

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 69

**Die Schätzung
der Besteuerungsgrundlagen
nach § 162 der Abgabenordnung**

Von

Irene Gombert



Duncker & Humblot · Berlin

IRENE GOMBERT

**Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen
nach § 162 der Abgabenordnung**

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 69

Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 der Abgabenordnung

Von
Irene Gombert



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Gombert, Irene:

**Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 der Abgabenordnung /
von Irene Gombert. – Berlin : Duncker und Humblot, 2001**

(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 69)

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 1999

ISBN 3-428-10031-X

Alle Rechte vorbehalten

© 2001 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fremddatenübernahme und Druck:

Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-10031-X

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☹

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	11
<i>1. Kapitel</i>	
Rechtssystematische Grundlagen des § 162 AO	16
A. Zweck und Bedeutung des § 162 AO	16
I. Zur Geschichte der Vorschrift	17
1. Die Schätzung nach der Reichsabgabenordnung	17
2. Die Schätzung nach der Abgabenordnung 1977	19
II. Intention des Gesetzgebers	20
B. Verfassungsrechtliche Grundlagen des § 162 AO	22
I. Die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	22
1. Allgemeines	22
2. Rechtsgrundlagen	22
a) Art. 2 Abs. 1 GG	23
b) Art. 20 Abs. 3 GG	23
c) Ergänzung aus Art. 14 Abs. 3 S. 2 GG	23
3. Auswirkungen auf die Schätzung	24
II. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung	24
1. Allgemeines	24
2. Rechtsgrundlage	25
a) Regelungsgehalt des Art. 3 Abs. 1 GG	25
b) Vergleichsmaßstab zur Verwirklichung der Besteuerungsgleichheit	27
3. Besteuerungsgleichheit im Rahmen der Schätzung	28

C. § 162 AO im Spannungsverhältnis zwischen dem Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 AO) und den Mitwirkungspflichten der Beteiligten	29
I. Der Amtsermittlungsgrundsatz	30
1. Rechtsgrundlage des Amtsermittlungsgrundsatzes	30
2. Gegenstand der Amtsermittlungspflicht	31
3. Grenzen der Amtsermittlungspflicht	32
a) Begriffsimmanente Grenzen	32
b) Rechtliche Grenzen	33
c) Tatsächliche Grenzen	34
d) Zwischenergebnis	35
II. Die Mitwirkungspflichten der Beteiligten	35
1. Rechtsgrundlage der Mitwirkungspflichten	36
2. Inhalt der (allgemeinen) Mitwirkungspflicht	36
a) Vollständige und wahrheitsgemäße Offenlegung steuererheblicher Tatsachen	37
b) Angabe bekannter Beweismittel	37
3. Grenzen der Mitwirkungspflichten	38
4. Zwischenergebnis	38
III. Verhältnis von Amtsermittlungspflicht und Mitwirkungspflicht	39
1. Unmittelbare Wechselwirkung zwischen der Amtsermittlungspflicht und der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen?	39
a) Verhältnis von Amtsermittlungs- und Mitwirkungspflicht nach dieser Auffassung	39
b) Rechtsfolgen	41
2. Mitwirkungspflicht lediglich als Erleichterung der Ermittlungstätigkeit? ...	42
a) Verhältnis von Amtsermittlungs- und Mitwirkungspflicht nach dieser Auffassung	42
b) Rechtsfolgen	43
3. Stellungnahme	44
IV. Ergebnis	46

2. Kapitel

Der Tatbestand des § 162 AO

49

A. Voraussetzungen	49
I. Das „Nicht-Ermitteln-können“ der Besteuerungsgrundlagen	49
1. Besteuerungsgrundlagen i. S. d. § 162 AO	49
a) Der Begriff der Besteuerungsgrundlagen	50
aa) Die Rechtsprechung des RFH zur Schätzung dem Grunde nach	52
bb) Die Schätzung in der Rechtsprechung des BFH	53
cc) Die Schätzung in der steuerrechtlichen Literatur	58
dd) Stellungnahme	61
ee) Zwischenergebnis	67
b) Schätzbarkeit der Besteuerungsgrundlagen	67
aa) Beschränkung aus dem Begriff des Schätzens	67
bb) Beschränkung durch andere Rechtsnormen	70
cc) Zwischenergebnis	72
2. Die Ermittlung bzw. Berechnung der Besteuerungsgrundlagen	73
a) Bewertungsschätzungen als Schätzung i. S. d. § 162 AO ?	73
b) Das Verhältnis von Schätzung und Pauschalierungen	76
c) Zwischenergebnis	77
3. Das „Nicht-ermitteln-können“	77
II. Verhältnis der Absätze 1 und 2 des § 162 AO	78
III. Die besonderen Fälle des § 162 Abs. 2 AO	80
1. Schätzung bei Verletzung der Mitwirkungspflicht	81
2. Schätzung bei Verletzung der Buchführungs- oder Aufzeichnungsverpflichtungen	83
a) Schätzung bei nicht ordnungsgemäßer Buchführung	84
aa) Formelle Mängel der Buchführung	84
bb) Sachliche Mängel der Buchführung	86
b) Schätzung bei formell ordnungsgemäß erscheinender Buchführung	87
IV. Schätzung nach § 162 Abs. 3 AO	88

