Finanzgericht Münster zur Nichtigkeit von Schätzungsbescheiden: Wenn das Finanzamt nicht schätzt, sondern sanktioniert

Zur Grenze zwischen zulässiger Schätzung, unzulässiger Strafschätzung und bloßer Beweislastentscheidung

Finanzgericht (FG) Münster, Urteil vom 20.01.2026 – 13 K 2547/24 K,G,F

Wenn man wie wir bei **STURM.** das Steuerrecht nicht nur als materielles Recht, sondern auch als formelles Recht, Verfahrensrecht, begreift und in der täglichen Arbeit anwendet, der fühlt sich immer wieder mal wie ein "*Trüffelschwein*", wenn es gelungen ist, einen verfahrensrechtlichen Fehler zu entdecken, der, wie häufig in der Praxis, als bloßer Verfahrensfehler unbeachtlich ist, sondern auch im Ergebnis zum Erfolg, also zur Aufhebung des Steuerbescheids, führt.

Jeder Steuerrechtler und jeder Steuerberater weiß, dass es einen nichtigen Steuerbescheid im Sinne von § 125 AO in der Praxis außerordentlich selten, praktisch nie, gibt. Umso erfreulicher ist die heute besprochene Entscheidung des FG Münster. Denn hier ist das FG zu dem Ergebnis gelangt, dass der Steuerbescheid nichtig ist. Das war für die Klägerseite deshalb so besonders wichtig, weil bereits die Bestandskraft eingetreten war. Ohne Nichtigkeit wäre der Steuerbescheid also gar nicht mehr änderbar gewesen.

Eine so seltene Entscheidung verdient daher eine sehr ausführliche Besprechung, natürlich auch mit Ableitungen für die Praxis.

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 20.01.2026 eine Entscheidung getroffen, die verfahrensrechtlich erhebliches Gewicht hat. Der Senat hat Bescheide über Körperschaftsteuer, Gewerbesteuermessbetrag und die korrespondierenden Verlustfeststellungen **nicht lediglich als rechtswidrig, sondern als nichtig** qualifiziert. Das ist im Steuerrecht die Ausnahme, nicht die Regel. Gerade deshalb verdient die Entscheidung besondere Aufmerksamkeit.

Die Pointe der Entscheidung liegt nicht in einer materiell-rechtlichen Spezialfrage, sondern im **Verfahrensrecht**. Das Gericht arbeitet mit bemerkenswerter Klarheit heraus, dass eine Schätzung nach § 162 AO nicht dazu dienen darf, den Steuerpflichtigen für fehlende Mitwirkung zu sanktionieren oder ihn zur Vorlage von Unterlagen zu zwingen. Wer schätzt, muss die **wahrscheinlichsten Besteuerungsgrundlagen** ermitteln. Wer stattdessen ohne echte Schätzungserwägungen schlicht auf null setzt, verlässt den gesetzlichen Rahmen. Genau das hat der Senat hier beanstandet.

Worum ging es?

Die klagende GmbH hatte ihre Steuererklärungen für 2022 eingereicht und dabei einen erheblichen Verlust erklärt. Zudem machte sie eine Zuführung zum steuerlichen Einlagekonto geltend. Was fehlte, war die E-Bilanz. Die Steuerberatung hatte deren Nachreichung zunächst unter Hinweis auf noch nicht abgeschlossene Arbeiten des Wirtschaftsprüfers zurückgestellt. Das Finanzamt erinnerte mehrfach an die Vorlage, kündigte zuletzt sogar Zwangsgeldmaßnahmen an, setzte diese aber gerade **nicht** um. Stattdessen erließ es Bescheide, in denen der erklärte Verlust nicht anerkannt und die Einlage nicht berücksichtigt wurde. Die Bescheide ergingen zudem **ohne Vorbehalt der Nachprüfung**.

Bemerkenswert ist die Chronologie: Noch am Abend des 05.12.2023 übersandte die Steuerberaterin dem Finanzamt eine Elster-Nachricht, erläuterte die Verzögerung und reichte Kontennachweise zur Umsatzsteuer ein. Gleichwohl lief der Fall weiter. Nach einem handschriftlichen Vermerk des Sachbearbeiters sollte die Veranlagung fortgeführt werden, weil der Verlust ohne E-Bilanz nicht geprüft werden könne. Am 14.12.2023 ergingen dann die belastenden Bescheide. Die Klägerin griff diese zunächst nicht fristgerecht an und versuchte später, über Änderungsvorschriften sowie über die Feststellung der Nichtigkeit zum Ziel zu kommen.

