

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 138**

# **Die Stellung des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung**

**Reformbedarf im Lichte  
der spanischen Ley General Tributaria?**

**Von**

**Hendrik B. Hübner**



**Duncker & Humblot · Berlin**

HENDRIK B. HÜBNER

## Die Stellung des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung

# Schriften zum Steuerrecht

Band 138

# Die Stellung des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung

Reformbedarf im Lichte  
der spanischen Ley General Tributaria?

Von

Hendrik B. Hübner



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät  
der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster  
hat diese Arbeit im Jahre 2018  
als Dissertation angenommen.

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.

Alle Rechte vorbehalten  
© 2019 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: 3w+p GmbH, Ochsenfurt-Hohestadt  
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach  
Printed in Germany

ISSN 0582-0235  
ISBN 978-3-428-15706-8 (Print)  
ISBN 978-3-428-55706-6 (E-Book)  
ISBN 978-3-428-85706-7 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

*Für meine Eltern und  
Familie Garriga Obach*



## **Vorwort**

Neben einer enormen wirtschaftlichen Relevanz der Außenprüfung geht mit diesem Verfahren sowohl in Deutschland als auch in Spanien ein schwerwiegender Eingriff in die Rechte des überprüften Steuerpflichtigen einher. Aus diesem Grund stellt die eindeutige Herausarbeitung der Rechte und der dem deutschen und dem spanischen Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit dem Verfahren der Außenprüfung obliegenden Pflichten, gegenüber einem bloßen Vergleich des grundlegenden Ablaufs beider Verfahren, einen Ansatz dar, der versucht, klare Aussagen zur Stellung des Betroffenen zu treffen. Darüber hinaus soll die vergleichende Untersuchung des deutschen und des spanischen Systems bezüglich dieser Aspekte die Frage nach einer eventuellen Adaption spezifischer, bisher in Deutschland nicht existierender Regelungen aufwerfen.

Der Gedanke, ein rechtsvergleichendes Thema zum Außenprüfungssystem auszuwählen, ergab sich im Rahmen eines ersten gemeinsamen Gesprächs mit Herrn Prof. Dr. Víctor Manuel Sánchez Blázquez, zu dem Prof. Dr. Joachim Englisch mir geraten hatte. Diese konstruktive Aussprache mit einem ausgewiesenen Experten des spanischen Steuerverfahrensrechts hat mein Dissertationsvorhaben nachhaltig angeregt. Insbesondere die Untersuchung der in Spanien existierenden und im Herbst des Jahres 2015 noch einmal modifizierten Regelung zur Außenprüfungsfrist sowie die Analyse des deutlich vom deutschen System abweichenden Abschlusses des Außenprüfungsverfahrens, die letztlich auch Kern dieser Arbeit geworden sind, erschienen mir als eine rechtswissenschaftlich überaus interessante und lohnenswerte Thematik. Trotz der am 1. 1. 2017 in Deutschland in Kraft getretenen Reform des Besteuerungsverfahrens musste die Arbeit, die im Wintersemester 2018/2019 an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen wurde, nicht weitergehend angepasst werden, da diese Reform in Bezug auf das Außenprüfungsverfahren nur geringfügige Änderungen mit sich brachte und die gesetzlichen Grundlagen des deutschen Außenprüfungssystems seit der Reform der Abgabenordnung im Jahr 1977 im Wesentlichen unverändert geblieben sind.

Für die Betreuung der Arbeit, die wertvollen Hinweise und Anregungen zur Thematik sowie die Übernahme des Erstgutachtens möchte ich mich zunächst herzlich bei meinem Doktorvater Herrn Prof. Dr. Joachim Englisch bedanken. Herrn Prof. Dr. Torsten Ehmcke danke ich für die Erstellung des Zweitgutachtens. Auch möchte ich Herrn Prof. Dr. Diego Marín-Barnuevo Fabo von der Universidad Autónoma de Madrid für die eingeräumten Recherchemöglichkeiten, die vertiefte Einführung in die Grundlagen des Systems der spanischen Außenprüfung und die



Ermöglichung einer weiteren Veröffentlichung zum Thema des deutschen Prüfungsberichts in Zusammenarbeit mit Prof. Dr. César Martínez Sánchez meinen Dank aussprechen. Ganz besonders gilt mein Dank Herrn Prof. Dr. Víctor Manuel Sánchez Blázquez von der Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, der mir im Rahmen von zwei langen Forschungsaufenthalten in vielen Gesprächen die wichtigsten Spezifika des spanischen Außenprüfungsrechts näher gebracht, mir umfassende Recherchemöglichkeiten und Materialien zur Verfügung gestellt und mir ebenfalls ermöglicht hat, einige meiner Fragen direkt an Außenprüfer der AEAT zu richten, sodass ich ebenfalls einen guten Einblick in die Außenprüfungspraxis in Spanien erhalten habe.

Für die unterstützende Begleitung während des Entstehens dieser Arbeit danke ich meiner Familie sowie meinen deutschen und spanischen Freunden ganz herzlich.

Münster, November 2018

*Hendrik B. Hübner*

# Inhaltsübersicht

<b>Einleitung</b> .....	29
-------------------------	----

## *1. Kapitel*

<b>Allgemeine Grundlagen des Rechtsvergleichs der steuerlichen Außenprüfungen in Deutschland und in Spanien</b>	41
§ 1 Begriffsbestimmung und Aufgaben der Außenprüfung .....	41
I. Begriff .....	41
II. Aufgaben .....	44
§ 2 Rechtsgrundlagen der Außenprüfung .....	48
I. Deutschland .....	48
II. Spanien .....	51
§ 3 Erscheinungsformen der Außenprüfung und Abgrenzung zu alternativen Maßnahmen der Finanzbehörden .....	53
I. Erscheinungsformen .....	53
II. Alternative Maßnahmen der Finanzbehörden .....	56
§ 4 Rechtsvergleichendes Resümee zu den allgemeinen Grundlagen .....	59
I. Zusammenfassung der grundlegenden Erkenntnisse .....	59
II. Stellungnahme .....	61

## *2. Kapitel*

<b>Die Stellung des Steuerpflichtigen vor Beginn einer Außenprüfung</b>	63
§ 5 Zulässigkeit einer Außenprüfung .....	63
I. Deutschland .....	63

