

# Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung

Neuling / Wilmanns / Busch / Scheibe

2020

ISBN 978-3-406-74536-2

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei

[beck-shop.de](https://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://beck-shop.de) für sein

umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

**Praxishinweis:** Fristvereinbarungen mit der Betriebsprüfung sollten **offen**, d.h. auch extern ggü. der Betriebsprüfung und nicht nur intern im Unternehmen oder zwischen Unternehmen und Berater, und **schriftlich dokumentiert** werden.

(einstweilen frei)

135–137

## V. Empfehlung 5: Mitwirkung dokumentieren

Diese Empfehlung steckt bereits insbesondere in den Empfehlungen 2, 4, 6, 8 und 10 **138** und zieht sich wie ein „roter Faden“ durch die Betriebsprüfung (→ Rn. 65 ff.). Seine Mitwirkung – erfahrungsgemäß die „Achillesverse“ des geprüften Unternehmens – sollte das Unternehmen während der **gesamten** Betriebsprüfung **offen** (→ Rn. 134, Praxishinweis am Ende) und **schriftlich** dokumentieren. Der Hintergrund dieser Empfehlung ist, dass für den (Miss-)Erfolg des geprüften Unternehmens in einem etwaigen späteren Einspruchs- und ggf. Klageverfahren sein Verhalten bereits während der Betriebsprüfung (und davor) entscheidend ist. Spätestens während der Betriebsprüfung sollte **vorgearbeitet** und sollten die „**Weichen**“ **richtig „gestellt“** werden. Dazu gehört insbesondere, das steuerverfahrensrechtliche Pflichtenprogramm – insbesondere: die Mitwirkungspflicht – bestmöglich zu *erfüllen* und dies auch zu *dokumentieren*. Je deutlicher für die Rechtsbehelfsstelle und Finanzgericht (Jahre später) aus den Akten hervorgeht, dass das geprüfte Unternehmen seine Mitwirkungspflicht erfüllt hat, desto eher wird in der Regel insbesondere das Finanzgericht im Rahmen seiner Entscheidung des Rechtsstreits nach seiner **freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung** (§ 96 Abs.1 S.1 Hs.1 FGO) zugunsten des geprüften Unternehmens entscheiden. Umgekehrt gilt, dass je deutlicher aus den Akten (unwidersprochen) hervorgeht, dass das geprüfte Unternehmen seine Mitwirkungspflicht verletzt habe bzw. ggf. sogar die Mitwirkung verweigert habe, desto düsterer werden in der Regel seine Erfolgsaussichten in einem späteren Einspruchs- und Klageverfahren sein.

**Praxishinweis:** Schriftliche Äußerungen während der Betriebsprüfung sollten auch eine Aussage dazu enthalten, dass das geprüfte Unternehmen z.B. die Prüferanfrage *in Erfüllung seiner Mitwirkungspflicht* beantwortet.

**Praxishinweis:** Wenn das Unternehmen der Auffassung ist, z.B. eine Prüferanfrage abschließend beantwortet zu haben, sollte das Unternehmen auch schriftlich festhalten, dass es *der Auffassung ist, die Anfrage der Betriebsprüfung hiermit abschließend beantwortet und die Mitwirkungspflicht des geprüften Unternehmens vollständig erfüllt zu haben. Falls die Betriebsprüfung dies anders sieht, wird höflich um einen Hinweis gebeten.*

**Praxishinweis:** Die Erfüllung der Mitwirkungspflicht sollte regelmäßig auch in *Zwischenbesprechungen* (→ Rn. 150), der *Schlussbesprechung* (→ Rn. 158) sowie deren *Protokollen* dokumentiert werden.

**Praxishinweis:** Äußerungen der Betriebsprüfung, wonach das geprüfte Unternehmen seine Mitwirkungspflicht verletzt oder die Mitwirkung sogar verweigert habe, *dürfen nicht unwidersprochen bleiben*. Derartige Äußerungen sollten vielmehr *unverzüglich aufgegriffen* und gegenüber der Betriebsprüfung in geeigneter Form thematisiert werden.

