

2. In manchen Fällen hat der Steuerschuldner bis zum Fälligkeitstag der Jahressteuerschuld — das ist normalerweise der 27. März — keine Jahressteuererklärung, wohl aber Erklärungen über Abschlagzahlungen (Vierteljahreserklärungen zur Einkommensteuer, Umsatzsteueranmeldungen) abgegeben. Bei einer solchen Sachlage muß die Abteilung Finanzen mangels einer Steuererklärung zunächst davon ausgehen, daß die erklärten Abschlagzahlungen die Steuerschuld decken werden. Hat der Steuerschuldner weder eine Jahreserklärung noch Erklärungen über Abschlagzahlungen eingereicht, aber Abschlagzahlungen geleistet, dann geht die Abteilung Finanzen davon aus, daß die geleisteten Zahlungen die Steuerschuld decken werden; denn der Steuerschuldner hat durch Zahlung dieser Beträge zum Ausdruck gebracht, daß er insoweit eine Steuerschuld als gegeben ansieht. Das gleiche gilt für Zahlungen, die der Steuerschuldner ggf. über die erklärten oder entrichteten Abschlagzahlungen hinaus bis zum 27. März geleistet hat. Wird später in einem Steuerbescheid festgestellt, daß die Steuerschuld höher war, so ist der Differenzbetrag zwischen den erklärten bzw. geleisteten Abschlagzahlungen — einschließlich etwaiger zusätzlicher Zahlungen, die bis zum 27. März erfolgt sind — und der Steuerschuld laut Bescheid verkürzt worden, weil die Abteilung Finanzen infolge Fehlens einer Steuererklärung über das Bestehen dieser Steuerforderung insoweit im unklaren gelassen (getäuscht) worden ist.

Das gilt, abgesehen von den Fällen des § 410 AbgO, auch dann, wenn der Steuerschuldner nachträglich, d. h. zwischen dem 27. März und dem Tag des Steuerbescheids, noch eine Erklärung nachreicht und sich darin eine über den erklärten bzw. geleisteten Abschlagzahlungen liegende Steuerschuld errechnet; denn die Verkürzung ist, unabhängig von der später eingereichten Erklärung, schon am 27. März eingetreten. Ermittelt sich der Steuerschuldner in seiner verspätet eingereichten Steuererklärung hingegen einen Betrag, der unter den Abschlagzahlungen liegt, so begeht er damit über die bereits am 27. März eingetretene Verkürzung hinaus eine weitere Steuerverkürzung; als insgesamt verkürzter Betrag kommt dann die Differenz zwischen Steuerschuld laut Steuerbescheid und Steuerschuld laut Erklärung in Betracht (wie unter 1.).

3. Anders als die Nichtabgabe einer Steuererklärung ist die Abgabe einer Steuererklärung zu werten, in der sich der Steuerschuldner als steuerfrei einschätzt. Hier gelten die Ausführungen zu 1., d. h. die Differenz zwischen Steuerschuld laut Steuerbescheid und Steuerschuld laut Erklärung (0 DM), also der gesamte Steuerbetrag laut Steuerbescheid ist verkürzt. Die effektiv geleisteten Zahlungen — darin liegt der Unterschied gegenüber 2. begründet — sind stets nur dann von Bedeutung, wenn an dem maßgebenden Stichtag keine Erklärung vorliegt. Würde eine Erklärung abgegeben, dann ist ausschließlich diese maßgebend, unabhängig von den geleisteten Zahlungen.

4. Vorstehende Grundsätze gelten sinngemäß auch dann, wenn Abschlagzahlungen verkürzt worden sind⁷. Hier ergibt sich im Normalfall die Steuerverkürzung ebenfalls als Differenz zwischen den erklärten (bzw. wenn keine Erklärung vorliegt, den geleisteten⁸) und den durch Abschlagzahlungsbescheid neu festgesetzten Abschlagzahlungen. Es ist jedoch denkbar, daß eine nachträgliche Neufestsetzung der zu niedrig erklärten Abschlagzahlungen unterbleibt, sei es, daß der zu wenig erklärte Betrag der nächstfälligen Abschlagzahlung zugerechnet wird, sei es, daß das Jahr bei Aufdeckung der Verfehlung bereits abgelaufen ist und deshalb sogleich die Jahressteuerschuld angefordert wird. In diesen Fällen muß, ausgehend von der durch die Abteilung Finanzen in dieser Hinsicht getroffenen Entscheidung, gegebenenfalls eine gesonderte Berechnung der verkürzten Abschlagzahlungen für strafrechtliche Zwecke vorgenommen werden.

