

Das Berichtigungspotential der steuerlichen Betriebsprüfung

Eine empirische Untersuchung des
Prüfungsprozesses und der Prüfungsergebnisse

Von

Dr. Klaus Kleine

Leitender Regierungsdirektor

UNIVERSITÄT
der Technischen Hochschule
Darmstadt

B 52 100

ERICH SCHMIDT VERLAG

INHALTSVERZEICHNIS

E R S T E S K A P I T E L

	<u>Seite</u>
BESTANDSAUFNAHME UND PLAN DER UNTERSUCHUNG	1
I. Problemstellung und Zielsetzung	1
II. Steuerwissenschaftliche Relevanz der Untersuchung	6
1. Bedeutung für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre	6
2. Bedeutung für die Rechtswissenschaft	8
3. Bedeutung für die Finanzwissenschaft	11
III. Strukturelle Bedingungen der Betriebsprüfung	13
1. Betriebsprüfung im Besteuerungsverfahren	13
2. Gesetzliche Regelung und Aufgaben der Betriebsprüfung	16
2.1 Gesetzliche Regelung	16
2.2 Aufgaben der Betriebsprüfung	18
3. Dimensionen der Betriebsprüfungsorganisation und ihrer Arbeitsergebnisse	21
3.1 Grundlage und System der Betriebsprüfungsstatistik	21
3.2 Ziel und Aufgabe der Betriebsprüfungsstatistik	23

VIII

3.3	Statistiken zur Betriebsprüfungsorganisation	25
3.3.1	Prüfungspflichtige Betriebe	25
3.3.2	Eingesetzte Betriebsprüfer	26
3.3.3	Prüfungsturnus	27
3.4	Statistiken zu den Prüfungsergebnissen	28
3.4.1	Bestandskräftige Prüfungsergebnisse	28
3.4.2	Kennzahlen aus den statistischen Daten	30
3.4.2.1	Informationswert der Kennzahlen	30
3.4.2.2	Mehrsteuern je Prüfungsfall	31
3.4.2.3	Mehrsteuern je eingesetzter Betriebsprüfer	32
3.4.2.4	Mehrsteuern und Steueraufkommen	32
3.4.3	Statistisch nicht erfaßte Daten	34
IV.	Stand der Diskussion	36
1.	Untersuchung von Wenzig	36
2.	Untersuchung von Strobel	37
3.	Untersuchung des Bayerischen Obersten Rechnungshofes	40
4.	Kosten-Nutzen-Analysen und Rechtsstaatsprinzip	41
5.	Ergebnis der Literaturanalyse und Kritik	43

V. Methodik und Durchführung der Untersuchung	44
1. Bestimmung der Ausgangsbasis (Grundgesamtheit)	44
1.1 Methodische Eingrenzung	44
1.2 Zeitliche Eingrenzung	46
1.3 Sachliche Eingrenzung	46
1.4 Räumliche Eingrenzung	46
2. Erhebungsinstrument	48
3. Begriffsbestimmungen	50
4. Stichprobe, Repräsentativität	51
4.1 Umfang und Struktur der Stichprobe	51
4.1.1 Stichproben - Soll	51
4.1.2 Stichproben - Ist	53
4.2 Ziehen der Stichprobe	55
4.2.1 Allgemeine Auswahlprinzipien	55
4.2.2 Quantitative Verteilung der Stichprobenelemente auf die Betriebsprüfungsstellen des Landes	55
4.2.3 Auslosen der Wirtschaftsgruppen	56
4.2.4 Fixierung der Stichprobenelemente	56
5. Betriebswirtschaftliche Determinanten	58
5.1 Rechtsform der Unternehmen	58
5.2 Schichtung der Großbetriebe	59
5.3 Konzernverbindungen	61
5.4 Internationalisierungsgrad	63

ZWEITES KAPITEL

EMPIRISCHE BEFUNDE ZUM ABLAUF DER PRÜFUNG	66
I. Auswahlkriterien	66
1. Bedeutung der Auswahlkriterien	66
2. Praktizierte Auswahlkriterien	68
3. Einzelne Auswahlkriterien	73
3.1 Turnusmäßige Prüfung	73
3.2 Aufklärungsbedürftige Einzelsachverhalte	73
3.3 Kontrollmitteilungen	74
3.4 Verprobung der Betriebsergebnisse	75
3.5 Wechsel der Unternehmensform, Betriebsaufgabe	76
3.6 Sonstige Gründe	77
↕	
4. Auswahlkriterien und Prüfungsergebnisse	77
5. Zwischenergebnis	78
II. Prüfungsumfang	79
1. Regelungsinhalt der Prüfungsanordnung	79
2. Steuerarten	79
3. Prüfungszeitraum	81

