

## AUFSATZ

Dr. Alexander Vögele und William Bader, beide Frankfurt am Main

## Systematik der Schätzung von Verrechnungspreisen

„Soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie sie zu schätzen“ – so die dem Wortlaut nach umfassende Ermächtigung an die Finanzverwaltung gemäß § 162 Abs. 1 AO. Im Zusammenhang mit Verrechnungspreissfällen ist dieser Vorschrift bisher in Rechtsprechung und Schrifttum wenig Aufmerksamkeit zuteil geworden. Vielmehr haften die Blicke an § 162 Abs. 2 AO, nach dem u. a. dann zu schätzen ist, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO verletzt hat. In seinem Grundsatzurteil vom 17. 10. 2001<sup>1</sup> ist der BFH u. a. darum bemüht, die Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO als wesentliche Vorschrift bei der Verrechnungspreisprüfung darzustellen. Mit dem systematischen Verständnis dieser Vorschrift im Rahmen von Verrechnungspreiskorrekturen befaßt sich der folgende Artikel.

### 1. Einleitung

#### 1. 1 Das BFH-Urteil vom 17. 10. 2001

Mit seinem Urteil vom 17. 10. 2001 strebt der I. Senat des BFH an, die Verhältnisse zwischen Veranlassungsprinzip, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung bei der Prüfung und Berichtigung von Verrechnungspreisen neu zu ordnen. Zwar mag darin der Vorsitzende des erk. Senats lediglich eine vorhersehbare und deshalb nicht grundlegend neue Fortentwicklung der bisherigen Rechtsprechung erblicken<sup>2</sup>. Gleichwohl birgt die Entscheidung Überraschungen.

Die vom BFH umrissene neue Systematik der Verrechnungspreisprüfung bei Kapitalgesellschaften setzt bei der Prüfung einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) an und hat folgende Eckpunkte:

- a) Ein zweistufiges Prüfschema ist anzuwenden, bei dem man
  - in einem ersten Schritt untersucht, ob eine Zahlung (1) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst wurde, (2) unangemessen, also fremdvergleichswidrig ist und (3) zu einer Vermögensminderung oder unterlassenen Vermögensmehrung führte<sup>3</sup>. Werden alle Voraussetzungen bejaht, wird sodann
  - in einem zweiten Schritt die Höhe der erforderlichen Verrechnungspreisberichtigung durch Schätzung auf der Grundlage von § 162 Abs. 1 AO bestimmt.
- b) Der Fremdvergleich ist als „Instrument der Beweisrisikoverteilung“<sup>4</sup> zu verstehen. Zwar trägt grundsätzlich das Finanzamt die Beweislast für die o. g. Tatbestandsmerkmale einer vGA. Stellt allerdings das Finanzamt die Fremdunüblichkeit der gewählten Verrechnungspreise unter Beweis, entsteht „eine widerlegbare Vermutung dahin, dass der vereinbarte Verrechnungspreis unangemessen und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist“ (vGA dem Grunde nach). Somit verlagern sich bei der Entstehung einer widerlegbaren Vermutung Darlegungs- und Beweislast auf den Steuerpflichtigen<sup>5</sup>.
- c) Zum Nachweis der Fremdunüblichkeit genügt wohl die anhand von Datenbanken erfolgte Darlegung, dass sich die angesetzten Verrechnungspreise außerhalb der Bandbreite vergleichbarer Unternehmen befinden<sup>6</sup>. Laut *Wassermeyer* liegt die Schwelle, bei deren Überschreitung die widerlegbare Vermutung entsteht, „nicht sehr hoch“<sup>7</sup>. Der Nachweis der Fremdunüblichkeit ist in bezug auf eine inländische Vertriebsgesellschaft geführt, wenn die Verlustphase der Anlaufzeit drei Jahre überschritten hat<sup>8</sup>.