Schon dieser Ablauf zeigt die Besonderheit des Falles. Es ging nicht um den typischen Fall, in dem überhaupt keine Erklärungen abgegeben werden und das Finanzamt in einem weitgehend informationsfreien Raum schätzen muss. Hier lagen Steuererklärungen vor. Auch Vorjahresdaten waren vorhanden. Zudem gab es weitere Unterlagen. Die eigentliche Frage war deshalb nicht, **ob** das Finanzamt schätzen durfte, sondern **wie** es schätzen musste und ob es überhaupt geschätzt hat.

Der Tenor: Teilweise Nichtigkeit, aber keine Nichtigkeit beim steuerlichen Einlagekonto

Das FG Münster verpflichtete das Finanzamt, die **Nichtigkeit** der Bescheide über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuermessbetrag sowie der Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer und des vortragsfähigen Gewerbeverlusts festzustellen. Hinsichtlich des Bescheids über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG, also des steuerlichen Einlagekontos, blieb die Klage dagegen ohne Erfolg.

Gerade diese Differenzierung macht die Entscheidung dogmatisch stark. Der Senat hat nicht pauschal jede unzutreffende Behandlung der Klägerin als Willkürakt qualifiziert. Vielmehr trennt er sauber zwischen einer unzulässigen Schätzung einerseits und einer – wenn auch verfrühten oder sachlich fehlerhaften – Beweislastentscheidung andererseits.

Die tragenden Gründe der Entscheidung

1. Nichtigkeit nach § 125 AO nur ausnahmsweise – aber hier bejaht

Das Gericht stellt zunächst die bekannten Maßstäbe des § 125 Abs. 1 AO dar. Nichtigkeit setzt einen **besonders schwerwiegenden Fehler** voraus, der bei verständiger Würdigung aller Umstände auch **offenkundig** ist. Nicht jeder Schätzungsfehler führt dazu. Grobe Schätzungsfehler machen einen Bescheid in aller Regel nur rechtswidrig, nicht nichtig. Anders ist es aber bei einer **bewusst und willkürlich** zum Nachteil des Steuerpflichtigen vorgenommenen Schätzung oder bei einem Schätzungsergebnis, das krass von den tatsächlichen Verhältnissen abweicht und bei dem keinerlei echte Schätzungserwägungen erkennbar sind.

Damit knüpft der Senat an die BFH-Linie zur subjektiven und objektiven Willkür an. Das Urteil ist also keine dogmatische Revolution, sondern eine konsequente Anwendung vorhandener höchstrichterlicher Leitlinien auf einen besonders markanten Sachverhalt. Neu ist weniger der Rechtssatz als die Konsequenz, mit der das Finanzgericht ihn im konkreten Fall durchzieht.

2. Das Finanzamt hat keine echten Schätzungserwägungen angestellt

Der zentrale Satz des Urteils lautet sinngemäß: **„Ohne Bilanz gibt es keinen Verlust“ ist kein Schätzungsmaßstab.** Genau darin liegt der Kern. Nach Auffassung des Senats fehlten jegliche nachvollziehbaren Wahrscheinlichkeitsüberlegungen. Das Finanzamt habe sich nicht mit Vorjahreswerten befasst, nicht die bereits vorhandenen Kontennachweise ausgewertet und auch sonst nicht erkennen lassen, an welchem Schätzungsrahmen es sich orientiert haben könnte. Stattdessen habe es kurzerhand den erklärten Verlust nicht anerkannt und den Betrag faktisch auf null gesetzt.

Das ist verfahrensrechtlich hoch relevant. § 162 AO gibt der Finanzverwaltung kein Sanktionsinstrument an die Hand. Die Schätzung dient der Annäherung an die Wirklichkeit. Sie ist ein Erkenntnisinstrument, kein Druckmittel. Wer von vornherein weitere Erkenntnisquellen ausblendet und aus der fehlenden Bilanz den Schluss zieht, ein Verlust könne nicht berücksichtigt werden, schätzt nicht mehr, sondern ersetzt die gesetzliche Methode durch einen unzulässigen Automatismus.

