reisegut zu beschleunigen. Dieser Sonderfall der Schätzung wird im Rahmen der vorliegenden Master Thesis nicht bearbeitet.

---

<sup>1</sup> Gombert, Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 der Abgabenordnung (2001) 13.

<sup>2</sup> Die Bibel. Nach Martin Luthers Übersetzung : Lutherbibel : mit Apokryphen<sup>2017</sup> (2016) Kapitel 2, Vers 1–3.

<sup>3</sup> Bundesgesetz über die Zölle und das Zollverfahren (Zollgesetz 1988 – ZollG). StF: BGBl Nr 644/1988 (WV). idF: BGBl Nr 659/1994 (NR: GP XVIII RV 1699 AB 1815 S 172. BR: AB 4853 S 589.)

## **1.2 Forschungsfragen**

Die zentralen Forschungsfragen der vorliegenden Master Thesis lauten daher:

- Was sind die Ziele einer Schätzung?
- Welchen Stellenwert hat die Schätzung im Beweisrecht?
- Wo liegen die Grenzen der Schätzung?
- Inwieweit stellt die Schätzung eine Ermessensübung dar?
- Woraus lässt sich eine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde ableiten?
- Welche unterschiedlichen Schätzungsmethoden gibt es und was sind die Stärken und Schwächen der einzelnen Methoden?
- Wie unterscheiden sich behördliche Schätzungen im Abgabenrecht von behördlichen Schätzungen im Finanzstrafrecht?
- Welche Risiken und Folgen für den Abgabepflichtigen ergeben sich durch eine zu niedrige oder zu hohe Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch die Abgabenbehörde?
- Ist im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch den Anzeiger zulässig?
- Welche Risiken und Folgen birgt eine zu niedrige bzw eine zu hohe (Fehl)Eigenschätzung durch den Anzeiger?
- Welche Rolle wird dem Steuerberater im Zusammenhang mit behördlichen Schätzungen zuteil?
- Welchen Gemeinsamkeiten bzw Unterschiede im Zusammenhang mit behördlichen Schätzungen im Abgaben- und im Finanzstrafrecht lassen sich bei einem Ländervergleich von Österreich mit Deutschland feststellen?

## **1.3 Methodische Vorgehensweise**

Die vorliegende Master Thesis basiert sowohl auf einer Analyse von Gesetzestexten und der Judikatur als auch auf einer vertieften Literaturrecherche, bei der insbesondere Monografien, Kommentare, Dissertationen, wissenschaftliche Aufsätze aus Sammelwerken und Fachzeitschriften sowie zT auch facheinschlägige und wissenschaftlich fundierte Internetquellen, die als zitierfähig eingestuft werden dürfen, berücksichtigt werden.

Für die Recherche der Artikel in Fachzeitschriften werden unterschiedliche Datenbanken wie Findok, LexisNexis, Lindeonline, Rechtsdatenbank (RDB) und Rida verwendet.

Anhand all dieser Quellen werden ua die rechtlichen Grundlagen einer Schätzung, das Wesen und Ziel der Schätzung, der Stellenwert der Schätzung im Beweisrecht, die Voraussetzungen für eine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtungen der Abgabenbehörde, die Folgen und Risiken einer Schätzung und die Rolle des Steuerberaters herausgearbeitet. Zudem werden anhand aller Quellen die verschiedenen behördlichen Schätzungsmethoden analysiert und eingearbeitet. Darüber hinaus geht die Arbeit ausführlich auf die Unterschiede zwischen behördlichen Schätzungen im Abgabenrecht und im Finanzstrafrecht ein.

Der Schwerpunkt der vorliegenden Master Thesis liegt auf dem österreichischen Steuerrecht. Darüber hinaus werden aber auch Vergleiche mit der deutschen Literatur und Judikatur gezogen und in einem eigenen Kapitel behandelt.

## **1.4 Aufbau der Arbeit**

Einleitend werden in Kapitel 1 der vorliegenden Master Thesis die Relevanz der Themenstellung, die Forschungsfragen, die methodische Vorgehensweise und der Aufbau der Arbeit festgelegt. Der Vollständigkeit halber wird in der Einleitung auch darauf hingewiesen, dass ein Sonderfall der Schätzung, nämlich die Schätzung im ZollG, ein Nicht-Thema der Arbeit ist.

Das Kapitel 2 beleuchtet das Wesen und Ziel der Schätzung. Um die Schätzung in das Beweisrecht einzuordnen, werden die Begriffe „Beweiswürdigung“, „Beweismaß“ und „Beweislast“ definiert und voneinander abgegrenzt und im Speziellen das Beweismaß der Schätzung erläutert. Dieses Kapitel beantwortet auch die Frage, ob die Schätzung eine Ermessensübung ist.

Das Kapitel 3 widmet sich den rechtlichen Grundlagen der Schätzung. Zunächst wird in diesem Kapitel auf die Amtsermittlungspflicht der Abgabenbehörde und auf die Grenzen der Amtsermittlungspflicht der Abgabenbehörde eingegangen. Anschließend befasst sich das Kapitel mit der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen und den Grenzen der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen. Dieses Kapitel behandelt außerdem die rechtlichen Grundlagen für das Schätzungsverfahren, wie das Recht auf Parteiengehör, die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Schätzungsverfahren und die Begründungspflicht der Abgabenbehörde.

Das Kapitel 4 beschäftigt sich mit der Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde. Es geht darin um die Voraussetzungen, die eine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde begründen, wie die Verletzung der Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen, das Nichtvorlegen von Büchern oder Aufzeichnungen und mangelhafte Bücher oder Aufzeichnungen. Die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, die

Anzeigepflicht, die Pflicht zum Führen von Büchern oder Aufzeichnungen, die Registrierkassenpflicht und die Belegerteilungsverpflichtung, die Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen/Erklärungspflicht, die Hilfeleistung bei Amtshandlungen und die Mitwirkungspflicht bei abgabenbehördlichen Prüfungen werden in diesem Zusammenhang ausführlich beschrieben und erklärt. In diesem Kapitel werden auch die Global- und die Teilschätzung skizziert.

Das Kapitel 5 zeigt den Unterschied zwischen einer Pauschalierung und einer Schätzung auf. Darüber hinaus geht es in diesem Kapitel um die Pauschalierung im Rahmen einer Schätzung. Das Kapitel 6 gibt einen umfassenden Überblick über klassische Schätzungsmethoden und statistisch-mathematische Schätzungsmethoden. Klassische Schätzungsmethoden und statistisch-mathematische Methoden werden hinsichtlich ihrer Bedeutung und ihrer Beweiskraft kritisch hinterfragt sowie die Stärken und Schwächen der einzelnen Methoden untersucht. Diese Kapitel erklärt darüber hinaus auch den Sicherheitszuschlag einer Schätzung, der sowohl eine eigene Methode darstellen als auch verknüpft mit anderen Methoden verhängt werden kann.

Das Kapitel 7 befasst sich mit der Schätzung im Finanzstrafrecht. In diesem Kapitel werden die rechtlichen Grundlagen einer Schätzung im Finanzstrafrecht sowie die Beweiswürdigung, die Beweislast und das Beweismaß bei einer Schätzung im Finanzstrafrecht im Unterschied zu einer Schätzung im Abgabenrecht dargelegt.

Das Kapitel 8 behandelt Sinn und Zweck sowie die Höhe einer Zwangsstrafe. Es beschreibt außerdem die Folgen und Risiken einer zu niedrigen bzw zu hohen Schätzung durch die Abgabenbehörde.

Das Kapitel 9 geht darauf ein, inwieweit der Sicherheitszuschlag bei der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages im Finanzstrafrecht zu berücksichtigen ist. Letztendlich macht dieses Kapitel darauf aufmerksam, warum es manchmal die bessere Wahl sein kann, ein Finanzstrafverfahren zügig zu beenden.

Das Kapitel 10 thematisiert die unter Umständen anzuratende (strafbefreiende) Selbstanzeige, wenn eine Schätzung des Abgabepflichtigen im Raum zu stehen droht sowie die „*geschätzte Selbstanzeige*“, wenn der Abgabepflichtige seine Besteuerungsgrundlagen nicht darlegen kann. Darüber hinaus behandelt dieses Kapitel die Risiken einer zu niedrigen bzw zu hohen Schätzung Eigenschätzung durch den Anzeiger im Rahmen einer Selbstanzeige.

Das Kapitel 11 legt die Rolle und Aufklärungspflicht des Steuerberaters im Zusammenhang mit einer Schätzung seines Mandanten dar.

Das Kapitel 12 vergleicht die abgaben- und finanzstrafrechtliche Rechtslage von Österreich mit derjenigen in Deutschland. Dieses Kapitel befasst sich zB mit der Mitwirkungspflicht, die in

Deutschland geringfügig anders als in Österreich ausgelegt wird und der „*tatsächlichen Verständigung*“ – einem Begriff, der in der deutschen Judikatur verankert ist.

Das Kapitel 13, die Conclusio, ist eine kritische Reflexion der Master Thesis.

Das Literatur- und Judikaturverzeichnis runden die Arbeit ab.

Die Abkürzungs- und Zitierregeln in der vorliegenden Master Thesis sind gem der siebenten Auflage von „*AZR – Abkürzungs- und Zitierregeln der österreichischen Rechtssprache und europarechtlicher Rechtsquellen samt Abkürzungsverzeichnis*“<sup>4</sup> von *Peter Dax und Gerhard Hopf*, erschienen im Manz-Verlag.

---

<sup>4</sup> Abkürzungs- und Zitierregeln der österreichischen Rechtssprache und europarechtlicher Rechtsquellen (AZR)<sup>7</sup> (2012).

## 2 Wesen der Schätzung

Die Durchsetzung der gesetzmäßigen und gleichmäßigen Erhebung von Abgaben zur Sicherung des Steueraufkommens ist oberstes Gebot der Abgabenbehörde. In § 114 BAO<sup>5</sup> ist dies folgendermaßen ausformuliert:

*„Die Abgabenbehörden haben darauf zu achten, daß (sic!) alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfaßt (sic!) und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, daß (sic!) Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden.“*

Wenn die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt oder berechnet werden können, hat die Abgabenbehörde gem § 184 Abs 1 BAO diese Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

Die Schätzung sorgt also auch in all den Fällen, in denen die Besteuerungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden können für eine gleichmäßige Abgabenerhebung und stellt so sicher, dass der in § 114 BAO normierte Grundsatz der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Sinne einer umfassenden Steuergerechtigkeit gewahrt wird.<sup>6</sup>

Dahinter steht die Vorgabe der Gesetzgebung im Sinne von § 114 BAO, dass der Abgabepflichtige, der seine Mitwirkungspflicht nicht oder unzureichend erfüllt, keinen Vorteil gegenüber dem Abgabepflichtigen haben soll, der seiner Mitwirkungspflicht ordnungsgemäß nachkommt. Ebenso gilt: Wenn Bücher oder Aufzeichnungen durch höhere Gewalt wie zB durch ein Hochwasser oder durch einen Brand vernichtet worden sind und der Abgabepflichtige so – wenn auch unverschuldet – in einen Beweisnotstand geraten ist, darf sich dadurch kein Vorteil für ihn ergeben.<sup>7</sup>

Allerdings darf eine Schätzung auch nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben.<sup>8</sup> Brinkmann umschreibt das mit der Redewendung: *„Die Kirche muss im Dorf bleiben“*.<sup>9</sup>

### 2.1 Besteuerungsgrundlagen als Gegenstand der Schätzung

*„Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen“*, so der Wortlaut von § 184 Abs 1 BAO. Da die Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung unmittelbar maßgeblich für die Festsetzung der Höhe der Abgaben ist, wird die Schätzung oftmals im unmittelbaren Zusammenhang

---

<sup>5</sup> Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO). StF: BGBl Nr 194/1961 (NR: GP IX RV 228 AB 456 S 70. BR: S 178.). idF: BGBl I Nr 62/2019 (NR: GP XXVI AB 644 S 86. BR: 10197 AB 10224 S 896). [CELEX-Nr: 32016L0800, 32016L1919, 32017L1371, 32017L1852, 32018L0843].

<sup>6</sup> Gierlinger/Neschkudla, Schätzung von Besteuerungsgrundlagen. Was darf die Finanz wann und wie schätzen? (2000) 3 f.

<sup>7</sup> Gombert, Schätzung 21.

<sup>8</sup> Ellinger/Sutter/Urtz, BAO. Bundesabgabenordnung<sup>3</sup> (2018) § 184 Anm 8.

<sup>9</sup> Brinkmann, Schätzungen im Steuerrecht. Fälle - Methoden - Vermeidung - Abwehr<sup>4</sup> (2017) 144.

mit der Abgabenlast gesehen. Der Gegenstand der Schätzung ist jedoch nie die konkrete Abgabenlast – die Schätzung bezieht sich auf den abgabenrechtlich relevanten Tatbestand, dh es werden die Bemessungsgrundlagen geschätzt, die eine Abgabenlast begründen:<sup>10</sup>

*„Die Schätzung ist ein Akt der Feststellung tatsächlicher Verhältnisse, der die Besteuerungsgrundlagen und nicht die Abgabe selbst umfaßt (sic!).“*

Gem eines Erkenntnis des VwGH vom 20. November 1996 ist im Bereich der Umsatzsteuer (USt) nicht nur eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen, sondern auch eine tatsächliche Schätzung von Abgaben, nämlich eine Schätzung von Vorsteuern (VSt) möglich, wenn erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer solche in Rechnung gestellt worden sind.<sup>11</sup>

Im Wortlaut von § 184 Abs 1 BAO kann die Betonung auch auf das Wort „soweit“ gelegt werden: Daraus lässt sich ableiten, dass gegebenenfalls auch nur Teile der Grundlagen für die Abgabenerhebung Gegenstand einer Schätzung sein können.<sup>12</sup>

## 2.2 Ziel der Schätzung

Das Ziel der Schätzung ist es, diejenigen Grundlagen für die Abgabenerhebung zu ermitteln, die dem tatsächlichen Sachverhalt möglichst nahe kommen, wobei es in der Natur und im Wesen einer Schätzung liegt, dass ihr ein gewisses Maß an Ungenauigkeit anhaftet.<sup>13</sup> Wenn jemand Anlass zu einer Schätzung gibt, muss er diese mit jedem Schätzungsvorgang verbundene Ungewissheit in Kauf nehmen.<sup>14</sup>

Mit Hilfe der Schätzung soll ein Ergebnis erzielt werden, dass die „größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich“<sup>15</sup> hat. Dabei sind „alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind“.<sup>16</sup>

Wenn trotz Heranziehung aller zur Verfügung stehender Beweismittel die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt oder berechnet werden können, gilt die Schätzung als „ultima ratio“.<sup>17</sup> Die Abgabenbehörde hat also die „Lücke des Nichtaufklärbaren“<sup>18</sup> mit einer Schätzung zu schließen.

---

<sup>10</sup> VwGH 16.09.1982, 81/16/168.

<sup>11</sup> VwGH 20.11.1996, 96/15/0027; 10.12.1997, 95/13/0082; 31.03.1998, 93/13/0051.

<sup>12</sup> Ellinger, Schätzung im Abgabenrecht und Finanzstrafrecht, in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996 - 2002 (2006) 399 (400).

<sup>13</sup> Ritz, BAO. Bundesabgabenordnung. Kommentar<sup>6</sup> (2017) § 184 Rz 3; Stoll, BAO-Kommentar (1994) 1913 f; VwGH 02.10.2014, 2012/15/0123; 19.10.2016, Ra 2016/15/0058.

<sup>14</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup> § 184 Rz 3; Stoll, BAO 1914; VwGH 02.10.2014, 2012/15/0123.

<sup>15</sup> VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097.

<sup>16</sup> § 184 Abs 1 BAO.

<sup>17</sup> UFS 02.12.2011, RV/0196-K/10; VwGH 27.01.2011, 2010/16/0154.

<sup>18</sup> Höft/Danelsing/Grams/Rook, Schätzung von Besteuerungsgrundlagen. Besteuerungsverfahren, Finanzgerichtliches Verfahren, Steuerstrafverfahren (2014) 6.

## 2.3 Grundsatz der freien Beweiswürdigung

Unter Beweiswürdigung versteht man die Feststellung von Tatsachen zum Zwecke der Rechtswürdigung.<sup>19</sup> In einem Strafprozess gilt der gem § 258 Abs 2 StPO 1975<sup>20</sup> normierte Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Diese freie Beweiswürdigung stellt einen gewissen allgemein gültigen Grundsatz des Prozessrechtes dar und wird auch in anderen Prozessarten angeordnet – so gilt dieser Grundsatz analog im Abgabenrecht und im Finanzstrafrecht.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass die Behörde in der Beweiswürdigung vollkommen freie Hand hat und nicht an gesetzliche Beweisregeln gebunden ist; nichtsdestotrotz darf die Beweiswürdigung nicht willkürlich erfolgen. Die Behörde muss die Überlegungen, die zu einer Entscheidung geführt haben, begründen und die Entscheidung muss nach bestem Wissen und Gewissen und aufgrund der Lebenserfahrung und Menschenkenntnis der urteilenden Personen getroffen werden. Außerdem sind bei der Beweiswürdigung alle Umstände zu würdigen, dh es dürfen nicht einzelne herausgegriffen und andere unberücksichtigt bleiben.<sup>21</sup>

## 2.4 Beweismaß der Schätzung

Das Maß der richterlichen Überzeugung bezeichnet man als Beweismaß.<sup>22</sup> Während die Beweiswürdigung die Frage beantwortet, ob der Beweis gelungen ist, bestimmt das Beweismaß, ab welchem Punkt ein Sachverhalt als bewiesen angesehen werden kann mit der Folge, dass der Beweis als erbracht gilt.<sup>23</sup>

§ 258 Abs 2 StPO normiert lediglich, dass die Richter „*nicht nach gesetzlichen, sondern nur nach ihrer freien, aus der gewissenhaften Prüfung aller für und wider vorgebrachten Beweismittel gewonnenen Überzeugung*“ entscheiden. Es wird damit also nicht die Frage beantwortet, wann die Richter überzeugt sein dürfen und demzufolge die Tatsache als bewiesen betrachtet werden darf. In einem Strafprozess gilt ein Sachverhalt erst dann als bewiesen, wenn ein sehr hohes Beweismaß vorliegt, wie etwa, dass sich die Richter vollends von der Wahrheit überzeugen können oder dass ein Sachverhalt mit „*an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit*“<sup>24</sup> festgestellt werden kann. Dieses Beweismaß bezeichnet man als Regelbeweismaß.

---

<sup>19</sup> Birkenfeld, Beweis und Beweiswürdigung im Steuerrecht. (1973) 170.

<sup>20</sup> Strafprozessordnung 1975 (StPO). StF: BGBl Nr 631/1975 (WV). BGBl I Nr 70/2018 (NR: GP XXVI RV 252 AB 261 S 39. BR: AB 10025 S 884). [CELEX-Nr: 32017L0541].

<sup>21</sup> § 258 Abs 2 StPO.

<sup>22</sup> Schmidt, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht (1998) 32.

<sup>23</sup> Gombert, Schätzung 112.

<sup>24</sup> Kotschnigg, Praxisfragen aus dem Grenzbereich von Abgaben- und Finanzstrafverfahren, SWK 25/2002, 681 (685); Kotschnigg/Pohnert, Neues und Bekanntes zum Beweisrecht, in Eberl/Leopold/Huber (Hrsg), Brennpunkt Betriebsprüfung - Vorhof zum Finanzstrafverfahren (2018) 248.

Bei der Ermittlung oder Berechnung der Grundlagen für die Abgabenerhebung wird immer das Regelbeweismaß vorausgesetzt, dh es sollen die Besteuerungsgrundlagen ermittelt oder berechnet werden, die eine „an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit für sich“<sup>25</sup> haben. Erst wenn dieser Versuch nicht gelingt, darf geschätzt werden.

Nach *Höft/Danelsing/Grams/Rock* kann für eine Schätzung nicht mehr das Regelbeweismaß vorausgesetzt werden: Wenn die Besteuerungsgrundlagen, die eine „an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit für sich“<sup>26</sup> haben, ermittelt oder berechnet werden hätten können, wäre es ja gar nicht erst zu einer Schätzung gekommen. Das Ziel der Schätzung kann bestenfalls die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen sein, die die „größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich“<sup>27</sup> haben. Für die Schätzung gilt somit das Beweismaß der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit. Das bedeutet, dass im Gesetz toleriert wird, dass bei einer Schätzung die Feststellung eines Sachverhaltes mit einem geringeren Grad an Überzeugung getroffen wird und das Beweismaß reduziert wird.<sup>28</sup>

## 2.5 Schätzung – eine Alternative zur objektiven Beweislast?

Eine Schätzung ist ebenso wie eine Entscheidung nach den Regeln über die objektive Beweislast die Rechtsfolge eines sogenannten „Non-Liquet-Falles“. Es stellt sich also die Frage, ab wann eine Schätzung und ab wann eine Entscheidung nach den Regeln der objektiven Beweislast zur Anwendung gelangen soll. Darüber hinaus gilt es hier mE auch zu hinterfragen, inwieweit diese Auslegung der Schätzung auch die Anwendung der Regeln über die objektive Beweislast im Abgaben- und Finanzstrafrecht gänzlich überflüssig machen könnte.

Wie in Kapitel 2.4 dargelegt, gilt für die Schätzung das Beweismaß der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit. Wird das Beweismaß der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit nicht erreicht, kann es zu keiner Schätzung der Besteuerungsgrundlagen kommen. In all diesen Fällen hat also eine Entscheidung nach den Regeln der objektiven Beweislast zu erfolgen. Es können somit nicht alle Non-Liquet-Situationen mit einer Schätzung gelöst werden und es verbleibt weiter Raum für Entscheidungen nach der objektiven Beweislast. Die Schätzung kann also die Regeln über die objektive Beweislast nicht völlig verdrängen.

---

<sup>25</sup> Kotschnigg, SWK 25/2002, 685; Kotschnigg/Pohnert in Eberl/Leopold/Huber 248.

<sup>26</sup> Kotschnigg, SWK 25/2002, 685; Kotschnigg/Pohnert in Eberl/Leopold/Huber 248.

<sup>27</sup> VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097.

<sup>28</sup> Höft/Danelsing/Grams/Rook, Schätzung 6.

## 2.6 Schätzung – eine Ermessensübung?

Bei einer Schätzung handelt es sich durchgehend um „*Wissensakte und Denkvorgänge*“<sup>29</sup> und nicht um einen „*von freier Willensbildung oder Willensentfaltung der Abgabenbehörde bestimmten Vorgang*“<sup>30</sup> Es geht dabei um die Feststellung von tatsächlichen Gegebenheiten und Verhältnissen.

Für Greyer ist das Wesen der Schätzung dadurch charakterisiert, dass „*mit Rücksicht auf den mitunter weiten Unsicherheitsbereich auch ein größerer Spielraum verbleibt, der trotz Anwendung exakter sachangemessener Schätzungsmethoden oftmals nicht weiter einzuengen ist. Es verbleibt daher oftmals ein großer Entscheidungsbereich.*“<sup>31</sup>

Man könnte nun postulieren, dass eine Schätzung, in welcher es einen Spielraum für Entscheidungen gibt, demzufolge auch als eine Form von Ermessen betrachtet werden kann. Hierzu findet sich allerdings eine klare Aussage bei Stoll: Unter Ermessen versteht man einen Spielraum in der Rechtsanwendung und nicht einen Spielraum in der Wahrheitsfindung. Im Rahmen der Schätzung gibt es weder betreffend der Wahrnehmung des Grundes der Schätzung noch bezüglich des Ergebnisses der Schätzung noch hinsichtlich der Festlegung von Rechtsfolgen einen vom Gesetz her bewusst eingeräumten Spielraum. Die Schätzung stellt also keine Ermessensübung dar.<sup>32</sup>

---

<sup>29</sup> Stoll, BAO 1913.

<sup>30</sup> Stoll, BAO 1913.

<sup>31</sup> Greyer, Schätzung, in *Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen/Urnik* (Hrsg), *Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen* (2009) 265.

<sup>32</sup> Stoll, BAO 1913; VwGH 18.12.1997, 96/16/0143.

### 3 Rechtliche Grundlagen der Schätzung im Abgabenrecht

In § 184 Abs 1 BAO ist normiert, dass die Grundlagen für die Abgabenerhebung von der Abgabenbehörde zu schätzen sind, wenn sie nicht ermittelt oder berechnet werden können. Vor jeder Schätzung steht die Amtsermittlungspflicht der Abgabenbehörde: Die Abgabenbehörde muss alle ihr zur Verfügung stehenden Möglichkeiten bis an die Grenze des Zumutbaren ausschöpfen, damit die Grundlagen für die Abgabenerhebung festgestellt werden können.<sup>33</sup>

Analog zur Amtsermittlungspflicht der Abgabenbehörde hat der Abgabepflichtige verschiedene Pflichten, die sich unter dem Begriff der „Mitwirkungspflicht“ zusammenfassen lassen. Zwischen der Amtsermittlungspflicht der Abgabenbehörde und der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht eine enge Wechselwirkung: Je aktiver der Abgabepflichtige bei der Aufklärung seines eigenen abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes mitwirkt, umso weniger muss die Abgabenbehörde aktiv werden. Der Gesetzauftrag für eine Schätzung ist erst dann gegeben, wenn die Amtsermittlungspflicht der Abgabenbehörde ausgereizt ist bzw wenn der Abgabepflichtige seine Mitwirkungspflicht überhaupt nicht oder nur unzureichend erfüllt und somit die Ermittlung und Berechnung der Besteuerungsgrundlagen nicht gelingt.<sup>34</sup>

Die Schätzung ist also „*das letzte Mittel*“<sup>35</sup>, um einen unklaren Sachverhalt aufzuklären. Sie kann auch als „*Fortsetzung der Ermittlung mit anderen Mitteln*“<sup>36</sup> verstanden werden.

#### 3.1 Amtsermittlungspflicht der Abgabenbehörde

Gem § 115 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Verpflichtung, „*die abgabenrechtlichen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind*“. Dabei sind von der Abgabenbehörde ua auch „*amtsbekannte Umstände*“<sup>37</sup> zugunsten des Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Die Grenzen der Amtsermittlungspflicht der Abgabenbehörde liegen dort, wo die Aufklärungen eines Sachverhaltes unmöglich, unzulässig, unzumutbar oder unnötig ist.<sup>38</sup>

---

<sup>33</sup> Stoll, BAO 1905.

<sup>34</sup> Stoll, BAO 1905.

<sup>35</sup> Stoll, BAO 1905.

<sup>36</sup> Höft/Danelsing/Grams/Rook, Schätzung 5.

