

ESV

STEUERRECHT UND STEUERBERATUNG

Band 52

Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung

Grundlagen, Datenzugriff,
internationale Sachverhalte, Sanktionen

Von

Dr. Alexander Jochum

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
dnb.d-nb.de abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie unter

[ESV.info/978 3 503 13086 3](http://ESV.info/978_3_503_13086_3)

Zugl.: Universität zu Köln, Diss., 2010 u. d. T.:
Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen
in der Außenprüfung

ISSN 1860-0484

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 13086 3
eBook: ISBN 978 3 503 13087 0

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2011
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 und Bindung: Danuvia Druckhaus, Neuburg a. d. Donau

Meinem Vater

Vorwort

Nach den Angaben für das Jahr 2009 unterliegen nahezu 8,4 Millionen Betriebe der Außenprüfung und können daher mit einer umfassenden Überprüfung ihrer steuerlichen Verhältnisse rechnen. Unter den gleichen erleichterten Voraussetzungen können die Finanzämter seit Anfang 2010 Privatpersonen überprüfen, die jährlich Überschusseinkünfte von mehr als 500 TEUR erwirtschaften. Der damit verbundene Ressourceneinsatz erscheint für den Staat lohnenswert, konnte jeder eingesetzte Prüfer doch in 2009 ein durchschnittliches steuerliches Mehrergebnis von 1,6 Mio. EUR erzielen, insgesamt fast 21 Mrd. EUR¹. Häufig sind diese Mehrergebnisse dabei darauf zurückzuführen, dass aufgrund von Mitwirkungspflichtverletzungen der geprüften Steuerpflichtigen Schätzungen erforderlich oder angedroht wurden.

Dies verdeutlicht die Bedeutung der Mitwirkungspflichten, denen Steuerpflichtige in der Außenprüfung unterliegen, und der möglichen Folgen, wenn sie diesen nicht nachkommen. Sie sind Gegenstand dieses Buches, das die Universität zu Köln im Oktober 2010 als Promotion angenommen hat. Der ursprüngliche Gedanke zu dieser Arbeit – eine wissenschaftliche Aufbereitung des Umfangs des elektronischen Datenzugriffs in der Außenprüfung – kam mir im Rahmen von gemeinsamen Beratungstätigkeiten mit Herrn Dr. Christoph Swart. Nachdem Herr Professor Lang am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln sich dankenswerterweise zur Betreuung der Arbeit bereit erklärt hatte, weiteten sich die Mitwirkungspflichten in der Außenprüfung in Folge der Einführung von spezifischen Aufzeichnungspflichten für Sachverhalte mit Auslandsbezug erheblich aus; die dynamische Entwicklung der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte und der korrespondierenden Mitwirkungspflichten, ebenso wie der möglichen Sanktionen, erforderten in der Folge zahlreiche Anpassungen.

Für die Betreuung der Arbeit und die Übernahme des Erstgutachtens danke ich Herrn Professor Lang, Herrn Professor Meincke für die Übernahme des Zweitgutachtens. Danken möchte ich auch Herrn Professor Hüttemann am Bonner Institut für Steuerrecht für die eingeräumten Recherchemöglichkeiten,

¹ Vgl. http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_95928/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/Monatsbericht__des__BMF/2010/04/analysen-und-berichte/b04-ergebnisse-der-steuerlichen-betriebspruefung-2009/node.html?__nnn=true.

die diese Arbeit insbesondere in der Schlussphase bedeutend vorangetrieben haben. Auch vor Veröffentlichung konnte ich in der Institutsbibliothek wieder neue Literatur und Rechtsprechung mit freundlicher Unterstützung von Frau Gassen als Bibliothekarin recherchieren.

Die Untersuchung haben meine Freundin, meine Freunde und meine Schwester begleitet und unterstützt. Für die weiterführenden Diskussionen, kritische Hinweise zum Manuskript und motivationserhaltende Weinabende Euch allen noch einmal herzlichen Dank.

Ohne meinen Vater hätte ich die Arbeiten aber vielleicht nicht abgeschlossen.
Papa - Finalement, un fin!

Bonn, Ende Februar 2011
Alexander Jochum

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	23
-------------------------	-----------

