

Prof. Dr. iur. Roman Seer, Lehrstuhl für Steuerrecht/Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum*

Steuerliche Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Die gesteigerten Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten nach § 90 Abs. 2, Abs. 3 AO sind Ausdruck einer sphärenorientierten Mitverantwortung des Steuerpflichtigen für die grenzüberschreitende Sachverhaltsfeststellung. Der Beitrag zeigt darüber hinaus auf, dass die Erfüllung von Dokumentationspflichten die notwendige Bedingung für eine Einschätzungsprärogative der Steuerpflichtigen hinsichtlich des Verrechnungspreisansatzes bei Leistungsbeziehungen zu nahestehenden Personen bildet. Die Dokumentationspflichten sichern nicht einfach die Verifikation des Wertansatzes durch die Finanzbehörden, sondern begründen als Kehrseite einen „Safe Harbour“ für den Steuerpflichtigen in seiner Rolle als Erstbewerter.

I. Mitwirkungspflichten als Ausdruck einer Kooperationsmaxime

1. Untersuchungs- und Kooperationsmaxime im Steuerverfahren

Da die Finanzbehörden aus eigener Wahrnehmung den Sachverhalt kaum ermitteln können, hängt die Erfüllung ihres Vollzugsauftrags weitestgehend von der Mitwirkung des Steuerpflichtigen und dritter Personen ab. Der in § 88 AO normierte Untersuchungsgrundsatz steht daher in einer engen Verbindung zu § 90 AO, der die Beteiligten zur Mitwirkung bei der Sachaufklärung verpflichtet. Das Besteuerungsverfahren ist nach §§ 88 f., 90 ff. AO auf eine kooperative Arbeitsteilung angelegt. Dies hat auch das BVerfG erkannt und ausgeführt: „Die Amtsermittlung ist auf den Dialog mit den Mitwirkungspflichtigen angewiesen und deshalb dialogisch strukturiert.“¹ Die Mitwirkungspflichten weisen den Beteiligten de lege lata eine *sphärenorientierte Mitverantwortung* für die Aufklärung des Sachverhalts zu, an deren Erfüllung § 162 Abs. 2 AO konkrete beweisrechtliche Folgen knüpft². Dieser Zusammenhang lässt sich als (zwangsweise erzeugte) *Kooperationsmaxime* bezeichnen³.

* Mehr über den Autor erfahren Sie auf S. III.

1 BVerfG, 9. 3. 2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 121.

2 Grundlegend BFH, 15. 2. 1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989, 462, 464, BB 1989, 1187; BFH, 25. 8. 2009 – I R 88, 89/07, BFHE 226, 296, 303 f., BB 2009, 2742 (Ls und BB-Komm. *Jahn/Gierlich*), DStR 2009, 2295, 2298; s. *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 162 Tz. 4 ff., 33 ff. (Januar 2010), § 96 FGO Tz. 73 (Oktober 2011).

3 Begrifflichkeit im Anschluss an *Zweifel*, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Habil., Zürich 1989, S. 12 ff., 45 ff.;

Allerdings behält die Finanzbehörde als „Treuhanderin der Gemeinwohlinteressen“ die *Letztverantwortung* für die Sachaufklärung⁴.

2. Mitwirkungspflichten und sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung

a) Sphärenverantwortlichkeit als Legitimationsgrund für den Grundrechtseingriff

Wird dem Steuerpflichtigen das *Beweisrisiko zugerechnet*, ist damit die *Gefahr einer Verdachtsbesteuerung* verbunden⁵. Diese Gefahr ist nur dann zumutbar, wenn ein *sachlicher Legitimationsgrund* besteht, der den Eingriff in die Freiheitsgrundrechte des Steuerpflichtigen zu rechtfertigen vermag. Ein solcher Legitimationsgrund liegt in der *Sphärenverantwortlichkeit* der Beteiligten⁶. Der Sphärengedanke ist jedoch nicht einfach räumlich im Sinne einer Zuordnung der unaufklärbaren Tatsachen zum jeweiligen Herrschafts- oder Gefährdungsbereich der Beteiligten zu verstehen. Vielmehr legitimiert der Sphärengedanke den Eingriff in die Freiheitsgrundrechte durch eine nachteilige Beweisrisikozuweisung nur, wenn die Ursache für die Unaufklärbarkeit des entscheidungserheblichen Sachverhalts der Beteiligtenosphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist.

Diesem Gedanken folgt mittlerweile auch die jüngere Rechtsprechung⁷. Mit dieser Maßgabe wird verhindert, dass pflichtwidrig nicht Mitwirkende von der Absenkung des Beweismaßes profitieren. *Hartmut Sohn* vermisst für die sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung eine Rechtsgrundlage

ders., Untersuchungs- und Mitwirkungsgrundsatz, in: *Festschrift für Höhn*, 1995, S. 501, 504; s. *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, Habil., Köln 1996, S. 179 ff.; *Seer*, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DStJG Bd. 31 [2008], 7, 15; *Staringer*, Steuervollzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, DStJG Bd. 31 [2008], 135, 140; *Drién*, FR 2011, 101, 104 f.; a. A. *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, Habil., Tübingen 2004, S. 166 ff., 236: „mitwirkungssoffenes Verwalten“; *Söhn*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 88 AO Tz. 94 (März 2010), der aber immerhin auch von einem „Kooperationsverhältnis“ spricht.

4 Im Unterschied dazu geht *Drién*, FR 11, 101, 102, weiterhin von einer Alleinverantwortung der Finanzbehörde aus.

5 *Osterloh*, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume, Habil., Baden-Baden 1992, S. 264 f., 274; *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, § 162 AO Tz. 3 (Januar 2010).

6 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren (Fn. 3), S. 191 ff.

7 BFH, 17. 10. 2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171, 175 f., BB 2001, 2451; BFH, 22. 9. 2004 – III R 9/03, BStBl. II 2005, 160, 164 a. E., BB 2005, 84; BFH, 23. 3. 2011 – X R 44/09, BStBl. II 2011, 884, 885, Rdnr. 19.

und will daher § 162 Abs. 2 AO analog anwenden⁸. Darin liegt keine Divergenz; allerdings muss auch § 162 Abs. 1 AO entsprechend „zu Ende gedacht“ werden. *Beweismaß* und *Beweislast* lassen sich bei einer *sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung* wie folgt miteinander verknüpfen:

- Beruht das finanzgerichtliche Sachaufklärungsdefizit auf einer unzureichenden oder gar fehlenden Mitwirkung des Steuerpflichtigen, reduziert sich für *steuerbegründende* bzw. *-erhöhende* Tatsachen das Beweismaß nach § 162 Abs. 2 AO entsprechend dem Ausmaß der Mitwirkungspflichtverletzung auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige die Ursache für die Unerreichbarkeit der vollen Überzeugung geschaffen hat, kann als hinreichend spezifizierter Zurechnungsgrund für die Zuweisung des Beweisrisikos und damit für die Rechtfertigung der Gefahr einer Besteuerung auf der Basis bloß vermuteter Sachverhalte angesehen werden.
- Beruht das finanzgerichtliche Sachaufklärungsdefizit auf einer unzureichenden oder gar fehlenden Mitwirkung des Steuerpflichtigen, so fordert der *Telos des § 162 Abs. 1 AO* für *steuerentlastende* bzw. *-mindernde* Tatsachen aber das Festhalten am Regelbeweismaß. Der seine Mitwirkung verweigernde Steuerpflichtige darf durch eine zu seinen Gunsten wirkende Beweismaßreduzierung nicht noch belohnt werden (*Verbot der Prämierung einer Mitwirkungsverweigerung*)⁹. Das Gericht hat vielmehr eine Entscheidung nach den Grundsätzen der objektiven Beweislast zu treffen. Auch in dieser Konstellation rechtfertigt die Tatsache, dass das Aufklärungsdefizit in den Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen fällt, die Zuweisung des Beweisrisikos und den mit der Gefahr der Verdachtsbesteuerung verbundenen Eingriff in dessen Freiheitsgrundrechte.
- Beruht das finanzgerichtliche Sachaufklärungsdefizit hingegen nicht auf einer fehlenden Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder ist es sogar durch eine Verletzung des finanzbehördlichen Untersuchungsgrundsatzes der Finanzbehörden bedingt, so darf dem Steuerpflichtigen für *steuerbegründende* bzw. *-erhöhende* Tatsachen das Beweisrisiko weder in Form einer Entscheidung mit vermindertem Beweismaß noch in Form einer Beweislastentscheidung zugewiesen werden. Ein Legitimationsgrund dafür, dass dem Steuerpflichtigen in diesen Fällen das Risiko einer Verdachtsbesteuerung auferlegt werden darf, lässt sich nicht finden.
- Soweit schließlich eine volle Überzeugung über *steuerentlastende* oder *-mindernde* Tatsachen nicht an der Mitwirkung des Steuerpflichtigen scheitert oder sogar durch eine Verletzung der finanzbehördlichen Amtsermittlungspflicht bedingt ist, verpflichtet die Generalnorm des § 162 Abs. 1 AO dazu, die Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung – auch zugunsten des Steuerpflichtigen – zu ermitteln. In diesen Fällen verbietet eine sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung, den Steuerpflichtigen durch eine Beweislastentscheidung zu benachteiligen. Vielmehr kommt eine Beweiserleichterung in Betracht.

b) Modifikation der Beweislastgrundregel (Normenbegünstigungstheorie)

Die *Normenbegünstigungstheorie* ist als Beweislastgrundregel damit *nach Maßgabe der Sphärenverantwortung der Beteiligten zu modifizieren*. Aus einer Synthese von Beweislastgrundformel und sphärenorientierter Beweisrisikovertei-

lung lassen sich sowohl für das Besteuerungsverfahren als auch für den Steuerprozess die nachstehenden fundamentalen Beweisregeln formulieren¹⁰:

- Liegt das Sachaufklärungsdefizit innerhalb der Sphäre des nach der Beweislastgrundregel Beweisbelasteten, so ist eine Beweislastentscheidung zu treffen.
- Liegt das Sachaufklärungsdefizit außerhalb der Sphäre des nach der Beweislastgrundregel Beweisbelasteten, so ist eine Entscheidung unter Herabsenkung des Beweismaßes zu treffen.

Die sich nach der Normenbegünstigungstheorie richtende Beweislastgrundregel findet damit nur Anwendung, wenn sie *nicht mit der Sphärenverantwortung kollidiert*. Diese Abstimmung vermeidet die Unzulänglichkeiten der Beweislastgrundregel, verhindert vor allem die Gefahr einer Besteuerung auf bloßen Verdacht und zeigt sachgerechte Gründe auf, wie eine Beweismaßsenkung zu Lasten des Steuerpflichtigen oder eine Zuteilung der Beweislast im Hinblick auf seine grundrechtlich geschützte Freiheitssphäre gerechtfertigt werden kann.