II. Spanien .....	79
§ 6 Rechtsvergleichendes Resümee zur Zulässigkeit einer Außenprüfung .....	92
I. Zusammenfassung der grundlegenden Erkenntnisse .....	92
II. Stellungnahme .....	96
§ 7 Rechte des Steuerpflichtigen vor Beginn einer Außenprüfung .....	100
I. Deutschland .....	100
II. Spanien .....	109
§ 8 Pflichten des Steuerpflichtigen vor Beginn einer Außenprüfung .....	116
I. Deutschland .....	116
II. Spanien .....	118
§ 9 Rechtsvergleichendes Resümee zur Stellung des Steuerpflichtigen vor Beginn einer Außenprüfung .....	122
I. Zusammenfassung der grundlegenden Erkenntnisse .....	122
II. Darstellung der Erkenntnisse im Einzelnen .....	123
§ 10 Wertende Betrachtung der Stellung des Steuerpflichtigen vor Beginn einer Außenprüfung .....	127
I. Bewertung .....	127
II. Abschließende vergleichende Stellungnahme zur Stellung des Steuerpflichtigen vor Beginn einer Außenprüfung .....	139
 <i>3. Kapitel</i> 	
<b>Die Stellung des Steuerpflichtigen während einer Außenprüfung</b> .....	141
§ 11 Rechte des Steuerpflichtigen während einer Außenprüfung .....	141
I. Deutschland .....	141
II. Spanien .....	150
§ 12 Pflichten des Steuerpflichtigen während einer Außenprüfung .....	158
I. Deutschland .....	158

II. Spanien .....	181
§ 13 Rechtsvergleichendes Resümee zur Stellung des Steuerpflichtigen während einer Außenprüfung .....	193
I. Zusammenfassung der grundlegenden Erkenntnisse .....	193
II. Darstellung der Erkenntnisse im Einzelnen .....	194
§ 14 Wertende Betrachtung der Stellung des Steuerpflichtigen während einer Außenprüfung .....	205
I. Bewertung .....	205
II. Abschließende vergleichende Stellungnahme zur Stellung des Steuerpflichtigen während einer Außenprüfung .....	304

#### *4. Kapitel*

<b>Die Stellung des Steuerpflichtigen nach Abschluss einer Außenprüfung</b> .....	<b>305</b>
§ 15 Rechte des Steuerpflichtigen nach Abschluss einer Außenprüfung .....	305
I. Deutschland .....	305
II. Spanien .....	315
§ 16 Pflichten des Steuerpflichtigen nach Abschluss einer Außenprüfung .....	323
I. Deutschland .....	323
II. Spanien .....	324
§ 17 Rechtsvergleichendes Resümee zur Stellung des Steuerpflichtigen nach Abschluss einer Außenprüfung .....	326
I. Zusammenfassung der grundlegenden Erkenntnisse .....	326
II. Darstellung der Erkenntnisse im Einzelnen .....	327
§ 18 Wertende Betrachtung der Stellung des Steuerpflichtigen nach Abschluss einer Außenprüfung .....	331
I. Bewertung .....	331
II. Abschließende vergleichende Stellungnahme zur Stellung des Steuerpflichtigen nach Abschluss einer Außenprüfung .....	394

§ 19 Ende, Arten der Steuerfestsetzung und Rechtswirkungen einer Außenprüfung . . . .	395
I. Deutschland . . . . .	395
II. Spanien . . . . .	401
§ 20 Rechtsvergleichendes Resümee zum Ende, zu den Arten der Steuerfestsetzung und zu den Rechtswirkungen einer Außenprüfung . . . . .	405
I. Zusammenfassung der grundlegenden Erkenntnisse . . . . .	405
II. Stellungnahme . . . . .	408
<b>Zusammenfassung</b> . . . . .	410
<b>Abbildungsverzeichnis</b> . . . . .	424
<b>Literaturverzeichnis</b> . . . . .	426
<b>Rechtsprechungsverzeichnis</b> . . . . .	449
<b>Sachverzeichnis</b> . . . . .	455

# Inhaltsverzeichnis

<b>Einleitung</b> .....	29
-------------------------	----

## *1. Kapitel*

<b>Allgemeine Grundlagen des Rechtsvergleichs der steuerlichen Außenprüfungen in Deutschland und in Spanien</b>	41
§ 1 Begriffsbestimmung und Aufgaben der Außenprüfung .....	41
I. Begriff .....	41
1. Deutschland .....	41
2. Spanien .....	43
II. Aufgaben .....	44
1. Deutschland .....	44
2. Spanien .....	46
§ 2 Rechtsgrundlagen der Außenprüfung .....	48
I. Deutschland .....	48
1. Gesetzliche Grundlagen .....	48
2. Weitere Grundlagen .....	48
II. Spanien .....	51
1. Gesetzliche Grundlagen .....	51
2. Weitere Grundlagen .....	53
§ 3 Erscheinungsformen der Außenprüfung und Abgrenzung zu alternativen Maßnah- men der Finanzbehörden .....	53
I. Erscheinungsformen .....	53
1. Deutschland .....	53
2. Spanien .....	55
II. Alternative Maßnahmen der Finanzbehörden .....	56
1. Deutschland .....	56
2. Spanien .....	58
§ 4 Rechtsvergleichendes Resümee zu den allgemeinen Grundlagen .....	59
I. Zusammenfassung der grundlegenden Erkenntnisse .....	59
II. Stellungnahme .....	61

## 2. Kapitel

<b>Die Stellung des Steuerpflichtigen vor Beginn einer Außenprüfung</b>	<b>63</b>
§ 5 Zulässigkeit einer Außenprüfung	63
I. Deutschland	63
1. Allgemeine Zulässigkeitsvoraussetzungen	63
2. Formelle Zulässigkeitsvoraussetzungen	64
a) Zuständigkeit der Finanzbehörden	64
aa) Sachliche Zuständigkeit	64
bb) Örtliche Zuständigkeit	65
cc) Instanzielle Zuständigkeit	66
b) Verfahren	66
aa) Verfahren nach Abgabe einer Steuererklärung	66
bb) Verfahren ohne Abgabe einer Steuererklärung	67
c) Form	68
3. Materielle Zulässigkeitsvoraussetzungen	69
a) Persönlicher Umfang	69
aa) Begriff des Steuerpflichtigen i.S.d. § 33 AO	69
bb) Begriff des Steuerpflichtigen i.S.d. §§ 193 ff. AO	71
cc) Uneingeschränkt zulässige Außenprüfung	71
dd) Eingeschränkt zulässige Außenprüfung	72
b) Sachlicher Umfang	74
c) Zeitlicher Umfang	75
4. Ermessen bezüglich der Durchführung einer Außenprüfung	75
a) Entschließungsermessen	75
b) Auswahlermessen	76
II. Spanien	79
1. Allgemeine Zulässigkeitsvoraussetzungen	79
2. Formelle Zulässigkeitsvoraussetzungen	80
a) Zuständigkeit der Finanzbehörden	80
aa) Sachliche Zuständigkeit	80
bb) Örtliche Zuständigkeit	83
cc) Instanzielle Zuständigkeit	83
b) Verfahren	84
aa) Verfahren nach Abgabe einer Steuererklärung	84
bb) Verfahren ohne Abgabe einer Steuererklärung	85
c) Form	86
3. Materielle Zulässigkeitsvoraussetzungen	87
a) Persönlicher Umfang	87
aa) Begriff des Steuerpflichtigen i.S.d. Art. 35 LGT	87