(einstweilen frei)

139–141

## VI. Empfehlung 6: Kein „Spiel mit verdeckten Karten“

Prüferanfragen gerichtet auf die Vorlage von Unterlagen, Dokumenten o.a. sollten in **142** keinem Fall unbeantwortet bleiben (keine „losen Enden“) oder nur mit „Nein“ beantwortet werden. Denn dies kann bei den Betriebsprüfern den Eindruck erwecken, das Unternehmen wolle etwas verbergen. Diese Gefahr besteht vor allem dann, wenn die Prüferan-

frage einen Sachverhalt betrifft, den Betriebsprüfer erfahrungsgemäß verdächtig finden (z. B. Zahlungen an einen Empfänger in einer sog. Steueroase, ggf. zusätzlich ohne unmittelbar erkennbaren Grund bzw. Nutzen; „Spiel mit verdeckten Karten“ hinsichtlich der Dokumentationspflichten; vgl. dazu: (→ Rn. 512 ff.). Eine derartige Totalverweigerung ist in zweierlei Hinsicht gefährlich: Erstens kann sie im Besteuerungsverfahren dazu führen, dass die Betriebsprüfung – und ihr später folgend: die Rechtsbehelfsstelle und ggf. auch das Finanzgericht – dem Unternehmen die Verletzung seiner steuerlichen Mitwirkungspflicht vorwirft. Dies kann zu verfahrensrechtlichen Sanktionen (→ Rn. 163 ff.; Rn. 275 ff.) bis hin zum Verlust des Rechtsstreits vor Gericht führen. Zweitens kann eine derartige Totalverweigerung dazu führen, dass die Betriebsprüfer den Eindruck gewinnen, es läge der Verdacht einer leichtfertigen oder vorsätzlichen Steuerverkürzung (§ 378 AO, § 370 AO) vor, und daher die für die Bearbeitung dieser mutmaßlichen Steuerordnungswidrigkeit oder Steuerstraftat zuständige Stelle (zunächst sog. BuStra, StraBu, FaFuSt o. ä.) einschalten (→ Rn. 506 ff.).

**Praxishinweis:** Jede Prüferanfrage sollte entweder **(a)** inhaltlich und unter ausdrücklichem Hinweis auf die Erfüllung der steuerlichen Mitwirkungspflicht beantwortet oder **(b)** mit einer schriftlichen Gegenäußerung beantwortet werden, dass und warum das Unternehmen der Auffassung ist, dass seine steuerliche Mitwirkungspflicht die Prüferanfrage (teilweise) nicht (mehr) umfasst; häufig wird eine Mischung aus beidem die empfehlenswerte Reaktion auf eine Prüferanfrage sein.

143–145 (einstweilen frei)

## VII. Empfehlung 7: Strafrechtliche Hinweise: neue „Spielregeln“

146 Falls die Betriebsprüfer darauf hinweisen, dass sie die für die Bearbeitung von Steuerordnungswidrigkeiten und Steuerstraftaten zuständige Stelle eingeschaltet haben (§ 10 BpO), bedeutet dies eine Zäsur. Neben das Besteuerungsverfahren (Betriebsprüfung) tritt bzw. treten ein oder mehrere Bußgeld- oder Strafverfahren mit eigenen „Spielregeln“. Dadurch entsteht ein mehr oder weniger stark ausgeprägtes Spannungsverhältnis zwischen Mitwirkungspflicht im Besteuerungsverfahren und der Freiheit des oder der Beschuldigten, sich nicht selbst belasten zu müssen (§ 393 AO). Die Vorgehensweise in der Betriebsprüfung muss dann neu durchdacht werden, da etwaige Konsequenzen des Verhaltens in der Betriebsprüfung (Besteuerungsverfahren) für das oder die Bußgeld- oder Strafverfahren zu bedenken sind. Es sind die unterschiedlichsten Handlungsempfehlungen für die weitere Betriebsprüfung von einer Fortsetzung in weiten Teilen bis hin zu einer vollständigen Unterbrechung denkbar. (Zum Ganzen: → Rn. 506 ff.).

**Praxishinweis:** Je stärker die Einleitung von Bußgeld- oder Strafverfahren die Betriebsprüfung „verzögert“, desto ungehaltener können die Betriebsprüfer im Einzelfall werden, weil sie um die Fortsetzung ihrer Prüfung „fürchten“. Hier gilt es, den Betriebsprüfern **in geeigneter Form zu vermitteln**, dass nunmehr „neue Spielregeln“ dergestalt gelten, dass die Rechte der Beschuldigten und des Unternehmens im Lichte dieser Bußgeld- und Strafverfahren zu wahren sind und dass dies im Regelfall zu einem veränderten Fortgang der Betriebsprüfung führen wird.

**Praxishinweis:** Die Einbeziehung der für die Bearbeitung von Steuerordnungswidrigkeiten und Steuerstraftaten zuständigen Stelle bzw. die Einleitung von Bußgeld- oder Strafverfahren **deutet sich häufig an**. So sollte es ein „Alarmsignal“ sein, wenn die Betriebsprüfer bspw. eine vereinbarte Zwischenbesprechung aus nicht nachvollziehbaren Gründen absagen und „Funkstille“ eintritt. In einer solchen Situation empfiehlt es sich in der Regel, dass ein Berater für das geprüfte Unternehmen in geeigneter Form auf die Betriebsprüfer **proaktiv zugeht** und die Situation eruiert. Im Einzelfall eröffnet ihm dies die Möglichkeit, sich zu etwaigen Verdachtsprüfungstätigkeiten der Bußgeld- und Strafsachenstelle (Nrn. 12 und 13 AStBV (St) 2020) – d. h. **vor** der etwaigen förmlichen Bekanntgabe der Einleitung von Bußgeld- oder Strafverfahren – äußern zu können.

