

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 49

Schätzungen im Steuerrecht

Fälle – Methoden – Vermeidung – Abwehr

Von

Michael Brinkmann

Dipl.-Finanzwirt

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
dnb.d-nb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie unter

[ESV.info/978 3 503 12640 8](http://ESV.info/978_3_503_12640_8)

ISSN 1860-0484

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 12640 8

eBook: ISBN 978 3 503 12641 5

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2010

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, Berlin

Druck und Bindung: Danuvia Druckhaus, Neuburg a. d. Donau

Vorwort

Jeder im Steuerrecht Tätige muss sich zwangsläufig mit Schätzungen auseinandersetzen: Eher unbewusst z. B. im Zusammenhang mit der Bewertung von Bilanzpositionen oder aber sehr bewusst, wenn Schätzungen der Betriebsprüfung zu Existenz bedrohenden Steuerforderungen führen.

Die Notwendigkeit einer Rechtsnorm wie des § 162 AO ergibt sich zwingend aus dem deutschen Steuersystem: Bürger und Unternehmen haben durch Buchführung und Aufzeichnungen sowie durch die Abgabe von wahrheitsgemäßen Steuererklärungen dazu beizutragen, dass die wirklichen Sachverhalte der Steuerfestsetzung zu Grunde gelegt werden. Dieses idealtypische Bild erhält Risse, wenn die verlangte Mitwirkung ausbleibt. Aus Gründen einer geordneten Staatsfinanzierung, vor allem aber aus Gerechtigkeitsgründen, müssen auch in solchen Fällen Steuern festgesetzt werden. Dann muss mit Annahmen, also Schätzungen, gearbeitet werden.

Ein roter Faden durchzieht die Rechtsprechung: Wer durch Pflichtverletzungen zur Schätzung Anlass bietet, soll dadurch keinen Vorteil erlangen. Der sog. Schätzungsrahmen wird dabei regelmäßig zu Lasten des sich unkooperativ verhaltenden Bürgers ausgeschöpft. Deshalb muss es das Ziel des Steuerpflichtigen und seines Beraters sein, erst gar keinen Grund für eine Schätzung zu liefern. Die vorliegende Darstellung ist folglich in erster Linie als Ratgeber zur Vermeidung von Schätzungen gedacht.

Vielfach lässt sich die Schätzung aber nicht verhindern. Liegt der Bescheid dann „auf dem Tisch“, so ist sorgfältiges Vorgehen gefragt, Fehler können hier sehr teuer werden. Dem Steuerberater sollen die nachfolgenden Ausführungen Hinweise zur Prüfung der Bescheide und zu möglichen Vorgehensweisen geben, wenn die Veranlagungsstelle oder die Betriebsprüfung zum „scharfen Schwert“ der Schätzung gegriffen hat.

Der größte Umfang des Ratgebers wurde dem Nichtabgabefall (Teil 2.) sowie der Betriebsprüfung (Teil 3.) gewidmet, da der Steuerberater auf diesen beiden „Schlachtfeldern“ in Sachen Schätzung täglich neu gefordert wird.

Werl, im April 2010

Michael Brinkmann

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	15
1. Allgemeine Grundsätze der Schätzung	21
1.1 Sinn und Zweck des § 162 AO	21
1.2 Gegenstand der Schätzung	21
1.3 Keine Schätzung von „Grundsachverhalten“	23
1.4 Die Schätzung als das „letzte Mittel“	23
1.5 Unvermeidbare Schätzungen	25
1.6 Typisierungen und Pauschbeträge	27
1.7 Grundsatz der größten Wahrscheinlichkeit	29
1.8 Bedeutung der Verletzung von Mitwirkungspflichten	29
1.9 Schätzungsrahmen	35
2. Nichtabgabe der Steuererklärung	37
2.1 Allgemeines	37
2.2 Gefahren für den Steuerpflichtigen	38
2.3 Gefahren für den Steuerberater	38
2.3.1 Mögliche Berufspflichtverletzung	38
2.3.2 Haftungsgefahr durch fehlerhafte Beratung	39
2.4 Vor der Schätzung: Fristablauf, Zwangsgeld und Schätzungsandrohung	39
2.4.1 Fristablauf	39
2.4.2 Zwangsgeld	42
2.4.3 Schätzungsandrohung	43
2.5 Maßnahmen nach erfolgter Schätzung	43
2.6 Prüfen der wirksamen Bekanntgabe	45