bb) Begriff des Steuerpflichtigen i.S.d. Art. 141 ff. LGT .....	88
b) Sachlicher Umfang .....	89
c) Zeitlicher Umfang .....	89
4. Ermessen bezüglich der Durchführung einer Außenprüfung .....	90
a) Entschließungsermessen .....	90
b) Auswahlermessen .....	91
§ 6 Rechtsvergleichendes Resümee zur Zulässigkeit einer Außenprüfung .....	92
I. Zusammenfassung der grundlegenden Erkenntnisse .....	92
II. Stellungnahme .....	96
§ 7 Rechte des Steuerpflichtigen vor Beginn einer Außenprüfung .....	100
I. Deutschland .....	100
1. Allgemeine Rechte des Steuerpflichtigen .....	100
2. Recht auf Durchführung einer Außenprüfung bzw. Prüfungsverschonung ...	102
3. Recht auf Bekanntgabe der Prüfungsanordnung, des voraussichtlichen Prüfungsbeginns und der Namen der Prüfer .....	103
4. Recht auf Verlegung des Prüfungsbeginns .....	107
II. Spanien .....	109
1. Allgemeine Rechte des Steuerpflichtigen .....	110
2. Recht auf Durchführung einer Außenprüfung bzw. Prüfungsverschonung ...	112
3. Rechte in Bezug auf die Prüfungsanordnung, den Prüfungsbeginn und die Bekanntgabe der Namen der Prüfer .....	112
4. Recht auf Verlegung des Prüfungsbeginns .....	115
§ 8 Pflichten des Steuerpflichtigen vor Beginn einer Außenprüfung .....	116
I. Deutschland .....	116
1. Allgemeine Mitwirkungspflicht .....	116
2. Spezielle Mitwirkungspflichten .....	117
II. Spanien .....	118
1. Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen .....	119
2. Außenprüfungsspezifische Pflichten zur Mitwirkung bei der Feststellung des Sachverhalts .....	120
3. Weitere formelle steuerliche Mitwirkungspflichten .....	121
§ 9 Rechtsvergleichendes Resümee zur Stellung des Steuerpflichtigen vor Beginn einer Außenprüfung .....	122
I. Zusammenfassung der grundlegenden Erkenntnisse .....	122
II. Darstellung der Erkenntnisse im Einzelnen .....	123
1. Rechte des Steuerpflichtigen .....	123
a) Gemeinsamkeiten .....	123
b) Unterschiede .....	124



2. Pflichten des Steuerpflichtigen .....	126
a) Gemeinsamkeiten .....	126
b) Unterschiede .....	126
§ 10 Wertende Betrachtung der Stellung des Steuerpflichtigen	
vor Beginn einer Außenprüfung .....	127
I. Bewertung .....	127
1. Die formalen Unterschiede .....	128
a) Unterschiedliche Ausgestaltung .....	128
aa) Hintergründe und Besonderheiten der Normierung der Rechte und Ansprüche des Steuerpflichtigen in Art. 34 Abs. 1 LGT .....	129
bb) Hintergründe und Besonderheiten der Normierung der Pflichten des Steuerpflichtigen in Art. 29 Abs. 2 LGT .....	130
b) Stellungnahme .....	131
2. Die Auskunftsrechte des Steuerpflichtigen .....	132
a) Unterschiedliche Ausgestaltung .....	132
aa) Deutschland .....	132
bb) Spanien .....	135
b) Gemeinsamkeiten und Unterschiede .....	137
c) Stellungnahme .....	138
II. Abschließende vergleichende Stellungnahme zur Stellung des Steuerpflichtigen vor Beginn einer Außenprüfung .....	139

### *3. Kapitel*

#### **Die Stellung des Steuerpflichtigen während einer Außenprüfung 141**

§ 11 Rechte des Steuerpflichtigen während einer Außenprüfung .....	141
I. Deutschland .....	141
1. Recht auf Ausweisung der Prüfer .....	142
2. Recht auf Erfassung des Beginns der Außenprüfung .....	143
3. Recht auf ordnungsgemäße Prüfung der Besteuerungsgrundlagen .....	145
4. Recht auf Unterrichtung .....	146
5. Recht auf Anwesenheit während einer Betriebsbesichtigung .....	148
6. Recht auf Bekanntgabe des Termins der Schlussbesprechung .....	149
II. Spanien .....	150
1. Recht auf Bekanntgabe der Identität der Prüfer .....	151
2. Recht auf Unterrichtung im Zeitpunkt des Beginns der Prüfungshandlungen .....	152
3. Recht auf Dokumentation der Außenprüfungshandlungen .....	153
4. Recht auf Unterrichtung während einer Außenprüfung .....	154
5. Recht auf Einleitung einer umfassenden Außenprüfung .....	154