147–149 (einstweilen frei)

### VIII. Empfehlung 8: Zwischenbesprechungen durchführen

Anders als die Schlussbesprechung (§ 201 AO) ist die Zwischenbesprechung zwar gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt. Es ist erfahrungsgemäß allerdings gleichwohl wichtig, regelmäßig vereinbarte (z.B. Jour fixe) oder adhoc (aus besonderem Grund) veranlasste Zwischenbesprechungen zwischen Unternehmensvertretern, ggf. gemeinsam mit externen Beratern, und Betriebsprüfern, ggf. gemeinsam mit weiteren Stellen der Finanzverwaltung durchzuführen. Ihr praktischer Nutzen ist regelmäßig groß. Sie bietet ein Forum, um gemeinsam mit der Betriebsprüfung abzustimmen, welche **Prüfungskomplexe erledigt** bzw. **noch nicht erledigt** sind. Soweit Prüfungskomplexe noch nicht erledigt sind, kann gemeinsam festgelegt werden, **wer was bis wann und wie** erledigt. Die Zwischenbesprechung bietet außerdem ein Forum, um auch – häufig: vor allem – nicht-fachliche (atmosphärische, zwischenmenschliche) Konflikte persönlich zu erörtern und zu lösen bzw. einen Lösungsweg gemeinsam zu entwickeln, bevor in ein (weiteres) schriftliches Verfahren übergegangen wird. Ein über Monate ausschließlich schriftlich geführtes Betriebsprüfungsverfahren mit langen Pausen, die seitens der Betriebsprüfung häufig als „Stillstand“ oder sogar „Blockade“ wahrgenommen werden, führt häufig zu allseitiger „Ermüdung“, Frustration und Unzufriedenheit sowie ggf. sogar zu einer „Frontenverhärtung“ und Abwärtsspirale dergestalt, dass immer länger werdende schriftliche Stellungnahmen immer vehementer ausgetauscht werden, auch um das „Gesicht zu wahren“. Es ist zweifelsohne richtig, dass es Betriebsprüfungen gibt, die – sachlich – streitig bleiben (sog. agree to disagree). In diesen Fällen sollten zuvor aber alle Möglichkeiten einer Konfliktlösung ausgeschöpft worden sein, bevor man sich in einen regelmäßig langen und teuren Rechtsstreit begibt.

**Praxishinweis:** Zwischenbesprechungen sollten rechtzeitig, schriftlich und gemeinsam mit der Betriebsprüfung **vorbereitet** werden (Ort, Zeit, Teilnehmer, Agenda).

**Praxishinweis:** Der Ablauf und die Ergebnisse der Zwischenbesprechungen sollten in der Regel **offen**, d. h. auch extern ggü. der Betriebsprüfung (d. h. nicht nur intern innerhalb des Unternehmens oder zwischen dem Unternehmen und seinem Berater), und **schriftlich dokumentiert** werden (Protokoll).

(einstweilen frei)

151–153

### IX. Empfehlung 9: Ziel und Strategie definieren und im Auge behalten

Zum Beginn der Betriebsprüfung sollte das Unternehmen, ggf. gemeinsam mit seinem Berater, definiert haben, welches Ziel es am Ende der Betriebsprüfung erreicht haben möchte und welche Strategie es für die Erreichung dieses Ziels verfolgen wird (vgl. zur Verhandlungsstrategie auch: → Rn. 1 ff.). Was ist das **maximale** Ziel? Was ist das **minimale** Ziel? Schätzt das Unternehmen seine Position eher **schwach** ein? Dann wird es während der Betriebsprüfung regelmäßig eher eine *kompromissbereite* Strategie verfolgen und für *Verhandlungslösungen* eher offen sein und sie ggf. sogar nutzen *müssen*. Gibt es in diesem Fall – ggf. auch jenseits der Verrechnungspreise – *andere* Betriebsprüfungsbereiche, die den benötigten Einigungsspielraum vergrößern und zusätzliche Einigungsoptionen schaffen? Oder schätzt das Unternehmen seine Position eher **stark** ein? Dann wird es während der Betriebsprüfung regelmäßig eher eine *kompromisslose* Strategie verfolgen und für Verhandlungslösungen weniger offen sein und die Betriebsprüfung ggf. sogar als Durchgangsstadium mit dem Ziel ansehen, möglichst durchsetzungstark zu agieren und eine *möglichst aussichtsreiche Ausgangsposition* für das Einspruchs- und ggf. Klageverfahren zu erzielen (→ Rn. 138).

