

ESV

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 49

Schätzungen im Steuerrecht

Fälle – Methoden – Vermeidung – Abwehr

Von

Michael Brinkmann

Dipl.-Finanzwirt

2., völlig neu bearbeitete und wesentlich 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 13851 7](http://ESV.info/978_3_503_13851_7)

1. Auflage 2010
2. Auflage 2012

ISSN 1860-0484

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 13851 7
eBook: ISBN 978 3 503 13852 4

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2012
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: Danuvia Druckhaus, Neuburg a. d. Donau

Vorwort

Vor allem aus Gerechtigkeitsgründen ist es unerlässlich, dass auch derjenige „seine“ Steuern zahlt, der keine Steuererklärungen abgibt oder keine ordnungsgemäßen Bücher führt. Weil der immer „schlankere“ Staat aber nur noch eingeschränkt Sachverhalte ermitteln kann, sind in solchen Fällen Schätzungen gerechtfertigt. Das ist als Hintergrund für die Vorschrift des § 162 AO allgemein anerkannt. Zu den Aufgaben des Steuerberaters gehört es aber, seinen Mandanten davor zu schützen, dass das FA zu Unrecht zur Schätzung greift bzw. dass diese ihren rechtlich zulässigen Rahmen verlässt. Die vorliegende Darstellung soll zu diesem Zweck übliche Schätzungsmethoden erläutern sowie Hinweise zum effektiven Rechtsschutz geben.

Um dem Aktualitätsanspruch eines Praktikerwerkes gerecht zu werden, wurde insbesondere die umfangreiche Rechtsprechung der letzten Monate zum Anlass für eine Neuauflage genommen. Darüber hinaus ergaben sich erhebliche Auswirkungen auf den Bereich der Schätzung z. B. durch das zwischenzeitlich in Kraft getretene Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, durch den sog. Registrierkassenerlass sowie durch die neuen Möglichkeiten der Prüfung von Privatpersonen und die damit verbundenen Aufbewahrungspflichten.

Neu eingefügt wurden die Abschnitte 9. bis 12. Hier werden Besonderheiten bei den wichtigsten Steuerarten und aus dem Bereich der Haftung dargestellt. Ebenfalls neu sind zahlreiche Muster für den Schriftverkehr mit dem Finanzamt und für das Verfahren vor dem Finanzgericht. Sie sollen dabei helfen, formelle Fehler auf diesem schwierigen Rechtsgebiet zu vermeiden.

Werl, im Januar 2012

Michael Brinkmann

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	17
1. Allgemeine Grundsätze der Schätzung	25
1.1 Rechtfertigung und Inhalt des § 162 AO	25
1.2 Gegenstand der Schätzung	26
1.3 Schätzung von Grundsachverhalten	27
1.4 Die Schätzung als das „letzte Mittel“	29
1.5 Unvermeidbare Schätzungen	32
1.6 Typisierungen und Pauschbeträge	34
1.7 Grundsatz der größten Wahrscheinlichkeit	36
1.8 Verletzung von Mitwirkungspflichten	38
1.9 Schätzungsrahmen	44
1.10 Nichtiger Schätzungsbescheid	46
1.11 Schätzungsverbote	50
1.12 Unzuständiges Finanzamt	51
1.13 Erlassantrag als alternatives Vorgehen	52
1.14 Einschaltung eines steuerlichen Beraters	52
2. Nichtabgabe der Steuererklärung	53
2.1 Allgemeines	53
2.2 Gefahren für den Steuerpflichtigen	55
2.3 Gefahren für den Steuerberater	57
2.3.1 Berufspflichtverletzung	57
2.3.2 Haftung	57
2.4 Vor der Schätzung	58
2.4.1 Fristablauf	58