<sup>37</sup> § 115 Abs 3 BAO.

<sup>38</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup> § 155 Rz 6.

Beispiele für Grenzen der Amtsermittlungspflicht der Abgabenbehörde sind:

- wenn erforderliche Befugnisse fehlen, zB bei einem Auslandsaufenthalt des Abgabepflichtigen
- wenn der Abgabepflichtige die Mitwirkung zulässigerweise verweigert
- wenn nicht beteiligte Dritte die Mitwirkung verweigern, zB wenn die Ermittlung in den gesetzlich geschützten Bereich der privaten Lebensführung eingreift
- wenn Ermittlungen zwar theoretisch möglich sind, aber die dafür notwendigen Anstrengungen und der dafür erforderliche Zeitaufwand unverhältnismäßig und der Abgabenbehörde nicht zumutbar wäre (Zumutbarkeitsgrenze)<sup>39</sup>
- in der Praxis zB bei einem Personalnotstand der Abgabenbehörde, wodurch die Behörde weniger intensiv ermitteln kann; diese tatsächliche Beschränkung der Amtsermittlungspflicht bedeutet gleichzeitig auch eine Verletzung des Grundsatzes der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

### 3.2 Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen

Ungeachtet der abgabenbehördlichen Verpflichtung zur Aufklärung eines abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes und somit zur Erforschung der Wahrheit „von Amts wegen“<sup>40</sup> hat auch der Abgabepflichtige an der Sachverhaltsaufklärung und an der Wahrheitsfindung mitzuwirken – wie sich aus §§ 119 ff BAO ergibt.<sup>41</sup> Damit verknüpft ist die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften in den §§ 124 bis 132 BAO über die Führung von Büchern oder Aufzeichnungen im Sinne der lückenlosen Dokumentation eines abgaberechtlichen Geschehens.

Die Grenzen der Mitwirkungspflicht der Partei sind die Notwendigkeit (Erforderlichkeit), Verhältnismäßigkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit der Mitwirkung.

Die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen umfasst:

- die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht<sup>42</sup>
- die Anzeigepflicht<sup>43</sup>
- die Pflicht zum Führen von Büchern oder Aufzeichnungen<sup>44</sup>
- die Registrierkassenpflicht für Barumsätze<sup>45</sup>

---

<sup>39</sup> VwGH 22.04.1998, 95/13/0191.

<sup>40</sup> § 115 Abs 1 BAO.

<sup>41</sup> Ellinger in Leitner 400.

<sup>42</sup> § 119 BAO.

<sup>43</sup> §§ 120 und 121 a BAO.

<sup>44</sup> §§ 124 bis 132 BAO.

<sup>45</sup> § 131 b BAO.

- die Belegerteilungsverpflichtung<sup>46</sup>
- die Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen/Erklärungspflicht<sup>47</sup>
- die Hilfeleistung bei Amtshandlungen<sup>48</sup>
- und die Mitwirkungspflicht bei abgabenbehördlichen Prüfungen<sup>49</sup>

### 3.3 Verfahrensrechtliches für das Schätzungsverfahren

„Das Schätzungsverfahren ist [...] ein – wenn auch besonderes – Ermittlungsverfahren.“<sup>50</sup> Schätzungen gem § 184 BAO, die der Ermittlung und Berechnung der Grundlagen für die Abgabenerhebung dienen, unterliegen also den für alle Ermittlungsverfahren vorgesehenen allgemeinen Grundsätzen. So gilt auch im Schätzungsverfahren der Grundsatz der amtswegigen Erforschung und Ermittlung der für die Abgabenerhebung maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse gem § 115 Abs 1 BAO, also der Verhältnisse, wie diese sich tatsächlich ereignet haben und wie im allgemeinen Ermittlungsverfahren sind dabei die Verhältnisse zugunsten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen.<sup>51</sup>

Da im Schätzungsverfahren der Ermittlung und Berechnung der Grundlagen der Abgabenerhebung jedoch nicht nur der erwiesene, sondern der tatsächliche („wirkliche“) Sachverhalt zugrunde zu legen ist, müssen die Ermittlungen der Abgabenbehörde auch noch weiter gehen:<sup>52</sup>

*„Sie dürfen, wenn es um den Sachverhalt geht, nicht beim Erwiesenen stehenbleiben, sondern müssen auf das wirklich Gegebene, Geschehene, Ereignete greifen, auch wenn dies über das Erwiesene hinaus nur die größte Wahrscheinlichkeit ihrer Ereignung für sich hat und nicht mit absoluter Sicherheit feststellbar ist.“*

Auch (und gerade) bei Schätzungen ist die Beachtung der allgemeinen Verfahrensgrundsätze von großer Bedeutung: So gilt im Schätzungsverfahren das Recht auf Parteiengehör und der Abgabepflichtige hat im Schätzungsverfahren eine Mitwirkungspflicht. Außerdem unterliegt die Schätzung einer Begründungspflicht.

### 3.4 Recht auf Parteiengehör

Das Recht auf Parteiengehör ist allgemein in § 115 Abs 2 BAO verankert, demgemäß den Parteien die Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen.

---

<sup>46</sup> § 132 a BAO.

<sup>47</sup> § 133 BAO.

<sup>48</sup> § 141 BAO.

<sup>49</sup> § 147 BAO.

<sup>50</sup> Stoll, BAO 1942.

<sup>51</sup> § 115 Abs 3 BAO.

<sup>52</sup> Stoll, BAO 1943.

Darüber hinaus sieht § 161 Abs 3 BAO vor: Wenn die Abgabenbehörde von der Abgabenerklärung des Abgabepflichtigen abweicht und diese Abweichungen sich nachteilig für den Abgabepflichtigen auswirken, hat sie dies dem Abgabepflichtigen mitzuteilen und ihm die Gelegenheit zu einer Äußerung dazu zu geben. Schließlich ist das Recht auf Parteiengehör auch noch in § 183 Abs 4 BAO vorgesehen, demgemäß den Parteien vor der Erlassung eines abschließenden Bescheides die Gelegenheit zu geben ist, sich ua zu den durchgeführten Beweisen zu äußern.

Gem dem Recht auf Parteiengehör im Schätzungsverfahren hat die Abgabenbehörde auf alle vom Abgabepflichtigen vorgebrachten Behauptungen, die für die Schätzung relevant sind, einzugehen und sich damit auseinanderzusetzen.<sup>53</sup> Diese Behauptungen des Abgabepflichtigen sind dahingehend zu würdigen, dass die Abgabenbehörde eventuell erforderliche ergänzende Erhebungen durchführt.

### **3.5 Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Schätzungsverfahren**

Im Schätzungsverfahren hat der Abgabepflichtige eine Mitwirkungspflicht. Während die Abgabenbehörde nur einen weitaus geringeren Kenntnisstand über den tatsächlichen Sachverhalt hat, weiß der Abgabepflichtige am besten, ob das Ergebnis der Schätzung schlüssig und vernünftig ist oder nicht. Der Abgabepflichtige bzw sein steuerlicher Vertreter ist somit gefordert, im Schätzungsverfahren mitzuwirken und dieses Verfahren nicht zu blockieren. Fehlt dem Abgabepflichtigen diese Bereitschaft zur Mitwirkung, ist oftmals nicht vermeidbar, dass die Besteuerungsgrundlagen zu seinen Ungunsten geschätzt werden.<sup>54</sup>

### **3.6 Begründungspflicht**

Die Schätzung unterliegt einer Begründungspflicht. In der Begründung für die Schätzung sind *„die für die Schätzung sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung des Schätzungsergebnisses“*<sup>55</sup> darzulegen.

---

<sup>53</sup> VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 13.09.2017, Ra 2015/13/0019. VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 13.09.2017, Ra 2015/13/0019.

<sup>54</sup> Höft/Danelsing/Grams/Rook, Schätzung 6.

<sup>55</sup> VwGH 13.09.2017, Ra 2015/13/0019.

## 4 Schätzungsberechtigung/Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde

Ritz sieht im Wortlaut von § 184 Abs 1 BAO<sup>56</sup> eine Schätzungsberechtigung oder Befugnis der Abgabenbehörde, die er der Verpflichtung gleichsetzt.<sup>57</sup>

In § 184 Abs 2 und Abs 3 BAO sind die Voraussetzungen angeführt, die zu einer Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde führen: § 184 Abs 2 BAO enthält eine beispielhafte („Zu schätzen ist *insbesondere* dann, wenn ...“) Aufzählung von Voraussetzungen, wenn der Abgabepflichtige seine Offenlegungspflicht verletzt.<sup>58</sup> § 184 Abs 3 BAO verknüpft die Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde mit dem Nichtvorlegen von Büchern oder Aufzeichnungen bzw mit mangelhaften Büchern oder Aufzeichnungen.

All diese Schätzungsvoraussetzungen sind von der Abgabenbehörde zu überprüfen, bevor der Schätzungsumfang bestimmt wird. Wenn zB nur für Teile von Büchern oder Aufzeichnungen Mängel festgestellt werden oder ein Teil der mangelhaften Aufzeichnungen berichtigt werden kann, ist nur für den verbleibenden Rest eine Schätzung vorzunehmen. Grundsätzlich unterscheidet man zwischen einer Globalschätzung, auch Totalschätzung genannt und einer Teilschätzung, auch Ergänzungsschätzung genannt. Bei einer Verweigerung von Auskünften des Abgabepflichtigen, einem Nichtvorlegen von Büchern oder Aufzeichnungen bzw wenn Bücher oder Aufzeichnungen formelle Mängel aufweisen, dass die sachliche Richtigkeit nicht mehr gegeben ist, kommt es zu einer Totalschätzung. Wenn die Mängel in der Buchführung ein klar abgegrenztes Teilgebiet betreffen, kommt es zu einer Teilschätzung.

Die Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde muss jeweils für die betreffende Abgabe bestehen. Liegen zB die Schätzungsvoraussetzungen für die Umsatzsteuervorauszahlung für das Quartal 1/2019 vor, so berechtigt dies die Abgabenbehörde nicht, auch die Vorauszahlungen für andere Voranmeldungszeiträume zu schätzen.

### 4.1 Verletzung der Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen (§ 184 Abs 2 BAO)

Gem § 119 Abs 1 BAO hat der Abgabepflichtige „*die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht [...] bedeutsamen Umstände*“ offenzulegen. Die Offenlegung hat vollständig und wahrheitsgemäß zu erfolgen.<sup>59</sup> Der Offenlegung dienen insbesondere Abgabenerklärungen,

---

<sup>56</sup> „Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen.“

<sup>57</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup> § 184 Rz 6.

<sup>58</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup> § 184 Rz 6.

<sup>59</sup> § 119 Abs 1 BAO.

Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für die Ermittlung und Berechnung von verschiedenen Abgaben bilden.<sup>60</sup> Eine Verpflichtung dazu, der Abgabenbehörde unaufgefordert abgabenrechtlich relevante Tatsachen offenzulegen, gibt es nicht; die Offenlegungspflicht besteht nur dann, wenn dies zB wie bei der Anzeigepflicht gem § 120 BAO oder bei der Abgabenerklärungspflicht gem § 42 EStG 1988<sup>61</sup> gesetzlich angeordnet ist.

Die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des § 119 BAO endet nicht mit der Einreichung von bestimmten Anbringen. Sie muss auch bei der Beantwortung von Ergänzungsaufträgen oder Benkenvorhalten sowie bei Auskunftserteilungen im Zusammenhang mit abgabenbehördlichen Prüfungen (zB Buch- und Betriebsprüfungen gem §§ 147 ff BAO, Aufzeichnungsprüfungen gem § 151 BAO) oder Nachschauen (§§ 144 ff BAO) erfüllt werden. Die Bestimmungen der §§ 138 und 139 BAO weisen auf diese über den Zeitpunkt der Einreichung von Abgabenerklärungen, Anzeigen usw hinaus fortbestehende Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen hin.<sup>62</sup>

Gem § 138 Abs 1 BAO ist in Erfüllung dieser Offenlegungspflicht vom Abgabepflichtigen die Richtigkeit des Inhalts seines Anbringens zu beweisen. Wenn dem Abgabepflichtigen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann, so genügt die Glaubhaftmachung.<sup>63</sup>

Nach *Ellinger* besteht der Unterschied zwischen den im § 138 Abs 1 BAO verwendeten Begriff „Beweis“ und dem Begriff „Glaubhaftmachung“ darin, dass das Ziel eines Beweises ist, dass derjenige, dem etwas bewiesen werden soll, von der Richtigkeit des Vorbringens überzeugt werden soll, während es bei der Glaubhaftmachung nur darum geht, dass die Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit des Vorbringens untermauert werden soll.<sup>64</sup>

Gem § 138 Abs 2 BAO sind Bücher oder Aufzeichnungen „auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen“, wenn diese für den Inhalt des Anbringens des Abgabepflichtigen wichtig sind. Erkennt ein Abgabepflichtiger nachträglich (noch vor Ablauf der Verjährungsfrist), dass er der ihm gem § 119 BAO obliegenden Wahrheits- und Offenlegungspflicht nicht oder nicht voll entsprochen hat und dies zu einer Abgabenverkürzung geführt hat, ist er dazu verpflichtet, dies unverzüglich der zuständigen Abgabenbehörde anzuzeigen.<sup>65</sup>

---

<sup>60</sup> § 119 Abs 2 BAO.

<sup>61</sup> Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988). StF: BGBl Nr 400/1988 (NR: GP XVII RV 621 AB 673 S 70. BR: 3534 AB 3547 S505. idF: BGBl Nr 88/2019 (K über Idat).

<sup>62</sup> *Ellinger* in *Leitner* 400.

<sup>63</sup> § 138 BAO Abs 1.

<sup>64</sup> *Ellinger* in *Leitner* 401.

<sup>65</sup> § 139 BAO.

Eine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde liegt vor, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen abgeben kann.<sup>66</sup> Die Abgabenbehörde ist jedoch dazu verpflichtet, den Abgabepflichtigen zu einer ausreichenden Erklärung oder eine Stellungnahme aufzufordern.<sup>67</sup>

Eine weitere Voraussetzung, aus der sich eine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde ableiten lässt, ist, wenn der Abgabepflichtige weitere Auskünfte, die die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen betreffen, verweigert.<sup>68</sup> Wenn die Verweigerung der Auskünfte einer gesetzlich anerkannten Verschwiegenheit unterliegt, wie dies zB bei Notaren, Rechtsanwälten, Wirtschaftstreuhändern, Banken oder Ärzten der Fall sein kann, darf nicht geschätzt werden; dabei muss allerdings gewährleistet sein, dass die Umstände, die nicht die Verschwiegenheitspflicht berühren, offengelegt werden und somit überprüft werden können.<sup>69</sup>

## **4.2 Nichtvorlegen von Büchern oder Aufzeichnungen (§ 184 Abs 3 BAO)**

Eine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung durch die Abgabenbehörde kann darin begründet sein, dass vom Abgabepflichtigen keine Bücher oder Aufzeichnungen vorgelegt werden;<sup>70</sup> die Schätzungsberechtigung oder Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde setzt allerdings kein Verschulden des Abgabepflichtigen am Fehlen von Aufzeichnungen voraus.<sup>71</sup>

Es ist unerheblich, ob Bücher oder Aufzeichnungen nicht vorgelegt werden, weil sie durch höhere Gewalt vernichtet worden sind und so nicht mehr vorgelegt werden können oder ob sie bewusst nicht vorgelegt werden. Die Tatsache, dass der Abgabepflichtige seine Bücher oder Aufzeichnungen zwar vorlegen könnte, dies aber aus welchen Gründen auch immer nicht will, ist somit in § 184 Abs 3 BAO nicht explizit verankert.

---

<sup>66</sup> § 184 Abs 2 BAO.

<sup>67</sup> *Gierlinger/Neschkudla*, Schätzung 4.

<sup>68</sup> § 184 Abs 2 BAO.

<sup>69</sup> *Gierlinger/Neschkudla*, Schätzung 5.

<sup>70</sup> § 184 Abs 3 BAO.

<sup>71</sup> VwGH 24.09.2014, 2012/13/00107.

### 4.3 Mangelhafte Bücher oder Aufzeichnungen (§ 184 Abs 3 BAO)

Die Pflicht zum Führen von Büchern oder Aufzeichnungen knüpft in erster Linie an die Rechnungslegungspflicht aus dem UGB<sup>72</sup> an:<sup>73</sup>

*„Wer nach dem Unternehmensgesetzbuch [...] zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen auch im Sinne der Abgabenerhebung zu erfüllen.“*

Der Abgabepflichtige hat seine Bücher so zu führen, dass es seine Buchführung ermöglicht, *„einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle“*<sup>74</sup> zu vermitteln.

Die an eine ordnungsgemäße Buchführung gestellten formellen Anforderungen sind in § 190 UGB sowie in § 131 BAO normiert:

- Die Bücher oder Aufzeichnungen müssen in einer lebenden Sprache geführt werden.<sup>75</sup>
- Wenn der Abgabepflichtige Abkürzungen, Zahlen, Buchstaben oder Symbole verwendet, muss deren Bedeutung festgelegt werden.<sup>76</sup>
- Die Eintragungen in Büchern oder Aufzeichnungen müssen *„vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet“* vorgenommen werden.<sup>77</sup>
- Die Eintragungen haben aufgrund von Belegen zu erfolgen, die so geordnet aufzubewahren sind, dass eine Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.<sup>78</sup> Der Zusammenhang zwischen Buchung und Beleg muss klar nachgewiesen werden können.<sup>79</sup> Aus den Eintragungen muss also jederzeit ein Rückgriff auf die in der Regel mit Nummern versehenen oder sonst verknüpften Belege möglich sein. Diese Belegnummerierung ist ua auch deshalb notwendig, damit die Vollständigkeit der verbuchten Belege dokumentiert ist.<sup>80</sup>
- Die Eintragungen dürfen nicht so verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.<sup>81</sup>

---

<sup>72</sup> Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB). StF: dRGBI S 219/1897 (GBIÖ Nr 86/1939). idF: BGBl I Nr 63/2019 (NR: GP XXVI IA 910/A AB 658 S 84. BR: AB 10218 S 896.). [CELEX-Nr: 32007L0036, 32017L0828].

<sup>73</sup> § 124 BAO.

<sup>74</sup> § 131 Abs 1 BAO.

<sup>75</sup> § 131 Abs 1 Z 1 BAO; § 190 Abs 2 UGB.

<sup>76</sup> § 190 Abs 2 UGB.

<sup>77</sup> § 131 Abs 1 Z 2 BAO; § 190 Abs 3 UGB.

<sup>78</sup> § 131 Abs 1 Z 5 BAO.

<sup>79</sup> § 131 Abs 2 BAO.

<sup>80</sup> VwGH 28.05.2002, 98/14/0097.

<sup>81</sup> § 190 Abs 5 UGB.

- Zur ordnungsgemäßen Buchführung dürfen Datenträger benützt werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist.<sup>82</sup>

Gem § 163 Abs 1 BAO haben Bücher oder Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 131 und 131 b BAO entsprechen, „*die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich*“. Der Abgabepflichtige hat einen Rechtsanspruch darauf, dass diese Bücher oder Aufzeichnungen der Erhebung seiner Abgaben zugrunde gelegt werden, wenn es nicht einen begründeten Anlass dafür gibt, deren sachliche Richtigkeit in Frage zu stellen.<sup>83</sup> Wenn die Bücher oder Aufzeichnungen formelle Mängel aufweisen, so dass „*ihre sachliche Richtigkeit [...] in Zweifel zu ziehen*“<sup>84</sup> ist, lässt sich daraus eine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde ableiten. § 184 Abs 3 BAO ist also immer in Zusammenhang mit § 163 Abs 1 und Abs 2 BAO zu lesen.<sup>85</sup>

#### **4.3.1 Formelle Mängel der Buchführung**

Beispiele für formelle Buchführungsmängel sind, wenn „*Uraufzeichnungen, zu denen auch Schmierzettel gehören*“, nicht aufbewahrt werden<sup>86</sup> oder die fehlende Nummerierung bestimmter Belegkreise<sup>87</sup>. Nur aus der Tatsache, dass eine Buchhaltung formell nicht abgeschlossen ist, ergibt sich allerdings noch keine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde, wenn aus anderen Buchhaltungsunterlagen die Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen gewährleistet oder wenn daraus zumindest eine Berichtigung der Buchführung möglich ist.<sup>88</sup>

Liegen formelle Mängel der Bücher oder Aufzeichnungen vor, die einen berechtigten Zweifel an deren sachlicher Richtigkeit nach sich ziehen, muss die Abgabenbehörde keinen Nachweis dafür erbringen, dass die genannten Unterlagen mit den Wirtschaftsabläufen tatsächlich nicht übereinstimmen.<sup>89</sup> Die formellen Beanstandungen der Buchführung begründen allerdings nur dann eine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde, wenn sie so schwerwiegend sein, dass das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen so weit erschüttert wird, dass das ausgewiesene Ergebnis der Bücher oder Aufzeichnungen

<sup>82</sup> § 131 Abs 3 BAO; § 190 Abs 5 UGB.

<sup>83</sup> § 163 Abs 1 BAO.

<sup>84</sup> § 163 Abs 2 BAO; § 184 Abs 3 BAO.

<sup>85</sup> *Stoll*, BAO 1920.

<sup>86</sup> VwGH 30.05.2012, 2008/13/0230.

<sup>87</sup> VwGH 28.05.2002, 98/14/0097.

<sup>88</sup> VwGH 29.09.1987, 86/14/0058.

<sup>89</sup> VwGH 28.01.2015, 2010/13/0012.

nicht mehr glaubwürdig erscheint; dies kann schon bei nur einem schwerwiegenden Mangel der Fall sein.<sup>90</sup> Der Abgabepflichtige hat aber die Möglichkeit zu beweisen, dass trotz formell mangelhafter und unrichtiger Bücher oder Aufzeichnungen die sachliche Richtigkeit seiner Unterlagen dennoch gegeben ist; er kann so einer Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde entgegenwirken.<sup>91</sup>

Seit der Steuerreform 2015/2016 besteht sowohl für Buchführungspflichtige bzw freiwillige Buchführende als auch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner eine sogenannte Einzelaufzeichnungspflicht für Bareingänge, dh sämtliche Bareingänge sind täglich einzeln festzuhalten.<sup>92</sup> Diese Einzelaufzeichnungspflicht für Bareinnahmen gilt auch für Eingänge aus Vermietung und Verpachtung.<sup>93</sup>

Damit bei Bargeschäften künftig eine Manipulationssicherheit gewährleistet ist, hat die Einzelaufzeichnungspflicht von Bareinnahmen mit einer elektronischen Registrierkasse bzw einem Kassensystem oder einem sonstigen elektronischen Aufzeichnungssystem zu erfolgen. Diese sogenannte Registrierkassenpflicht ist allerdings an die Höhe der erzielten Barumsätze geknüpft: Sie greift nur bei Überschreiten des Jahresumsatzes von insgesamt 15.000 Euro je Betrieb und wenn gleichzeitig die jährlichen Barumsätze über 7.500 Euro liegen.<sup>94</sup> Die bloße Einzelaufzeichnungspflicht für Barumsätze (ohne Registrierkasse) gilt jedoch auch unter diesen Umsatzgrenzen.<sup>95</sup>

Gleichzeitig wurde für Unternehmer iSd § 2 UstG 1994<sup>96</sup> mit 1. Jänner 2016 eine Belegerteilungsverpflichtung bei Barumsätzen eingeführt, wobei ein Beleg vom Leistungsempfänger bis außerhalb der Geschäftsräumlichkeiten mitzunehmen ist.<sup>97</sup> Neben Zahlungen mit physischem Bargeld gelten auch Zahlungen mit Bankomatkarte und Kreditkarte (bzw ähnliche elektronische Zahlungsformen) sowie Barschecks und von Unternehmen ausgegebene Gutscheine/Bons/Geschenkmünzen und dergleichen als Barumsatz.<sup>98</sup> Nach *Rzeszut/Lang* gilt es hier bei der Bemessung der Barumsätze insofern achtsam zu sein, dass der neue gesetzliche

---

<sup>90</sup> VwGH 02.06.1992, 87/14/0160. VwGH 02.06.1992, 87/14/0160.

<sup>91</sup> VwGH 02.06.1992, 87/14/0160; 28.01.2015, 2010/13/0012.

<sup>92</sup> § 131 Abs 1 Z 2 lit b und c BAO.

<sup>93</sup> § 131 Abs 1 Z 2 lit b und c BAO.

<sup>94</sup> § 131 Abs 1 Z 2 lit b BAO.

<sup>95</sup> § 131 Abs 1 Z 2 lit b BAO.

<sup>96</sup> Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994). StF: BGBl Nr 663/1994 idF BGBl Nr 819/1994 (DFB) (NR: GP XVIII RV 1715 AB 1823 S 172. BR: AB 4861 S. 589.). idF: BGBl I Nr 62/2018 (NR: GP XXVI RV 190 AB 197 S 34. BR: 9993 AB 10002 S 882.). [CELEX: 32006L0112, 32014L0041, 32016L1164, 32017L2455].

<sup>97</sup> § 132 a BAO.

<sup>98</sup> § 131 b Abs 1 Z 3 BAO.

Barumsatzbegriff wesentlich weiter gefasst ist als der allgemeine Sprachgebrauch des Begriffes „*Barumsatz*“ vermuten lassen würde.<sup>99</sup>

Seit dem 1. Jänner 2017 ist die Registrierkasse zusätzlich mit einer elektronischen Sicherheitseinrichtung auszustatten, die jeden einzelnen Barumsatz mit einer „*kryptographischen Signatur*“<sup>100</sup> versehen soll, wodurch die Manipulationssicherheit verlässlich gewährleistet werden soll.