Inhaltsverzeichnis

2.7	Einspruch	46
2.8	Klage	47
2.8.1	Allgemeines	47
2.8.2	Zulässigkeit der Klage	47
2.8.3	Eigene Schätzungsbefugnis des Finanzgerichts	49
2.8.4	Ausschlussfrist im Klageverfahren	51
2.8.5	Revision und Nichtzulassungsbeschwerde	54
2.8.6	Prozesskostenhilfe im Nichtabgabefall	56
2.8.6.1	Prozesskostenhilfe nur im Ausnahmefall	56
2.8.6.2	Substantiiertes Vortragen erforderlich	57
2.8.6.3	Umfang der Prozesskostenhilfe	57
2.9	Einreichen der Erklärung	58
2.10	Verhalten im Erhebungsverfahren	60
2.10.1	Allgemeines	60
2.10.2	Aussetzung der Vollziehung	61
2.10.3	Stundung und Vollstreckungsaufschub	61
2.10.4	Verwertung der Erkenntnisse für die zukünftige Veranlagung	62
2.11	Verspätungszuschlag	63
2.11.1	Gesonderter Einspruch gegen den Verspätungs- zuschlag	63
2.11.2	Vermeidung durch „vorläufige“ Erklärung	63
2.11.3	Fehlende Unterschrift	64
2.11.4	Verhalten der Vorjahre von entscheidender Bedeutung	65
2.11.5	Nachträglicher Fristverlängerungsantrag	66
2.12	Strafrechtliche Aspekte des Nichtabgabefalls	67
2.12.1	Zeitliche Steuerverkürzung	67
2.12.2	Steuerhinterziehung durch zu niedrige Schätzung	68
2.12.3	Abgabe der Erklärung bei eingeleitetem Strafverfahren	69
3.	Betriebsprüfung	71
3.1	Allgemeines	71
3.2	Risiko für den Steuerpflichtigen	72
3.3	Risiko für den Steuerberater	72

Inhaltsverzeichnis

3.3.1	Erkennbar unzutreffende Mandantenangaben	72
3.3.2	Gefahr durch Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel	73
3.4	Schätzungsberechtigung des Betriebsprüfers	73
3.5	Die Richtigkeitsvermutung des § 158 AO	74
3.5.1	Allgemeines	74
3.5.2	Vollständige Belege und Überprüfbarkeit der Geschäftsvorfälle	75
3.5.3	Richtigkeitsvermutung und EDV	80
3.5.3.1	Allgemeines	80
3.5.3.2	Zusammenarbeit mit dem FA	81
3.5.3.3	Systemwechsel und Archivierung	82
3.5.3.4	Papierbuchführung weiter möglich	82
3.5.3.5	Lesbarmachung	83
3.5.3.6	Abgrenzung der steuerlich relevanten Daten	84
3.5.3.7	Auswertbarkeit der Daten	86
3.5.3.8	Außer-Haus-Buchführung	88
3.5.3.9	Buchungstexte und Kontierungsvermerke	89
3.5.3.10	Scannen von Belegen	90
3.5.3.11	E -Mails	91
3.5.3.12	Elektronische Rechnungen und Belege	92
3.5.3.13	Elektronischer Kontoauszug	93
3.5.3.14	Datenträger	93
3.5.3.15	Sanktionsmöglichkeiten des FA	95
3.5.3.16	Honorar des Steuerberaters	96
3.5.4	Aufbewahrung von Unterlagen	97
3.5.4.1	Allgemeines	97
3.5.4.2	Persönlicher Anwendungsbereich des § 147 AO	98
3.5.4.3	Aufbewahrungspflichtige Unterlagen	98
3.5.4.4	Freiwillig geführte Aufzeichnungen	102
3.5.4.5	Art der Aufbewahrung	102
3.5.4.6	Aufbewahrungsort	102
3.5.4.7	Aufbewahrungsfrist	104
3.5.4.8	Neue Regeln für Privatpersonen ab 2010	106
3.5.5	Ordnungsgemäße Kassenführung	107
3.5.5.1	Allgemeines	107
3.5.5.2	Einzelfragen zur Kassenführung	108