Kapitel I

Grundlagen der Mitwirkungspflichten in der Außenprüfung	31
--	-----------

1. Mitwirkungspflichten	31
--------------------------------------	-----------

1.1 Verfassungsrechtliche Vorgaben	31
--	----

1.1.1 Eingriff in die allgemeine Handlungsfreiheit.....	32
---	----

1.1.2 Gleichbehandlungsgrundsatz	33
--	----

1.1.3 Mögliche Betroffenheit weiterer Grundrechte.....	35
--	----

1.1.4 Grundrechte Dritter	36
---------------------------------	----

1.1.5 Folgerungen für die Anforderungen	37
---	----

1.1.5.1 Gesetzesvorbehalt	37
---------------------------------	----

1.1.5.2 Hinreichende Bestimmtheit der Mitwirkungspflichten ..	38
---	----

1.1.5.3 Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.....	39
--	----

1.2 Art der Mitwirkungspflichten	39
--	----

1.2.1 Unmittelbare Mitwirkungspflichten.....	40
--	----

1.2.2 Mittelbare Mitwirkungspflichten	40
---	----

1.2.3 Einordnung der allgemeinen Mitwirkungspflichten	40
---	----

1.2.4 Folgerungen für die verfassungsrechtlichen Anforderungen.....	42
---	----

1.3 Umfang der Mitwirkungspflichten.....	44
--	----

1.3.1 Grundsätzliche Beschränkung auf Tatsachen	44
---	----

1.3.2 Steuererheblichkeit der Tatsachen	45
---	----

1.3.2.1 Einschränkung auf aufbewahrungspflichtige Unterlagen?	46
--	----

1.3.2.2 Kein Beurteilungsspielraum für die Steuerrelevanz	47
---	----

1.3.3 Aufklärungsbedürftigkeit der Tatsache.....	48
--	----

1.3.4 Ausweitung für außergewöhnliche Sachverhalte.....	49
---	----

1.4 Einschätzungsprärogative des jeweiligen Normanwenders	50
---	----

2. Außenprüfung von Steuerpflichtigen	51
--	-----------

2.1 Steuerpflichtiger	52
-----------------------------	----

2.2 Außenprüfung	54
------------------------	----

2.2.1 Voraussetzung der Zulässigkeit der Außenprüfung.....	54
--	----

2.2.1.1 Differenzierung zwischen bestimmten Steuerpflichtigen	55
---	----

2.2.1.2 Änderungen des StHBG.....	57
-----------------------------------	----

2.2.2 Relevanz der Prüfungsanordnung	58
--	----

2.2.3	Erscheinungsformen der Außenprüfung	59
2.2.3.1	Abgekürzte Außenprüfung	59
2.2.3.2	Sonderprüfungen.....	59
2.2.4	Abgrenzung der Außenprüfung	60
2.2.4.1	Betriebsnahe Veranlagung	60
2.2.4.2	Maßnahmen anlässlich der Außenprüfung	62
2.2.4.2.1	Bedeutung der Differenzierung	63
2.2.4.2.2	Differenzierungskriterien.....	64
3.	Rolle der Mitwirkungspflichten.....	65
3.1	Grundlage der Mitwirkungspflichten und historische Entwicklung	66
3.2	Bedeutung der Mitwirkungspflichten in der Außenprüfung.....	69
3.3	Mitwirkungspflichten als Bestandteil der Sachaufklärung	73
3.4	Untersuchungsgrundsatz versus Mitwirkungspflichten	74
3.4.1	Kooperationsmaxime	75
3.4.2	Alleinige Verfahrensherrschaft der Finanzverwaltung	75
3.4.3	Eigene Position	76
3.4.4	Pflichtenreduktion durch finanzbehördliches Verhalten?.....	79
3.4.4.1	Gesetzliche Ausgangslage	79
3.4.4.2	Eingrenzung der steuererheblichen Tatsachen	80
3.4.4.2.1	Fehlende oder fehlerhafte Sachaufklärung	81
3.4.4.2.2	Vertrauenstatbestände	81
3.4.4.3	Ergebnis	83
4.	Rechtliche Klassifikation der Aufforderung zur Mitwirkung..	83
4.1	Differenzierung nach Formulierung des Mitwirkungsverlangens ..	84
4.2	Jegliches Auskunftersuchen des Prüfers als Verwaltungsakt.....	85
4.3	Differenzierung nach der Vollstreckbarkeit.....	85
4.4	Entwicklung der eigenen Position.....	85
4.5	Ergebnis	90
5.	Ermessensausübung.....	90
5.1	Begrenzung durch die Außenprüfungsanordnung	90
5.2	Relevanz des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes	92
5.3	Auswirkung grenzüberschreitender Auskunftersuchen.....	93
6.	Formale Anforderungen.....	97
6.1	Person des Verpflichteten	97
6.2	Begründung von Mitwirkungsverlangen	98
7.	Grenzen der Mitwirkungspflichten.....	100
7.1	Unverhältnismäßigkeit	101
7.1.1	Geeignetheit	102
7.1.2	Möglichkeit / Erfüllbarkeit.....	103
7.1.3	Erforderlichkeit / Notwendigkeit	106