*Rzeszut/Lang* weisen darauf hin, dass durch die Neueinführung der Einzelaufzeichnungspflicht bzw Registrierkassenpflicht im Zuge die Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde nicht novelliert worden, sondern gänzlich unverändert geblieben ist. Sie sind der Auffassung, dass allein das Nichtverwenden einer Registrierkasse nicht dazu führe, dass die Bücher oder Aufzeichnungen nicht der Erhebung von Abgaben zugrunde zu legen sind. § 163 BAO (in seiner neuen Fassung) verweise zwar auch auf die Formvorschriften von § 131 b BAO, demgemäß die Nichtverwendung einer Registrierkasse entgegen § 131 b BAO dazu führe, dass die in § 163 BAO normierte (gesetzliche) Vermutung einer ordnungsgemäßen Buchführung verloren gehe. Nach *Rzeszut/Lang* bedeute dies allerdings nicht, dass die Bücher oder Aufzeichnungen nicht der Abgabenerhebung zugrunde zu legen sind – wie bisher gelte nämlich weiter, dass nur bei einem begründeten Anlass, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen anzuzweifeln, diese nicht der Erhebung von Abgaben zugrunde zu legen sind. Es sei also nach wie vor erst dann eine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde gegeben, wenn die formellen Mängel der Buchführung so schwerwiegend sind, dass die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Frage zu stellen ist. Wenn allerdings – trotz Nichtverwendens einer Registrierkasse – eine lückenlose Dokumentation von Barumsätzen möglich ist (zB aufgrund von Durchschriften von Belegen über Barumsätze, aus denen die erbrachten Leistungen sowie eine vollständige Dokumentation dieser Leistungen eindeutig hervorgehen), so sei nach den neuen Bestimmungen<sup>101</sup> zwar unbestreitbar eine formelle Beanstandung gegeben; aus dem Nichtverwenden einer Registrierkasse alleine ergebe sich jedoch keine Schätzungsverpflichtung bzw Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde, da die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen anhand der vorhandenen Unterlagen nachgeprüft werden könne. Es lasse sich also keine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde daraus ableiten, wenn der Einzelaufzeichnungspflicht für Barumsätze durch eine lückenlose Dokumentation entsprochen werde.<sup>102</sup>

---

<sup>99</sup> *Rzeszut/A. Lang*, Fahrplan zur Registrierkassenpflicht und finanzstrafrechtliche Neuerungen, SWK 28/2015, 1277 (1278).

<sup>100</sup> § 131 b Abs 1 BAO.

<sup>101</sup> § 163 iVm § 131 b BAO.

<sup>102</sup> *Rzeszut/A. Lang*, SWK 28/2015, 1282.

In diesem Zusammenhang ist allerdings auch anzumerken, dass das Nichtverwenden einer manipulationssicheren Registrierkasse dennoch nicht ohne Folge ist:

Gem § 51 Abs 1 lit c FinStrG<sup>103</sup> ist eine vorsätzliche Verletzung der „*Pflicht zur Einrichtung technischer Schutzvorkehrungen*“, also die Nichtverwendung einer Registrierkasse, als Finanzordnungswidrigkeit mit einer Geldstrafe bis zu 5.000 Euro zu ahnden.

### **4.3.2 Sachliche Mängel der Buchführung**

Während formelle Mängel bei Büchern oder Aufzeichnungen nur dann von Bedeutung sind, wenn aufgrund von formellen Buchführungsmängel Bedenken gegen die sachliche Richtigkeit der Buchführung gegeben sind, liegt immer eine Schätzungsberechtigung bzw Verpflichtung der Abgabenbehörde vor, wenn Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind.<sup>104</sup>

Von sachlich unrichtigen Büchern oder Aufzeichnungen ist auszugehen, wenn diese schwerwiegende Mängel aufweisen, die von vornherein ein falsches Ergebnis vermuten lassen. Bücher oder Aufzeichnungen gelten darüber hinaus als sachlich unrichtig, wenn sie unvollständig und unrichtig sind und Fehler aufweisen, die über bloße Formalverstöße bzw über geringfügige Verletzungen der Ordnungsvorschriften hinausgehen.<sup>105</sup>

Sachliche Buchführungsmängel liegen vor, wenn einzelne Geschäftsfälle überhaupt nicht oder falsch verbucht werden. Weitere klassische Beispiele für sachliche Mängel der Buchführung sind die unvollständige Erfassung des Wareneinkaufes, die Nichtverbuchung der Verkäufe, die unvollständige Erfassung der Einnahmen, Unrichtigkeiten wesentlicher Entnahmen, Unrichtigkeiten bei Einbuchungen von Einlagen und Fremdmitteln (Darlehen), Nachbuchungen, eine fehlende oder mangelhafte Kassenführung, Kassenfehlbeträge, Kassenüberstände und die Nichtverbuchung von Geldbeträgen zwischen betrieblicher und privater Sphäre. Auch schwere Inventurmängel, Unvollständigkeiten in der Erfassung und in den Inventuraufzeichnungen sowie unaufgeklärte Bestandsdifferenzen zwischen dem Ergebnis der Inventur und der laufenden Buchführung sind Beispiele für sachliche Buchführungsmängel.<sup>106</sup>

Gem Erkenntnis vom 25. Juni 1998 wird die sachliche Richtigkeit der Buchführung des Abgabepflichtigen berechtigt angezweifelt und daraus begründet eine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde abgeleitet, wenn beim Umsatz das Ergebnis der

---

<sup>103</sup> Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht (Finanzstrafgesetz – FinStG), StF BGBl Nr 129/1958 idF BGBl I Nr 62/2019 (NR: GP XXVI AB 644 S 86. BR: 10197 AB 10224 S 896).

<sup>104</sup> Stoll, BAO 1218.

<sup>105</sup> Stoll, BAO 1218.

<sup>106</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup> § 184 Rz 9.

Aufschreibungen um mehr als zehn Prozent von der auf allgemeinen Erfahrungssätzen aufgebauten Kalkulation abweicht.<sup>107</sup> Demgegenüber ist jedoch nach *Ritz* auch bei einer Kalkulationsdifferenz von mehr als zehn Prozent die Abgabenbehörde nicht automatisch zu einer Schätzung befugt: So sind für eine Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde insb die Verhältnisse des Abgabepflichtigen und nicht ausschließlich branchenübliche Durchschnittsätze maßgeblich.<sup>108</sup>

#### **4.4 Das Verhältnis von § 184 Abs 1 BAO zu § 184 Abs 2 und Abs 3 BAO**

Nach *Stoll* beruht die Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde alleine auf der „*objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen*“.<sup>109</sup> Demzufolge ist also nicht deshalb zu schätzen, weil zB eine Mitwirkungspflicht verletzt worden ist, sondern nur dann, wenn als Folge dieser Pflichtverletzung eine genaue Ermittlung bzw Berechnung der Besteuerungsgrundlagen unmöglich ist.<sup>110</sup>

Ebenso sind in der Judikatur § 184 Abs 2 und Abs 3 BAO immer im Zusammenhang mit § 184 Abs 1 BAO zu lesen: § 184 Abs 1 BAO ist die Grundregel und § 184 Abs 2 und Abs 3 BAO sind Erläuterungen, die an diese Grundregel anknüpfen. Während § 184 Abs 2 und Abs 3 BAO voraussetzen, dass die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, gilt im Umkehrschluss, dass § 184 Abs 2 und Abs 3 BAO unzulässig sind, wenn die Besteuerungsgrundlagen von der Abgabenbehörde ermittelt oder berechnet werden können.

Das Verhältnis von § 184 Abs 1 BAO zu den beiden weiteren Absätzen des § 184 BAO, also zu Abs 2 und Abs 3 BAO ist mE wert, genauer hinterfragt zu werden. Man könnte hier zB auch annehmen, dass es sich um getrennt voneinander zu wertende und eigenständige Vorschriften des Gesetzgebers handelt. So könnten diese drei Absätze auch folgendermaßen ausgelegt werden: Wenn man vom Wortlaut von § 184 Abs 1 BAO ausgeht, kommt es erst dann zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch die Abgabenbehörde, wenn diese von der Abgabenbehörde nicht ermittelt oder berechnet werden können. Demgegenüber stehen in § 184 Abs 2 und Abs 3 BAO die Verletzung der Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen

---

<sup>107</sup> VwGH 25.06.1998, 96/15/0070.

<sup>108</sup> *Stoll*, BAO 1218.

<sup>109</sup> *Stoll*, BAO 1912.

<sup>110</sup> *Fischerlehner*, Gewinnermittlung durch Schätzung, in *Renner/Schlager/Schwarz* (Hrsg), Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung. Gedenkschrift für Walter Köglberger (2008) 81 (92).

und das Nichtvorlegen von Büchern oder Aufzeichnungen bzw mangelhafte Bücher oder Aufzeichnungen als beispielhafte Aufzählungen von Voraussetzungen für eine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde. Nach dieser Auslegung als eigenständige Vorschriften wäre eine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung durch die Abgabenbehörde also auch bereits dann zulässig, wenn der Abgabepflichtige seine Offenlegungspflicht verletzt und/oder wenn er keine oder mangelhafte Bücher oder Aufzeichnungen vorlegt – auch wenn sich § 184 Abs 2 BAO im Wortlaut auf Abs 1 des § 184 BAO bezieht und hier den Begriff der „Wesentlichkeit“ verwendet.<sup>111</sup> Eine Deutung von § 184 Abs 2 und Abs 3 BAO als eigenständige Vorschriften würde allerdings mE dagegen verstoßen, dass die Abgabenbehörde gem § 115 BAO ihrer Amtsermittlungspflicht nachkommen muss, dh dass sie „von Amts wegen“<sup>112</sup> ermitteln muss und nicht von Vornherein schätzen darf.

---

<sup>111</sup> § 184 Abs 2 BAO lautet: „... wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.“

<sup>112</sup> § 115 Abs 1 BAO.

## 5 Pauschalierung versus Schätzung

In bestimmten Fällen verzichtet der Gesetzgeber darauf, den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt aufzuklären und ermöglicht den Ansatz von pauschalen Absetzbeträgen. Solche Pauschalierungen sind in den einzelnen Steuergesetzen recht häufig anzutreffen. Sie betreffen einerseits einzelne Grundlagen der Abgabenerhebung und andererseits die Abgaben selbst.

Für eine Pauschalierung gibt es Regeln, die wie die Vorgaben für eine Schätzung anmuten mögen; so mag eine Pauschalierung zwar den Charakter einer Schätzung aufweisen, dennoch hat eine Pauschalierung nichts mit einer Schätzung gem § 184 BAO zu tun:

- Eine Schätzung gem § 184 BAO setzt voraus, dass die Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich ist, wobei im Vorfeld zumindest der Versuch unternommen worden ist, einen unklaren Sachverhalt in einem konkreten Einzelfall aufzuklären; bei einer Pauschalierung hingegen wird gleich von vornherein auf die Aufklärung eines abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes verzichtet.
- Im Anwendungsbereich des § 184 BAO erfolgt eine Einzelfallschätzung; eine Pauschalierung hingegen stellt eine vom Gesetzgeber vorgegebene Schätzung für eine Vielzahl von Fällen dar.

Vor dem StruktAnpG 2006<sup>113</sup> war es bis zur Rechtskraft eines Steuerbescheids möglich, zwischen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG und einer Pauschalierung gem § 17 EStG zu wechseln. Mit dem Inkrafttreten des StruktAnpG 2006 wurde § 17 Abs 2 Z 3 EStG dahingehend abgeändert, dass bereits aus der Abgabenerklärung selbst hervorgehen muss, ob eine Pauschalierung in Anspruch genommen wird. Dies könnte nach *Doralt* so verstanden werden, dass nach dieser neuen Rechtslage ein Wechsel zwischen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und einer Pauschalierung nicht mehr möglich ist, wenn ein (Schätzungs)Bescheid rechtskräftig geworden ist. In der Verwaltungspraxis hingegen ist es jedoch – trotz Inkrafttretens des StruktAnpG 2006 – auch noch zu einem späteren Zeitpunkt zulässig, die Gewinnermittlungsart zu wechseln und zB für eine Pauschalierung zu optieren, sofern die dafür erforderlichen Voraussetzungen (insbesondere Gewinnermittlung gem § 4 Abs 3 EStG und Umsätze bis 220.000 Euro) vorliegen.<sup>114</sup>

---

<sup>113</sup> Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Bewertungsgesetz 1955 und die Bundesabgabenordnung geändert werden – Strukturanpassungsgesetz 2006 (StruktAnpG 2006), BGBl I Nr 100/2006.

<sup>114</sup> *Blasina*, Pauschalierung nach einer Schätzung, UFSjournal 2012, 19 (22); *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz. Kommentar<sup>19</sup> (2019) § 117 Tz 27; UFSW 25.10.2011, RV/1977-W/04.

Gem einer Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats Wien (UFSW) vom 25. Oktober 2011 steht dem Abgabepflichtigen auch im Fall einer Schätzung die Möglichkeit einer Pauschalierung offen. In Rz 4135 der EStR ist festgehalten, dass nur jene Geschäftsfälle aufzuzeichnen sind, die nicht von einer Pauschalierung erfasst sind – für abpauschalierte Ausgaben besteht somit keine Aufzeichnungspflicht. Es darf daher keinen Unterschied machen, ob der Abgabepflichtige der Aufzeichnungspflicht eines vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechners oder derjenigen eines Pauschalierers nicht entsprochen hat. Demzufolge muss es auch für einen Abgabepflichtigen, dessen Besteuerungsgrundlagen von der Finanzbehörde aufgrund von fehlenden oder mangelhaften Büchern oder Aufzeichnungen geschätzt worden sind, die Möglichkeit geben, zB seine Ausgaben durch eine Pauschalierung zu ermitteln; die Finanzbehörde darf dies nicht mit einem Hinweis auf fehlende Aufzeichnungen über die Einnahmen verwehren.<sup>115</sup>

Bemerkenswert daran, wenn eine Pauschalierung erst im Rahmen einer Beschwerde gegen einen Schätzungsbescheid in Anspruch genommen wird, ist mE die Tatsache, dass dies bisherige „Sehgewohnheiten auf den Kopf stellt“. Bisher: Wenn die Besteuerungsgrundlagen nicht ermittelt oder berechnet werden können, darf die Finanzbehörde diese schätzen – die Gewinnermittlungsart ist also der Schätzung vorgelagert. Wie zum einen erstmalig die UFSW-Entscheidung und auch die herrschende Verwaltungspraxis zeigen, ist auch der umgekehrte Fall zulässig: Bei einer Inanspruchnahme der Pauschalierung im Rahmen einer Beschwerde gegen einen Schätzungsbescheid kann die Gewinnermittlungsart der Schätzung auch nachgelagert sein.

---

<sup>115</sup> Blasina, UFSjournal 2012, 22; UFSW 25.10.2011, RV/1977-W/04.

## 6 Schätzungsmethoden

Wenn eine Schätzung gem § 184 Abs 1 BAO zulässig ist, so liegt es grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde, welche Schätzungsmethode diese für den konkreten Einzelfall bevorzugt; dh die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei.<sup>116</sup> Allerdings gilt: Die Begründungspflicht der Abgabenbehörde bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen impliziert, dass die Abgabenbehörde die Wahl der Schätzungsmethode darzulegen hat.<sup>117</sup> Entsprechend dem Ziel der Schätzung, die Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen so zu bestimmen, dass diese den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe kommen ist darüber hinaus von der Abgabenbehörde fallbezogen diejenige Schätzungsmethode – gegebenenfalls auch mit anderen Methoden kombiniert – zu verwenden, die am geeignetsten erscheint, um zu dem wahrscheinlichsten Ergebnis zu kommen.<sup>118</sup> Die zum Schätzungsergebnis führenden Denkprozesse der Abgabenbehörde müssen schlüssig und nachvollziehbar sein; das Ergebnis des Schätzungsverfahrens, also die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen, muss mit der allgemeinen Lebenserfahrung im Einklang stehen.<sup>119</sup>

Die vielen unterschiedlichen Schätzungsmethoden sind nicht im Gesetz verankert, sondern richten sich immer nach den Umständen des konkreten Einzelfalles. Nach *Stoll* ist die Aussage, dass jener Schätzungsmethode der Vorzug zu geben ist, die die Besteuerungsgrundlagen mit der „größten Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich“<sup>120</sup> ermittelt, in erster Linie nicht mehr als „ein Bekenntnis“<sup>121</sup> der Abgabenbehörde. Man kann nämlich selbst dann, wenn zwei Schätzungsmethoden verwendet und miteinander verglichen werden, nicht sagen, ob das höhere oder das niedrigere Schätzungsergebnis näher an die tatsächlichen Gegebenheiten herankommt, da allen Schätzungsergebnissen – und damit auch allen Schätzungsmethoden, die für einen Vergleich herangezogen werden – ein gewisses Maß an Unsicherheit anhaftet.<sup>122</sup>

Neben den klassischen Schätzungsmethoden versucht die Abgabenbehörde vermehrt dem Zeitgeist und der technologischen Entwicklung Rechnung zu tragen und mit den Gesetzen und Instrumenten der Stochastik nachzuweisen, dass ihr vorgelegte Daten manipuliert worden sein könnten und somit nicht der Besteuerung zu Grunde zu legen sind, sondern gem § 184 BAO zu schätzen sind. Der Hintergrund solcher Analysen ist die Erfahrung, dass Ziffern ein gewisses

---

<sup>116</sup> *Verwaltungsgerichtshof (VwGH)*, Verfahren: Schätzung, SWK 10/2016, 576 (576); VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097.

<sup>117</sup> VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 30.03.2016, 2013/13/0015; 13.09.2017, Ra 2015/13/0019.

<sup>118</sup> VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 30.03.2016, 2013/13/0015; 19.10.2016, Ra 2016/15/0058.

<sup>119</sup> VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 19.10.2016, Ra 2016/15/0058.

<sup>120</sup> VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097.

<sup>121</sup> *Stoll*, BAO 1932.

<sup>122</sup> *Stoll*, BAO 1932; VwGH 28.01.2015, 2010/13/0012.

Muster aufweisen und dass es somit durch entsprechende Auswertungen möglich ist, Manipulationen von Zahlen und Ziffern aufzudecken. In der Praxis beschränkt sich die Anwendung dieser statistisch-mathematischen Analysen auf den Chi-Quadrat-Test und auf eine Untersuchung von Daten vor dem Hintergrund des sogenannten Newcomb-Benford-Gesetzes. Zudem wird in der Literatur immer häufiger der Einsatz der Strukturanalyse gefordert.

## **6.1 Betriebsvergleich**

Der Betriebsvergleich ist eine in der Praxis sehr häufig angewendete Verprobungs- und Schätzungsmethode der Abgabenbehörde. Die gängigsten Formen des Betriebsvergleichs sind der (schlichte) Vorjahresvergleich, der externe (äußere) und der interne (innere) Betriebsvergleich. In der Praxis ist auch oftmals eine Kombination aus externem (äußerem) und internem (innerem) Betriebsvergleich sinnvoll.

### **6.1.1 (Schlichter) Vorjahresvergleich**

Der Vorjahresvergleich ist eine sehr grobe Schätzungsmethode und oftmals eine Reaktion der Abgabenbehörde, wenn keine Steuererklärung abgegeben worden ist. Dabei geht die Abgabenbehörde davon aus, dass Lebenssachverhalte zumeist über einen längeren Zeitraum gleichblieben und übernimmt daher unter Einbeziehung eines Sicherheitszuschlages die Besteuerungsgrundlagen der Vorjahre als geschätzte Werte.

Die Abgabenbehörde rechtfertigt diese Art der Schätzungsmethode damit, dass den Steuererklärungen des Abgabepflichtigen ein besonderes Gewicht beigemessen wird, da dieser seine Besteuerungsgrundlagen „nach bestem Wissen und Gewissen“ erklärt. Eine auf den Vorjahreswerten basierende Schätzung ist auch dann zulässig, wenn die Abgabenbehörde sich dabei nicht auf Steuererklärungen des Abgabepflichtigen, sondern auf rechtskräftig gewordene Schätzungen der Vorjahre bezieht. Da diese Schätzungsbescheide der Vorjahre vom Abgabepflichtigen nicht beeinsprucht worden sind, darf sich die Abgabenbehörde zu Recht auf diese vergangenen Schätzungen beziehen.<sup>123</sup>

### **6.1.2 Externer (äußerer) Betriebsvergleich**

Beim externen (äußeren) Betriebsvergleich werden die Daten und Ergebnisse von anderen Betrieben zum Vergleich herangezogen.<sup>124</sup> Die Fragen, die dabei gestellt werden müssen, sind: Gibt es überhaupt einen Vergleichsbetrieb und welcher Betrieb eignet sich als Vergleichsbetrieb?

---

<sup>123</sup> Höft/Danelsing/Grams/Rook, Schätzung 65.

<sup>124</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup> § 184 Rz 13.

Die Tatsache, dass ein Vergleichsbetrieb zur gleichen Branche gehört, reicht noch nicht aus, dass dessen Daten als Vergleichsmaßstab herangezogen werden können. Neben dem Betriebsstandort, der Betriebsgröße, der Betriebsstruktur, den Kunden und den Lieferanten gibt es noch viele weitere betriebswirtschaftliche Kennzahlen, die das Betriebsergebnis und damit die Vergleichbarkeit von Betrieben beeinflussen.<sup>125</sup>

Am vorteilhaftesten wäre es natürlich, wenn die Daten des Vergleichsbetriebes annähernd gleichartig und -wertig sind, was allerdings bei der Branchenvielfalt und der Vielfalt aller Betriebe des Wirtschaftslebens schwer verwirklicht ist. Nach *Gierlinger/Neschkudla* ist der Vergleich mit Durchschnittswerten der Branche daher die einzig zulässige Methode im Rahmen eines externen (äußeren) Betriebsvergleiches: Je mehr Vergleichsbetriebe herangezogen werden und aus je mehr Vergleichsbetrieben die Durchschnittswerte branchengleicher oder -ähnlicher Betriebe zum Vergleich ermittelt werden können, desto größer ist nach den Gesetzen der Stochastik, insbesondere nach dem Gesetz der großen Zahlen, die Wahrscheinlichkeit, dass sich Abweichungen ausgleichen.<sup>126</sup>

Eine weitere Herausforderung bei einem externen (äußeren) Betriebsvergleich ist, dass die Abgabenbehörde sich dabei auf einen Vergleichsbetrieb oder auf Vergleichsbetriebe aus ihrem Datenpool stützt und diese Daten des Vergleichsbetriebes oder der Vergleichsbetriebe aufgrund des Steuergeheimnisses nicht offenlegen, sondern nur in allgemeiner anonymisierter Form mitteilen darf. Somit kann der Abgabepflichtige die Gleichartigkeit und -wertigkeit des Vergleichsbetriebes oder der Vergleichsbetriebe nur bedingt in Frage stellen.<sup>127</sup>

Für *Blazina* ist dieser externe (äußere) Betriebsvergleich auch insofern problematisch, dass dabei dem Recht des Abgabepflichtigen auf Parteiengehör nicht Rechnung getragen werden kann. Macht die Abgabenbehörde keine näheren Angaben zum Vergleichsbetrieb oder den Vergleichsbetrieben, weil sie damit das Steuergeheimnis verletzen würde, sei der externe (äußere) Betriebsvergleich vom Abgabepflichtigen wegen Unterlassung des Parteiengehörs anfechtbar. Für den Abgabepflichtigen sei nicht erkennbar, „*ob die herangezogenen Betriebe tatsächlich vergleichbar, die Werte korrekt ermittelt worden sind und ein repräsentativer Querschnitt herangezogen worden ist*“.<sup>128</sup>

Die Abgabenbehörde kann sich bei einem externen (äußeren) Betriebsvergleich auch auf Daten aus dem Brancheninformationssystem stützen, das jedem Außenprüfer zur Verfügung steht.

---

<sup>125</sup> Höft/Danelsing/Grams/Rook, Schätzung 65.

<sup>126</sup> Gierlinger/Neschkudla, Schätzung 24 f.

<sup>127</sup> Gierlinger/Neschkudla, Schätzung 25; Höft/Danelsing/Grams/Rook, Schätzung 66.

<sup>128</sup> *Blazina*, So prüft die Finanz. Legistische Grundlagen einer Steuerprüfung ; die zu erwartenden Prüfungshandlungen ; Vorbereitung auf eine Steuerprüfung ; Prüfungsschwerpunkte und die wichtigsten Prüffelder ; Möglichkeiten zur Beeinflussung des Prüfungsgeschehens ; die Rechte des Steuerpflichtigen ; Vermeidung häufiger Fehler ; Tipps für die Praxis und zahlreiche Fallbeispiele<sup>2</sup> (2011) 5.6.1.2.

Dieses Brancheninformationssystem wird regelmäßig aktualisiert und enthält Daten für eine Vielzahl von Betrieben. Neben allgemeinen Branchenmerkmalen enthält es branchenbezogene Rechtsgrundlagen sowie Verweise auf Gesetze, Kommentare und die Judikatur. Außerdem geht es auf die branchenübliche Preisgestaltung und Erlösermittlung ein. Zudem gibt es darin Hilfestellungen zu in der Branche vorherrschenden Fachausdrücken. In diesem Brancheninformationssystem wird eine Kalkulationsmethode vorgeschlagen, in der bereits die wichtigsten kalkulatorischen Abgrenzungen enthalten sind.

Das Brancheninformationssystem würde zwar die Herausforderung mit dem Steuergeheimnis lösen, eignet sich aber dennoch selten dazu, die Schätzungsergebnisse der Abgabenbehörde vollends zu rechtfertigen, da es immer wieder ein Streitthema ist, inwieweit die Daten aus diesem Brancheninformationssystem im Rahmen eines Schätzungsverfahrens hundertprozentig auf den Betrieb des Abgabepflichtigen übertragen werden können. In diesem Zusammenhang ist es mE auch wichtig, festzuhalten, dass das Brancheninformationssystem keine Rechtsnorm darstellt.

### **6.1.3 Interner (innerer) Betriebsvergleich**

Beim internen (inneren) Betriebsvergleich werden die Ergebnisse des Betriebes mit früheren Besteuerungsgrundlagen, idR mit Ergebnissen aus früheren Wirtschaftsjahren, verglichen.<sup>129</sup> Die Voraussetzung für einen internen (inneren) Betriebsvergleich ist, dass sich die tatsächlichen Verhältnisse des Betriebes, wie zB die Betriebsgröße und die Betriebsstruktur im Vergleichszeitraum nicht entscheidend geändert haben.<sup>130</sup>

Beim internen (inneren) Betriebsvergleich werden idR über einen Zeitraum von mehreren Jahren vergleichbare betriebswirtschaftliche Kennzahlen, wie die Eigenkapitalquote, die Schuldentilgungsdauer, die Gesamtkapitalrentabilität und der Cashflow ermittelt und analysiert. Zeitvergleiche dieser Kennzahlen werden einander gegenübergestellt und so Abweichungen bei den Kennzahlen und mögliche Schwachstellen aufgedeckt.<sup>131</sup>

So muss zB das Verhältnis gewisser Produkte des Einkaufs zum Verkauf über Jahre standhalten, sofern es keine andere Erklärung für diesbezügliche Abweichungen in den Kennzahlen gibt. Wenn der Abgabepflichtige seinen Einkauf verkürzt, indem er Waren „schwarz“ einkauft, dh ohne dass diese Wareneinkäufe in den Büchern oder Aufzeichnungen erfasst werden (zB weil er denkt, damit einem externen Betriebsvergleich besser gerecht zu werden, im Sinne, dass geringeren Einkäufen dieselben Einnahmen gegenüberstehen), lässt sich das mit einem internen

---

<sup>129</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup> § 184 Rz 14.

