

**Baker
McKenzie.**

**Tax certainty bei
Verrechnungspreisen:
Schätzung, Beweismaß und
Dokumentation**

Dr. Stephan Schnorberger | IFA Westfalen und IFA Rhein-Ruhr | 30. August 2022



Agenda

- | | | |
|---|---|----|
| 1 | SCHÄTZUNG, BEWEISMASS UND BEWEISRISIKOVERTEILUNG | 3 |
| 2 | (UN-) VERWERTBARKEIT VON DOKUMENTATION UND IHRE BEDEUTUNG | 12 |
| 3 | DISKUSSION DES FALLS VGR 2021 TZ. 1.4 | 17 |
| 4 | SCHLUSSFOLGERUNGEN IN FORM VON THESEN | 19 |

1

Schätzung, Beweismaß und Beweisrisikoverteilung

Schätzung, Beweismaß und Beweisrisikoverteilung

(s.a. Schnorberger/Etzig, DStR 2021, 1129)

Ermitteln

(centgenau
mit vollem
Beweismaß)

Schätzen

(Feststellen mit vermindertem Beweismaß)

Beweislastregeln anwenden

(Normenbegünstigungstheorie
sphärenorientierte
Beweisrisikoverteilung)

Schätzung, Beweismaß und Beweisrisikoverteilung

Beweismaß

```
graph TD; A[Beweismaß] --> B[Regelbeweismaß]; A --> C[Beweismaß bei Schätzungen]
```

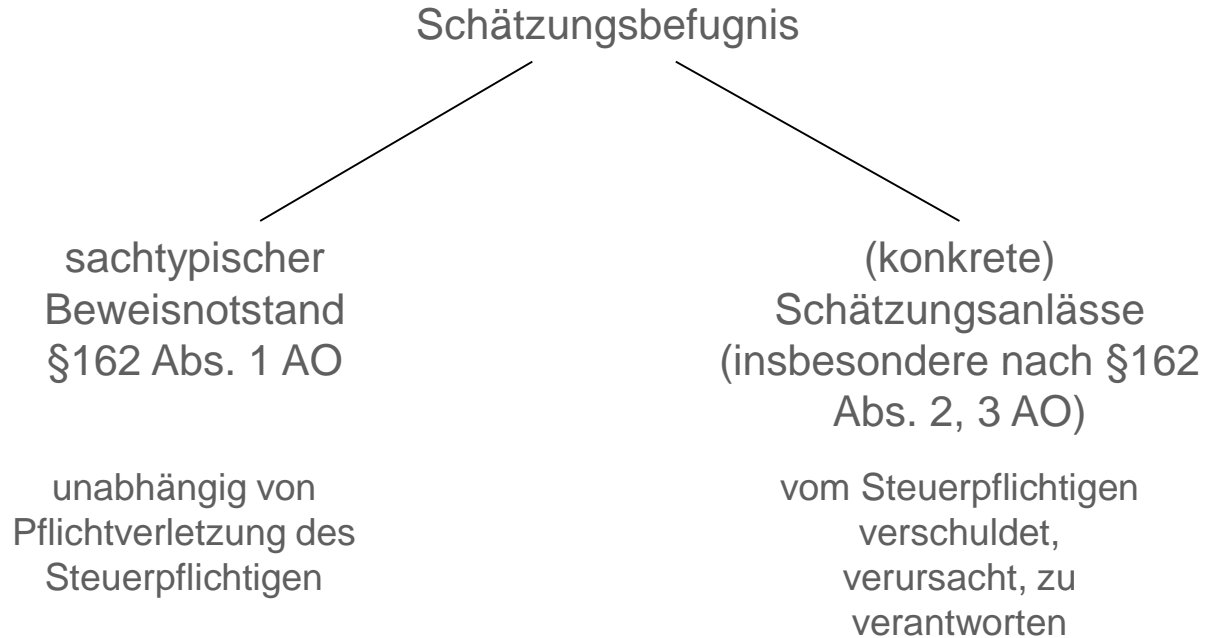
Regelbeweismaß

„Keinen naturwissenschaftlich Kausalitätsnachweis, aber ein für das praktische Leben brauchbaren Grad an Gewissheit, der letzte (theoretische) Zweifel nicht ausschließt, ihnen aber praktisch Schweigen gebietet“
BGH vom 2.9.2010 - VI ZR 241/09
„Mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit“

Beweismaß bei Schätzungen

Beweismaß wird auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit reduziert.
BFH vom 18.12.1984 – VIII R 195/82
Schätzergebnisse müssen trotz allem schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein
BFH-Urteil vom 20.3.2017, X R 11/16

Schätzung, Beweismaß und Beweisrisikoverteilung



Schätzung, Beweismaß und Beweisrisikoverteilung

§ 162 Abs. 1 AO:

Schätzen unter Berücksichtigung aller Umstände

zu Gunsten

zu Ungunsten

Schätzung, Beweismaß und Beweisrisikoverteilung

§ 162 Abs. 2 AO

- grundsätzlich auch alle Umstände zu berücksichtigen
- bei (schwerwiegender und relevanter) Mitwirkungspflichtverletzung Feststellungen auch zu Lasten mit vermindertem Beweismaß möglich
- auch hier müssen für die Annahme einer negativen Tatsache tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen

Schätzung, Beweismaß und Beweisrisikoverteilung

BFH, Urteil vom 6. 4. 2005 - I R 22/04

„3. Ob und ggf. in welchem Umfang bei Lieferungen zwischen Schwestergesellschaften die tatsächlich vereinbarten Preise von denjenigen abweichen, die zwischen fremden Dritten vereinbart worden wären, ist eine **tatsächliche Frage**, deren Beantwortung im gerichtlichen Verfahren in erster Linie dem FG obliegt. Dieses muss den maßgeblichen Fremdvergleichspreis unter Berücksichtigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls ermitteln, was **im Regelfall eine Schätzung** gemäß § 162 **Abs. 1** AO 1977 notwendig macht.“

BFH 18.5.2021 I R 4/17:

„Dieses [das FG] muss den maßgeblichen Fremdvergleichspreis unter Berücksichtigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls ermitteln, was im Regelfall eine Schätzung gemäß § 162 **Abs. 1** AO notwendig macht.“

ebenso BFH 18.5.2021 I R 62/17 RN 19

Schätzung, Beweismaß und Beweisrisikoverteilung: Sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung

Unzureichende Mitwirkung des Steuerpflichtigen:

- Beweismaß für *steuerbegründende/-erhöhende Tatsachen* reduziert sich entsprechend der Pflichtverletzung auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit.
- Beweis für *steuerentlastende/-mindernde Tatsachen* verlangt volle Überzeugung.

Keine Mitwirkungspflichtverletzung des Steuerpflichtigen:

- Beweis für *steuerbegründende/-erhöhende Tatsachen* verlangt volle Überzeugung - Es gilt das Verbot einer Verdachtsbesteuerung.
- Beweis für *steuerentlastende/-mindernde Tatsachen* verlangt nur größtmögliche Wahrscheinlichkeit.

Schätzung, Beweismaß und Beweisrisikoverteilung

Schnorberger/Etzig DStR 2021, 1129:

„Konsequent zu Ende gedacht führt der **Rechtsgedanke des § 158 AO** nämlich bei verwertbarer Dokumentation – wie bei ordnungsgemäßer Buchführung – zu einer Vermutungswirkung, nämlich der **Vermutung zutreffender Verrechnungspreise**. Bei ordnungsgemäßer Dokumentation beschränkt sich die Befugnis der Finanzbehörde und des FG auf eine **Vertretbarkeitskontrolle**, sprich auf die Überprüfung, ob der vom Steuerpflichtigen deklarierte Verrechnungspreis innerhalb der vertretbaren Bandbreite bzw. Bandbreiten gleichermaßen gesetzmäßiger Wertansätze liegt.⁴⁶ Ein Verrechnungspreis ist also bei verwertbarer Dokumentation erst dann in Frage gestellt, wenn er **mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit** ganz oder teilweise sachlich **unrichtig** ist. Das entspricht der Rechtsprechung zu § 158 AO.⁴⁷“

2

(Un-) Verwertbarkeit von Dokumentation und ihre Bedeutung

(Un-) Verwertbarkeit von Dokumentation

- Dokumentationsverpflichtung: Sonderrecht
- Begründung: Verifikationsinteresse des Fiskus
- Inlandsbeschränkung des Dokumentationsumfangs (Ausnahme §90 Abs. 3 S. 3-4 AO)
- Frage der Verwertbarkeit oder Unverwertbarkeit der Dokumentation ist von der materiell-rechtlichen (betraglichen) Richtigkeit eines Verrechnungspreises weitgehend zu trennen

Verrechnungspreis kann unangemessen und die zugehörige Dokumentation verwertbar sein



Dokumentation kann unverwertbar, der Verrechnungspreis jedoch angemessen sein

- Hinweis VGr 2020 Tz. 82

(Un-) Verwertbarkeit von Dokumentation

Einige Aussagen zur Verwertbarkeit bzw. Unverwertbarkeit

GAufZVO §2 Abs. 1 S. 3, Verwaltungsgrundsätze 2020 Tz. 82

Im Wesentlichen unverwertbar sind die Aufzeichnungen dann, wenn sie es einem sachverständigen Dritten innerhalb eines angemessenen Zeitraums nicht ermöglichen, festzustellen und zu prüfen, welchen Sachverhalt der Steuerpflichtige verwirklicht und ob er dabei den Fremdvergleichsgrundsatz beachtet hat.

