



Juliane Sassmann

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



PETER LANG

## A. Einleitung

Nach einer Studie der Europäischen Kommission aus dem Jahr 2001 existieren weltweit ca. 690.000 Konzerne mit Beteiligungen im Ausland.<sup>1</sup> Laut einer Studie der UN aus dem Jahr 2005 stiegen die Direktinvestitionen ausländischer Investoren in den entwickelten Industrienationen von 109,3 Mrd. USD im Jahr 1967 auf 9.249,2 Mrd. USD im Jahr 2005. Dies entspricht einem prozentualen Anstieg von 4,8 % auf 27,9 % der Bruttoinlandsprodukte der Industrienationen. In Deutschland (Westdeutschland) stiegen die Direktinvestitionen sogar überdurchschnittlich an und erhöhten sich von 2,7 % des Bruttoinlandsprodukts im Jahr 1967 auf 34,6 % im Jahr 2005. Dies entspricht einem absoluten Anstieg von 3,0 Mrd. auf 967,3 Mrd. USD.<sup>2</sup> Ausgehend von dieser Entwicklung stieg auch das Transaktionsvolumen zwischen den verbundenen Unternehmen an. Es wird geschätzt, dass inzwischen mehr als 50 % des gesamten Welthandels als Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen stattfindet.<sup>3</sup> Zwischen einigen Staaten beträgt der Anteil des innerhalb von Konzernstrukturen generierten Waren- und Dienstleistungsverkehrs bereits bis zu vier Fünftel des gesamten Waren- und Dienstleistungsverkehrs zwischen diesen Staaten.<sup>4</sup>

Als Reaktion auf den Anstieg der innerkonzernlichen Transaktionen über Staatsgrenzen hinweg wurden die nationalen Steuerverwaltungen zunehmend sensibler für die Auswirkungen dieser Entwicklung auf das nationale Steuersubstrat. Standen zunächst die zutreffende Einkommenszuordnung und die relevanten Maßstäbe der Einkünfteabgrenzung im Fokus der nationalen und internationalen Diskussion<sup>5</sup>, sind im letzten Jahrzehnt zunehmend auch verfahrensrechtliche Aspekte in den Mittelpunkt gerückt, insbesondere Fragen der Beweislast und der

---

1 Hierzu *Commission of the European Communities*, Company Taxation, SEC (2001) 1681, S. 20-25.

2 *UN World Investment Report 2005*, zitiert nach *Dunning*, The Key Literature on IB Activities 1960-2000, Tabelle 2.2, S. 51.

3 *Schreiber*, Stbg 2003, S. 474, 475.

4 Hierzu etwa *Glaser/Schröder/v. Werder*, Wandel; *OECD*, Globalisation. Zum exponentiellen Wachstum transnationaler Unternehmen seit dem ersten Weltkrieg auch *Dicken*, in: *Ritzer* (Hrsg.), *The Blackwell Companion to Globalization*, S. 291, 292.

5 Hierzu z. B. *OECD*, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 1979, 1995, 2001, im Folgenden: *OECD-RL*; *Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 6. Auflage, S. 667 f.

Mitwirkung der Steuerpflichtigen bzw. der Dokumentation der innerkonzernlichen Transaktionen.<sup>6</sup>

Seit dem Urteil des BFH vom 17.10.2001<sup>7</sup> hat der deutsche Gesetzgeber eine Vielzahl neuer materiell-rechtlicher und verfahrensrechtlicher Regelungen zur Gewinnabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in das deutsche Steuerrecht eingeführt. Diese unterscheiden sich bereits auf den ersten Blick erheblich von den gesetzlichen Regelungen, die für rein nationale Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen gelten.

Im Jahr 2003 wurden durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz zunächst so genannte Aufzeichnungspflichten für Vorgänge mit Auslandsbezug in § 90 Abs. 3 AO sowie entsprechende Sanktionsmechanismen bei Nichterfüllung der Aufzeichnungspflichten in § 162 Abs. 3, 4 AO gesetzlich verankert. Die Aufzeichnungspflichten wurden durch die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung („GAufzV“) vom 13. November 2003 weiter konkretisiert. Durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 hat der Gesetzgeber in § 1 AStG weitere Regelungen geschaffen, die erhebliche Auswirkungen auf die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen sowie auf die verfahrensrechtliche Position der Steuerpflichtigen haben könnten.

Die vorliegende Arbeit untersucht die derzeit geltende Rechtslage hinsichtlich der Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen im Rahmen der Überprüfung ihrer Liefer- und Leistungsbeziehungen zu inländischen und ausländischen nahestehenden Personen. Ziel der Arbeit ist es, die Unterschiede zwischen den verfahrensrechtlichen Regelungen für Sachverhalte mit und ohne Auslandsbezug darzustellen, zu vergleichen und in das grundlegende verfahrensrechtliche Modell der Abgabenordnung einzuordnen. Hiervon ausgehend sollen Aussagen über die grundsätzliche Zulässigkeit der derzeitigen Regelungen getroffen werden und ihre Grenzen ausgelotet werden. Die europarechtliche Problematik der Regelungen wird dabei außer Acht gelassen.

Zunächst wird in Teil B der Arbeit die Entwicklung der Gesetzgebung seit dem Urteil des BFH vom 17.10.2001 zusammengefasst.