7.1.4	Verhältnismäßigkeit i.e.S.	107
7.1.5	Zumutbarkeit.....	108
7.2	Weitere Grenzen der Mitwirkungspflichten	109
7.2.1	Anwendbarkeit des nemo-tenetur-Grundsatzes	109
7.2.2	Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte.....	111
7.2.3	Mitwirkungsverweigerungsrechte Dritter	113
7.3	Ausländische Auskunftsverbote und Mitwirkungspflichten.....	114
7.3.1	Keine Nichtigkeit nach § 125 Abs. 2 Nr. 3 AO	115
7.3.2	Kein völkerrechtlicher Vorrang	115
7.3.3	Relevanz für Verhältnismäßigkeitserwägungen	116
7.4	Problembereich Beratergutachten	117
7.4.1	Keine Tatsachenfeststellung	118
7.4.2	Gutachten als Handels- oder Geschäftsbriefe	118
7.4.3	Verhältnismäßigkeitserwägungen	119
7.4.4	Ergebnis	121

Kapitel II

	Europarechtliche Anforderungen an Mitwirkungspflichten	123
1.	Erstreckung der Grundfreiheiten auf alle Regelungsbereiche.	123
2.	Relevante Grundfreiheiten.....	126
2.1	Prüfungsmaßstab bei konkurrierenden Grundfreiheiten	128
2.2	Keine Einschränkung aufgrund verfahrensrechtlicher Autonomie.	130
2.3	Vergleichbarkeit der Fallkonstellationen	131
2.4	Keine Bereichsausnahme zugunsten des Steuergesetzgebers.....	133
3.	Rechtfertigung erhöhter Mitwirkungspflichten bei Auslandsbezug.....	135
3.1	Geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsgründe	135
3.2	Analyse der ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe.....	137
3.2.1	Anwendbarkeit	137
3.2.2	Verlust von Steuersubstrat	138
3.2.3	Verwaltungstechnische und wirtschaftspolitische Gründe	139
3.2.4	Steuerumgehung / -flucht.....	139
3.2.5	Aufteilung der Steuerhoheit	141
3.2.6	Steueraufsicht und steuerliche Kohärenz.....	143
3.3	Verhältnismäßigkeit des Eingriffes in die Grundfreiheiten	144
3.3.1	Grenzüberschreitende Amtshilfe und Erforderlichkeit	145
3.3.2	Eigene Analyse	147
3.4	Ergebnis	152

Kapitel III

Mitwirkungspflichten für den Datenzugriff	153
1. Historische Entwicklung	153
2. Die gesetzlichen Bestimmungen	158
3. Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen beim Datenzugriff ..	159
3.1 Relevante Unterlagen.....	159
3.1.1 Aufbewahrungspflichtige Unterlagen.....	160
3.1.1.1 Unterlagen nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO.....	160
3.1.1.1.1 Handelsrechtliche Bestimmungen	161
3.1.1.1.2 Andere Aufzeichnungsvorschriften.....	162
3.1.1.1.3 Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen.....	164
3.1.1.2 Handels- und Geschäftsbriefe.....	165
3.1.1.3 Buchungsbelege.....	166
3.1.1.4 Zollanmeldungsunterlagen.....	168
3.1.1.5 Sonstige steuerrelevante Daten.....	169
3.1.1.5.1 Position der Finanzverwaltung	169
3.1.1.5.2 Die Position der abgabenrechtlichen Literatur	171
3.1.1.5.2.1 Selbständiger Aufzeichnungstatbestand	171
3.1.1.5.2.2 Kontrolle der Aufzeichnungspflichten.....	171
3.1.1.5.3 Position der finanzgerichtlichen Rechtsprechung.....	172
3.1.1.5.4 Entwicklung der eigenen Position	173
3.1.2 Sonstige vorhandene Unterlagen	178
3.1.3 Ergebnis	180
3.2 Erstellung mit einem Datenverarbeitungssystem.....	180
3.2.1 Die Position der Finanzverwaltung.....	181
3.2.2 Die Position der Literatur.....	182
3.2.3 EDV-Erstellung und maschinelle Auswertbarkeit.....	183
3.2.3.1 Originäre Daten, insbesondere aus der Buchführung	184
3.2.3.2 Einschränkung durch Wahlrecht bei der Aufbewahrung	185
3.3 Anforderungen an die Auswertbarkeit.....	187
3.3.1 Auffassung der Finanzverwaltung und vieler Literaturvertreter....	187
3.3.2 Eigene Analyse	188
3.3.3 Ergebnis	192
3.4 Praxisfolgerungen für Aufbewahrungspflicht und Datenzugriff	193
3.4.1 Basissysteme.....	194
3.4.2 Vorsysteme.....	195
3.4.2.1 Vorsysteme mit Schnittstellenübergabe.....	195
3.4.2.1.1 Bewegungsdaten	195
3.4.2.1.1.1 Übergabe ohne Verdichtung.....	196
3.4.2.1.1.2 Übergabe mit Verdichtung.....	197

