



Jan Hahlweg (Autor)

Die Schätzung im Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der Schätzungsmethoden und der Anwendung von Datenverarbeitungssystemen in der Finanzverwaltung



Internationale Göttinger Reihe

Herausgeber: J.-P. Cuvillier

RECHTSWISSENSCHAFTEN

Jan Hahlweg

**Die Schätzung im Steuerrecht
unter besonderer Berücksichtigung der
Schätzungsmethoden und der Anwendung
von Datenverarbeitungssystemen in der
Finanzverwaltung**

Band 36



Cuvillier Verlag Göttingen
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag

<https://cuvillier.de/de/shop/publications/6083>

Copyright:

Cuvillier Verlag, Inhaberin Annette Jentsch-Cuvillier, Nonnenstieg 8, 37075 Göttingen, Germany

Telefon: +49 (0)551 54724-0, E-Mail: info@cuvillier.de, Website: <https://cuvillier.de>



1. Kapitel: Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen

Die der Betrachtung zugrunde gelegte Fassung des § 162 Abs. 1 AO lautet:

§ 162 Abs. 1 AO:² „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.“

Der § 162 Abs. 1 AO nennt zwei Elemente. Dies sind zum einen das „Nicht-Ermitteln-Können der Besteuerungsgrundlagen“ und zum anderen „die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen“. Um feststellen zu können, wann „die Besteuerungsgrundlagen“ nicht ermittelt werden können, bedarf es zunächst der Untersuchung, wie die Besteuerungsgrundlagen im normalen Besteuerungsverfahren ermittelt werden.

A. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen

§ 85 AO erteilt der Finanzbehörde die Aufgabe, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Hierin spiegeln sich das Legalitätsprinzip und der allgemeine Gleichheitssatz wider. Eine solche Festsetzung ist nur möglich auf der Basis der Besteuerungsgrundlagen.

Schon aus dem Gleichheitssatz hat die Finanzbehörde nicht nur das Recht, sondern die Pflicht die geschuldeten Steuern gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. So hat das Bundesverfassungsgericht in seinen Entscheidungen zu der Besteuerung privater Kapitalerträge und privater Spe-

² § 162 in der Fassung vom 29.07.2009.

kulationsgeschäfte deren Verfassungswidrigkeit aufgrund eines strukturellen Vollzugsdefizits festgestellt.³ Das Verfassungsgericht hat hierzu ausgeführt:

„Wirkt sich eine Erhebungsregelung gegenüber einem Besteuerungstatbestand in der Weise strukturell gegenläufig aus, daß der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden kann, und liegen die Voraussetzungen dafür vor, daß dieses Ergebnis dem Gesetzgeber zuzurechnen ist, so führt die dadurch bewirkte Gleichheitswidrigkeit zur Verfassungswidrigkeit auch der materiellen Steuernorm.“⁴

Die Ausführungen zeigen, dass die Steuerpflichtigen in ihren Rechten verletzt sind, wenn die Steuergesetze oder die tatsächliche Steuererhebung so ausgestaltet ist, dass nicht alle Steuerpflichtigen gleichmäßig erfasst und belastet werden. Somit ist nicht nur die Besteuerung ohne Gesetz, sondern auch die Nichtbesteuerung trotz Gesetz unzulässig.⁵

Aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung folgt auch der vielfach zu Unrecht missachtete Anspruch auf Steuerehrlichkeit der Steuerpflichtigen untereinander.⁶ Hensel formulierte, jeder Steuerpflichtige könne sagen: „Ich verlange, dass mein Nachbar ebenso schwer von der Steuerlast betroffen wird wie ich selbst“.⁷ Somit kann die Finanzbehörde als Treuhänderin der Solidargemeinschaft der Steuerzahler angesehen wer-

³ BVerfGE 84, 239ff.; 110, 94 ff.

⁴ BVerfGE 84, 239 ff.

⁵ Birk, StuW 1989, 212, 213.

⁶ Seer in T/K, § 85, Rn. 10.

⁷ Hensel, VJSchrStuFR 1927, 62.

den, die den Anspruch auf Gegenseitigkeit nach § 85 AO durchzusetzen hat.⁸

Es ist offensichtlich, dass es nicht Aufgabe der Finanzbehörde allein sein kann, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln. Hierzu ist sie schon aus Kapazitätsgründen nicht in der Lage. Weiterhin können auch tatsächliche Gründe dagegen sprechen. So kann letztendlich nur der Steuerpflichtige selber über bestimmte Tatsachen Auskunft geben. Somit muss der Steuerpflichtige bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch Mitwirkung beitragen. Das Verhältnis der Amtsermittlung zu den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bedarf daher einer Betrachtung.