3. Der Senat sieht eine Zweckentfremdung der Schätzung als Druckmittel

Besonders deutlich wird das Gericht bei der Frage nach dem Motiv des Vorgehens. Nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung sprechen die Umstände aus Sicht des Senats dafür, dass das Finanzamt den Verlust gerade deshalb nicht berücksichtigte, um **Druck auf die Klägerin zur Einreichung der E-Bilanz** auszuüben. Das Finanzamt hatte zuvor mehrfach die Vorlage angemahnt und zuletzt ausdrücklich ein Zwangsgeld angekündigt. Gerade dieses gesetzlich vorgesehene Druckmittel nutzte es dann aber nicht. Stattdessen griff es zum sachlich unzulässigen Instrument der belastenden „Nullfestsetzung“.

Das ist die eigentliche Sprengkraft der Entscheidung. Der Senat sagt nicht nur: Das Ergebnis war falsch. Er sagt vielmehr: Das Vorgehen war in seiner Struktur rechtsstaatlich verfehlt, weil die Schätzung funktionswidrig eingesetzt wurde. Anders gewendet: Das Finanzamt hat den Mechanismus des § 162 AO zweckentfremdet, um einen Mitwirkungsdruck zu erzeugen, den die AO an anderer Stelle mit den Zwangsmitteln der §§ 328 ff. AO gesondert regelt. Genau diese institutionelle Grenzziehung ist der rote Faden des Urteils.

4. Das Fehlen des Vorbehalts der Nachprüfung war nicht allein entscheidend, aber ein wichtiges Indiz

Das FG Münster stellt ausdrücklich klar, dass das bloße Fehlen des Vorbehalts der Nachprüfung eine Nichtigkeit nicht automatisch begründet. Damit grenzt sich der Senat sauber von einer überdehnten Betrachtung ab. Im Streitfall war das Fehlen des Vorbehalts aber Teil der Gesamtschau: Das Finanzamt stoppte die Veranlagung trotz der eingegangenen Nachricht nicht, erließ belastende Bescheide ohne Vorbehalt und verwies die Klägerin faktisch auf den Einspruch als Korrekturweg. Auch dies wertete der Senat als Indiz für die bewusste Zweckentfremdung der Schätzung.

Für die Praxis bedeutet das: Nicht jeder harte Schätzungsbescheid ohne Vorbehalt der Nachprüfung ist nichtig. Aber wenn weitere Umstände hinzutreten – insbesondere fehlende Schätzungserwägungen, offenkundige Realitätsferne und ein erkennbarer Sanktionszweck –, kann gerade die Kombination dieser Elemente den Fall kippen.

Warum das steuerliche Einlagekonto anders behandelt wurde

Gerade hier zeigt sich die dogmatische Qualität der Entscheidung. Hinsichtlich des steuerlichen Einlagekontos verneint das Gericht die Nichtigkeit. Der Grund: Das Finanzamt habe insoweit **nicht geschätzt**, sondern nach den Regeln der **objektiven Beweislast** entschieden. Für die Berücksichtigung einer Einlage müsse feststehen, dass dem Grunde nach überhaupt ein Zufluss im Streitjahr erfolgt ist. Wenn schon dieser Grundsachverhalt nicht sicher feststellbar sei, komme eine Schätzung nicht in Betracht. Schätzung setzt nach Auffassung des Senats erst ein, wenn der Grundsachverhalt feststeht und nur noch Unsicherheit über dessen Höhe besteht.

Aus den für das Vorjahr eingereichten Unterlagen ergab sich nach Ansicht des Gerichts lediglich, dass eine Einlage beabsichtigt war und dass sich die Kapitalrücklage bilanziell erhöht hatte. Das genügte dem Senat nicht für die Feststellung eines tatsächlichen Zuflusses im Jahr 2022. Die Entwicklung der Kapitalrücklage folge bilanziellen Regeln; das steuerliche Einlagekonto dagegen den Grundsätzen von Zu- und Abfluss. Deshalb lasse sich aus dem einen nicht ohne Weiteres auf das andere schließen.