6. Recht auf Beendigung der Außenprüfung innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Frist .....	156
7. Recht auf Aussetzung des Außenprüfungsverfahrens .....	157
§ 12 Pflichten des Steuerpflichtigen während einer Außenprüfung .....	158
I. Deutschland .....	158
1. Allgemeine Mitwirkungspflichten .....	158
a) Verhältnis von § 200 Abs. 1–3 AO zu § 90 Abs. 1 AO .....	158
b) Erhöhte aktive Mitwirkungspflichten nach § 200 Abs. 1 AO .....	160
aa) Erhöhte allgemeine Mitwirkungspflicht .....	160
bb) Konkrete erhöhte aktive Mitwirkungspflichten .....	161
c) Erhöhte aktive Mitwirkungspflichten nach § 200 Abs. 2 AO .....	165
d) Erhöhte passive Duldungspflichten nach § 200 Abs. 3 AO .....	167
e) Erhöhte Mitwirkungs- und Duldungspflichten im Rahmen der digitalen Außenprüfung .....	169
aa) Gesetzliche Grundlagen, Gegenstand und Funktionsweise .....	169
bb) Erhöhte allgemeine Mitwirkungs- und Duldungspflichten .....	173
2. Spezielle Mitwirkungspflichten .....	174
3. Umfang und Grenzen der Mitwirkungspflichten .....	175
4. Rechtsfolgen der unzureichenden Erfüllung der Mitwirkungspflichten .....	179
II. Spanien .....	181
1. Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen .....	181
2. Außenprüfungsspezifische Pflichten zur Mitwirkung bei der Feststellung des Sachverhalts .....	181
a) Außenprüfungsspezifische allgemeine formelle Mitwirkungspflicht .....	181
b) Außenprüfungsspezifische konkrete formelle Mitwirkungspflichten .....	182
aa) Aktive Mitwirkungspflichten .....	182
bb) Passive Duldungspflichten .....	184
c) Außenprüfungsspezifische konkrete formelle Mitwirkungs- und Duldungspflichten im Rahmen der digitalen Außenprüfung .....	185
aa) Gesetzliche Grundlagen, Gegenstand und Funktionsweise .....	185
bb) Außenprüfungsspezifische konkrete formelle Mitwirkungspflichten .....	188
3. Weitere formelle steuerliche Mitwirkungspflichten .....	188
4. Umfang und Grenzen der Mitwirkungspflichten .....	189
5. Rechtsfolgen der unzureichenden Erfüllung der Mitwirkungspflichten .....	192
§ 13 Rechtsvergleichendes Resümee zur Stellung des Steuerpflichtigen während einer Außenprüfung .....	193
I. Zusammenfassung der grundlegenden Erkenntnisse .....	193
II. Darstellung der Erkenntnisse im Einzelnen .....	194
1. Rechte des Steuerpflichtigen .....	194
a) Gemeinsamkeiten .....	194

b) Unterschiede .....	195
2. Pflichten des Steuerpflichtigen .....	198
a) Bedeutung der erhöhten allgemeinen Mitwirkungspflichten bzw. der außenprüfungsspezifischen allgemeinen formellen Mitwirkungspflichten ...	198
aa) Gemeinsamkeiten .....	198
bb) Unterschiede .....	198
b) Konkret erhöhte bzw. außenprüfungsspezifische konkrete formelle Mitwirkungspflichten .....	199
aa) Gemeinsamkeiten .....	199
bb) Unterschiede .....	200
c) Mitwirkungs- und Duldungspflichten im Rahmen einer digitalen Außenprüfung .....	201
aa) Gemeinsamkeiten .....	201
bb) Unterschiede .....	201
d) Spezielle bzw. weitere formelle Mitwirkungspflichten .....	202
aa) Gemeinsamkeiten .....	202
bb) Unterschiede .....	202
e) Umfang und Grenzen der Mitwirkungspflichten .....	202
aa) Gemeinsamkeiten .....	202
bb) Unterschiede .....	204
f) Rechtsfolgen der unzureichenden Erfüllung der Mitwirkungspflichten ...	204
aa) Gemeinsamkeiten .....	204
bb) Unterschiede .....	204
§ 14 Wertende Betrachtung der Stellung des Steuerpflichtigen während einer Außenprüfung .....	205
I. Bewertung .....	205
1. Die Begleitung der Prüfer .....	205
a) Unterschiedliche Ausgestaltung .....	205
b) Stellungnahme .....	206
2. Die in Spanien existierende Maximalfrist .....	207
a) Geschichtlicher Hintergrund der Normierung von Maximalfristen im Außenprüfungsverfahren .....	208
aa) Regelung der Dauer des Außenprüfungsverfahrens bis zur Einführung der LDGC .....	208
bb) Inkrafttreten des Art. 29 LDGC .....	209
(1) Wortlaut des Art. 29 LDGC .....	209
(2) Hintergründe der Einführung der LDGC und von Art. 29 LDGC .....	210
(3) Gründe der Normierung der Maximalfrist in Art. 29 LDGC .....	211
(4) Sinn und Zweck der Maximalfristenvorschrift .....	212
(5) Weitere Regelungen zur Berechnung der Außenprüfungsfrist ...	213

cc) Einführung des Art. 150 LGT .....	214
(1) Wortlaut des Art. 150 LGT .....	215
(2) Hintergründe der Reform und der Einführung von Art. 150 LGT .....	216
(3) Gründe der Normierung der Maximalfrist in Art. 150 LGT .....	217
(4) Sinn und Zweck der Erweiterung .....	218
(5) Weitere Regelungen zur Berechnung der Außenprüfungsfrist .....	218
dd) Änderung des Art. 150 LGT .....	219
(1) Hintergründe der Teilreform der LGT 2015 .....	219
(2) Sinn und Zweck der Änderung des Art. 150 LGT .....	220
b) Funktionsweise der heute gültigen Norm des Art. 150 Abs. 1–7 LGT .....	222
aa) Anwendbarkeit .....	222
bb) Länge der Maximalfrist .....	222
cc) Fristbeginn und Fristende .....	223
dd) Mögliche Einwirkungen auf die Maximalfrist .....	224
(1) Tatbestände der Unterbrechung .....	225
(2) Tatbestände der Ausdehnung .....	226
ee) Rechtsfolgen der Nichteinhaltung der Maximalfrist .....	228
ff) Nachholung von Prüfungshandlungen bei formellen Fehlern .....	230
gg) Beispiel für die Berechnung der Maximalfrist .....	231
c) Kritische Würdigung der Maximalfristenvorschrift .....	233
aa) Theoretische Zielerreichung .....	233
(1) Schaffung von Rechtssicherheit .....	234
(2) Schaffung eines ausgeglichenen rechtlichen Verhältnisses und Reduzierung der Konfliktgeladenheit .....	235
(a) Einfachere und klarere Normierung .....	236
(b) Stärkere Wahrung der Rechte und Ansprüche des Steuerpflichtigen .....	237
(c) Steigerung der freiwilligen Erfüllung der steuerlichen Pflichten .....	238
(3) Beschleunigung des Verfahrens durch effektiveres Handeln .....	238
(4) Rechtsfolgen der Überschreitung sinnvoll und zielführend? .....	239
bb) Praktische Relevanz .....	241
cc) Stellungnahme .....	242
d) Ist die Einführung einer Maximalfrist des Außenprüfungsverfahrens in Deutschland möglich, sinnvoll und erforderlich? .....	242
aa) Vorgehen und Parameter der Untersuchung .....	242
(1) Diskussion in der rechtswissenschaftlichen Literatur, politische Bemühungen und Handlungen des Gesetzgebers im Hinblick auf die Befristung des Außenprüfungsverfahrens .....	243
(2) Grundlagen und mögliche Herleitung einer Maximalfrist .....	252