<sup>130</sup> Stoll, BAO 1933.

<sup>131</sup> Gierlinger/Neschkudla, Schätzung 22 f.

(inneren) Betriebsvergleich aufdecken: Die branchenüblichen Aufschläge mögen dann zwar analog zum Brancheninformationssystem sein, aber die internen Kennzahlen des Betriebes haben sich verschoben.

Eine Schwachstelle des internen (inneren) Betriebsvergleiches ist, dass damit keine Auffälligkeiten festgestellt werden können, wenn Einnahmen konstant und kontinuierlich verkürzt werden. In so einem Fall wird auch mit einem inneren Betriebsvergleich der Anschein einer vollständigen Erfassung der Einnahmen erweckt.<sup>132</sup>

## **6.2 Kalkulatorische Schätzung**

Der wirtschaftliche Wareneinsatz (gesamter Warenabgang) für eine Abrechnungsperiode ergibt sich aus dem Anfangsbestand zu Beginn des Wirtschaftsjahres zuzüglich dem Zugang und abzüglich dem Endbestand des Wirtschaftsjahres. Damit eine Verprobung des tatsächlichen Warenverkaufs möglich wird, muss der Wareneinsatz um jenen Warenabgang korrigiert werden, der dem Verkaufsgeschäft zugrunde liegt. Der so ermittelte Wert wird als kalkulatorisch abgegrenzter Wareneinsatz bezeichnet.<sup>133</sup>

Der zu ermittelnde Rohaufschlagssatz wird auf den ausgewiesenen Wareneinsatz aufgeschlagen und damit so der Umsatz mit Hilfe der kalkulatorischen Schätzung ermittelt. Die kalkulatorischen Sätze werden aus dem Vergleich des geprüften Betriebes selbst oder aus externen Vergleichsbetrieben bzw aus der Branchenerfahrung gewonnen.<sup>134</sup> Um mit einer kalkulatorischen Schätzung dem tatsächlichen Sachverhalt möglichst nahe zu kommen, hat die Abgabenbehörde auch stets den besonderen betrieblichen Verhältnissen (Aufgliederung und Verprobung des Wareneinsatzes nach Warengruppen, sorgfältige Ermittlung der unter Umständen unterschiedlichen Aufschlagssätze und tatsächliche Auslastung der Betriebskapazitäten) Rechnung zu tragen.<sup>135</sup>

## **6.3 Schätzung nach dem (unaufgeklärten) Vermögenszuwachs**

Wenn die Herkunft eines bestimmten Vermögens trotz Ausschöpfung der Amtsermittlungspflicht der Abgabenbehörde und der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Unklaren bleibt, kann auch beim Anschein einer ordnungsgemäßen Buchführung angenommen werden, dass dem Abgabepflichtigen tatsächlich mehr Geld zur Verfügung steht als ihm aufgrund seiner Einnahmen oder sonstiger erklärter Quellen zur Verfügung stehen kann.

---

<sup>132</sup> *Brinkmann*, Schätzungen<sup>4</sup> 236.

<sup>133</sup> *Gierlinger/Neschkudla*, Schätzung 18.

<sup>134</sup> *Stoll*, BAO 1934.

<sup>135</sup> *Stoll*, BAO 1934; UFS 29.06.2010, RV/2001-W/09.

Wird bei einer formell und sachlich nicht ordnungsgemäßen Buchführung ein unaufgeklärter Vermögenszuwachs festgestellt, liegen im Allgemeinen sowohl eine ausreichende Begründung für eine Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde wie auch ein ausreichend sicherer Anhalt für eine Zuschätzung vor.<sup>136</sup>

Eine Vermögenszuwachsrechnung wird oft bei Freiberuflern, wie zB Ärzten und Rechtsanwälten praktiziert, da es bei diesen wenig Sinn macht, eine Kalkulation anzustellen. Man geht dabei immer von der Überlegung aus, dass die Lebenshaltungskosten nur aus steuerpflichtigen Einnahmen finanziert werden können.<sup>137</sup>

Um eine Vermögenszuwachsrechnung durchzuführen, sind allerdings entsprechende Daten notwendig; in den „goldenen“ Zeiten der Vermögenssteuer waren diese Daten leicht aus den eingereichten Vermögenssteuererklärungen zu entnehmen. Diese klassische Vermögenssteuer wurde – ua aufgrund der schweren Erfassung und Zuordnung von Besitztümern – mit Stichtag 1. Jänner 1993 abgeschafft. Nichtsdestotrotz weist *Blazina* darauf hin, dass Schätzungen nach dem (unaufgeklärtem) Vermögenszuwachs nicht nur von der Judikatur der Höchstgerichte anerkannt, sondern auch in neuerem Erkenntnis des VwGH bestätigt werden.<sup>138</sup>

*Stoll* dazu:

Wird zB im Rahmen einer Betriebsprüfung festgestellt, dass monatlich Barbeträge auf ein Konto einbezahlt werden, deren Herkunft nicht geklärt werden kann und diese Einzahlungen zu einem Vermögenszuwachs führen, ist davon auszugehen, dass diese Einzahlungen Gewinne aus hinterzogenen Umsätzen darstellen.<sup>139</sup>

## **6.4 Schätzung mit Hilfe der Geldverbrauchs- oder Geldverkehrsrechnung**

Der Grundgedanke der Schätzung mit Hilfe der Geldverbrauchs- oder Geldverkehrsrechnung besteht – ähnlich wie bei der Schätzung nach dem (ungeklärten) Vermögenszuwachs – darin, dass ein Abgabepflichtiger während eines Vergleichszeitraumes nicht mehr Geld ausgeben kann, als ihm aufgrund seiner Einkünfte oder sonstiger erklärter Quellen zur Verfügung stehen kann.<sup>140</sup> Ein ungewisser Faktor ist dabei der Privatkonsum des Abgabepflichtigen, weil es keine Verpflichtung gibt, auch hierzu Aufzeichnungen zu führen.

---

<sup>136</sup> VwGH 22.03.2010, 2007/15/0273.

<sup>137</sup> *Blazina*, So prüft die Finanz<sup>2</sup> 5.6.4.

<sup>138</sup> *Blazina*, So prüft die Finanz<sup>2</sup> 5.6.4.

<sup>139</sup> VwGH 22.03.2010, 2007/15/0273.

<sup>140</sup> *Stoll*, BAO 1940.

## 6.5 Statistisch-mathematische Schätzungsmethoden

In der Literatur findet sich im Zusammenhang mit statistisch-mathematischen Schätzungsmethoden im Finanzstrafrecht sogar der Begriff des „Klimawandels“:<sup>141</sup>

*„Joecks beschreibt einen 'Klimawandel' und prognostiziert eine ungeahnte Ausdehnung des Steuerstrafrechts als Folge von Rating, Scoring und Profiling durch neue Computer-Modelle der Finanzbehörden.“*

Mit Mehrfachlosungen bezeichnet man mehrfach vorkommende gleiche Losungsbeträge innerhalb eines bestimmten Zeitraumes. Die Ursache für das mehrfache Vorkommen von Losungsbeträgen kann betriebsintern strukturiert bedingt sein; mehrfach vorkommende gleiche Losungsbeträge können aber auch dann zustande kommen, wenn im Nachhinein Zahlen und Ziffern frei erfunden werden.

So ist zB ein Abweichen der Verteilungen von Tageslosungen von einer logarithmischen Normalverteilung ein Hinweis darauf, dass die Tageslosungen nicht zufällig zustande gekommen sind:<sup>142</sup>

*„Bei unvollständiger Erfassung von Tageseinnahmen verändert sich deren Verteilung, das heißt aus einer ursprünglichen logarithmischen Normalverteilung wird durch Verminderung einzelner, mehrerer oder aller Werte eine andere Verteilung. Wenn für Abweichungen keine glaubhaften Gründe ermittelbar sind, vor allem dann, wenn Untersuchungen der Gründe wegen eines undurchsichtigen Systems oder schweren Formalmängeln nicht oder unzureichend möglich sind, stellt diese Tatsache die zufällige Entstehung der Tageseinnahmenbeträge in Frage und die sachliche Richtigkeit der Buchführung in Zweifel (§ 163 BAO)“.*

### 6.5.1 Chi-Quadrat-Test

Die Endziffernauswertung mit dem Chi-Quadrat-Test kann mit nahezu hundertprozentiger Wahrscheinlichkeit zeigen, wenn Tageslosungen eines geprüften Betriebes nicht zufällig entstanden, sondern frei erfunden worden sind.<sup>143</sup>

Mit dem Chi-Quadrat-Test werden Ziffern in Zahlen auf ihre Häufigkeit hin überprüft. Üblicherweise wird dieser Test mit der ersten Ziffer vor dem Komma oder den beiden Nachkommaziffern durchgeführt. Die Logik dahinter ist, dass für diese Ziffern in der Regel eine typische Gleichverteilung (eine logarithmische Normalverteilung) vorliegt. Unterliegen diese Ziffern

---

<sup>141</sup> Flore/Tsambikakis (Hrsg), Steuerstrafrecht<sup>2</sup> (2016) Einführung Rz 1; Spindler/Tipke/Rödler (Hrsg), Steuerzentrierte Rechtsberatung (2009) 1225; Lässig in Höpfel/Ratz, Wiener Kommentar zum Strafgesetzbuch - StGB 1. - 228. Lieferung. Kommentar in Faszikeln<sup>2</sup> (2019) § 29 242.

<sup>142</sup> E. Huber, Die neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung. Methoden zur Betrugsbekämpfung (2004) 155.

<sup>143</sup> UFGS 11.02.2011, RV/0925-G/07.

nicht dieser Gleichverteilung, betrachtet man das als Hinweis auf eine Manipulation der Zahlen.<sup>144</sup>

Der Chi-Quadrat-Test wird auch „*Lieblingszahlentest*“ genannt. Er fußt auf dem Grundgedanken, dass jeder Mensch Lieblingszahlen hat und beim Ausdenken von Zahlen manche Zahlen, eben diese Lieblingszahlen häufiger verwendet werden.<sup>145</sup>

### 6.5.2 Newcomb-Benford-Gesetz

Im Jahr 1881 stellte der kanadische Astronom und Mathematiker Simon Newcomb fest, dass in benutzten Büchern mit Logarithmentafeln die Seiten mit Tabellen mit der Ziffer 1 als erster Ziffer deutlich schmutziger und mehr abgenutzt waren als die anderen Seiten. Er schlussfolgerte daraus, dass die Ziffer 1 am Beginn einer Zahl häufiger vorkommt als höhere Zahlen und publizierte diese Gesetzmäßigkeit im „*American Journal of Mathematics*“.<sup>146</sup>

Etwa ein halbes Jahrhundert später, im Jahr 1938, wurde diese Gesetzmäßigkeit durch den Physiker Frank Benford wiederentdeckt und in dessen Arbeit „*The Law of Anomalous Numbers*“ erneut publiziert: *Benford* bemerkte ebenfalls, dass die zehn Ziffern unseres Zahlensystems nicht mit der gleichen Häufigkeit auftreten, sondern einer ganz bestimmten Verteilung folgen und beschrieb dies mit einer einfachen Funktion, von der er zeigen konnte, dass sie in vielen verschiedenen Bereichen Anwendung findet.<sup>147</sup> Die Benford-Verteilung zerstört also das Häufigkeitsmuster bei Zahlenverteilungen und ist damit eine wichtige Schätzungsmethode auf der „*Suche nach menschlichen Eingriffen*“.<sup>148</sup>

### 6.5.3 Kritik an statistisch-mathematischen Schätzungsmethoden

Der Chi-Quadrat-Test soll zwar nicht leichtfertig als „*Zahlenlotto*“ der Abgabenbehörde abgetan werden – er hat aber tatsächlich oft keine Aussagekraft.<sup>149</sup> Wenn keine Gleichverteilung der Ziffern vorliegt, kann man nicht immer gleich zwangsläufig daraus ableiten, dass die Zahlen manipuliert worden sind.<sup>150</sup> So liegt zB auch keine Gleichverteilung der Ziffern vor, wenn aufgrund der Art der Geschäfte bzw der verkauften Produkte wiederholt gleiche oder gleich strukturierte Preise gegeben sind. Bei einem „*Ein-Euro-Laden*“ wäre der Chi-Quadrat-Test zB sicher negativ, auch wenn hier kein Zusammenhang mit manipulierten Zahlen nachzuweisen ist.

---

<sup>144</sup> Höft/Danelsing/Grams/Rook, Schätzung 63.

<sup>145</sup> Brinkmann, Schätzungen<sup>4</sup> 241; Höft/Danelsing/Grams/Rook, Schätzung 63.

<sup>146</sup> Newcomb, Note on the Frequency of Use of the Different Digits in Natural Numbers, The American Journal of Mathematics, 39 (39 f).

<sup>147</sup> Benford, The Law of Anomalous Numbers, in *American Philosophical Society* (Hrsg), Proceedings of the American Philosophical Society 551 ff; Hofmann, Handbuch Anti-Fraud-Management. Bilanzbetrug erkennen - vorbeugen - bekämpfen (2009) 551 ff.

<sup>148</sup> Wähnert, Wichtige Begriffe zur Summarischen Risikoprüfung (SRP) und zur Neuen Prüfungstechnik (NiPt).

<sup>149</sup> Brinkmann, Schätzungen<sup>4</sup> 242.

<sup>150</sup> Höft/Danelsing/Grams/Rook, Schätzung 63.

Genauso werden im Handel Preise wie 4,99 Euro und 9,99 Euro häufiger anzutreffen sein als zB Preise wie fünf Euro oder zehn Euro.<sup>151</sup>

Im Rahmen einer Berufungsentscheidung des UFS vom 12. März 2009 wurden von *Univ.-Prof. Dr. h. c. Dr. Peter Hackl*, Institut für Statistik, Wirtschaftsuniversität Wien, von *Univ.-Prof. Dipl.-Ing. Dr. Sylvia Frühwirt-Schnatter*, Vorständin des Instituts für Angewandte Statistik der Johannes Kepler Universität Linz und Inhaberin eines Lehrstuhls für Angewandte Wirtschaftsstatistik, sowie von *Univ.-Prof. Dr. Georg Pflug*, Vorstand des Institutes für Statistik der Universität Wien, drei Gutachten vorgelegt, denen zufolge statistisch-mathematische Methoden nicht dazu geeignet sind, um den Verdacht von nichtverbuchten Einnahmen zu belegen bzw die Höhe derartiger nichtverbuchter Einnahmen zu schätzen. Wenn nämlich besonderen Umstände, wie zB geringe Produktgruppen vorliegen, kann auch keine Schätzungsbeziehung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde aufgrund einer logarithmischen Normalverteilung des Zahlenmaterials gegeben sein.<sup>152</sup>

- Das Gutachten von *Hackl* stellte fest, dass „für Tageslosungen kaum eine Verteilung gefunden werden kann, die für alle Betriebe in gleicher Weise gilt“. Nach *Hackl* werde selbst innerhalb eines Betriebs die Verteilung „nicht über die Zeit konstant sein, sondern von zahlreichen Faktoren bestimmt werden“.
- Das Gutachten von *Frühwirt-Schnatter* stellte fest, dass nicht generell geschlossen werden kann, dass Wirtschaftsdaten einer logarithmischen Normalverteilung folgen.
- Das Gutachten von *Pflug* stellte fest, dass es unzulässig ist, „Ausreißer (also Tage mit besonders hohem oder besonders niedrigem oder gar fehlendem Umsatz) nicht als außergewöhnliche Geschäftsfälle zu behandeln“.

Darüber hinaus gab es im Rahmen dieser Berufungsentscheidung auch noch ein Gutachten des Fachsenats der Wirtschaft mit folgendem Ergebnis:<sup>153</sup>

*„Wenn die Buchführung im Sinne des § 163 BAO ordnungsgemäß ist, kann das Ergebnis einer statistischen Überprüfung alleine keinen Vorhalt bei einer Außenprüfung darstellen, da nur Tendenzen aufgezeigt werden können und statistische Verfahren nur als Indiz und zur Auswahl eines speziell zu prüfenden Teiles (Prüfungsschwerpunkt) herangezogen werden. Gestattet ist diese Methode lediglich bei Schätzungen.“*

---

<sup>151</sup> *Brinkmann*, Schätzungen<sup>4</sup> 242.

<sup>152</sup> UFSW 12.03.2009, RV/0328-W/06.

<sup>153</sup> UFSW 12.03.2009, RV/0328-W/06.

In den führenden BAO Kommentaren finden sich (noch) keine Hinweise auf die Zulässigkeit von mathematisch-statistischen Schätzungsmethoden. Daraus lässt sich mE zwar nicht per se ableiten, dass diese Schätzungsmethoden unzulässig sein könnten, zumal es der Abgabenbehörde freisteht, die ihr am effizientesten erscheinende Methode anzuwenden.<sup>154</sup> Gleichzeitig gilt aber auch, dass die zum Schätzungsergebnis führenden Denkprozesse der Abgabenbehörde schlüssig und nachvollziehbar sein müssen und das Ergebnis der Schätzung, also die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen muss.<sup>155</sup> Inwieweit bei immer ausgefeilteren statistisch-mathematischen Schätzungsmethoden die Nachvollziehbarkeit der Methode auch noch für einen „Nichtstatistiker“ gegeben sein kann, ist zu hinterfragen.

---

<sup>154</sup> *Verwaltungsgerichtshof (VwGH)*, SWK 10/2016; VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097.

<sup>155</sup> VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 19.10.2016, Ra 2016/15/0058.

## 7 Schätzung im Finanzstrafrecht

Jeder Staat hat ein starkes politisches und wirtschaftliches Interesse daran, Abgabenhinterziehungen und Abgabenverkürzungen mit allen legalen Mitteln zu bekämpfen. Wenn oft auch eine Tatsache nicht hundertprozentig nachgewiesen werden kann, ist es doch möglich, sich durch die Annahme von Wahrscheinlichkeiten und mit verschiedenen Schätzungsmethoden dem tatsächlichen Umfang der Abgabenhinterziehung oder Abgabenverkürzung anzunähern.

Basiert das Vorgehen der Behörde auf einem unklaren Sachverhalt und demzufolge auf Schätzungen, ist naturgemäß mit wenig Akzeptanz desjenigen zu rechnen, der der Abgabenhinterziehung oder Abgabenverkürzung verdächtig wird. Auch hier ist allerdings die Unschuldsvermutung zu wahren, die für jeden gilt, der einer Straftat verdächtig wird.

Außerdem gilt im Finanzstrafverfahren der „*Nemo-Tenetur-Grundsatz*“ (nemo tenetur se ipsum accusare). Dieser Grundsatz, der sich aus dem Römischen Recht ableitet, besagt, dass niemand verpflichtet ist, sich selbst anzuklagen oder gegen sich selbst auszusagen.<sup>156</sup>

Nach Volk sei es zwar richtig, dass der „*Nemo-tenetur-Grundsatz*“ durch Schätzungen ausgehöhlt werde, aber dies sei keineswegs ungewöhnlich und auch nicht anders als in anderen ganz normalen Strafverfahren. Dies habe seinen Grund darin, dass die Behörde ihre Pflicht zur Aufklärung des Sachverhaltes nur verletze, wenn sie greifbaren Anhaltspunkten dafür, dass der Sachverhalt anders war, nicht nachgehe – es sei aber die Sache des Beschuldigten, diese Hinweise auf einen anderen Sachverhalt zu liefern.<sup>157</sup>

Beispiel:<sup>158</sup>

*„Ein Arzt fährt in angetrunkenem Zustand mit überhöhter Geschwindigkeit. Wenn er von seinem Schweigerecht Gebrauch macht, wird er verurteilt werden. Es ist seine Sache vorzubringen, dass er im Notfalleinsatz war. Von sich aus muss das Gericht nicht fragen, ob er sich in einer dramatischen Situation befunden hat.“*

Bei einer Schätzung im Finanzstrafverfahren werden von der Finanzstrafbehörde Erfahrungssätze angewendet, was zulässig sei, „*wenn diese Erfahrungen gesichert sind und an verlässliche Indizien anknüpfen*“.<sup>159</sup> Will der Beschuldigte im Finanzstrafverfahren also erreichen, dass es zu einer anderen Behandlung seines Falles kommt, muss er dem Gericht konkrete Anhaltspunkte für einen anderen Ablauf des Geschehens liefern.

---

<sup>156</sup> Leitner/Brandl/Kert (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017) 42 Rz 116.

<sup>157</sup> Volk, Schätzung im Finanzstrafrecht (1996-2002) 432.

<sup>158</sup> Volk, Schätzung im Finanzstrafrecht 433.

<sup>159</sup> Volk, Schätzung im Finanzstrafrecht 433.

## 7.1 Rechtliche Grundlagen einer Schätzung im Finanzstrafrecht

Anlässlich der Tagung „*Finanzstrafrecht 2019 – Forum für Praktiker*“ wurden von HR Dr. Wolfgang Bartolos anhand einer „Hit-Liste“ zehn Verteidigungsargumente erläutert, die Finanzstrafreferenten immer wieder zu hören bekommen, wie zB das Argument, dass „*die Buchhaltung verloren gegangen*“ sei. Bartolos wies darauf hin, dass „*die verloren gegangene Buchhaltung*“ nicht verhindert, dass es zu einem Finanzstrafverfahren kommt, wobei auch im Finanzstrafverfahren eine Schätzung möglich ist.<sup>160</sup>

Für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren normiert § 15 FinStrG, dass die Finanzstrafbehörde erster Instanz den für die Erledigung der Strafsache maßgebenden Sachverhalt von Amts wegen festzustellen hat. Gleichzeitig muss dabei dem Beschuldigten und Nebenbeteiligten Gelegenheit gegeben werden, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen.<sup>161</sup>

Damit Steuern und Abgaben gesetzeskonform eingehoben werden können, sind die Besteuerungsgrundlagen vom Abgabepflichtigen der Wahrheit entsprechend anzuzeigen bzw offen zu legen.<sup>162</sup> Wenn jemand dieser Verpflichtung nicht nachkommt, macht er sich der Abgabenhinterziehung oder Abgabenverkürzung schuldig. Ist der Verdacht einer Abgabenhinterziehung oder Abgabenverkürzung gegeben, hat die Finanzstrafbehörde nach allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen zu überprüfen, inwieweit ein finanzstrafrechtliches Verhalten vorliegt. In den Tatbeständen des FinStrG wird festgelegt, ob es sich um eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 1 FinStrG oder um eine grob fahrlässige Abgabenverkürzung gem § 34 Abs 1 FinStrG handelt.

In § 8 Abs 1 FinStrG wird der bedingte Vorsatz definiert: „*Vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, daß (sic!) der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.*“

Ein Vorsatz wird also von den beiden Elementen „*Wissen*“ und „*Wollen*“ begleitet. Man unterscheidet:

- „*Wissentlichkeit*“ (*dolus principalis*): Der Täter weiß, dass er einen Sachverhalt verwirklicht, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht.
- *Bedingter Vorsatz (dolus eventualis)*: Der Täter hält die Verwirklichung eines Sachverhaltes, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, für möglich (Element „*Wissen*“) und findet sich damit ab (Element „*Wollen*“).

---

<sup>160</sup> Schrottmeyer/Brandl, 10 Jahre Forum Finanzstrafrecht, ZWF 2019, 164 (164).

<sup>161</sup> § 15 FinStrG.

<sup>162</sup> § 33 Abs 1 FinStrG.

Gem § 8 Abs 2 FinStrG handelt jemand „*fahrlässig*“, wenn er

*„die Sorgfalt außer acht (sic!) läßt (sic!), zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, daß (sic!) er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht.“*

Gem §8 Abs 3 FinStrG handelt jemand „*grob fahrlässig*“, wenn er

*„ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.“*

Darüber hinaus wird im Gesetz auch noch der „*entschuldbare Irrtum*“ definiert, wenn bei der Tat weder von einem Vorsatz noch von Fahrlässigkeit auszugehen ist.<sup>163</sup>

Die Abgabenhinterziehung gem § 33 FinStrG umfasst die vorsätzliche und wissentliche Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen<sup>164</sup>, die vorsätzliche und wissentliche Verkürzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen oder Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag<sup>165</sup> und das vorsätzliche Bewirken einer Abgabenverkürzung durch zweckwidrige Verwendung<sup>166</sup>. Wer die Umsatzsteuervorauszahlung und Lohnabgaben grob fahrlässig verkürzt, macht sich gem § 34 Abs 1 FinStrG der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung strafbar; wer diese Abgaben nicht spätestens fünf Tage nach Fälligkeit entrichtet oder deren Höhe nicht innerhalb der gleichen Frist der Finanzbehörde mitteilt oder ungerechtfertigte Abgabengutschriften geltend macht, macht sich gem § 49 Abs 1 FinStrG einer Finanzordnungswidrigkeit strafbar.

Kann das Ausmaß einer finanzstrafrechtlich relevanten Abgabenhinterziehung oder Abgabenverkürzung nicht anders festgestellt werden, muss die Finanzstrafbehörde auch hier mit einer Schätzung vorgehen. Eine gesetzliche Regelung, dh eine dem § 184 BAO vergleichbare Bestimmung gibt es hier nicht.

Analog zum Abgabenverfahren darf auch im Finanzstrafverfahren die Finanzstrafbehörde die Grundlagen für die Berechnung der verkürzten Abgaben schätzen, wenn mit anderen Beweismethoden „*der von den Finanzstraftätern verdunkelte Sachverhalt nicht erhellt werden kann*“.<sup>167</sup>

---

<sup>163</sup> § 9 FinStrG.

<sup>164</sup> § 33 Abs 2 lit a FinStrG.

<sup>165</sup> § 33 Abs 2 lit b FinStrG.

<sup>166</sup> § 33 Abs 4 FinStrG.

<sup>167</sup> BFG 23.02.2017, RV/6300008/2016.

Dies entspricht (abermals) dem Grundsatz der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung:<sup>168</sup>

*„Andernfalls ginge gerade derjenige Täter straffrei, der vorausschauend z.B. (sic!) auch sein steuerliches Rechenwerk so manipuliert hat, dass an Hand dessen der konkrete Betrag an verheimlicht gewesenen Abgabeanprüchen nicht ermittelt werden konnte.“*

Einer Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung im Abgabeverfahren steht der Annahme einer Abgabenhinterziehung oder Abgabenverkürzung nicht entgegen. Nach ständiger Judikatur kommt einem Abgabenbescheid *„die Bedeutung einer qualifizierten Vorprüfung der objektiven Tatbestandsvoraussetzungen“*<sup>169</sup> zu; die abgabenrechtlichen Erkenntnisse – auch wenn diese im Zuge einer Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung festgestellt worden sind – stellen also auch für das Finanzstrafverfahren eine taugliche Basis dar, wenngleich diese Erkenntnisse nicht unkritisch für das Finanzstrafverfahren übernommen werden dürfen.

