

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 49

Schätzungen im Steuerrecht

Fälle – Methoden – Vermeidung – Abwehr

Von

Michael Brinkmann

Dipl.-Finanzwirt

3., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie unter

[ESV.info/978 3 503 15867 6](http://ESV.info/9783503158676)

1. Auflage 2010

2. Auflage 2012

3. Auflage 2015

ISSN 1860-0484

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 15867 6

eBook: ISBN 978 3 503 15868 3

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2015

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek
und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit
und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Satz: Tozman Satz & Grafik, Berlin

Druck und Bindung: Difo-Druck, Bamberg

Vorwort

Ein gerechtes Steuersystem ist ohne die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nicht denkbar. Denn auch derjenige, der seinen steuerlichen Pflichten nicht oder nicht ausreichend nachkommt und damit zur Schätzung Anlass bietet, soll und muss seinen Anteil zum Staatshaushalt beitragen. Aufgabe des steuerlichen Beraters ist es aber, seine Mandanten vor ungerechtfertigten und überhöhten Steuerforderungen aufgrund von Schätzungen zu bewahren. Einen solchen Schutz kann nur der leisten, der

- die **rechtlichen Voraussetzungen** für eine Schätzung, insbesondere die Thematik der ordnungsgemäßen Buchführung incl. Kassenführung beherrscht,
- die einzelnen **Schätzungsmethoden** und die darin verborgenen „Tricks“ erkennt und der schließlich
- die maßgebenden **Verfahren** über die Veranlagung, die Betriebsprüfung, das Einspruchsverfahren bis hin zum finanzgerichtlichen Verfahren erfolgreich gestalten kann.

Die „Schätzungen im Steuerrecht“ gehen mit der neuen Auflage bereits in die dritte „Runde“. Anlass für die Neuauflage war vor allem die Veröffentlichung der **„Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“** – kurz „GoBD“ – durch das Bundesfinanzministerium. Für die Frage der Schätzung sind die dort niedergelegten Anforderungen von elementarer Bedeutung, weil die Abgabenordnung die Möglichkeit der Schätzung insbesondere dann eröffnet, wenn die Buchführung oder Aufzeichnungen den Kriterien der Ordnungsmäßigkeit nicht entsprechen.

Die Finanzbehörden haben die technische Entwicklung der letzten Jahre quasi „verschlafen“, die Betriebsprüfer hatten den Angaben zu den erzielten Einnahmen gleichsam „per Verordnung“ schon dann grds. Glauben zu schenken, wenn die täglichen Z-Bons der eingesetzten Kasse vollzählig vorgelegt wurden und sie bestimmte formelle Voraussetzungen erfüllten. Mittlerweile ist allgemein bekannt, dass die aufgeführten Bareinnahmen aufgrund von EDV-Manipulationen mit der Realität oft nicht viel zu tun

haben, wobei auch vermeintlich „seriöse“ Branchen wie Apotheker etc. betroffen sind. Die Finanzverwaltung steuert seit 2010 u. a. durch den sog. „Registrierkassenerlass“ und durch die Ausweitung von Betriebsprüfungen massiv dagegen, so dass der „ewige“ Streit um die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung neue Nahrung erhält und den Steuerberater als Rechtsanwender auch die nächsten Jahre beschäftigen wird. Ein Schwerpunkt der vorliegenden 3. Auflage ist deshalb die **Manipulation von Registrierkassen** und von Warenwirtschaftssystemen sowie ihre Aufdeckung durch die Betriebsprüfung. Wesentlich erweitert wurde entsprechend das zum schnellen Nachschlagen gedachte ABC der Kassenführung (von A wie „App-Kasse“ bis Z wie „Z-Bon“).

Sowohl die o. g. EDV-Manipulationen als auch die in der Öffentlichkeit noch mehr beachteten Steuerdaten-CDs verdeutlichen, wie eng Steuer- und Strafrecht in der Praxis oft miteinander verbunden sind. Das Nebeneinander dieser beiden Rechtsgebiete mit ihren fundamental unterschiedlichen Grundsätzen stellt eine besondere Herausforderung für den Steuerberater oder Rechtsanwalt dar. Neu ist in der dritten Auflage deshalb die Darstellung zu den strafrechtlichen Aspekten der Schätzung unter besonderer Berücksichtigung der verschärften Regelungen zur Selbstanzeige ab dem 1.1.2015 (Teil 8).

