

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Steuerrecht und Steuerberatung

Band 49

Schätzungen im Steuerrecht

Fälle – Methoden – Vermeidung – Abwehr

Von

Dipl.-Finanzwirt Michael Brinkmann

7., 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.dnb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<https://ESV.info/978-3-503-24145-3>

Zitiervorschlag:

Brinkmann, Schätzungen im Steuerrecht, 7. Auflage 2025

1. Auflage 2010

...

5. Auflage 2020

6. Auflage 2023

7. Auflage 2025

ISBN 978-3-503-24145-3 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-24146-0 (eBook)

ISSN 1860-0484

DOI <https://doi.org/10.37307/b.978-3-503-24146-0>

Alle Rechte vorbehalten.

© 2025 Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG

Genthiner Straße 30 G, 10785 Berlin

info@ESVmedien.de, www.ESV.info

Die Nutzung für das Text und Data Mining ist ausschließlich dem Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG vorbehalten. Der Verlag untersagt eine Vervielfältigung gemäß § 44b UrhG ausdrücklich.

Druck: docupoint, Barleben

Vorwort

Die **Schätzung** von Besteuerungsgrundlagen ist ein unverzichtbares **Kernelement** des deutschen Steuerrechts. § 162 AO als die zentrale Vorschrift 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 angestrebten gerechten Lastenverteilung entgegenstehen, wenn dem Grunde nach feststehende, aber quantitativ nicht aufklärbare Tatbestände bei der Besteuerung 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 oder überhöhten Steuerfestsetzungen auf der Grundlage des § 162 AO zu schützen.

Da die **Digitalisierung** auch im Bereich finanzamtlicher Verprobungen und Schätzungen weiter fortschreitet, sieht sich der Steuerberater zunehmend mit verfeinerten und neuen Analysen der Buchführungsdaten konfrontiert. Summarische Risikoprüfung („SRP“), Monetary Unit Sampling („MUS“), Power BI etc. beherrschen die Schlagzeilen der Betriebsprüfungsfachliteratur. Die nachfolgende Darstellung soll deshalb über die ausführliche Erläuterung der klassischen Verprobungs- und Schätzungsmethoden hinaus auch Hilfestellung dabei leisten, neue Analysevarianten und damit zusammenhängende Begriffe in den Kontext der Rechtsprechung zum § 162 AO einzuordnen. Denn das ist im konkreten Fall der Maßstab, nach dem am Ende die Rechtmäßigkeit einer Schätzung beurteilt wird und an dem deshalb die Abwehrberatung auszurichten ist. Die heute üblichen EDV-gestützten Verprobungen und Schätzungen des Finanzamts sind oftmals komplex und nicht immer auf Anhieb nachvollziehbar, was den Bundesfinanzhof in den letzten Jahren dazu veranlasst hat, immer höhere Anforderungen an die behördliche Schätzung sowohl hinsichtlich der Durchführung als auch der Begründung zu stellen. An diese Rechtsprechung ist aus Steuerberatersicht anzuknüpfen, um eine erfolgreiche Gegenargumentation gegen überhöhte Schätzungen aufzubauen.

Häufig führen Mängel der **Kassenführung** zu Erhöhungen der erklärten Umsätze und Gewinne durch die Betriebsprüfung. Zwar müssen elektronische Kassen heute ausnahmslos mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung („TSE“) ausgestattet sein und es ist wohl davon auszugehen, dass Manipulationen – wenn überhaupt – nur noch mit erheblichem Aufwand möglich sind. Dennoch wird die Betriebsprüfung die „Bargeldbranche“ auch in Zukunft intensiv unter die Lupe nehmen. Denn die Unveränderbarkeit der erfassten Daten ist nicht automatisch mit einer ordnungsgemäßen Kassenführung gleichzusetzen, sondern ist nur ein Baustein derselben. Auch wenn die technischen Voraussetzungen gegeben sind, so ist es letztlich eine Frage der