Mit anderen Worten: Bei den Verlusten beanstandet der Senat eine unzulässige „Nullschätzung“. Beim Einlagekonto erkennt er dagegen eine fehlerhafte, möglicherweise verfrühte, aber eben nicht nichtige **Beweislastentscheidung**. Das ist für Berater wichtig, weil die Entscheidung damit keine universelle Öffnungsklausel gegen jede strenge finanzamtliche Reaktion enthält. Sie ist vielmehr präzise auf den Fall der funktionswidrigen Schätzung zugeschnitten.

Die verfahrensrechtliche Bedeutung des Urteils – für die Praxis

1. Schätzung ist keine Sanktion

Der wichtigste prozessuale und verwaltungsrechtliche Lehrsatz lautet: **Die Schätzung nach § 162 AO ist an den Zweck gebunden, die wahrscheinlichsten Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln.** Sie darf nicht als Ersatz für Zwangsmittel missbraucht werden. Dieses Urteil erinnert mit großer Schärfe daran, dass die AO die Instrumente trennt: Für die Erzwingung von Mitwirkung gibt es Zwangsgeld und andere Vollstreckungsmaßnahmen. Für die Annäherung an die materiell richtige Steuer gibt es die Schätzung. Wer beides vermischt, riskiert die Nichtigkeit des Verwaltungsakts.

2. Nichtigkeitsfeststellung kann auch nach Bestandskraft ein scharfes Schwert sein

Der Fall zeigt außerdem, wie bedeutsam § 125 Abs. 5 AO in der Praxis sein kann. Die ursprünglichen Bescheide waren nicht angefochten worden. Gleichwohl konnte die Klägerin mit dem Antrag auf Feststellung der Nichtigkeit noch durchdringen. Das ist deshalb wichtig, weil viele Berater in der Praxis bei bestandskräftigen Bescheiden reflexhaft nur noch an Änderungsvorschriften wie § 129 AO oder § 173 AO denken. Das Urteil erinnert daran, dass in Ausnahmefällen auch der Weg über die Nichtigkeitsfeststellung eröffnet sein kann.

Freilich gilt: Das ist und bleibt die Ausnahme. Wer die Einspruchsfrist versäumt, wird sich regelmäßig nicht auf § 125 AO retten können. Das FG Münster hat die Latte nicht gesenkt, sondern nur gezeigt, dass sie in Extremfällen übersprungen werden kann.

3. Die Sprungklage spielte prozessual eine saubere Rolle

Prozessual interessant ist auch, dass das Finanzamt der Sprungklage hinsichtlich der

Nichtigkeitsfeststellung zugestimmt hat. Das Gericht bejaht deshalb die Zulässigkeit trotz fehlenden Vorverfahrens nach § 44 FGO unter Hinweis auf § 45 Abs. 1 Satz 1 FGO. Das ist keine Sensation, aber ein lehrreiches Detail: In verfahrensrechtlich klar abgegrenzten Streitfragen kann die Sprungklage ein sachgerechter Weg sein, um die dogmatische Kernfrage rasch gerichtlich klären zu lassen.

4. Änderung nach § 173 AO scheiterte beim Einlagekonto am groben Verschulden

Soweit es um die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos ging, half der Klägerin auch § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht weiter. Das Gericht sah ein grobes Verschulden darin, dass die notwendigen Nachweise bis zum Eintritt der Bestandskraft nicht vorgelegt wurden. Besonders wichtig: Das FG stellt auf die zeitliche Perspektive bis zur formellen Bestandskraft ab. Spätestens nach dem Hinweis in den Erläuterungen des Körperschaftsteuerbescheids, dass Einzahlungsbelege vorzulegen seien, hätte die Klägerin innerhalb der Einspruchsfrist reagieren müssen.