Werl, im Januar 2015

Michael Brinkmann

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|-----------|
| Vorwort | 5 |
| Abkürzungsverzeichnis | 13 |
| 1. Allgemeine Grundsätze der Schätzung | 23 |
| 1.1. Rechtfertigung und Inhalt des § 162 AO | 23 |
| 1.2. Gegenstand der Schätzung | 24 |
| 1.3. Schätzung von Grundsachverhalten | 26 |
| 1.4. Die Schätzung als das „letzte Mittel“ | 28 |
| 1.5. Unvermeidbare Schätzungen | 32 |
| 1.6. Typisierungen und Pauschbeträge | 34 |
| 1.7. Grundsatz der größten Wahrscheinlichkeit | 36 |
| 1.8. Verletzung von Mitwirkungspflichten | 37 |
| 1.9. Schätzungsrahmen | 44 |
| 1.10. Nichtiger Schätzungsbescheid | 46 |
| 1.11. Schätzungsverbote | 52 |
| 1.12. Unzuständiges Finanzamt | 53 |
| 1.13. Erlassantrag als alternatives Vorgehen | 54 |
| 1.14. Einschaltung eines steuerlichen Beraters | 56 |
| 2. Nichtabgabe der Steuererklärung | 57 |
| 2.1. Allgemeines | 57 |
| 2.2. Gefahren für den Steuerpflichtigen | 59 |
| 2.3. Gefahren für den Steuerberater | 61 |
| 2.3.1. Berufspflichtverletzung | 61 |
| 2.3.2. Haftung und Schadenersatz | 62 |
| 2.4. Vermeiden der Schätzung | 64 |
| 2.4.1. Fristablauf | 64 |
| 2.4.2. Zwangsgeld | 68 |
| 2.4.3. Schätzungsandrohung | 70 |
| 2.5. Maßnahmen nach erfolgter Schätzung | 71 |
| 2.6. Prüfen der wirksamen Bekanntgabe | 75 |
| 2.7. Einspruch | 79 |
| 2.8. Klage | 82 |
| 2.8.1. Allgemeines | 82 |
| 2.8.2. Zulässigkeit der Klage | 83 |
| 2.8.3. Eigene Schätzungsbefugnis des Finanzgerichts | 90 |

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-----------|--|------------|
| 2.8.4. | Ausschlussfrist im Klageverfahren | 92 |
| 2.8.5. | Verfahren vor dem BFH | 96 |
| 2.8.6. | Prozesskostenhilfe im Nichtabgabefall | 98 |
| 2.9. | Einreichen der Steuererklärung | 100 |
| 2.10. | Erhebungsverfahren | 103 |
| 2.10.1. | Allgemeines | 103 |
| 2.10.2. | Aussetzung der Vollziehung | 105 |
| 2.10.3. | Stundung und Vollstreckungsaufschub | 106 |
| 2.10.4. | Erlass der Steuerschulden | 107 |
| 2.10.5. | Bedeutung für die nächste Veranlagung | 107 |
| 2.11. | Verspätungszuschlag | 108 |
| 2.11.1. | Einspruch gegen den Verspätungszuschlag | 108 |
| 2.11.2. | Vermeidung durch „vorläufige“ Erklärung | 109 |
| 2.11.3. | Fehlende Unterschrift | 110 |
| 2.11.4. | Entschuldbarkeit der Fristüberschreitung | 111 |
| 2.11.5. | Nachträglicher Fristverlängerungsantrag | 113 |
| 3. | Betriebsprüfung | 115 |
| 3.1. | Allgemeines | 115 |
| 3.2. | Risiko für den Steuerpflichtigen | 116 |
| 3.3. | Risiko für den Steuerberater | 116 |
| 3.4. | Schätzungsberechtigung des Betriebsprüfers | 118 |
| 3.5. | Die Richtigkeitsvermutung des § 158 AO | 122 |
| 3.5.1. | Allgemeines | 122 |
| 3.5.2. | Grundsätze einer ordnungsgemäßen Buchführung | 124 |
| 3.5.3. | Ordnungsmäßigkeit der EDV-Buchführung | 133 |
| 3.5.3.1. | Allgemeines | 133 |
| 3.5.3.2. | Datenzugriff | 135 |
| 3.5.3.3. | Außer-Haus-Buchführung | 151 |
| 3.5.3.4. | Buchungen | 152 |
| 3.5.3.5. | Kontierungsvermerke | 153 |
| 3.5.3.6. | Scannen von Belegen | 154 |
| 3.5.3.7. | E-Mails | 156 |
| 3.5.3.8. | Elektronische Rechnungen und Belege | 157 |
| 3.5.3.9. | Elektronischer Kontoauszug | 159 |
| 3.5.4. | Aufbewahrung von Unterlagen | 159 |
| 3.5.4.1. | Allgemeines | 159 |
| 3.5.4.2. | Persönlicher Anwendungsbereich des § 147 AO | 160 |
| 3.5.4.3. | Aufbewahrungspflichtige Unterlagen | 160 |
| 3.5.4.4. | Freiwillig geführte Aufzeichnungen | 167 |
| 3.5.4.5. | Art der Aufbewahrung | 167 |