Unerlässlich wird es regelmäßig sein, auch die **internationale** Dimension des Verrechnungspreisfalles zu quantifizieren (vgl. zu Verhandlungsoptionen auch: → Rn. 111): Sind die Steuerveranlagungen in dem anderen betroffenen Land oder den anderen betroffenen Ländern noch *änderbar*? Wie werden die Erfolgsaussichten eines oder mehrerer *Verständigungsverfahren/s* eingeschätzt? Diese Analyse benötigt erfahrungsgemäß Zeit. Die betroffenen ausländischen Ansprechpartner im Unternehmen und ggf. die ausländischen Berater müssen frühzeitig einbezogen werden. Nicht selten wird dieser Blick über die „Grenze“ die Strategie *erheblich beeinflussen*: Es gibt Verrechnungspreisfälle, in denen die Betriebsprüfung in Deutschland und der nationale Steuerrechtsschutz (Einspruch, Klage, → 4 Rn. 2 ff.) nur eine untergeordnete Rolle spielen, weil die internationale Streitbeilegung (→ 4 Rn. 170 ff.) vorzugswürdig ist. Andersherum gibt es Verrechnungspreisfälle, in denen die Betriebsprüfung in Deutschland und der nationale Steuerrechtsschutz von zentraler Bedeutung sind.

155–157 (*einstweilen frei*)

### X. Empfehlung 10: Grundsatz: kein Verzicht auf die Schlussbesprechung und Möglichkeit zur Stellungnahme zum Betriebsprüfungsbericht nutzen

158 Auf die Schlussbesprechung sollte grundsätzlich nicht verzichtet werden (§ 201 Abs. 1 S. 1 AO). Sie wird regelmäßig sowohl inhaltlich als auch atmosphärisch hilfreich sein. Die Empfehlung 8 mit dazugehörigen Praxishinweisen (→ Rn. 150) gelten entsprechend. Regelmäßig wird die Schlussbesprechung auch im Rahmen der Betriebsprüfungsstrategie eine zentrale Rolle spielen. Die Empfehlung 5 mit dazugehörigen Praxishinweisen (→ Rn. 138) und die Empfehlung 9 (→ Rn. 154) gelten entsprechend. Außerdem wird auf den gesonderten Abschnitt „Schlussbesprechung“ (→ Rn. 548 ff.) verwiesen. Das Unternehmen sollten die Möglichkeit zur Stellungnahme zum Betriebsprüfungsbericht in der Regel und in geeigneter Form nutzen, d. h. eine Stellungnahme zum Betriebsprüfungsbericht abgeben. Dieser Bericht wird in einem etwaigen anschließenden Einspruchs- und ggf. Klageverfahren regelmäßig eine zentrale Rolle spielen. Dementsprechend sollten Bericht und die Stellungnahme zu diesem Bericht im Rahmen der Betriebsprüfungsstrategie des Unternehmens wiederum eine zentrale Rolle spielen. Die Empfehlung 5 mit dazugehörigen Praxishinweisen (→ Rn. 138) und die Empfehlung 9 (→ Rn. 154) gelten wiederum entsprechend. Außerdem wird auf den gesonderten Abschnitt „Prüfungsbericht“ (→ Rn. 645 ff.), insbesondere „Praxishinweis: Stellungnahme zum Prüfungsbericht“ (→ Rn. 660 ff.) verwiesen.

159–161 (*einstweilen frei*)

## D. Eskalationsmöglichkeiten

*Patrick Tränka/Jobst Wilmanns*

### I. Überblick

162 In Betriebsprüfungen wegen Verrechnungspreisen kann es im Einzelfall zu **kritischen Situationen** und vielleicht sogar Eskalationen kommen. Dies sollte dem geprüften Unternehmen bzw. den dort für die Betriebsprüfung zuständigen Personen und dem Berater von vornherein bewusst sein. Sie sollten dem nicht um des „Friedens“ willen aus dem Weg ge-

