

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 49

Schätzungen im Steuerrecht

Fälle – Methoden – Vermeidung – Abwehr

Von

Michael Brinkmann

Dipl.-Finanzwirt

4., völlig neu bearbeitete 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 17436 2](http://ESV.info/978_3_503_17436_2)

1. Auflage 2010
2. Auflage 2012
3. Auflage 2015
4. Auflage 2017

ISSN 1860-0484

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 17436 2

eBook: ISBN 978 3 503 17437 9

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2017

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: tinahoffmann.eu, Berlin

Druck und Bindung: Difo-Druck, Bamberg

Vorwort

Der die **Schätzung** regelnde § 162 AO ist eine der zentralen Vorschriften des deutschen Steuerrechts. Er schließt die unvermeidbare Lücke zwischen dem materiellen Recht auf der einen und dem nicht oder nicht hinreichend feststellbaren Sachverhalt auf der anderen Seite. Unstreitig würde es der Systematik und der Zielsetzung der Besteuerung, vor allem der angestrebten gerechten Lastenverteilung, entgegenstehen, wenn dem Grunde nach feststehende, aber quantitativ nicht aufklärbare Tatbestände quasi aus der Not heraus unbeachtet blieben. Deshalb ist es grundsätzlich erforderlich und gerechtfertigt, wenn in solchen Fällen die Schätzung als Mittel der Sachverhaltsfeststellung eingreift. Zu den Aufgaben des Steuerberaters gehört es allerdings, den Mandanten vor dem Grunde nach unzulässigen und vor überhöhten Steuerfestsetzungen auf der Grundlage des § 162 AO zu schützen. Hierbei soll das vorliegende Handbuch Unterstützung leisten.

Das Hauptanwendungsgebiet der Schätzung ist nach wie vor die **Außenprüfung**, weshalb sie seit der ersten Auflage im Zentrum der Darstellung steht. Da die Digitalisierung auch vor den Verprobungen und Schätzungen der Außenprüfung nicht Halt gemacht hat, sieht sich der Steuerberater zunehmend mit verfeinerten und neuen Analysen der Buchführungsdaten konfrontiert. Das jetzt in vierter Auflage vorliegende Handbuch soll deshalb über die ausführliche Erläuterung der „klassischen“ **Verprobungs- und Schätzungsmethoden** hinaus auch Hilfestellung dabei leisten, neue Analysevarianten und damit zusammenhängende Begriffe wie „rollierende Zeitreihen“ oder „doppelskalierte Einzelgrafiken“ in den Kontext der Rechtsprechung zum § 162 AO einzuordnen. Denn Letztere ist der Maßstab, nach dem „am Ende des Tages“ die Rechtmäßigkeit einer Schätzung beurteilt wird und an dem folglich und die Abwehrberatung auszurichten ist.

Häufig sind die mangelhafte Aufzeichnung von Einnahmen oder gar die vorsätzliche Manipulation der **Kassenführung** der Grund für Erhöhungen der erklärten Umsätze und Gewinne durch den Betriebsprüfer. Dem sog. „Barbereich“ sollte der Steuerberater deshalb besondere Aufmerksamkeit widmen. Für Zeiträume ab dem 1. 1. 2017 können Steuerpflichtige in diesem Zusammenhang nicht mehr von der bis dahin geltenden Übergangsregelung für ältere Kassen profitieren, nach sich der Außenprüfer mit ver-

dichteten Tagesendsummenbons „zufrieden geben“ musste, wenn Letztere bestimmte Formalien erfüllten. Nach dem Wegfall dieser Vereinfachung ist nunmehr mit einer noch intensiveren Prüfung im Bereich der Barerlöse zu rechnen. Aus diesem Grund wurde das Thema „ordnungsgemäße Kassensführung“ in der nunmehr vorliegenden vierten Auflage dieses Handbuchs nicht nur aktualisiert, sondern auch vertieft dargestellt. Das grundsätzlich ab dem 1. 1. 2020 geltende „**Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen**“, welches noch zum Jahresende 2016 verabschiedet wurde, stellt einen weiteren Schritt auf dem Weg zur besseren Kontrolle der „Barbranche“ dar. Zu den neuen Bestimmungen incl. der bis zum 31. 12. 2022 geltenden „neuen“ Übergangsregelung finden sich umfangreiche Erläuterungen und Hinweise im dritten Teil.