3. Erweiterte Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO als Mittel zur Kompensation des formellen Territorialitätsprinzips

Die deutschen Finanzbehörden sind völkerrechtlich nicht befugt, hoheitliche Befugnisse außerhalb der Staatsgrenzen auszuüben; sie dürfen im Ausland keine Sachaufklärungsmaßnahmen treffen (Grundsatz der *formellen Territorialität*). Die internationale Rechts- und Amtshilfe unterliegt rechtlichen Beschränkungen und leidet zudem unter tatsächlichen Schwierigkeiten. Überhaupt darf sie grundsätzlich erst in Anspruch genommen werden, wenn die nationalen Sachaufklärungsmittel nicht zum Ziel führen oder keinen Erfolg versprechen¹¹. Dieses *Subsidiaritätsprinzip* ist ein allgemeines Prinzip des internationalen Informationsverkehrs¹² und gilt auch nach Art. 17 Abs. 1 der Richtlinie 2011/16/EU vom 15. 2. 2011 (EU-Zusammenarbeitsrichtlinie¹³ selbst für die grenzüberschreitende Amtshilfe innerhalb der EU. Damit ergibt sich eine Divergenz zwischen Verwaltungsauftrag und Verwaltungskönnen¹⁴ bzw. zwischen materieller Universalität und bloß formeller Territorialität¹⁵.

Damit die Durchsetzung des materiellen Rechts bei Auslandsbeziehungen gleichwohl möglichst nicht an fehlenden staatlichen Durchsetzungsmöglichkeiten scheitert, hatte Art. 5 Nr. 2 des Gesetzes zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen vom 8. 9. 1972 § 171 Abs. 3 in die RAO 1931 eingefügt¹⁶. Diese Vorschrift ist als § 90 Abs. 2 später in die AO 1977 übernommen worden. Freilich hatte die Rechtsprechung schon vor Inkrafttreten des § 171 Abs. 3 RAO 1931 eine *erweiterte (erhöhte)*

⁸ *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 88 AO Tz. 235 (März 2010).

⁹ *Seer*, FR 2002, 380, 382.

¹⁰ *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren (Fn. 3), S. 175 ff., 191; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2012, § 22 Rdnr. 191.

¹¹ BFH, 20. 2. 1979 – VII R 16/78, BStBl. 79, 268, 269; *Seer*, Steuerverfahrensrechtliche Bewältigung grenzüberschreitender Sachverhalte, Festschrift für Schaumburg, 2009, S. 151, 159 f.

¹² *Seer/Gabert*, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen, StuW 2010, 3, 9 f.

¹³ ABl. EU Nr. L 64, 1, 9.

¹⁴ *Schaumburg/Schaumburg*, Grenzüberschreitende Sachaufklärung – Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten, Festschrift für Streck, 2011, 369.

¹⁵ *Seer* (Fn. 11), 151; *Seer/Gabert* (Fn. 12), StuW 2010, 3, 4.

¹⁶ BGBl. I 1713, 1723.

Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen angenommen¹⁷.

a) Pflicht zur Aufklärung, nicht zur Würdigung des Sachverhalts

Zur Abwendung eines Beweisnotstands legt § 90 Abs. 2 AO dem Steuerpflichtigen nach dem Gedanken der Beweismittelnähe auf, den in seiner Sphäre im Ausland verwirklichten Sachverhalt aufzuklären und die für die Finanzbehörden sonst unerreichbaren Beweismittel selbst zu beschaffen. Aufgrund der Erfahrung, die die Finanzbehörden in Auslandsfällen gemacht haben (insbesondere häufige Berufung auf tatsächliche oder rechtliche Unmöglichkeit), erweitert § 90 Abs. 2 AO die Offenlegungspflicht im Sinne des § 90 Abs. 1 AO zu einer *Sachaufklärungspflicht durch den Beteiligten*. Sie erschöpft sich nicht darin, Beweismittel bloß zu benennen; vielmehr muss der Steuerpflichtige die Beweismittel, die für die Finanzbehörden – weil sie sich im Ausland befinden – mit eigenen Mitteln unerreichbar sind, *beschaffen*. Dies gilt selbst dann, wenn sich der in seiner Sphäre im Ausland verwirklichte Sachverhalt zu seinen Ungunsten auswirkt.

Die Regelung des § 90 Abs. 2 AO ist zur Durchsetzung des materiellen Steuerrechts notwendig; sie ist auch nicht prinzipiell unverhältnismäßig. Die in Tz. 3.3.2a der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren¹⁸ vorgesehene Ausdehnung der Vorlagepflichten auf „Gutachten und Stellungnahmen zu Verrechnungspreisfragen, soweit sie für die Festsetzung von Verrechnungspreisen oder für die damit zusammenhängende Einkunftsermittlung von Bedeutung sind“ unterläuft jedoch das Auskunftsverweigerungsrecht der steuerlichen Berater (§ 104 AO)¹⁹. Darüber hinaus entbehrt sie der gesetzlichen Grundlage, da die in § 90 Abs. 1, 2 AO geregelten Mitwirkungs- und Vorlagepflichten sich ausschließlich auf *Sachverhaltsfeststellungen* und nicht auf Sachverhaltswürdigungen in Form von Gutachten und Stellungnahmen des steuerlichen Beraters beziehen²⁰.

b) Beweismittelbeschaffung und Beweisvorsorge

Der Steuerpflichtige hat alle zur Sachaufklärung und zur *Beweismittelbeschaffung* bestehenden tatsächlichen und rechtlichen *Möglichkeiten auszuschöpfen* (§ 90 Abs. 2 Satz 2 AO). Er darf solche Möglichkeiten nicht nur nicht vereiteln, sondern muss bereits „bei der Gestaltung seiner (insbesondere rechtlichen) Verhältnisse“ *Beweisvorsorge* treffen (§ 90 Abs. 2 Satz 4 AO)²¹. Der Steuerpflichtige muss bereits bei einem steuerrelevanten Geschäftsabschluss seine Beweisvorsorgepflicht bedenken und sich die insoweit erforderliche Nachweismöglichkeit vertraglich sichern. Hat er das nicht getan, obwohl es ihm *möglich* gewesen wäre, und war im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses eine Beweisvorsorge „veranlasst“, kann er sich nicht darauf berufen, dass er gehindert sei, den Sachverhalt aufzuklären oder die Beweismittel zu beschaffen²².

Die Beweisvorsorgepflicht steht aber unter dem *Vorbehalt tatsächlicher und rechtlicher Unmöglichkeit*²³. So müssen die im Ausland befindlichen Beweismittel auch tatsächlich existieren²⁴. § 90 Abs. 2 AO statuiert keine Pflicht, Beweismittel zu kreieren. An der tatsächlichen Möglichkeit zur Beweisvorsorge kann es ferner fehlen, wenn der ausländische Vertragspartner die Kooperation verweigert und der Steuerpflichtige über keine Verhandlungsmacht verfügt, sich Beweismittel sichern zu lassen. Ferner kann etwa von einer inländischen Kapitalgesellschaft nicht verlangt werden, Identität und Rechtsverhältnisse von außerhalb ihrer Sphäre im Ausland ansässigen mittelbaren Gesellschaftern zur Sicherstellung der finanzbehördlichen Prüfung des § 8c KStG vorsorglich zu ermitteln²⁵. Dagegen verschiebt sich die Grenze zumutbarer Mitwirkung umso mehr zu Lasten des Steuerpflichtigen, je persönlicher, ungewöhnlicher, verwickelter, schwerer zugänglich oder atypischer die behaupteten Verhältnisse sind²⁶.

tität und Rechtsverhältnisse von außerhalb ihrer Sphäre im Ausland ansässigen mittelbaren Gesellschaftern zur Sicherstellung der finanzbehördlichen Prüfung des § 8c KStG vorsorglich zu ermitteln²⁵. Dagegen verschiebt sich die Grenze zumutbarer Mitwirkung umso mehr zu Lasten des Steuerpflichtigen, je persönlicher, ungewöhnlicher, verwickelter, schwerer zugänglich oder atypischer die behaupteten Verhältnisse sind²⁶.

4. Unionsrechtliche Beurteilung der erweiterten Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO

a) Rechtfertigung der Beschränkung von Grundfreiheiten: wirksame Steueraufsicht

Nicht wenige Autoren ziehen die Unionsrechtskonformität des § 90 Abs. 2 AO in Zweifel²⁷. § 90 Abs. 2 AO verschärft in der Tat die verfahrensrechtliche Behandlung von grenzüberschreitenden Sachverhalten im Vergleich zu reinen Inlandssachverhalten, indem er für sie nicht nur die Auskunft und Beweisbenennung, sondern darüber hinaus auch Sachaufklärung und Beweisbeschaffung verlangt. § 90 Abs. 2 AO vermag damit die Waren-, Dienstleistungs-, Kapitalverkehrs- oder Niederlassungsfreiheit im Einzelfall zu beeinträchtigen. Die gesteigerten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten *legitimieren* sich aber zur *Sicherung einer wirksamen Steueraufsicht*, die der EuGH als zwingenden Grund des Allgemeininteresses anerkannt hat²⁸. Daran ändert sich durch die Existenz der EU-Amtshilfe-Richtlinie nichts²⁹. Sie beschränkt sich auf einen lediglich passiven In-