## **7.2 Unterschiede zwischen einer Schätzung im Abgabenrecht und einer Schätzung im Finanzstrafrecht**

Wenn der Verdacht einer Abgabenhinterziehung oder Abgabenverkürzung gegeben ist, hat die Finanzstrafbehörde nach allgemeinen strafrechtlichen Regeln der Beweiswürdigung, der Beweisverwertung und der Beweislast zu überprüfen, inwieweit es sich hier um ein finanzstrafrechtliches Verhalten halten könnte. Dafür gelten andere Grundsätze und ein anderes Beweismaß als im Abgabenrecht.

### **7.2.1 Unterschiedliche Mitwirkungspflicht**

Im Abgabeverfahren ist der Abgabepflichtige zur Mitwirkung an der Aufklärung des Sachverhaltes verpflichtet. Im Finanzstrafverfahren kann im Gegensatz zum Finanzstrafverfahren die Mitwirkung desjenigen, der eines Finanzvergehens beschuldigt wird, nicht erzwungen werden.<sup>170</sup>

Gem § 84 Abs 4 FinStrG besteht keine (erzwingbare) Verpflichtung von Beschuldigten und Nebenbeteiligten zur Beantwortung von an sie gestellten Fragen. Beschuldigte und Nebenbeteiligte dürfen auch nicht *„durch Zwangsmittel, Drohungen, Versprechungen und Vorspiegelungen zu Äußerungen genötigt oder bewogen“*<sup>171</sup> werden. Die für den Beschuldigten geltenden

---

<sup>168</sup> BFG 23.02.2017, RV/6300008/2016.

<sup>169</sup> OGH 30.08.2013, 30/OS/60/12s.

<sup>170</sup> *Leitner/Brandl/Kert* (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht (2017) 451-452 Rz 1315.

<sup>171</sup> § 84 Abs 4 FinStrG.

Bestimmungen sind auch anzuwenden, wenn gegen ihn schon vor der Einleitung des Finanzstrafverfahrens eine Verfolgungshandlung gerichtet worden ist.<sup>172</sup>

Aus der Verletzung der Mitwirkungspflicht des Beschuldigten im Finanzstrafverfahren dürfen keine nachteiligen Schlüsse gezogen werden. Die Nichtmitwirkung des Beschuldigten darf nur insoweit eine Auswirkung haben, als keine Beweise vorliegen, die den Beschuldigten entlasten und in seinem Interesse berücksichtigt werden könnten.<sup>173</sup>

### **7.2.2 Unterschiedliche Beweisverwertung**

§ 166 BAO und § 98 Abs 1 FinStrG sind nahezu wortgleich: Sowohl im Abgabenverfahren wie auch im Finanzstrafverfahren kommt als Beweismittel „*alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falls zweckdienlich ist.*“<sup>174</sup>

Während jedoch für das Abgabenverfahren auch Beweise, die durch eine Rechtsverletzung in den Besitz der Abgabenbehörde gelangt sind, verwertet werden dürfen, liegt für das Finanzstrafverfahren ein diesbezügliches Beweisverwertungsverbot vor.<sup>175</sup>

### **7.2.3 Unterschiedliche Beweislastverteilung**

Während im Abgabenverfahren grundsätzlich der Abgabepflichtige „*das Risiko unvermeidbarer Schätzungsungenauigkeiten*“<sup>176</sup> zu tragen hat, bedarf es im Finanzstrafverfahren gem § 98 Abs 3 FinStrG der vollen Überzeugung der Finanzstrafbehörde. Hier trägt also die Finanzstrafbehörde die gesamte Beweislast für die Richtigkeit der Schätzung: sowohl dem Grund als auch der Höhe nach. Die Finanzstrafbehörde darf das Schätzungsergebnis aus dem Abgabenverfahren nicht unkritisch übernehmen und dem Finanzstrafverfahren zugrunde legen.<sup>177</sup>

Trägt der Beschuldigte Umstände vor, denen zufolge man nicht ausschließen kann, dass zB vom ihm geführte Bücher oder Aufzeichnungen richtig und vollständig sind, muss die Finanzstrafbehörde diese Umstände erst sachbezogen und gewissenhaft widerlegen, bevor sie dazu berechtigt ist, einen Schuldvorwurf zu erheben.<sup>178</sup> Es greift der Grundsatz „*in dubio pro*

---

<sup>172</sup> § 75 letzter Satz FinStrG.

<sup>173</sup> Leitner/Brandl/Kert (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht (2017) 452 Rz 1315.

<sup>174</sup> § 166 BAO; § 98 Abs 1 FinStrG.

<sup>175</sup> § 98 Abs 4 FinStrG.

<sup>176</sup> VwGH 22.02.1996, 93/15/0194.

<sup>177</sup> Kotschnigg, SWK 25/2002, 688.

<sup>178</sup> VwGH 28.05.1997, 94/13/0257.

*reo*<sup>179</sup>, dh „im Zweifel für den Angeklagten“. Im Finanzstrafverfahren darf also der Finanzstrafrichter nur dann von einer Abgabenhinterziehung oder Abgabenverkürzung des Beschuldigten ausgehen, wenn er sich durch eindeutige Indizien davon zweifelsfrei überzeugen kann. Volk hält dazu allerdings fest, dass der Grundsatz „*in dubio pro reo*“ nicht vorschreibt, ab wann der Richter „*zweifeln muss*“.<sup>180</sup>

„Wenn der Richter keine Zweifel hat, kann ihm niemand vorwerfen, dass er hätte zweifeln müssen (abgesehen von dem Fall, dass er sein Urteil nicht auf eine objektiv nachvollziehbare Basis, sondern auf Vermutungen gründet, die aus der Luft gegriffen sind).“

#### 7.2.4 Unterschiedliches Beweismaß

Im Hinblick auf das Beweismaß gelten für Schätzungen im Finanzstrafverfahren ungleich strengere Anforderungen als für Schätzungen im Abgabenverfahren. So genügt im Abgabenverfahren für die Schätzung bereits die Annahme der „*größten Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich*“<sup>181</sup> – ein Überzeugungsgrad von mehr als 50 Prozent ist also ausreichend. Im Finanzstrafverfahren hingegen ist die volle Überzeugung des Finanzstrafrichters mit einem Überzeugungsgrad von nur knapp unter 100 Prozent erforderlich.<sup>182</sup> Nach der legendären Formel von *Fasching* darf das Beweismaß im Finanzstrafverfahren „*nur wenige Promille unter der Hundertprozentgrenze*“ liegen.<sup>183</sup>

Darüber hinaus wird im Finanzstrafverfahren gefordert, dass die Schätzung mit der Wirklichkeit solcherart übereinstimmt, dass ein Irrtum – auch hinsichtlich der Höhe der Verkürzung – unwahrscheinlich ist und „*nach menschlichem Ermessen ausgeschlossen werden kann*“.<sup>184</sup>

An dieser Stelle der vorliegenden Master Thesis sei allerdings noch einmal darauf hingewiesen, dass jeder Schätzung dem Wesen der Schätzung nach eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist.<sup>185</sup> Nach *Wieser* liegt daher der Überzeugungsgrad auch bei einer Schätzung im Finanzstrafverfahren „*unterhalb der absoluten Wahrheit*“.<sup>186</sup> Es müsse zwar eine sehr hohe Wahrscheinlichkeit für eine Abgabenhinterziehung (dem Grunde und der Höhe nach) sprechen – aufgrund des Wesens der Schätzung könne jedoch gar keine absolute Sicherheit gegeben sein.<sup>187</sup>

---

<sup>179</sup> *Wieser*, Würdigung abgabenrechtlicher Schätzungen, ZWF, 115 (115).

<sup>180</sup> *Volk*, Schätzung im Finanzstrafrecht 424.

<sup>181</sup> VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097.

<sup>182</sup> *Kotschnigg*, SWK 25/2002, 685; *Kotschnigg/Pohnert* in *Eberl/Leopold/Huber* 248.

<sup>183</sup> *Fasching*, Lehrbuch des österreichischen Zivilprozeßrechts<sup>2</sup> (1990) Rz 799.

<sup>184</sup> VwGH 22.02.1996, 93/15/0194.

<sup>185</sup> *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 184 Rz 3; *Stoll*, BAO 1913-1014; VwGH 02.10.2014, 2012/15/0123; 19.10.2016, Ra 2016/15/0058.

<sup>186</sup> *Wieser*, ZWF, 115.

<sup>187</sup> *Wieser*, ZWF, 116.

In der Judikatur ist dies folgendermaßen ausformuliert:<sup>188</sup>

*„Ein genauer mathematischer Nachweis (welcher durch Finanzstraftäter durch Beweisvernichtung in der Regel verunmöglicht wird) der einzelnen Verkürzungen ist jedoch nicht erforderlich, anderenfalls wäre es ja auch keine Schätzung, sondern eine Berechnung.“*

### **7.3 Beschleunigungsgebot**

Bei einer Ermittlung der Finanzstrafbehörde nach den strafrechtlichen Regeln der Beweiswürdigung, der Beweisverwertung und der Beweislast sowie nach dem Grundsatz „*in dubio pro reo*“ sind ein hoher Personal- und Zeitaufwand für das Finanzstrafverfahren unvermeidbar. Auch der Beschuldigte muss sich oftmals auf ein langes Verfahren einstellen, welches sowohl enorme psychische Belastungen wie auch hohe Beraterkosten mit sich bringen kann. Um dies zu vermeiden, ist im Sinne des Beschleunigungsgebots gem § 57 Abs 6 FinStrG bzw § 9 StPO das Finanzstrafverfahren zügig und ohne Verzögerungen durchzuführen und innerhalb einer angemessenen Frist zu beenden.

Es ist durchaus sinnvoll, wenn die Finanzstrafbehörde möglichst ressourcenschonend vorgeht und ihre Ermittlungen auf das Sinnvolle und Zweckmäßige beschränkt.<sup>189</sup> Darüber hinaus macht es auch Sinn, ein Finanzstrafverfahren – im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten – mit großzügigen Abschlägen rasch zu Ende zu bringen statt detailliert und zeitaufwändig zu ermitteln, sodass folglich im Nachhinein zwar die exakten und vielleicht höheren Verkürzungsbeträge bekannt sind, aber die Straftat zu diesem Zeitpunkt bereits verjährt ist.<sup>190</sup>

Die Festsetzung und Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Abgabenerhebung sollen also nicht nur umfassend, sondern auch in erster Linie zügig und unter Berücksichtigung von Kostengesichtspunkten erfolgen. Dies liegt sicher sowohl im Interesse der Abgabenbehörde und der Finanzstrafbehörde als auch im Interesse des Abgabepflichtigen. Immerhin sollen ja Beweiswürdigung und Beweiserhebung weder für die Behörde noch für den Abgabepflichtigen kostenintensiver werden als die Steuerabgaben, um die es letztendlich geht – im Sinne von Effizienz und Effektivität.

---

<sup>188</sup> BFG 23.02.2017, RV/6300008/2016.

<sup>189</sup> Wieser, ZWF, 118.

<sup>190</sup> BFG 23.02.2017, RV/6300008/2016.

## 8 Zwangsstrafe und Maßnahmen nach erfolgter (zu niedriger bzw zu hoher) Schätzung

Gem § 133 Abs 1 BAO bestimmen die Abgabenvorschriften, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Eine Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärung ergibt sich darüber hinaus, wenn der Abgabepflichtige von der Abgabenbehörde dazu aufgefordert wird.<sup>191</sup> Die Aufforderung zur Einreichung der Abgabenerklärung ist noch keine abschließende Entscheidung darüber, ob die aufgeforderte Person abgabepflichtig ist oder nicht; wird eine Person zur Einreichung einer Erklärung aufgefordert, besteht die Erklärungspflicht auch dann, wenn die aufgeforderte Person die Rechtsansicht vertritt, nicht abgabepflichtig zu sein.<sup>192</sup>

Die Einreichung der Abgabenerklärung hat elektronisch zu erfolgen; die amtlichen Vordrucke sind nur dann zu verwenden, wenn dem Abgabepflichtigen „*mangels technischer Voraussetzungen*“ eine elektronische Einreichung nicht zumutbar ist.<sup>193</sup>

Die Verpflichtung zur Einreichung einer Abgabenerklärung gilt als nicht erfüllt, wenn wesentliche Positionen in einem Formular unbeantwortet bleiben, ohne dass dies begründet wird: So erfüllt zB ein bloß unterschriebenes Einkommenssteuerformular ohne Angaben über die Art und die Höhe der Einkünfte nicht die für eine Qualifikation als Einkommenssteuererklärung notwendigen Inhaltserfordernisse.<sup>194</sup>

Gem § 134 Abs 1 BAO müssen die Jahressteuererklärungen (für Einkommen-, Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie wie Feststellungserklärung von Personengesellschaften und Vermietungsgemeinschaften) samt Beilagen bis zum 30. April des Folgejahres beim bei der Finanzbehörde eingereicht werden; wenn die Jahressteuererklärungen elektronisch über FinanzOnline eingebracht werden, verlängert sich diese Frist bis zum 30. Juni des Folgejahres. Wird der Abgabepflichtige steuerlich vertreten, sind auch längere Fristen möglich.

Die Fristen für die Einreichung von Abgabenerklärungen können nach § 134 Abs 2 BAO im Einzelfall und auf begründeten Antrag verlängert werden. Ein Antrag auf Fristverlängerung kann auch elektronisch in FinanzOnline (Eingaben/Anträge/Fristverlängerung) eingebracht werden. Wenn diesem Antrag auf Verlängerung von Fristen zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht stattgegeben wird, ist von der Finanzbehörde eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen.

---

<sup>191</sup> § 133 Abs 1 BAO.

<sup>192</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup> § 133 Rz 11; VwGH 26.01.1998, 97/17/0035; 20.03.2007, 2007/17/0063.

<sup>193</sup> § 42 Abs 1 letzter Unterabsatz EStG 1988; § 21 Abs 1 vierter Unterabsatz und Abs 2 zweiter Unterabsatz.

<sup>194</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup> § 133 Rz 6; VwGH 15.06.1993, 90/14/0213; 25.04.2002, 2000/15/0032.

Gem § 111 Abs 1 FinStrG ist die Abgabenbehörde berechtigt, „*die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen*“.

Nach herrschender Judikatur stellt die Einreichung von Abgabenerklärungen solch eine erzwingbare Leistung dar.<sup>195</sup>

Vor dem Festsetzen einer Zwangsstrafe muss der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe zur Erbringung der von ihm abverlangten Leistung aufgefordert werden, wobei auch hierfür wiederum eine angemessene Frist zu gewähren ist. Sowohl die Aufforderung als auch die Androhung der Zwangsstrafe müssen schriftlich erfolgen – außer bei Gefahr im Verzug.<sup>196</sup>

Die Festsetzung der Zwangsstrafe erfolgt amtswegig.<sup>197</sup> Sie liegt nach *Ellinger/Sutter/Urtz* im behördlichen Ermessen.<sup>198</sup>

Die Abgabenbehörde ist nicht dazu verpflichtet, nach der Verhängung einer Zwangsstrafe, solange bis der Abgabepflichtige das gewünschte Verhalten zeigt oder bis das Strafmaß ausgeschöpft ist, weitere Strafen anzudrohen.<sup>199</sup>

## **8.1 Sinn und Zweck der Zwangsstrafe**

Nach *Dahrendorf* und dem Homo sociologicus wird die Verbindlichkeit einer Norm durch den Sanktionscharakter bestimmt. Eine „*Muss-Erwartung*“ wird nicht nur mit sozialen Sanktionen, wie zB Tadel, sondern auch mit rechtlichen Strafen, wie zB Zwangsstrafen geahndet. Somit wird mit der Verhängung einer angedrohten Zwangsstrafe das Drohpotential einer Zwangsstrafe aufrechterhalten und die Norm, wie zB die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bekräftigt.<sup>200</sup>

Eine Zwangsstrafe darf keinen Selbstzweck darstellen. Sie darf nur zur Erzwingung unvertretbarer Leistungen vorgeschrieben werden, dh von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit nicht durch einen Dritten bewerkstelligen lassen.<sup>201</sup>

---

<sup>195</sup> *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO (2018) § 111 Anm 4; *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 111 Rz 2; UFS 05.03.2012, RV/0279-W/12; 18.06.2012, RV/0319-G/12; VwGH 28.10.1998, 98/14/0091; 25.02.2003, 99/14/0341; 20.03.2007, 2007/17/0063.

<sup>196</sup> § 111 BAO Abs 2.

<sup>197</sup> UFS 25.10.2011, RV/1977-W/04.

<sup>198</sup> *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO (2018) § 111 Anm 4.

<sup>199</sup> UFS 25.10.2010, RV/2663-W/10.

<sup>200</sup> UFS 02.01.2013, RV/2017-W/12.

<sup>201</sup> UFS 12.10.2010, RV/0661-L/09.

Nach *Ritz* ist der Zweck der Zwangsstrafe die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und den Abgabepflichtigen anzuhalten, dass er seine abgabenrechtlichen Pflichten erfüllt.<sup>202</sup>

## 8.2 Höhe der Zwangsstrafe

Gem § 111 Abs 3 BAO darf die einzelne Zwangsstrafe einen Betrag von 5.000 Euro nicht übersteigen. Dieser Höchstbetrag gilt je nach der Leistung, die erzwungen werden soll.<sup>203</sup>

Das Strafausmaß bei Nichtabgabe von Steuererklärungen beträgt zumeist 500 Euro; dieses Strafausmaß wird nach herrschender Judikatur grundsätzlich nicht als zu hoch bemessen betrachtet. Bei beharrlicher Nichtabgabe der Abgabenerklärungen ist ein Strafausmaß in der Höhe von 13,64 Prozent des Höchstbetrages als unteres Maß anzusehen. Wenn das Gesamtverhalten des Abgabepflichtigen (Verhalten in Vorjahren, Fristverlängerungen) es rechtfertigt, kann auch eine Zwangsstrafe mit mehr als 27,63 Prozent des möglichen Strafrahmens angedroht und festgesetzt werden.<sup>204</sup>

Das Ermessen muss außerdem die Zwangsstrafe in ein Verhältnis zu der allfälligen Abgabenhöhe stellen.<sup>205</sup> So wäre zB ein Strafausmaß von zwei Prozent der korrespondierenden Steuer nicht als überhöht anzusehen.<sup>206</sup>

Darüber hinaus sind die Einkommensverhältnisse des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen.<sup>207</sup> Die im Anschluss an eine bestimmte Androhung festgesetzte Zwangsstrafe darf das angedrohte Ausmaß nicht übersteigen.<sup>208</sup>

## 8.3 Schätzung als Rechtsfolge nach einer Zwangsstrafe

Wenn die von der Abgabenbehörde vorgegebene bzw auf Antrag verlängerte Frist vom Abgabepflichtigen nicht gewahrt wird, kommt es nach Ablauf dieser Frist zur Androhung einer Zwangsstrafe mit einer abermaligen Fristsetzung. Wird diese Frist wiederum nicht eingehalten, ist eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen die Folge.

Mit dem Verhängen einer Zwangsstrafe werden von der Abgabenbehörde sowohl individual- als auch generalpräventive Zwecke verfolgt. Wenn die Abgabenbehörde nach Verhängung einer Zwangsstrafe letztendlich nicht auch die Rechtsfolge realisieren (schätzen) würde, wäre

---

<sup>202</sup> *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 111 Rz 1.

<sup>203</sup> *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 111 Rz 8; *Stoll*, BAO 2012.

<sup>204</sup> UFS 17.11.2008, RV/2539-W/08; 09.09.2009, RV/2885-W/09; 11.01.2010, RV/3254-W/09; 18.04.2011, RV/0749-W/11.

<sup>205</sup> UFS 20.09.2011, RV/0610-K08; 15.11.2011, RV/2099-W/11; 29.12.2011, RV/2098-W11.

<sup>206</sup> UFS 17.07.2009, RV/1288-W/09; 18.04.2011, RV/0749-W/11.

<sup>207</sup> UFS 15.04.2011, RV/0888-L/09.

<sup>208</sup> *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO (2018) § 111 Anm 15; *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 111 Rz 7.

auch die Glaubwürdigkeit von zukünftigen Androhungen von Zwangsstrafen nicht mehr gegeben.<sup>209</sup>

## 8.4 Folgen und Risiken für den Abgabepflichtigen bei einer Schätzung

Die Schätzung der Abgabenbehörde weicht in den meisten Fällen von den tatsächlichen Verhältnissen ab. Meistens dürfte es der Fall sein, dass die Besteuerungsgrundlagen für eine Abgabenerhebung deutlich höher geschätzt werden als dies der Fall gewesen wäre, wenn die Abgabenerklärung rechtzeitig abgegeben worden wäre. Es kann jedoch natürlich auch sein, dass die Abgabenbehörde zu niedrig schätzt. Wenn der Abgabepflichtige auch dann keine Erklärung abgibt, besteht die Gefahr, dass im schlimmsten Fall die Finanzstrafbehörde mit dem Sachverhalt betraut wird.

Wichtig ist in diesem Zusammenhang die Feststellung, dass die Schätzung des Abgabepflichtigen durch die Abgabenbehörde keinen Ersatz für die Pflicht des Abgabepflichtigen zur Einreichung einer Abgabenerklärung darstellt. Die Pflicht zur Einreichung einer Abgabenerklärung bleibt nämlich auch nach einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch die Abgabenbehörde bestehen. Es ist anzuraten, dass sich der Abgabepflichtige sodann möglichst schnell auf seine Mitwirkungspflicht besinnt, unabhängig davon, ob die Schätzung durch die Abgabenbehörde zu niedrig oder zu hoch ausgefallen ist.

### 8.4.1 Zu niedrige Schätzung

Sollte sich der Abgabepflichtige im Falle einer zu niedrigen Schätzung nicht weiter um die Abgabe der Erklärung bemühen, kann ihn das später teuer zu stehen kommen. Sollte die Abgabenbehörde nämlich später feststellen, dass Schätzungen zu gering ausgefallen sind, drohen auch noch nach mehreren Jahren Nachforderungen und die Gefahr, dass der Abgabepflichtige der Abgabenhinterziehung oder Abgabenverkürzung bezichtigt wird.

Prillinger bringt es folgendermaßen auf den Punkt:<sup>210</sup>

*„Die Nichtbekämpfung der zu ‚niedrigen Schätzung‘ wirft aus finanzstrafrechtlicher Sicht idR einen gefährlichen Schatten auf den Abgabepflichtigen. Er schafft damit ein Indiz gegen sich selbst, weil er es offensichtlich billigend in Kauf genommen hat, dass die Abgabenbehörde eine unrichtige Schätzung der Steuerbemessungsgrundlagen vornimmt und es dadurch zu einer Abgabenverkürzung kommt.“*

Aus finanzstrafrechtlicher Sicht stellt sich also die Frage, wann eine durch die Nichtabgabe einer Abgabenerklärung verursachte Minderschätzung eine Verantwortung gem § 33 FinStrG

---

<sup>209</sup> UFS 02.01.2013, RV/2017-W/12.

<sup>210</sup> Prillinger, Zu niedrige Abgabenschätzung – Risiken der Untätigkeit, ZWF, 2. Jahrgang / 2016, 272 (275).

(Abgabenhinterziehung) oder gem § 34 FinStrG (grob fahrlässige Abgabenverkürzung) begründet wird. Sowohl für das Spekulieren des Abgabepflichtigen auf einer niedrigeren Festsetzung der Abgaben als auch für die Erwartung einer überhöhten Schätzung gilt, dass eine finanzstrafrechtliche Verantwortung nur dann begründet wird, wenn dem Abgabepflichtigen auf der Ebene des subjektiven Tatbestandes Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit vorgeworfen werden kann.<sup>211</sup>

Wird von der Finanzstrafbehörde festgestellt, dass Unterlagen vom Abgabepflichtigen bewusst zurückgehalten worden sind und sich aufgrund der Unterlagen eine höhere Festsetzung der Abgaben ergeben hätte, gilt zumindest der bedingte Vorsatz der Abgabenverkürzung als erwiesen. Wenn der Abgabepflichtige diese niedrigere Schätzung annimmt und der diesbezügliche Bescheid rechtsgültig wird, kann man dies als weiteres Indiz dazu werten, dass er durch die Nichtabgabe der Steuererklärung die Abgabenverkürzung von Anfang an gebilligt und in Kauf genommen hat. Wenn er in diesem Fall behauptet, dass er diesen bedingten Vorsatz nicht von Anfang an gehabt hat, sondern diesen erst nachträglich gefasst hat, nachdem er den Bescheid erhalten hat, wird dies die Finanzstrafbehörde idR als Schutzbehauptung werten, die der Lebenserfahrung widerspricht. Ein weiteres Indiz für einen Verkürzungsversuch ist gegeben, wenn es in sogenannten Ausreißerjahren, dh in Jahren mit besonders hohen Gewinnen, zu niedrigeren Schätzungen kommt, weil hier der Abgabepflichtige damit rechnen kann, dass sich hierbei die Finanzbehörde bei ihrer Schätzung an den Ergebnissen der Vorjahre orientiert. Aus finanzstrafrechtlicher Sicht ist dem Abgabepflichtigen zu empfehlen, dass er ein „günstiges“ Schätzungsergebnis korrigiert und dieses nicht einfach stillschweigend akzeptiert.<sup>212</sup>

#### **8.4.2 Zu hohe Schätzung**

Gem § 243 BAO kann der Abgabepflichtige nach Bekanntgabe des Schätzungsbescheids das Rechtsmittel der Beschwerde ergreifen. Wenn dieser Beschwerde nachgegeben wird, „*lassen sich damit jene Nachteile, die sich auf Grund des Bescheides ergeben hätten, beseitigen*“.<sup>213</sup> Die Abgabenbehörde kann also die Besteuerungsgrundlagen der eingereichten Abgabenerklärung anpassen und die Steuer neu festsetzen.

Gem § 245 Abs 1 BAO steht dem Abgabepflichtigen ein Monat, gerechnet ab Zustellung des angefochtenen Bescheides für das Rechtsmittel der Beschwerde zur Verfügung. Durch diese Beschwerde wird die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides, insb die Einhebung und

---

<sup>211</sup> Prillinger, ZWF, 2. Jahrgang / 2016, 272.

<sup>212</sup> Prillinger, ZWF, 2. Jahrgang / 2016, 272 ff.