B. Ziel der Schätzung	89
I. Allgemeines	89
II. Der Sicherheitszuschlag bei Schätzungen	92
C. Rechtsfolge	95
D. Ergebnis	96

3. Kapitel

Die Verwirklichung der Schätzung 98

A. Die Bedeutung der Schätzung im System beweisrechtlicher Risikoverteilung durch Beweismaß- und Beweislastregeln	98
I. Die beweisrechtliche Bedeutung der Schätzung nach Rechtsprechung und Literatur	100
1. Bedeutung der Schätzung bei Ablehnung einer Schätzung dem Grunde nach	100
2. Bedeutung der Schätzung bei Zulässigkeit einer Schätzung dem Grunde nach	104
3. Einordnung der Schätzung nach neueren Auffassungen	105
II. Stellungnahme	110
1. Begriffsbestimmungen	110
a) Die Beweiswürdigung	110
b) Das Beweismaß	112
c) Die Beweislast	114
aa) Subjektive Beweislast	114
bb) Objektive Beweislast	116
2. Versuch einer eigenen Einordnung der Schätzung in das Beweisverfahren ..	118
a) Schätzung contra allgemeine beweisrechtliche Regelungen	118
b) Rechtsnatur der Schätzung	121
aa) Schätzung als gesetzliche Beweismaßreduzierung	121
bb) Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	123
cc) Notwendigkeit einer teleologischen Reduktion des § 162 AO?	124

c) Abgrenzung der Anwendungsbereiche der Schätzung und der Entscheidungen nach den Regeln über die objektive Beweislast	130
3. Ergebnis	134
B. Schätzung und tatsächliche Verständigung	134
I. Zulässigkeit	135
II. Rechtsfolgen	138
C. Arten und Methoden der Schätzung	139
I. Arten der Schätzung	139
1. Teilschätzung	140
2. Vollschätzung	140
II. Methoden der Schätzung	141
1. Allgemeines	141
2. Schätzungsmethoden nach Literatur und Rechtsprechung	142
3. Stellungnahme	144
a) Überprüfung, Verprobung und Schätzung	144
b) Die Nachkalkulation	146
aa) Der Betriebsvergleich	148
bb) Die Schätzung nach Richtsätzen	150
c) Einnahmen-Ausgaben-Deckungsrechnung	151
aa) Die Geldverkehrsrechnung	152
bb) Die Vermögenszuwachsrechnung	154
d) Ergebnis	154
Zusammenfassung der Ergebnisse	156
Literaturverzeichnis	157
Sachwortverzeichnis	165

Einleitung

Die vorliegende Schrift hat sich die Aufgabe gesetzt, zur Klärung der praxisrelevanten Problematik der Schätzung beizutragen. Bei dieser Abhandlung soll auch der Vergleich zu anderen Rechtsgebieten, insbesondere dem Verwaltungs- und Zivilprozeßrecht nicht gescheut werden.

Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nimmt in der Besteuerungspraxis einen beachtlichen Raum ein. So gehen die Finanzämter immer häufiger dazu über, den Steuerpflichtigen durch den Erlaß eines Schätzungsbescheides zur Abgabe seiner Steuererklärung zu bewegen, anstatt dieses Ansinnen mit Zwangsmitteln zu verfolgen. Dabei sieht die Praxis in der Regel so aus, daß die Besteuerungsgrundlagen an der obersten Grenze des Schätzungsrahmens im Wege einer endgültigen Veranlagung geschätzt werden. Wenn der Schätzungsbescheid bestandskräftig wird, verzichtet das Finanzamt grundsätzlich auf die Weiterverfolgung der Abgabe der Steuererklärung. Legt dagegen der Steuerpflichtige Einspruch gegen den Schätzungsbescheid ein, so ist er im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens gezwungen, die ausstehenden Steuererklärungen abzugeben. War es bis zum 31. 12. 1995 noch möglich, die Steuererklärungen nach erfolglosem Rechtsbehelfsverfahren im finanzgerichtlichen Verfahren, also nach Klageerhebung, einzureichen und so erhebliche Zeitwinne zu erzielen, so dürfte diesem Vorgehen seit dem 1. 1. 1996 häufig die Präklusion nach § 364 b AO entgegenstehen. § 364 b AO bestimmt, daß die Finanzbehörde dem Einspruchsführer eine Ausschlußfrist setzen kann, innerhalb derer er sämtliche, zur Begründung seines Einspruchs erforderlichen Tatsachen und Erklärungen vorzutragen sowie Beweismittel vorzulegen hat. Unterläßt der Steuerpflichtige dies, so tritt hinsichtlich dieser Tatsachen nach § 364 b Abs. 2 AO Präklusion ein; d. h. mit diesen Tatsachen ist der Steuerpflichtige auch im Rahmen eines sich anschließenden Finanzgerichtsprozesses ausgeschlossen¹.