- d) Die Schätzung der erforderlichen Verrechnungspreiskorrektur (der vGA) der Höhe nach erfolgt gemäß § 162 Abs. 1 (nicht

1) BFH, Ur. v. 17. 10. 2001, I R 103/00, ISr 2001, 745 m. Anm. *Baumhoff*.

2) *Wassermeyer*, DB 2001, 2465, 2469 letzter Satz. Der gleichzeitig mit dem Urteil erscheinende Aufsatz von *Wassermeyer* ist wohl als „halbamtlicher Kommentar“ dazu zu verstehen.

3) Neben der Veranlassung der vereinbarten Preise im Gesellschaftsverhältnis setzt eine vGA „die zusätzliche Annahme voraus, dass der tatsächlich vereinbarte Preis nicht innerhalb der Bandbreite angemessener Fremdvergleichspreise liegt“ (BFH, Fn. 1, Ziff. III.2.d.bb 2. Abs.). Nach ständiger Rechtsprechung, die der BFH am Anfang von Ziff. III. A. 1 seines Urteils nochmals zitiert, hat eine vGA vier Tatbestandsmerkmale: (i) eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, (ii) die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, (iii) sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und (iv) in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. Von diesen vier Merkmalen war nach der bisherigen Rechtsprechung zu verdecken Gewinnausschüttungen regelmäßig allein das zweite – Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis – ausschlaggebend, weil die anderen drei unproblematisch erschienen. Nach dem vorliegenden Urteil soll dies nicht mehr der Fall sein. Das Gericht nimmt an, dass die Verrechnungspreise des Steuerpflichtigen in ihrer Gesamtheit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, läßt dies aber nicht ausreichen, um eine vGA zu bejahen. Folglich muß eines der drei anderen Tatbestandsmerkmale noch gefehlt haben. Dies wird die Auswirkung auf die Höhe der Einkommens sein, die lediglich insoweit zu bejahen wäre, als der vereinbarte Verrechnungspreis außerhalb der Bandbreite angemessener Fremdvergleichspreise liegt. Zwar hat der BFH es immer abgelehnt, das unangemessen hohe Gehalt eines Gesellschafter-Geschäftsführers oder den unangemessen hohen Kaufpreis bei Veräuberungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter als vGA in voller Höhe zu behandeln (BFH-Urteile vom 05. 10. 1994 – IR 50/94 – DStR 1995, 718, 719 m. w. N.; vom 12. 10. 1995 – IR 27/95 – 1996, 177 und vom 20. 1. 1999 – IR 32/98 – BStBl II 1999, 369). Man kann diese Urteile aber so verstehen, dass nur der unangemessen hohe Teil der Leistung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

4) Im Ur. v. 17. 10. 2001 kommt dieser Ausdruck nicht vor. Er entstammt dem o. g. Aufsatz von *Wassermeyer* (Fn. 2) S. 2468/1. Vgl. ferner S. 2467/1: Der Fremdvergleich stelle ein Ersatzhilfsmittel dar, „um i. S. einer Beweisrisikoverteilung dem Stpfl. Mitwirkungspflichten aufzubürden und im Falle ihrer Verletzung die steuerlich maßgebende Zuordnung nach Vermutungssätzen vornehmen zu können“. Vgl. Ziff. II.1 des Urteils, wo von „sich aus der Abweichung vom Fremdvergleichspreis ergebenden Beweisvermutungen“ die Rede ist.

5) BFH (Fn. 1) Ziff. III.A. 2.d.ff 3. Abs.: „Die Annahme einer widerlegbaren Vermutung bedeutet, dass der Steuerpflichtige darlegen und nachweisen kann und muss, weshalb der tatsächlich vereinbarte Verrechnungspreis dennoch angemessen ist“. Zwar bezieht sich die zitierte Stelle nur auf den Fall einer inländischen Vertriebsgesellschaft, die drei Jahre lang Verluste eingefahren hat. Wiederum ist der Begleitaufsatz von *Wassermeyer* deutlicher: „Gelingt dem FA der Nachweis des fremdunüblichen Verhaltens, so trifft den Steuerpflichtigen die Darlegungs- und Beweislast dafür, dass das abweichende Verhalten dennoch ‚ordentlich und gewissenhaft‘ war.“) Rechtsdogmatisch sei laut *Wassermeyer* nicht von einem Anscheinsbeweis zu sprechen, sondern von „einer Beweiserleichterung zur Reduzierung des Beweismaßes“ (*Wassermeyer* Fn. 2, S. 2467/1).