Auch das ist für die Praxis eine klare Mahnung. Wer meint, eine materiell richtige Position werde sich später schon noch im Änderungsverfahren durchsetzen lassen, spielt mit hohem Risiko. Verfahrensrecht schlägt hier materielles Recht. *Vigilantibus iura succurrunt.*

Die Besonderheiten des Falles

Mehrere Besonderheiten haben den Fall geprägt und erklären, warum das Gericht so weit gegangen ist:

Erstens lagen bereits **Steuererklärungen mit konkreten Werten** vor. Der Fall spielte sich also nicht im luftleeren Raum ab. Zweitens hatte das Finanzamt **weitere Erkenntnisquellen**, insbesondere Vorjahresbescheide und Kontennachweise. Drittens wurde die E-Bilanz nicht endgültig verweigert, sondern wegen der laufenden Prüfung durch den Wirtschaftsprüfer zurückgestellt. Viertens hatte das Finanzamt selbst den Weg über **Zwangsgeld** in Aussicht gestellt, ihn dann aber gerade nicht beschritten. Fünftens ergingen die Bescheide **ohne Vorbehalt der Nachprüfung**, obwohl noch offenkundig Klärungsbedarf bestand. Sechstens stellte das Gericht ausdrücklich fest, dass jedenfalls dem Grunde nach ein **deutlicher Verlust in hoher sechsstelliger Höhe** wahrscheinlich war. Die Distanz zwischen Schätzungsergebnis und Realität war also besonders eklatant.

Gerade diese Kumulation macht die Entscheidung so praxisrelevant, aber auch so fallbezogen. Wer das Urteil liest, sollte nicht vorschnell annehmen, jede strenge Nullschätzung ohne Bilanz sei künftig nichtig. Das Urteil lebt von der Verdichtung der Indizien. Es ist ein Ausnahmefall, aber ein lehrreicher.

Was Berater daraus mitnehmen sollten

Für die Beratungspraxis lassen sich aus dem Urteil mehrere klare Folgerungen ziehen.

Wer auf Seiten des Steuerpflichtigen berät, sollte bei Schätzungsbescheiden immer exakt prüfen, **ob das Finanzamt tatsächlich geschätzt hat** oder nur mit pauschalen Erwägungen arbeitet. Fehlen erkennbare Wahrscheinlichkeitsüberlegungen völlig und deutet alles auf eine Sanktionierung der fehlenden Mitwirkung hin, sollte die Nichtigkeitsproblematik aktiv geprüft werden. Das gilt besonders dann, wenn das Ergebnis evident an der wirtschaftlichen Realität vorbeigeht.

Zugleich lehrt der Fall aber auch Disziplin auf Steuerpflichtigenseite. Fehlende Unterlagen,

insbesondere beim steuerlichen Einlagekonto, dürfen nicht auf die leichte Schulter genommen werden. Wo der Grundsachverhalt dem Grunde nach nicht belegt ist, hilft die Willkürrechtsprechung zu Schätzungen nicht weiter. Dann bleibt die Beweislastfrage. Und dort kann Bestandskraft schnell zur harten Zäsur werden.

Für die Finanzverwaltung ist das Urteil ebenfalls ein Warnsignal. Wer Mitwirkung erzwingen will, muss die dafür vorgesehenen Mittel der AO einsetzen. Wer veranlagen will, muss schätzen. Beides hat unterschiedliche Voraussetzungen, unterschiedliche Zwecke und unterschiedliche rechtsstaatliche Grenzen. Das Urteil erinnert daran, dass diese Trennung keine bloße Förmelei ist, sondern Ausdruck des Verhältnismäßigkeits- und Rechtsstaatsprinzips.

Zusammenfassung

Das FG Münster hat eine verfahrensrechtlich bemerkenswerte und für die Praxis hoch relevante Entscheidung getroffen. Der Senat macht unmissverständlich klar: Eine Schätzung nach § 162 AO darf nicht zur **Strafschätzung** werden. Wer ohne echte Schätzungserwägungen, ohne Auswertung vorhandener Erkenntnisquellen und erkennbar zur Druckausübung belastende Nullfestsetzungen erlässt, überschreitet die Grenze von der bloßen Rechtswidrigkeit zur **Nichtigkeit**.

Ebenso klar ist aber die zweite Botschaft des Urteils: Nicht jede verfahrensfehlerhafte Entscheidung ist deshalb nichtig. Beim steuerlichen Einlagekonto blieb es bei einer Beweislastproblematik. Dort scheiterte die Klägerin letztlich auch an § 173 AO. Das Urteil ist deshalb kein Freibrief, sondern eine präzise Grenzziehung. Gerade das macht es so wertvoll.

Für die Praxis gilt damit:
Schätzung ja – Sanktion nein.
Und ebenso: **Verfahrensrecht ist kein Annex des materiellen Steuerrechts, sondern oft die eigentliche Fallentscheidung.**