Inhaltsverzeichnis

3.6	Widerlegen der Richtigkeitsvermutung	137
3.6.1	Allgemeines	137
3.6.2	Einzelprüfung	138
3.6.3	Verprobung	139
3.6.3.1	Allgemeines	139
3.6.3.2	Richtsätze (externer Betriebsvergleich)	139
3.6.3.3	Aufschlagskalkulation	141
3.6.3.4	Zeitreihenvergleich	141
3.6.3.5	Geldverkehrsrechnung	142
3.6.3.6	Vermögenszuwachsrechnung	142
3.6.3.7	Mathematisch-statistische Verfahren	142
3.6.3.8	Andere Verprobungsmethoden bei bestimmten Branchen	144
3.7	Überprüfung der Schätzung	145
3.8	Gewinnermittlungsart	146
3.8.1	Bedeutung	146
3.8.2	Bestandsvergleich oder Überschussrechnung?	146
3.8.3	Auswirkung der Schätzung auf den Bilanzenzusammenhang	148
3.8.4	Wechsel der Gewinnermittlungsart in Schätzungs- fällen	149
3.9	Die einzelnen Schätzungsmethoden	150
3.9.1	Allgemeines	150
3.9.2	Richtsatzschätzung	150
3.9.3	Aufschlagskalkulation	153
3.9.4	Zeitreihenvergleich	158
3.9.4.1	Methodik	158
3.9.4.2	Grundsätzlich hohe Aussagekraft	159
3.9.4.3	Schwachpunkte des ZRV	160
3.9.4.4	Vorsorge	161
3.9.4.5	Rechtsprechung	162
3.9.5	Kassenfehlbeträge als Schätzungsgrundlage	162
3.9.6	Ungeklärte „Einlagen“	163
3.9.6.1	Ungeklärte Einzahlungen auf betriebliche Konten	163
3.9.6.2	Ungeklärte Einzahlungen auf „gemischte“ Konten	165
3.9.6.3	Ungeklärte Einzahlungen auf private Konten	165
3.9.7	Geldverkehrsrechnung	166
3.9.8	Bargeldverkehrsrechnung	171

Inhaltsverzeichnis

3.9.9	Fehlende ungebundene Entnahmen	172
3.9.10	Vermögenszuwachsrechnung	173
3.10	Typische Einwendungen und ihr Wert im Verfahren	174
3.10.1	Allgemeines	174
3.10.2	Spielbankgewinne	175
3.10.3	Darlehen	177
3.10.4	Unterstützung durch Angehörige oder Bekannte	179
3.10.5	„Fremdes Geld“	180
3.10.6	Verkauf von Privatvermögen	182
3.10.7	Vorhandene Mittel zu Beginn des Betrachtungs- zeitraums	183
3.10.8	Steuerfreie Auslandseinkünfte	183
3.10.9	Versicherung an Eides Statt	184
3.10.10	Aktuelle Einkommens- und Vermögenslage	185
3.11	Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften	185
3.11.1	Feststellungen auf Gesellschafterebene	185
3.11.2	Feststellungen auf Gesellschaftsebene	185
3.12	Verfahrensfragen	187
3.13	Sonderregelungen für Verrechnungspreise	188
3.13.1	Hintergrund	188
3.13.2	Verwaltungsanweisungen	189
3.13.3	Materiell-rechtliche Grundlagen der Verrechnungs- preisprüfung	189
3.13.4	Unmittelbarer Anwendungsbereich des § 90 Abs. 3 AO	191
3.13.5	Stammhaus und Betriebsstätte	192
3.13.6	Sachverhaltsdokumentation	192
3.13.7	Angemessenheitsdokumentation	192
3.13.8	Sonderregelung für kleinere Unternehmen	193
3.13.9	Fehlende oder mangelhafte Aufzeichnungen	193
3.13.10	Grundtatbestand (§ 162 Abs. 3 AO)	194
3.13.11	Zuschlag (§ 162 Abs. 4 AO)	195
3.13.12	Weitere Abwehrmöglichkeiten bei Streit um Verrechnungspreise	196
3.14	Finanzgerichtliches Verfahren	197
3.14.1	Eigene Schätzungsbefugnis des Finanzgerichts	197
3.14.2	Gerichtseigener Prüfer	198