III. Dauer der Prüfung	85
IV. Arbeitsmittel und Prüfungstechniken der Betriebsprüfung	89
1. Bedeutung der Arbeitsmittel und Prüfungstechniken	89
2. Arbeitsmittel	91
3. Prüfungstechniken	93
3.1 Konventionelle Prüfungstechniken	93
3.1.1 Praktische Bedeutung indirekter Prüfungs- methoden	93
3.1.2 Praktische Bedeutung einzelner Prüfungs- techniken	99
3.1.2.1 Kassenfehlbetragsrechnung, Debitoren- probe, Geldverkehrsrechnung	98
3.1.2.2 Innerer Betriebsvergleich	99
3.1.2.3 Stichprobenerhebungen	100
3.1.2.4 Äußerer Betriebsvergleich	102
3.1.2.5 Kalkulatorische Verprobung der Betriebsergebnisse	103
3.1.2.6 Geldverwendungs- und Vermögens- zuwachsrechnung	104
3.1.2.7 Reihenvergleich funktional zusam- menhängender Betriebsfaktoren	105
3.1.2.8 Weitere Revisionstechniken	106
3.2 Prüfungstechnik bei EDV-Buchführung	107
4. Einfluß der Prüfungstechniken auf die Prüfungsergebnisse	112
5. Zwischenergebnis	112

V. Prüfungsbeteiligte	113
1. Beteiligte der Finanzverwaltung	113
2. Beteiligte des geprüften Betriebes	115
VI. Praxis der Schlußbesprechung	117
1. Bedeutung der Schlußbesprechung	117
2. Häufigkeit der Schlußbesprechung	118
3. Teilnehmer an der Schlußbesprechung	119
3.1 Teilnehmer der Finanzverwaltung	119
3.2 Teilnehmer des geprüften Betriebes	121
4. Kräfteverhältnis zwischen den Beteiligten in der Schlußbesprechung	125
VII. Entstehung und Auswertung der Betriebsprüfungsergebnisse	125
1. Verfahren	125
2. Absendung der Berichtigungsbescheide	126
3. Zeitpunkt der Entstehung und ursprünglichen Fälligkeit der Steuernachforderungen	128
4. Zahlungsverzögerung	131

D R I T T E S K A P I T E L

GLOBALANALYSEN DER PRÜFUNGSERGEBNISSE	133
I. Prüfungsergebnisse, Gesamtübersicht	133
1. Ergebnisse zu den Steuerarten	133
2. Ergebnisse zu den Betriebsgrößenklassen	137
3. Veranlagte und festgestellte Steuern	138
4. Steuernachforderungen und Steuererstattungen	141
5. Mittelwerte und Streuung der Prüfungsergebnisse	145
5.1 Arithmetisches Mittel	145
5.2 Streuung der Prüfungsergebnisse	146
II. Mehreergebnis und Prüferereinsatz	148
↗	
III. Zinsausfallberechnungen	150
IV. Bestandskraftquote	151
V. Präventivwirkung der Betriebsprüfung	154
VI. Zwischenergebnis	157

V I E R T E S K A P I T E L

STRUKTUR UND BEWERTUNG DER PRÜFUNGSERGEBNISSE BEI ERTRAG-, SUBSTANZ- UND UMSCHLAGSTEUERN	159
I. Einkommen- und Körperschaftsteuer	159
1. Prüfungsschwerpunkte	159
1.1 Grundsätze der Schwerpunktprüfung	159
1.2 Tatsächliche Prüfungsschwerpunkte	160
1.2.1 Häufigkeit der Aufgriffe	160
1.2.2 Prüfungsschwerpunkte im Betriebsbereich	162
1.2.3 Prüfungsschwerpunkte im außerbetrieblichen Bereich	170
2. Struktur des Mehreinkommens	173
2.1 Gesamtbetrag	173
2.2 Mehreinkommen des betrieblichen und des außer- betrieblichen Prüfungsfeldes	175
2.3 Einkommensänderungen im Prüfungsfeld "Betrieb"	177
2.3.1 Bilanziertes und nicht bilanziertes Mehr- einkommen	177
2.3.2 Bilanziertes Mehreinkommen	181
2.3.3 Nicht bilanziertes Mehreinkommen	185
2.4 Mehreinkommen des außerbetrieblichen Prüfungsfeldes	192

3. Steuerbelastung	199
3.1 Tarifsysteem	199
3.2 Grenzsteuerbelastung des Mehreinkommens	201
4. Konzeption der Bewertung der Mehrsteuern	204
4.1 Probleme der Bewertung	204
4.2 Bisherige Bewertungsversuche	205
4.2.1 Methodische Ansätze	205
4.2.2 Abgrenzungskriterien	206
4.3 Lösungsmodell	208
4.3.1 Bewertungsgegenstand	208
4.3.2 Steuersystematische Relevanz der Prüfungsfeststellungen	208
4.3.2.1 Persönliche Steuerpflicht	208
4.3.2.2 Zu versteuerndes Einkommen	209
4.3.2.3 Steuertarif	213
4.3.3 Sachverhaltstypologie	215
4.3.3.1 Totaleinkommensrelevante Prüfungsfeststellungen	215
4.3.3.2 Periodizitätsrelevante Prüfungsfeststellungen	216
4.3.4 Barwert der Steuernachforderung	223

