

ESV



**DUISBURGER  
BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE  
SCHRIFTEN**

**31**

Herausgeber:

Prof. Dr. Klaus Barth  
Prof. Dr. Gerhard Bodenstein  
Prof. Dr. Volker Breithecker  
Prof. Dr. Wolf-Rüdiger Bretzke  
Prof. Dr. Peter Chamoni  
Prof. Dr. Rainer Elschen  
Prof. Dr. Torsten J. Gerpott  
Prof. Dr. Bernd Kaluza  
Prof. Dr. Bernd Rolfes  
Prof. Dr. Michael Wohlgemuth

Universität Duisburg-Essen  
Standort Duisburg  
Lotharstr. 65

47048 Duisburg

# **Besteuerungsverfahren als Gegenstand ökonomischer Steuerrechtsgestaltung**

Reformvorschläge für das Besteuerungsverfahren  
aus betriebswirtschaftlicher Sicht

von  
Dr. rer. oec. Philipp Ohmen

---

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.d-nb.de> abrufbar.

**Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

[ESV.info/978 3 503 12928 7](http://ESV.info/9783503129287)

Zugl.: Duisburg-Essen, Univ. ,  
Diss., 2010

ISBN 978 3 503 12928 7

Alle Rechte vorbehalten  
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2010  
[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Nationalbibliothek 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: Difo-Druck, Bamberg

## Geleitwort

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre befasst sich mit dem Einfluss der Besteuerung auf Entscheidungen von Unternehmern und Unternehmen, so zum Steuereinfluss auf Fragen der Organisation des Rechnungswesens, auf die Rechtsform- oder Standortwahl- bzw. -änderungsentscheidungen oder auf Investitions-, Finanzierungs-, Beschaffungs-, Produktions- oder Absatzentscheidungen in nationaler oder internationaler Sicht. Im steuerlichen Fokus steht regelmäßig das materielle Steuerrecht – Auswirkungen des verfahrensrechtlichen Überbaus bleiben außen vor.

Damit werden theoretische Situationen modelliert, die von der Praxis zum Teil weit entfernt sind, da zum Beispiel Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen, wie umfassende Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten, zeitversetzte und damit zinsauslösende Steuerfestsetzungen, Interpretationsnotwendigkeiten unbestimmter Rechtsbegriffe mit entsprechenden Rechtsbehelfsverfahren usw. vollkommen ausgeblendet werden. Zudem entfaltet das Besteuerungsverfahren selbst zahlreiche ökonomische Wirkungen. Es wird damit selbst zum Gegenstand betriebswirtschaftlicher Überlegungen. Dies nimmt *Philipp Ohmen* in der vorliegenden Arbeit zum Anlass, de lege ferenda-Analysen des steuerlichen Verfahrensrechts anzustellen mit dem Ziel, Reformvorschläge aus der Leitlinie der Entscheidungsneutralität abzuleiten. Er bewegt sich damit interdisziplinär auf der Nahtstelle der Steuerrechtswissenschaften, der Entscheidungstheorie und der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

Die Arbeit reiht sich ein in die am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Duisburg-Essen, Campus Duisburg, seit Jahren betriebene Forschung, das steuerliche Verfahrensrecht als Besonderheit im Rahmen steuerpolitischer Überlegungen in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zu begreifen, die insbesondere die Ausübung von materiellrechtlichen Wahlrechten stark beeinflusst. Die von *Philipp Ohmen* angestellte dezidierte Analyse des Besteuerungsverfahrens im Hinblick auf das Entscheidungsverhalten und die daraus abgeleiteten Handlungsempfehlungen zur Erhöhung der Effizienz und Effektivität des Besteuerungsverfahrens schließt auf äußerst gelungene Weise bestehende Forschungslücken. Wir wünschen seinen Ideen und Ergebnissen eine große Verbreitung in den nicht enden wollenden steuerpolitischen Diskussionen.

Duisburg, im September 2010

Prof. Dr. Volker Breithecker

## Vorwort

Das Besteuerungsverfahren ist regelmäßig nicht Gegenstand von Untersuchungen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Insbesondere sind Vorschläge für die Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens *de lege ferenda* bislang nicht aus einer primär ökonomischen Perspektive gemacht worden. Diese Forschungslücke versucht die vorliegende Arbeit aus Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerrechtsgestaltungslehre zu schließen.

Untersuchungen dieses Teilgebiets der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre erfordern Leitlinien, aus denen mögliche Reformvorschläge für steuerrechtliche Regelungen abgeleitet werden können. Für das materielle Recht *de lege ferenda* wird die Leitlinie der Entscheidungsneutralität häufig gefordert. Auch in der vorliegenden Untersuchung wird dieses Desideratum grundsätzlich als Ziel einer Reform des Besteuerungsverfahrens gesehen, allerdings gegenüber dem bislang vorherrschenden Verständnis abgewandelt. Diese Modifikation versucht einerseits die bisweilen geäußerte methodologische Kritik an der Leitlinie aufzugreifen, andererseits ermöglicht sie erst deren Verwendung als Zielsetzung für das vielfach durch echte Unsicherheitswirkungen gekennzeichnete Besteuerungsverfahren.

Die Arbeit wurde von der Fakultät für Betriebswirtschaftslehre der Universität Duisburg-Essen, Campus Duisburg, im Sommersemester 2010 als Dissertation angenommen. Für die Anregung zu dem Thema dieser Arbeit und seine umfassende Unterstützung möchte ich meinem Doktorvater, Herrn Steuerberater Professor Dr. Volker Breithecker, aufrichtig danken. Er hat mein Promotionsverfahren stets mit großem Interesse begleitet und mir bei der Vorgehensweise alle Freiräume gelassen. Dank gilt auch Frau Professorin Dr. Annette Köhler für die freundliche Bereitschaft zur Erstellung des Zweitgutachtens sowie den weiteren Mitgliedern meiner Prüfungskommission, Herrn Professor Dr. Bernd Rolfes und Herrn Professor Dr. Peter Anker.

Herzlich danken möchte ich ferner Herrn Diplom-Kaufmann Volker Klinkhammer, MBA, Herrn Steuerberater Dr. Holger Wirtz und Frau Diplom-Kauffrau Pia Hell für ihre ständige Gesprächsbereitschaft und ihre hilfreichen Anmerkungen im Verlaufe meines Promotionsvorhabens. Für sein großes Interesse am Gelingen meiner Doktorarbeit und die mir hierzu eingeräumten beruflichen Freiräume bedanke ich mich des Weiteren bei Herrn Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Diplom-Kaufmann Arend W. Overhoff, Partner der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Düsseldorf. Herzlicher Dank gebührt nicht zuletzt meinem Vater für seine großzügige Unterstützung während meiner gesamten Ausbildung.

Düsseldorf, im September 2010

Philipp Ohmen

# Inhaltsverzeichnis

Geleitwort.....	V
Vorwort .....	VI
Inhaltsverzeichnis.....	VII
Abkürzungsverzeichnis .....	XI
Darstellungsverzeichnis.....	XV
<b>1 Einführung .....</b>	<b>1</b>
<b>2 Elemente einer Reform des Besteuerungsverfahrens aus betriebswirtschaftlicher Sicht.....</b>	<b>5</b>
2.1 Vorgehensweise .....	5
2.2 Besteuerungsverfahren de lege lata als Reformgegenstand.....	7
2.3 Methodologie der Steuerrechtsgestaltungslehre .....	15
2.3.1 Postulat der Werturteilsfreiheit.....	15
2.3.2 Methodologisches Rahmenkonzept des Reformvorschlags .....	17
2.4 Definition der Entscheidungswirkung .....	23
2.4.1 Systematik der Entscheidungen unter Steuereinfluss .....	23
2.4.2 Entscheidungssituation unter Einfluss des Besteuerungsverfahrens ....	26
2.4.2.1 Entscheidungsträger und dessen Zielsetzung .....	26
2.4.2.2 Zahlungswirkungen .....	30
2.4.2.3 Unsicherheitswirkungen .....	31
2.5 Gesamtwirtschaftliche Folgen von Entscheidungswirkungen.....	34
2.6 Leitlinie formeller Entscheidungsneutralität und deren Messung .....	38
2.7 Zwischenergebnis.....	42
<b>3 Theorie ausgewählter Entscheidungswirkungen des Besteuerungsverfahrens .....</b>	<b>46</b>
3.1 Vorgehensweise .....	46
3.2 Entscheidungswirkungen der Institution des Verwaltungshandelns.....	47