Inhaltsverzeichnis

2.4.2	Zwangsgeld	62
2.4.3	Schätzungsandrohung.	63
2.5	Maßnahmen nach erfolgter Schätzung	65
2.6	Prüfen der wirksamen Bekanntgabe	67
2.7	Einspruch	69
2.8	Klage	72
2.8.1	Allgemeines	72
2.8.2	Zulässigkeit der Klage	72
2.8.3	Eigene Schätzungsbefugnis des Finanzgerichts	77
2.8.4	Ausschlussfrist im Klageverfahren	79
2.8.5	Revision und Nichtzulassungsbeschwerde.	82
2.8.6	Prozesskostenhilfe im Nichtabgabefall	85
2.9	Einreichen der Steuererklärung	86
2.10	Verhalten im Erhebungsverfahren	89
2.10.1	Allgemeines	89
2.10.2	Aussetzung der Vollziehung	91
2.10.3	Stundung und Vollstreckungsaufschub	91
2.10.4	Erlass der Steuerschulden.	92
2.10.5	Einfluss des Erhebungsverfahrens auf die nächste Veranlagung	93
2.11	Verspätungszuschlag	93
2.11.1	Einspruch gegen den Verspätungszuschlag	93
2.11.2	Vermeidung durch „vorläufige“ Erklärung	94
2.11.3	Fehlende Unterschrift.	95
2.11.4	Entschuldbarkeit der Fristüberschreitung.	96
2.11.5	Nachträglicher Fristverlängerungsantrag	98
2.12	Strafrechtliche Aspekte des Nichtabgabefalls	99
2.12.1	Zeitliche Steuerverkürzung	99
2.12.2	Steuerhinterziehung durch zu niedrige Schätzung.	100
2.12.3	Abgabe der Erklärung bei eingeleitetem Strafverfahren	102
3	Betriebsprüfung	105
3.1	Allgemeines	105
3.2	Risiko für den Steuerpflichtigen	106
3.3	Risiko für den Steuerberater	106

Inhaltsverzeichnis

3.3.1	Erkennbar unzutreffende Mandantenangaben	106
3.3.2	Gefahr durch Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel	107
3.4	Schätzungsberechtigung des Betriebsprüfers	108
3.5	Die Richtigkeitsvermutung des § 158 AO	110
3.5.1	Allgemeines	110
3.5.2	Vollständige Belege und Überprüfbarkeit der Geschäftsvorfälle	112
3.5.3	Richtigkeitsvermutung und EDV	118
3.5.3.1	Allgemeines	118
3.5.3.2	Zusammenarbeit mit dem FA	119
3.5.3.3	Systemwechsel und Archivierung	120
3.5.3.4	Papierbuchführung weiter möglich	120
3.5.3.5	Lesbarmachung	121
3.5.3.6	Bestimmung der „steuerlich relevanten Daten“	122
3.5.3.7	Auswertbarkeit der Daten.	124
3.5.3.8	Außer-Haus-Buchführung	126
3.5.3.9	Buchungstexte und Kontierungsvermerke	127
3.5.3.10	Scannen von Belegen	128
3.5.3.11	E -Mails	129
3.5.3.12	Elektronische Rechnungen und Belege	130
3.5.3.13	Elektronischer Kontoauszug	132
3.5.3.14	Datenträger	132
3.5.3.15	Sanktionsmöglichkeiten des FA	134
3.5.3.16	Honorar des Steuerberaters	135
3.5.4	Aufbewahrung von Unterlagen	136
3.5.4.1	Allgemeines	136
3.5.4.2	Persönlicher Anwendungsbereich des § 147 AO	137
3.5.4.3	Aufbewahrungspflichtige Unterlagen	137
3.5.4.4	Freiwillig geführte Aufzeichnungen.	141
3.5.4.5	Art der Aufbewahrung	142
3.5.4.6	Aufbewahrungsort	142
3.5.4.7	Aufbewahrungsfrist	144
3.5.4.8	Außenprüfung bei Privatpersonen	145
3.5.5	Ordnungsgemäße Kassenführung	148
3.5.5.1	Allgemeines	148
3.5.5.2	Einzelfragen zur Kassenführung	149
3.5.5.3	Vorsorge durch den Steuerberater	184