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|----------|--|-----|
| 3.5.4.6. | Aufbewahrungsort | 168 |
| 3.5.4.7. | Aufbewahrungsfrist | 169 |
| 3.5.4.8. | Auslagerung von Daten und Systemwechsel | 171 |
| 3.5.5. | Kassenführung | 172 |
| 3.5.5.1. | Allgemeines | 172 |
| 3.5.5.2. | Offene Ladenkasse | 173 |
| 3.5.5.3. | Registrierkasse | 174 |
| 3.5.5.4. | Einzelfragen zur Kassenführung | 190 |
| 3.5.5.5. | Vorsorge durch den Steuerberater | 234 |
| 3.5.6. | Einnahmenüberschussrechnung | 237 |
| 3.6. | Widerlegen der Richtigkeitsvermutung | 240 |
| 3.6.1. | Allgemeines | 240 |
| 3.6.2. | Einzelprüfung | 241 |
| 3.6.3. | Verprobung | 243 |
| 3.6.3.1. | Allgemeines | 243 |
| 3.6.3.2. | Richtsätze | 244 |
| 3.6.3.3. | Aufschlagskalkulation | 246 |
| 3.6.3.4. | Zeitreihenvergleich | 248 |
| 3.6.3.5. | Geldverkehrsrechnung | 248 |
| 3.6.3.6. | Vermögenszuwachsrechnung | 249 |
| 3.6.3.7. | Mathematisch-statistische Verfahren | 249 |
| 3.6.3.8. | Branchenspezifische Verprobungen | 254 |
| 3.6.4. | Widerlegen von § 158 AO durch Erklärung des Steuerpflichtigen | 256 |
| 3.7. | Überprüfung der Verprobung bzw. der Schätzung | 256 |
| 3.8. | Gewinnermittlungsart | 258 |
| 3.8.1. | Bedeutung | 258 |
| 3.8.2. | Bestandsvergleich oder Einnahmenüberschuss- rechnung? | 259 |
| 3.8.3. | Auswirkung der Schätzung auf den Bilanzen- zusammenhang | 261 |
| 3.8.4. | Wechsel der Gewinnermittlungsart in Schätzungsfällen | 262 |
| 3.9. | Schätzungsmethoden | 263 |
| 3.9.1. | Allgemeines | 263 |
| 3.9.2. | Richtsatzschätzung | 264 |
| 3.9.3. | Aufschlagskalkulation | 269 |
| 3.9.4. | Zeitreihenvergleich | 278 |
| 3.9.5. | Kassenfehlbeträge | 284 |
| 3.9.6. | Ungeklärte „Einlagen“ | 285 |
| 3.9.7. | Geldverkehrsrechnung | 288 |