hen, sondern vielmehr Vorkehrungen treffen. Dafür sollen die vorstehenden Ausführungen zur Verhandlungslehre als strukturgebendem Faktor (→ Rn. 1 ff., insb. Rn. 65 ff.), zur Vorbereitung der Betriebsprüfung in Verrechnungspreisfällen (→ Rn. 90 ff.) und die zehn Verhaltensempfehlungen für das geprüfte Unternehmen und seinen Berater (→ Rn. 120 ff.) Arbeitshilfen sein. Wenn die Lösung derartiger Problemsituationen gelingt, werden erfahrungsgemäß wichtige „Weichen“ für den weiteren Verlauf der Betriebsprüfung richtig gestellt. Zu diesen Vorkehrungen gehört auch, dass derartige Problemsituationen vom geprüften Unternehmen und seinem Berater schnell als solche erkannt werden, um sie sodann strukturiert anzugehen, zu bearbeiten und zu lösen. Daher werden nachfolgend ausgewählte Themen dargestellt, die in der Praxis erfahrungsgemäß häufig die *Ursache* für derartige Problemsituationen (Mitwirkungspflichten, Betriebsstättensachverhalte) bzw. die *Folge* derartiger Problemsituationen sind, wenn sie nicht gelöst werden (Informationsaustausch, Verwertbarkeit von Verrechnungspreisdokumentationen, Steuerstrafrecht).

## II. Mitwirkungspflichten

Die Überprüfung grenzüberschreitender konzerninterner Transaktionen dem Grunde und der Höhe nach hat seit dem Urteil des BFH vom 17.10.2001<sup>27</sup> deutlich an Intensität und Bedeutung im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung gewonnen und stellt mittlerweile regelmäßig den Schwerpunkt der Prüfung international verbundenen Unternehmen dar. Zur Aufklärung der Verrechnungspreissachverhalte bedarf es des Zusammenspiels der Ermittlungen der Finanzbehörde gem. § 88 AO und der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gem. § 90 AO. Diese ursprünglich in einem Gleichgewicht stehende sogenannte Kooperationsmaxime nimmt den Steuerpflichtigen durch eine stetige Erweiterung seiner Mitwirkungspflichten verstärkt in Anspruch.<sup>28</sup>

Hierbei stellt sich in der Praxis häufig die Frage, welche Partei die aufklärungsbedürftigen Tatsachen darzulegen hat, was das hierfür angemessene Beweismaß ist und wer letztendlich das Risiko und die Konsequenzen trägt, sofern diese Aufklärung nicht erfolgen konnte.

Der nachfolgende Abschnitt geht daher darauf ein, wie weit der seitens der Finanzverwaltung zu erfüllende Amtsermittlungsgrundsatz reicht, dieser durch die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen ergänzt oder aber auch begrenzt wird und welche Konsequenzen sich hierdurch für den Steuerpflichtigen ergeben können.

### 1. Amtsermittlungsgrundsatz

Es obliegt der Finanzbehörde gem. § 85 S. 1 AO die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Diesbezüglich hat diese den zugrunde zulegenden Sachverhalt gem. § 88 Abs. 1 AO **von Amts wegen** zu ermitteln und alle bedeutsamen Umstände, seien diese für die Beteiligten ungünstig oder günstig, zu berücksichtigen. Im Rahmen der durchzuführenden Ermittlungen hat die Finanzbehörde gem. § 88 Abs. 2 S. 1 Hs. 1 AO des Weiteren deren Art und Umfang nach den Umständen des Einzelfalls festzulegen und hierbei die Grundsätze der Gleichmäßigkeit, der Gesetzmäßigkeit und der Verhältnismäßigkeit zu berücksichtigen. Gem. Tz. 2.1 VGr-Verfahren entscheidet die Finanzbehörde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens, welche Sachverhalte sie aufgrund deren steuerlichen Bedeutung für aufklärungsbedürftig hält.

<sup>27</sup> BFH 17.10.2001 – I R 103/00, BeckRS 2001, 24000487.

<sup>28</sup> Beispielsweise durch die verstärkte Vorgabe von Prüfungsschwerpunkte durch das Bundesfinanzministerium hinsichtlich der Verrechnung einer Dachmarke oder die Einführung des Country-by-Country Reportings.

a) **Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung**

165 Die Finanzbehörde bewegt sich im Rahmen der Besteuerung in einem verfassungsrechtlichen Abwägungsdreieck bestehend aus den Prinzipien der Gesetzmäßigkeit, der Gleichmäßigkeit sowie der Beachtung der Freiheitsgrundrechte des Steuerpflichtigen.<sup>29</sup>

Das Prinzip **Gesetzmäßigkeit** der Besteuerung ergibt sich aus Art. 2 Abs. 1 GG, Art. 20 Abs. 3 GG, Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG, Art. 14 Abs. 3 S. 2 GG und verpflichtet die Finanzbehörde Steuern nur nach Vorgabe der Gesetze zu erheben und verbietet ihr die Besteuerung bei Erfüllung der steuerlichen Tatbestandsvoraussetzungen zu unterlassen.<sup>30</sup>