Inhaltsverzeichnis

3.6	Widerlegen der Richtigkeitsvermutung	185
3.6.1	Allgemeines	185
3.6.2	Einzelprüfung	186
3.6.3	Verprobung	188
3.6.3.1	Allgemeines	188
3.6.3.2	Richtsätze (externer Betriebsvergleich)	188
3.6.3.3	Aufschlagskalkulation	191
3.6.3.4	Zeitreihenvergleich.	192
3.6.3.5	Geldverkehrsrechnung	192
3.6.3.6	Vermögenszuwachsrechnung	193
3.6.3.7	Mathematisch-statistische Verfahren	193
3.6.3.8	Branchenspezifische Verprobungen	195
3.7	Überprüfung der Verprobung bzw. der Schätzung.	197
3.8	Gewinnermittlungsart	201
3.8.1	Bedeutung.	201
3.8.2	Bestandsvergleich oder Überschussrechnung?	201
3.8.3	Auswirkung der Schätzung auf den Bilanz- zusammenhang	203
3.8.4	Wechsel der Gewinnermittlungsart in Schätzungsfällen	204
3.9	Schätzungsmethoden	205
3.9.1	Allgemeines	205
3.9.2	Richtsatzschätzung.	206
3.9.3	Aufschlagskalkulation	210
3.9.4	Zeitreihenvergleich.	217
3.9.4.1	Methodik	217
3.9.4.2	Grundsätzlich hohe Aussagekraft.	218
3.9.4.3	Schwachpunkte des ZRV	219
3.9.4.4	Vorsorge	221
3.9.5	Kassenfehlbeträge als Schätzungsgrundlage	221
3.9.6	Ungeklärte „Einlagen“	223
3.9.6.1	Betriebliche Konten	223
3.9.6.2	„Gemischte“ Konten	224
3.9.6.3	Private Konten	224
3.9.7	Geldverkehrsrechnung	225
3.9.8	Bargeldverkehrsrechnung.	231
3.9.9	Fehlende ungebundene Entnahmen	232
3.9.10	Vermögenszuwachsrechnung	233

Inhaltsverzeichnis

3.9.11	Sicherheitszuschlag	234
3.9.12	Hochrechnung	235
3.10	Typische Einwendungen	236
3.10.1	Allgemeines	236
3.10.2	Spielbank- und Lottogewinne	238
3.10.3	Darlehen	239
3.10.4	Unterstützung durch Angehörige oder Bekannte	241
3.10.5	„Fremdes Geld“	243
3.10.6	Verkauf von Privatvermögen	245
3.10.7	Vorhandene Mittel zu Beginn des Betrachtungs- zeitraums	246
3.10.8	Steuerfreie Auslandseinkünfte	247
3.10.9	Versicherung an Eides Statt	247
3.10.10	Aktuelle Einkommens- und Vermögenslage	248
3.10.11	Treu und Glauben	249
3.10.12	Kein Sachverständigengutachten	249
3.10.13	Verfahrensfehler der Betriebsprüfung	249
3.11	Einspruch und Verfahrensfragen	250
3.12	Finanzgerichtliches Verfahren	255
3.12.1	Eigene Schätzungsbefugnis des Finanzgerichts	255
3.12.2	Gerichtseigener Prüfer	260
3.12.3	Revision und Nichtzulassungsbeschwerde	264
3.12.4	Prozesskostenhilfe	272
3.12.5	Aussetzung der Vollziehung	275
3.12.6	Regressrisiko für Prozessbevollmächtigte	277
3.13	Strafverfahren und Steuerfahndung	278
3.13.1	Nebeneinander von Steuer- und Strafverfahren	278
3.13.2	Schätzung im Strafverfahren	279
3.13.3	Übernahme strafrechtlicher Feststellungen in das Steuerverfahren	283
3.13.4	Steuerberater als Strafverteidiger	285
3.13.5	Steuerliche Behandlung der Verteidigungskosten	287
3.13.6	Rückstellung wegen drohender Steuernachzahlungen	288
3.13.7	Die „geschätzte“ Selbstanzeige	289
3.14	Hinweise zu einzelnen Branchen	291

Inhaltsverzeichnis

4. Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern	321
4.1 Allgemeines	321
4.2 Sachlicher Anwendungsbereich	323
4.3 Abgrenzung zu Geschenken und strafbaren Vorteils- zuwendungen	326
4.4 Anteilige Kürzung	328
4.5 Art und Umfang der Benennung	329
4.6 Zumutbarkeit des Benennungsverlangens	331
4.7 Ausländische Gesellschaft	333
4.8 Geschäftsbeziehungen in Niedrigsteuerländern gem. § 16 AStG	337
4.9 Vermittlung und durchlaufende Posten	338
4.10 Beweisvorsorge	340
4.11 Verfahrensfragen	342
4.11.1 Rechtsnatur des Benennungsverlangens und Rechtsmittel	342
4.11.2 Auskunftsverweigerungsrechte	343
4.11.3 Nachholung der Benennung	343
4.11.4 Bauabzugsteuer	344
4.12 Klageverfahren	344
4.12.1 Finanzgericht	344
4.12.2 Bundesfinanzhof	345
4.13 Strafrechtliche Aspekte	345
5. Tatsächliche Verständigung	347
5.1 Allgemeines	347
5.2 Wirksamkeitsvoraussetzungen	349
5.2.1 Erschwerte Sachverhaltsermittlung	349
5.2.2 Ordnungsgemäße Vertretung	350
5.2.2.1 Vertretung des FA	350
5.2.2.2 Vertretung des Steuerpflichtigen	352
5.2.3 Kein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis	353
5.2.4 Kein unzulässiger Druck	354
5.3 Wirkung	355

