



Juliane Sassmann

Verfahrensrechtliche Regelungen
zur Einkünfteabgrenzung
zwischen nahestehenden
Kapitalgesellschaften
im deutschen nationalen und
internationalen Steuerrecht



PETER LANG

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	15
A. Einleitung	19
B. Überblick über die Rechtsentwicklung seit dem Urteil des BFH vom 17.10.2001	23
I. Das Urteil des BFH vom 17.10.2001	23
II. Einführung von Aufzeichnungspflichten für Verrechnungspreise in Deutschland	25
III. Änderung des § 1 AStG sowie des § 162 Abs. 3 AO durch die Unternehmenssteuerreform 2008	28
C. Verfahrensrechtliche Grundfragen im Rahmen der Einkünfteabgrenzung zwischen Kapitalgesellschaften	33
I. Verfahrensrechtliche Aufgabenverteilung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigen und Grenzen der Mitwirkung	33
II. Zuordnung von Beweisrisiken	34
III. Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung nationaler und internationaler Sachverhalte	35
D. Verfahrensrechtliche Aufgabenverteilung im Steuerverfahren ohne Auslandsbezug am Beispiel der verdeckten Gewinnausschüttung, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG	37
I. Verdeckte Gewinnausschüttung als Grundlage für die Einkünftekorrektur zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im deutschen nationalen Steuerrecht	38
1. Abgrenzung der Einkommenserzielung von der Einkommensverwendung als Zweck der verdeckten Gewinnausschüttung	39
2. Tatbestandsmerkmale der verdeckten Gewinnausschüttung in der Rechtsprechung des BFH	41
a. Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung mit Auswirkung auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG	41

b. Fehlender Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung	42
c. Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis	43
3. Hilfskriterien zur Feststellung der Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis in der Rechtsprechung des BFH	47
a. Fremdvergleich	48
aa. Zur Systematisierung des Fremdvergleichs	48
bb. Ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter und seine Verdopplung	50
b. Sonderkriterien für beherrschende Gesellschafter	52
c. Üblichkeit und Ernsthaftigkeit einer Vereinbarung	55
d. Sonstige Hilfskriterien	57
4. Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung	57
II. Zusammenhang zwischen Untersuchungsgrundsatz, Mitwirkungspflichten und Beweismaßreduktion nach der Rechtsprechung des BFH zur verdeckten Gewinnausschüttung	59
1. Verfahrensrechtliche Grundlagen	59
a. Zweck des Steuerverfahrens	59
b. Untersuchungsgrundsatz	61
c. Mitwirkungspflichten	63
d. Beweiswürdigung, Beweismaß und Beweislast	68
2. Bedeutung der Hilfskriterien bei der Ermittlung der Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung in der Rechtsprechung des BFH	74
a. Hilfskriterien in der Rechtsprechung des BFH zur verdeckten Gewinnausschüttung	74
b. Anzeichenbeweis und Anscheinsbeweis als Möglichkeiten der mittelbaren Beweisführung	76
c. Widerlegbare Vermutung und Beweismaßreduktion	80
3. Mögliche Rechtsgrundlagen für eine Beweismaßreduktion	84
a. Rechtfertigungsansätze	84
aa. Überblick	84
bb. Sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung	86
cc. Beweiswürdigung unter Berücksichtigung des Rechtsgedankens des § 444 ZPO	88
b. Stellungnahme	89
aa. Rechtfertigung	89
aa1. Rechtsgedanke des § 444 ZPO im Rahmen der Beweiswürdigung	90
aa2. Notwendigkeit der Mitwirkung der Steuerpflichtigen bei der Sachverhaltsaufklärung	93