Obwohl hiernach der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen in der Praxis eine erhebliche Bedeutung zukommt, ist die Schätzung in wesentlichen Bereichen nach wie vor umstritten bzw. ungeklärt². So mangelt es bereits an einer einhelligen Auslegung des für die Schätzung grundlegenden Begriffs der Besteuerungsgrundlagen. Da sowohl in der Rechtsprechung wie auch in der Literatur hierzu vielfältige An-

¹ Vgl. hierzu Lieber, Präklusion im Steuerverfahren.

² Auch wenn während der Bearbeitung dieser Arbeit Seer die Kommentierung in Tipke/Kruse zu § 162 AO von Tipke und Trzaskalik die Kommentierung in Hübschmann/Hepp/Spitaler von von Wallis übernommen haben, so wird dennoch auch auf die früheren Kommentierungen zurückgegriffen, da diese für die Darstellung und Beurteilung der Probleme im Rahmen der Schätzung unverzichtbar erscheinen.

sichten vertreten werden, ist damit bereits der Gegenstand der Schätzung umstritten. Zwar wird insoweit in der neueren Literatur die Auffassung vertreten, daß dieser Streit um den Begriff der Besteuerungsgrundlagen unergiebig ist, weil er in die falsche Richtung weist³, gleichwohl erscheint der Verfasserin eine Klärung dieses Begriffs erforderlich zu sein.

Ausgehend von der Unsicherheit, was nun eigentlich Gegenstand der Schätzung sein kann, ist die Bedeutung und die Einordnung der Schätzung im Rahmen des Besteuerungsverfahrens insgesamt ungeklärt. Insbesondere bedarf es der Klärung der beweisrechtlichen Bedeutung der Schätzung. In diesem Zusammenhang drängt sich auch die Untersuchung des Verhältnisses der Schätzung zur objektiven Beweislast auf, da diese beiden Rechtsinstitute die Rechtsfolgen gescheiterter Sachverhaltsermittlung bestimmen. Weiterhin stellt sich in sämtlichen vom Untersuchungsgrundsatz beherrschten Verfahren die Frage, was zu geschehen hat, wenn ein Beteiligter im Verwaltungs- oder Gerichtsverfahren seine – im Steuerrecht u. a. gemäß §§ 90 ff. AO, § 76 FGO besonders umfassenden – Mitwirkungspflichten an der Aufklärung des entscheidungserheblichen Sachverhalts verletzt. Insoweit bedarf es zunächst der Prüfung, welche Auswirkungen die Pflichtverletzung auf den Umfang der Amtsermittlungspflichten seitens Behörde und Gericht hat. Desweiteren ist zu untersuchen, wie in der Sache selbst zu entscheiden ist, wenn der Sachverhalt aus tatsächlichen und rechtlichen Gründen nicht zweifelsfrei aufgeklärt werden kann. Schließlich bedarf es auch einer Klärung, welche Methoden zur Verwirklichung der Schätzung zur Verfügung stehen.

Ursprünglich bedeutete das Verb „schätzen“, Geld sammeln oder einen Schatz anhäufen und im übertragenen Sinne nach Wert oder Zahl veranschlagen oder den Wert oder Preis von etwas bestimmen⁴. Schätzen signifiziert heute allgemein, „Größe, Alter, Wert, Maß oder ähnliches ungefähr zu bewerten bzw. festzulegen versuchen“⁵. Der Begriff der steuerlichen Schätzung ergibt sich aus einer Gegenüberstellung zu den ebenfalls steuerlichen Begriffen „Ermitteln“ und „Berechnen“. Zunächst sind Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Das Ergebnis der Ermittlungen bzw. Berechnungen sind exakte Feststellungen. Erst wenn diese Ermittlungen und Berechnungen nicht zum Ziel führen, ist zu schätzen. Das Ergebnis einer solchen Schätzung ist daher lediglich ein Wahrscheinlichkeitsschluß⁶. Demnach bedeutet Schätzung i. S. d. § 162 AO, daß aus Indizien eine Schlußfolgerung in der Weise gezogen wird, daß die Besteuerungsgrundlagen der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit der Besteuerung zugrunde gelegt werden⁷.