<sup>213</sup> Bundesministerium Finanzen, Steuern | Fristen & Verfahren, <https://www.bmf.gv.at/steuern/fristen-verfahren/fv-Beschwerde-zahlungserleichterung-nachsicht.html> .

zwangsweise Einbringung der Abgabe, allerdings nicht aufgehalten – der von der Abgabenbehörde festgesetzte Betrag wird also zunächst einmal fällig. Gem § 212 a BAO kann allerdings auf Antrag eine Aussetzung der Einhebung, dh ein Zahlungsaufschub gewährt werden.<sup>214</sup>

Sinnvoll ist, wenn vom Abgabepflichtigen gleichzeitig mit der Beschwerde auch eine Erklärung abgegeben wird, aus welcher die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen ersichtlich sind. Die Beschwerde des Abgabepflichtigen gegen einen Schätzungsbescheid, um die Schätzung abzuwehren oder zumindest abzuschwächen, ist auf alle Fälle um ein Vielfaches schwieriger, als wenn die Schätzung im Vorhinein vermieden worden wäre. Wenn der Schätzungsbescheid rechtskräftig geworden ist, kann idR nur noch sehr schwer gegen eine zu hohe Steuernachzahlung vorgegangen werden. Darüber hinaus kann davon ausgegangen werden, dass die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen alljährlich höher als im Vorjahr schätzt.

---

<sup>214</sup> *Bundesministerium Finanzen, Steuern | Fristen & Verfahren*, <https://www.bmf.gv.at/steuern/fristen-verfahren/fv-Beschwerde-zahlungserleichterung-nachsicht.html> .

### (Abstraktes) Beispiel

Dieses Beispiel soll veranschaulichen, welche Auswirkungen es hat, wenn von der Abgabenbehörde über einen Zeitraum von insgesamt vier Jahren die Besteuerungsgrundlagen zu hoch geschätzt worden sind und der Abgabepflichtige erst nach dem letzten Schätzungsbescheid das Rechtsmittel der Beschwerde ergreift:

Ein Abgabepflichtiger macht sich im Jahr 01 selbstständig und erledigt anfänglich alles gründlich und gewissenhaft. Als es im Jahr 02 darum geht, dass er seine Abgabenerklärung für das Jahr 01 abgibt, verschiebt er dies immer wieder. Er kümmert sich nicht um die Aufforderung der Finanzbehörde, die entsprechende Erklärung einzureichen und lässt sämtliche Fristen verstreichen. Letztendlich kommt es zu einer Schätzung durch die Abgabenbehörde. So vergehen weitere Jahre und der Abgabepflichtige erhält weitere Schätzungsbescheide für die Jahre 02, 03 und 04. Im Jahr 04 ist der Schätzungsbescheid so hoch, dass der Abgabepflichtige diesen nicht mehr bezahlen kann. Erst jetzt hinterfragt er all seine Schätzungsbescheide und stellt fest, dass er auch bereits in den Jahren 01, 02 und 03 zu hohe Abgaben bezahlt hat. Die Bescheide für die Jahre 01, 02 und 03 sind allerdings bereits rechtskräftig geworden, beinhalten keinen Vorbehalt der Nachprüfung mehr und können idR nicht mehr abgeändert werden. Trotz Rechtskräftigkeit dieser Bescheide muss der Abgabepflichtige für all diese Jahre seine Abgabenerklärungen nachreichen, damit er seiner Mitwirkungspflicht nachkommt und nachweist, dass seine tatsächlichen Einkünfte niedriger sind als die von der Abgabenbehörde geschätzten Einkünfte. Der Abgabepflichtige kann nur noch gegen den Schätzungsbescheid des Jahres 04 vorgehen, damit zumindest dieser Bescheid zu seinen Gunsten abgeändert wird.

## 9 Sicherheitszuschlag

Der Sicherheitszuschlag wird in der Literatur auch als Gefährdungs- oder Risikozuschlag bezeichnet. Er kann einerseits eine eigene Schätzungsmethode darstellen, andererseits wird er auch mit anderen Methoden verknüpft, also zusätzlich verhängt.<sup>215</sup>

Bei einem mangelhaften Führen von Büchern oder Aufzeichnungen ist davon auszugehen, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht aufgezeichnete Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet worden sind und so zB Einnahmen verkürzt worden sind. Für diese nicht nachweisbaren Verkürzungen wird als Element der Schätzung der Sicherheitszuschlag auf die ermittelten Berechnungsgrundlagen aufgeschlagen.<sup>216</sup>

### 9.1 Sinn und Zweck des Sicherheitszuschlages

Mit einem Sicherheitszuschlag wird das Ergebnis der Schätzung von der Abgabenbehörde erhöht und es sollen so Unsicherheiten, die bei jeder Schätzung gegeben sind, ausgeglichen werden. Man begründet den Sicherheitszuschlag, der sowohl ein prozentueller wie auch ein fixer Betrag sein kann damit, dass ein Abgabepflichtiger, der seine Bücher oder Aufzeichnungen ordnungsgemäß führt und seine Mitwirkungspflicht erfüllt, nicht schlechter gestellt sein darf als derjenige, der dies nicht tut.<sup>217</sup>

Das Schätzungsergebnis der Abgabenbehörde wird oftmals von der Finanzstrafbehörde übernommen. Hier gilt allerdings: Auch wenn dies in der Verwaltungspraxis üblich sein mag, dass die Finanzstrafbehörde das Ergebnis der Abgabenbehörde übernimmt und durch den Sicherheitszuschlag reduziert, ist dies unzulässig, was ähnlich auch vom OGH in einem Urteil vom 28. Oktober 2015 festgestellt worden ist.<sup>218</sup>

### 9.2 Sicherheitszuschlag im Finanzstrafrecht

Nach einem OGH-Urteil vom 22. Juni 1999 wäre ein Sicherheitszuschlag bei der Ermittlung des Verkürzungsbetrages miteinzubeziehen, wenn der Abgabepflichtige mehrere Gelegenheiten zur Vorlage seiner Unterlagen ungenützt lässt. Diese Einzelfallentscheidung des OGH wurde in Folge nicht mehr bestätigt. Es würde hier nämlich zu einer Beweislastumkehr zu Lasten des Angeklagten kommen, wenn dieser keine Unterlagen zu seiner Entlastung vorlegen kann und es infolgedessen zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen kommt.<sup>219</sup>

---

<sup>215</sup> *Blazina*, So prüft die Finanz<sup>2</sup> 5.6.5.

<sup>216</sup> VwGH 07.11.2010, 2007/13/0078.

<sup>217</sup> *Höft/Danelsing/Grams/Rook*, Schätzung 90.

<sup>218</sup> OGH 28.10.2015, JJR\_20151028\_OGH0002\_0000EO00391\_1500000\_001.

<sup>219</sup> OGH 22.06.1999, 14 Os 9/99.

Wenn es sich bei dem von der Abgabenbehörde festgesetzten Sicherheitszuschlag in Wirklichkeit nicht um einen Sicherheitszuschlag, sondern um eine errechnete, nachvollziehbare Schätzung handelt („*unechter*“ *Sicherheitszuschlag*) kann dieser „*unechte*“ *Sicherheitszuschlag* auch bei der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages in einem Finanzstrafverfahren berücksichtigt werden. Ein Sicherheitszuschlag im eigentlichen Sinne, nämlich ein pauschaler Zuschlag zu den ermittelten Besteuerungsgrundlagen („*echter*“ *Sicherheitszuschlag*) darf im Finanzstrafrecht nicht berücksichtigt werden, weil dessen Festsetzung idR keinen strafrechtlichen Beweisgrundsätzen entspricht. Hat sich die Abgabenbehörde nämlich lediglich im Ausdruck vergriffen, indem sie den Begriff „Sicherheitszuschlag“ verwendet hat, obwohl es sich dem Grunde nach um eine fundierte Schätzung handelt und ist somit in Wahrheit eine vorsätzliche Abgabenverkürzung als erwiesen anzunehmen, so dürfen in so einem Fall sehr wohl strafrechtliche Konsequenzen gezogen werden. Wenn also die Schätzung von der Abgabenbehörde nur fälschlicherweise als Sicherheitszuschlag tituliert worden ist, zählt nur der Inhalt, aber nicht die Bezeichnung durch die Abgabenbehörde.<sup>220</sup>

Der Begriff „Sicherheitszuschlag“ ist mE nicht besonders glücklich gewählt, weil man es auch so deuten könnte, dass im ersten Schritt ein Schätzungsergebnis ermittelt wird und in einem weiteren Schritt das Ergebnis dieser Schätzung um einen gewissen Prozentsatz erhöht wird, sodass die Schätzung gewissermaßen einer „Strafsteuer“ gleichkommt. Eine Schätzung hingegen darf nie eine „Strafsteuer“ sein, sondern muss „*die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich*“<sup>221</sup> haben.

---

<sup>220</sup> *Leitner*, Anmerkungen zum Beitrag von Herrn Prof. Dr. Klaus Volk (Schätzung im Finanzstrafrecht), in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996 - 2002 (2006) 439 (444); *Wieser*, ZWF, 116.

<sup>221</sup> VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097.

## 10 (Strafbefreiende) Selbstanzeige und „geschätzte Selbstanzeige“

Die Selbstanzeige entfaltet nur bei Darlegung der Verfehlung<sup>222</sup>, bei Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände<sup>223</sup> und bei Rechtzeitigkeit<sup>224</sup> ihre strafbefreiende Wirkung. Rechtzeitigkeit bedeutet, dass noch keine Verfolgungshandlungen gegen den Anzeiger gesetzt worden sind<sup>225</sup> und die Tat – soweit dem Anzeiger bekannt – noch nicht entdeckt worden ist.<sup>226</sup> Die Selbstanzeige muss spätestens zu Beginn der finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen erstattet werden.<sup>227</sup>

Hinsichtlich desselben Abgabenanspruches dürfen, ausgenommen Vorauszahlungen, noch keine Selbstanzeigen erstattet worden sein.<sup>228</sup> Dieser neue Sperrgrund, der im Rahmen der FinStrG-Novelle 2014 in Abs 3 lit d aufgenommen worden ist, führt dazu, dass mit Wirkung ab 1. Oktober 2014 für Abgabenansprüche, für die bereits einmal eine Selbstanzeige erstattet worden ist, keine strafaufhebende Selbstanzeige mehr möglich ist.

Wenn eine Selbstanzeige nach Anmeldung oder sonstiger Bekanntgabe einer finanzbehördlichen Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen erstattet wird, tritt eine strafbefreiende Wirkung hinsichtlich eines vorsätzlich oder grob fahrlässig begangenen Finanzvergehens nur bei Entrichtung eines Strafzuschlages ein. Die Abgabenerhöhung ist mit fünf Prozent der Summe des Mehrbetrages, der sich aus der Selbstanzeige ergibt, zu bemessen. Übersteigt die Summe des Mehrbetrags 33.000 Euro, beträgt die Abgabenerhöhung 15 Prozent; wenn die Summe des Mehrbetrags 100.000 Euro übersteigt, beträgt die Abgabenerhöhung 20 Prozent und wenn die Summe des Mehrbetrags 250.000 Euro übersteigt, 30 Prozent.<sup>229</sup>

Unter Offenlegung versteht man in erster Linie die Nachmeldung von anhand von Büchern oder Aufzeichnungen errechneten und bisher nicht bekannt gegebenen Grundlagen der Besteuerung.<sup>230</sup>

In diesem Zusammenhang gilt es zu prüfen, ob und inwieweit eine strafbefreiende Selbstanzeige gem § 29 FinStrG (fristgerechte Einbringung, Offenlegung, Entrichtung im Sinne der Abgabenvorschriften) auch möglich ist, wenn der Anzeiger über keine klaren Aufzeichnungen der

---

<sup>222</sup> § 29 Abs 1 FinStrG.

<sup>223</sup> § 29 Abs 2 FinStrG.

<sup>224</sup> § 29 Abs 3 FinStrG.

<sup>225</sup> § 29 Abs 3 lit a FinStrG.

<sup>226</sup> § 29 Abs 3 lit b FinStrG.

<sup>227</sup> § 29 Abs 3 lit c FinStrG.

<sup>228</sup> § 29 Abs 3 lit d idF FinStrG Novelle 2014, anzuwenden auf Selbstanzeigen nach dem 30.9.2014.

<sup>229</sup> § 29 Abs 6 lit d idF FinStrG-Novelle 2014, anzuwenden auf Selbstanzeigen nach dem 30.9.2014.

<sup>230</sup> *Schmutzer*, Strafbefreiende Selbstanzeige bei Schätzung des Verkürzungsbetrages durch den Abgabepflichtigen, BFGjournal (bis 2013 UFSjournal) 2009, 256 (256).

verkürzten Bemessungsgrundlagen, seine exakten Verkürzungsbeträge demzufolge nicht darlegen kann und die Verkürzungsbeträge schätzt („geschätzte Selbstanzeige“). Die vorherrschende Meinung in der Literatur ist, dass einer Selbstanzeige auch bei einer Schätzung der verkürzten Beträge durch den Anzeiger die strafbefreiende Wirkung nicht zu versagen ist. Auch in der Verwaltungspraxis wird die Zulässigkeit von geschätzten Selbstanzeigen mittlerweile grundsätzlich anerkannt.

### **10.1 Literatur und Verwaltungspraxis rund um die „geschätzte Selbstanzeige“**

*Scheil* führt zahlreiche – sowohl historische, systematische als auch verfassungsrechtliche – Argumente für die strafbefreiende Wirkung einer geschätzten Selbstanzeige ins Treffen:

- Das Steueramnestiegesetz 1982<sup>231</sup> lässt eine Selbstanzeige gem § 29 FinStrG zu, wozu insbesondere auch die Schätzung durch die Abgabenbehörde gem § 184 BAO gehört, wenn der Abgabepflichtige im Rahmen einer Schätzung die maßgeblich erscheinenden Umstände in der Selbstanzeige oder im anschließenden abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren offen legt.<sup>232</sup> Wenn die Finanzbehörde also eine Schätzung durch den Anzeiger selbst als nicht vereinbar mit § 29 FinStrG vereinbar erachtet hätte, dann hätte sie dies wohl auch für die Schätzung normiert, was aber nicht geschehen ist.<sup>233</sup>
- Zu den selbstanzeigefähigen Finanzvergehen gehört ua auch die Finanzordnungswidrigkeit gem § 51 Abs 1 lit c FinStrG, wonach die vorsätzliche Verletzung der Pflicht zur Führung oder Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen strafbar ist. Es wäre widersprüchlich, wenn ein Finanzstraftäter, der diese Finanzordnungswidrigkeit verwirklicht hat, durch eine Darlegung dieser Verfehlung straffrei werden kann, während ein Täter, der darüber hinaus Abgaben verkürzt hat, nicht ebenso durch eine Selbstanzeige Straffreiheit erlangen könnte, wenn der Grund für die Unmöglichkeit der Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen die strafbare, aber an sich selbstanzeigefähige Verletzung der Pflicht zur Führung oder Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen ist.<sup>234</sup>

---

<sup>231</sup> Bundesgesetz vom 10. November 1982 über begünstigende Sondermaßnahmen im Bereich des Abgaben- und des Devisenrechtes (Steueramnestiegesetz). StF: BGBl Nr 569/1982. idF: BGBl I Nr 113/2006 (NR: GP XXII RV 1410 AB 1549 S 150. BR: AB 7584 S 736).

<sup>232</sup> § 9 Abs 3 iVm § 4 Abs 3 leg cit c FinStrG.

<sup>233</sup> *Scheil*, Geschätzte Selbstanzeige, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996 - 2002 (2006) 192 (198 f).

<sup>234</sup> *Scheil*, Geschätzte Selbstanzeige, in *Leitner* 199 f.

- Damit der Abgabepflichtige die Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflicht erfüllt, muss er im Abgabenverfahren nach bestem Wissen und Gewissen wahre Angaben machen. Wenn er das nicht kann, werden die Besteuerungsgrundlagen gem § 184 BAO geschätzt. Die Selbstanzeigebestimmung gem § 29 FinStrG sieht nirgends vor, dass bei einem Finanzstraftäter hinsichtlich seiner Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflicht andere und strengere Maßstäbe anzulegen wären.<sup>235</sup>
- In einem Erkenntnis des VfGH zu § 108 Wiener Abgabenordnung (WAO) wurde vom VfGH zum ersten Mal ein im Bereich des Abgabenrechts verfassungswidriger Zwang zur Selbstbeschuldigung festgestellt: Wenn ein Abgabepflichtiger unbewusst fahrlässig Abgaben verkürzt und dies nachträglich erkennt, trifft ihn gem § 139 BAO, dem inhaltsgleichen Vorbild für § 108 WAO, eine Nacherklärungs- und Berichtigungspflicht. Gem § 51 Abs1 lit a FinStrG stellt eine vorsätzliche Verletzung dieser Nacherklärungs- und Berichtigungspflicht eine Finanzordnungswidrigkeit dar. Durch eine Selbstanzeige gem § 29 FinStrG kann sich der Abgabepflichtige dem Zwang zur Selbstbeschuldigung entziehen und straffrei werden. Die Vermeidung des Zwangs zur Selbstbeschuldigung stellt ein Grundrecht dar, dh der Abgabepflichtige muss sich nicht selbst durch aktives Tun belasten. In der WAO hingegen ist kein entsprechender Strafaufhebungsgrund normiert, weshalb vom VfGH ein solcher direkt aus der Verfassung abgeleitet worden ist: Wenn der Abgabepflichtige kein sicheres Wissen über die verkürzten Beträge hat und sich dieses auch nicht mehr rekonstruieren lässt, befindet er sich in einem Dilemma zwischen der Nacherklärungs- und Berichtigungspflicht auf der einen Seite und der Vermeidung des Zwangs zur Selbstbeschuldigung auf der anderen Seite. Zur Lösung dieses Dilemmas muss man ihm die geschätzte Selbstanzeige zubilligen, die die Strafbarkeit wegen der fahrlässigen Abgabenverkürzung aufhebt, wenn der Anzeiger neben der Darlegung seines Fehlverhaltens auch noch die für die Feststellung der Abgabenverkürzung bedeutsamen Umstände offenlegt und die verkürzten Abgaben bezahlt (wozu er aufgrund der Abgabengesetze ohnedies verpflichtet ist).<sup>236</sup>
- Wenn es mit dem Rechtsstaat vereinbar ist, dass die Bemessungsgrundlagen von der Abgabenbehörde gem § 184 BAO geschätzt werden dürfen und wenn sogar Finanzstrafurteile auf Schätzungen aufgebaut werden dürfen, so

---

<sup>235</sup> Scheil, Geschätzte Selbstanzeige, in *Leitner* 200.

<sup>236</sup> Scheil, Geschätzte Selbstanzeige, in *Leitner* 200; Scheil, Selbstanzeige, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996 - 2002 (2006) 185 (186 f); VfGH 16.10.1997, b552/94.

muss auch die Schätzung zur Verwirklichung eines Straffaufhebungsgrundes mit dem Rechtsstaat vereinbar sein („*quod licet fisco, licet bovi*“).<sup>237</sup>

Der UFS beschäftigte sich erstmals im Jahr 2007 mit der geschätzten Selbstanzeige: Die strafbefreiende Wirkung einer Eigenschätzung durch den Anzeiger im Rahmen einer Selbstanzeige wurde anerkannt.<sup>238</sup>

Abermals befasste sich der UFS mit einer Eigenschätzung durch den Anzeiger bei einer Selbstanzeige im Jahr 2009, wobei es auch diesmal wiederum zu einer Anerkennung der strafbefreienden Wirkung dieser Selbstanzeige gekommen ist. Darüber hinaus wurde die UFS-Entscheidung in diesem Fall auch noch umfangreich begründet.<sup>239</sup>

In einer weiteren Entscheidung des UFS im Jahr 2009, bei welcher ebenfalls eine geschätzte Selbstanzeige vorlag, wurde die Frage der Zulässigkeit der Schätzung nicht abschließend beurteilt, weil die Selbstanzeige vom UFS als zu spät eingebracht eingestuft worden ist. Wäre in diesem Fall die Selbstanzeige rechtzeitig eingebracht worden, wäre es – wie den Ausführungen der Entscheidung des UFS tendenziell entnommen werden kann – zumindest möglich gewesen, dass der UFS eine Teilselbstanzeige mit einer Eigenschätzung durch den Anzeiger anerkannt hätte.<sup>240</sup>

Im Jahr 2011 beschäftigte sich auch der OGH mit einer geschätzten Selbstanzeige: In dieser Entscheidung verneinte der OGH zwar die ausreichende Offenlegung der Bemessungsgrundlage; nach Meinung des Erstgerichts der Abgabenbehörde wurde keine nachvollziehbare Schätzung vorgelegt und „*im Übrigen nicht alle für eine Schätzung maßgeblichen Umstände*“ dargelegt. Dennoch lässt sich aus dieser Entscheidung ableiten, dass der OGH wohl einer geschätzten Selbstanzeige eine strafbefreiende Wirkung zuerkennen würde, wenn die allgemeinen Voraussetzungen dazu erfüllt werden würden.<sup>241</sup>

## **10.2 Folgen und Risiken einer (Fehl)Eigenschätzung durch den Anzeiger bei einer „geschätzten Selbstanzeige“**

Die Möglichkeit einer geschätzten Selbstanzeige ist nicht zulässig für Fälle, in denen der Abgabepflichtige zwar die Bemessungsgrundlagen (rechtzeitig) ermitteln hätte können, aber dies „aus Bequemlichkeit“ nicht getan hat. Es kann also nur um Situationen gehen, wenn zB Bücher oder Aufzeichnungen nicht mehr zugänglich bzw verfügbar sind, weil diese zB durch höhere

---

<sup>237</sup> Scheil, Geschätzte Selbstanzeige, in Leitner 202.

<sup>238</sup> Schrottmeyer, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG<sup>3</sup> (2016) Rz 514; UFS 29.11.2007, FSRV/0045-L/06.

<sup>239</sup> Schmutzer, BFGjournal (bis 2013 UFSjournal) 2009, 256; Schrottmeyer, Selbstanzeige (2016) 109-110 Rz 514-516; UFS 2.7.2009, FSRV/009-W/08.

<sup>240</sup> Schmutzer/Schrottmeyer, Selbstanzeige bei Selbstbemessungsabgaben, SWK 26/2010, 810 (813); Schrottmeyer, Selbstanzeige (2016) 110 Rz 517; UFS 22.10.2009, FSRV/0164-W/08.

<sup>241</sup> Schrottmeyer, Selbstanzeige (2016) 110 Rz 518; OGH 17.03.2011, Os 12/10d.

Gewalt vernichtet worden sind oder weil zB Schwarzumsätze nicht aufgezeichnet worden sind.<sup>242</sup>

### 10.2.1 Zu niedrige Eigenschätzung

Wenn die Schätzung tatsächlich niedriger erfolgt, als die Grundlagen für die Besteuerung schuldhaft verkürzt worden sind, gehen die Meinungen der Befürworter der geschätzten Selbstanzeige auseinander, ob eine Teilselbstanzeige anzunehmen ist, eine geringfügige Abweichung für die Zuerkennung der gänzlichen Straffreiheit nicht schädlich ist oder ob es auch auf ein subjektives Bemühen des Anzeiger ankommt.

Für *Scheil* gilt: Verschätzt sich der Anzeiger zu seinen Gunsten, liegt nur eine Teilselbstanzeige mit teilweiser Strafaufhebung vor. Dabei muss die Schätzung des Anzeigers an der Schätzung der Finanzstrafbehörde, die bei ihrer Schätzung den Grundsatz „*in dubio pro reo*“ zu beachten hat, gemessen werden. Eine Abweichung des Schätzungsergebnisses der Abgabenbehörde, die nicht „*in dubio pro reo*“ zu schätzen hat, vom Ergebnis des Anzeigers, ist nicht als Teilselbstanzeige zu werten.<sup>243</sup> *Scheil* wird hier auch von *Schrottmeyer* zitiert, demnach für den Teil, der nicht von der geschätzten Selbstanzeige erfasst ist, nur dann Straffreiheit erlangt werden können, wenn die Voraussetzungen des § 25 FinStrG erfüllt sind.<sup>244</sup>

Nach *Reger* muss der Abgabepflichtige von sich aus die Schätzung genau darstellen, insbesondere muss er die Grundlagen, von denen die Eigenschätzung ausgeht, angeben und darlegen, welche Schätzungsmethode angewendet worden ist. Wenn die Abgabenbehörde (richtiger; die Finanzstrafbehörde) letztendlich die Bemessungsgrundlagen höher schätzt, ist der Selbstanzeige die strafbefreiende Wirkung nicht zu versagen, wenn das Ergebnis annähernd richtig ist und erkennbar ist, dass der Anzeiger gewillt ist, seine Angaben so genau wie möglich zu machen.<sup>245</sup>

Wenn festgestellt wird, dass eine Eigenschätzung durch den Anzeiger bei einer Selbstanzeige nicht zumindest annähernd richtig (unvollständig bzw zu niedrig) erfolgt ist, so hat die Selbstanzeige nur teilweise eine strafbefreiende Wirkung, und zwar nur in der Höhe der geschätzten Selbstanzeige, dh die Strafaufhebung tritt nur „*insoweit*“ ein als auch das Finanzvergehen offengelegt worden ist.<sup>246</sup>

---

<sup>242</sup> *Schrottmeyer*, Selbstanzeige (2016) 113 Rz 538.

<sup>243</sup> *Scheil*, Geschätzte Selbstanzeige, in *Leitner* 205.

<sup>244</sup> *Schrottmeyer*, Selbstanzeige (2016) 115 Rz 547.

<sup>245</sup> *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz<sup>4</sup> 1 (2013) § 29 Rz 6a.

<sup>246</sup> *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz 1 (2013) § 29 Rz 6a; *Leitner/Plückhahn* (Hrsg), Finanzstrafrecht kompakt<sup>4</sup> (2017) 25 Rz 47.