I. Der Grundsatz der Amtsermittlung nach § 88 AO

§ 88 AO ordnet an, dass die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln hat. Sie bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen selber und ist an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden. Sie ist daher also Herrin des Ermittlungsverfahrens und trägt die Verantwortung der Sachaufklärung.

Hierdurch wird dem öffentlichen Interesse an der Feststellung des wahren Sachverhalts Rechnung getragen, dem eine in der Verantwortung nur der steuerpflichtigen Partei stehende Sachaufklärung nicht gerecht werden würde.⁹ Der Amtsermittlungsgrundsatz gilt für alle Arten des inländischen Besteuerungsverfahrens, außer in den Fällen, in denen das Gesetz eine subjektive Beweislast bestimmt.¹⁰

⁸ Seer in T/K, § 85, Rn. 6; Tipke, StRO III, 1396 ff.

⁹ Seer in T/K, § 88, Rn. 1.

¹⁰ Seer in T/K, § 88, Rn. 5.

1. Umfang der Amtsermittlung

Der Umfang der Amtsermittlungen ergibt sich zunächst direkt aus dem Gesetz. So hat nach § 88 Abs. 2 AO die Finanzbehörde alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände, zu berücksichtigen. Allerdings bestimmt sich der Umfang der Ermittlungspflicht gemäß § 88 Abs. 1 S. 3 AO nach den Umständen des Einzelfalls.

Hierdurch ist klar, dass die Ermittlungen so weit wie möglich aber nur so intensiv wie nötig sein dürfen. Es liegt also im pflichtgemäßen Ermessen der Behörde, Art und Umfang der Ermittlungen zu wählen und sich der Beweismittel zu bedienen, die sie für die Ermittlung des Sachverhalts für nötig hält.¹¹

Pestalozza formulierte die Untersuchungsmaxime als negatives Prinzip, da die Finanzbehörde nicht an das Vorbringen und die Beweisanträge der Parteien gebunden ist.¹²

Es lässt sich festhalten, dass die Finanzbehörde hinsichtlich des konkreten Umfangs der Sachermittlung einen Ermittlungs- und Gestaltungsspielraum hat.¹³ Andererseits ist sie bei der Ausübung Ihres Ermessens gemäß § 88 Abs. 2 AO auch verpflichtet, die für den Steuerpflichtigen günstigen Umstände zu berücksichtigen. Die Finanzbehörde darf sich also nicht als Interessensvertreterin des Fiskus verstehen, sondern ist zur Objektivität und Neutralität verpflichtet.¹⁴

¹¹ Seer in T/K, § 88, Rn. 6.

¹² Pestalozza, FS Boorberg, 185, 186.

¹³ Seer, DStJG 31 (2008), 7, 12 ff.

¹⁴ Seer in T/K, § 88, Rn. 7.

Es genügt jedoch nicht nur ein einfaches Berücksichtigen des Vortrags des Steuerpflichtigen, die Finanzbehörde trifft, ergänzt durch § 89 Abs. 1 AO, auch eine Verfahrensfürsorgepflicht. Sie hat daher auch den Vortrag und die Anträge zu berücksichtigen, die der Steuerpflichtige nicht in angemessener Frist vorträgt.

Eine Zurückweisung ist nur dann zulässig, wenn das Gesetz eine bestimmte Frist vorschreibt. § 88 AO gibt der Behörde kein Recht, einen verspäteten Vortrag mit dem Argument der Nachlässigkeit und der Verschleppungsabsicht zurück zu weisen. Die Regelung des § 364b AO, wonach die Behörde selber Fristen für Erklärungen setzen darf, gilt erst im Einspruchsverfahren.¹⁵ Darüber hinaus hat sie gemäß dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung Verjährungsfragen von Amts wegen zu prüfen.¹⁶

2. *Gegenstand der Ermittlung*

Gemäß § 88 Abs. 1 AO hat die Finanzbehörde den Sachverhalt zu ermitteln. Hiermit ist der für die Besteuerung relevante Lebenssachverhalt, also die tatsächlichen Verhältnisse gemeint. Aufklärungsbedürftig sind daher nur Tatsachen.¹⁷ Rechtsfragen sind hingegen von der Amtsermittlungspflicht nicht erfasst. Sie soll nur die für die Gesetzesanwendung notwendige Tatsachenbasis schaffen.¹⁸

„Tatsachen sind alle äußeren und inneren Vorgänge, die sinnlich wahrgenommen werden können: vergangene oder gegenwärtige Ereignisse oder Zustände, vorwiegend in der Außenwelt sich abspielende Vorgänge, aber

¹⁵ Seer in T/K, § 88 Rn. 7.

¹⁶ Abschnitt 73 AEAO zu § 88, Nr. 3.

¹⁷ Söhn in HHS, § 88, Rn. 11.