6) Weder der BFH (Fn. 1) noch *Wassermeyer* (Fn. 2) sprechen diese Möglichkeit direkt an. Allerdings schreibt der BFH: „Aus der Sicht des Senats bestehen vom Grundsatz her, keine Bedenken, Vergleichsdaten mit Hilfe von Datenbanken zu ermitteln, wie sie das FA aus der Datenbank MARKUS eingeführt hat und wie sie im Schrifttum von *Vögele/Grüger* (ISr 2000, 516) und von *Vögele/Juchems* (ISr 2000, 713) verwendet werden“. Dabei ist unklar, ob der BFH an die Verwendung von Datenbanken zur Schaffung einer widerlegbaren Vermutung oder zu Schätzzwecken denkt. Vermutlich ist beides gemeint.

7) *Wassermeyer* (Fn. 2) S. 2468/2. Er führt aus: „Fremdunüblich heißt nicht, dass keine andere inländische Vertriebsgesellschaft denkbar sei, die nicht in ähnlicher Weise 3 Jahre lang hohe Verluste erlitten hat. Es reicht aus, dass die deutliche Mehrzahl von Vergleichsunternehmen andere Ergebnisse erzielt.“ So gesehen entsteht die widerlegbare Vermutung, wenn die Verrechnungspreise des Steuerpflichtigen eine erste Plausibilitätskontrolle nicht bestehen.

8) BFH (Fn. 1) Ziff. III.A. 2.d.ff unter Berufung auf das *Aquavit-Urteil* (BFH v. 17. 2. 1993, BStBl II 1993, 457).

## AUFSATZ

- Abs. 2) AO<sup>9</sup> in den Fällen, in denen es dem – darlegungs- und beweispflichtigen<sup>10</sup> – Steuerpflichtigen nicht gelingt, die oben erwähnte Vermutung zu widerlegen.
- e) Bei der Schätzung von Verrechnungspreisen ist zu berücksichtigen, dass der Fremdvergleichspreis „aus einer Bandbreite von Preisen besteht“. Regelmäßig ist dabei von dem „für den Steuerpflichtigen günstigeren Ober- oder Unterwert der Bandbreite von Fremdvergleichspreisen auszugehen“<sup>11</sup>. Allerdings kann in Fällen anhaltender Verluste bzw. eines unzureichenden Gesamtgewinns die Kostenaufschlagmethode die anhand einer anderen Methode ermittelte Bandbreite einschränken<sup>12</sup>. Bei der Schätzung können Vergleichsstudien Berücksichtigung finden, und zwar grundsätzlich unabhängig davon, ob sie anhand von öffentlich zugänglichen Datenbanken<sup>13</sup> oder anhand der anonymisierten Daten der Finanzverwaltung erstellt werden<sup>14</sup>.
- f) In der Systematik des Gerichts hat der Steuerpflichtige zwar nach § 90 Abs. 2, § 93 und § 200 AO Auskünfte über das Zustandekommen seiner Verrechnungspreise zu erteilen. Die Verletzung dieser Pflichten ist aber anscheinend kein ausreichender Grund zur Schätzung nach § 162 AO. Die Schätzung kommt erst in Betracht, wenn aufgrund anderer Umstände widerlegbar vermutet werden kann, dass die Verrechnungspreise nicht fremdüblich sind<sup>15</sup>.
- g) Nach deutschem Steuerrecht besteht keine Pflicht zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation, wohl aber zur Vorlage vorhandener relevanter Unterlagen.