5.	Bewertung der festgestellten Mehrsteuern	230
5.1	Definitiv und temporär steuerwirksames Berichtigungspotential	230
5.1.1	Mehreinkommen der Betriebssphäre	330
5.1.2	Berichtigungspotential der außerbetrieblichen Sphäre	235
5.1.3	Zwischenergebnis	237
5.2	Interperiodischer Ausgleich des Verlagerungspotentials	242
5.2.1	Methode der Realisierung	242
5.2.1.1	Beginn des Ausgleichs	242
5.2.1.2	Zeitphasen des Ausgleichs	243
5.2.1.3	Verrechnung der Gewerbesteuer auf das temporär wirksame Einkommen	245
5.2.1.4	Struktur des Einkommens der außerbetrieblichen Sphäre	245
5.2.2	Untersuchungsergebnisse zum Verlagerungspotential	245
5.3	Ergebnis Steuerwirkungsanalyse	250
5.3.1	Definitiv und temporär wirksame Steueranteile	250
5.3.2	Barwert der Steuernachforderung	257
5.3.2.1	Barwert der definitiv wirksamen Steueranteile	257

XVII

5.3.2.2	Barwert der temporär wirksamen Steueranteile	258
5.3.2.2.1	Rechnungsfaktoren	258
5.3.2.2.2	Barwert der temporär wirksamen Steuern aus der Betriebsphäre	260
5.3.2.2.3	Barwert des Zinsvorteils der temporär wirksamen Steuer der außerbetrieblichen Sphäre	262
5.3.2.3	Zwischenergebnis	263
II.	Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, Vermögensteuer	267
1.	Einheitsbewertung des Betriebsvermögens	267
1.1	Steuersystematische Relevanz der Prüfungsfeststellungen	267
1.2	Technik der Untersuchung	268
1.3.	Prüfungsschwerpunkte	269
1.3.1	Häufigkeit der Prüfungen	269
1.3.2	Prüfungen mit und ohne Änderungen des Einheitswertes des Betriebsvermögens	270
1.3.3	Häufigkeit der Prüfungsaufgriffe	270
1.4	Umfang und Struktur des Mehrvermögens	272
2.	Vermögensteuer	277
2.1	Steuersystematische Relevanz der Prüfungsfeststellungen	277
2.2	Technik der Untersuchung	278

XVIII

2.3	Prüfungsschwerpunkte	279
2.3.1	Häufigkeit der Prüfungen	279
2.3.2	Prüfung mit und ohne Ergebnis	280
2.3.3	Häufigkeit der Prüfungsaufgriffe	281
2.3.4	Umfang und Struktur des Mehrvermögens	282
2.3.5	Steuerbelastungswirkungen des Mehrvermögens	284
2.3.5.1	Steuerbelastungsquoten	284
2.3.5.2	Fallergebnisse	285
2.3.5.3	Bewertung der festgestellten Vermögensteuer	286
III. Gewerbesteuer		286
1.	Steuersystematische Relevanz der Prüfungsfeststellungen	286
2.	Technik der Untersuchung	287
3.	Prüfungsschwerpunkte	287
3.1	Häufigkeit der Prüfungen	287
3.2	Prüfungen mit und ohne Ergebnis	289
3.3	Prüfungsschwerpunkte	289
4.	Struktur der Prüfungsergebnisse	291
4.1	Gewerbeertrag	291
4.2	Gewerbekapital	293
4.3	Unterschiedliches Gewicht der Besteuerungsgrundlagen	293

XIX

5. Auswertung der Gewerbesteuerbelastungswirkungen	295
5.1 Mehrsteuerbeträge	295
5.2 Bewertung der Mehrsteuern	297
IV. Umsatzsteuer	299
1. Steuersystematische Relevanz der Prüfungsfeststellungen	299
2. Technik der Untersuchung	300
3. Prüfungsschwerpunkte	301
3.1 Häufigkeit der Prüfungen	301
3.2 Prüfungen mit und ohne Ergebnis	302
3.3 Sachliche Prüfungsschwerpunkte	303
4. Umfang und Struktur der Mehrsteuern	304
5. Konzeption zur Bewertung Prüfungsergebnisse	307
5.1 Grundsätze der Bewertung	307
5.2 Wert der festgestellten Mehrsteuern	311
V. Sonstige Steuerarten in der Betriebsprüfung	314
VI. Zusammenfassung der Prüfungsergebnisse	315
1. Nominal- und Realwert der Prüfungsergebnisse	315
2. Einfluß des Realwerts auf andere Kennzahlen	320
3. Untersuchungsergebnisse des Bayerischen Obersten Rechnungshofes	323

F Ü N F T E S K A P I T E L

ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUSSFOLGERUNGEN	326
ANHANG	338
LITERATURVERZEICHNIS	382
SACHREGISTER	396