aa3. Sonstige Rechtfertigungsgründe	95
bb. Rechtsgrundlage	96
III. Verteilung der Beweisrisikosphären bei der Ermittlung der Tatbestandsmerkmale der verdeckten Gewinnausschüttung	99
1. Allgemeine Sphärengrenze	100
2. Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen bei der Ermittlung der Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung ..	100
a. Ist-Beziehung	101
b. Soll-Beziehung	102
c. Vorlagepflicht und Aufzeichnungspflicht	107
3. Entstehung von Preisbandbreiten und Rechtfertigung von Unsicherheitszuschlägen im Rahmen von Schätzungen	110
IV. Zwischenergebnis	114
E. Verfahrensrechtliche Aufgabenverteilung im Steuerverfahren mit Auslandsbezug	117
I. Grenzen der Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörde bei Sachverhalten mit Auslandsbezug (Territorialitätsprinzip) und erweiterte Mitwirkungspflichten der inländischen Steuerpflichtigen nach § 90 Abs. 2 AO	117
1. Territorialitätsprinzip	117
2. Erweiterte Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen bei der Ermittlung von Auslandssachverhalten	119
a. § 90 Abs. 2 AO	119
b. Völkerrechtliche Zulässigkeit	120
3. Folgerungen für die Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörde für die Überprüfung der Einkünfteabgrenzung zwischen nahestehenden Unternehmen vor Einführung des § 1 AStG n. F. sowie des § 90 Abs. 3 AO	123
a. Erweiterte Mitwirkungspflichten bezüglich der Ist-Beziehung ...	123
b. Erweiterte Mitwirkungspflichten bei der Ermittlung der Soll-Beziehung?	124
c. Vorbehalt der Unmöglichkeit	126
d. Angemessene Verteilung von Beweisrisiken	128
II. Folgerungen für eine Auslegung der §§ 1 AStG n. F., § 90 Abs. 3, 162 Abs. 3 AO	130
1. Überwälzung von Aufgaben aus dem Pflichtenkreis der Finanzbehörde auf die Steuerpflichtigen	131
a. Notwendigkeit einer Rechtfertigung	131
b. Übermaßverbot	132

aa.	Beschaffung von Fremddaten und Führen eines Fremdvergleichs	132
aa1.	Geeignetheit	132
aa2.	Erforderlichkeit	134
bb.	Informationen für das Führen des Fremdvergleichs	135
2.	Verlagerung von Beweisrisiken und Unsicherheiten bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen	136
III.	§ 1 AStG als Grundlage für die Einkünftekorrektur zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften im deutschen internationalen Steuerrecht	137
1.	Telos des § 1 AStG	139
2.	Einkünfterminderung durch Geschäftsbeziehung zum Ausland mit nahestehender Person	140
3.	Verhältnis des § 1 AStG zu anderen Einkünftekorrekturvorschriften	142
4.	„Fremdvergleich“ nach § 1 AStG	143
a.	Fremdvergleich als objektives Tatbestandsmerkmal des § 1 AStG	144
b.	Verrechnungspreis vs. Fremdvergleichswert	145
c.	Handeln nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter und Informationstransparenz	146
d.	Methodenrangfolge	150
e.	Bandbreiteneinengung und Korrektur auf den Median	152
aa.	Bandbreiteneinengung	152
bb.	Korrektur auf den Median	153
f.	Hypothetischer Fremdvergleich und Einigungsbereich	155
aa.	Begriff	155
bb.	Durchführung des hypothetischen Fremdvergleichs	156
bb1.	Funktionsanalyse	156
bb2.	Planrechnungen	157
bb3.	Ermittlung des Einigungsbereichs	158
cc.	Mittelwertvermutung	160
dd.	Ausweitung des deutschen Besteuerungsanspruchs durch die Besteuerung von „Gewinnpotentialen“	162
g.	Preis Anpassungsklausel	166
h.	Sonderregeln für Funktionsverlagerungen	169
5.	Zwischenergebnis	171
a.	Grundsatz der Normenklarheit	171
b.	Ermächtigung nach § 1 Abs. 3 S. 13 AStG	172

IV. Verfahrensrechtliche Aufgabenverteilung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigen nach § 1 AStG	174
1. Ermittlung „uneingeschränkt“ bzw. „eingeschränkt vergleichbarer“ Fremdvergleichswerte nach § 1 Abs. 3 S. 1-4 AStG	175
a. Wortlaut	176
b. Gesetzesbegründung	176
c. Folgerungen	177
2. Hypothetischer Fremdvergleich nach § 1 Abs. 3 S. 5 ff. AStG	178
a. Keine Beweisführungslast des Steuerpflichtigen	179
b. § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG als Darlegungslast des Steuerpflichtigen?	180
aa. Wortlaut	180
bb. Gesetzesbegründung	182
cc. Systematische Stellung der Vorschrift	182
dd. Grundrechtskonforme Auslegung	183
c. Folgerungen	183
aa. Präzisierung des hypothetischen Fremdvergleichs	183
bb. Keine Verpflichtung zur Aufzeichnung von Funktionsanalyse und Planrechnungen	183
cc. Objektive Beweislast für einen „unzutreffenden Einigungsbereich“ bei der Finanzbehörde	184
dd. Keine Rechtfertigung für eine Beweismaßminderung oder für eine Schätzung zu Lasten der Steuerpflichtigen	185
3. Gesetzliche Bewertungsregeln nach § 1 Abs. 3 AStG	187
a. Mittelwertvermutung, § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG	187
b. Escape-Klausel, § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG	188
c. Folgerungen	189
4. Preisanpassungsklausel, § 1 Abs. 3 S. 11 AStG	191
5. Zwischenergebnis	193
V. Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO	194
1. Umfang der Aufzeichnungspflicht nach § 90 Abs. 3 AO	194
a. Meinungsspektrum zum Umfang der Aufzeichnungspflichten gemäß § 90 Abs. 3 AO	194
aa. Anforderungen der Finanzverwaltung	195
aa1. Verpflichtung zur Sachverhaltsdokumentation nach GAufzV und VWG-Verfahren	196
aa2. Verpflichtung zur Angemessenheitsdokumentation nach GAufzV und VWG-Verfahren	197
aa3. Aussagen zur Unverwertbarkeit der Aufzeichnungen ..	199