## 1.2 Gegenstand dieses Aufsatzes

Dieser Aufsatz befasst sich mit der rechtlichen Einordnung der Schätzung von Verrechnungspreisen. Eine kritische Würdigung des BFH-Urteils vom 17. 10. 2001 ist einem weiteren Aufsatz vorbehalten.

## 2. Die Schätzung nach § 162 AO

### 2.1 Allgemein

Der zweite Schritt in der zweistufigen Vorgehensweise (vgl. Ziff. 1.1 Buchst. a oben) ist die Schätzung des Fremdvergleichspreises „der Höhe nach“ auf Grund von § 162 Abs. 1 und ggf. Abs. 2 AO. So gesehen ist die Schätzung die Rechtsfolge der ausgebliebenen Erschütterung der Vermutung einer vGA dem Grunde nach. Umgekehrt ist die Entstehung der Vermutung die Voraussetzung für die Schätzung.

Die Klärung der Anforderungen, die einerseits an die Entstehung der Vermutung der Fremdvergleichswidrigkeit und andererseits an die Entkräftung der Vermutung zu stellen sind, bleibt der weiteren Rechtsprechung vorbehalten. Vieles deutet aber darauf hin, dass die Vermutung auf Grund von Umständen entstehen kann, die zur Bildung einer vollen richterlichen Überzeugung nicht ausreichen<sup>16</sup>. Andererseits bedeutet nach Auffassung der Verfasser die Entkräftung der Vermutung nicht die Führung eines vollen Gegenbeweises, sondern lediglich die Darlegung eines Sachverhalts, aus der sich „die ernstliche Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Verfahrensablaufs ergibt“<sup>17</sup>.

### 2.2 Reduzierung des Beweismaßes

Zu § 162 AO gibt es umfangreiche Rechtsprechung; diesem Paragraphen widmen die AO-Kommentare einen entsprechend breiten Raum. Über § 96 Abs. 1 FGO gilt die Vorschrift auch im Finanzgerichtsverfahren. Sie ordnet in bestimmten Fällen eine Reduzierung des Beweismaßes<sup>18</sup> an. In diesen Fällen soll, sofern die Ermittlung des Sachverhalts nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit (Regelbeweismaß gem. § 88 AO) gelingt, ei-

ne Entscheidung nach der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit gefällt werden, anstatt den Fall nach den starren Regeln der objektiven Beweislast zu lösen<sup>19</sup>. „Die Vorschrift schließt in ihrem Anwendungsbereich . . . eine Entscheidung nach Beweislastregeln aus“<sup>20</sup>. Sofern sie nicht anwendbar ist, sind alle Tatsachen grundsätzlich mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festzustellen. Gelingt dies nicht, muss nach den Regeln der objektiven Beweislast entschieden werden (Non-Liquet-Entscheidung).

### 2.3 Schätzungsvoraussetzungen

Einigkeit herrscht darüber, dass § 162 AO ein Korrektiv zum Grundsatz darstellt, der Sachverhalt sei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festzustellen<sup>21</sup>. Es erweist sich aber als schwierig, den Anwendungsbereich der Vorschrift, d. h. die Schätzungsvoraussetzungen zu bestimmen. Das Bestreben geht dahin, den weiten Wortlaut des § 162 Abs. 1 AO einzuschränken, damit es nicht zu einer allgemeinen Beweismaßreduzierung oder gar einer „Besteuerung auf bloßen Verdacht“ kommen kann.

#### 2.3.1 Ansatz Trzaskalik/Wassermeyer

Nach dem Ansatz von Trzaskalik gilt deshalb, dass „der Sachverhalt festzustellen ist und nicht geschätzt werden darf“, d. h., „dass zur Schätzung erst gegriffen werden darf, wenn zu-

9) BFH (Fn. 1) Ziff. III.A. 1. Die Schätzung stützt sich i. d. R. nicht auf § 162 Abs. 2 AO. Vgl. Wassermeyer (Fn. 2) S. 2469/2: „Der eigentliche Grund der Schätzung ist . . . nicht die Verletzung der Mitwirkungspflicht, sondern die Unmöglichkeit, die vGA der Höhe nach genau zu ermitteln.“

10) Vgl. Fn. 5 oben.