Seer (Tipke/Kruse/Seer, AO §162 Rn 67)

Orientierung an den Maßstäben für die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Die Dokumentation soll danach erst dann unverwertbar sein, wenn die Mängel insgesamt so gravierend sind, dass die Dokumentation den angesetzten Verrechnungspreis nicht mehr aussagefähig zu legitimieren vermag.

Melan (IStR 2021, 161, 164ff)

Heranziehung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nach § 238 HGB zum Maßstab der (Un-)Verwertbarkeit der Verrechnungspreisdokumentation. Dies erfordere, dass Betriebsprüfung oder Finanzgericht „den Fremdvergleichspreis anhand der Aufzeichnungen 'ganz überwiegend ohne weitere Auskünfte und ohne Schwierigkeiten' nachzuprüfen vermag“.

(Un-) Verwertbarkeit von Dokumentation

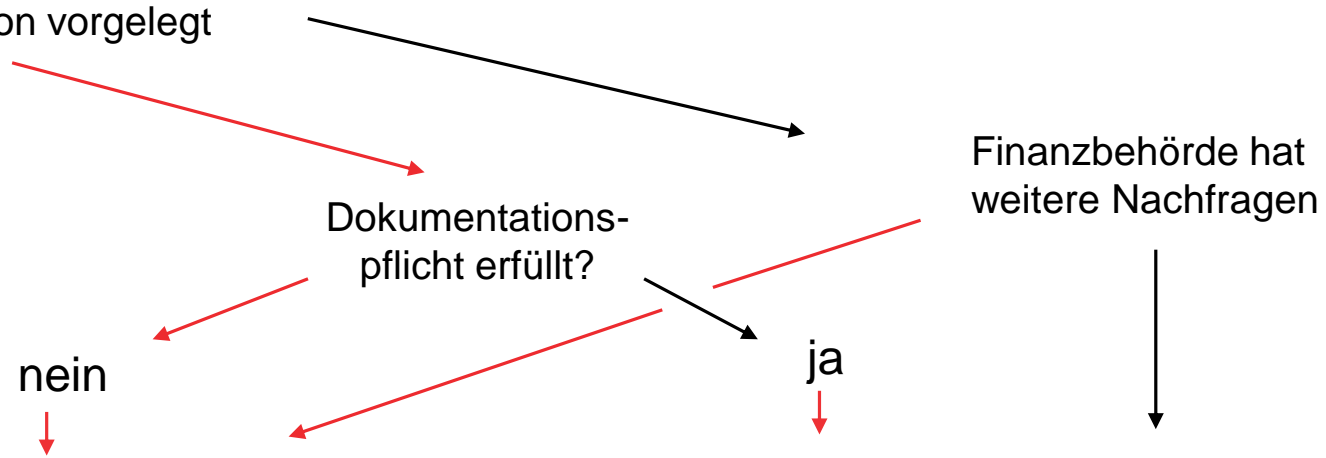
Vorschlag Schnorberger = „Viererkette“ (DB 2009, 2012; modifiziert wegen §162 Abs. 3 AO i.d.F. Gesetz 21.12.2016):

Zur Vermeidung einer im Wesentlichen unverwertbaren Dokumentation genügen die folgenden vier Elemente:

1. Die Funktions- und Risikoanalyse des inländischen Steuerpflichtigen,
2. eine Erläuterung darüber, wie die Verrechnungspreise zustande gekommen sind und welche Methode angewandt wurde sowie
3. eine Darlegung des ernsthaften Bemühens zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise, etwa im Rahmen der Setzung (Price Setting) oder Verprobung (Price Testing) der Verrechnungspreise.
4. Die vorstehenden Elemente müssen mindestens etwa 50 % des Volumens der jeweiligen Geschäftsbeziehung abdecken.

(Un-) Verwertbarkeit von Dokumentation

Dokumentation vorgelegt



nein



- BP Anfragen gemäß §§ 88, 90 Abs. 1,2, 200 AO zu stellen und zu erfüllen
- u. U. „Heilung“ des Darlegungsmangels
 - Mitwirkungspflicht erfüllt?
 - jedenfalls Schätzungsbefugnis nach §162 Abs. 3 AO (so gängige Praxis und h.M.)