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|----------|--|-----|
| 3.9.8. | Bargeldverkehrsrechnung | 294 |
| 3.9.9. | Fehlende ungebundene Entnahmen | 295 |
| 3.9.10. | Vermögenszuwachsrechnung | 296 |
| 3.9.11. | Sicherheitszuschlag | 297 |
| 3.9.12. | Hochrechnung | 300 |
| 3.10. | Typische Einwendungen | 301 |
| 3.10.1. | Allgemeines | 301 |
| 3.10.2. | Spielbank- und Lottogewinne | 303 |
| 3.10.3. | Darlehen | 305 |
| 3.10.4. | Unterstützung durch Angehörige oder Bekannte | 308 |
| 3.10.5. | „Fremdes Geld“ | 310 |
| 3.10.6. | Verkauf von Privatvermögen und Erbschaften | 312 |
| 3.10.7. | Vorhandene Mittel zu Beginn des Betrachtungs- zeitraums | 313 |
| 3.10.8. | Steuerfreie Auslandseinkünfte | 314 |
| 3.10.9. | Versicherung an Eides Statt | 314 |
| 3.10.10. | Aktuelle Einkommens- und Vermögenslage | 316 |
| 3.10.11. | Einstellung des Betriebs | 316 |
| 3.10.12. | Kein Sachverständigengutachten durch das Gericht | 317 |
| 3.10.13. | Eigenes Sachverständigengutachten | 317 |
| 3.11. | Verfahrensrechtliche Einwendungen | 317 |
| 3.11.1. | Allgemeines | 317 |
| 3.11.2. | Fehlende oder fehlerhafte Prüfungsanordnung | 317 |
| 3.11.3. | Unterbliebene Schlussbesprechung | 318 |
| 3.11.4. | Fehlende Berichtungsvorschrift | 319 |
| 3.11.5. | Ablauf der Festsetzungsfrist | 320 |
| 3.11.6. | Verwirkung | 322 |
| 3.11.7. | Treu und Glauben | 323 |
| 3.11.8. | Verbindliche Zusage | 324 |
| 3.11.9. | Verbindliche Auskunft | 324 |
| 3.11.10. | Tatsächliche Verständigung | 325 |
| 3.12. | Einspruch | 326 |
| 3.13. | Finanzgerichtliches Verfahren | 332 |
| 3.13.1. | Allgemeines | 332 |
| 3.13.2. | Gerichtseigene Prüfer und andere Sachverständige | 345 |
| 3.13.3. | Verfahren vor dem BFH | 351 |
| 3.13.4. | Prozesskostenhilfe | 363 |
| 3.13.5. | Aussetzung der Vollziehung | 368 |
| 3.13.6. | Regressrisiko für Prozessbevollmächtigte | 372 |
| 3.13.7. | Prüfen der Klageerhebung | 372 |
| 3.14. | Hinweise zu einzelnen Branchen | 374 |

