

ESV

STEUERBERATUNG – UNTERNEHMENSBESTEUERUNG –
INTERNATIONALISIERUNG

Schriften zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Herausgegeben von Prof. Dr. Wilhelm H. Wacker und
Prof. Dr. Guido Förster

Band 53

Der Prozess der steuerlichen Außenprüfung

Reformvorschläge auf Basis einer
betriebswirtschaftlichen Analyse

Von

Dr. André Kaponig
Steuerberater

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über dnb.ddb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
[ESV.info/978 3 503 15441 8](http://ESV.info/9783503154418)

Zugl.: Universität Duisburg-Essen –
Mercator School of Management, Diss., 2013

ISBN 978 3 503 15441 8

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2013
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.

Druck und Bindung: Difo-Druck, Bamberg

Geleitwort

Die Finanzverwaltung ist bei der Erhebung von Steuern in hohem Maße auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen angewiesen. Die Mitwirkungspflichten sind kodifiziert in § 90 AO und betreffen insbesondere die vollständige und wahrheitsgemäße Offenlegung aller steuerrelevanten Tatsachen, die im Regelfall durch Steuererklärungen kommuniziert werden. Angesichts des Massenverfahrens von Steuerveranlagungen ist es der Finanzverwaltung aber nicht möglich, Vollprüfungen sämtlicher Steuerfälle durchzuführen. Der Gesetzgeber hat deshalb die möglichst umfassende und dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz sowie § 85 AO genügende Erhebung von Steuern flankiert durch Quellensteuern, die bei nichtselbständigen Einkünften tendenziell (im Vergleich zur Jahres-ESt) zu hoch ausfallen und bei Kapitaleinkünften durch die Abgeltungsbesteuerung prinzipiell in der richtigen Höhe erhoben werden. Es verbleiben aber viele Besteuerungssachverhalte (im Bereich der Einkommensteuer sind das alle Gewinneinkünfte sowie die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und daneben nahezu alle anderen Steuerarten), in denen der Fiskus den Steuererklärungen zwar grundsätzliches Vertrauen schenkt, der Gesetzgeber allerdings die Möglichkeit einräumt, dass die Finanzverwaltung den Steuerfall vor Ort prüfen darf. Dieses Recht, zeitversetzt steuerliche Außenprüfungen (zumeist Betriebsprüfungen genannt) durchzuführen (§§ 193-203 AO), wird verfahrensrechtlich flankiert durch Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) sowie vierjährige Festsetzungsverjährungen, die sich bei leichtfertiger Steuerverkürzung bzw. Steuerhinterziehung auf fünf bzw. zehn Jahre verlängern (§ 169 Abs. 2 S. 2 AO).

Die publizierten Ergebnisse steuerlicher Außenprüfungen beeindrucken: 1,23 Mio. € Mehrergebnis pro Prüfer in 2011 vermitteln den Eindruck, dass hier eine sinnvolle und wirtschaftliche Verwendung von Steuergeldern zur Stärkung der Finanzkraft der Allgemeinheit und zur Herstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung stattfindet. Hier setzt die vorliegende Dissertation von *André Kaponig* an, der es sich zur Aufgabe macht, zum einen kritisch zu hinterfragen, was die publizierten Mehrergebnisse tatsächlich aussagen? Zum anderen geht er der Frage nach, ob die Tätigkeit der steuerlichen Außenprüfung als besonderes Verwaltungsverfahren und Teil des Besteuerungsprozesses bestimmten Anforderungen zu genügen hat, ob der Prüfungsprozess effizient ist? Ebenso relevant erscheint die Fragestellung, ob die Außenprüfung ein Mittel zur Erhöhung der Steuermoral (Tax Compliance) der Steuerpflichtigen darstellt? Diese normativen Betrachtungen der steuerlichen Außenprüfung geht der Verfasser modelltheoretisch an und entwickelt alternative Prüfungskonzeptionen basierend auf einem risikoorientierten Prüfungsansatz. Für den Leser wird insgesamt zum einen deutlich, dass veröffentlichte Prüfungsergebnisse zu nicht unwesentlichen Teilen unechte Ergebnisse darstellen, die allenfalls – nicht unerhebliche – Zinswirkungen auslösen und dass das gegenwärtige Prüfungssystem Mängel aufweist, die mit zahlreichen Vorschlägen aus dieser Arbeit behoben werden können. Dabei werden auch Ansätze zur Verbesserung der Tax Compliance deutlich.

Geleitwort

Ich wünsche der fundierten Arbeit eine Beachtung in der Fachwelt und der Praxis zur Verbesserung des gesetzmäßigen Vollzugs unserer Steuergesetze.