richtigen Nutzung des Kassensystems, ob die Aufzeichnungen den Vorschriften der Abgabenordnung entsprechen: Dass z. B. eine betriebliche Einnahme als Einlage aus dem Privatbereich erfasst wird, kann kein EDV-System verhindern. Ebenso wenig ist eine technische Sicherheitseinrichtung („TSE“) ein Mittel dagegen, dass Einnahmen schlichtweg nicht erfasst werden oder ein wahrheitswidriger Sachverhalt fingiert wird. Darüber hinaus hat sich der deutsche Gesetzgeber noch immer nicht dazu durchringen können, Betriebe zum Einsatz elektronischer Systeme zur Einnahmenerfassung zu verpflichten. Deshalb sind manuelle Aufzeichnungen grundsätzlich weiterhin zulässig. In bestimmten Fällen kann sogar noch immer auf die Einzelaufzeichnung der Umsätze verzichtet und die gesamte Tageseinnahme stattdessen aus dem gezählten Endbestand ermittelt werden. In der Praxis finden sich schließlich oftmals Mischformen z. B. dergestalt, dass die üblichen Einnahmen des operativen Bereichs elektronisch erfasst werden, aber für Sonderveranstaltungen oder besondere Zwecke manuelle Nebenkassen geführt werden. Dass hierdurch erhebliche tatsächliche und rechtliche Probleme entstehen, liegt auf der Hand. Mithilfe der im dritten Abschnitt zu findenden Erläuterungen und Fallbeispiele soll sowohl dem Unternehmen als auch dem Steuerberater ausreichend Material zur Verfügung gestellt werden, um im konkreten Fall eine rechtlich fehlerfreie und gleichzeitig wenig belastende Lösung für die Kassenführung zu finden und diese notfalls auch im Verfahren gegenüber dem Finanzamt durchzusetzen.

Die Steuerpolitik der letzten Jahre ist vor allem von dem Bestreben geprägt, den zunehmenden Gewinnverlagerungen in das niedrig besteuerte Ausland entgegenzuwirken. Dabei werden entsprechende materiell-rechtliche Bestimmungen im Bereich der **Verrechnungspreise** stets flankiert von verfahrensrechtlichen Vorschriften, insbesondere durch die Schätzungsbefugnis nach § 162 Abs. 3 AO. Die Erläuterung der aktuellen Regelungen in diesem Bereich wie z. B. die neue Pflicht zur Erstellung einer sog. „Transaktionsmatrix“ oder des neuen § 89a AO als gesetzliche Regelung zum Vorabverständigungsverfahren sowie die umfangreiche jüngere Rechtsprechung zur Gewinnverlagerung sind ein weiterer Schwerpunkt der siebten Auflage dieses Praxishandbuchs.

Werl, im Juni 2025

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	25
1.3 Schätzung von Grundsachverhalten	29
1.4 Schätzung als das „letzte Mittel“	31
1.5 Grundsatz der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit	38
1.6 Verletzung von Mitwirkungspflichten	39
1.7 Schätzungsrahmen	45
1.8 Nichtiger Schätzungsbescheid	47
1.9 Schätzungsverbote	53
1.10 Begründung der Schätzung	54
1.11 Erlass der Steuerschulden	54
1.12 Beratungshilfe	55
2. Nichtabgabe der Steuererklärung	59
2.1 Allgemeines	59
2.2 Nachteile für den Steuerpflichtigen	61
2.3 Nachteile für den Steuerberater	61
2.4 Vermeiden der Schätzung	62
2.4.1 Fristablauf	62
2.4.2 Zwangsgeld	64
2.4.3 Schätzungsandrohung	65
2.5 Maßnahmen nach erfolgter Schätzung	66
2.5.1 Prüfen der Wirksamkeit des Steuerbescheids	66
2.5.2 Einspruch	70
2.5.3 Klage	74
2.5.4 Revision und Nichtzulassungsbeschwerde	84
2.5.5 Einreichen der Steuererklärung	85
2.5.6 Erhebungsverfahren	89
3. Außenprüfung	95
3.1 Allgemeines	95
3.2 Risiko für den Steuerpflichtigen	95
3.3 Risiko für den Steuerberater	96
3.4 Schätzungsberechtigung des Außenprüfers	96
3.5 Richtigkeitsvermutung gemäß § 158 AO	100
3.5.1 Allgemeines	100
3.5.2 Allgemeine Eigenschaften der ordnungsgemäßen Buchführung	102

