

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS  
Mohrenstrasse 20-21  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN  
Burgstraße 28  
10178 Berlin

HAUPTVERBAND DES  
DEUTSCHEN EINZELHANDELS  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER  
DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT  
Friedrichstraße 191  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN  
GROSS- UND AUSSENHANDELS  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

Berlin, den 10. April 2006

Herrn  
MinDir Florian Scheurle  
Leiter Abteilung IV  
Bundesministerium der Finanzen

11016 Berlin

**Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung durch das BMF-  
Schreiben vom 16. Januar 2006  
IV A 4 – S 0062 – 1/06 (BStBl. I S. 82)**

Sehr geehrter Herr Scheurle,

mit Schreiben vom 16. Januar 2006 hat das BMF den Anwendungserlass zur Abgabenord-  
nung (AEAO) zu den Vorschriften § 200 AO und § 175 AO geändert.

Wir halten die Änderung des AEAO in mehrfacher Hinsicht für korrektur- und zum Teil ergän-  
zungsbedürftig und bitten daher um Berücksichtigung der nachfolgenden Anmerkungen.

## **I. Änderungen der Regelung zu § 200 AEAO**

### **1. Ermessensausübung der Finanzverwaltung**

Nach dem neuen Satz 2 der Nr. 1 der Regelung zu § 200 AEAO hat der Steuerpflichtige auf Anforderung vorhandene Aufzeichnungen und Unterlagen vorzulegen, die nach Einschätzung der Finanzbehörde für eine ordnungsgemäße und effiziente Abwicklung der Außenprüfung erforderlich sind, ohne dass es ihm gegenüber einer zusätzlichen Begründung hinsichtlich der steuerlichen Bedeutung bedarf.

Diese Befugnisse der Finanzbehörden durch die Erlassregelung erweitern unzulässig den Anordnungsrahmen des § 200 AO.

Die Anweisung in der neuen Bestimmung des Anwendungserlasses, der Umfang der Mitwirkungspflicht sei von der Finanzverwaltung zu bestimmen und diese Bestimmung habe nach Einschätzung der Finanzverwaltung zu erfolgen, ist vom Gesetz nicht gedeckt. Es soll nicht bestritten werden, dass die Finanzverwaltung den Prüfungsumfang und den Umfang der Mitwirkungspflichten zu bestimmen hat. Dies muss aber im Rahmen geltenden Rechts erfolgen und nicht „nach Einschätzung der Finanzverwaltung“.

a) Gemäß § 200 Abs. 1 S. 1 AO hat der Steuerpflichtige bei der Feststellung von Sachverhalten mitzuwirken, die für die Besteuerung von Bedeutung sein können. In diesem Kontext regelt § 200 Abs. 1 S. 2 AO Näheres zur Erteilung von Auskünften und zur Vorlage von Aufzeichnungen, Büchern, Geschäftspapieren und anderen Papieren sowie zur Pflicht der Erläuterung dieser Unterlagen. Damit ist im Umkehrschluss festzuhalten, dass der Steuerpflichtige keine Mitwirkungspflicht für Sachverhalte hat, die für seine Besteuerung gar keine Bedeutung haben.

Für die Besteuerung von Bedeutung sein kann ein Sachverhalt aber nur, wenn es im Falle seiner Nichtberücksichtigung zu einem anderen steuerlichen Ergebnis kommen kann als im Falle seiner Berücksichtigung. Die Ermittlung eines bestimmten Sachverhalts muss daher notwendig sein, um insgesamt zum richtigen steuerlichen Ergebnis zu kommen (vgl. FG Münster vom 22. August 2000, EFG 2001 S. 4).

Welche Unterlagen Steuerrelevanz haben, lässt sich aus § 147 AO (aufzubewahrende Unterlagen) ableiten. Unterlagen, die nicht unter eine gesetzliche Aufbewahrungspflicht fallen, können nicht Gegenstand einer Vorlagepflicht sein (vgl. FG Rheinland-Pfalz vom 25. August 1988, EFG 1988 S. 539). Dabei ist zu beachten, dass – im Gegensatz zu anderen Ländern – die einzelne juristische bzw. natürliche Person grundsätzlich Steuersubjekt und damit auch „Gegenstand“ der Besteuerung ist. Konzernabschlüsse oder erläuternde Unterlagen hierzu haben auf der Basis des geltenden Rechts für die Besteuerung der einzelnen Konzerngesellschaften keine Relevanz; hierfür sind allein die jeweiligen Einzelabschlüsse maßgeblich. Die Unterlagen und Daten von Konzernabschlüssen finden keinen Eingang in aufzustellende Steuerbilanzen oder abzugebende Steuererklärungen und sind daher auch nicht aufbewahrungspflichtig. Eine Vorlagepflicht kann ohnehin nur für Unterlagen gelten, die bei dem zu prüfenden Unternehmen auch vorhanden sind.