---

6 So hat sich z. B. auf Ebene der EU das EU Joint Transfer Pricing Forum zunächst mit Fragen der Aufzeichnung und Dokumentation von Verrechnungspreissachverhalten sowie der EU-Schiedsverfahrenskonvention beschäftigt, vgl. hierzu *EU Joint Transfer Pricing Forum*, Code of Conduct and Masterfile Approach, Abl. 2006 / C 176 / 01 v. 28.7.2006; dazu auch Schnorberger et al., Intertax 2006, S. 406.

7 BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BFH/NV 2002, S. 134, BStBl. II 2004, S. 171, im Folgenden: „Urteil des BFH vom 17.10.2001“. Dem Urteil ging das erstinstanzliche Urteil des FG Düsseldorf vom 8.12.1998, 6 K 3661/93, DStRE 1999, S. 787 ff. sowie im vorläufigen Rechtsschutzverfahren der Beschluss des BFH v. 10.5.2001, I S 3/01, DB 2001, S. 1180, voraus.

Im Anschluss daran werden in Teil C die grundlegenden verfahrensrechtlichen Fragen dargestellt, die sich im Rahmen der Einkunftsabgrenzung im nationalen und internationalen Kontext stellen.

In Teil D wird am Beispiel der verdeckten Gewinnausschüttung die verfahrensrechtliche Aufgabenverteilung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigen im Steuerverfahren ohne Auslandsbezug dargestellt und in das verfahrensrechtliche Modell der Abgabenordnung eingeordnet. Hierzu werden in Kapitel D.I zunächst die Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung in der Rechtsprechung des BFH untersucht. In Kapitel D.II wird anschließend das Vorgehen des BFH in seinem Urteil vom 17.10.2001 und die von ihm praktizierte Beweisrisikoverteilung nach Sphären Gesichtspunkten zunächst allgemein in die durch die Abgabenordnung vorgegebene Aufgabenverteilung eingeordnet und diskutiert. In Kapitel D.III erfolgt im Anschluss eine spezifische Untersuchung der Verteilung von Beweisrisikosphären bei der Ermittlung der Tatbestandsvoraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung.

Teil E untersucht die verfahrensrechtliche Aufgabenverteilung zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbehörde im Steuerverfahren mit Auslandsbezug.

Hierzu werden zunächst in Kapitel E.I die Grenzen der Ermittlungsmöglichkeiten der Finanzbehörde bei Sachverhalten mit Auslandsbezug analysiert. In diesem Kapitel wird auch dargestellt, welche erweiterten Mitwirkungspflichten die Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten bereits nach alter Rechtslage vor Einführung der §§ 90 Abs. 3, 162 Abs. 3, 4 AO und § 1 AStG hatten. Daraus wird abgeleitet, ob und inwieweit der Finanzbehörde auch nach alter Rechtslage eine Überprüfung der Verrechnungspreise bei Auslandssachverhalten möglich war. Im Anschluss daran werden aus den in Teil D und E.I gezogenen Schlussfolgerungen in Kapitel E.II erste Kriterien für eine Beurteilung der durch das StVergAbG sowie die Unternehmenssteuerreform 2008 eingeführten besonderen Vorschriften für Verrechnungspreissachverhalte mit Auslandsbezug entwickelt.

In Kapitel E.III werden die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 AStG und der durch § 1 AStG vorgegebene Fremdvergleichsmaßstab analysiert. § 1 AStG wirft nicht nur aus verfahrensrechtlicher Sicht Fragen auf. Die Darstellung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 AStG in diesem Kapitel wird deshalb genutzt, um einige der im Schrifttum geäußerten wesentlichen Kritikpunkte an der materiellrechtlichen Ausgestaltung der Vorschrift zu diskutieren. Da der Schwerpunkt der Arbeit auf den verfahrensrechtlichen Unterschieden eines Steuerverfahrens mit und ohne Auslandsbezug liegt, werden die verfahrensrechtlichen Auswirkungen der Vorschrift auf die Aufgabenverteilung zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbehörde auf Grundlage der in den vorangegangenen Kapiteln entwickelten allgemeinen verfahrensrechtlichen Grundsätze separat in Kapitel E.IV besprochen und diskutiert.

Kapitel E.V ist den Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO gewidmet. In Kapitel E.V wird zunächst der Umfang der Aufzeichnungspflichten bestimmt. Im Anschluss daran werden die Schlussfolgerungen hieraus für die Frage der Unverwertbarkeit von Aufzeichnungen nach § 162 Abs. 3 S. 1, 2 AO gezogen und vor dem Hintergrund der in den vorangegangenen Kapiteln entwickelten Systematik der Abgabenordnung diskutiert.

In den Kapitel E.VI und E.VII werden schließlich die Regelungen des § 162 Abs. 3 S. 3 AO sowie des § 162 Abs. 4 AO untersucht.

In Teil F werden die Ergebnisse der Arbeit zusammengefasst.

Da sich die Bundesregierung in ihrer Gesetzesbegründung zu §§ 90 Abs. 3, 162 Abs. 3, 4 AO auch auf die internationale Entwicklung hin zu verstärkter Aufzeichnungspflicht berufen hat, rechtfertigt sich ein Anhang über die Aufzeichnungsverpflichtungen von Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen Nahestehenden in anderen OECD-Staaten zum Zeitpunkt der Einführung der Dokumentationspflicht in Deutschland.