11) BFH (Fn. 1) Ziff. III.A. 2.d. ee/ff.

12) BFH (Fn. 1) Ziff. III.A. 2.d.gg/hh.

13) Das Gericht zitiert die Arbeiten von Vögele/Crügler (IStR 2000, 516) und Vögele/Juchems (IStR 2000, 713) – BFH (Fn. 1), Ziff. III.2.c am Ende. Vgl. auch Fn. 6.

14) BFH (Fn. 1) Ziff. III.A. 2.c am Ende.

15) BFH (Fn. 1) Ziff. III.A. 2.d.bb. Nach dem 6. Leitsatz des Urteils ist zu unterscheiden, je nachdem, ob sich eine Mitwirkungsverletzung auf „eine Tatbestandsvoraussetzung oder eine Rechtsfolge eines Besteuerungstatbestandes bezieht“. Nur Mitwirkungsverletzungen, die sich auf eine Rechtsfolge beziehen, sollen unmittelbar zur Schätzung führen. Die vom Steuerpflichtigen verletzten Mitwirkungspflichten (Auskunftspflichten) betreffen angeblich „nur das Tatbestandsmerkmal der Veranlassung einer Vermögensminderung (verhinderten Vermögensmehrung) durch das Gesellschaftsverhältnis“ und bieten „allenfalls einen ersten Anhaltspunkt“ für das zweite Tatbestandsmerkmal der vGA, nämlich die Unangemessenheit (Fremdvergleichswidrigkeit) der Verrechnungspreise (BFH, Fn. 1, Ziff. III.A. 2.d.bb). Auf Grund eines eher schwachen Beweises der Fremdvergleichswidrigkeit (mehr als dreijährige Verlustphase in der Anlaufzeit) ist das Gericht jedoch bereit, eine widerlegbare Vermutung, „dass der vereinbarte Verrechnungspreis unangemessen und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist“, entstehen zu lassen (BFH, Fn. 1, Ziff. III.A. 2.d. ff, Hervorhebung hinzugefügt). Wegen Verletzung von Auskunftspflichten entsteht soweit ersichtlich keine widerlegbare Vermutung, wohl weil durch diese Pflichtverletzung nur eines der beiden erforderlichen Tatbestandsmerkmale einer vGA ausreichend belegt sein soll. Es sieht so aus, als ob der Beweis der Fremdvergleichswidrigkeit immer den der Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis mit einschließt (und daher eine Vermutung entstehen lässt, die zur Schätzung führen kann), während zum Beweis der Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis durch Verletzung von Mitwirkungspflichten immer ein getrennter Beweis der Fremdvergleichswidrigkeit hinzukommen muss, was darauf hinausläuft, dass die Verletzung von Mitwirkungspflichten zur Annahme einer vGA dem Grunde nach belanglos wäre.

16) Vgl. Fn. 7 und dazugehöriger Text.

17) Völlmeke, DStR 1996, 1070, 1074/2–1075/1.

18) Vgl. Fn. 5 oben.

19) Vgl. zu § 162 AO: Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung Rz. 1, 2; Klein/Rüsken, Kommentar zur Abgabenordnung Rz. 1; wohl im Grundsatz zustimmend Trzaskalik in Hübschmann/Hepp/Spitaler Kommentar zur Abgabenordnung Rz. 13, 26. Nach den Regeln der Beweislast müsste in Fällen, in denen eine volle Wahrheitsüberzeugung nicht gebildet werden kann, gegen die Partei mit der objektiven Beweislast entschieden werden.

20) Trzaskalik (Fn. 19) Rz. 13.