Zu einer erweiterten Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 3 AO kommt es nicht schon dadurch, dass Unternehmen im Konzernverbund mit ausländischen Unternehmen stehen. Wenn lediglich Inlandssachverhalte Gegenstand der Außenprüfung sind, begründet ein Konzernverbund noch keinen Auslandsbezug für die zu betrachtenden Sachverhalte. Im Übrigen wird eine inländische Tochtergesellschaft regelmäßig keinen Zugriff tatsächlicher oder rechtlicher Art auf die Abschlüsse ihrer Mutter- oder Schwestergesellschaft im Ausland haben.

Darüber hinaus ist die Verpflichtung, die Einzelabschlüsse anderer Konzernunternehmen bei der Prüfung vorzulegen, ohne eine entsprechende Prüfungsanordnung für das andere Konzernunternehmen durch denselben Prüfer nicht durch das Gesetz gedeckt.

b) Besonders kritisch zu sehen ist, dass das Finanzamt nicht verpflichtet sein soll, die steuerliche Bedeutung der angeforderten Unterlagen zu begründen. Hier widerspricht die Änderung des Anwendungserlasses geltender Gesetzeslage sowie Anweisungen des Anwendungserlasses selbst.

Nach h. M. (vgl. Tipke in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO, § 200 AO Tz. 6) stellt bereits das einzelne Mitwirkungsverlangen einen Verwaltungsakt nach § 118 AO dar. Die Anforderung von Unterlagen ist – wie der Anwendungserlass zu § 200 Nr. 1 S. 1 bestätigt – eine Ermessensentscheidung. Nach § 5 AO hat die Finanzbehörde dieses Ermessen entsprechend der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten. Ob dies geschieht, kann im Einzelfall nur dann festgestellt werden, wenn eine Begründung für die steuerliche Relevanz angeforderter Unterlagen erteilt wird. Mitwirkungsverlangen werden von der Betriebsprüfung in der Regel mündlich vorgebracht. Verzichtet diese auf eine mündliche Begründung, wird der Steuerpflichtige auf die Regelung des § 119 Abs. 2 S. 2 AO verwiesen und eine schriftliche Bestätigung des Verwaltungsakts verlangen. Dieser schriftlich bestätigte Verwaltungsakt ist gemäß § 121 Abs. 1 AO grundsätzlich mit einer Begründung zu versehen. Gemäß Nr. 2 S. 2 der Regelung zu § 121 AEAO soll die Begründung von Ermessensentscheidungen erkennen lassen, dass die Finanzbehörde ihr Ermessen ausgeübt hat und von welchen Gesichtspunkten sie bei Ihrer Entscheidung ausgegangen ist. Weiter hat der Prüfer zu begründen, auf welcher gesetzlichen Grundlage die Anforderung der konkreten Mitwirkungspflicht beruht und hierbei darzulegen, dass sich seine Anforderung noch im Rahmen des § 200 AO bewegt.

Die neu eingefügte Anweisung im AEAO hätte somit zur Folge, dass sich die Prüfung der Rechtmäßigkeit der Anforderung in ein zeitaufwändiges Rechtsbehelfsverfahren verlagert. Spätestens dort ist die Finanzbehörde verpflichtet, ihre Ermessensentscheidung zu begründen (vgl. BFH-Urteil vom 15. September 1992, BFH/NV 1993 S. 76). Die Betriebsprüfung könnte sich dann zu einem „Rechtsbehelfsverfahren über Prüferanfragen“ auswachsen; dies gilt es zu vermeiden.