3.4.2.1.2	Stammdaten	198
3.4.2.2	Vorsysteme ohne Schnittstellenübergabe	198
3.5	Modalitäten des Datenzugriffs	199
3.5.1	Datenzugriff	200
3.5.1.1	Unmittelbarer Datenzugriff.....	200
3.5.1.2	Mittelbarer Datenzugriff.....	202
3.5.1.3	Anforderungen an den Datenzugriff.....	203
3.5.1.3.1	Systemzugriff.....	204
3.5.1.3.2	Erforderliche Auswertungsmöglichkeiten	205
3.5.1.3.3	Ergebnis	206
3.5.2	Datenträgerüberlassung.....	207
3.5.2.1	Praktische Umsetzung.....	207
3.5.2.2	Datenschutzaspekte.....	209
3.5.3	Zeitpunkt	211
3.5.4	Umfang des Zugriffs	211
3.6	Klassifikation der Zugriffsmodalitäten	212
3.6.1	Unmittelbarer Datenzugriff.....	213
3.6.2	Datenträgerüberlassung.....	214
3.6.3	Mittelbarer Datenzugriff	214
3.6.4	Kritische Würdigung.....	215
4.	Ermessensausübung beim Datenzugriff	216
4.1	Zugriffsarten im Ermessen des Außenprüfers	216
4.1.1	Kumulative Anwendung	217
4.1.2	Auswahl	218
4.2	Verhältnis des Datenzugriffs zum Ausdruck von Unterlagen	219
4.3	Ort des Datenzugriffs	220
4.4	Datenzugriff auf ausländische Aufzeichnungen	221
4.4.1	Buchführungspflichten für Betriebsstätten	221
4.4.1.1	Zweigniederlassung i.S.d. § 13 HGB	222
4.4.1.2	Originäre Buchführungspflicht nach § 141 AO.....	222
4.4.1.3	Warenaufzeichnungen nach §§ 143, 144 AO	222
4.4.2	Aufbewahrungspflicht im Inland	223
4.4.3	Elektronische Buchführung im Ausland	226
4.4.3.1	Voraussetzungen der Bewilligung	227
4.4.3.2	Keine Beeinträchtigung der Besteuerung	229
4.4.4	Grenzen des Zugriffs auf ausländische Konzernserver.....	229
5.	Zeitliche Grenze des Datenzugriffs nach § 19b EGAO	230
5.1	Ansicht der Finanzverwaltung	231
5.2	Unzulässige Rückwirkung	231
5.3	Analyse des Problemkomplexes	232

5.3.1	Verfassungswidrigkeit oder Nichtigkeit bei Unmöglichkeit	232
5.3.2	Verfassungsrechtliche Bewertung der Rückwirkung.....	233
6.	Grenzen des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO	234
6.1	Datenschutz.....	234
6.2	Fernmeldegeheimnis.....	236
6.3	Berufsgeheimnisse	240
6.4	Einschränkung durch das Übermaßverbot	243
6.4.1	Mögliche unverhältnismäßige Belastungen	243
6.4.2	Eigene Position und Folgerungen für den Anwendungsbereich.....	244

Kapitel IV

	Mitwirkungspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen	247
1.	Steuerliche Problemstellung bei Verrechnungspreisen.....	247
2.	Internationale Vorgaben: Die OECD- Verrechnungspreisrichtlinien	249
3.	Rechtslage in Deutschland	250
3.1	Rechtslage vor der Gesetzesänderung.....	251
3.2	Einführung von § 90 Abs. 3 AO i.V.m. § 162 Abs. 3 und Abs. 4 AO	254
4.	Anwendungsvoraussetzungen der Aufzeichnungspflichten.....	257
4.1	Steuerpflichtiger i.S.d. § 90 Abs. 3 S. 1 AO	260
4.2	Vorliegen von Geschäftsbeziehungen mit Bezug zum Ausland.....	261
4.2.1	Außensteuerliche Definition der Geschäftsbeziehung.....	262
4.2.2	Definition der Geschäftsbeziehung.....	263
4.2.2.1	Schuldrechtliche Beziehung	264
4.2.2.1.1	Begriffsbestimmung.....	265
4.2.2.1.2	Mögliche Anknüpfung bei Personengesellschaften.....	265
4.2.2.2	Schuldrechtliche Beziehung, keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung	269
4.2.2.2.1	Definition des Gesellschaftsvertrags	270
4.2.2.2.2	Randzonen des Gesellschaftsvertrages	271
4.2.2.2.2.1	Gesellschaftsvertragliche Vereinbarung	272
4.2.2.2.2.2	Gesellschaftsrechtliche Regelungen	277
4.2.2.2.3	Anwendung bei Begründung des Nahestehens.....	278
4.2.2.2.4	Anwendung auf (verdeckte) Einlagen, (verdeckte) Entnahmen oder (verdeckte) Gewinnausschüttungen.....	282
4.2.2.2.4.1	Gesellschaftsvertraglich geregelte Sachverhalte.....	282
4.2.2.2.4.1.1	Körperschaftsteuer	282
4.2.2.2.4.1.2	Personengesellschaften	283