(3) Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO als Pendant zur Maximalfrist des Art. 150 LGT? .....	256
(a) Wortlaut des § 171 Abs. 4 AO .....	256
(b) Hintergründe der Einführung .....	257
(c) Grund der Einführung der Ablaufhemmung in § 171 Abs. 4 AO .....	258
(d) Sinn und Zweck .....	258
(e) Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen § 171 Abs. 4 AO und Art. 150 LGT .....	263
(f) Stellungnahme .....	264
(4) Die zeitnahe Betriebsprüfung gemäß § 4a BpO als Pendant zur Maximalfrist des Art. 150 LGT? .....	265
(a) Wortlaut des § 4a BpO .....	266
(b) Hintergründe der Einführung .....	266
(c) Grund der Einführung der zeitnahen Betriebsprüfung in § 4a BpO .....	268
(d) Sinn und Zweck .....	269
(e) Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen § 4a BpO und Art. 150 LGT .....	270
(f) Stellungnahme .....	271
(5) Ist die Einführung einer Maximalfristenvorschrift neben § 171 Abs. 4 AO und § 4a BpO möglich, sinnvoll und erforderlich? ....	271
(a) Zusammenwirken einer Maximalfristenvorschrift mit § 171 Abs. 4 AO .....	272
(b) Stellungnahme .....	276
(c) Zusammenwirken einer Maximalfristenvorschrift mit § 4a BpO .....	277
(d) Stellungnahme .....	279
(6) Beispiel für eine deutsche Maximalfristenvorschrift .....	280
(a) Wo und an welcher Stelle soll diese eingeführt werden? ....	281
(b) Überlegungen und konkrete Beispiele für eine Art. 150 LGT vergleichbare deutsche Maximalfristenvorschrift .....	282
(aa) Deutsches Pendant zu Art. 150 Abs. 1 LGT .....	282
(bb) Deutsches Pendant zu Art. 150 Abs. 2 LGT .....	286
(cc) Deutsches Pendant zu Art. 150 Abs. 3 LGT .....	286
(dd) Deutsches Pendant zu Art. 150 Abs. 4 LGT .....	287
(ee) Deutsches Pendant zu Art. 150 Abs. 5 LGT .....	288
(ff) Deutsches Pendant zu Art. 150 Abs. 6 LGT .....	288
(gg) Deutsches Pendant zu Art. 150 Abs. 7 LGT .....	292
(c) Ist die Anpassung weiterer Normen erforderlich? .....	292
(aa) Anpassung der gesetzlichen Grundlagen .....	292
(bb) Anpassung der weiteren Grundlagen .....	295

(7) Verfassungsmäßigkeit der möglichen deutschen Maximalfristen- vorschrift .....	297
bb) Abschließende Stellungnahme .....	299
3. Der Antrag auf Durchführung einer umfassenden Außenprüfung .....	300
a) Unterschiedliche Ausgestaltung .....	301
b) Stellungnahme .....	302
II. Abschließende vergleichende Stellungnahme zur Stellung des Steuerpflichtigen während einer Außenprüfung .....	304

#### *4. Kapitel*

<b>Die Stellung des Steuerpflichtigen nach Abschluss einer Außenprüfung</b> .....	<b>305</b>
§ 15 Rechte des Steuerpflichtigen nach Abschluss einer Außenprüfung .....	305
I. Deutschland .....	305
1. Recht auf Durchführung einer Schlussbesprechung bzw. auf einen Hinweis .....	306
2. Recht auf Hinweis der möglichen Durchführung eines gesonderten Straf- oder Bußgeldverfahrens .....	309
3. Recht auf Erstellung und schriftliche Mitteilung eines Prüfungsberichts .....	310
4. Recht auf Übersendung des Prüfungsberichts vor Auswertung .....	312
5. Recht auf Stellungnahme zum Prüfungsbericht vor Auswertung .....	314
II. Spanien .....	315
1. Recht auf Durchführung eines Anhörungsverfahrens .....	316
2. Recht auf Erstellung eines Prüfungsberichts .....	318
3. Recht, seine Übereinstimmung bzw. seine Nichtübereinstimmung mit dem Prüfungsbericht geltend zu machen .....	320
4. Recht auf Übersendung des Prüfungsberichts .....	321
5. Recht auf Geltendmachung von Vorbringen gegen den nicht übereinstim- menden Prüfungsbericht .....	322
§ 16 Pflichten des Steuerpflichtigen nach Abschluss einer Außenprüfung .....	323
I. Deutschland .....	323
1. Allgemeine Mitwirkungspflichten .....	323
2. Spezielle Mitwirkungspflichten .....	324
II. Spanien .....	324
1. Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen .....	325
2. Außenprüfungsspezifische Pflichten zur Mitwirkung bei der Feststellung des Sachverhalts .....	325
3. Weitere formelle steuerliche Mitwirkungspflichten .....	325

§ 17 Rechtsvergleichendes Resümee zur Stellung des Steuerpflichtigen nach Abschluss einer Außenprüfung .....	326
I. Zusammenfassung der grundlegenden Erkenntnisse .....	326
II. Darstellung der Erkenntnisse im Einzelnen .....	327
1. Rechte des Steuerpflichtigen .....	327
a) Gemeinsamkeiten .....	327
b) Unterschiede .....	328
2. Pflichten des Steuerpflichtigen .....	330
a) Gemeinsamkeiten .....	330
b) Unterschiede .....	331
§ 18 Wertende Betrachtung der Stellung des Steuerpflichtigen nach Abschluss einer Außenprüfung .....	331
I. Bewertung .....	331
1. Das in Spanien existierende Anhörungsverfahren .....	332
a) Unterschiedliche Ausgestaltung .....	332
b) Stellungnahme .....	333
2. Die in Spanien existierenden Prüfungsberichte .....	335
a) Prüfungsbericht mit Vereinbarung .....	335
aa) Wortlaut des Art. 155 LGT .....	335
bb) Hintergründe der Einführung und Änderungen .....	337
cc) Sinn und Zweck .....	338
dd) Rechtsnatur .....	339
ee) Rechtswirkungen und Rechtsfolgen .....	340
b) Übereinstimmender Prüfungsbericht .....	342
aa) Wortlaut des Art. 156 LGT .....	342
bb) Hintergründe der Einführung und Änderungen .....	343
cc) Sinn und Zweck .....	344
dd) Rechtsnatur .....	345
ee) Rechtswirkungen und Rechtsfolgen .....	345
c) Nicht übereinstimmender Prüfungsbericht .....	347
aa) Wortlaut des Art. 157 LGT .....	347
bb) Hintergründe der Einführung und Änderungen .....	348
cc) Sinn und Zweck .....	348
dd) Rechtsnatur .....	349
ee) Rechtswirkungen und Rechtsfolgen .....	349
d) Kritische Würdigung der drei Arten von Prüfungsberichten .....	351
aa) Theoretische Zielerreichung .....	351
(1) Prüfungsbericht mit Vereinbarung .....	351
(2) Übereinstimmender Prüfungsbericht .....	354
(3) Nicht übereinstimmender Prüfungsbericht .....	354