Zwar ist nachvollziehbar, dass Diskussionen mit dem Steuerpflichtigen, ob eine bestimmte angeforderte Unterlage oder Aufzeichnung steuerliche Bedeutung haben kann, von vornherein vermieden werden sollten. Gleichwohl sind die gesetzlichen Grenzen zu beachten.

Darüber hinaus ist zu bedenken, dass diese neu eingefügte Regelung das Klima zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen unnötig belastet mit der Folge, dass die Abwicklung der Betriebsprüfung auch für die Finanzbeamten tatsächlich erschwert wird.

## **2. Vorzulegende Unterlagen im Einzelnen**

### **2.1 Prüfungsbericht des Wirtschaftsprüfers über Konzernabschlüsse der Konzernmuttergesellschaft**

Die Pflicht zur Vorlage des Konzernabschlusses der Konzernmuttergesellschaft ist abzulehnen. Der Konzernabschluss ist für die Besteuerung nicht von Bedeutung, da nach geltenden deutschen Besteuerungsgrundsätzen jede einzelne Konzerngesellschaft (juristische Person oder Personengesellschaft) der Besteuerung unterliegt. Eine Konzernbesteuerung kennt das deutsche Steuerrecht nicht. Konzernabschlüsse haben demzufolge keine Steuerrelevanz, denn die dort enthaltenen Daten finden keinen Eingang in die Steuerbilanzen und Steuererklärungen der Konzernobergesellschaft bzw. der jeweils nachgeordneten Konzernunternehmen.

Zwar sind Konzerne gesetzlich verpflichtet, einen Konzernabschluss aufzustellen. Börsennotierte Konzerne in Europa haben ab dem Jahr 2005 dazu die IAS/IFRS-Vorschriften anzuwenden. Die Tatsache, wie bestimmte Geschäftsvorfälle im Konzernabschluss oder in dem für Konsolidierungszwecke angepassten IFRS- oder US-GAAP-Einzelabschluss behandelt worden sind, ist aber für die Besteuerung des Unternehmens in Deutschland irrelevant. Es ist für die Besteuerung unerheblich, ob es einen Konzernabschluss gibt und nach welchen Vorschriften er aufgestellt wurde. Gibt es einen Konzernabschluss, so sind regelmäßig die Vorschriften für seine Aufstellung völlig verschieden zu denen des HGB-Einzelabschlusses (z. B. fair-value-Ansatz, Goodwill-Aktivierung, latente Steuern usw.). Beide Rechnungslegungsgebiete existieren dabei völlig unabhängig voneinander und bedingen einander nicht.

Darüber hinaus bietet der Konzernabschluss für Betriebsprüfer auch keine Informationen, um Besteuerungsgrundlagen überprüfen zu können. Da in der Konzernbilanz der Konzern als Einzelunternehmen betrachtet wird, ist eine Zuordnung der dort abgebildeten Geschäftsvorfälle zu den jeweiligen Steuersubjekten nur unter Aufbietung aufwändiger Reports und zusätzlicher von Fachleuten des Konzernrechnungswesens beizubringender Erläuterungen möglich. Wir sehen die große Gefahr, dass die Unternehmen erneut – wie z. B. bei dem EDV-Zugriff der Betriebsprüfung – gezwungen sind, erhebliche Aufwendungen zu betreiben, um die Vertreter der Finanzverwaltung mit den Inhalten des Konzernabschlusses vertraut zu machen. Da dieser aber ohne steuerliche Relevanz ist, würden hierdurch unnötige Ressourcen sowohl bei den Unternehmen als auch bei der Betriebsprüfung vergeudet.

### **2.2 Richtlinie der Konzernmuttergesellschaft zur Erstellung des Konzernabschlusses**

Richtlinien für den Konzernabschluss sind ohne jegliche steuerliche Relevanz, da sie regelmäßig lediglich Angaben zu Ansatz und Bewertungsvorschriften nach den bei der Konzernrechnungslegung zugrunde zu legenden Vorschriften (so z. B. auch nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen) beinhalten.

Darüber hinaus ist es rechtlich zweifelhaft, ob ein Konzernunternehmen verpflichtet werden kann, eine konzerninterne Anweisung ihrer (ggf. im Ausland ansässigen) Muttergesellschaft vorzulegen, in der Bilanzierungs- und Konsolidierungsgrundsätze dargelegt sind, die für die

Besteuerung des betreffenden Konzernunternehmens erkennbar überhaupt keine Bedeutung haben.