21) Trzaskalik (Fn. 19), Rz. 13: „Die Existenz der Schätzungsregeln beeinflusst die Auslegung von § 88 [AO]. Gäbe es die Möglichkeit der Schätzung nicht, wären die aus dem Untersuchungsgrundsatz abzuleitenden Anforderungen an die Sachverhaltsermittlung deutlich andere“ – spricht ‚geringere‘.

## AUFSATZ

mindest sicher ist, dass überhaupt ein steuerlich relevanter Sachverhalt verwirklicht worden ist<sup>22a</sup>. Daher dürfen die Einnahmen eines Schwarzarbeiters erst geschätzt werden, nachdem sein Vortrag, er sei auf der Baustelle unentgeltlich im Wege der Nachbarschaftshilfe tätig gewesen, mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit widerlegt wird<sup>23</sup>. In diesem Zusammenhang wird vereinfachend davon gesprochen, dass die Schätzung nur der Höhe, nicht dem Grunde nach erlaubt sei<sup>24</sup>.

Nach einer älteren Meinung *Wassermeyers* setzt die Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO „die Überzeugung des Finanzbeamten bzw. Richters voraus, dass die erklärten Besteuerungsgrundlagen unzutreffend sind und deshalb nicht der Besteuerung zu Grunde gelegt werden können“. Ferner vorausgesetzt ist die Überzeugung, dass die zutreffenden Besteuerungsgrundlagen nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ermittelt werden können<sup>25</sup>. Laut *Wassermeyer* dürfen stets nur „die Berechnungsgrundlagen für die Steuerfestsetzung“ geschätzt werden, d. h. „die Tatbestandsverwirklichung durch den Steuerpflichtigen muss mit hinreichender Sicherheit feststehen. Sie darf nicht geschätzt werden“<sup>26</sup>. Die Nähe zur Meinung *Trzaskalik*s liegt auf der Hand.

### 2.3.2 Ansatz Rüsken

Unter Hinweis auf den Wortlaut von § 162 AO lehnen *Klein/Rüsken* die Unterscheidung zwischen Schätzung dem Grunde und der Höhe nach<sup>27</sup> und sehen den zur Anwendung von § 162 AO erforderlichen Schätzungsanlass in folgenden zwei Fallgruppen als gegeben an:

- In Fällen eines *sachtypischen Beweisnotstands*, d. h., „wenn dem Beweisbelasteten ein zur vollen Überzeugungsgewissheit führender ... Nachweis nicht möglich oder nicht zumutbar ist“ (Beispiele: Ermittlung des beruflichen Anteils an Telefongebühren oder Pkw-Kosten, Trinkgelder eines Kellners, Teilwert eines Wirtschaftsguts)<sup>28</sup>. Vgl. § 162 Abs. 1 AO.
- In Fällen von *Pflichtverletzungen* seitens desjenigen, „der an sich für die (volle) Aufklärbarkeit des Sachverhalts zu sorgen hat“, also in aller Regel seitens des Steuerpflichtigen, der ihm auferlegte Mitwirkungs-, Informations- und Nachweispflichten verletzt<sup>29</sup>. Vgl. § 162 Abs. 2 AO<sup>30</sup>.

### 2.3.3 Ansatz Tipke/Kruse

Schließlich verstehen *Tipke/Kruse* und die neuere Rechtsprechung § 162 AO im Sinne einer „sphärenorientierten Beweisrisikoverteilung“<sup>31</sup>. Nach diesem Ansatz darf einer Partei eine Beweismaßreduzierung nach § 162 nur dann zugute kommen, wenn die Gründe für die gescheiterte Sachaufklärung außerhalb von deren Risikosphäre liegen. Daher dürfen steuermindernde Tatsachen nur geschätzt werden, wenn sie trotz der Mitwirkung des Steuerpflichtigen unaufgeklärt bleiben<sup>32</sup>. Was steuerbelastende Tatsachen anbelangt, heißt es an der einen Stelle, dürfen diese nur geschätzt werden, wenn das Aufklärungsdefizit auf unzureichender Mitwirkung des Steuerpflichtigen beruht<sup>33</sup>. An anderer Stelle ist die Regel aber anders formuliert: Es sei immer dann zu schätzen, wenn „das Sachaufklärungsdefizit außerhalb der Sphäre der nach der Normenbegünstigtheorie Beweisbelasteten“ liegt<sup>34</sup>. Allerdings sei ein „Grundsachverhalt“ nur dann zu zuungunsten des Steuerpflichtigen zu schätzen, wenn das Sachaufklärungsdefizit „innerhalb der vom Stpfl. beherrschten und zu verantwortenden Sphäre liegt und durch das FA nicht abgeholfen werden kann“<sup>35</sup>.