- 17 RFH, 30. 1. 1930 – I A 370/29, RStBl. 1930, 151, 153; folgend BFH, 21. 1. 1976 – I R 234/73, BStBl. II 1976, 513, 515; BFH, 20. 1. 1978 – VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338, 339; zum österr. Recht s. *Schilcher*, Grenzen der Mitwirkungspflichten im Lichte des Gemeinschaftsrechts, Diss., Wien 2009, S. 57 ff., 105 ff.
- 18 BMF-Schreiben vom 12. 4. 2005 betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren, BStBl. I 2005, 570, 575.
- 19 *Roser*, in: Beermann/Gosch, § 90 AO Tz. 48 (September 2009); *Seer*, in: Tipke/Kruse, § 90 AO Tz. 22 (Januar 2010).
- 20 *Wehnert/Selzer*, DB 2005, 1295, 1296 ff.; *Finsterwalder*, DStR 2005, 765, 767; a. A. *Weiß*, StBp. 2004, 220, 222 ff.
- 21 BFH, 18. 2. 2008 – II B 109/06, BFH/NV 2008, 1163; BFH, 19. 2. 2009 – II B 120/08, BFH/NV 2009, 965; *Staringer* (Fn. 3), DStJG 2008, 135, 140.
- 22 *Kempermann*, Amtsermittlung, Mitwirkungspflichten und Beweislast bei Auslandssachverhalten, FR 1990, 437, 438 f.; *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 90 AO Tz. 178 (November 2012).
- 23 *Seer*, FR 2002, 380, 381; *Suchanek/Jansen*, GmbHR 2009, 412, 417.
- 24 *Schaumburg/Schaumburg* (Fn. 14), 369, 375.
- 25 *Kraft/Kraft*, FR 2011, 841, 844 f.
- 26 FG Baden-Württemberg, 26. 11. 2010 – 10 K 43/10, EFG 2011, 804, 805.
- 27 *Thesling*, DStR 1997, 848, 856 f.; *Schnitger*, BB 2002, 332, 336 f.; *Frotischer*, Forum der internationalen Besteuerung, Bd. 23, 2002, 167, 178 ff.; *Carlé*, KöSDI 2003, 13588; *Korts/Korts*, IStR 2006, 869, 872.
- 28 EuGH, 20. 2. 1979 – Rs. 120/78, Rewe, Slg. 1979, 649, RIW 1979, 331 Rdnr. 8 (Cassis de Dijon); EuGH, 15. 5. 1997 – Rs. C-250/95, Futura/Singer, Slg. 1997, I-2471, EWS 1997, 211, Rdnr. 31; wie hier *Hruschka*, IStR 2002, 753, 757; *Crezelius*, IStR 2002, 433, 438; *Englisch*, IStR 2009, 37, 41; *Möllenbeck*, Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, Diss., Frankfurt a. M. 2010, S. 253 ff.
- 29 Siehe EuGH, Rs. C-250/95, Futura/Singer (Fn. 28), Rdnrn. 27–32; EuGH, 27. 9. 2007 – Rs. C-184/05, Twhol International, Slg. 2007, I-7897, Rdnrn. 32–35; EuGH, 27. 1. 2009 – Rs. C-318/07, Persche, Slg. 2009, I-359, EWS 2009, 89, Rdnrn. 51–71; EuGH, 11. 6. 2009 – verb. Rs. C-155/08 und C-157/08, X und Passenheim-van Schoot, Slg. 2009, I-5093, Rdnrn. 41–75; s. a. EuGH, 10. 2. 2011 – verb. Rs. C-436/08 und 437/08, Haribo Lakritzen und Österreichische Salinen, Slg. 2011, I-305, Rdnr. 95; EuGH, 30. 6. 2011 – Rs. C-262/09, Meilicke II, Slg. 2011, I-5669, DStR 2011, 1262, 1268, EWS 2011, 303 (Ls), Rdnr. 45; ausf. *Seer*, IWB 2005, Fach 11 Gr. 2, 673, 674 ff.; *Staringer* (Fn. 3), DStJG

formationsaustausch und bietet der zuständigen Finanzbehörde keine einer Inlandsermittlung gleichwertige Sachaufklärungsalternative³⁰. Zudem ist ein EU-Amtshilfeersuchen nur subsidiär und setzt grundsätzlich erst dann ein, wenn die nach nationalem Recht möglichen Ermittlungsinstrumente (dazu zählt auch § 90 Abs. 2 AO) ausgeschöpft worden sind³¹.

b) Verhältnismäßigkeit

Allerdings darf die Vorschrift des § 90 Abs. 2 AO unter Berücksichtigung des Unionsrechts nicht schematisch angewendet werden³². Der Gedanke der Beweisnähe legitimiert und begrenzt zugleich den Anwendungsbereich der Norm. Liegt der Grund für die fehlende Erfüllung der erweiterten Mitwirkungspflichten außerhalb des Einflussbereichs des Steuerpflichtigen, muss die Finanzbehörde in Wahrnehmung ihrer aus dem Untersuchungsgrundsatz folgenden Letztverantwortung die Möglichkeit eines Amtshilfeersuchens ernsthaft prüfen und, wenn dieses nicht von vornherein ungeeignet oder aussichtslos erscheint, auch anstrengen. Mit dieser Einschränkung entspricht die Grundlage des § 90 Abs. 2 AO dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprinzip³³.

II. Dokumentationspflichten als Grundlage zur Verifikation grenzüberschreitender Leistungsbeziehungen nahestehender Personen

1. Rationale Verrechnungspreisfindung im Sinne einer Bandbreitenplausibilität

Ebenso wenig wie es den „objektiven“ Wert gibt, existiert ein außerjuristisches „Naturgesetz der Bewertung“. Die Wertfindung bleibt vielmehr ein subjektiver Erkenntnisakt in einem *offenen Wertungsprozess*. Im auffälligen Gegensatz dazu scheut der Gesetzgeber regelmäßig das offene Bekenntnis zu dieser normspezifischen Unsicherheit. Stattdessen suggeriert er Exaktheit, wenn in der Sprache der Bewertungsnormen Werte für das Steuerrecht „ermittelt“ werden. Umso wichtiger ist es, dieser Scheingenauigkeit entgegen zu treten und die Wertfindung als *eigenständige Rechtsanwendungskategorie* zu begreifen.

a) Offener Wertungsprozess

Der Wert eines Wirtschaftsguts ist keine Tatsache, die bei sorgfältiger Sachverhaltsaufklärung auffindbar wäre, sondern nur das Ergebnis von Schlussfolgerungen aus wertbeeinflussenden Eigenschaften. Jeder Bewertung ist mehr oder minder ein Vergleich immanent und sie hängt von den Vergleichsmöglichkeiten des Bewertenden ab, der sich zur Auffindung des aus seiner Sicht richtigen Werts im Rahmen eines *Entscheidungsfeldes* bewegt³⁴. Eine zu einem eindeutigen Ergebnis führende gesetzliche Steuerung des Wertfindungsprozesses ist ausgeschlossen. Deshalb ist die Unmöglichkeit der exakten Wertfindung auch kein Anwendungsfall des § 162 Abs. 1 AO, wo zur Überwindung eines non liquet ausnahmsweise das Beweismaß abgesenkt wird. Vielmehr ist der Umgang mit der Bewertungsunsicherheit ein *normspezifisches Rechtsanwendungsproblem* der gesetzlichen Bewertungsvorschriften (z. B. § 6 Abs. 1 Nrn. 4, 5 EStG, § 1 AStG) selbst³⁵.

Der in einer Bewertung angelegte *offene Wertungsprozess* unterscheidet sich fundamental von einem Rechtsfindungs-

akt durch Subsumtion. In seiner jüngeren Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof diesen Charakter zumindest für den Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung anerkannt. Als grundlegend erweist sich das Urteil vom 17. 10. 2001 zur Angemessenheit von Verrechnungspreisen³⁶. In aller Deutlichkeit stellt der BFH dort fest, dass es den „einen“ angeblich richtigen Fremdvergleichspreis nicht gibt. Vielmehr besteht der *Fremdvergleichswert* typischerweise aus einer Bandbreite von Preisen. Vorbehaltlich einer anderweitigen gesetzlichen Beweisrisikoverteilung müsse sich die Schätzung an dem für den Steuerpflichtigen jeweils günstigeren Ober- oder Unterwert der Bandbreite von Fremdvergleichspreisen orientieren. Denn innerhalb der letztlich maßgebenden Bandbreite entspreche *jeder* Preis dem Fremdvergleich³⁷.

Eine vergleichbare *Bandbreiten-Doktrin* hat wenig später derselbe Senat in seinem Urteil vom 27. 2. 2003 auch auf die Prüfung der Angemessenheit von Bezügen von Gesellschafter-Geschäftsführern angewandt³⁸. Das unlösbare Ziel der Bestimmung des eindeutigen „einzigsten“ Werts wird zugunsten der Bestimmung der *Bandbreite von gleichermaßen plausiblen, vertretbaren Werten* zurückgenommen. In den genannten Entscheidungen entwickelt der BFH für die verdeckte Gewinnausschüttung zur Bandbreitenbestimmung ein dreistufiges Prüfungsraster, das vom *vorrangigen internen* über den *nachrangigen externen* hin zum *subsidiären hypothetischen Fremdvergleich* reicht³⁹.

b) § 1 Abs. 3 AStG

Für den Bereich der Verrechnungspreisprüfung entspricht diese Bandbreiten-Doktrin internationalem Standard⁴⁰. Dem folgt im Grundsatz mittlerweile auch § 1 Abs. 3 AStG für das deutsche Recht⁴¹. Dabei führt die komplexe und nur schwer lesbare Vorschrift aber rechtsprechungskorrigierende Besonderheiten ein, die das Beweisrisiko zu Lasten des Steuerpflichtigen verschieben.

- Bd. 31 [2008], 135, 144 f.; *Englisch*, IStR 2009, 37, 41 f.; ausf. Rspr.-Exegese von *Möllenbeck* (Fn. 28), 151 ff.; *Seer*, IWB 2012, 604, 606 ff.; a. A. insb. *Schilcher* (Fn. 17), S. 224 ff., aus österreichischer Sicht.
- 30 EuGH Rs. C-318/07, *Persche* (Fn. 29), Rdnrn. 63–69; EuGH verb. Rs. C-155/08 und C-157/08, *X und Passenheim-vanSchoot* (Fn. 29), Rdnrn. 64–73; *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, Diss., Köln 2004, S. 188, 239 f.; *Seer/Gabert* (Fn. 12), StuW 2010, 3, 5.
- 31 *Staringer* (Fn. 3), DStJG Bd. 31 [2008], 135, 146; *Ettinger/Bauer*, RIW 2009, 417, 423.
- 32 *Seer* (Fn. 11), S. 151, 164.
- 33 So auch *Jochum*, Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen in der Außenprüfung, Diss., Berlin 2011, S. 150 ff.
- 34 *S. Busse von Colbe*, Bewertung als betriebswirtschaftliches Problem – Betriebswirtschaftliche Grundüberlegungen, DStJG Bd. 7 (1984), 39, 40; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren (Fn. 3), S. 14.
- 35 *Osterloh* (Fn. 5), 251 ff.; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren (Fn. 3), S. 197; *Gombert*, Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 der Abgabenordnung, Diss., Berlin 2001, S. 74.
- 36 BFH I R 103/00 (Fn. 7), BStBl. II 2004, 171, 176; s. auch BFH, 6. 4. 2005 – I R 22/04, BStBl. II 2007, 658, 659 ff., BB 2005, 1721 (m. BB-Komm. *Bogenschütz*).
- 37 BFH I R 103/00 (Fn. 7), BStBl. II 2004, 171, 176 (scil.: Hervorhebung durch den Verfasser).
- 38 BFH, 27. 2. 2003 – I R 46/01, BStBl. II 2004, 132, 133 f., BB 2003, 1990; s. auch BFH, 4. 6. 2003 – I R 24/02, BStBl. II 2004, 136, 138, BB 2003, 2210; BFH, 4. 6. 2003 – I R 38/02, BStBl. II 2004, 139, 141, BB 2004, 756; BFH, 17. 2. 2010 – I R 79/08, BFH/NV 2010, 1307, 1308 f. (Rdnr. 16).
- 39 BFH I R 46/01 (Fn. 38), BStBl. II 2004, 132, 134; BFH I R 22/04 (Fn. 36), BStBl. II 2007, 658, 660.
- 40 S. OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2010 vom 22. 7. 2010, Paris, 3.55 ff.
- 41 Eingeführt durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. 8. 2007, BGBl. I 2007, 1912, 1933.