Duisburg im Juni 2013

Volker Breithecker

Vorwort

Die Steuerfestsetzung basiert in weiten Teilen auf einer Selbstdeklaration durch den Steuerpflichtigen. In einem solchen System ist die Beurteilung der erklärten Angaben durch die Finanzverwaltung zum Teil nur mit erheblicher Unsicherheit möglich, da Kenntnisse über die tatsächlichen - steuerlich relevanten - Verhältnisse oftmals nicht vorliegen. In solchen Fällen erfordert die gesetz- und gleichmäßige Steuerfestsetzung eine erhöhte Sachverhaltsaufklärung und -würdigung, die u.a. durch das Institut der steuerlichen Außenprüfung erfüllt werden soll. Fraglich ist allerdings, ob diese Aufgabe durch die Außenprüfung auch umsetzbar und messbar ist.

Hierfür wird in der vorliegenden Arbeit die gegenwärtige Ausgestaltung des Außenprüfungsprozesses analysiert und kritisch gewürdigt. Einem konstruktiven Ansatz folgend, wird ferner eine abgewandelte bzw. alternative Ausgestaltung der Prüfungsorganisation und -durchführung vorgeschlagen.

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2013 von der Mercator School of Management der Universität Duisburg-Essen als Dissertation angenommen. Ich danke Herrn Prof. Dr. Volker Breithecker, StB als Erstgutachter für seine Unterstützung bei diesem Projekt. Mein Dank gilt auch Frau Prof. Dr. Annette Köhler als Zweitgutachterin.

Für fachliche Diskussionen, Anregungen und einen immerwährenden angenehmen Meinungsaustausch möchte ich Herrn Dr. Franz Schulte, RA, Herrn Dipl.-Kfm Dipl.-Finw. (FH) Christian Garden, StB und Herrn Dipl.-Kfm. Christian Hanke sowie für die akribischen Korrekturarbeiten Frau B. Sc. Daniela Haarman und Frau Tanja Terlau danken.

Der größte Dank gilt meiner Familie. Ohne Euch wären diese Arbeit sowie einiges andere nicht möglich gewesen. Jederzeit habt Ihr mich unterstützt und es immer geschafft mich aufzumuntern und zu motivieren. Auch die Verpflegung spielte dabei eine große Rolle diese kräfteaufzehrende Zeit zu absolvieren. Auch Dir Eva möchte ich danken. Danke für Dein Verständnis, dass wir auf gemeinsame Abende und Wochenenden in dieser Zeit verzichten mussten; die jetzt aber hoffentlich nachgeholt werden.

Trotz aller Anstrengungen war es eine interessante und lehrreiche Zeit, die einiges an Erkenntnissen hervorbrachte.

Vielen Dank Euch Allen.

Oberhausen im Juni 2013

André Kaponig

Inhaltsverzeichnis

Gleitwort.....	V
Vorwort	VII
Abbildungsverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis.....	XV
Symbol- und Parameterverzeichnis.....	XIX
1 Einführung	1
2 Außenprüfung als besonderes Ermittlungsverfahren.....	5
2.1 Zweck und historische Entwicklung	5
2.2 Erscheinungsformen	9
2.2.1 Betriebsprüfung	9
2.2.2 Abgekürzte Außenprüfung	10
2.2.3 Zeitnahe Betriebsprüfung	11
2.2.4 Sonderprüfungen	12
2.2.5 Negativabgrenzung.....	13
2.3 Behördliche Organisation.....	14
2.4 Profil eines Außenprüfers.....	16
2.5 Verfahrensverlauf.....	17
2.5.1 Systematische Darstellung.....	17
2.5.2 Verfahrensrechtliche Anforderungen	19
2.5.2.1 Prüfungseinleitung.....	19
2.5.2.2 Prüfungsdurchführung.....	21
2.5.2.3 Prüfungsabschluss	23
3 Außenprüfungsprozess in der Modellanalyse.....	27
3.1 Vorgehensweise.....	27
3.2 Modellentwicklung.....	28
3.2.1 Ableitung einer Zielgröße unter Ressourcenbeschränkung.....	28
3.2.2 Modellierung einer Nutzenfunktion	33
3.2.2.1 Qualitative Herleitung	33
3.2.2.2 Formale Herleitung.....	34
3.3 Analyse der Modellparameter	38