3.5.3	Ordnungsmäßigkeit der EDV-Buchführung	114
3.5.4	Aufbewahrung von Unterlagen	145
3.5.5	Kassenführung	153
3.6	Widerlegen der Richtigkeitsvermutung	237
3.6.1	Allgemeines	237
3.6.2	Einzelprüfung	240
3.6.3	Verprobung	244
3.6.4	Verstoß gegen § 147b AO	266
3.6.5	Erklärung des Steuerpflichtigen	267
3.7	Überprüfung von Verprobung oder Schätzung	267
3.8	Gewinnermittlungsart	269
3.8.1	Bedeutung	269
3.8.2	Gewinnermittlungsart	269
3.8.3	Auswirkung der Schätzung auf den Bilanzensammenhang	272
3.8.4	Wechsel der Gewinnermittlungsart	273
3.9	Schätzungsmethoden	274
3.9.1	Allgemeines	274
3.9.2	Richtsatzschätzung	275
3.9.3	Aufschlagskalkulation	280
3.9.4	Zeitreihenvergleich	288
3.9.5	Kassenfehlbeträge	297
3.9.6	Ungeklärte „Einlagen“	298
3.9.7	Geldverkehrsrechnung	301
3.9.8	Bargeldverkehrsrechnung	307
3.9.9	Fehlende ungebundene Entnahmen	307
3.9.10	Vermögenszuwachsrechnung	309
3.9.11	Sicherheitszuschlag	310
3.9.12	Hochrechnung	314
3.10	Typische Einwendungen	315
3.10.1	Allgemeines	315
3.10.2	Spielbank- und Lotteriegewinne	317
3.10.3	Darlehen	318
3.10.4	Unterstützung durch Angehörige oder Bekannte	321
3.10.5	„Fremdes Geld“	322
3.10.6	Verkauf von Privatvermögen und Erbschaften	324
3.10.7	Vorhandene Mittel zu Beginn des Betrachtungszeitraums	325
3.10.8	Steuerfreie Auslandseinkünfte	325
3.10.9	Versicherung an Eides Statt	326
3.10.10	Aktuelle Einkommens- und Vermögenslage	327
3.10.11	Einstellung des Betriebs	327
3.10.12	Sachverständigenurteilen	328

3.11	Verfahrensrechtliche Einwendungen	328
3.11.1	Allgemeines	328
3.11.2	Verfahrensfehler vor und während der Außenprüfung	328
3.11.3	Fehlende Berichtigungsvorschrift	330
3.11.4	Ablauf der Festsetzungsfrist	331
3.11.5	Verwirkung	334
3.11.6	Treu und Glauben	334
3.11.7	Verbindliche Zusage	336
3.11.8	Verbindliche Auskunft	337
3.11.9	Tatsächliche Verständigung	337
3.12	Einspruch	338
3.13	Finanzgerichtliches Verfahren	341
3.13.1	Allgemeines	341
3.13.2	Gerichtseigene Prüfer und andere Sachverständige	350
3.13.3	Bundesfinanzhof	355
3.13.4	Prozesskostenhilfe	366
3.13.5	Aussetzung der Vollziehung	370
3.13.6	Risiken für Prozessbevollmächtigte	373
3.14	Branchenhinweise	373
4.	Tatsächliche Verständigung	419
4.1	Allgemeines	419
4.2	Wirksamkeitsvoraussetzungen	422
4.2.1	Erschwerte Sachverhaltsermittlung	422
4.2.2	Ordnungsgemäße Vertretung	423
4.2.3	Kein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis	426
4.2.4	Kein unzulässiger Druck auf den Steuerpflichtigen	427
4.3	Rechtsfolge	428
4.4	Änderung und Aufhebung	432
4.5	Gemeinsame Entscheidung mit dem Mandanten	434
4.6	Verfahrensrechtliche Hinweise	435
4.7	Prüfschema tatsächliche Verständigung	436
5.	Internationale Einkünfteabgrenzung	437
5.1	Allgemeines	437
5.2	Verrechnungspreismethoden	438
5.2.1	Grundsatz	438
5.2.2	Standardmethoden	441
5.2.3	Betriebsstättenfälle	447
5.3	Besondere Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO	449
5.4	Schätzung wegen Verstößen gegen § 90 Abs. 3 AO	451
5.4.1	Allgemeines	451
5.4.2	Besondere Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO	452
5.4.3	Schätzung nach 162 Abs. 3 AO	459
5.4.4	Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO	461