2. Dokumentationspflicht als Voraussetzung für die Steuervollzugsfähigkeit einer Bandbreiten-Doktrin

Art. 3 GG vermag das einfache Recht nicht auf die Normierung des einzig richtigen Werts und damit auf etwas Unmögliches, sondern nur auf eine *Optimierung des Möglichen* im Sinne einer Bandbreiten-Richtigkeit zu verpflichten. Damit verschiebt sich unser Augenmerk auf die Ebene des Steuervollzugs. Auf dieser Ebene erteilt Art. 3 GG zur Wahrung der Rechtsanwendungsgleichheit dem Staat einen strukturellen Vollzugssicherungsauftrag⁴². Verläuft der Wertfindungsprozess nicht in der eindeutigen Kategorie „richtig – falsch“, sondern nur in der Kategorie „vertretbar – unvertretbar“, bedarf es Sicherungen, um der Gefahr einer verdeckten steueroptimierten Grenzüberschreitung zu begegnen. Dies bedingt eine *Dokumentation* der für die Wertfindung relevanten Faktoren⁴³, damit den Finanzbehörden die Vertretbarkeitsprüfung im Sinne einer Bandbreitenbestimmung als Verifikationsverwaltung⁴⁴ überhaupt erst möglich ist.

3. Obligatorischer Inhalt einer Verrechnungspreisdokumentation (§ 90 Abs. 3 Sätze 1–5 AO i. V.m. GAufzV)

a) Sachverhaltsdokumentation

§ 90 Abs. 3 Satz 1 AO verlangt Aufzeichnungen über den Inhalt der Geschäftsbeziehung des inländischen Unternehmens zu den ausländischen nahestehenden Personen. Die sog. *Sachverhaltsdokumentation* beinhaltet den Konzernaufbau (rechtliche und operative Struktur, Beteiligungsstruktur), die geschäftlichen Vorgänge (z.B. Beschreibung der Transaktionsarten, Tätigkeitsbereiche) sowie die wesentlichen Verträge und für die Verrechnungspreisfindung relevanten Dokumente (z.B. Preislisten). Dazu gehört es auch, die Standorte und deren Funktionen (z.B. Forschung, Produktion oder Vertrieb) näher zu bezeichnen⁴⁵. § 4 Nr. 2 lit. a) GAufzV verlangt auch eine Liste der wesentlichen *immateriellen Wirtschaftsgüter*, die dem Steuerpflichtigen gehören bzw. die er im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen zu ausländischen nahe stehenden Personen nutzt oder zur Nutzung überlässt.

§ 4 Nr. 3 GAufzV/Tz. 3.4.11.4 VG-Verf. fordern außerdem eine *Funktions- und Risikoanalyse*. Die Funktionsanalyse soll den Wertschöpfungsbeitrag des Steuerpflichtigen in der Wertschöpfungskette im Verhältnis zur nahe stehenden Person beschreiben⁴⁶. Die Risikoanalyse ordnet diesen Tätigkeiten die jeweils übernommenen Risiken zu. Zu weitgehend ist es, wenn die Finanzverwaltung die Darstellung des gesamten Wertschöpfungsbeitrages verlangt. Notwendig und hinreichend ist es vielmehr, wenn der Steuerpflichtige seinen eigenen Wertschöpfungsbeitrag dokumentiert⁴⁷.

b) Angemessenheitsdokumentation

Die Angemessenheitsdokumentation beschränkt sich auf die *Ist-Beziehung* zu nahe stehenden Gesellschaften; es besteht keine Aufzeichnungspflicht für eine Sollbeziehung. Die Aufzeichnungen müssen lediglich das *ernsthafte Bemühen* des Steuerpflichtigen belegen, seine Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes (§ 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV). Deshalb braucht das Konzernunternehmen nur die von ihm tatsächlich angewandte Verrechnungspreismethode darzustellen und zu begründen (so auch § 2 Abs. 2 Satz 3 GAufzV).

c) Verrechnungspreisanalyse

Allerdings sind nach § 1 Abs. 3 Satz 2; § 4 Nr. 4 lit. d) GAufzV im Rahmen der *Verrechnungspreisanalyse* auch Vergleichsdaten unabhängiger Unternehmen (aus freizugänglichen Quellen) heranzuziehen und (im Wege einer Anpassungsrechnung) auszuwerten. Dies ist aber nur insoweit zulässig, als das Unternehmen sich auch tatsächlich bei der Preisfindung an derartigen Vergleichsdaten orientiert hat. Der Einsatz von externen Unternehmensdatenbanken zur Verrechnungspreisanalyse ist sowohl methodisch als auch unter Zumutbarkeitserwägungen fragwürdig⁴⁸. Jedenfalls wenn die Kosten für die Inanspruchnahme der Datenbanken im Verhältnis zur steuerlichen Bedeutung wesentlich sind, kann vom Unternehmen eine entgeltliche Nutzung externer Datenbanken nicht verlangt werden. Für die Angemessenheitsdokumentation unterscheiden die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (VG-Verf.), Tz. 3.4.10.2, zwischen drei Unternehmenstypen, sog. *Unternehmen mit Routinefunktion*, sog. *Strategieträgern* („central entrepreneur“) und als Residualkategorie „Hybrid-“ oder „Mittelunternehmen“. Nur bei sog. Unternehmen mit Routinefunktion soll die international verbreitete transaktionsbezogene Nettomargenmethode („TNMM“) zulässig sein.

d) Geschäftsvorfallbezogenheit und konzerninterne Verrechnungspreisrichtlinien

§ 2 Abs. 3 Satz 1 GAufzV fordert grundsätzlich eine *geschäftsvorfallbezogene* Dokumentation. Dies ist angesichts der Fülle von Geschäftsvorfällen für den Steuerpflichtigen nur zumutbar, wenn weitgehend eine *gruppenmäßige Zusammenfassung zu aggregierten Transaktionsarten* zugelassen ist (sog. *Palettenbetrachtung*). Dem trägt § 2 Abs. 3 GAufzV auch Rechnung. Zu restriktiv ist es jedoch, wenn § 2 Abs. 3 Satz 2 GAufzV die Gruppenbildung davon abhängig macht, dass im Vorhinein nachvollziehbare Regeln aufgestellt worden sind. Nach § 2 Abs. 3 Sätze 5, 6 GAufzV können immerhin auch *konzerninterne Verrechnungspreisrichtlinien* geschäftsvorfallbezogene Einzelaufzeichnungen ersetzen. Die deutsche Finanzverwaltung erkennt den Nutzen von Verrechnungspreisrichtlinien grundsätzlich an, verlangt aber vom Unternehmen, dass es anhand von beliebig auswählbaren Beispielen aufzeigen kann, dass die Richtlinien eingehalten werden (s. Tz. 3.4.13 VG-Verf.).

4. Vorlageverlangen und Fristsetzung nach § 90 Abs. 3 Sätze 6–10 AO

Nach § 90 Abs. 3 Satz 6 AO soll das Finanzamt die Vorlage der Dokumentation *nur für Zwecke der Außenprüfung* verlangen. Zwar kann das Vorlageverlangen bereits mit der Prüfungsanordnung verbunden werden (§ 2 Abs. 6 Satz 4 GAufzV). § 2 Abs. 6 Satz 2 GAufzV fordert aber vom Finanzamt, die Geschäftsbereiche und Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen zu benennen, die Gegenstand der Prü-

42 Dazu Seer (Fn. 3), DStJG Bd. 31 (2008), 7, 11 ff.

43 Die OECD-Verrechnungspreisrichtlinie 2010 (Fn. 40), 1.36, spricht etwa von „Vergleichbarkeitsfaktoren“.

44 S. dazu Drüen, Die Zukunft des Steuerverfahrens, in: Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 1, 8 ff.

45 Ruiner, DStR 2012, 1524, 1527.

46 Fischer u. a., BB 2007, 918, 921 f.; Ruiner, DStR 2012, 1524, 1526 f., beide mit tabellarischen Übersichten; M.Cordes, Steuerliche Aufzeichnungspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, Diss., Düsseldorf 2009, S. 88 ff.

47 Fischer u. a., BB 2007, 918, 921; Ruiner, DStR 2012, 1524, 1528.

48 Zu hohe Anforderungen stellen daher VG-Verf. (Fn. 18), Tz. 3.4.12.4.

fung sein sollen. Dies wird regelmäßig erst während der Außenprüfung aufgrund der dort gewonnenen Erkenntnisse möglich sein. Außerdem soll das Finanzamt Art und Umfang der angeforderten Unterlagen benennen (§ 2 Abs. 6 Satz 3 GAufzV). Ein Vorlageverlangen durch den Innendienst des Finanzamtes ist deshalb regelmäßig bereits praktisch ausgeschlossen, weil an Amtsstelle aufgrund des verdichteten Zahlenwerks Verrechnungspreisfragen nicht zu erkennen sind.

Die Anforderung ist für *gewöhnliche Geschäftsvorfälle* innerhalb einer *Frist von 60 Tagen* zu erfüllen (§ 90 Abs. 3 Satz 8 AO). Für *außergewöhnliche Geschäftsvorfälle* hat das UntStRefG 2008 vom 14. 8. 2007⁴⁹ die Frist auf *30 Tage* verkürzt. Dadurch sollen Verzögerungen bei der Außenprüfung vermieden werden, zumal die Aufzeichnungen in diesem Bereich nach § 90 Abs. 3 Satz 3 AO zeitnah zu erstellen sind. Dabei bleibt jedoch unklar, welchen Nutzen das Finanzamt aus der verkürzten Frist ziehen soll, wenn die übrigen Unterlagen erst nach 60 Tagen vorgelegt werden müssen.

Die Dokumentation ist grundsätzlich in *deutscher Sprache* zu erstellen (§ 2 Abs. 5 GAufzV). Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann die Finanzbehörde davon aber Ausnahmen zulassen (§ 2 Abs. 5 Satz 2 GAufzV). Ein solcher anzuerkennender Ausnahmefall besteht etwa in einer *englischsprachigen globalen Konzerndokumentation*, die der Konzern allen Fiscis zur Verfügung stellt. Dasselbe gilt für das sog. *Masterfile* im Sinne des Verhaltenskodexes der EU. Erkennt das Finanzamt eine solche englischsprachige Dokumentation als Erfüllung der Vorlagepflicht grundsätzlich an, bleibt es ihm unbenommen, für besonders wichtige Teile Übersetzungen zu verlangen, die innerhalb einer eigenen 60-Tages-Frist beizubringen sind.