Inhaltsverzeichnis

3.14.3	Revision und Nichtzulassungsbeschwerde.	200
3.14.4	Prozesskostenhilfe	202
3.15.	Strafverfahren und Steuerfahndung.	202
3.15.1	Nebeneinander von Steuer- und Strafverfahren.	202
3.15.2	Schätzung im Strafverfahren	204
3.15.3	Übernahme strafrechtlicher Feststellungen in das Steuerverfahren	207
3.15.4	Steuerberater als Strafverteidiger.	208
3.15.5	Steuerliche Behandlung der Verteidigungskosten	209
3.15.6	Rückstellung wegen drohender Steuernachzahlungen.	210
4.	Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern	211
4.1	Allgemeines zu § 160 AO	211
4.2	Sachlicher Anwendungsbereich.	212
4.3	Abgrenzung zu Geschenken und strafbaren Vorteils- zuwendungen	213
4.4	Trotz Nichtbenennung nicht immer volle Kürzung.	215
4.5	Art und Umfang der Benennung	216
4.6	Ausländischer Zahlungsempfänger allgemein.	217
4.7	Ausländische Gesellschaft.	218
4.8	Geschäftsbeziehungen in Niedrigsteuerländern gem. § 16 AStG	221
4.9	Vermittlung und durchlaufende Posten	222
4.10	Beweisvorsorge	224
4.11	Verfahrensfragen	226
4.11.1	Rechtsnatur des Benennungsverlangens und Rechtsmittel	226
4.11.2	Auskunftsverweigerungsrechte	227
4.11.3	Nachholung der Benennung.	227
4.12	Klageverfahren.	227
4.12.1	Finanzgericht	227
4.12.2	Bundesfinanzhof.	228
4.13	Strafrechtliche Aspekte	228

Inhaltsverzeichnis

5. Tatsächliche Verständigung	230
5.1 Allgemeines	230
5.2 Wirksamkeitsvoraussetzungen	231
5.2.1 Erschwerte Sachverhaltsermittlung	231
5.2.2 Ordnungsgemäße Vertretung	231
5.2.2.1 Vertretung des FA	231
5.2.2.2 Vertretung des Steuerpflichtigen	232
5.2.3 Kein offensichtlich unzutreffendes Ergebnis	232
5.3 Wirkung	233
5.4 Änderung und Aufhebung	234
5.5 Einzelfragen zur tatsächlichen Verständigung	236
6. Schätzungen in sog. Folgebescheiden	277
6.1 Allgemeines	277
6.2 Verluste aus Beteiligungen	279
6.3 Verfahrensfragen	279
7. Berichtigung bestandskräftiger Schätzungsbescheide	281
7.1 Allgemeines	281
7.2 § 129 AO	281
7.3 § 164 AO	282
7.4 § 165 AO	282
7.5 § 172 AO	283
7.6 § 173 AO	283
7.7 § 174 AO	286
8. Glossar	287
Anhang	363
Literaturverzeichnis	373
Stichwortverzeichnis	380