4.2.2.2.4.2	Gemischte Rechtsverhältnisse	284
4.2.2.3	Grundtätigkeit	287
4.2.3	Auslandsbezug der Geschäftsbeziehung	291
4.3	Geschäftsbeziehung mit nahestehenden Personen	295
4.4.	Zusammenfassung	296
5.	Rechtsfolge: Erstellung und Vorlage von Aufzeichnungen	297
5.1	Relevanz der GAufzV für die Auslegung	297
5.2	Aufzeichnung des Sachverhaltes	299
5.2.1	Allgemeine Informationen	300
5.2.2	Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen	301
5.2.3	Bezug der Aufzeichnungen	301
5.3	Aufzeichnung der Angemessenheit der Sachverhaltsgestaltung	302
5.3.1	Aufzeichnung von Angemessenheitsüberlegungen	303
5.3.2	Beschränkung auf die Sachverhaltsaufzeichnungen	304
5.3.3	Entwicklung der eigenen Auffassung	304
5.3.3.1	Auslegung nach dem Wortlaut	304
5.3.3.2	Historische Auslegung	307
5.3.3.3	Systematische Auslegung	309
5.3.3.4	Verfassungs- und europarechtliche Einschränkungen	311
5.3.3.4.1	Keine Einschränkung bei Besteuerung mit dem Teilwert	312
5.3.3.4.2	Europarechtswidrigkeit von § 1 AStG	313
5.3.3.4.3	Ergebnis	316
5.3.3.5	Ergebnis	317
5.3.4	Änderungen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008	317
5.3.4.1	Auslegung von § 1 Abs. 3 AStG	321
5.3.4.2	Anwendungsschwierigkeiten und deren Folgen für die Angemessenheitsaufzeichnungen	324
5.3.4.3	Verhältnismäßigkeitsüberlegungen	327
5.3.4.4	Auswirkungen einer Europarechtswidrigkeit von § 1 AStG n.F.	329
5.3.5	Ergebnis	331
5.4	Spezifische Anforderungen der GAufzV	332
5.4.1	Allgemeine Aufzeichnungen	332
5.4.1.1	Funktions- und Risikoanalyse, Wertschöpfung	332
5.4.1.2	Verrechnungspreismethode, Begründung deren Eignung	335
5.4.1.2.1	Standardmethoden	335
5.4.1.2.1.1	Uneingeschränkt vergleichbare Werte	336
5.4.1.2.1.2	Eingeschränkt vergleichbare Werte	337

5.4.1.2.1.3	Ergebnis	339
5.4.1.2.2	Gewinnorientierte Methoden	339
5.4.1.2.3	Hypothetischer Fremdvergleich.....	340
5.4.1.2.4	Nachweis der Eignung	341
5.4.1.3	Herangezogene Vergleichspreise und Finanzdaten	343
5.4.1.4	Innerbetriebliche Daten.....	346
5.4.2	Aufzeichnungen in besonderen Fällen.....	347
5.5	Zeitpunkt der Aufzeichnungen.....	348
5.5.1	Zeitpunkt der Aufzeichnungen im Regelfall.....	349
5.5.2	Zeitnah bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen	351
5.5.2.1	Gesetzliche Ausgangslage	351
5.5.2.2	Ursprüngliche Abgrenzung der GAufzV	351
5.5.2.3	Änderungen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008	354
5.5.2.3.1	Verträge mit erheblicher Einkünfteauswirkung.....	355
5.5.2.3.2	Umstrukturierungsmaßnahmen.....	355
5.5.2.3.3	Wesentliche Funktions- und Risikoänderungen	356
5.5.2.3.4	Umlageverträge.....	357
5.5.2.4	Anforderung der zeitnahen Erstellung.....	358
5.5.2.4.1	Konkretisierung durch § 3 Abs. 1 GAufzV	358
5.5.2.4.2	Auslegung des Tatbestandsmerkmals „zeitnah“	359
5.6	Alternative Erfüllungsmöglichkeit nach § 6 GAufzV	361
5.6.1	Konkurrenzverhältnis zu § 93 Abs. 4 S. 2 AO.....	362
5.6.2	Auswirkung auf Befugnisse nach § 162 Abs. 3 und Abs. 4 AO.....	363
6.	Entscheidung über die Vorlage der Aufzeichnungen	363
6.1	Auswahlermessen.....	364
6.1.2	Mehrere Verpflichtete	364
6.1.3	Konkurrenz zu allgemeinen Mitwirkungspflichten	365
6.2	Zeitpunkt des Vorlageverlangens.....	366
6.3	Frist für die Vorlage der Aufzeichnungen	368
6.4	Qualifikation des Mitwirkungsverlangens	369
7.	Zeitlicher Anwendungsbereich	370
7.1	Rückwirkendes Inkrafttreten der GAufzV	371
7.2	Faktische Rückwirkung für außergewöhnliche Dauerschuldverhältnisse	372
8.	Grenzen der Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO	376
8.1	Erforderlichkeit/Verhältnismäßigkeit	376
8.1.1	Beschaffung von Daten von Mutter- oder Schwestergesellschaften.....	377
8.1.2	Minderheitsgesellschafter	379