5. Beweisrechtliche Funktion einer Verrechnungspreisdokumentation nach § 162 Abs. 3 AO

a) Beweisvermutung auch in Bezug auf die Rechtsfolge

§ 162 Abs. 3 AO regelt die *Rechtsfolge* der Verletzung von Dokumentationspflichten im Sinne des § 90 Abs. 3 AO und soll den Finanzbehörden die Verrechnungspreisprüfungen erleichtern. § 162 Abs. 3 Satz 1 AO statuiert dazu eine *widerlegbare Beweisvermutung zu Lasten des Unternehmens*, wenn dieses nach Anforderung durch die Finanzbehörde keine ordnungsmäßige Dokumentation der Verrechnungspreise vorlegt. § 162 Abs. 3 Satz 1 AO besitzt damit die *umgekehrte Wirkung des § 158 AO*⁵⁰. Der BFH hatte noch zwischen dem Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) und der Rechtsfolge der Einkünftekorrektur unterschieden⁵¹. Obwohl der Tatbestand erfüllt war, sollte die Finanzbehörde in vollem Umfang für die Gewinnerhöhung beweispflichtig bleiben. Eine Mitwirkungsverweigerung des Steuerpflichtigen lockert jedoch auch die Anforderungen an die finanzbehördliche Fremdvergleichsbestimmung. Damit übereinstimmend erstreckt § 162 Abs. 3 Satz 1 AO die *sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung* auch auf die Rechtsfolge und vermutet (widerlegbar) nicht nur, dass die Bemessung des Verrechnungspreises durch das *Gesellschaftsverhältnis (Näheverhältnis)* der verbundenen Unternehmen veranlasst, sondern darüber hinaus auch insoweit eine zu korrigierende *Einkünfterminderung* eingetreten ist (*Gewinnkorrekturbedarf dem Grunde nach*). Insoweit verbirgt sich in § 162 Abs. 3 Satz 1 AO eine *Beweislastregel*⁵². Misslingt der Nachweis der Angemessenheit

der angesetzten Preise, hat der Steuerpflichtige die nachteiligen Folgen zu tragen.

b) Voraussetzung: (schwerwiegende) Pflichtverletzung

Die negative Beweisvermutung wird aber nur ausgelöst, wenn das Unternehmen seine *Pflichten aus § 90 Abs. 3 AO (schwerwiegend) verletzt* hat, weil

- es innerhalb der (ggf. verlängerten) Vorlagefrist überhaupt keine Dokumentation vorgelegt hat oder
- die vorgelegte Dokumentation im Wesentlichen unverwertbar ist oder
- es außergewöhnliche Geschäftsvorfälle im Sinne des § 90 Abs. 3 Satz 3 AO nicht zeitnah hinsichtlich der Verrechnungspreisbestimmung dokumentiert hat.

Für die Frage, wann die Dokumentation im Wesentlichen unverwertbar ist, lassen sich die Maßstäbe für eine formell ordnungswidrige Buchführung sinngemäß anwenden. Die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren⁵³ halten die Aufzeichnungen für verwertbar, wenn sachverständige Dritte innerhalb angemessener Zeit feststellen und prüfen können, welche Sachverhalte der Steuerpflichtige verwirklicht (Sachverhaltsdokumentation) und inwieweit er dabei den Fremdvergleichsgrundsatz (Angemessenheitsdokumentation) beachtet hat. Hinsichtlich der *Angemessenheitsdokumentation* ist der Maßstab jedoch einzuschränken. Der Steuerpflichtige braucht nur die von ihm tatsächlich angewandte Verrechnungspreismethode darzustellen und zu begründen. Die Aufzeichnungen haben nur sein ernsthaftes Bemühen zu belegen, seine Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes auszugestalten. Die Dokumentation ist erst dann unverwertbar, wenn die Mängel insgesamt so gravierend sind, dass der Dokumentation zur Legitimation des angesetzten Verrechnungspreises keine Aussagekraft zukommt.

c) Widerlegung der Unrichtigkeitsvermutung

Das Unternehmen kann die *Unrichtigkeitsvermutung widerlegen*, indem es nach Ablauf der Vorlagefrist des § 90 Abs. 3 Satz 8 AO z.B. eine Verrechnungspreisanalyse beibringt, die zeigt, dass der eigene Preisansatz dem Fremdvergleich standhält. Als Beweismittel ist das gesamte Arsenal von Daten zugelassen, wie es in der GAufzV aufgeführt ist. Außerdem ist es vorstellbar, dass das Unternehmen den Verrechnungspreis zwar nicht dokumentiert hat, dieser aber trotzdem angemessen ist. Besitzt die Finanzbehörde keine Anhaltspunkte für die Unangemessenheit des Verrechnungspreises, ist die Unrichtigkeitsvermutung als widerlegt zu betrachten. Denn auch § 162 Abs. 3 AO dient keiner Strafschätzung.

d) Schätzung ...

Bestehen mangels verwertbarer Dokumentation mit zumutbarem Ermittlungsaufwand nicht zu behebende Unsicherheiten hinsichtlich der Angemessenheit des Preisansatzes, hat die Finanzbehörde den angemessenen Preis zu schätzen (*Beweismaßreduzierung aufgrund sphärenorientierter Beweisrisikoverteilung*). § 162 Abs. 3 AO lässt sich dabei von

49 BGBl. I 2007, 1912, 1931.

50 Seer, in: Tipke/Kruse, § 162 AO Tz. 66 (Januar 2010).

51 BFH I R 103/00 (Fn. 7), BStBl. II 2004, 171, 175.

52 Schmidt/Gröger, FR 2003, 813, 821; Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2004, 157, 163.

53 Siehe Fn. 18.

der zutreffenden Erkenntnis leiten, dass es „den“ Verrechnungspreis nicht gibt, es immer nur eine Bandbreite angemessener Verrechnungspreise („*Arms Length Range*“) geben kann. Der Bundesfinanzhof hatte allerdings angenommen, dass die Finanzbehörde eine Beweislastentscheidung zugunsten des Steuerpflichtigen treffen und deshalb den jeweils für ihn günstigsten Unter- oder Oberwert vertretbarer Verrechnungspreise ansetzen müsse. Diese Rechtsprechung hat § 162 Abs. 3 Satz 2 AO später in ihr Gegenteil umgekehrt und ermöglicht eine *Schätzung zu Lasten des Steuerpflichtigen*, die sich an der für ihn *ungünstigsten Grenze der Bandbreite* orientiert.

Diese Extension des Schätzungsrahmens *ermächtigt* aber *nicht zu Strafschätzungen*. Vielmehr muss die Finanzbehörde zu einer *Bandbreite vertretbarer Verrechnungspreise mit gleicher Plausibilität* kommen. Nur diese bilden den Preisrahmen. Dazu hat sie „Ausreißer“ nach oben und unten zu eliminieren⁵⁴. § 162 Abs. 3 Satz 2 AO zwingt nicht zur Ausschöpfung der vollen Preisspanne („kann“). Die Finanzbehörde wird sich deshalb (wie in den USA) an einem Mittelwert oder an dem „bestvergleichbaren Punkt“ orientieren und ggf. einen Unsicherheitszuschlag machen. Zur Zurückhaltung zwingt vor allem das *Verbot internationaler Doppelbesteuerung*. Es widerspricht völkerrechtlichen Verpflichtungen, wenn die Finanzbehörde durch Ausschöpfen der Bandbreiten Doppelbesteuerungen provoziert, die erst mühsam durch Verständigungsverfahren ohne sichere Aussicht auf Erfolg behoben werden müssten.

e) ... oder Amtshilfe bei mangelnder Mitwirkung einer ausländischen nahestehenden Person?

Nach § 162 Abs. 3 Satz 3 AO soll es der Finanzbehörde möglich sein, eine Schätzung auf die für das Unternehmen ungünstigste Grenze der Bandbreite angemessener Verrechnungspreise auch dann vorzunehmen, wenn Zweifel an der Richtigkeit des ausgewiesenen Gewinns sich nicht ausräumen lassen, weil eine ausländische, dem Steuerpflichtigen nahestehende Person „ihre Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO oder ihre Auskunftspflichten nach § 93 Abs. 1 AO“ nicht erfüllt. Die Regelung knüpft die Rechtsfolge an keine Verletzung der Dokumentationspflichten des Steuerpflichtigen, sondern setzt deren Erfüllung sogar voraus. Stattdessen will sie „Pflichtverletzungen“ eines *ausländischen Dritten* zum Anlass einer *Gewinnkorrektur beim Steuerpflichtigen* nehmen. Der ausländische Dritte ist aber *kein Beteiligter im Sinne des § 90 Abs. 2 AO*. Im Ausland ansässige, in Deutschland nicht steuerpflichtige Mutter- oder Tochtergesellschaften treffen gegenüber dem deutschen Fiskus keine eigenen (originären) Mitwirkungspflichten, die sie verletzen könnten. Insoweit läuft die Vorschrift sogar leer!

Letztlich soll die Regelung aber die Frage der *Zurechnung mangelnder Mitwirkung verbundener ausländischer Gesellschaften* im Sinne der Finanzverwaltung entscheiden. Die Möglichkeit einer belastenden Schätzung soll auf die inländische Konzerngesellschaft einen vermehrten Druck ausüben, die ausländische nahestehende Person zur Mitwirkung im inländischen Besteuerungsverfahren zu bewegen⁵⁵. Damit will der Gesetzgeber insbesondere bewirken, dass beweisrechtlich negative Folgen im Zusammenhang mit der Prüfung von sog. *Funktionsverlagerungen* (§ 1 Abs. 3 AStG) gezogen werden können, wenn keine ausreichenden ausländischen Unterlagen vorgelegt werden.

Die Vorschrift des § 162 Abs. 3 Satz 3 AO leidet unter derselben Hypertrophie wie der höchst unbestimmte Tatbestand des § 1 Abs. 3 AStG. Zwar trifft den inländischen Steuerpflichtigen nach § 90 Abs. 2 Sätze 2, 3 AO eine Beweisvorsorgepflicht. Konnte dieser aber nachweislich die Unterlagen von der ausländischen Gesellschaft trotz aller vorsorgenden Bemühungen nicht erlangen, bleibt der Finanzbehörde das subsidiäre Instrument der internationalen Amtshilfe. Eine belastende Schätzung ist dann ausgeschlossen.

6. Sanktionierung von Dokumentationspflichtverletzungen durch einen Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO

Das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16. 5. 2003 hat die Einhaltung der Dokumentationspflichten zusätzlich durch einen Zuschlag sanktioniert. Er wird verbreitet unrichtig als „Strafzuschlag“ bezeichnet⁵⁶; es handelt sich aber um *keine „Strafe“ im Rechtssinne*. Er ist vielmehr amerikanischen Civil Penalties (Sec. 6651 ff. IRC, insbesondere Sec. 6662[e][3][B] i. V. mit 482 IRC) nachgebildet, die von sog. Criminal Penalties (Sec. 7201 ff. IRC) deutlich zu unterscheiden sind⁵⁷. Sein *Zweck* besteht nach § 162 Abs. 4 Satz 4 AO darin, den Steuerpflichtigen zur Erstellung und fristgerechten Vorlage der Dokumentation im Sinne des § 90 Abs. 3 AO anzuhalten. Er entspricht dem Verspätungszuschlag, der diesen Zweck für die Steuererklärung verfolgt (§ 152 Abs. 2 Satz 2 AO), und ist ein *spezifisches Druckmittel der Steuerverwaltung*.