| | |
|--|-----|
| 4. Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern | 413 |
| 4.1. Allgemeines | 413 |
| 4.2. Sachlicher Anwendungsbereich | 415 |
| 4.3. Abgrenzung zu Geschenken | 419 |
| 4.4. Abgrenzung zu strafbaren Vorteilszuwendungen | 420 |
| 4.5. Anteilige Kürzung | 420 |
| 4.6. Art und Umfang der Benennung | 422 |
| 4.7. Zumutbarkeit des Benennungsverlangens | 424 |
| 4.8. Ausländische Gesellschaft | 427 |
| 4.9. Geschäftsbeziehungen in Niedrigsteuerrändern gem. § 16 AStG | 431 |
| 4.10. Vermittlung und durchlaufende Posten | 432 |
| 4.11. Beweisvorsorge | 434 |
| 4.12. Verfahrensfragen | 437 |
| 4.12.1. Rechtsnatur des Benennungsverlangens und Rechtsmittel | 437 |
| 4.12.2. Auskunftsverweigerungsrechte | 437 |
| 4.12.3. Nachholung der Benennung | 438 |
| 4.12.4. Bauabzugsteuer | 438 |
| 4.13. Klageverfahren | 439 |
| 4.13.1. Finanzgericht | 439 |
| 4.13.2. Bundesfinanzhof | 439 |
| 4.14. Strafrechtliche Aspekte | 440 |
| 5. Tatsächliche Verständigung | 443 |
| 5.1. Allgemeines | 443 |
| 5.2. Wirksamkeitsvoraussetzungen | 446 |
| 5.2.1. Erschwerte Sachverhaltsermittlung | 446 |
| 5.2.2. Ordnungsgemäße Vertretung | 447 |
| 5.2.2.1. Vertretung des FA | 447 |
| 5.2.2.2. Vertretung des Steuerpflichtigen | 449 |
| 5.2.3. Kein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis | 450 |
| 5.2.4. Kein unzulässiger Druck | 451 |
| 5.3. Wirkung der tV | 453 |
| 5.4. Änderung und Aufhebung | 456 |
| 5.5. Gemeinsame Entscheidung mit dem Mandanten | 458 |
| 5.6. Verfahrensrechtliche Hinweise | 459 |
| 5.7. Bestreiten einer tV | 459 |
| 5.8. Prüfschema Wirksamkeit der tV | 460 |
| 6. Verrechnungspreise etc.(§ 162 Abs. 3 und 4 AO) | 465 |
| 6.1. Hintergrund | 465 |

Inhaltsverzeichnis

| | |
|---|------------|
| 6.2. Verwaltungsanweisungen | 466 |
| 6.3. Materiell-rechtliche Grundlagen | 466 |
| 6.4. Unmittelbarer Anwendungsbereich des § 90 Abs. 3 AO | 470 |
| 6.5. Stammhaus und Betriebsstätte | 471 |
| 6.6. Sachverhaltsdokumentation | 471 |
| 6.7. Angemessenheitsdokumentation | 472 |
| 6.8. Sonderregelung für kleinere Unternehmen | 473 |
| 6.9. Grundtatbestand (§ 162 Abs. 3 AO). | 473 |
| 6.10. Zuschlag (§ 162 Abs. 4 AO) | 475 |
| 6.11. Weitere Abwehrmöglichkeiten im Streit um Verrechnungspreise | 477 |
| 7. Schätzung bei fehlendem Grundlagenbescheid | 479 |
| 7.1. Allgemeines | 479 |
| 7.2. Verluste aus Beteiligungen | 481 |
| 7.3. Verfahrensfragen | 482 |
| 8. Strafrechtliche Aspekte der Schätzung | 485 |
| 8.1. Nebeneinander von Steuer- und Strafverfahren | 485 |
| 8.2. Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe der Erklärung | 488 |
| 8.3. Abgabe der Erklärung nach Einleitung des Strafverfahren | 492 |
| 8.4. Schätzung im Strafverfahren | 495 |
| 8.4.1. Allgemeines | 495 |
| 8.4.2. Richtsatzschätzung | 498 |
| 8.4.3. Geldverkehrsrechnung | 499 |
| 8.4.4. Vermögenszuwachsrechnung | 500 |
| 8.4.5. Aufschlagskalkulation | 501 |
| 8.4.6. Zeitreihenvergleich | 503 |
| 8.4.7. Kassenfehlbeträge | 504 |
| 8.4.8. Sicherheitszuschlag | 506 |
| 8.4.9. Mathematisch-statistische Methoden | 506 |
| 8.4.10. Darstellung im Strafurteil | 508 |
| 8.4.11. Übernahme der steuerlichen Schätzung | 508 |
| 8.4.12. Vermögensabschöpfung | 511 |
| 8.4.13. Strafmaß | 511 |
| 8.5. Die „strafrechtliche Vorfrage“ | 512 |
| 8.6. Der Steuerberater als Strafverteidiger | 516 |
| 8.7. Steuerliche Behandlung der Verteidigungskosten | 519 |
| 8.8. Rückstellung wegen drohender Steuernachzahlungen | 521 |
| 8.9. Die „geschätzte“ Selbstanzeige | 521 |
| Literaturverzeichnis | 529 |
| Stichwortverzeichnis | 545 |