Um eigene Nachteile durch Schätzungsbescheide zu vermeiden, muss der Steuerberater sein Verhalten schließlich nicht nur nach der optimalen Lösung für den Mandanten, sondern auch am eigenen Schutz vor **Regressansprüchen** oder berufsrechtlichen Folgen auszurichten. Der neunte und letzte Teil dieses Handbuchs beinhaltet hierzu einige Hinweise für die Praxis.

Werl, im März 2017

Michael Brinkmann

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	13
1. Allgemeine Grundsätze der Schätzung	21
1.1 Rechtfertigung und Inhalt des § 162 AO	21
1.2 Gegenstand der Schätzung	22
1.3 Schätzung von Grundsachverhalten	24
1.4 Schätzung als das „letzte Mittel“	26
1.5 Unvermeidbare Schätzungen	30
1.6 Typisierungen und Pauschbeträge	33
1.7 Grundsatz der größten Wahrscheinlichkeit	35
1.8 Verletzung von Mitwirkungspflichten	36
1.9 Schätzungsrahmen	42
1.10 Nichtiger Schätzungsbescheid	45
1.11 Schätzungsverbote	51
1.12 Erlassantrag	52
1.13 Beratungshilfe	54
2. Nichtabgabe der Steuererklärung	57
2.1 Allgemeines	57
2.2 Gefahren für den Steuerpflichtigen	59
2.3 Gefahren für den Steuerberater	60
2.4 Vermeiden der Schätzung	60
2.4.1 Fristablauf	60
2.4.2 Zwangsgeld	62
2.4.3 Schätzungsandrohung	64
2.5 Maßnahmen nach erfolgter Schätzung	65
2.5.1 Prüfen der Wirksamkeit des Steuerbescheids	65
2.5.2 Einspruch	68
2.5.3 Klage	74
2.5.3.1 Allgemeines	74
2.5.3.2 Zulässigkeit	74
2.5.3.3 Eigene Schätzungsbefugnis des Finanzgerichts	80
2.5.3.4 Ausschlussfrist nach § 79b FGO	81
2.5.3.5 Prozesskostenhilfe	84
2.5.4 Revision und Nichtzulassungsbeschwerde	86

Inhaltsverzeichnis

2.5.5	Einreichen der Steuererklärung	88
2.5.6	Erhebungsverfahren	91
2.5.6.1	Allgemeines	91
2.5.6.2	Aussetzung der Vollziehung	93
2.5.6.3	Stundung	94
2.5.6.4	Vollstreckungsaufschub	94
2.5.6.5	Erlass	95
2.5.6.6	Einfluss des Erhebungsverfahrens auf die Festsetzung	96
3.	Außenprüfung	99
3.1	Allgemeines	99
3.2	Risiko für den Steuerpflichtigen	100
3.3	Risiko für den Steuerberater	100
3.4	Schätzungsberechtigung des Außenprüfers	101
3.5	Richtigkeitsvermutung gem. § 158 AO	103
3.5.1	Allgemeines	103
3.5.2	Ordnungsgemäße Buchführung	105
3.5.3	Ordnungsmäßigkeit und EDV	117
3.5.3.1	Allgemeines	117
3.5.3.2	Datenzugriff	121
3.5.3.3	Außer-Haus-Buchführung	134
3.5.3.4	Buchungen	134
3.5.3.5	Kontierungsvermerke	136
3.5.3.6	Scannen von Belegen	136
3.5.3.7	E -Mails	139
3.5.3.8	Elektronische Rechnungen und Belege	140
3.5.3.9	Elektronische Kontoauszüge	142
3.5.4	Aufbewahrung von Unterlagen	143
3.5.4.1	Allgemeines	143
3.5.4.2	Persönlicher Anwendungsbereich des § 147 AO	144
3.5.4.3	Aufbewahrungspflichtige Unterlagen	144
3.5.4.4	Freiwillig geführte Aufzeichnungen	148
3.5.4.5	Art der Aufbewahrung	149
3.5.4.6	Aufbewahrungsort	149
3.5.4.7	Aufbewahrungsfrist	151
3.5.4.8	Auslagerung von Daten und Systemwechsel	153
3.5.5	Kassenführung	153
3.5.5.1	Allgemeines	153
3.5.5.2	Manuelle Kasse	157
3.5.5.3	Registrierkasse	159
3.5.5.4	Einzelfragen zur Kassenführung	181