## *Inhaltsverzeichnis*

3.2.1 Systematischer Überblick .....	47
3.2.1.1 Konfrontatives und konsensuales Verwaltungshandeln .....	47
3.2.1.2 Uneinheitliches und gelenktes Verwaltungshandeln .....	53
3.2.2 Analyse der Entscheidungswirkungen .....	56
3.3 Entscheidungswirkungen von Institutionen des Veranlagungs- und Korrekturverfahrens .....	63
3.3.1 Systematischer Überblick wirkungsbegründender Institutionen .....	63
3.3.1.1 Mitwirkung .....	63
3.3.1.2 Kontrolle .....	75
3.3.1.3 Steuerfestsetzung .....	84
3.3.1.4 Einspruch .....	89
3.3.2 Analyse der Entscheidungswirkungen .....	92
3.4 Entscheidungswirkungen von Institutionen des Erhebungsverfahrens .....	106
3.4.1 Systematischer Überblick wirkungsbegründender Institutionen .....	106
3.4.1.1 Steuerzahlung .....	106
3.4.1.2 Vollverzinsung .....	110
3.4.1.3 Quellenbesteuerung .....	112
3.4.2 Analyse der Entscheidungswirkungen .....	118
3.5 Interdependenzen mit dem materiellen Recht .....	125
3.5.1 Steuerobjekt und Steuersubjekt .....	125
3.5.2 Komplexität steuerlicher Normen .....	128
3.5.3 Änderungsgeschwindigkeit steuerlicher Normen .....	130
3.5.4 Abzugsfähigkeit von Steuerzahlungen .....	132
3.6 Interdependenzen mit steuerlichen Wahlrechten .....	133
3.7 Zwischenergebnis .....	134
<b>4 Technologie eines entscheidungsneutralen Besteuerungsverfahrens .....</b>	<b>139</b>
4.1 Vorgehensweise .....	139
4.2 Grundsätze eines entscheidungsneutralen Besteuerungsverfahrens .....	140
4.2.1 Darstellung der Grundsätze .....	140



## *Inhaltsverzeichnis*

4.2.1.1 Grundsatz der Planbarkeit.....	140
4.2.1.2 Grundsatz der Kooperation .....	142
4.2.1.3 Grundsatz der Zeitnähe .....	142
4.2.1.4 Grundsatz der Verifikation .....	143
4.2.1.5 Grundsatz der Belastungsäquivalenz.....	145
4.2.1.6 Grundsatz der Praktikabilität .....	146
4.2.2 Mögliche Zielkonflikte .....	147
4.3 Implikationen für das Besteuerungsverfahren de lege ferenda.....	149
4.3.1 Institution des Verwaltungshandelns .....	149
4.3.2 Institutionen des Veranlagungs- und Korrekturverfahrens.....	157
4.3.2.1 Mitwirkung und Kontrolle .....	157
4.3.2.2 Steuerfestsetzung .....	173
4.3.2.3 Einspruch .....	178
4.3.3 Institutionen des Erhebungsverfahrens.....	179
4.3.3.1 Steuerzahlung und Vollverzinsung.....	179
4.3.3.2 Quellenbesteuerung .....	187
4.4 Implikationen für das materielle Recht de lege ferenda .....	198
4.4.1 Steuerobjekt und Steuersubjekt.....	198
4.4.2 Komplexität steuerlicher Normen.....	207
4.4.3 Änderungsgeschwindigkeit steuerlicher Normen.....	209
4.4.4 Abzugsfähigkeit von Steuerzahlungen .....	210
4.5 Implikationen für steuerliche Wahlrechte de lege ferenda .....	211
4.6 Ergebnis .....	213
<b>5 Schlussbetrachtung.....</b>	<b>219</b>
Literaturverzeichnis.....	221
Verzeichnis sonstiger Quellen.....	260
Sachverzeichnis .....	267