166 Zudem hat der Gesetzgeber in Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts sicherzustellen, dass dieses auch gleichmäßig vollzogen werden kann.<sup>31</sup> Sofern kein normatives Defizit vorliegt, sieht der BFH bei bloßen Vollzugsmängeln kein Verstoß gegen das **Gleichheitsprinzip**.<sup>32</sup> Gerade in Bezug auf grenzüberschreitende Sachverhalte ist sowohl der Gesetzgeber als auch die Finanzbehörde aufgrund des **Territorialitätsprinzips** im Rahmen ihrer eigenen Gesetzgebungsbefugnis bzw. Ermittlungsmöglichkeiten beschränkt.<sup>33</sup> Diese Sachverhalte sind durch die Mitwirkung des Steuerpflichtigen gem. § 90 Abs. 2 AO und § 90 Abs. 3 AO sowie durch Abschluss internationaler Abkommen über den Informationsaustausch und deren Nutzung aufzuklären.<sup>34</sup>

167 Die Finanzbehörden selbst sind verpflichtet eine **Gleichmäßigkeit** der Besteuerung zu gewährleisten indem alle einen steuerlichen Tatbestand erfüllenden Steuerpflichtigen erfasst werden und sichergestellt wird, dass grundsätzlich eine gleichmäßige Belastung erfolgt.<sup>35</sup> Geschieht dies nicht, besteht die Gefahr, dass Steuerpflichtige aufgrund der Ungleichbehandlung nicht bzw. nicht im vollen Umfang gewillt sind, steuerlich erhebliche Tatsachen anzugeben.

Im Rahmen von Verrechnungspreisen ist die jeweilige zuständige Finanzbehörde für die Prüfung des Steuerpflichtigen verantwortlich. Hierbei soll eine gleichmäßige Gesetzesanwendung durch die Verwaltungsanweisungen des Bundesministeriums für Finanzen gewährleistet werden.

b) **Beweismittel**

168 Im Rahmen einer Betriebsprüfung hat die Finanzbehörde alle für den Einzelfall **bedeutsamen Umstände** zu berücksichtigen und in ihrem Ermessen Art und Umfang der Sachverhaltsaufklärung anhand geeigneter **Beweismittel** festzulegen. Hierbei steht jedoch, unter Berücksichtigung des Gleichheitsprinzips, nicht die Steuermaximierung, d.h. die Fokussierung der Finanzbehörde auf ein möglichst hohes steuerliches Ergebnis, im Vordergrund.<sup>36</sup> Nichtsdestotrotz hat die Finanzbehörde das **Wirtschaftlichkeitsprinzip** zu berücksichtigen.<sup>37</sup> Grundsätzlich ist in der Praxis jedoch eine unterschiedliche Prüfungshäufigkeit und Intensität zu erkennen, die sich, entsprechend § 4 BpO, an der Größenklasse des zu prüfenden Betriebs orientieren kann. Im Gegensatz zur Auffassung des BFH<sup>38</sup> kann

<sup>29</sup> Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 4.2020, AO § 85, Rn. 3; Klein/Rätke AO § 85 Rn. 20.

<sup>30</sup> Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 4.2020, AO § 85, Rn. 6, 8; Klein/Rätke AO § 85 Rn. 8.

<sup>31</sup> Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 4.2020, AO § 85, Rn. 14.

<sup>32</sup> BFH 20.10.2010 – I R 117/08, BeckRS 2011, 94406.

<sup>33</sup> BFH 20.10.2010 – I R 117/08, BeckRS 2011, 94406.

<sup>34</sup> Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 4.2020, AO § 85, Rn. 17.

<sup>35</sup> Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 4.2020, AO § 85, Rn. 10; Koenig/Wünsch AO § 85, Rn. 8.

<sup>36</sup> Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 4.2020, AO § 88, Rn. 10, 14.

<sup>37</sup> AEAO zu § 88 Tz. 2.

<sup>38</sup> BFH 2.9.1988 – III R 280/84, BeckRS 1988, 22008668; BFH 3.2.2009 – VIII B 114/08, BeckRS 2009, 25014931; BFH 16.2.2011 – VIII B 246/09, BeckRS 2011, 94650.

dies eine Verletzung des Gleichheitssatzes nach sich ziehen.<sup>39</sup> Daneben unterscheidet sich die Prüfungshäufigkeit und Intensität häufig in Abhängigkeit des jeweiligen Bundeslandes, der zuständigen Finanzbehörde als auch des einzelnen Betriebsprüfers.

Darüber hinaus legen Finanzbehörden im Rahmen von Außenprüfungen die Mitwirkungspflichten und insbesondere den Umfang der beizubringenden Beweismittel häufig subjektiv aus, wodurch es, entgegen dem Gleichheitsprinzip, zu einer unterschiedlichen Beanspruchung der Steuerpflichtigen kommt.