¹⁸ Gombert, S. 31.

auch geistige Vorgänge (z.B. eine Kenntnis oder Absicht des Steuerpflichtigen, wie Gewinnerzielungsabsicht), die den Tatbestand eines anzuwendenden Rechtssatzes ausmachen.“¹⁹

Die Verkehrsauffassung ist als Erfahrungssatz ebenfalls eine Tatsache und keine Rechtsfrage.²⁰ Sofern es auf die Verkehrsauffassung ankommt, reicht einfaches Behaupten jedoch nicht. Eine spezielle Ausprägung der Verkehrsauffassung ist der Handelsbrauch.²¹

3. Grenzen der Ermittlung

Die Amtsermittlung unterliegt bestimmten Grenzen, wovon die wichtigsten im Folgenden dargestellt werden sollen.

a) Begrenzung durch den Gesetzeswortlaut

Die Amtsermittlung ist zunächst schon durch den Gesetzeswortlaut beschränkt. So hat die Finanzbehörde nur die für den Einzelfall bedeutsamen Umstände zu berücksichtigen. Sie darf daher nur die für die Rechtsanwendung erheblichen Tatsachen ermitteln.

Sofern eine Tatsache nicht entscheidungserheblich sein kann, darf die Finanzbehörde diese richtigerweise auch nicht ermitteln. Andernfalls würde sie ihr Ermessen missbrauchen, da die Ermittlung weder geeignet noch erforderlich für die Besteuerung ist. Entscheidungserheblich können daher

¹⁹ Seer in T/K, § 88, Rn. 10.

²⁰ BFH HFR, 1963, 439.

²¹ Limbach, FS Ernst E. Hirsch, S. 77 ff. (zur Feststellung von Handelsbräuchen).

nur Tatsachen sein, die sich steuerbegründend, -mindernd, oder –befreiend auswirken können.²²

Sofern Tatsachen ohnehin schon bekannt sind, sind sie auch nicht mehr aufklärungsbedürftig. Nicht mehr aufklärungsbedürftig sind daher allgemein bekannte Tatsachen, amtskundige Tatsachen, gesetzlich fingierte Tatsachen, Tatsachen, die von anderen Behörden festzustellen oder bereits festgestellt sind und Tatsachen, die bereits von einem Gericht festgestellt wurden. Ebenfalls nicht aufklärungsbedürftig sind Tatsachen, die in Pauschalbeträgen ihren Niederschlag gefunden haben, da deren Sinn darin besteht, die Sachaufklärung zu vereinfachen. Dies gilt selbstverständlich nur dann, wenn der Steuerpflichtige keine höheren Werbungskosten geltend macht.²³

b) Ökonomische Grenzen

Eine weitere Begrenzung ergibt sich aus ökonomischen Gesichtspunkten. Da schon die personellen Ressourcen der Finanzverwaltung für eine völlig lückenlose und gleichmäßige Besteuerung nicht ausreichen (und wohl auch nicht ausreichen können), ergeben sich Grenzen schon durch diese Umstände.

Fraglich ist, ob und inwieweit sich die Gesichtspunkte der Wirtschaftlichkeit auf die Aufklärungspflicht auswirken dürfen und ob dies zu einer Reduzierung der Ermittlungspflicht führen kann. Ebenfalls ist strittig, wie sich die personelle Knappheit auf die Sachaufklärungspflicht auswirkt.²⁴ Jedenfalls dürfte klar sein, dass Aufklärungspflicht und Aufklärungsmög-

²² Seer in T/K, § 88, Rn. 10.

²³ Seer in T/K, § 88, Rn. 11.

²⁴ Söhn in HHS, § 88, Rn. 190 ff.; Isensee, S. 155 ff.

lichkeit aus diesen ökonomischen Gründen immer auseinander klaffen. Ziel kann daher nur sein, die verfassungsrechtliche Vorgabe der gesetzmäßigen und gleichmäßigen Besteuerung so gut und so annähernd gleich wie möglich zu gewährleisten.²⁵

c) Vereinfachung durch den Gesetzgeber

Aufgrund der ökonomischen Grenzen ist der Gesetzgeber vermehrt dazu übergegangen, generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen zu schaffen, um hierdurch die ökonomischen Defizite auszugleichen. Hierzu ist er grundsätzlich auch berechtigt.²⁶ Auf diese Weise kann er das Verhältnis von Verwaltungsaufwand und Steuerertrag beeinflussen. Instrumente hierfür sind beispielsweise Pauschalierungen, die Besteuerung nach Durchschnittssätzen, Freibeträge, Freigrenzen und weitere Typisierungen.²⁷

Dass der steuerliche Ertrag den Verwaltungsaufwand übersteigt, ist eine verfassungsgerichtlich bestätigte, faktisch-ökonomische Notwendigkeit.²⁸ Weiterhin ist die Vermeidung unwirtschaftlicher Verwaltungstätigkeit ein anerkennenswertes gesetzgeberisches Ziel.²⁹

Vereinfachungen des (steuerlichen) Gesetzgebers sind verfassungsrechtlich grundsätzlich akzeptabel. Die gewünschten Vorteile müssen allerdings zu den sich zwangsläufig ergebenden Ungleichheiten im Besteuerungsver-

²⁵ Söhn in HHS, § 88, Rn. 175.