Inhaltsverzeichnis

3.3.1 Leistungsindikation	38
3.3.1.1 Evaluierung des Leistungsindikators „Mehrergebnis“	38
3.3.1.2 Dynamisierung des Leistungsindikators.....	43
3.3.1.2.1 Langfristige Feststellungen ohne ratierliche Abschmelzung.....	43
3.3.1.2.2 Langfristige Feststellungen mit ratierlicher Abschmelzung.....	48
3.3.1.3 Ableitung eines abgewandelten Leistungsindikators	51
3.3.2 Effizienz-Parameter χ	53
3.3.2.1 Effizienz in der Modellbetrachtung.....	53
3.3.2.2 Analyse des Effizienz-Parameters.....	56
3.3.2.3 Zusammensetzung des Effizienz-Parameters.....	60
3.3.2.3.1 Auswahl des Prüfungsobjekts (Auswahl- Parameter a).....	60
3.3.2.3.2 Prüfungsdurchführung (Handlungs- Parameter d)	63
3.3.3 Compliance Parameter c.....	65
3.3.3.1 Begriffsabgrenzung der Tax Compliance.....	65
3.3.3.2 Fraud als Grund für Non-Tax-Compliance	66
3.3.3.3 Bedeutung des Tax Compliance Parameters für Zwecke der Modellanalyse.....	69
3.3.3.4 Einflussfaktoren auf Basis empirischer Untersuchungen.....	73
3.4 Chancen aus einem effizienten Außenprüfungsinstitut.....	76
3.4.1 Beeinflussbare endogene Faktoren.....	76
3.4.2 Generierung von Nutzenzuwachs.....	77
3.5 Zwischenergebnis.....	83
4 Kritische Würdigung des Außenprüfungsprozesses	87
4.1 Vorgehensweise.....	87
4.2 Effizienzanalyse der Prüfungseinleitung.....	87
4.2.1 Prüfungsplanung durch den Prüfungsgeschäftsplan.....	87

Inhaltsverzeichnis

4.2.1.1	Gegenstand, Erstellung und Zweck des Prüfungsgeschäftsplans	87
4.2.1.2	Auswahlkonzepte	89
4.2.1.2.1	Größenklassenbasierte Auswahl.....	89
4.2.1.2.2	Anlassbegründete Auswahl	94
4.2.1.2.3	Zufallsauswahl.....	97
4.2.1.2.4	Reflexion empirischer Ergebnisse.....	98
4.2.1.3	Personaleinsatzplanung	102
4.2.1.4	Aktualitätsgrad des Prüfungsgeschäftsplans	106
4.3	Effizienzanalyse der Prüfungsdurchführung.....	108
4.3.1	Prüfungsvorbereitung unter Berücksichtigung des Untersuchungsgrundsatzes	108
4.3.2	Prüfungsmethoden und -handlungen.....	112
4.3.2.1	Verfahren zur Entscheidungsfindung.....	112
4.3.2.2	Überblick über eingesetzte Prüfungshandlungen	116
4.3.2.3	Einfluss elektronischer Analyseverfahren.....	119
4.3.3	Effizienzpotenziale aus der qualifizierten Absetzung.....	122
4.4	Effizienzanalyse des Prüfungsabschlusses	124
4.5	Analyse der Tax Compliance Maßnahmen	127
4.5.1	Status quo und Analyseansatz	127
4.5.2	Ansatzpunkte für Tax Compliance Maßnahmen.....	128
4.5.2.1	Motivation	128
4.5.2.2	Gelegenheit.....	133
4.5.2.3	Innere Rechtfertigung.....	137
4.6	Aktuelle Entwicklungen	138
4.6.1	Steuer-Ermittlungs-Verordnung.....	138
4.6.2	Informationsquelle E-Bilanz	140
4.7	Zwischenergebnis.....	146
5	Risikomanagement in der Außenprüfung.....	151
5.1	Vorgehensweise.....	151
5.2	Grundkonzeption	152
5.2.1	Begriff und Zielsetzung.....	152

Inhaltsverzeichnis

5.2.2 Risikomanagementprozess	154
5.3 Ausgestaltung des Risikomanagementsystems	158
5.3.1 Risikoinventarisierung.....	158
5.3.1.1 Systematisches Vorgehen.....	158
5.3.1.2 Berücksichtigung eines Tax Compliance Faktors	162
5.3.2 Risikomessung.....	164
5.3.2.1 Scoringverfahren	164
5.3.2.2 Visualisierung anhand einer Risk-Map	166
5.3.3 Risikosteuerung	168
5.3.4 Organisationsausgestaltung	170
5.3.4.1 Organisation der strategischen und operativen Prozessenheiten	170
5.3.4.2 Interne Revision des Risikomanagementsystems.....	174
5.4 Ableitung eines risikoorientierten Prüfungsvorgangs	178
5.4.1 Theoretische Grundlage zum Transfer des risikoorientierten Prüfungsansatzes auf die steuerliche Außenprüfung.....	178
5.4.1.1 Vergleich der Revisionsverfahren	178
5.4.1.2 Transfer des risikoorientierten Prüfungsansatzes.....	182
5.4.2 Steuerliche Modifikationen der Risikokomponenten.....	186
5.4.3 Effizienzpotenziale aus der Prüfungserweiterung	192
5.5 Zwischenergebnis	194
6 Schlussbetrachtung	197
Literaturverzeichnis	201
Verzeichnis sonstiger Quellen	229