5. In manchen Fällen erfolgt die Korrektur unrichtiger Steuerfestsetzungen nicht für den Zeitraum, in

dem die Verkürzung tatsächlich eingetreten ist. Ein Steuerpflichtiger hat beispielsweise eine Forderung in der Bilanz vom 31. Dezember 1956 zu niedrig angesetzt und diesen falschen Bilanzansatz auch am 31. Dezember 1957 beibehalten. Er hat dadurch die Einkommensteuer des Jahres 1956 verkürzt, während im Jahre 1957 keine neue Verkürzung der Einkommensteuer eingetreten ist. Da dieser Fehler aber erst bei der Betriebsprüfung für 1957 zutage getreten ist, wird entsprechend § 16 der Veranlagungsrichtlinien 1956⁹ nicht der Gewinn des Jahres 1956, sondern der des Jahres 1957 für die Zwecke der Steuerberechnung erhöht. Die für das Jahr 1957 dadurch festgesetzte Mehrsteuer ist nicht identisch mit dem tatsächlich verkürzten Betrag; dieser muß vielmehr, nachdem der Steuerbescheid für 1957 rechtskräftig und damit über die Berechtigung der Beanstandung hinsichtlich der Bewertung der Forderung im Grundsatz entschieden worden ist, auf der Basis der Verhältnisse des Jahres 1956 gesondert berechnet werden.

6. Es wurde schon an anderer Stelle¹⁰ auf die Problematik hingewiesen, die aus gewissen Unterschieden in der Beweisführung im Strafverfahren einerseits und im Besteuerungsverfahren andererseits resultiert. Anders als im Strafverfahren ist der Steuerschuldner im Besteuerungsverfahren verpflichtet, an der Ermittlung des Steueranspruchs selbst mitzuwirken und Beweismittel wie Belege, Aufzeichnungen usw. bereitzustellen. Der im Strafverfahren gültige Grundsatz, daß im Zweifel zugunsten des Angeklagten zu entscheiden ist, findet im Steuerverfahren keine Anwendung; vielmehr sind die Finanzorgane im Zweifel berechtigt, die Besteuerungsgrundlagen (Umsatz, Gewinn usw.), nicht hingegen die Steuer selbst, zu schätzen (§ 217 AbgO). Zweck dieser Schätzung ist es, den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten so nahe wie möglich zu kommen, um den Steueranspruch zutreffend zu ermitteln. Das gilt insbesondere in solchen Fällen, in denen der Steuerschuldner seine Pflicht zur Führung von ordnungsmäßigen Aufzeichnungen und anderen Unterlagen verletzt und damit die Möglichkeit der genauen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen vereitelt hat. Es liegt im Wesen der Schätzung, daß durch sie das Ergebnis nicht auf den Pfennig genau, sondern nur annähernd ermittelt werden kann. Es ist also eine gewisse Unsicherheitsspanne gegeben, die in dem einen Fall größer, im anderen kleiner sein wird, je nachdem, welche Unterlagen für die Schätzung zur Verfügung stehen. Ein Steuerschuldner hat aber keinesfalls Anspruch darauf, daß die Schätzung nur in Höhe des nachweisbaren Mindestbetrages erfolgt, wenn es wahrscheinlich ist, daß die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen über diesem Betrag gelegen haben; sonst würde der Steuerschuldner, der seine Aufzeichnungen usw. vernachlässigt hat, u. U. besser gestellt sein als ein anderer, der seinen Aufzeichnungspflichten ordnungsmäßig nachgekommen ist, und dem Staatshaushalt würde aus der Handlungsweise des Steuerschuldners möglicherweise ein Schaden erwachsen. Wird also beispielsweise durch eine Kalkulation festgestellt, daß der Umsatz eines Steuerschuldners, der keine ordnungsmäßigen Aufzeichnungen vorlegen kann, zwischen 150 und 160 TDM gelegen haben muß, dann kann der Steuerschuldner nicht verlangen, daß sein Umsatz auf 150 TDM geschätzt wird; vielmehr ist, je nach Lage der Umstände, durchaus auch eine Schätzung in Höhe von 155, 158 oder 160 TDM zulässig. Nehmen wir an, der Steuerschuldner hat seinen Umsatz in der Steuererklärung selbst mit 150 TDM beziffert, während die Abteilung Finanzen ihn mangels ordnungsmäßiger Aufzeichnungen auf 158 TDM geschätzt hat. Die Besteuerungsunterlagen weisen somit an sich eine Verkürzung in Höhe der auf 8 TDM Umsatz entfallenden Steuern aus. Auf der anderen Seite steht aber gar nicht mit völliger Sicherheit fest, ob der Umsatz tatsächlich 158 TDM oder nicht doch nur 150 TDM betragen hat. Es ist also kein lückenloser Beweis dafür vorhanden, daß tatsächlich Steuern verkürzt sind — wenngleich die Wahrscheinlichkeit für diese Annahme spricht. Im Besteuerungsverfahren muß der Steuerschuldner die durch

⁷ vgl. dazu NJ 1955 S. 245.

⁸ Der zu 2) und 3) dargelegte Grundsatz, daß die geleisteten Zahlungen nur dann Bedeutung haben, wenn keine Erklärung vorliegt, gilt hier ebenfalls.

⁹ GBl.-Sonderdruck Nr. 235.

¹⁰ vgl. Cohn, a. a. O., S. 403.