### **2.3 Konsolidierungsfähige Einzelabschlüsse (sog. Handelsbilanzen II) der Konzernmuttergesellschaft sowie Einzelabschlüsse und konsolidierungsfähige Einzelabschlüsse (sog. Handelsbilanzen II) von in- und ausländischen Konzernunternehmen**

Wie bereits unter 2.1 erläutert, beinhalten die sog. Handelsbilanzen II der Konzernunternehmen sowie der Konzernmuttergesellschaft Daten auf Basis der für den Konzernabschluss zugrunde zu legenden Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften. Diese sind regelmäßig für die Besteuerung der jeweiligen Gesellschaften nicht anwendbar.

Darüber hinaus ist folgendes zu bedenken:

Eine inländische Tochtergesellschaft kann im Regelfall nicht gezwungen werden, Unterlagen ihrer ausländischen Muttergesellschaft bzw. von in- und ausländischen Schwestergesellschaften vorzulegen. Etwas anderes soll nur gelten, wenn das Finanzamt den Nachweis führen kann, dass die Tochtergesellschaft aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen einen Zugriffsanspruch auf die Unterlagen hat (Wassermeyer, Die Wirtschaftsprüfung 2002 S. 10 ff.). Zu den steuerlich relevanten Daten gehören jedoch nicht jene Daten, auf die der Steuerpflichtige bzw. dessen Mitarbeiter zwar Zugriff haben, die aber nicht dem zu prüfenden Unternehmen gehören. Daher muss der Außenprüfung der Zugriff auf Daten eines im Ausland ansässigen international verbundenen Unternehmens versagt bleiben, die die Mitarbeiter des zu prüfenden inländischen Unternehmens etwa via Intranet abrufen können.

Die Verpflichtung zur Vorlage von Einzelabschlüssen bzw. konsolidierungsfähigen Einzelabschlüssen anderer Konzernunternehmen im In- oder Ausland würde darüber hinaus die Kompetenz der prüfenden Finanzbehörde bei weitem überschreiten. So unterliegen die steuerlich relevanten Daten anderer inländischer Konzernunternehmen dem Steuergeheimnis (§ 30 AO). Der Prüfungsauftrag einer prüfenden Behörde bezieht sich schließlich allein auf das steuerpflichtige, inländische Konzernunternehmen. Im Übrigen sind neben den verfahrensrechtlichen Schranken auch völkerrechtliche Restriktionen zu beachten. Die staatliche Hoheitsmacht deutscher Ermittlungsbehörden ist auf das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland beschränkt. Verlangt die Finanzbehörde die Vorlage von Jahresabschlüssen ausländischer Konzernunternehmen, so stellt dieses einen Verstoß gegen das Prinzip der formellen Territorialität dar (Dietz, DStR 2004 S. 2038).

## **II. Änderungen zu § 175 AEAO**

Nach Nr. 2.4 der Regelung zu § 175 AEAO ist die Korrektur eines Wertansatzes im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen als rückwirkendes Ereignis für die Veranlagung der Folgejahre anzusehen. In diesem Zusammenhang haben wir uns bereits mit einer Eingabe vom 21. Dezember 2005 an Sie gewandt. Hierin haben wir auf die in vielen Unternehmen bestehende Unsicherheit hingewiesen, welche Zinsläufe bei Korrekturen von Bilanzansätzen durch die Betriebsprüfung für Zwecke der sog. Vollverzinsung nach § 233a AO gelten. Wir haben

Gründe gegen die Anwendung des § 233a Abs. 2a AO bei nachträglichen Bilanzkorrekturen angeführt und Lösungsvorschläge aufgezeigt, wie man die Nichtanwendbarkeit dieser Vorschrift für diese Fälle klarstellen kann. Wir möchten nochmals die Gelegenheit nutzen und darum bitten, die bereits unterbreiteten Vorschläge aufzugreifen, um ungerechtfertigte Nachteile für die Unternehmen zu vermeiden.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG



ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
HANDWERKS



BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN



HAUPTVERBAND DES DEUTSCHEN  
EINZELHANDELS



BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE



BUNDESVEREINIGUNG DER  
DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT



BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN  
GROSS- UND AUSSENHANDELS