8.2	Möglichkeiten nach § 147 Abs. 6 AO.....	380
8.2.1	Konkurrenzverhältnis.....	380
8.2.2	Eigene Position	380
9.	Mögliche Europarechtswidrigkeit.....	382
9.1	Ansicht der Finanzverwaltung	383
9.2	Literaturmeinungen	384
9.3	Analyse des Problemkomplexes	385
9.4	Entwicklung einer europarechtskonformen Lösung	393
9.5	Ergebnis	395

Kapitel V

Mitwirkungspflichten für die internationale

	Betriebsstättenbesteuerung	397
1.	Problemstellung bei grenzüberschreitenden Betriebsstätten ...	397
2.	Aufzeichnungspflichten für Betriebsstätten nach § 90 Abs. 3	
	S. 4 AO	399
2.1	Begriff der Betriebsstätte	399
2.2	Ermittlung und Aufteilung von Betriebsstättenergebnissen	402
2.2.1	Gewinnermittlung	403
2.2.2	Betriebsstättengewinnabgrenzung	405
2.2.3	Ergebnis	408
2.3	Entsprechende Anwendung der Aufzeichnungspflichten.....	408
2.3.1	Leerlaufen der Aufzeichnungspflichten.....	409
2.3.2	Gewinnrealisation	409
2.3.3	Stellungnahme.....	411
	2.3.3.1 Handelsrechtliche Geschäftsvorfälle	412
	2.3.3.2 Anknüpfung an steuerliche Geschäftsvorfälle.....	414
	2.3.3.2.1 Rechtslage vor Erlass des SEStEG	415
	2.3.3.2.1.1 Auffassung der Finanzverwaltung	415
	2.3.3.2.1.2 Analyse	417
	2.3.3.2.1.3 Zwischenergebnis	422
	2.3.3.2.2 Rechtslage nach Erlass des SEStEG.....	422
	2.3.3.2.2.1 Problematische Ausgestaltung von § 4 Abs. 1 S. 3 EStG	426
	2.3.3.2.2.2 Zwischenergebnis	433
	2.3.3.3 Abgrenzungserfordernis bei endgültiger Veräußerung... 434	
	2.3.3.4 Anknüpfung für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle... 435	
2.3.4	Zusammenfassung: Aufzeichnungspflichten bei Betriebsstätten ... 437	
2.4	Folgerungen für die Ermächtigungsnorm des § 90 Abs. 3 S. 5 AO 439	
2.4.1	Rechtslage vor Erlass des SEStEG	440

2.4.2	Rechtslage nach Erlass des SEStEG	442
3.	Anwendung auf Personengesellschaften	443
3.1	Einschränkung bei Vermögensverwaltung	445
3.2	Einschränkung aufgrund mangelnder Erforderlichkeit vor Erlass des SEStEG	447
3.3	Verbleibende Einschränkung nach Erlass des SEStEG	449
4.	Umfang der Aufzeichnungspflichten	450
4.1	Anforderungen der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung	450
4.1.1	Geschäftsvorfallbezogene Aufzeichnungen.....	451
4.1.2	Gruppenbildung	451
4.1.3	Verrechnungspreisrichtlinien	452
4.1.4	Allgemeine Aufzeichnungen.....	453
4.1.5	Aufzeichnungen in besonderen Fällen.....	453
4.2	Erleichterung nach § 6 GAufzV.....	454
5.	Eigenständige europarechtliche Beurteilung von § 90 Abs. 3 S. 4 AO	454
5.1	Ansicht der Finanzverwaltung	455
5.2	Literaturmeinungen	455
5.3	Rechtsprechung des EuGH	456
5.4	Analyse des Problemkomplexes und eigene Position.....	457
5.5	Ergebnis	461
6.	Lösungsansätze	462
6.1	Erweiterung der Entstrickung auf Inlandsfälle	463
6.2	Europarechtskonforme Ausgestaltung von § 4 Abs. 1 S. 3 EStG...	463
6.3	Konkretisierung der Aufzeichnungspflichten	467
 Kapitel VI		
	Folgen der Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten.....	471
1.	Durchsetzung der Mitwirkungshandlung mit Zwangsmitteln .	471
1.1	Allgemeine Voraussetzung zum Einsatz von Zwangsmitteln.....	472
1.2	Zwangsweise Durchsetzung der neuen Mitwirkungspflichten	474
1.2.1	Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO	474
1.2.2	Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO	474
	1.2.2.1 Kein Ausschluss durch §§ 162 Abs. 3 und Abs. 4 AO; 4g Abs. 5 S. 2 EStG	474
	1.2.2.2 Auswahl und Ermessensausübung in der Praxis.....	476
2.	Vorgehen nach § 162 Abs. 1 bis Abs. 3 AO	477
2.1	Grundsätze der Anwendung.....	477
2.1.1	Verhältnis von § 162 Abs. 2 und Abs. 1 AO	478
2.1.2	Anwendungsbereich von § 162 AO	479