Inhaltsverzeichnis

3.6	Widerlegen der Richtigkeitsvermutung.	226
3.6.1	Allgemeines	226
3.6.2	Einzelprüfung.	227
3.6.3	Verprobung.	230
3.6.3.1	Allgemeines	230
3.6.3.2	Richtsätze	231
3.6.3.3	Aufschlagskalkulation	233
3.6.3.4	Zeitreihenvergleich.	235
3.6.3.5	Geldverkehrsrechnung	238
3.6.3.6	Vermögenszuwachsrechnung.	239
3.6.3.7	Mathematisch-statistische Verfahren	239
3.6.3.8	Schnittstellenverprobung	245
3.6.3.9	Branchenspezifische Verprobungen	246
3.6.4	Widerlegen von § 158 AO durch Erklärung des Steuerpflichtigen	248
3.7	Überprüfung der Verprobung bzw. der Schätzung.	248
3.8	Gewinnermittlungsart	250
3.8.1	Bedeutung.	250
3.8.2	Gewinnermittlungsart.	251
3.8.3	Auswirkung der Schätzung auf den Bilanzen- zusammenhang.	254
3.8.4	Wechsel der Gewinnermittlungsart in Schätzungs- fällen.	255
3.9	Schätzungsmethoden	256
3.9.1	Allgemeines	256
3.9.2	Richtsatzschätzung	257
3.9.3	Aufschlagskalkulation	262
3.9.4	Zeitreihenvergleich.	270
3.9.5	Kassenfehlbeträge	277
3.9.6.	Ungeklärte „Einlagen“	278
3.9.7	Geldverkehrsrechnung.	281
3.9.8	Bargeldverkehrsrechnung.	288
3.9.9	Fehlende ungebundene Entnahmen	289
3.9.10	Vermögenszuwachsrechnung.	291
3.9.11	Sicherheitszuschlag	292
3.9.12	Hochrechnung	295
3.9.13	Sonderfall Land- und Forstwirtschaft	296
3.9.14	Besonderheiten in GmbH-Fällen	297
3.10	Typische Einwendungen	300
3.10.1	Allgemeines	300
3.10.2	Spielbank- und Lottogewinne	302

Inhaltsverzeichnis

3.10.3	Darlehen	303
3.10.4	Unterstützung durch Angehörige oder Bekannte	307
3.10.5	„Fremdes Geld“	308
3.10.6	Verkauf von Privatvermögen und Erbschaften.	310
3.10.7	Vorhandene Mittel zu Beginn des Betrachtungs- zeitraums	311
3.10.8	Steuerfreie Auslandseinkünfte	312
3.10.9	Versicherung an Eides Statt	312
3.10.10	Aktuelle Einkommens- und Vermögenslage	313
3.10.11	Einstellung des Betriebs.	314
3.10.12	Sachverständigengutachten	315
3.11	Verfahrensrechtliche Einwendungen	315
3.11.1	Allgemeines	315
3.11.2	Verfahrensfehler vor und während der Außenprüfung.	315
3.11.3	Fehlende Berichtigungsvorschrift	317
3.11.4	Ablauf der Festsetzungsfrist.	318
3.11.5	Verwirkung.	320
3.11.6	Treu und Glauben.	321
3.11.7	Verbindliche Zusage	322
3.11.8	Verbindliche Auskunft	323
3.11.9	Tatsächliche Verständigung	323
3.12	Einspruch	324
3.13	Finanzgerichtliches Verfahren	328
3.13.1	Allgemeines	328
3.13.2	Gerichtseigene Prüfer und andere Sachverständige	338
3.13.3	Bundesfinanzhof.	343
3.13.3.1	Revision	343
3.13.3.2	Nichtzulassungsbeschwerde.	345
3.13.3.3	Prüfschema NZB und Revision	354
3.13.4	Prozesskostenhilfe	356
3.13.5	Aussetzung der Vollziehung.	361
3.13.6	Risiken für Prozessbevollmächtigte.	363
3.14	Hinweise zu einzelnen Branchen.	364
3.15	Außenprüfung bei Privatpersonen.	403
4.	Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern	409
4.1	Allgemeines	409
4.2	Sachlicher Anwendungsbereich.	411
4.3	Abgrenzung zu Geschenken	415
4.4	Abgrenzung zu strafbaren Vorteilszuwendungen	416
4.5	Anteilige Kürzung	417