ja



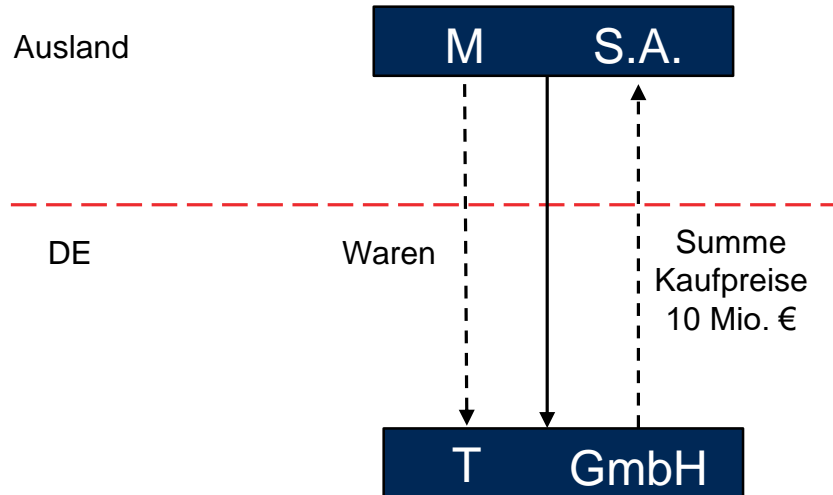
BP Anfragen zu erfüllen gemäß §§ 90 Abs. 1,2, 200 AO

- nur vorhandene Unterlagen (ggf. Beweisvorsorge)
- Mitwirkungspflicht erfüllt?
- volles Beweismaß für steuererhöhende Tatsachen
- wenn Schätzung, dann zu Ungunsten und zu Gunsten (§162 Abs. 1 AO)

3

Diskussion des Falls VGR 2021 TZ. 1.4

Diskussion des Falls VGr 2021 Tz. 1.4: § 1 AStG vs. verdeckte Gewinnausschüttung



gezahlte Preise 10 Mio. €

obere Grenze
Fremdvergleichs-
bandbreite 7 Mio. €

Median 6 Mio. €

untere Grenze
Fremdvergleichs-
bandbreite 5 Mio. €

4

Schlußfolgerungen in Form von Thesen

Schlußfolgerungen in Form von Thesen

1) Betriebsprüfungsfeststellungen sind nichts, Tatsachenfeststellungen sind alles.

"Auf Seiten des Beklagten ist nicht selten eine Unwilligkeit zu erkennen, die Feststellungen der Verwaltung auch durch objektive Belege zu untermauern und dem Gericht damit eine echte Überprüfung zu ermöglichen. Der Hinweis auf Feststellungen der Außenprüfer z.B. trägt nicht weit, wenn die Grundlagen dieser Feststellungen nicht vorgelegt werden... Finanzämter müssen - ebenso wie Kläger und Antragsteller - ihren Vortrag vor Gericht mit Belegen untermauern. Tatsachen nur zu behaupten, ohne dafür ... Belege vorzulegen, genügt nicht und führt zu einer Würdigung als unbelegter Vortrag., (Reichelt EFG 2021, 51)

"Der Vortrag des Finanzamts kann vor den Gerichten keine höhere Gültigkeit beanspruchen als der Vortrag des Verfahrensgegners. Daher muss auch das Finanzamt seinen Sachvortrag belegen.,
FG Nürnberg 28.12.2018 - 2 V 566/18, EFG 2021, 50

Schlußfolgerungen in Form von Thesen

2) Die Wichtigkeit zutreffender Abgrenzung von Dokumentations- und Mitwirkungspflichten ist nicht überschätzen.

3) Das „Betriebsprüfungs-Spiel“ muß nicht so laufen ...

Dipl.-Kfm. Dr. Stephan Schnorberger, M.A. (Economics-USA)
Partner
Steuerberater und Senior Economist
Baker McKenzie
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
von Rechtsanwälten und Steuerberatern
Neuer Zollhof 2
40221 Düsseldorf

Germany
Tel.: +49 211 3 11 16 198
Fax: +49 211 3 11 16 199
Mobil: +49 163 29 90 966
Stephan.Schnorberger@bakermckenzie.com

Baker McKenzie.

Die Baker McKenzie Rechtsanwaltsgesellschaft mbH von Rechtsanwälten und Steuerberatern ist eingetragen beim Registergericht Frankfurt/Main (Sitz der Gesellschaft) HRB 123975. Sie ist assoziiert mit Baker & McKenzie International, einem Verein nach Schweizer Recht. Mitglieder von Baker & McKenzie International sind die weltweiten Baker McKenzie-Anwaltsgesellschaften. Der allgemeinen Übung von Beratungsunternehmen folgend, bezeichnen wir als "Partner" einen Berufsträger, der als Gesellschafter, führender Angestellter oder in vergleichbarer Funktion für uns oder ein Mitglied von Baker & McKenzie International tätig ist. Als "Büros" bezeichnen wir unsere Büros und die Kanzleistandorte der Mitglieder von Baker & McKenzie International.

© 2022 Baker McKenzie Rechtsanwaltsgesellschaft mbH von Rechtsanwälten und Steuerberatern

[bakermckenzie.com](https://www.bakermckenzie.com)