Gem. des BVerfG sollte die Aufklärungspflicht der Finanzbehörde dadurch begrenzt werden, dass der voraussichtliche steuerliche Erfolg zu dem hierfür erforderlichen Arbeitsaufwand im Verhältnis zu stehen hat.<sup>40</sup> Entsprechend sollen dem Steuerpflichtigen durch die Anforderung von Beweismitteln keine Nachteile erwachsen, die nicht im Verhältnis zum angestrebten steuerlichen Erfolg stehen.<sup>41</sup> Die Finanzbehörde kann daher nur die Vorlage solcher Beweismittel verlangen, die objektiv für die Sachverhaltsaufklärung geeignet sind.<sup>42</sup> Zudem hat der BFH entschieden, dass es nicht dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entspricht, wenn Ermittlungen ins Blaue hinein durchgeführt werden. Vielmehr bedarf es eines hinreichenden Anlasses.<sup>43</sup> Hiermit ist gemeint, dass der Steuerpflichtige der Finanzbehörde auf Anfrage jene Informationen und Unterlagen zugänglich machen muss, die für die Ermittlung, Aufteilung und Abgrenzung der Einkünfte für Zwecke der deutschen Besteuerung notwendig sind. Bei Bedarf sind die Anforderungen seitens der Finanzbehörde entsprechend zu erläutern. Darüber können keine Beweismittel angefordert werden, deren Übermittlung durch den Steuerpflichtigen unmöglich ist.<sup>44</sup>

Die Aufklärung eines steuerlich relevanten Sachverhalts seitens der Finanzbehörde ist an die hierfür vorgesehenen Beweismittel des § 92 AO sowie die Mitwirkung der Beteiligten gem. § 90 AO gebunden.<sup>45</sup> Eine Beschränkung der Finanzbehörde auf die in § 92 AO aufgelisteten Beweismitteln der Einholung von Auskünften jeder Art von den Beteiligten und anderen Personen, der Hinzuziehung von Sachverständigen, der Beiziehung von Urkunden und Akten sowie der Einnahme des Augenscheins liegt jedoch nicht vor. Vielmehr ist die Finanzbehörde berechtigt sich auch anderer Beweismittel zu bedienen. Hierbei ist insbesondere im Rahmen von Prüferanfragen zu untersuchen, ob das eingesetzte Beweismittel zulässig und ob es geeignet ist, erforderlich und verhältnismäßig ist, die rechtserheblichen Tatsachen aufzuklären, d. h. ist es für die Sachverhaltsermittlung erforderlich.<sup>46</sup> Die Finanzverwaltung fordert zudem, dass Belege, Urkunden und sonstige Dokumente im Original oder in elektronischer Form aufzubewahren und, soweit eine Aufbewahrung im Original gesetzlich vorgeschrieben ist, diese auf Verlangen der Finanzbehörde vorzulegen.<sup>47</sup> Zu den Beweismitteln zählt jedoch nicht der, bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 138a AO, zu erstellende **länderbezogene Bericht**, das sogenannte Country-by-Country Reporting.<sup>48</sup>

Die Dokumentation von Verrechnungspreisen hat gem. § 2 Abs. 3 S. 1 GAufzV geschäftsvorfallbezogen zu erfolgen. Dementsprechend haben sich auch die angeforderten Beweismittel seitens der Finanzbehörde auf die einzelne, geprüfte konzerninterne Transaktion zu beziehen und umfassen häufig:

- Konzerninterne E-Mails (vgl. ausführlicher: → Rn. 195 ff.);
- Jahresabschlüsse anderer Konzernunternehmen (vgl. ausführlicher: → Rn. 199 ff.);

<sup>39</sup> Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 4.2020, AO Vor § 193, Rn. 21.

<sup>40</sup> BVerfG 20.6.1973 – 1 BvL 9/71, 1 BvL 10/71, 1 BvL 9 und 10/7, BeckRS 1973, 104809.

<sup>41</sup> Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 4.2020, AO § 92, Rn. 8.

<sup>42</sup> Wassermeyer/Baumhoff/Wassermeyer/Hendricks, Verrechnungspreise, Rn. 9.3.

<sup>43</sup> BFH 4.10.2006 – VIII R 53/04, BeckRS 2006, 24002732.

<sup>44</sup> Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 4.2020, AO § 92, Rn. 9.

<sup>45</sup> Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 4.2020, AO § 88, Rn. 3, 19.

<sup>46</sup> Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 4.2020, AO § 88, Rn. 18 ff.

<sup>47</sup> BMF 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.2.4 (nachfolgend nur VGr-Verfahren).

<sup>48</sup> Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Cordes/Kluge, AStG, 92. Lieferung 04.2020, AO § 138a Rn. 13.