Ebenso wenig wie der Verspätungszuschlag verstößt der Zuschlag im Sinne des § 162 Abs. 4 AO gegen das Verbot des Art. 103 Abs. 3 GG („ne bis in idem“). Jedoch muss er sich nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) an den Verfahrensgarantien des Art. 6 EMRK messen lassen. Auf der Basis der EGMR-Rechtsprechung wahrt der in § 162 Abs. 4 Satz 5 AO vorgesehene Entlastungsbeweis aber die Anforderungen des Art. 6 Abs. 2 EMRK (Unschuldsvermutung).

Der Zuschlag im Sinne des § 162 Abs. 4 AO ist nur eine punktuelle Maßnahme. Als Fremdkörper im deutschen Besteuerungsverfahren enthält und bewirkt er *nicht nachvollziehbare Wertungsschieflagen*. Ein Steuerpflichtiger, der überhaupt keine Steuererklärung abgibt, muss einen Verspätungszuschlag von max. 10% der Steuer, höchstens 25 000 Euro befürchten. Ein Steuerpflichtiger, der seine Steuerklärungs- und Buchführungspflichten voll erfüllt, aber den Verrechnungspreisansatz nicht dokumentiert, wird nach § 162 Abs. 4 Satz 2 AO dagegen mit mindestens 5% der Einkünfte (nicht erst der Steuer!) bei einer absoluten Untergrenze von 5 000 Euro belangt, ohne dass es einen absoluten Höchstbetrag gäbe. Bei verspäteter Vorlage einer verwertbaren Dokumentation beträgt die Höchstgrenze 1 Mio. Euro, die damit deutlich über dem Niveau eines Verspätungszuschlages liegt. Wer sich dagegen als Gewerbetreibender nur im Inland betätigt und pflichtwidrig nicht einmal eine Buchführung unterhält, braucht überhaupt keinen Steuerzuschlag zu zahlen; sein Fehlverhalten kann allenfalls mit max. 5 000 Euro als Ordnungswidrigkeit gem. § 379 Abs. 1 AO geahndet werden.

⁵⁴ Brusckhe, DStZ 2006, 575, 577.

⁵⁵ BT-Drucks. 16/4841, 84.

⁵⁶ Andresen, RIW 2003, 489, 492 f.; Vögele/Brem, IStR 2004, 48, 49 f.

⁵⁷ Seer, Besteuerungsverfahren: Rechtsvergleich USA – Deutschland, 2002, Rdnrn. 85 ff., 95.

7. Unionsrechtliche Beurteilung der nationalen Verrechnungspreisdokumentationsregeln

Auch die Dokumentationspflichten des § 90 Abs. 3 AO werden in der Literatur für unionswidrig gehalten⁵⁸ § 90 Abs. 3 AO knüpft die Dokumentationspflichten nur an die grenzüberschreitende Geschäftsbeziehung zwischen nahe stehenden Personen; reine Inlands Sachverhalte bleiben ausgeklammert. Das Gewinnaufteilungsproblem stellt sich nur, wenn mindestens zwei Steuerhoheiten miteinander konkurrieren. Insoweit befindet sich ein internationaler Konzern im Vergleich zum reinen Inlandskonzern in einer *unterschiedlichen Lage*. Allerdings kann auch die *Verlustnutzung im Konzernverbund* die Verrechnungspreisgestaltung beeinflussen. Ebenso kann das Aufkommen der *Gewerbsteuer* durch eine unangemessene Verrechnungspreisgestaltung im Inlandskonzern geschmälert werden.

a) Rechtfertigungsgrund: Sicherung eines gesetz- und gleichmäßigen Steuervollzugs

Nicht anders als bei den erhöhten Mitwirkungspflichten im Sinne des § 90 Abs. 2 AO vermag das öffentliche Interesse an der Sicherung eines gesetz- und gleichmäßigen Steuervollzugs die besonderen Dokumentationspflichten im Falle des grenzüberschreitenden Konzerns aber grundsätzlich zu rechtfertigen.

b) (Un)Verhältnismäßigkeit des Steuerzuschlags

Dabei unterliegen die Maßnahmen der Steueraufsicht ihrerseits dem *unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprinzip*. Die Dokumentationspflichten verletzen grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige in ihrer Niederlassungsfreiheit (Art. 49, 63 AEUV), wenn sie nicht auf das Zumutbare beschränkt werden. Insoweit ist der Steuerzuschlag im Sinne des § 162 Abs. 4 AO *unionsrechtswidrig*. Er sanktioniert ausschließlich eine grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit. Dagegen bleiben rein inlands Sachverhaltsbezogene Mitwirkungspflichtverletzungen ohne Steuerzuschlag. Daraus ändert der allgemein – auch auf grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige – anwendbare Verspätungszuschlag nichts, zumal er betragsmäßig deutlich hinter den Steuerzuschlägen des § 162 Abs. 4 AO zurückbleibt. Der Eingriff in die *Niederlassungsfreiheit* rechtfertigt sich *nicht* durch die Bedürfnisse einer *wirksamen Steueraufsicht*. Die Steueraufsicht mag erfordern, einem internationalen Trend folgend Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise einzuführen. Zur Durchsetzung der Steueraufsicht ist es aber nicht notwendig, allein für grenzüberschreitende Sachverhalte einen Steuerzuschlag von Gewicht einzuführen. Spätestens unter dem Blickwinkel des Europarechts rächt es sich für den deutschen Gesetzgeber, kein geschlossenes Konzept von Steuerzuschlägen entwickelt zu haben, die sowohl Inlands- als auch Auslandsaktivitäten gleichermaßen betreffen.

III. „Safe Harbour“-Funktion von Dokumentationspflichten als Mittel zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung

1. Kalkulierbarkeit der Wertfindung und Übermaßverbot: Gebot freiheitsrechtlicher Begrenzung des Wertfindungsrisikos

Im Spannungsfeld zur Rechtsanwendungsgleichheit steht der grundrechtliche Freiheitsschutz der Steuerpflichtigen

(Art. 2 Abs. 1, 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 GG). Die Unsicherheit der Wertfindung gefährdet die Freiheitsgrundrechte in doppelter Richtung: Zum einen verhindert sie *Steuerplanungssicherheit*⁵⁹. Zum anderen besteht die *latente Gefahr einer Übermaßbesteuerung* durch Überbewertung⁶⁰.

Kalkulationen und Investitionsentscheidungen der Steuerpflichtigen hängen nicht unwesentlich von der steuerlichen Belastung ab. Das Ausmaß der zu erwartenden Steuerbelastung bestimmt, wieviel des Einkommens investiert oder zur Einkommensverwendung ausgeschüttet bzw. entnommen werden kann. Die freiheitsbeschränkende steuerliche Belastung des Erwerbs bleibt für den betroffenen Marktteilnehmer daher nur erträglich, wenn die Steuer zu einer *voraussehbaren Kalkulationsgröße* wird, der Steuerpflichtige also seine erwerbswirtschaftlichen Dispositionen darauf einstellen kann⁶¹. Da die Finanzbehörde eine Entscheidung über die (von Natur aus unsichere) Bewertung aber erst *ex post* nach bereits getätigter Disposition trifft, trägt der Steuerpflichtige *einseitig* das *Bewertungsrisiko*. Je unsicherer die Bewertung und je größer die Bandbreite gleichheits- und gesetzeskonformer Rechtsanwendungsergebnisse ist, desto drängender stellt sich das Bedürfnis nach einem wirksamen Steuerplanungsschutz. Kann das Gesetz den Wert nicht hinreichend determinieren, bedarf es anderer Absicherungen durch frühzeitige Einbeziehung des Steuerpflichtigen in das Verfahren⁶².

Die drohende Gefahr einer Übermaßbesteuerung durch Überbewertung wirkt darüber hinaus auch auf die fiskalische Ausschöpfung der Wert-Bandbreite ein. Da es den einen Wert nicht gibt und innerhalb einer Bandbreite keine Aussage über die Gerechtigkeitsqualität der einzelnen Werte gemacht werden kann, widerspricht es dem Gebot einer freiheitsschonenden Besteuerung, profiskalisch den für den Steuerpflichtigen ungünstigsten Wert anzusetzen.

2. Multiplikation des Komplexitäts- und Unsicherheitspotenzials bei mehrpoligen grenzüberschreitenden Steuerschuldverhältnissen

Dies gilt umso mehr, als bei mehrpoligen grenzüberschreitenden Steuerschuldverhältnissen die umgekehrte Wechselwirkung zum ausländischen Staat die Übermaßbesteuerung bei mangelnder bilateraler Abstimmung noch verstärken kann. Nur wenn sichergestellt ist, dass der ausländische Staat im Gefolge der Primärkorrektur spiegelbildlich eine *Gegenberichtigung* im Sinne des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA vornimmt, erhöht sich das Gefahrenpotenzial für den Steuerpflichtigen nicht. Einen durchsetzbaren Gegenberichtigungsanspruch vermittelt immerhin die EU-Schiedsverfahrenskonvention⁶³. Dagegen existieren in der DBA-Praxis bisher noch kaum Schiedsklauseln im Sinne des Art. 25

58 *Schnitger*, IStR 2003, 73, 76; *Lüdicke*, IStR 2003, 433, 437; *Andresen*, RIW 2003, 489, 491; *Schnorberger*, DB 2003, 1241, 1247; *Moebus*, BB 2003, 1413, 1414.

59 Zur Steuerplanungssicherheit als Schutz betätigter Freiheitsgrundrechte, s. *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Habil., Köln 2002, S. 133 ff.

60 Zum Eigentumsschutz gegen eine Überbewertung s. *Lang*, Gewinnrealisierung – Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG, DStJ Bd. 4 (1981), 45, 78 ff.

61 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren (Fn. 3), S. 311.

62 Zum Grundrechtsschutz durch Verfahrensteilnahme s. *Seer* (Fn. 3), DStJ Bd. 31 (2008), 7, 15.

63 Richtlinie 90/434/EWG vom 23. 7. 1990, ABl. EG Nr. L 225, 1; zur Praxis instruktiv *Bödefeld/Kuntschik*, Der Überarbeitete Verhaltenskodex zur Anwendung des EU-Schiedsübereinkommens, IStR 2010, 474.

Abs. 5 OECD-MA 2008⁶⁴. Dies bedeutet, dass ein Verständigungsverfahren mit Nicht-EU-Staaten mangels Einigungszwang keine Gewähr für die grenzüberschreitende Wertkorrespondenz zwischen den beteiligten Fiscis bietet⁶⁵. Je mehr verbundene Unternehmen in ganz unterschiedlichen ausländischen Staaten in Leistungsbeziehungen zum inländischen Unternehmen stehen, umso weniger ist daher eine Gegenberichtigung gewährleistet.

