

## Der Prozess der steuerlichen Außenprüfung

Reformvorschläge auf Basis einer betriebswirtschaftlichen Analyse

Bearbeitet von  
StB Dr. André Kaponig

1. Auflage 2013 2013. Taschenbuch. XIX, 236 S. Paperback

ISBN 978 3 503 15441 8

Format (B x L): 14,4 x 21 cm

Gewicht: 330 g

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

schnell und portofrei erhältlich bei



Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

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

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

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](http://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 Feststellungsverjährungen, 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**

<b>Gleitwort.....</b>	<b>V</b>
<b>Vorwort .....</b>	<b>VII</b>
<b>Abbildungsverzeichnis .....</b>	<b>XIII</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis.....</b>	<b>XV</b>
<b>Symbol- und Parameterverzeichnis.....</b>	<b>XIX</b>
<b>1 Einführung .....</b>	<b>1</b>
<b>2 Außenprüfung als besonderes Ermittlungsverfahren.....</b>	<b>5</b>
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
<b>3 Außenprüfungsprozess in der Modellanalyse.....</b>	<b>27</b>
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 $\chi$ .....	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 Prüfungssubjekts (Auswahl- Parameter a).....	60
3.3.2.3.2 Prüfungs durchführung (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 Außenprüfungs institut .....	76
3.4.1 Beeinflussbare endogene Faktoren.....	76
3.4.2 Generierung von Nutzenzuwachs.....	77
3.5 Zwischenergebnis .....	83
<b>4 Kritische Würdigung des Außenprüfungsprozesses .....</b>	<b>87</b>
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
<b>5 Risikomanagement in der Außenprüfung.....</b>	<b>151</b>
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
<b>6 Schlussbetrachtung .....</b>	<b>197</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>201</b>
<b>Verzeichnis sonstiger Quellen .....</b>	<b>229</b>