²⁶ Vgl. z.B. BVerfGE 45, 376, 390; 87, 153, 172; 87, 234, 255.

²⁷ Söhn in HHS, § 88, Rn. 179.

²⁸ BVerfGE, 78, 214, 229.

²⁹ BVerfGE, 27, 58, 67; Arndt, S. 9, 41 ff.

fahren im angemessenen Verhältnis stehen.³⁰ Dies ist nur dann der Fall, wenn der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 GG nicht verletzt wird. Selbstverständlich sind geringfügige Verletzungen nicht ausreichend, um die Vereinfachungsregelung unangemessen zu machen. Andernfalls wäre eine pauschalisierende Regelung auch nicht möglich. Es ist zu beobachten, dass das Verfassungsgericht in letzter Zeit den Aspekt der Praktikabilität bei seiner Abwägung mehr in den Vordergrund rückt.³¹

Wo die Grenze zwischen Vereinfachung und steuerlicher Ungerechtigkeit verläuft, ist bisher ungeklärt. Die Rechtsprechung scheint jedoch akzeptiert zu haben, dass materielle Ungerechtigkeit, solange diese im Rahmen bleibt, der Preis für typisierende Vereinfachungsvorschriften ist.³²

Würde man diese (kleinen) Ungerechtigkeiten jedoch nicht akzeptieren, wären die Drohenden ungleich höher. Denn ohne Pauschalierungen könnte die Gleichmäßigkeit der Besteuerung aufgrund der ökonomischen Beschränkungen noch weniger durchgesetzt werden, was wiederum zu noch größeren Ungerechtigkeiten führen würde.

Interessant ist jedoch die faktische Auswirkung von Pauschbeträgen, die in der Praxis zu beobachten ist. Beispielhaft sei der Arbeitnehmerpauschbetrag nach § 9a S. 1 Nr. 1a EStG genannt. Dieser dürfte für eine Vielzahl der Steuerpflichtigen durchaus üppig bemessen sein. Die Steuerpflichtigen haben allerdings richtig erkannt, dass, wenn sie Werbungskosten geltend machen wollen, sie höhere Kosten nachweisen müssen.

³⁰ Söhn in HHS, § 88, Rn. 179.

³¹ BVerfGE 42, 176, 185.

³² Söhn in HHS, § 88, Rn. 180.

Die Folge ist eine wahre Sammelwut von Belegen und „kreativer“ Wegberechnung für die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. So hat rein praktisch die Vereinfachung teilweise zu erheblicher Mehrarbeit für die Finanzverwaltung geführt. Selbstverständlich wird die Regelung insgesamt das Verfahren vereinfacht haben und somit ihren Zweck erfüllt haben.

d) Vereinfachung durch die Verwaltung

Die Finanzverwaltung hat die Möglichkeit, durch den Erlass von Verwaltungsvorschriften, wie zum Beispiel Richtlinien, Verfügungen, Erlasse, AfA-Tabellen, Richtsätze etc. für eine Vereinfachung der Sachverhaltsermittlung selber zu sorgen. Ob die Verwaltung hierzu berechtigt ist, wird unterschiedlich beurteilt.³³ Die Rechtsprechung zumindest hat diese Möglichkeit des vereinfachten Gesetzesvollzugs durch Verwaltungsvorschriften mit Blick auf die einheitliche Steuererhebung und allgemeinen Praktikabilitätsabwägungen zugelassen.³⁴

Es darf allerdings nicht zu einer im Einzelfall offensichtlich unrichtigen Besteuerung kommen und durch die Verwaltungsvorschriften müssen Schätzungen (i.S.d. § 162 AO) wiedergegeben werden, die sich auf Verwaltungsverfahren stützen. Es soll sich um „vorweggenommene Ermittlungsergebnisse“ handeln.³⁵ Ferner muss sich nach Ansicht des BVerfG die

³³ Söhn in HHS, § 88, Rn. 184; Puhl, DStR, 1991, 1141, 1144 ff; Rittler, DB 1987, 2331, 2332.

³⁴ BVerfGE, 78, 214, 226 ff.

³⁵ BFH BStBl III 1955, 304; BStBl. II 1979, 54, 55; 1982, 24, 26; 1982, 779, 781; 1986, 200, 204f.; 1990, 777, 779; HFR 1963, 21, 22; Seeger, BB 1984, 51, 52; Ulbrich, FR 1983, 322 ff.