- Management-Accounts (vgl. ausführlicher: → Rn. 203);
- Gutachten, Stellungnahmen, Aufsichtsrats- und Vorstandsprotokolle, Due Diligence Berichte (vgl. ausführlicher: → Rn. 204 ff.);
- Kalkulationsunterlagen (vgl. ausführlicher: → Rn. 207 ff.);
- Übersetzungen (vgl. ausführlicher: → Rn. 211).

- 171 Sofern die Finanzbehörde nicht schlüssig darlegen kann, weshalb das Beweismittel vorzulegen ist, kann dem Steuerpflichtigen der Weg des Einspruchs offenstehen, sofern das Mitwirkungsverlangen einen Verwaltungsakt gem. § 118 Abs. 1 S. 1 AO darstellt und nicht ein bloßes Vorlage- und Auskunftsverlangen ohne Regelungscharakter.<sup>49</sup> Ein Verwaltungsakt gem. § 118 Abs. 1 S. 1 AO liegt vor, wenn es sich um eine Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitlichen Maßnahme einer Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts mit unmittelbarer Rechtswirkung nach außen handelt. Dies ist für den jeweiligen Einzelfall aus objektiver Empfängersicht zu prüfen.<sup>50</sup> Von einem Verwaltungsakt ist dann auszugehen, wenn die Aufforderung der Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung Fragen zu beantworten und Urkunden vorzulegen als rechtlich verbindlich angesehen wird.<sup>51</sup> Anzeichen für die Vorlage eines Verwaltungsaktes können insbesondere
- eine Rechtsbehelfsbelehrung,
  - eine Androhung von Zwangsmitteln sein.

Eine bloßes Vorlage- und Auskunftsverlangen ohne Regelungscharakter kann dann zum Verwaltungsakt werden, wenn die Finanzbehörde dennoch eine Einspruchsentscheidung über dieses trifft und nicht als unzulässig zurückweist.<sup>52</sup>

**Sofern Unsicherheit darüber besteht, ob das Vorlage- und Auskunftsverlangen einen Verwaltungsakt darstellt, kann es, zur Verhinderung der Bestandskraft, geboten sein gegen diesen Einspruch zu erheben.** Andernfalls kann nach Eintritt der Bestandskraft nicht mehr gegen das Vorlage- und Auskunftsverlangen vorgegangen werden.

### c) Beweisverwertung

- 172 Daneben darf die Finanzbehörde zur Sachverhaltsaufklärung grundsätzlich die Informationen verwerten, die ihr vorliegen, um die Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen, welche i. d. R. über die Grundrechte des Steuerpflichtigen hinausgehen.<sup>53</sup> Sofern diese Grundrechte jedoch verletzt werden, kann ein **Verwertungsverbot** gegeben sein, d. h. die Finanzbehörde bzw. die Finanzgerichte dürfen diese Informationen nicht in die Beweiswürdigung bzw. die Urteilsfindung einfließen lassen.<sup>54</sup> Beispielsweise können unmittelbar aus einer Telefonüberwachung in einem Strafverfahren resultierende Aufzeichnungen nicht in einem Besteuerungsverfahren verwertet werden, da ein hierdurch ein Grundrechtseingriff in Art. 10 Abs. 1 GG vorliegt. Dieses Grundrecht verliert seine Wirksamkeit nicht dadurch, dass eine andere staatliche Behörde diese Aufzeichnungen unter Aufhebung des Fernmeldegeheimnisses erlangt hat.<sup>55</sup>

<sup>49</sup> BFH 23.2.1984 – IV R 154/82, BeckRS 1984, 22006801; BFH 10.11.1998 – VIII R 3/98, BeckRS 1998, 23000502; FG Niedersachsen 10.5.2012 – 6 K 27/12, BeckRS 2012, 95604; BFH 29.7.2015 – X R 4/14, BeckRS 2015, 96060; FG Düsseldorf 4.4.2017 – 6 K 1128/15 AO, BeckRS 2017, 112820.

<sup>50</sup> Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 4.2020, AO § 200, Rn. 6.

<sup>51</sup> FG Niedersachsen 10.5.2012 – 6 K 27/12, BeckRS 2012, 95604.

<sup>52</sup> BFH 11.12.2018 – XI B 123/17, BeckRS 2018, 42242.

<sup>53</sup> BFH 14.5.2015 – V III R 1/13, BeckRS 2015, 95573.

<sup>54</sup> Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 160. Lieferung 4.2020, AO § 88, Rn. 26; Klein/Rätke AO § 92 Rn. 7; Klein/Jäger AO § 399 Rn. 66.

<sup>55</sup> BFH 26.2.2001 – VII B 265/00, BeckRS 2001, 24001178.