bb) Praktische Relevanz .....	355
(1) Prüfungsbericht mit Vereinbarung .....	355
(2) Übereinstimmender Prüfungsbericht .....	358
(3) Nicht übereinstimmender Prüfungsbericht .....	360
(4) Abschluss des Verfahrens bei Anzeichen einer Steuerhinterziehung .....	362
cc) Stellungnahme .....	364
e) Ist die Einführung dreier verschiedener Arten von Prüfungsberichten in Deutschland möglich, sinnvoll und erforderlich? .....	367
aa) Vorgehen und Parameter der Untersuchung .....	367
(1) Der in Deutschland existierende Prüfungsbericht .....	367
(a) Überblick und konkreter Inhalt der Regelung .....	367
(b) Einführung in die deutsche Rechtsordnung und Änderungen .....	369
(c) Sinn und Zweck .....	370
(d) Rechtsnatur .....	370
(e) Rechtswirkungen und Rechtsfolgen .....	371
(2) Kritische Würdigung des in Deutschland existierenden Prüfungs- berichts .....	372
(a) Theoretische Zielerreichung .....	372
(b) Praktische Relevanz .....	373
(c) Stellungnahme .....	373
(3) Ist die Einführung der drei spanischen Prüfungsberichte neben dem oder alternativ zum deutschen Prüfungsbericht möglich, sinnvoll und erforderlich? .....	373
(a) Prüfungsbericht mit Vereinbarung .....	373
(aa) Die tatsächliche Verständigung als Pendant .....	374
(bb) Die Schlussbesprechung als Pendant .....	379
(cc) Die verbindliche Zusage als Pendant .....	380
(dd) Verfassungsmäßigkeit .....	380
(ee) Stellungnahme .....	383
(b) Übereinstimmender Prüfungsbericht .....	384
(aa) Die Schlussbesprechung als Pendant .....	385
(bb) Der Antrag auf Übersendung und die Stellungnahme zum Prüfungsbericht als Pendant .....	386
(cc) Stellungnahme .....	388
(c) Nicht übereinstimmender Prüfungsbericht .....	389
(aa) Die Schlussbesprechung als Pendant .....	390
(bb) Der Antrag auf Übersendung und die Stellungnahme zum Prüfungsbericht als Pendant .....	391
(cc) Stellungnahme .....	392
bb) Abschließende Stellungnahme .....	393



II. Abschließende vergleichende Stellungnahme zur Stellung des Steuerpflichtigen nach Abschluss einer Außenprüfung .....	394
§ 19 Ende, Arten der Steuerfestsetzung und Rechtswirkungen einer Außenprüfung ....	395
I. Deutschland .....	395
1. Ende einer Außenprüfung .....	395
2. Arten der Steuerfestsetzung .....	396
3. Rechtswirkungen einer Außenprüfung .....	398
II. Spanien .....	401
1. Ende einer Außenprüfung .....	401
2. Arten der Steuerfestsetzung .....	402
3. Rechtswirkungen einer Außenprüfung .....	404
§ 20 Rechtsvergleichendes Resümee zum Ende, zu den Arten der Steuerfestsetzung und zu den Rechtswirkungen einer Außenprüfung .....	405
I. Zusammenfassung der grundlegenden Erkenntnisse .....	405
II. Stellungnahme .....	408
<b>Zusammenfassung .....</b>	<b>410</b>
<b>Abbildungsverzeichnis .....</b>	<b>424</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>426</b>
<b>Rechtsprechungsverzeichnis .....</b>	<b>449</b>
<b>Sachverzeichnis .....</b>	<b>455</b>

## Verzeichnis spanischer Abkürzungen

AA.VV.	Autores Varios
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
Art.	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CART	Carta Tributaria (Zeitschrift)
CC	Código Civil
CCo	Código de Comercio
CDC	Consejo para la Defensa del Contribuyente
CE	Constitución Española
CEF	Centro de Estudios Financieros
CóT	Código Tributario
CP	Código Penal
CT	Crónica Tributaria (Zeitschrift)
FMAM	Fiscal Mes A Mes (Zeitschrift)
GF	Gaceta Fiscal (Zeitschrift)
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IAIMAB	Impuestos sobre actividades e instalaciones dañinas o peligrosas para el medio ambiente y otros bienes
IBI	Impuestos sobre Bienes Inmuebles
ICIO	Impuestos sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IFP	Impuestos que atienden a la función de la propiedad
IIVTNU	Impuestos sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IMAT	Impuestos medioambientales tradicionales
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
JCA	Juzgados de lo Contencioso-Administrativo
JCCA	Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo
JT	Jurisprudencia Tributaria (Aranzadi)
JUR	Jurisprudencia disponible en <a href="http://www.westlaw.es">www.westlaw.es</a>
LDGC	Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes
LFE	Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica
LGT 1963	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
LGT 2003	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

LGT 2015	Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LMPFF	Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal
LMV	Ley del Mercado de Valores
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
LPACAP	Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
LPG 1991	Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1991
LRHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales
LRJCA	Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa
LRJPAC	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
LSFCA	Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias
Minhafp	Ministerio de Hacienda y Funciones Públicas
Minhap	Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
NF	Nueva Fiscalidad (Zeitschrift)
NFJ	Normacef Fiscal y Contable (Base de datos)
Núm.	Número
PP	Partido Popular
PSOE	Partido Socialista Obrero Español
QF	Quincena Fiscal (Zeitschrift)
RCDP	Revista Catalana de Dret Públic (Zeitschrift)
RCJ ULPGC	Revista de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (Zeitschrift)
RCyT	Revista de Contabilidad y Tributación (Zeitschrift)
RD	Real Decreto
REDF	Revista Española de Derecho Financiero (Zeitschrift)
RGD	Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa
RGGIT	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
RGIT	Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos
RGRST	Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario
RJ	Repertorio Aranzadi de Jurisprudencia del Tribunal Supremo