Inhaltsverzeichnis

5.4	Änderung und Aufhebung	357
5.5	Aufklärung des Mandanten über Wirkung der tV	359
5.6	Verfahrensrechtlicher Hinweis.	360
5.7	Einspruch gegen Schätzungsbescheid nach tV	360
6.	Sonderregelungen für Verrechnungspreise	363
6.1	Hintergrund	363
6.2	Verwaltungsanweisungen.	363
6.3	Materiell-rechtliche Grundlagen	364
6.4	Unmittelbarer Anwendungsbereich des § 90 Abs. 3 AO	366
6.5	Stammhaus und Betriebsstätte	367
6.6	Sachverhaltsdokumentation.	367
6.7	Angemessenheitsdokumentation	367
6.8	Sonderregelung für kleinere Unternehmen	368
6.9	Grundtatbestand (§ 162 Abs. 3 AO).	368
6.10	Zuschlag (§ 162 Abs. 4 AO)	370
6.11	Weitere Abwehrmöglichkeiten im Streit um Verrechnungspreise	372
7.	Schätzungen in Folgebescheiden (§ 162 Abs. 5 AO)	373
7.1	Allgemeines	373
7.2	Verluste aus Beteiligungen.	375
7.3	Verfahrensfragen	376
8.	Berichtigung bestandskräftiger Schätzungsbescheide	377
8.1	Allgemeines	377
8.2	§ 129 AO	377
8.3	§ 164 AO	378
8.4	§ 165 AO	380
8.5	§ 172 AO	380
8.6	§ 173 AO	380

Inhaltsverzeichnis

8.7	§ 174 AO	385
8.8	§ 175 AO	386
8.8.1	Geänderter Grundlagenbescheid	386
8.8.2	Rückwirkendes Ereignis	386
8.9	Festsetzungsfrist	387
9.	Einzelfragen zur Einkommensteuer	389
9.1	Einkünfte aus Kapitaleinkünften	389
9.1.1	Grundsätze	389
9.1.2	Schätzung der Höhe nach	390
9.1.3	Zurechnungsfragen	391
9.1.4	Verfahrensrechtliche Hinweise	396
9.1.4.1	Außenprüfung	396
9.1.4.2	Konto- und Depotauszüge	396
9.1.4.3	Kontenabruf	399
9.1.4.4	Selbstanzeige	401
9.1.5	Anrechenbare Steuern	402
9.2	Weitere Einzelfragen in ABC-Form	403
10.	Einzelfragen zur Körperschaftsteuer	425
10.1	Richtsatzschätzung	425
10.2	Verdeckte Gewinnausschüttung	425
10.3	Zuschätzungen in GmbH-Fällen	426
10.3.1	Feststellungen auf Gesellschafterebene	426
10.3.2	Feststellungen auf Gesellschaftsebene	426
10.4	Gesellschafter-Geschäftsführer	428
10.5	Insolvenzverfahren	429
10.6	Liquidation	430
11.	Einzelfragen zur Umsatzsteuer	431
11.1	Aufzeichnungspflichten	431
11.2	Zeitliche Zuordnung	432
11.3	Persönliche Zurechnung	434
11.4	Weitere Einzelfragen in ABC-Form	436

Inhaltsverzeichnis

12. Haftung für Steuerschulden	447
12.1 Allgemeines	447
12.2 Geschäftsführerhaftung	447
12.3 Lohnsteuerhaftung	450
12.4 Haftung des Betriebsübernehmers	451
12.5 Haftung wegen Steuerhinterziehung	451
 Anhang	 453
Literaturverzeichnis	463
Stichwortverzeichnis	473