Das Damoklesschwert *mangelnder Wertkorrespondenz* schwebt damit über die unilateralen Wertansätze, mögen sie wie etwa der Median oder Mittelwert auch nicht am ungünstigsten Ende der jeweiligen Bandbreite liegen. Zudem ist nicht gewährleistet, dass der ausländische Staat von derselben Bandbreite wie der deutsche Fiskus ausgeht. Deshalb bedarf es wirksamer Verfahrensinstrumente, um der Gefahr der grenzüberschreitenden Wertdivergenz vorzubeugen.

3. Bewertungsprärogative des Steuerpflichtigen und deren Absicherung durch Dokumentationspflichten

Bei der Bestimmung eines Fremdvergleichswertes wird das komplexe Geflecht von Tatsachenermittlung und Rechtsanwendung nicht im Wege der „Notoperation“ der Schätzung nach § 162 AO erleichtert. Vielmehr gehört der Unsicherheitsfaktor zu der durch die Bewertungsnorm unmittelbar vorgegebenen, also gesetzlich legitimierten Eigenheit der konkreten Wertbestimmung⁶⁶. Muss das Gesetz mit offenen Wertungen und vagen Vergleichsmaßstäben arbeiten, vermag es also den Bewertungsvorgang nicht zu steuern, wird das *Wertfindungsrisiko einseitig-freiheitsbeschränkend* zu Lasten des Steuerpflichtigen und der Unternehmen verteilt. In Erfüllung ihrer steuerlichen Erklärungspflichten müssen sie die konkrete Wertbestimmung als Erstadressaten vornehmen. Die Pflicht zur Erstbewertung durch den Steuerpflichtigen selbst macht § 1 Abs. 3 AStG mittlerweile an mehreren Stellen deutlich. § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG verpflichtet ausdrücklich „den Steuerpflichtigen“, für seine Einkünftermittlung einen hypothetischen Fremdvergleich unter Beachtung der Transparenzklausel des § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG durchzuführen, wenn nicht einmal eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte festgestellt werden können. Ebenso wendet sich § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG im Zusammenhang mit einer Funktionsverlagerung zur Bestimmung des Preises für ein Transferpaket an den Steuerpflichtigen.

a) Erstbewertung durch den Steuerpflichtigen und Vertretbarkeitskontrolle ...

Aber nicht nur in diesen Fällen, sondern bei der Verrechnungspreisbestimmung ganz allgemein bedürfen Unternehmen verfahrensrechtlicher Sicherungen. Im Zuge ihrer notwendigen Steuerplanung sind sie darauf angewiesen, dass der Unsicherheitsfaktor für sie beherrschbar wird. Dies folgt zum einen aus dem bereits behandelten Gebot freiheitsschonender Besteuerung, zum anderen aber auch aus dem objektiv-rechtlichen Gebot der Rechtssicherheit. Fehlt es an der gesetzlichen Bestimmtheit der Steuerlast, muss diese gerade aus der Perspektive des Erstanwenders auf das Niveau der *Bestimmbarkeit* gebracht werden. Die Unbestimmbarkeit der Steuerlast ist weder mit dem grundrechtlichen Freiheitsschutz noch mit dem Rechtsstaatsprinzip vereinbar. Deshalb kann die durch den Steuerpflichtigen vorgenommene Bewertung nicht als bloß „unverbindlicher Vorschlag“ abgetan werden, den die Finanzbehörde nach Gutdünken überneh-

men, aber auch durch eine eigene „bessere“ Bewertung ersetzen kann. Bleibt der Steuerpflichtige mit seinem Bewertungsansatz im Rahmen der Bandbreite vertretbarer (d.h. gleichermaßen gesetzmäßiger) Werte, ist seine Wertkonkretisierung gültig. Insoweit genießt der Steuerpflichtige eine *Bewertungsprärogative*.

In ihrer Funktion als Verifikationsverwaltung beschränkt sich die Kompetenz der Finanzbehörde dann darauf, die normativen Vorgaben sowie die Tatsachenbasis für die Bandbreitenbestimmung zu überprüfen. Macht das Gesetz darüber hinausgehende Vorgaben, wie etwa in § 1 Abs. 3 Satz 7, 2. Halbs. AStG (wenn nichts anderes glaubhaft gemacht wird: „Mittelwert des Einigungsbereichs“), sind diese Vorgaben zur Werteingrenzung zu beachten. Da sich der Steuerpflichtige insoweit auf die gesetzliche Vorgabe einrichten kann, beeinträchtigt diese ungeachtet einer möglichen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung die Steuerplanungssicherheit nicht, sondern vermag sie – im Gegenteil – sogar zu erhöhen. Geht der Steuerpflichtige mit seiner *Konkretisierungskompetenz* verantwortlich um, wird ihm Steuerplanungssicherheit zurückgegeben. Letztlich liegt die Steuerplanungsstabilität dann in seiner Hand: Je mehr er seine Bewertung im Grenzbereich des noch Vertretbaren ansiedelt, die Bandbreite also ausreizt, umso größere Risiken geht er ein und zu umso weniger Rechtssicherheit vermag er zu gelangen.

b) ... oder Zweitbewertung durch die Finanzbehörde

Die Einschätzungsprärogative des Steuerpflichtigen in seiner Stellung als Erstbewerter bedeutet *keine „gleichheitswidrige Besteuerung nach Wahl“*. Sie steht unter der Prämisse, dass der Steuerpflichtige innerhalb der Bandbreite gleichermaßen vertretbarer und damit gleichermaßen gesetzmäßiger Wertansätze verbleibt. Dabei gilt es, die besondere Bedeutung der Qualität der für die Bewertung als Vergleichsakt erforderlichen Datengrundlage zu erkennen. Durch eine selektive Dokumentation vergleichsrelevanter Daten findet bereits eine „Vorbewertung“ statt. Deshalb bedarf es im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Absicherung der Einschätzungsprärogative durch eine *Dokumentations- und Transparenzpflicht* der Unternehmen. Die Reduktion der finanzbehördlichen Prüfung auf eine Vertretbarkeitskontrolle setzt eine hinreichende Begründung der Erstbewertung voraus, was letztlich nichts anderes als die Darlegung des Bewertungsvorgangs und der dafür wertbeeinflussenden Faktoren in Gestalt einer Dokumentation bedeutet. Die Bewertungsdokumentation bildet damit die *Kehrseite der Bewertungsprärogative*. Fehlt sie oder ist sie in wesentlichen Teilen unbrauchbar, erstarkt die Finanzbehörde insoweit zur hoheitlichen Zweitbewerterin.

4. Grenzüberschreitender Mindest-Dokumentationsstandard als Basis einer Rechtsvermutung zugunsten des Steuerpflichtigen

Der funktionale Zusammenhang zwischen der Dokumentationspflicht und der Bewertungsprärogative entspricht dem über die Buchführungspflicht hinaus verallgemeinerungsfähigen Rechtsgedanken des § 158 AO. Danach genießt eine

64 Zur deutschen DBA-Praxis s. *Bödefeld/Kuntschik*, Schiedsverfahren nach DBA, IStR 2009, 449; *dies.*, Schiedsverfahren nach den DBA mit Großbritannien, der Schweiz und Liechtenstein, IStR 2012, 137.

65 S. auch *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, 16.116.

66 *Osterloh* (Fn. 5), S. 253.

ordnungsmäßige Dokumentation eine *Richtigkeitsvermutung* zugunsten des gewählten und durch die Dokumentation gerechtfertigten Verrechnungspreises⁶⁷. Diese Richtigkeitsvermutung besitzt für die Unternehmen den Charakter einer verfahrensrechtlichen *safe harbour-Regelung*. Die materiellrechtliche Prüfung verlagert sich so auf die verfahrensrechtliche Ebene, ob die Dokumentation ordnungsgemäß und zur Rechtfertigung des Bewertungsansatzes tauglich ist.

a) Bisher länderspezifische Dokumentationsstandards

Da der grenzüberschreitende Leistungsaustausch mehrpolig verläuft, verdient die Zweischneidigkeit des Verrechnungspreisansatzes besondere Beachtung. Die freiheitssichernde Steuerplanungs- und Rechtssicherheit wird erst gewährleistet, wenn die Richtigkeitsvermutung eine *grenzüberschreitende Dimension* erhält. Zwar sind in den vergangenen zehn Jahren praktisch weltweit Dokumentationspflichten für die Ausgestaltung von Verrechnungspreisen eingeführt worden. Inhalt und Dichte dieser Dokumentationspflichten variieren aber nach wie vor von Staat zu Staat⁶⁸. Einen Mindeststandard enthalten auch die Verrechnungspreisrichtlinien der OECD vom 22. 7. 2010 nicht⁶⁹.

b) EU-TPD

Immerhin hat der Rat der EU einen Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der EU (EU-TPD) verfasst⁷⁰. Dieser setzt für die Mitgliedstaaten zwar kein verbindliches Recht, begründet aber eine politische Selbstverpflichtung der EU-Staaten. Der Verhaltenskodex setzt ein sog. Masterfile voraus, das neben einer Sachverhaltsdokumentation ebenfalls eine Funktions- und Risikoanalyse vorsieht. Das Masterfile bezieht sich auf den Konzern und verlangt auch eine Beschreibung des konzerninternen Verrechnungspreissystems. Es wird durch landesspezifische Dokumentationen ergänzt, die für die jeweilige Konzerngesellschaft auch eine Angemessenheitsdokumentation enthalten. Auf der Basis dieses EU-Standards ließe sich ein *Mindeststandard* für eine Verrechnungspreisdokumentation erarbeiten. Konzerne, die diesen Standard einhalten, könnten einen Vertrauensvorschuss in allen EU-Mitgliedstaaten erhalten. Die Gefahr von grenzüberschreitend widersprüchlichen Fremdvergleichswerten könnte so zugunsten der Steuerpflichtigen weiter gesenkt werden.

5. Reduzierung der Letztentscheidungsverantwortung staatlicher Organe auf eine Vertretbarkeitskontrolle

Die durch die Dokumentationspflicht abgesicherte Bewertungsprärogative zugunsten des Steuerpflichtigen reduziert die Sachentscheidungsverantwortung der Finanzbehörden wegen der jeder Bewertung immanenten Unsicherheit auf eine Vertretbarkeitskontrolle des Bewertungsergebnisses. Die Wertfindung erweist sich damit nicht mehr als ein einseitiger Akt der Hoheitsverwaltung, sondern als ein Erkenntnisakt einer *kontrollierten Selbstregulierung* durch den Steuerpflichtigen⁷¹. Versteht man die Bewertung und ihre Unsicherheit als ein normspezifisches Rechtsanwendungsproblem und nicht als Anwendungsfall der Schätzung im Sinne des § 162 AO, ist es konsequent, den Maßstab einer Vertretbarkeitskontrolle auch im Finanzgerichtsprozess anzuwenden. Wenn innerhalb einer Bewertungsbandbreite jeder Wert gleichermaßen dem gesetzlichen Bewertungsmaßstab ent-

spricht, dann kommt der Bewertung durch das Finanzgericht ebenso wenig wie der durch die Finanzbehörde eine größere Richtigkeit zu als dem Bewertungsansatz des Steuerpflichtigen, der innerhalb der Bandbreite verblieben ist.