2.1.2.1	Definition der Besteuerungsgrundlagen	481
2.1.2.2	Der Begriff des Schätzens.....	482
2.1.2.3	Weder Ermittlung noch Berechnung der Besteuerungsgrundlagen möglich.....	484
2.1.2.4	Mögliche teleologische Einschränkung von § 162 AO ..	484
2.1.2.5	Einschränkung des Anwendungsbereichs.....	487
2.1.2.6	Schätzungsbandbreite	489
2.2	Schätzung bei Nichterfüllung der Mitwirkungspflicht zum Datenzugriff	490
2.2.1	Erschütterung der Beweiskraft der Buchführung nach § 158 AO ..	491
2.2.1.1	Die Position der Finanzverwaltung.....	492
2.2.1.2	Die Position der abgabenrechtlichen Literatur	492
2.2.1.2.1	Die gemäßigte Position.....	492
2.2.1.2.2	Strikte Einhaltung der Ordnungsmäßigkeitsvorschriften	493
2.2.1.3	Position der Rechtsprechung	493
2.2.1.4	Analyse des Regelungsgehaltes von § 158 AO	493
2.2.1.5	Zwischenergebnis	494
2.2.1.6	Rückausnahme für redundante Daten	495
2.2.2	Mitwirkungspflichtverletzung als Schätzungsgrund.....	495
2.2.2.1	Buchführungssysteme.....	496
2.2.2.2	Vorgelagerte Systeme	497
2.2.2.3	Aufbewahrungspflichtige Unterlagen ohne Bezug zur Buchführung	498
2.3	Schätzung bei Nichterfüllung der Anforderungen des § 90 Abs. 3 AO	498
2.3.1	Mitwirkungspflichten für Verrechnungspreise	498
2.3.1.1	Alte Rechtslage nach der Rechtsprechung des BFH	499
2.3.1.1.1	Erste Stufe: verdeckte Gewinnausschüttung dem Grunde nach.....	500
2.3.1.1.2	Zweite Stufe: Ermittlung der Höhe der verdeckten Gewinnermittlung.....	503
2.3.1.2	Rechtslage nach Einführung von § 90 Abs. 3 AO.....	506
2.3.1.3	Mögliche Auswirkungen der Einführung von § 1 Abs. 3 AStG n.F.....	507
2.3.1.4	Rechtslage aufgrund von § 162 Abs. 3 S. 1 AO.....	508
2.3.1.4.1	Tatbestandsvoraussetzung des § 162 Abs. 3 S. 1 AO.....	509
2.3.1.4.1.1	Nichtvorlage von Aufzeichnungen	509
2.3.1.4.1.2	Im Wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen	509
2.3.1.4.1.3	Keine zeitnahen Aufzeichnungen	512

2.3.1.4.2	Widerlegung der tatsächlichen Vermutung	515
2.3.1.4.3	Folgen der Vermutung	517
2.3.1.4.3.1	Folgen in der Beweislast.....	517
2.3.1.4.3.2	Einschränkung des Untersuchungsgrundsatzes.....	518
2.3.1.4.3.3	Beweismaßerleichterung.....	518
2.3.1.4.3.4	Eigene Analyse	518
2.3.1.4.3.5	Ergebnis	525
2.3.1.5	Rechtsfolge von § 162 Abs. 3 S. 2 AO.....	525
2.3.2	Anwendung von § 162 Abs. 3 AO auf Betriebsstätten.....	529
2.3.2.1	Unzureichende Abstimmung auf Betriebsstättenkonstellationen	530
2.3.2.2	Widerlegung der Vermutung	531
2.3.2.3	Höhe der Schätzung	532
2.3.3	Reform der Schätzungsmöglichkeit durch die Unternehmenssteuerreform 2008	533
2.4	Ergebnis	535
2.5	Zweifelhafte Vereinbarkeit mit Europarecht	535
2.5.1	Schätzungsrahmen nach § 162 Abs. 3 S. 2 AO	536
2.5.2	Regelung in § 162 Abs. 3 S. 1 AO.....	536
3.	Steuerzuschläge nach § 162 Abs. 4 AO	537
3.1	Tatbestandsvoraussetzungen.....	537
3.1.1	Fehlende Vorlage oder Vorlage im wesentlich unverwertbarer Aufzeichnungen	538
3.1.2	Verspätete Vorlage von Aufzeichnungen	538
3.2	Rechtsfolgen.....	539
3.2.1	Zuschlag nach § 162 Abs. 4 S. 1 und S. 2 AO.....	539
3.2.2	Zuschlag nach § 162 Abs. 4 S. 3 AO	540
3.2.3	Verhältnis der unterschiedlichen Zuschläge	540
3.2.3.1	Position der Finanzverwaltung	542
3.2.3.2	Position der abgabenrechtlichen Literatur	542
3.2.3.3	Eigene Analyse	543
3.2.3.4	Ergebnis	544
3.2.4	Möglichkeit mehrfacher Zuschläge je Veranlagungszeitraum	545
3.2.4.1	Zuschlag nach § 162 Abs. 4 S. 1 und S. 2 AO.....	545
3.2.4.2	Verspätungszuschlag nach § 162 Abs. 4 S. 3 AO	546
3.2.5	Entscheidung über den Zuschlag.	547
3.2.5.1	Eignung.....	548
3.2.5.2	Ermessensregeln nach § 162 Abs. 4 S. 4 AO	549