bb.	Auffassung zur Verpflichtung zu Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation im Schrifttum	200
bb1.	Uneinheitliche Verwendung der Begriffe „Sachverhalts-“ und „Angemessenheits-“ Dokumentation	200
bb2.	Uneinigkeit über den Umfang der Aufzeichnungspflichten	201
b.	Art. 80 Abs. 1 GG	203
c.	Wortlaut	204
aa.	§ 90 Abs. 3 Satz 1 AO	204
aa1.	Steuerpflichtiger und Geschäftsbeziehung	204
aa2.	Art und Inhalt der Geschäftsbeziehung	206
bb.	§ 90 Abs. 3 Satz 2 AO	207
bb1.	Wirtschaftliche und rechtliche Grundlagen der tatsächlich vereinbarten Geschäftsbeziehung (Ist-Beziehung)	208
bb2.	Wirtschaftliche und rechtliche Grundlagen als Hintergrund der tatsächlich vereinbarten Geschäftsbeziehung	209
d.	Gesetzgebungsverfahren	211
e.	Folgerungen	216
aa.	Aufzeichnungspflicht begrenzt auf Ist-Geschäftsbeziehung ...	216
bb.	Keine Beschaffungspflicht für Fremdvergleichsdaten und keine Pflicht zur Begründung der Geeignetheit der Verrechnungspreismethode	217
cc.	Aufzeichnungspflicht nur für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen	219
dd.	Keine Richtigkeitsvermutung	221
ee.	Vorbehalt der Unmöglichkeit	222
2.	Schlussfolgerungen für die Unverwertbarkeit von Aufzeichnungen im Sinne des § 162 Abs. 3 Satz 1, 2 AO	222
a.	Tatbestand des § 162 Abs. 3 S. 1, 2 AO	222
aa.	Nichtvorlage von Aufzeichnungen	223
bb.	Im Wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen	224
bb1.	Bezugspunkt für die Bestimmung der „Wesentlichkeit“ (Quantitative Abdeckung)	224
bb2.	Qualitative Anforderungen	226
cc.	Vorsatz oder Fahrlässigkeit keine Voraussetzung	229
b.	Rechtsfolgen des § 162 Abs. 3 S. 1, 2 AO	229
aa.	Widerlegbare Vermutung höherer Einkünfte	229

aa1. Keine Durchbrechung des Untersuchungsgrundsatzes ...	230
aa2. Gesetzliche Kodifizierung einer Beweismaßminderung	231
aa3. Folgerungen	232
bb. Schätzung zu Lasten des Steuerpflichtigen	233
bb1. Ausschöpfen einer Preisbandbreite	233
bb2. Verhältnis zu § 1 AStG	233
bb3. Folgerungen	234
3. Zwischenergebnis	235
VI. Schätzung zu Lasten der Steuerpflichtigen gemäß	
§ 162 Abs. 3 S. 3 AO	237
1. Völkerrechtliche Schranken	237
2. Ausländische nahestehende Person	239
3. Anhaltspunkte für eine nicht zutreffende Erklärung	239
4. Rechtsfolgen des § 162 Abs. 3 S. 3 AO	240
VII. Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO	241
1. Unklarheiten bei der Bestimmung der Zuschläge gemäß	
§ 162 Abs. 4 AO	242
a. Ermittlung der Zuschläge	242
aa. Anknüpfungspunkt für die Zuschläge	242
bb. Zuschlag zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer	244
b. Ermessen der Finanzbehörde	245
c. Festsetzung des Zuschlags	247
2. Bedenken gegen die Höhe der Zuschläge	248
F. Zusammenfassung der Ergebnisse	251
Anhang:	
Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise in den OECD-Staaten im Jahr 2003	259
Literaturverzeichnis	267