Inhaltsverzeichnis

4.6	Art und Umfang der Benennung	418
4.7	Zumutbarkeit des Benennungsverlangens	420
4.8	Ausländische Gesellschaft	422
4.9	Erhöhte Anforderungen nach § 16 AStG	426
4.10	Vermittlung und durchlaufende Posten	427
4.11	Beweisvorsorge	429
4.12	Verfahrensfragen	432
4.13	Klageverfahren	433
4.13.1	Finanzgericht	433
4.13.2	Bundesfinanzhof	434
4.14	Strafrechtliche Aspekte	434
4.15	Haftung des Steuerberaters	436
5.	Tatsächliche Verständigung	437
5.1	Allgemeines	437
5.2	Wirksamkeitsvoraussetzungen	441
5.2.1	Erschwerte Sachverhaltsermittlung	441
5.2.2	Ordnungsgemäße Vertretung	441
5.2.2.1	Vertretung des FA	441
5.2.2.2	Vertretung des Steuerpflichtigen	443
5.2.3	Kein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis	444
5.2.4	Kein unzulässiger Druck	445
5.3	Wirkung der tV	446
5.4	Änderung und Aufhebung	450
5.5	Gemeinsame Entscheidung mit dem Mandanten	452
5.6	Verfahrensrechtliche Hinweise	454
5.7	Prüfschema tV	454
6.	Schätzung bei bestimmten Auslandssachverhalten	
	(§ 162 Abs. 3 AO)	455
6.1	Hintergrund der Regelung	455
6.2	Verwaltungsanweisungen	456
6.3	Materiell-rechtliche Grundlagen	456
6.4	Unmittelbarer Anwendungsbereich des § 90 Abs. 3 AO	460
6.5	Stammhaus und Betriebsstätte	461
6.6	Sachverhaltsdokumentation	461
6.7	Angemessenheitsdokumentation	462
6.8	Sonderregelung für kleinere Unternehmen	462
6.9	Grundtatbestand (§ 162 Abs. 3 AO)	463
6.10	Zuschlag (§ 162 Abs. 4 AO)	463

Inhaltsverzeichnis

7. Schätzung bei fehlendem Grundlagenbescheid	467
7.1 Allgemeines	467
7.2 Verluste aus Beteiligungen	469
7.3 Verfahrensfragen	469
8. Strafrechtliche Aspekte der Schätzung	471
8.1 Nebeneinander von Steuer- und Strafverfahren	471
8.2 Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe der Erklärung	474
8.3 Abgabe der Erklärung nach Einleitung des Strafverfahrens	478
8.4 Schätzung im Strafverfahren	481
8.4.1 Allgemeines	481
8.4.2 Richtsatzschätzung	485
8.4.3 Geldverkehrsrechnung	486
8.4.4 Vermögenszuwachsrechnung	487
8.4.5 Aufschlagskalkulation	488
8.4.6 Zeitreihenvergleich	490
8.4.7 Kassenfehlbeträge	491
8.4.8 Sicherheitszuschlag	493
8.4.9 Mathematisch-statistische Methoden	493
8.4.10 Betriebsausgaben	495
8.4.11 Übernahme der steuerlichen Schätzung durch das Strafgericht	495
8.4.12 Verständigung im Steuerstrafverfahren	498
8.4.13 Vermögensabschöpfung	499
8.5 „Strafrechtliche Vorfrage“	500
8.6 Strafverteidigung durch Steuerberater	504
8.7 Steuerliche Behandlung der Verteidigungskosten	507
8.8 Rückstellung wegen drohender Steuernachzahlungen	508
8.9 Die „geschätzte“ Selbstanzeige	508
8.10 Nebenfolgen der Steuerhinterziehung	515
9. Schätzung aus Steuerberatersicht	521
9.1 Allgemeines	521
9.2 Schätzung wegen Nichtabgabe der Steuererklärung	521
9.3 Unvollständiger oder unrichtiger Jahresabschluss	524
9.4 Berufshaftpflichtverletzung	528
9.5 Ansprüche des Steuerberaters gegen den Mandanten	528
Anhänge	529
Literaturverzeichnis	553
Stichwortverzeichnis	575