3.2.5.3	Auswirkungen eines Straf- / Ordnungswidrigkeitenverfahrens.....	550
3.2.5.4	Gleichmäßige Ausübung der unterschiedlichen Zuschläge	551
3.2.5.5	Absolute Höhe der Zuschläge.....	552
3.2.5.6	Zeitpunkt.....	553
3.2.6	Steuerliche Berücksichtigung des Zuschlages	553
3.2.6.1	Zuschlag bei Nicht- oder Schlechterfüllung der Aufzeichnungspflichten	554
3.2.6.2	Verspätungszuschlag	554
3.2.6.3	Auswirkungen auf die steuerliche Bemessungsgrundlage	554
3.2.6.3.1	Einordnung als abziehbare Betriebsausgabe aufgrund Sachzusammenhangs	554
3.2.6.3.2	Abweichende Beurteilung der Literatur	555
3.2.6.3.3	Eigene Analyse	555
3.2.6.3.4	Ergebnis	560
3.3	Zeitliche Anwendbarkeit von § 162 Abs. 4 AO.....	561
3.4	Europarechtliche Zulässigkeit von Strafzuschlägen nach § 162 Abs. 4 AO	562
4.	Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO.....	563
4.1	Anwendung auf den Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO	564
4.2	Anwendung auf Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO	565
4.3	Möglichkeit einschränkender Auslegung und Ermessenserwägungen	565
5.	Auflösung des Ausgleichspostens i.S.d. § 4g Abs. 1 S. 3 EStG..	568
5.1	Anwendungsbereich.....	568
5.2	Konkurrenzverhältnis zu § 162 Abs. 3 AO.....	571
6.	Auswirkungen auf die Berichtigung der Veranlagung.....	571
6.1	Sperrwirkung für günstige Umstände	572
6.2	Mögliche Auswirkung fehlerhafter Sachverhaltsermittlung.....	573
6.3	Änderungsbeschränkungen nach einer Außenprüfung	574
 Kapitel VII		
Rechtsschutzmöglichkeiten		577
1.	Vorgehen gegen unmittelbare Mitwirkungspflichten.....	577
1.1	Verfassungsbeschwerde.....	577
1.2	Konkrete Normenkontrolle	578
1.3	Erleichterungen nach § 148 AO.....	578

2.	Vorgehen gegen mittelbare Mitwirkungspflichten	580
2.1	Verfassungsbeschwerde	580
2.2	Einspruch gegen Mitwirkungsverlangen	581
2.2.1	Anwendbarkeit von § 44a VwGO.....	581
	2.2.1.1 Position der finanzgerichtlichen Rechtsprechung.....	582
	2.2.1.2 Position der steuerrechtlichen Literatur	582
	2.2.1.3 Entwicklung der eigenen Position	582
2.3	Fortsetzungsfeststellungsklage nach Erfüllung des Auskunftsverlangens.....	584
3.	Möglicher Ausschluss von Prozesskostenhilfe.....	585
4.	Möglichkeit eines Verständigungs- und Schiedsverfahren	587
4.1	Mögliche Gründe für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens.....	588
4.1.1	Verstoß gegen Art. 24 Abs. 1 OECD-MA	589
4.1.2	Verstoß gegen Art. 7 und Art. 9 OECD-MA	590
4.2	Auswirkung der Verletzung von Mitwirkungspflichten	592
4.3	Besonderheiten des EG-Schiedsübereinkommens.....	596
	Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse	599
	Literaturverzeichnis.....	617
	Sachregister	657