Aus welchen Gründen die Eigenschätzung durch den Anzeiger bei einer Selbstanzeige zu niedrig ist, ist nach *Lässig* unwichtig: Mängel der Offenlegung wirken stets zu Lasten des Anzeigers.<sup>247</sup>

### 10.2.2 Zu hohe Eigenschätzung

Wenn die Abgabenbehörde durch eine Schätzung zu einer geringeren Bemessungsgrundlage gelangt, ist dies unschädlich für die strafbefreiende Wirkung der geschätzten Selbstanzeige.<sup>248</sup> *Schauf* empfiehlt, in dringenden Fällen eine Selbstanzeige mit einer gegebenenfalls zu hohen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen abzugeben und diese gegebenenfalls später mit einer Beschwerde nach unten zu korrigieren.<sup>249</sup>

Manchmal wird zu der geschätzten Bemessungsgrundlage auch noch ein Sicherheitszuschlag addiert, damit nicht die Gefahr besteht, dass die Selbstanzeige nur teilweise ist. Man soll in so einem Fall allerdings darauf hinweisen, dass die Schätzung vorsorglich zu hoch angesetzt worden ist. Eine Schätzung, die wahllos überhöht ist, ist nicht ratsam.<sup>250</sup>

Wenn nach der Erstattung einer geschätzten Selbstanzeige doch noch die notwendigen Unterlagen für eine exakte Offenlegung der exakten Umstände zugänglich werden und dies somit zu einer höheren Schadensgutmachung führen würde, kann der Anzeiger selbstverständlich die Möglichkeit der Ergänzung der Offenlegung prüfen.<sup>251</sup>

## 10.3 Sinn und Zweck des § 29 FinStrG im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige und einer „geschätzten Selbstanzeige“

Im Zusammenhang mit einer geschätzten Selbstanzeige soll mE auch Sinn und Zweck des § 29 FinStrG im Auge behalten werden, der in der Beseitigung des durch eines Finanzvergehens bewirkten Einnahmenausfalls liegt. Da nicht immer eine exakte Ermittlung und Berechnung der Besteuerungsgrundlagen möglich ist, würde dies zu wesentlich weniger Selbstanzeigen bzw geschätzten Selbstanzeigen führen, was auch nicht im Sinne der Finanzbehörde liegen kann.

---

<sup>247</sup> *Lässig* in *Höpfel/Ratz*<sup>2</sup> § 29, Rz 8.

<sup>248</sup> *Scheil*, Geschätzte Selbstanzeige, in *Leitner* 206; *Schrottmeyer*, Selbstanzeige (2016) 116 Rz 550.

<sup>249</sup> *Schauf* in *Kohlmann*, Steuerstrafrecht. Kommentar zu den §§ 369 - 412 AO 1977 (2017) § 371 Rz 268.

<sup>250</sup> *Schrottmeyer*, Selbstanzeige (2016) 117 Rz 558.

<sup>251</sup> *Schrottmeyer*, Selbstanzeige (2016) 118 Rz 559.

## 11 Rolle des Steuerberaters im Rahmen einer Schätzung

Aus den Sorgfaltspflichten des Wirtschaftstreuhänders lässt sich ableiten, dass der Steuerberater auch gegenüber seinem Mandanten eine Aufklärungspflicht hat, um sicherzustellen, dass sich der Mandant sämtlichen abgabenrechtlichen und finanzstrafrechtlichen Risiken seines Handelns bewusst ist. So hat der Steuerberater darauf hinzuweisen, wenn abgabenrechtliche und finanzstrafrechtliche Risiken bestehen bzw wenn das Risiko einer Schätzung im Raum steht. Er muss seinen Mandanten aufklären, was man dagegen tun kann.

Diese Aufklärungspflicht des Steuerberaters gilt nicht nur pro futuro für die Steuerplanung, sondern auch ex post, wenn ihm zB sein Mandant Sachverhalte aus seinem bisherigen steuerlichen Verhalten mitteilt. Wenn sich dabei herausstellt, dass der Mandant einen Fehler begangen hat, muss ihn der Steuerberater auf die Möglichkeit einer Selbstanzeige gem § 29 FinStrG hinweisen. Der Steuerberater hat diese Möglichkeit mit seinem Mandanten ausführlich zu besprechen – dies auch unabhängig davon, ob der Steuerberater an der Verwirklichung dieses Fehlers beteiligt war – und seinen Mandanten ausführlich über alle Konsequenzen aufzuklären. Dies gilt insbesondere im Vorfeld einer Nachschau oder Betriebsprüfung.

Vor der Erstattung einer Selbstanzeige ist zu prüfen, inwieweit der Tatbestand schon entdeckt worden sein hätte können und/oder inwieweit vielleicht auch bereits ein finanzstrafrechtliches Verfahren eingeleitet worden sein könnte. Dabei ist im Vorfeld einer Betriebsprüfung auch auf das Risiko von Abgabenzuschlägen, die nach der Abgabenhöhe gestaffelt sind, wenn grobe Fahrlässigkeit oder Vorsatz gegeben sein könnte. Wenn die Betriebsprüfung bereits begonnen hat, ist es bei einem vorsätzlich begangenen Delikt für eine strafbefreiende Selbstanzeige zu spät, aber auch wenn es für eine strafbefreiende Selbstanzeige zu spät sein sollte, muss der Steuerberater den Mandanten darauf hinweisen, dass ein Geständnis zumindest eine strafmildernde Wirkung entfalten wird.

Wenn mit einem Finanzvergehen auch andere strafrechtliche Tatbestände wie zB Untreue gem § 153 StGB<sup>252</sup> verwirklicht worden sind, hat der Steuerberater seinen Mandanten darüber aufzuklären, dass die Straftat auch noch nachträglich durch Wahrnehmung der tätigen Reue gem § 167 StGB saniert werden könnte.

Für den Steuerberater ist nach den allgemeinen Grundsätzen der Unterlassungsstrafbarkeit keine Strafbarkeit gegeben, wenn der Abgabepflichtige diesem keine Unterlagen zur Verfügung stellt, sodass der Steuerberater die Erklärungen fristgerecht übermitteln kann. Der Steuerberater

---

<sup>252</sup> Bundesgesetz vom 23. Jänner 1947 über die mit gerichtlicher Strafe bedrohten Handlungen (Strafgesetzbuch – StGB. StF: BGBl Nr 60/1974 (NR: GP XIII RV 30 AB 959 S 84. BR: S 326. NR: Einspr. d. BR: Einspr. d. BR: 1000 AB 1011 S 98). idF: BGBl Nr 70/2018 (NR: GP XXVI RV 252 AB 261 S 39. BR: AB 10025 S 884.). [CELEX-Nr: 32017L0541].

soll dem Abgabepflichtigen empfehlen, dass dieser zumindest eine geschätzte Offenlegung gegenüber der Abgabenbehörde macht. Wenn der Abgabepflichtige von seinem Steuerberater verlangt, dass keine Steuererklärung abgegeben wird, muss von einer Einschränkung des Auftragsverhältnisses ausgegangen werden, sodass der Steuerberater keine weitere Verpflichtung hat, hier tätig zu werden. Wenn allerdings der Steuerberater seinen Mandanten in dieser Vorgehensweise bestärkt, kann dies auch als „*psychischer Tatbeitrag*“ betrachtet werden und sowohl für den Abgabepflichtigen wie auch für den Steuerberater finanzstrafrechtliche Folgen haben – in so einem Fall muss sich der Steuerberater gleichermaßen wie der Abgabepflichtige einer Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 1 FinStrG verantworten.<sup>253</sup>

Wenn der Steuerberater dem Mandanten im Rahmen der Prüfung des Bescheids die Weisung erteilt, dass der Bescheid rechtskräftig werden soll, weil es sich um eine „günstige“ Schätzung handelt, kann ihm das nach *Prillinger* finanzstrafrechtlich nicht vorgeworfen werden, weil der Erfolg schon mit der Bekanntgabe des Bescheids eingetreten ist und man dem Steuerberater nicht nachträglich eine Beteiligung am Finanzvergehen des Mandanten vorwerfen kann. Der Steuerberater kann in so einem Fall seinem Mandanten nur nahelegen, dass dieser eine Selbstanzeige macht.<sup>254</sup>

Wenn eine Selbstanzeige trotz aller Vorkehrungsmaßnahmen „schief“ geht und es zu einem Finanzstrafverfahren kommt, muss in Folge überlegt werden, wie die finanzstrafrechtliche Verteidigung angelegt werden soll. Hier gilt die Empfehlung, dass es besser ist, wenn der laufende steuerliche Betreuer nicht auch die Verteidigung vor der Finanzstrafbehörde vornimmt. Es ist nämlich oft der Fall, dass der Angeklagte in diesem Verfahren versucht, seinen Steuerberater zu beschuldigen, dass dieser seiner Aufklärungspflicht nicht ausreichend nachgekommen sei bzw sogar, dass das finanzstrafrechtliche Delikt auf Anregung des Steuerberaters begangen worden sei. Aus Sicht des Steuerberaters ist es also besser, sich in solch einem Finanzstrafverfahren auf die Rolle eines Zeugen zu beschränken, der von einem neu hinzugezogenen Verteidiger des Mandanten zum Sachverhalt befragt wird.

---

<sup>253</sup> *Prillinger*, ZWF, 2. Jahrgang / 2016, 274.

<sup>254</sup> *Prillinger*, ZWF, 2. Jahrgang / 2016, 274.

## 12 Schätzung – ein Ländervergleich zwischen Österreich und Deutschland

In Deutschland ist die Schätzung in § 162 AO normiert

*„Soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.“*

Darüber hinaus bezieht sich auch § 96 Abs 1 Satz 1, 2. Halbsatz FGO auf § 162 AO:

*„Das Gericht entscheidet nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung; §§ 158, 160, 162 der Abgabenordnung gelten sinngemäß.“*

### 12.1 Mitwirkungspflicht, Beweismaß und Beweislast im deutschen Abgabenverfahren

Nach *Seer* soll sich das Beweismaß der Schätzung an der „Sphärenverantwortlichkeit“ der Beteiligten orientieren.<sup>255</sup> Mit dieser „sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung“ stützt sich *Seer* auf die Rosenbergsche Normbegünstigungstheorie.<sup>256</sup> Demnach ist eine Beweismaßreduzierung zu Lasten des Steuerpflichtigen dann ausgeschlossen, wenn das Aufklärungsdefizit nicht auf einer unzureichenden oder fehlenden Mitwirkung des Steuerpflichtigen beruht. In diesem Fall fällt die Sachverhaltsaufklärung allein in den Verantwortungsbereich der Finanzbehörde, die in so einem Fall eine Beweislastentscheidung zugunsten des Steuerpflichtigen treffen muss. Wenn allerdings ein Sachverhalt nicht aufgeklärt werden kann, obwohl der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht erfüllt, hat eine Herabsetzung des Beweismaßes und damit eine Schätzung und keine Beweislastentscheidung zu erfolgen.<sup>257</sup>

Beweislast und Beweismaß werden von *Seer* also folgendermaßen verknüpft.<sup>258</sup>

- Für steuerbegründende bzw steuererhöhende Tatsachen gilt:
  - Beruht das Sachaufklärungsdefizit auf einer unzureichenden oder gar auf einer fehlenden Mitwirkung des Steuerpflichtigen, so reduziert sich das Beweismaß entsprechend der Pflichtverletzung auf das Beweismaß der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit.

<sup>255</sup> *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren (1996) 191 ff.

<sup>256</sup> *Rosenberg*, Die Beweislast<sup>3</sup> (1953) 98; *Seer*, Verständigungen 194.

<sup>257</sup> *Seer*, Verständigungen 191 ff.

<sup>258</sup> *Seer*, Steuerliche Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, EWS (Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht) Heft 7-8, Juli-August 2013, 257 (258); *Seer*, Verständigungen 191 ff; *Tipke/Kruse* (Hrsg), [Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung]<sup>23</sup> (2017) § 22 Tz 190.

- Beruht das Sachaufklärungsdefizit hingegen auf keiner Mitwirkungspflichtverletzung des Steuerpflichtigen, so bleibt es beim Regelbeweismaß der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit.
- Für steuerentlastende bzw steuermindernde Tatsachen gilt:
  - Beruht das Sachaufklärungsdefizit auf einer unzureichenden oder gar auf einer fehlenden Mitwirkung des Steuerpflichtigen, so bleibt es beim Regelbeweismaß der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit.
  - Beruht das Sachaufklärungsdefizit hingegen auf keiner Mitwirkungspflichtverletzung des Steuerpflichtigen, so reduziert sich das Beweismaß entsprechend der Pflichtverletzung auf das Beweismaß der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit.

Dahinter steht die Forderung, dass ein Steuerpflichtiger, der pflichtwidrig seine Mitwirkung verletzt, nicht auch noch durch eine Reduzierung des Beweismaßes zu seinen Gunsten belohnt werden soll. Der Sphärengedanke legitimiert damit „den Eingriff in die Freiheitsgrundrechte“, wenn die Ursache dafür, dass ein Sachverhalt nicht aufgeklärt werden kann, „der Beteiligensphäre des Steuerpflichtigen“ zuzurechnen ist. Mittlerweile folgt auch die deutsche Judikatur diesem Gedanken.<sup>259</sup>

## 12.2 Bewertungsschätzung

Analog zur Pauschalierung in der österreichischen Steuergesetzgebung, die nicht in den Anwendungsbereich des § 184 BAO fällt, gibt es in Deutschland die sogenannte Bewertungsschätzung, die nicht in den Anwendungsbereich des § 162 AO fällt.

Für diese Bewertungsschätzung gilt analog zur österreichischen Pauschalierung: Es geht dabei im Unterschied zu einer Schätzung gem § 162 AO nicht um die Unmöglichkeit einer Sachverhaltsermittlung in einem konkreten Einzelfall, sondern darum, dass es generell unmöglich ist, einen bestimmten Sachverhalt aufzuklären. Nach *Gompert* stellt diese Bewertungsschätzung ein „normspezifisches Rechtsanwendungsproblem“ dar.<sup>260</sup>

## 12.3 „Tatsächliche Verständigung“

Im Steuerrecht sind die im Zivilrecht üblichen Vergleiche unzulässig. Allerdings können auch hier unter bestimmten Voraussetzungen bindende Einigungen über die Annahme eines bestimmten Sachverhaltes getroffen werden. Besonders bei einem komplizierten Sachverhalt

<sup>259</sup> *Seer*, EWS (Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht) Heft 7-8, Juli-August 2013, 257.

<sup>260</sup> *Gompert*, Schätzung 74 f.

kann durch das so mögliche „Einsparen“ der Beweiswürdigung ein Abgaben- bzw Finanzstrafverfahren spürbar beschleunigt und die jeweilige Verfahrensdauer verkürzt werden; diese bindende Einigung ist daher ein fester Verfahrensbestandteil. Die Behörden und Gerichte sind sehr an dieser Form der Einigung interessiert, weil hierdurch sowohl personelle als auch finanzielle Ressourcen geschont werden.

Ausgehend von der Herausforderung, dass es nur selten der Fall ist, dass es ein einziges Ergebnis gibt, dass die „größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich“<sup>261</sup> hat, gibt es auch im Rahmen einer Schätzung die Möglichkeit, dass sich die Finanzbehörde und der Abgabepflichtige auf eines dieser Ergebnisse einigen. Diese Einigung wird in der deutschen Literatur und Judikatur als „*tatsächliche Verständigung*“<sup>262</sup> bezeichnet.

### 12.3.1 Terminologie

Unter einer „*tatsächlichen Verständigung*“ versteht man eine Verfahrensweise, bei welcher sich das Gericht mit den Beteiligten des Verfahrens über den weiteren Vorgang und das Ergebnis des Verfahrens verständigt. Die tatsächliche Verständigung ist in der deutschen Judikatur in § 257 c StPO geregelt. Sie ist in jedem Stadium eines Steuerverfahrens möglich ist, auch dann noch, wenn bereits ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden ist und kann während einer Außenprüfung, im Einspruchsverfahren, im Erörterungstermin oder in einer mündlichen Verhandlung geschlossen werden.

Die deutsche Judikatur meint mit „*Verständigung*“ nicht „*die Tatsache einer Verständigung*“, sondern „*die Verständigung über Tatsächliches*“. In der Praxis hat man sich aber an den Terminus „*Verständigung*“ gewöhnt und verwendet diesen Begriff als „*Abkürzung für eine mehrseitig-bindende Verständigung über einen in der Vergangenheit liegenden steuerlich relevanten Sachverhalt*“. Darüber hinaus wird in der deutschen Judikatur zwischen „*unzulässigen Vereinbarungen über den Steueranspruch*“ und „*zulässigen Vereinbarungen über die Sachbehandlung*“ unterschieden.<sup>263</sup>

### 12.3.2 Wesentliche Grundsätze einer „*tatsächlichen Verständigung*“

Die wesentlichen Grundsätze (Zulässigkeit, Voraussetzungen, Anwendungsbereich, Durchführung Rechtsfolgen, Unwirksamkeit) einer tatsächlichen Verständigung wurden vom (deutschen) Bundesministerium der Finanzen (BMF) in seinem Schreiben vom 30. Juli 2008

---

<sup>261</sup> VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097.

<sup>262</sup> Der Begriff der „*tatsächlichen Verständigung*“ geht auf den RFH zurück (RFH 20.10.1925, II AO 453/25).

<sup>263</sup> Seer, Verständigungen an der Schnittstelle von Steuer- und Strafverfahren\*, in *Betriebs-Berater* (Hrsg), Steuerrecht | Aufsätze (26.1.2015) 214.

(IV A 3 – S 0223/07/10002, BStBl 2008, 831) konkretisiert. Eine Besonderheit der tatsächlichen Verständigung ist, dass sie ausschließlich im Bereich der Sachverhaltsermittlung zulässig ist. Demnach dürfen keine rechtlichen Fragen Gegenstand einer derartigen Verständigung sein, sondern nur Fälle, bei welchen der Sachverhalt nicht, nur erschwert oder nur unter erheblichem, unangemessenem Aufwand zu ermitteln ist. Bei einer tatsächlichen Verständigung darf auch keine offensichtlich unzutreffende Besteuerung erfolgen. Man geht dann von einer erschwerten Sachverhaltsermittlung aus, wenn sich einzelne Sachverhalte nur noch mit einem nicht mehr vertretbaren Arbeits- oder Zeitaufwand ermitteln lassen. Dabei ist immer auch das Verhältnis zwischen dem zu erwartenden Arbeits- und Zeitaufwand und dem steuerlichen Erfolg zu betrachten.

Auf Seite der Finanzbehörde muss mindestens der für die Entscheidung über die Steuerfestsetzung zuständige und damit für die abschließende Zeichnung berechnete Amtsträger beteiligt sein. Der Inhalt der tatsächlichen Verständigung ist in einfacher, aber beweissicherer Form schriftlich festzuhalten und von den Beteiligten aus Beweisgründen zu unterschreiben. Mit Abschluss der tatsächlichen Verständigung sind die Beteiligten an die vereinbarte Tatsachenbehandlung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gebunden, wenn sie wirksam und unanfechtbar zustande gekommen ist. Die tatsächliche Verständigung bindet nur die an ihrem Zustandekommen Beteiligten, nicht jedoch Dritte.

### **12.3.3 „Kooperative/Konsensuale Gesamtbereinigung“**

Durch die Doppelfunktion der Finanzbehörde kommt es in der Praxis oft zu umfassenden Verständigungen zwischen der Finanzstrafbehörde und dem Abgabepflichtigen mit dem Ziel einer „*kooperativen Gesamtbereinigung des Falls*“, welche sowohl das Abgabenverfahren wie auch das Finanzstrafverfahren umfasst. Oft ist die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen auf der Basis eines verminderten Beweismaßes nicht ausreichend für eine strafrechtliche Verurteilung – Grund und Höhe der Besteuerungsgrundlagen müssen zur Überzeugung des Finanzstrafrichters erwiesen sein; umso größer ist daher das Interesse sowohl der Abgabenbehörde als auch der Finanzstrafbehörde, dass beide parallelen Verfahren „*konsensual gesamtbereinigt*“ werden.<sup>264</sup>

### **12.3.4 Kritik an der „tatsächlichen Verständigung“**

In der deutschen Literatur und Judikatur wird die tatsächliche Verständigung sehr unterschiedlich gewürdigt.

---

<sup>264</sup> Seer in *Betriebs-Berater* 218.

Retemeyer und Möller dazu:<sup>265</sup>

*„Das BVerfG hat eine deutliche Warnung dahingehend gegeben, dass zukünftig Missstände nicht mehr akzeptiert werden. In der Konsequenz bedeutet dies, dass zunächst strafrechtliche Verurteilungen auf Basis einer unzulässigen tatsächlichen Verständigung im Wege der Revision aufgehoben werden. Die Ermittlungsbehörden und die Staatsanwaltschaften müssen ihrer Wächterfunktion nachkommen und penibel darauf achten, dass die Vorschriften zum Inhalt und der Ausgestaltung einer tatsächlichen Verständigung auch eingehalten werden: Die jeweiligen Sachverhalte müssen umfassend ausermittelt werden. Taktische Geständnisse sind nicht dazu geeignet, Grundlage eines Steuerstrafverfahrens zu sein. Die Angaben des Beschuldigten zum Umfang der Tat sind umfassend nachzuprüfen. [...] Es kann nicht damit gerechnet werden, dass gesetzeswidrige Verständigungen, Kungeleien und informelle Absprachen folgenlos bleiben. [...] Besonders gravierend sind Verstöße gegen die Protokollierungspflichten, da gerade dadurch die Überprüfung des Urteils durch die Revisionsinstanz vereitelt wird. [...] All dies sind Risiken, die Richter, Staatsanwälte, Ermittlungsbeamte und Verteidiger nicht in Kauf nehmen dürfen.*

*Ferner muss der festgestellte Sachverhalt auch dem tatsächlichen Geschehen entsprechen. Es ist deshalb nicht zulässig, Phantasiesachverhalte festzulegen. Die Sachverhalte müssen sich im Wesentlichen durch den Akteninhalt, insbesondere auch durch ein glaubhaftes und umfassendes Geständnis belegen lassen. Die tatsächliche Verständigung dient nicht dazu, lückenhafte Beweise zu ersetzen oder gar bei sonst nicht möglichem Nachweis einen Täter zu überführen oder zu verurteilen. Es bestünde nämlich sonst die Gefahr, dass Angeklagte durch unzulässige Methoden wie Drohen mit hoher Strafe (Sanktionsschere) oder mit einem langen Verfahren zum Einlenken gezwungen werden. Die tatsächliche Verständigung dient einzig der Verfahrensökonomie. Dabei darf die Verkürzung des Strafverfahrens aber nicht durch die Verkürzung des staatlichen Strafanspruchs erkaufte werden. Im Zweifel sind Gerichte und Staatsanwaltschaften verpflichtet, eine vollständige Beweisaufnahme mit der Gefahr eines offenen Ergebnisses durchzuführen.“*

Für Tipke sind tatsächliche Verständigungen nur schwer in Einklang mit dem Grundsatz der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu bringen; er sieht darin ein „gesetzwidriges Paktieren“ der Finanzbehörde mit dem Abgabepflichtigen.<sup>266</sup>

---

<sup>265</sup> Retemeyer/Möller, Tatsächliche Verständigung im Steuerrecht und tatsächliche Verständigung im Strafverfahren, Praxis Steuerstrafrecht 7/2012, 318 (321 f).

<sup>266</sup> Tipke/Seer/Hey/Montag/Englisch/Hennrichs/J. Lang (Hrsg), Steuerrecht<sup>23</sup> (2018) 25.

Dem widerspricht *Seer*, der vielmehr eine Gefahr darin sieht, dass Absprachen ins Informelle abgeleitet werden, wenn nicht die Möglichkeit besteht, diese formell, aktenkundig und gut dokumentiert treffen zu dürfen.<sup>267</sup>

*„Wer Verständigungen im Steuerrecht kategorisch mit dem Bannstrahl der Unzulässigkeit belegt, erzielt nämlich keineswegs einen Zuwachs an Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Kooperation und Konsens sind in dem von der Mitwirkung des Steuerpflichtigen geprägten (und abhängigen) Besteuerungsverfahren ein Faktum, das durch kein Verbot aus der Verwaltungsrealität geschafft werden kann (und sollte). Wer steuerlichen Verständigungen kategorisch die Berechtigung und Verbindlichkeit versagt, erhält lediglich informelle Absprachen (Flucht in die Informalität). Eine Gefahr für die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung droht aber weniger durch formalisierte, aktenkundige und damit nachprüfbare Verständigungen, sondern vielmehr durch informelle (nicht dokumentierte) Absprachen, deren gesetzeswidrige Inhalte dann nachfolgend einseitig-hoheitliche Verwaltungsakte mitbestandskräftiger Wirkung absprachegemäß umsetzen.“*

ME spricht kein vernünftiger Grund dagegen, warum nicht in manchen Fällen, zB wenn sämtliche Bücher und Aufzeichnungen infolge höherer Gewalt verlorengegangen sind, im Schätzungsverfahren eine rasche Absprache und Einigung zwischen der Finanzbehörde und dem Abgabepflichtigen getroffen werden darf. Unter Umständen könnte so eine Einigung sogar noch getroffen werden, bevor überhaupt ein Schätzungsverfahren eingeleitet wird, von dem vorhersehbar ist, dass es mit einer langen Verfahrensdauer einhergehen wird.

## **12.4 Schätzung – ein Vermögensschaden?**

In der deutschen Judikatur begründet bereits die Herbeiführung einer konkreten Vermögensgefährdung einen Vermögensschaden, was nicht der österreichischen Gesetzeslage entspricht. Für *Volk* (Deutschland) zB stellt die Schätzung einen „Normalfall“ dar und er spricht hier den Schaden beim Betrug an, der im Falle einer Vermögensgefährdung geschätzt werden kann. Diese Ansicht, die „von einem Vermögensgefährdungsdelikt (und infolgedessen von einem wahrscheinlichen Schaden ausgehen“ kann nach *Leitner* (Österreich) nicht auf das österreichische Strafrecht übertragen werden.<sup>268</sup>

---

<sup>267</sup> *Seer* in *Betriebs-Berater* 214.

<sup>268</sup> *Leitner*, Anmerkungen zum Beitrag von Herrn Prof. Dr. Klaus Volk (Schätzung im Finanzstrafrecht), in *Leitner* 440.

## 12.5 „Geschätzte Selbstanzeige“

Die Verwaltungspraxis des UFS und des OGH (Deutschland) gesteht der geschätzten Selbstanzeige – vergleichbar mit der Praxis in Österreich – eine strafbefreiende Wirkung zu. Nach *Schrottmeyer* gilt auch für Deutschland, dass es kein Nachteil für den Abgabepflichtigen sein darf, „wenn er nach bestem Wissen und Gewissen nur geschätzte Beträge angibt und sich dabei zu seinem Nachteil oder nur geringfügig zu seinem Vorteil verschätzt.“<sup>269</sup>

Ebenso wird in der überwiegenden deutschen Literatur der geschätzten Selbstanzeige eine strafbefreiende Wirkung zuerkannt.<sup>270</sup>

---

<sup>269</sup> *Schrottmeyer*, Selbstanzeige (2016) 110 Rz 519.

<sup>270</sup> *Schrottmeyer*, Selbstanzeige (2016) 113 Rz 534.