Da der Steuerpflichtige als Erstbewerter aber zu einer Erstentscheidung gezwungen ist, auf deren Grundlage er disponiert, ist es dem Finanzgericht verwehrt, dessen vertretbare Bewertung durch eine eigene vertretbare Bewertung zu ersetzen. Zu einer eigenen Schätzung im Sinne des § 162 AO i. V. mit § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO ist das Finanzgericht (ebenso wie die Finanzbehörde) erst legitimiert, wenn und soweit die Dokumentation des Steuerpflichtigen fehlt oder unbrauchbar ist. In diesem Fall ist die freiheitsschonende Selbstregulierung gescheitert, so dass die Letztverantwortungskompetenz des Staates für eine gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung zur eigenen Reserve-Bewertung zwingt.

IV. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Die gesteigerte Mitwirkungspflicht im Sinne des § 90 Abs. 2 AO weist den Steuerpflichtigen eine sphärenbezogene Mitverantwortung für die Sachverhaltsaufklärung und -beschaffung zu, die Auswirkungen sowohl auf das Beweismaß als auch auf die Verteilung der Beweislast hat.

2. Unionsrechtlich legitimiert sich die gesteigerte Mitwirkungspflicht durch das öffentliche Interesse an einer wirksamen Steueraufsicht. Sie wird auch nicht durch die Existenz und Möglichkeit einer zwischenstaatlichen Amtshilfe auf der Basis der EU-Zusammenarbeits-Richtlinie überflüssig. Allerdings fordert das unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprinzip, dass die nationalen Finanzbehörden die Instrumente der Amtshilfe in Ausübung ihrer aus dem Untersuchungsgrundsatz folgenden Letztverantwortung dann nutzen, wenn der aufklärungsbedürftige Sachverhalt außerhalb der Einflusssphäre des Steuerpflichtigen liegt.

3. Die Dokumentationspflichten im Sinne des § 90 Abs. 3 AO dienen den nationalen Finanzbehörden nicht nur als Grundlage zur Verifikation grenzüberschreitender Leistungsbeziehungen nahestehender Personen. Vielmehr bildet ihre Erfüllung die notwendige Voraussetzung, um den Steuerpflichtigen in ihrer Funktion als Erstbewerter eine Einschätzungsprärogative zu vermitteln. Diese Einschätzungsprärogative rechtfertigt sich aus dem Unsicherheitsrisiko, das jeder Wertbestimmung immanent ist. Je unsicherer die Bewertung und je größer die Bandbreite gleichheits- und gesetzeskonformer Bewertungsergebnisse ist, desto größer ist das freiheitsrechtlich fundierte Bedürfnis nach einem wirksamen Steuerplanungsschutz. Dies gilt in gesteigertem Maße bei mehrpoligen grenzüberschreitenden Steuerschuldverhältnissen, durch die es zur Multiplikation des Unsicherheitspotenzials kommt.

67 S. bereits Seer, FR 2002, 380, 383 f.; ebenso Brusckke, DSz 2006, 575, 578.

68 S. Baumhoff u. a., Verrechnungspreis-Dokumentationen in Deutschland, Österreich und in ausgewählten osteuropäischen Staaten, IStR 2010, Beihefter, S. 37 ff.; Take, Übersicht zu Vorschriften zur Dokumentation von Verrechnungspreisen in Dänemark, Schweden, Norwegen und Finnland, IStR 2011, 323 ff.

69 Siehe OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (Fn. 40), 207 ff.

70 Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 27. 6. 2006 zu einem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der EU (EU TPD), 2006/C 176/01, ABIEU vom 28. 7. 2006, C 176/1–7.

71 Zum Wandel des hoheitlichen Veranlagungsverfahrens zur kontrollierten Selbstregulierung s. bereits Seer (Fn. 3), DSStJG Bd. 31 (2008), 7, 31 ff.

4. Die Einschätzungsprärogative des Steuerpflichtigen in seiner Stellung als Erstbewerter bedeutet keine „gleichheitswidrige Besteuerung nach Wahl“. Sie steht unter der Prämisse, dass der Steuerpflichtige innerhalb der Bandbreite gleichermaßen vertretbarer und damit gleichermaßen gesetzmäßiger Wertansätze verbleibt. Im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist die Einschätzungsprärogative durch eine Dokumentations- und Transparenzpflicht der Unternehmen abzusichern. Die Bewertungsdokumentation bildet damit die Kehrseite der Bewertungsprärogative.

5. Wird das durch eine ordnungsgemäße Verrechnungspreisdokumentation erklärte Bewertungsergebnis durch die Finanzbehörde nicht als unvertretbar widerlegt, ist es von den Finanzbehörden zu akzeptieren. Dasselbe gilt für die Finanzgerichte. Da der Steuerpflichtige als Erstbewerter zu einer Erstentscheidung gezwungen ist, auf deren Grundlage er disponiert, ist es auch den Finanzgerichten verwehrt, dessen vertretbare Bewertung durch eine eigene vertretbare Bewertung zu ersetzen. Die Wertfindung erweist sich so als ein Erkenntnisakt einer kontrollierten Selbstregulierung durch die Steuerpflichtigen.

Univ.-Prof. Dr. iur. Christian Koenig, LL.M. (LSE), und Franziska Schramm, Bonn*

„Wirtschaftliche Kontinuität“ bei privatisierungsbedingten Unternehmensspaltungen als EU-beihilfenrechtliches Rückforderungsrisiko

Wird im Rahmen einer Aufspaltung eines öffentlichen Unternehmens der Betrieb zum Zweck seiner Privatisierung von nicht rentabler Infrastruktur befreit, so verbleiben bei der öffentlichen Unternehmensinfrastruktur regelmäßig „stranded costs“. Diese für den Erwerber des Betriebs befreiende Anlastung von Kapitalkosten bei dem verbleibenden öffentlichen Infrastrukturunternehmen, regelmäßig einer Besitzgesellschaft, kann eine Begünstigung darstellen. Damit kann der Betriebserwerber einem Rückforderungsrisiko aus alten bzw. laufenden Beihilfenverfahren ausgesetzt sein, da das EuG in seiner Rechtsprechung an die „wirtschaftliche Kontinuität“ des Unternehmensbetriebs anknüpft.

I. Die Beihilfenrückforderung nach funktionalen Unternehmenssukzessionen

1. Die Axiomatik aufgrund des funktionalen Unternehmensbegriffs

Objekt der Beihilfenkontrolle ist das beihilfenbegünstigte Unternehmen, Rückforderungsschuldner ist dagegen grundsätzlich der Rechtsträger des Unternehmens als dessen Zurechnungssubjekt.¹ Dabei muss zwischen einem *Asset Deal* und einem *Share Deal* unterschieden werden.² Da beim *Share Deal* sowohl das Unternehmen als tatsächlich auf dem Markt operierende Einheit als auch dessen Rechtsträger identisch bleiben – nur die Anteilsinhaber wechseln –, sind Rückforderungsansprüche regelmäßig gegen den gleich bleibenden Rechtsträger zu richten.³ Beim *Asset Deal* wechselt hingegen der Rechtsträger des Unternehmens, nicht dagegen die tatsächlich am Markt operierende Unternehmenseinheit.⁴

a) *Rückforderungsschuldner ist, wer den tatsächlichen Nutzen aus der Beihilfe gezogen hat*

Der EuGH hat diesen Ansatz allerdings in verschiedenen Urteilen durchbrochen: Demnach ist nicht mehr rechtsformali-

stisch auf die Unternehmens- bzw. Rechtsträgeridentität abzustellen, Rückforderungsschuldner ist vielmehr derjenige, der den tatsächlichen Nutzen aus der Beihilfe gezogen hat.⁵ Folglich ist grundsätzlich nicht auszuschließen, dass der (neue) Rechtsträger der tatsächlich begünstigten Unternehmensfunktionseinheit(en) im Sinne dieser Rechtsprechung nunmehr (auch) ein anderes Rechtssubjekt sein kann.⁶

Eine solche Möglichkeit, eine Rückforderung auf Dritte zu erstrecken, soll nach dem EuGH jedoch nur dann in Betracht kommen, wenn

- die Vermögensübernahme entweder zu keinem marktgerechten Preis erfolgte oder
- die Transaktion einer Umgehung der Rückzahlungspflicht diene.

Dies darzulegen und zu beweisen obliegt der Kommission.⁷

b) *Der wirtschaftliche Vorteil muss beim neuen Unternehmensrechtsträger andauern*

Der EuGH verlangt von der Kommission außerdem bei einer Ausdehnung des Kreises der Rückzahlungsverpflichteten eine präzise Begründung und einen konkreten Nachweis,

* Der Erstautor ist Direktor am Zentrum für Europäische Integrationsforschung (ZEI) der Universität Bonn, die Zweitautorin ist wissenschaftliche Referentin am ZEI. Mehr über sie erfahren Sie auf S. III.

1 Koenig/Ritter, Rückforderungen gemeinschaftsrechtswidriger Beihilfen, EuZW 2004, 487.

2 Koenig/Wetzel, Beihilfenrückforderung nach einer Neuvergabe der Betriebsführung, EuZW 2006, 655.

3 Koenig/Ritter (Fn. 1), EuZW 2004, 489.

4 Koenig/Ritter (Fn. 1), EuZW 2004, 489.

5 EuGH, 29. 4. 2004 – Rs. C-277/00, SMI, Slg. 2004, I-3925, EWS 2004, 315 (m. Komm. van Ysendyck/Zühlke), EuZW 2004, 370, Rdnr. 86.

6 Vgl. schon EuGH, 21. 3. 1991 – Rs. C-305/89, Alfa Romeo, Slg. 1991, I-1603; EuGH, 20. 9. 2001 – Rs. C-390/98, Banks, Slg. 2001, I-6117, BeckEuRS 2001, 250625; EuGH, 8. 5. 2003 – verb. Rs. C-328/99 und C-399/00, Seleco, Slg. 2003, I-4035, EWS 2003, 320 (m. EWS-Komm. Schütte/Elsner), EuZW 2003, 368; EuGH Rs. C-277/00, SMI (Fn. 5), Rdnr. 86.

7 EuGH verb. Rs. C-328/99 und C-399/00, Seleco (Fn. 6); EuGH Rs. C-277/00, SMI (Fn. 5).