ROAF	Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria
RTT	Revista Técnica Tributaria (Zeitschrift)
SL	Sociedad Limitada
TC	Tribunal Constitucional de España
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAL	Tribunales Económico-Administrativos Locales
TEAR	Tribunales Económico-Administrativos Regionales
TL	Tributos Locales (Zeitschrift)
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UTE	Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado



## Einleitung

Die wirtschaftliche Relevanz der steuerlichen Außenprüfung in Deutschland belegen die folgenden Zahlen: Im Jahr 2016 wurden im Rahmen der Außenprüfungen zusätzliche Steuern samt Zinsen in Höhe von insgesamt rund 16,6 Mrd. Euro erhoben.<sup>1</sup> Von diesem Mehrergebnis entfielen 14,1 Mrd. Euro auf die steuerliche Betriebsprüfung, 1,72 Mrd. Euro auf die Umsatzsteuer-Sonderprüfung und 825 Mio. Euro auf die Lohnsteuer-Außenprüfung.<sup>2</sup> Von dem erzielten Mehrergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung wurden 10,4 Mrd. Euro bei Prüfungen von Großbetrieben, 1,3 Mrd. Euro bei Prüfungen von Mittelbetrieben, 0,7 Milliarden Euro bei Prüfungen von Kleinbetrieben, 1,1 Mrd. Euro bei Prüfungen von Kleinstbetrieben und 0,6 Mrd. Euro bei Prüfungen von sonstigen Betrieben erwirtschaftet.<sup>3</sup> Das erzielte Gesamtergebnis setzt sich insbesondere aus Mehreinnahmen der Gewerbesteuer (25,0 %), der Körperschaftsteuer (24,9 %), der Einkommensteuer (16,4 %), der Umsatzsteuer (10,0 %), und erhobener Zinsen nach § 233a AO (16,4 %) zusammen.<sup>4</sup> Insgesamt wurden im Jahr 2016 bei den 7.816.301 in Deutschland erfassten Betrieben 186.472 steuerliche Betriebsprüfungen von 13.746 bundesweit tätigen Prüfern durchgeführt, was einer Prüfungsdichte von 2,4 % aller steuerlich erfassten Betriebe entspricht.<sup>5</sup> Die im Kalenderjahr 2016 durchgeführten 85.681 Umsatzsteuer-Sonderprüfungen wurden von 1.873 Prüfern realisiert.<sup>6</sup> Im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung wurden im Jahr 2016 insgesamt 2.033 Prüfer eingesetzt,

---

<sup>1</sup> Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung für das Jahr 2016 im BMF-Monatsbericht v. November 2017, Quelle: [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de). Die Pflicht der Betriebsprüfungsstellen zur Erstellung einer Jahresstatistik und die Pflicht der Weiterleitung derselben an das Bundesministerium der Finanzen durch die obersten Finanzbehörden der Länder sind in § 35 Abs. 1 bzw. Abs. 2 BpO festgelegt.

<sup>2</sup> Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung, der Umsatzsteuer-Sonderprüfung und der Lohnsteuer-Außenprüfung für das Jahr 2016 des Bundesministeriums der Finanzen, Quelle: [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de). Vom Gesamtergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung für das Jahr 2016 wurde mit Hilfe von 3.550 Prüfern alleine in Nordrhein-Westfalen 4,1 Mrd. Euro erzielt, Quelle: [www.finanze.nrw.de](http://www.finanze.nrw.de).

<sup>3</sup> Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung für das Jahr 2016 im BMF-Monatsbericht v. November 2017, Quelle: [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de). Zur Größeneinteilung siehe § 3 BpO.

<sup>4</sup> Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung für das Jahr 2016 im BMF-Monatsbericht v. November 2017, Quelle: [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

<sup>5</sup> Ebenda.

<sup>6</sup> Ergebnisse der Umsatzsteuer-Sonderprüfung für das Jahr 2016 des Bundesministeriums der Finanzen v. 26. 4. 2017, Quelle: [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

welche von 2.536.259 Arbeitgebern 103.744 abschließend prüfen, was einer Prüfungsdichte von 4,1 % aller erfassten Arbeitgeber entspricht.<sup>7</sup>

Diese durch die Außenprüfung erwirkten Steuern werfen zunächst zwingend die Fragen der rechtlichen Grundlagen und des zugrundeliegenden Verfahrensablaufs bzw. Verfahrensinhalts auf. Die deutsche Außenprüfung ist in den §§ 193–207 der mit Beginn des Jahres 2017 teilreformierten Abgabenordnung<sup>8</sup> geregelt und stellt eine besondere Form des Verwaltungsverfahrens zur Ermittlung, Prüfung und Beurteilung der steuerlich relevanten Verhältnisse des von ihr betroffenen Steuerpflichtigen dar.<sup>9</sup> Das Verfahren dient der korrekten Anwendung der Steuergesetze und ist eine über die Plausibilitätskontrolle der ggf. eingereichten Steuererklärung hinausgehende, im Rahmen des Steuervollzugs stattfindende, erste tatsächliche und rechtliche Überprüfung, die zu mehr Steuergerechtigkeit beitragen soll.<sup>10</sup> Bei der Außenprüfung handelt es sich nicht um eine reine Buchprüfung der ggf. abgegebenen Steuererklärung durch die zuständige Finanzbehörde, sondern um eine Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse vor Ort, die in der Regel in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen stattfindet.<sup>11</sup> Vor Ort hat er insbesondere Auskünfte zu erteilen, verschiedene Unterlagen wie Aufzeichnungen und Bücher vorzulegen, zum Verständnis der Aufzeichnungen die erforderlichen Erläuterungen zu geben und das Betreten von Grundstücken und Betriebsräumen zu dulden.<sup>12</sup> Angesichts der Komplexität der steuerlichen Sachverhalte bei den von der Außenprüfung betroffenen Steuerpflichtigen ist eine ordnungsgemäße Überprüfung der ggf. abgegebenen Steuererklärung und die Durchführung von Ermittlungen häufig nur mit Hilfe einer umfassenden Mitwirkung des Steuerpflichtigen möglich. Aufgrund des enormen Umfangs der Prüfung, einer Vielzahl von Steuerpflichtigen, bei denen eine Außenprüfung in Deutschland zulässig ist, und begrenzter personeller Prüfungskapazitäten