³ Vgl. z. B. Seer in Tipke / Kruse, 86. EL., § 162 AO Tz. 3.

⁴ So Weber-Grellet, StuW 1981, 48 (56) m. w. N.

⁵ Duden, Bedeutungswörterbuch.

⁶ Vgl. von Wallis in Hübschmann / Hepp / Spitaler, 154. EL.; § 162 AO Rz. 5;.

⁷ Vgl. BFH BStBl. III 1967, 686 (687); II 1977, 260 (261); II 1982, 409 (411); II 1985, 354 (358).

Die Schätzung ist ein Urelement der Besteuerung⁸. Insbesondere der französischen Sprache ist zu entnehmen, wie sehr die Schätzung dem Steuerbegriff immanent ist⁹. So bedeutet das Wort „taxe“ einerseits Steuer, andererseits Schätzung bzw. Wertschätzung. Das entsprechende Verb „taxer“ ist mit schätzen, abschätzen, einschätzen, wertschätzen zu übersetzen. Darüber hinaus hat es die Bedeutung von veranlagern und mit einer Steuer belegen. „Taxation“ bedeutet Schätzung, Einschätzung, Wertermittlung, Bewertung und Steuerveranlagung.

Auch dem schweizerischen Steuerrecht läßt sich die enge Verknüpfung der Begriffe Schätzung und Steuer entnehmen¹⁰. So werden dort das Veranlagungsverfahren als Einschätzungsverfahren, die Besteuerungsgrundlagen als Einschätzungsgrundlagen, die Steuerveranlagung als Einschätzung und die Finanzämter als Einschätzungsbehörden bezeichnet. Die dem deutschen Steuerrecht entsprechende Schätzung i. S. d. § 162 AO heißt Ermessenseinschätzung.

Dagegen differenziert der englische Sprachraum wie das deutsche Steuerrecht zwischen den beiden Begriffen. So wird die Besteuerung als solche mit dem Begriff „taxation“ bezeichnet, während die Schätzung als solche „estimation“ bedeutet.

Auch der Geschichte läßt sich die Bedeutung der Schätzung entnehmen, da sie, seitdem es überhaupt Besteuerung gibt, fester Bestandteil der Besteuerungspraxis ist. So haben sich bereits Maria und Josef aufgemacht, um sich schätzen zu lassen, wie jedermann geschätzt wurde¹¹. Solange es nicht möglich war und es auch nicht der Besteuerungspraxis entsprach, Besteuerungsgrundlagen wertmäßig genau zu ermitteln, kam der Schätzung noch eine weitaus größere Bedeutung zu, als es in diesem Jahrhundert der Fall ist. In der Vergangenheit bestand die Besteuerungspraxis weitestgehend aus Schätzungen. Dies wird auch durch die alte Bezeichnung der Besteuerung als „Schätzung“ belegt¹². In der jüngeren Vergangenheit und in der Gegenwart ist der Anwendungsbereich der Schätzung infolge der Entwicklung der Steuertechnik zwar zurückgetreten, jedoch noch immer von großer Bedeutung.

Maßgebend für die Entwicklung des Besteuerungsverfahrens war insbesondere, daß die Offenbarungspflichten der Steuerpflichtigen immer weiter ausgedehnt wurden¹³. So hielt man eine Verpflichtung zur Offenlegung der für die Besteuerung maßgebenden Verhältnisse bis zur zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts für weitgehend unzulässig. Demnach mußten die Steuerbehörden nach dem preußischen Steuerrecht von 1820 die Steuern noch aufgrund der zutage liegenden Umstände

⁸ Bettermann, 46. DJT, Bd. II, S. E 28 f.

⁹ So zutreffend von Tipke, VerwArchiv Bd. 60 (1969), 136 (139) festgestellt.

¹⁰ Vgl. Tipke, a. a. O. (Fn. 9).

¹¹ Lukas Evangelium, Kapitel 2 Vers 1–5 (Die Bibel nach der Übersetzung Martin Luthers); vgl im übrigen Pausch, Steuerkuriosa seit Menschengedenken, S. 32; sowie ausführlich hierzu Meincke, DB 1982, 1 ff. und Flohr, BB 1983, 657 ff.

¹² Vgl. Riewald in Becker/Riewald/Koch, RAO, 1951, § 217 RAO Anm. 1.

¹³ Vgl. Cordes, Untersuchungen über Grundlagen und Entstehung der RAO vom 23. Dezember 1919, S. 180.