## 13 Conclusio

Im Rahmen der vorliegenden Master Thesis wurden verschiedene Forschungsfragen im Zusammenhang mit behördlichen Schätzungen im Abgaben- und Strafrecht diskutiert:

- Was sind die Ziele einer Schätzung?

Die Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde ist als letzte Stufe – als „*ultima ratio*“<sup>271</sup> – im Ermittlungs- und Beweisverfahren der Abgabenbehörde zu betrachten. Sie basiert auf der objektiv feststellbaren Tatsache, dass die Grundlagen der Abgabenerhebung nicht ermittelt oder berechnet werden können. Ziel einer Schätzung ist es, dem tatsächlichen („wirklichen“) Sachverhalt möglichst nahe zu kommen, sodass das erzielte Schätzungsergebnis die „*größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich*“<sup>272</sup> hat.

- Welchen Stellenwert hat die Schätzung im Beweisrecht?

§ 184 BAO ermöglicht eine Schätzung der Grundlagen der Besteuerung und reduziert dabei das Regelbeweismaß der vollen richterlichen Überzeugung auf die größtmögliche Wahrscheinlichkeit. Ein noch niedrigeres Beweismaß wäre unzulässig und würde auch dem Grundsatz der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen. Die Schätzung gem §184 BAO befreit den Richter nicht von seiner Pflicht, sich eine volle Überzeugung zu bilden – erst, wenn die Grundlagen der Besteuerung nicht zur vollen Überzeugung des Richters ermittelt werden können, darf geschätzt werden.

- Wo liegen die Grenzen der Schätzung?

Wenn das Beweismaß der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit nicht erreicht wird, kann es zu keiner Schätzung der Besteuerungsgrundlagen kommen. Demzufolge ist die Schätzung keine Alternative zu einer Entscheidung nach den Regeln der objektiven Beweislast.

<sup>271</sup> UFS 02.12.2011, RV/0196-K/10.

<sup>272</sup> VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097.

- Inwieweit stellt die Schätzung eine Ermessensübung dar?

Da es bei einer Schätzung keinen vom Gesetz her bewusst eingeräumten Spielraum in der Rechtsanwendung bzw einen Spielraum in der Wahrheitsfindung gibt, ist die Schätzung keine Ermessensübung.<sup>273</sup>

- Woraus lässt sich eine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde ableiten?

Die Voraussetzungen, die zu einer Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde führen, sind in § 184 Abs 2 und Abs 3 BAO angeführt:

- Verletzung der Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen (§ 184 Abs 2 BAO)
- Nichtvorlegen von Büchern oder Aufzeichnungen (§184 Abs 3 BAO)
- Mangelhafte Bücher oder Aufzeichnungen (§ 184 Abs 3 BAO)

- Formelle Mängel der Buchführung
- Sachliche Mängel der Buchführung

Die gesetzlichen Vorschriften über verschiedenste Gründe, die die Abgabenbehörde zu einer Schätzung berechtigen erscheinen eindeutig. Dennoch dient eine Schätzung nicht dem Selbstzweck. Für eine Schätzungsberechtigung bzw Schätzungsverpflichtung der Abgabenbehörde reicht es nicht aus, dass nur eine formal einwandfreie Voraussetzung dafür benannt werden kann – vielmehr gilt es, den jeweiligen Grund im Einzelfall wahrzunehmen, den tatsächlichen Sachverhalt zu berücksichtigen und die Schätzung ursachenbezogen darauf aufzubauen.

---

<sup>273</sup> Stoll, BAO 1913; VwGH 18.12.1997, 96/16/0143.

- Welche unterschiedlichen Schätzungsmethoden gibt es und was sind die Stärken und Schwächen der einzelnen Methoden?

In der Praxis gibt es viele verschiedene Schätzungsmethoden mit unterschiedlichen Stärken und Schwächen: Eine Abweichung des Ergebnisses der Buchführung vom Ergebnis einer kalkulatorischen Schätzung muss nicht zwingend bedeuten, dass der Abgabepflichtige zB einen Warenverkauf nicht gebucht hat; eine derartige Abweichung kann zB auch auf Warendiebstähle zurückzuführen sein. Der interne (innere) Betriebsvergleich liefert zuverlässigere Ergebnisse als der externe (äußere) Betriebsvergleich, weil es selten einen Vergleichsbetrieb gibt, der ähnlich genug ist. Sowohl die Schätzung nach dem (unaufgeklärten) Vermögenszuwachs als auch eine Schätzung mit Hilfe der Geldverbrauchs- oder Geldverkehrsrechnung stellen einen Eingriff in die Privatsphäre des Abgabepflichtigen dar. Die statistisch-mathematischen Schätzungsmethoden sind für einen „Nichtstatistiker“ kaum nachvollziehbar. Es hängt also vom jeweiligen Einzelfall ab, welche Methode sich am besten eignet und ua auch davon, welche Unterlagen vom Abgabepflichtigen der Finanzbehörde zur Verfügung gestellt werden.

Allerdings gilt: Durch die Unsicherheit, die jede Schätzung dem Wesen nach mit sich bringt, bedeutet auch jede Methode zur Ermittlung und Berechnung der Grundlagen für die Abgabenerhebung mit Hilfe einer Schätzung immer einen gewissen Grad an Ungenauigkeit.

- Wie unterscheiden sich behördliche Schätzungen im Abgabenrecht von behördlichen Schätzungen im Finanzstrafrecht?

Im Zuge der spürbaren Verschärfung der Finanzbehörde, das staatliche Steueraufkommen zu sichern, rückt das Nebeneinander von Abgaben- und Finanzstrafverfahren zunehmend in den Fokus. Nichtsdestotrotz können die Beweislastregeln im Finanzstrafrecht den Grundsatz „*in dubio pro reo*“ nicht verdrängen. Das Schätzungsergebnis aus dem Abgabenverfahren darf von der Finanzstrafbehörde nicht unkritisch für das Finanzstrafverfahren übernommen werden. Im Gegensatz zu § 184 BAO gilt im Strafverfahren das Regelbeweismaß der vollen richterlichen Überzeugung. Die Finanzstrafbehörde darf allerdings sehr wohl die Schätzungsmethoden aus dem Abgabenverfahren heranziehen, um sich vom Vorliegen eines bestimmten Verkürzungsbetrages zu überzeugen.

- Welche Risiken und Folgen für den Abgabepflichtigen ergeben sich durch eine zu niedrige oder zu hohe Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch die Abgabenbehörde?

Gem. Judikatur muss sich der Vorsatz einer Abgabenverkürzung gem. § 34 Abs 1 FinStrG nicht auf die konkrete Höhe der Abgabenverkürzung beziehen, sondern es ist bereits ausreichend, wenn der Abgabepflichtige es für möglich hält, dass es aufgrund der Nichtabgabe einer Erklärung zu einer niedrigeren Festsetzung der Abgaben kommt und sich damit abfindet.<sup>274</sup>

Ebenso soll auch bei einer zu hohen Schätzung durch die Abgabenbehörde keine Zeit verloren werden und rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde ergriffen werden, so dass die Steuer neu festgesetzt werden kann.

- Ist im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch den Anzeiger zulässig?

Die Zulässigkeit von geschätzten Selbstanzeigen ist mittlerweile sowohl in der Literatur als auch in der Verwaltungspraxis anerkannt. Wenn es der Abgabenbehörde möglich ist, die Bemessungsgrundlagen zu schätzen und wenn diese Schätzung als Basis für den strafbestimmenden Wertbetrag herangezogen werden kann, so muss auch bei der geschätzten Selbstanzeige und einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch den Anzeiger gestattet sein, durch eine Schätzung straffrei zu werden, dh eine Schätzung sollte auch für eine Selbstanzeige ausreichend sein.

---

<sup>274</sup> OGH 23.07.2009, 13 OS 18/09k; Prillinger, ZWF, 2. Jahrgang / 2016, 272.

- Welche Risiken und Folgen birgt eine zu niedrige bzw eine zu hohe (Fehl)Eigenschätzung durch den Anzeiger?

Wenn sich der Abgabepflichtige bei einer geschätzten Selbstanzeige zu seinen Gunsten verschätzt, gehen die Meinungen der Befürworter der geschätzten Selbstanzeige auseinander: *Scheil* zB ist der Meinung, dass in diesem Fall nur eine Teilanzeige anzunehmen ist.<sup>275</sup> *Reger* hingegen vertritt die Ansicht, dass eine geringfügige Abweichung für die Zuerkennung der strafbefreienden Wirkung der geschätzten Selbstanzeige unschädlich ist und für diese Zuerkennung der strafbefreienden Wirkung einer (Fehl)Eigenschätzung des Anzeigers auch ausschlaggebend ist, inwieweit ein subjektive Bemühen des Anzeigers erkennbar ist.<sup>276</sup> Eine zu hohe (Fehl)Eigenschätzung des Anzeigers ist unschädlich für die Zuerkennung einer gänzlichen Straffreiheit.<sup>277</sup>

- Welche Rolle wird dem Steuerberater im Zusammenhang mit behördlichen Schätzungen zuteil?

Wenn bereits eine Schätzung der Grundlagen der Besteuerung durch die Abgabenbehörde erfolgt ist, soll der Steuerberater seinem Mandanten empfehlen, zumindest eine geschätzte Offenlegung gegenüber der Abgabenbehörde zu machen bzw ihn auf die Möglichkeit einer Selbstanzeige bzw unter Umständen auch auf die Möglichkeit einer geschätzten Selbstanzeige aufmerksam machen.

---

<sup>275</sup> *Scheil*, Geschätzte Selbstanzeige, in *Leitner* 205.

<sup>276</sup> *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz 1 (2013) § 29 Rz 6a.

<sup>277</sup> *Scheil*, Geschätzte Selbstanzeige, in *Leitner* 206; *Schrottmeyer*, Selbstanzeige (2016) 116 Rz 550.

- Welchen Gemeinsamkeiten bzw Unterschiede im Zusammenhang mit behördlichen Schätzungen im Abgaben- und im Finanzstrafrecht lassen sich bei einem Ländervergleich von Österreich mit Deutschland feststellen?

Bei einem Ländervergleich zwischen Österreich und Deutschland im Zusammenhang mit behördlichen Schätzungen im Abgaben- und im Finanzstrafrecht ist grundsätzlich festzuhalten, dass sowohl die abgaben- als auch die finanzstrafrechtliche Rechtslage inhaltlich weitgehend deckungsgleich ist. Wenn man die Bestimmungen durch die Lehre und durch die Judikatur vergleicht, findet man nur vereinzelt Abweichungen. Bei einem Vergleich der Mitwirkungspflicht im deutschen und im österreichischen Abgabenverfahren lässt sich feststellen, dass der Bundesfinanzhof (BFH) im (deutschen) Abgabenverfahren geringere Anforderungen an die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen zu stellen scheint als der VwGH im (österreichischen) Abgabenverfahren. Im deutschen Abgabenverfahren soll der Steuerpflichtige zum einen aus einer Verletzung seiner Mitwirkungspflicht keinen Vorteil ziehen, aber andererseits auch nicht durch eine Beweislastentscheidung benachteiligt werden, wenn er seine Mitwirkungspflicht ordnungsgemäß erfüllt.<sup>278</sup>

---

<sup>278</sup> Dürrer, Beweislastverteilung und Schätzung im Steuerstrafrecht (2010) 37.

## 14 Literatur- und Judikaturverzeichnis

### 14.1 Monografien und Kommentare

*Betriebs-Berater* (Hrsg), Steuerrecht | Aufsätze (26.1.2015).

*Birkenfeld*, Beweis und Beweiswürdigung im Steuerrecht. (1973).

*Blazina*, So prüft die Finanz. Legistische Grundlagen einer Steuerprüfung ; die zu erwartenden Prüfungshandlungen ; Vorbereitung auf eine Steuerprüfung ; Prüfungsschwerpunkte und die wichtigsten Prüffelder ; Möglichkeiten zur Beeinflussung des Prüfungsgeschehens ; die Rechte des Steuerpflichtigen ; Vermeidung häufiger Fehler ; Tipps für die Praxis und zahlreiche Fallbeispiele<sup>2</sup> (2011).

*Brinkmann*, Schätzungen im Steuerrecht. Fälle - Methoden - Vermeidung - Abwehr<sup>4</sup> (2017).

Die Bibel. Nach Martin Luthers Übersetzung : Lutherbibel : mit Apokryphen<sup>2017</sup> (2016).

*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz. Kommentar<sup>19</sup> (2019).

*Dürrer*, Beweislastverteilung und Schätzung im Steuerstrafrecht (2010).

*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO. Bundesabgabenordnung<sup>3</sup> (2018).

*Fasching*, Lehrbuch des österreichischen Zivilprozeßrechts<sup>2</sup> (1990).

*Flore/Tsambikakis* (Hrsg), Steuerstrafrecht. Kommentar<sup>2</sup> (2016).

*Friedl/Loebenstein/Dax/Hopf/Maier*, Abkürzungs- und Zitierregeln der österreichischen Rechtssprache und europarechtlicher Rechtsquellen (AZR)<sup>7</sup> (2012), Manz, Wien, 2012.

*Gierlinger/Neschkudla*, Schätzung von Besteuerungsgrundlagen. Was darf die Finanz wann und wie schätzen? (2000).

*Gombert*, Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 der Abgabenordnung (2001).

*Hofmann*, Handbuch Anti-Fraud-Management. Bilanzbetrug erkennen - vorbeugen - bekämpfen (2009).

*Höft/Danelsing/Grams/Rook*, Schätzung von Besteuerungsgrundlagen. Besteuerungsverfahren, Finanzgerichtliches Verfahren, Steuerstrafverfahren (2014).

*Huber*, Die neue Prüfungstechnik in der Betriebsprüfung. Methoden zur Betrugsbekämpfung (2004).

*Kohlmann*, Steuerstrafrecht (2017).

*Leitner/Brandl/Kert* (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017).

*Leitner/Plückhahn* (Hrsg), Finanzstrafrecht kompakt<sup>4</sup> 1 (2017).

*Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz<sup>4</sup> (2013).

*Ritz, BAO*. Bundesabgabenordnung. Kommentar<sup>6</sup> (2017).

*Rosenberg*, Die Beweislast<sup>3</sup> (1953).

*Schmidt*, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht (1998).

*Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG<sup>3</sup> (2016).

*Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren (1996).

*Spindler/Tipke/Rödler* (Hrsg), Steuerzentrierte Rechtsberatung. Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag (2009).

*Stoll*, BAO-Kommentar (1994).

*Tipke/Kruse* (Hrsg), [Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung]<sup>23</sup> (2017).

*Tipke/Seer/Hey/Montag/Englisch/Henrichs/J. Lang* (Hrsg), Steuerrecht<sup>23</sup> (2018).

*Volk*, Schätzung im Finanzstrafrecht (1996-2002).

*Wähnert*, Wichtige Begriffe zur Summarischen Risikoprüfung (SRP) und zur Neuen Prüfungstechnik (NiPt).

## 14.2 Beiträge in Sammelwerken

*Eberl/Leopold/M. Huber* (Hrsg), Brennpunkt Betriebsprüfung - Vorhof zum Finanzstrafverfahren (2018).

*Ellinger*, Schätzung im Abgabenrecht und Finanzstrafrecht, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996 - 2002. Aktualisierte Beiträge der Finanzstrafrechtlichen Tagungen 1996 - 2002 (2006) 399–421.

*Fischerlehner*, Gewinnermittlung durch Schätzung, in *Renner/Schlager/Schwarz* (Hrsg), Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung. Gedenkschrift für Walter Köglberger (2008) 81–101.

*Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen/Urnik* (Hrsg), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen. Strukturen - Prinzipien - Neuerungen; Festschrift für Herbert Kofler zum 60. Geburtstag (2009).

*Greyer*, Schätzung, in *Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen/Urnik* (Hrsg), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen. Strukturen - Prinzipien - Neuerungen; Festschrift für Herbert Kofler zum 60. Geburtstag (2009) 265.

*Höft/Danelsing/Grams/Rook*, Schätzung von Besteuerungsgrundlagen. Besteuerungsverfahren, Finanzgerichtliches Verfahren, Steuerstrafverfahren (2014).

*Höpfel/Ratz*, Wiener Kommentar zum Strafgesetzbuch - StGB 1. - 228. Lieferung<sup>2</sup> (2019).

*Kotschnigg/Pohnert*, Neues und Bekanntes zum Beweisrecht, in *Eberl/Leopold/Huber* (Hrsg), Brennpunkt Betriebsprüfung - Vorhof zum Finanzstrafverfahren (2018).

*Lässig* in *Höpfel/Ratz*, Wiener Kommentar zum Strafgesetzbuch - StGB 1. - 228. Lieferung. Kommentar in Faszikeln<sup>2</sup> (2019) § 29.

*Leitner*, Anmerkungen zum Beitrag von Herrn Prof. Dr. Klaus Volk (Schätzung im Finanzstrafrecht), in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996 - 2002. Aktualisierte Beiträge der Finanzstrafrechtlichen Tagungen 1996 - 2002 (2006) 439–444.

*Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996 - 2002. Aktualisierte Beiträge der Finanzstrafrechtlichen Tagungen 1996 - 2002 (2006).

*Renner/Schlager/Schwarz* (Hrsg), Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung. Gedenkschrift für Walter Köglberger (2008).

*Schaufl* in *Kohlmann*, Steuerstrafrecht. Kommentar zu den §§ 369 - 412 AO 1977 (2017)  
§ 371.

*Scheil*, Geschätzte Selbstanzeige, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996 - 2002. Aktualisierte Beiträge der Finanzstrafrechtlichen Tagungen 1996 - 2002 (2006) 192–208.

*Scheil*, Selbstanzeige. Das Erkenntnis des VfGH zur Wiener Abgabenordnung und die Selbstanzeige, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996 - 2002. Aktualisierte Beiträge der Finanzstrafrechtlichen Tagungen 1996 - 2002 (2006) 185–190.

### 14.3 Beiträge in Fachzeitschriften

*American Philosophical Society* (Hrsg), Proceedings of the American Philosophical Society.

*Benford*, The Law of Anomalous Numbers, in *American Philosophical Society* (Hrsg), Proceedings of the American Philosophical Society 551–572.

*Blasina*, Pauschalierung nach einer Schätzung, *UFSjournal* 2012, 19–22.

*Kotschnigg*, Praxisfragen aus dem Grenzbereich von Abgaben- und Finanzstrafverfahren. Wesentliche Unterschiede auf dem Beweissektor, *SWK* 25/2002, 681–688.

*Kotschnigg/Pohnert*, Neues und Bekanntes zum Beweisrecht, in *Eberl/Leopold/Huber* (Hrsg), Brennpunkt Betriebsprüfung - Vorhof zum Finanzstrafverfahren (2018).

*Newcomb*, Note on the Frequency of Use of the Different Digits in Natural Numbers, *The American Journal of Mathematics*, 39–40.

*Prillinger*, Zu niedrige Abgabenschätzung – Risiken der Untätigkeit, *ZWF*, 2. Jahrgang / 2016, 272.

*Retemeyer/Möller*, Tatsächliche Verständigung im Steuerrecht und tatsächliche Verständigung im Strafverfahren, *Praxis Steuerstrafrecht* 7/2012, 318–323.

*Rzeszut/A. Lang*, Fahrplan zur Registrierkassenpflicht und finanzstrafrechtliche Neuerungen. Gegenfinanzierung der Steuerreform nimmt Gestalt an, *SWK* 28/2015, 1277–1284.

*Schmutzer*, Strafbefreiende Selbstanzeige bei Schätzung des Verkürzungsbetrages durch den Abgabepflichtigen, *BFGjournal* (bis 2013 *UFSjournal*) 2009, 256–259.

*Schmutzer/Schrottmeyer*, Selbstanzeige bei Selbstbemessungsabgaben. Fallbeispiel zu Umsatz-steuervoranmeldungsdelikten, *SWK* 26/2010, 810–818.

*Schrottmeyer/Brandl*, 10 Jahre Forum Finanzstrafrecht. Tagungsbericht "Finanzstrafrecht 2019 - Forum für Praktiker, *ZWF* 2019, 164.

*Seer*, Steuerliche Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, *EWS* (Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht) Heft 7-8, Juli-August 2013, 257–267.

*Seer*, Verständigungen an der Schnittstelle von Steuer- und Steuerstrafverfahren\*. Die 39. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft hat sich am 22./23.9.2014 in Bremen mit dem Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht befasst. Der nachfolgende Beitrag enthält einige der Überlegungen, die der Verf. dort vorgetragen hat. Der ausführliche, weitergehende Beitrag findet sich in dem Tagungsband, der demnächst im Otto Schmidt Verlag erscheinen wird., in Betriebs-Berater (Hrsg), Steuerrecht | Aufsätze (26.1.2015) 214–220.

*Verwaltungsgerichtshof (VwGH)*, Verfahren: Schätzung, SWK 10/2016, 576.

*Wieser*, Würdigung abgabenrechtlicher Schätzungen, ZWF, 115–118.

## 14.4 Judikatur

BFG 23.02.2017, RV/6300008/2016.

OGH 22.06.1999, 14 Os 9/99.

OGH 23.07.2009, 13 OS 18/09k.

OGH 17.03.2011, Os 12/10d.

OGH 30.08.2013, 30/OS/60/12s.

OGH 28.10.2015, JJR\_20150228\_OGH002\_000EO00391\_1500000\_001

UFS 29.11.2007, FSRV/0045-L/06.

UFS 17.11.2008, RV/2539-W/08.

UFS 2.7.2009, FSRV/009-W/08.

UFS 17.07.2009, Rv/1288-W/09.

UFS 09.09.2009, RV/2885-W/09.

UFS 22.10.2009, FSRV/0164-W/08.

UFS 11.01.2010, RV/3254-W/09.

UFS 29.06.2010, RV/2001-W/09.

UFS 12.10.2010, RV/0661-L/09.

UFS 25.10.2010, RV/2663-W/10.

UFS 15.04.2011, RV/0888-L/09.

UFS 18.04.2011, RV/0749-W/11.

UFS 20.09.2011, RV/0610-K08.

UFS 25.10.2011, RV/1977-W/04.

UFS 15.11.2011, RV/2099-W/11.

UFS 02.12.2011, RV/0196-K/10.

UFS 29.12.2011, RV/2098-W11.

UFS 05.03.2012, RV/0279-W/12.  
UFS 18.06.2012, RV/0319-G/12.  
UFS 02.01.2013, RV/2017-W/12.  
UFSW 12.03.2009, RV/0328-W/06.  
UFSW 25.10.2011, RV/1977-W/04.  
VfGH 16.10.1997, b552/94.  
VwGH, 2007/17/0063.  
VwGH 16.09.1982, 81/16/168.  
VwGH 29.09.1987, 86/14/0058.  
VwGH 02.06.1992, 87/14/0160.  
VwGH 15.06.1993, 90/14/0213.  
VwGH 22.02.1996, 93/15/0194.  
VwGH 28.05.1997, 94/13/0257.  
VwGH 10.12.1997, 95/13/0082.  
VwGH 18.12.1997, 96/16/0143.  
VwGH 26.01.1998, 97/17/0035.  
VwGH 31.03.1998, 93/13/0051.  
VwGH 22.04.1998, 95/13/0191.  
VwGH 25.06.1998, 96/15/0070.  
VwGH 28.10.1998, 98/14/0091.  
VwGH 25.04.2002, 2000/15/0032.  
VwGH 28.05.2002, 98/14/0097.  
VwGH 25.02.2003, 99/14/0341.  
VwGH 20.03.2007, 2007/17/0063.  
VwGH 22.03.2010, 2007/15/0273.

VwGH 07.11.2010, 2007/13/0078.

VwGH 27.01.2011, 2010/16/0154.

VwGH 30.05.2012, 2008/13/0230.

VwGH 24.09.2014, 2012/13/00107.

VwGH 02.10.2014, 2012/15/0123.

VwGH 28.01.2015, 2010/13/0012.

VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097.

VwGH 30.03.2016, 2013/13/0015.

## **14.5 Erlässe und Richtlinien**

BMF (Deutschland)

Schreiben vom 30. Juli 2008 (IV A 3 – S 0223/07/10002, BStBl 2008, 831).

BMF (Österreich)

Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000), Richtlinie des BMF vom 14.05.2019, BMF-010200/0024-IV/6/2019 gültig ab 14.05.2019.

## **14.6 Internetquellen**

*Bundesministerium Finanzen* (2019), Bundesministerium Finanzen, Steuern | Fristen & Verfahren, <https://www.bmf.gv.at/steuern/fristen-verfahren/fv-Beschwerde-zahlungserleichterung-nachsicht.html>.

## Abstract

Eine behördliche Schätzung schließt die Lücke zwischen einem nicht oder nur unzureichend feststellbaren abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt auf der einen Seite und einer gesetzeskonformen Steuerabgabe. Zumeist kommt eine Schätzung nicht aus heiterem Himmel, sondern zeichnet sich am Horizont ab, zB wenn dem Abgabepflichtigen seine steuerlichen Pflichten nicht bekannt sind oder wenn er diese nicht rechtzeitig beachtet. Wie nahe man mit der Schätzung an die Wahrheit herankommt, ist zum einen vom Einzelfall abhängig und zum anderen davon, wie viele Mängel und Versäumnisse es bereits im Vorfeld der Schätzung gegeben hat. Oftmals steht die Finanzbehörde auch vor der Herausforderung, dass zB bei einer Betriebsprüfung eine abgabenrechtliche Feststellung getroffen wird und bei dieser Betriebsprüfung gleichzeitig der Verdacht entsteht, dass ein Finanzvergehen vorliegt. Wenn dabei im Zuge des Abgabenverfahrens die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt oder berechnet werden konnten und infolgedessen geschätzt worden sind, führt dies zu einem Spannungsfeld zwischen abgabenrechtlichen und strafrechtlichen Beweislast- und Beweismaßgrundsätzen.

An official estimate closes the gap between an insufficiently ascertainable tax-relevant situation on the one hand and a tax levy in conformity with the law. On the other hand the estimate does not come from the blue, but is on the horizon, for example, if the taxpayer's tax obligations are unfamiliar or if he does not pay attention to them in time. How close the estimate approaches the truth depends, on the one hand, on the individual case and, on the other hand, on how many shortcomings and omissions have already occurred in the run-up to the estimate.

Often, the tax authority is also faced with the challenge that, for example, in a business audit, a tax law finding is made and at the same time the suspicion that a financial offense exists in this tax audit. If in the course of the tax procedure, the basis for levying the levy could not have been calculated or calculated and, consequently, estimated, this creates an area of conflict between fiscal and criminal rules on the burden of proof and standard of proof.