5.5	Geschäftsvorgänge im Zusammenhang mit „nicht kooperativen Hoheitsgebieten“	462
5.6	Korrekturvorschriften bei unzutreffenden Verrechnungspreisen	464
5.7	Vorabverständigungsverfahren	466
6.	Schätzung gesondert festzustellender Besteuerungsgrundlagen	469
6.1	Allgemeines	469
6.2	Verluste aus Beteiligungen	471
6.3	Verfahrensfragen	471
7.	Strafrechtliche Aspekte der Schätzung	473
7.1	Nebeneinander von Steuer- und Strafverfahren	473
7.2	Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe der Erklärung	475
7.3	Abgabe der Erklärung nach Einleitung des Strafverfahrens	478
7.4	Schätzung im Strafverfahren	480
7.4.1	Allgemeines	480
7.4.2	Richtsatzschätzung	484
7.4.3	Geldverkehrsrechnung	486
7.4.4	Vermögenszuwachsrechnung	487
7.4.5	Aufschlagskalkulation	488
7.4.6	Zeitreihenvergleich	489
7.4.7	Kassenfehlbeträge	491
7.4.8	Sicherheitszuschlag	492
7.4.9	Mathematisch-statistische Methoden	492
7.4.10	Betriebsausgaben	493
7.4.11	Vorsteuer	494
7.4.12	Übernahme der steuerlichen Schätzung durch das Strafgericht	494
7.4.13	Verständigung im Steuerstrafverfahren	497
7.4.14	Akteneinsicht	498
7.4.15	Vermögensabschöpfung	498
7.5	Strafrechtliche Vorfrage	499
7.6	Schätzung und Selbstanzeige	502
8.	Schätzung aus Steuerberatersicht	511
8.1	Allgemeines	511
8.2	Nichtabgabe der Steuererklärung	511
8.3	Unvollständiger oder unrichtiger Jahresabschluss	513
8.4	Berufshaftpflichtversicherung	518
8.5	Ansprüche des Steuerberaters gegen den Mandanten	518
9.	Einzelfragen zur Einkommensteuer	521
9.1	Vorbemerkung	521
9.2	Zurechnung von Einkünften	521
9.3	Einkunftserzielungsabsicht	521

9.4 Außenprüfung bei Privatpersonen	523
9.4.1 Allgemeines	523
9.4.2 Aufklärungsbedürfnis und Prüfung an Arbeitsstelle unzweckmäßig	524
9.4.3 „Einkommensmillionäre“	524
9.4.4 Pflichtverletzung nach § 12 StAbwG	527
9.4.5 Einflussmöglichkeit auf Drittstaat-Gesellschaft	527
9.5 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	528
9.6 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	530
9.7 Einkünfte aus Kapitalvermögen	530
9.8 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	534
9.9 Werbungskosten	534
9.10 Nutzungsdauer	535
9.11 Private Pkw-Nutzung	536
9.12 Weitere Einzelfälle	537
10. Einzelfragen zur Körperschaftsteuer	539
10.1 Vorbemerkung	539
10.2 Verdeckte Gewinnausschüttungen	539
10.3 Schädlicher Beteiligungserwerb	542
10.4 Richtsatzschätzung	543
11. Einzelfragen zur Umsatzsteuer	545
11.1 Vorbemerkung	545
11.2 Aufzeichnungspflichten als Unternehmer	545
11.2.1 Allgemein	545
11.2.2 Wiederverkäufer	547
11.2.3 Straßenhändler	548
11.2.4 Kleinunternehmer	549
11.2.5 Land- und Forstwirte	549
11.3 Steuersätze	549
11.4 Zurechnung von Umsätzen	551
11.5 Vorsteuer	552
11.6 Private Pkw-Nutzung	553
11.7 Schätzung nach vereinbarten oder nach vereinnahmten Entgelten	554
12. Haftung für Steuerschulden	555
12.1 Allgemeines	555
12.2 Geschäftsführerhaftung	555
12.3 Lohnsteuerhaftung	560
12.4 Haftung des Betriebsübernehmers	561
12.5 Haftung wegen Steuerhinterziehung	562
12.6 Haftung des Eigentümers von Gegenständen	564
12.7 Haftung als GbR-Gesellschafter	565

12.8 Festsetzungsfrist	565
12.9 Formelle Anforderungen an den Haftungsbescheid	566
13. Korrektur von Schätzungsbescheiden	567
13.1 Allgemeines	567
13.2 Berichtigung nach § 129 AO	567
13.3 Berichtigung nach § 164 Abs. 2 AO	567
13.4 Berichtigung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO	568
13.5 Berichtigung nach § 173 AO	568
13.6 Berichtigung nach § 174 AO	570
13.7 Berichtigung nach § 175 AO	570
13.8 Berichtigung nach § 175b AO	571
13.9 Festsetzungsfrist	571
Anhang	573
Literatur	613
Stichwortverzeichnis	669
Zum Autor	691