---

<sup>7</sup> Ergebnisse der Lohnsteuer-Außenprüfung für das Jahr 2016 des Bundesministeriums der Finanzen v. 5. 5. 2017, Quelle: [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

<sup>8</sup> Die Reform der AO geht auf Art. 1 des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (StVfModG v. 18. 7. 2016, BStBl. I 2016, S. 1679 ff.) zurück und ist am 1. 1. 2017 in Kraft getreten. Ziele der Reform waren insbesondere eine Neuausrichtung des Massenverfahrens der Einkommensteuererklärung mittels eines verstärkten Ausbaus elektronischer Kommunikation und eines weitgehenden Verzichts auf Belegvorlagepflichten. Darüber hinaus soll das Verfahren der Besteuerung mit dem Ziel der Beschleunigung risikoorientierter ausgerichtet werden, siehe BMF-Monatsbericht v. 19. 8. 2016 zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens. In Bezug auf die Paragraphen der Außenprüfung gab es hier eine Änderung in § 196 AO und § 203a AO wurde neu eingeführt. Die Ausführungen hierzu erfolgen an den relevanten Stellen dieser Arbeit. Aufgrund der Übersichtlichkeit der kleinschrittigen Vergleiche und der Vielzahl der verwendeten Vorschriften wird die Bezeichnung AO an alle weiteren §§ der Abgabenordnung angehängt.

<sup>9</sup> §§ 194 Abs. 1, 199 Abs. 1 AO.

<sup>10</sup> K.-D. Drüen, in: DStJG Bd. 38, S. 219 (222 f.). Vgl. hierzu insbesondere auch die Ausführungen im Rahmen der allgemeinen Grundlagen unter § 1 II. 1. dieser Arbeit.

<sup>11</sup> Vgl. hierzu § 200 Abs. 2 S. 1 AO und die Ausführungen unter § 12 I. 1. c) dieser Arbeit.

<sup>12</sup> Vgl. hierzu § 200 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 und Abs. 3 S. 2 AO sowie die Ausführungen unter § 12 I. 1. dieser Arbeit.

zitäten können „Vor-Ort-Prüfungen“ nur in begrenztem Maße durchgeführt werden.<sup>13</sup> Deshalb hat die Finanzverwaltung eigene Kriterien entwickelt, auf deren Basis entschieden wird, welcher Steuerpflichtige von der Außenprüfung betroffen ist und welcher nicht.<sup>14</sup>

Das entsprechende Pendant der deutschen Außenprüfung ist in der spanischen Rechtsordnung das sog. *procedimiento de inspección*. Dieses Verfahren hat ebenfalls eine beachtliche wirtschaftliche Bedeutung, wie die erwirtschafteten Umsätze belegen: Bei den im Jahr 2016 in Spanien realisierten Außenprüfungen wurden rund 3,7 Mrd. Euro an Mehrsteuern erwirtschaftet.<sup>15</sup> Von diesem Gesamtbetrag wurden etwa 40 % von der zentralen Amtsprüfungsstelle für Großsteuerpflichtige (*Delegación Central de Grandes Contribuyentes*)<sup>16</sup> erwirtschaftet. Im Jahr 2016 wurden in Spanien von den im Außenprüfungsdienst tätigen Prüfern insgesamt 108.338 Außenprüfungen durchgeführt; dies entspricht einem Anstieg gegenüber den im Jahr 2015 realisierten Prüfungen um 0,7 %.<sup>17</sup> Die gesteigerte Anzahl der Außenprüfungen ist vorrangig auf eine Vermehrung der Prüfungen mittels Unterstützung des Personals der Abteilungen der elektronischen Rechnungsprüfung (+24 %), die Steigerung der Durchführung von Kontrollen durch auf die Erfüllung formeller Pflichten und Eintragungspflichten in steuerlichen Risikobereichen gerichtete Inaugenscheinnahmen vor Ort (+12 %) und auf einen Anstieg der Besichtigungen zum Zweck der Kontrolle der Rechnungserstellung, der Zahlungsmittel und des Bargeldes (+75,6 %) zurückzuführen.<sup>18</sup>

---

<sup>13</sup> H. Tormöhlen, AO-StB 2011, S. 157 (158); A. v. Wedelstädt, in: Kühn/v. Wedelstädt, AO, § 193 Rn. 11.

<sup>14</sup> Die Prüfungsdichte, d. h. Häufigkeit und Intensität, mit welcher der Steuerpflichtige geprüft wird, ist insbesondere von der Betriebsgröße (§ 3 BpO) abhängig. Neben der Betriebsgröße entscheidet vor allem eine Zufallsauswahl; es werden jedoch zurzeit geeignete Risikokriterien von der Finanzverwaltung erarbeitet, die einen sachgerechteren Maßstab bezüglich der Anordnung von Außenprüfungen darstellen sollen, R. Seer, in: Tipke/Kruse, AO, Vor § 193 Rn. 21.

<sup>15</sup> Siehe hierzu Jahresbilanz der Ergebnisse der Steuerüberprüfung des Ministeriums für Finanzen und öffentliche Verwaltung (*balance anual de resultados de control tributario del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas*) für das Jahr 2016 v. 7.3.2017, S. 2, Quelle: [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es). Dieses Ergebnis entspricht einer Verringerung gegenüber dem Vorjahr von etwa 48 %. Das Vorjahresergebnis stellt das höchste jemals in Spanien durch Außenprüfungen erwirtschaftete Ergebnis dar; dieses lag im Jahr 2015 bei knapp 7,1 Mrd. Euro.

<sup>16</sup> Bei der *Delegación Central de Grandes Contribuyentes* handelt es sich um ein zentrales Organ der AEAT, welches insbesondere Außenprüfungsfunktionen ausübt, zur Verhinderung des Steuerbetrugs vom Ministerium für Wirtschaft und Finanzen 2005 gegründet wurde und am 1. Januar 2006 in Kraft getreten ist, F. Clavijo Hernández/M. J. Mesa González/V. M. Sánchez Blázquez, *StuW* 2004, S. 318 (324).

<sup>17</sup> Siehe hierzu Jahresbilanz der Ergebnisse der Steuerüberprüfung des Ministeriums für Finanzen und öffentliche Verwaltung für das Jahr 2016 v. 7.3.2017, S. 2, Quelle: [www.agencia tributaria.es](http://www.agencia tributaria.es). Im Jahr 2015 wurden in Spanien 107.580 Außenprüfungen durchgeführt.

<sup>18</sup> Ebenda.