## 2.4 Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO in Verrechnungspreisfragen

### 2.4.1 Schätzung und Verletzung von Mitwirkungspflichten

Bei *Tipke/Kruse*<sup>36</sup> und früher bei *Wassermeyer*<sup>37</sup> kann man Äußerungen finden, nach denen eine steuererhöhende Schätzung ausgeschlossen sein soll, wenn der Steuerpflichtige keine Mitwir-

kungspflichten verletzt hat<sup>38</sup>. In beiden Fällen sind die Äußerungen aber zweideutig und unbegründet.

Ausgehend von der Prämisse, dass es keine steuererhöhende Schätzung nach § 162 AO geben darf, sofern der Steuerpflichtige keine Mitwirkungspflichten verletzt hat, kommen angesichts des BFH-Beschlusses vom 10. 5. 2001<sup>39</sup> sowohl *Kroppen/Eigelshoven* als auch *Strunk/Kaminski* zum Schluss, dass in Zukunft die Finanzverwaltung Verrechnungspreisprozesse kaum gewinnen kann, weil nach dem BFH-Beschluss regelmäßig keine Pflichtverletzungen vorliegen werden, also einerseits nicht geschätzt werden darf, und andererseits der volle Beweis für eine Verrechnungspreiskorrektur kaum zu führen sein wird, mit der Folge, dass auf Grund der Beweislastverteilung der Prozess zugunsten des Steuerpflichtigen ausgehen wird<sup>40</sup>.

Nach Meinung der Verfasser dieses Artikels sprechen aber keine überzeugenden Gründe dafür, die Anwendung von § 162

22) *Trzaskalik* (Fn. 19) Rz. 13, 14, 26.

23) *Trzaskalik* (Fn. 1) Rz. 36.

24) Vgl. zu § 162 AO: *Tipke/Kruse* (Fn. 19) Rz. 3, *Klein/Rüsken* (Fn. 19) Rz. 9; *Trzaskalik* (Fn. 1) Rz. 26: schätzungsfähig seien allein „numerische Besteuerungsgrundlagen“.

25) *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, Komm. § 1 AStG Rz. 861. Rz. 864.

26) *Wassermeyer* (Fn. 25) Rz. 864.

27) *Klein/Rüsken* (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 9: „Gegenstand des Schätzens können nicht nur quantitative Größen sein ... sondern die ‚Besteuerungsgrundlagen‘ im umfassenden Sinne des maßgeblichen Sachverhalts“.

28) *Klein/Rüsken* (Fn. 19) Rz. 3 zu § 162 AO. *Rüsken* weist auf die Ähnlichkeit zum Rechtsgedanken des § 287 ZPO hin.

29) *Klein/Rüsken* (Fn. 19) Rz. 4 zu § 162 AO.

30) Allerdings erfasst § 162 Abs. 2 AO auch die unverschuldete Nichtvorlage der Buchhaltung, z. B. bei Brand oder Hochwasser. Vgl. zu § 162 AO *Tipke/Kruse* (Fn. 19) Rz. 37 und *Klein/Rüsken* (Fn. 19) Rz. 23 (unter Verweis auf BFH/NV 1995, 28). Laut *Tipke/Kruse* (Fn. 19) kann das fehlende Verschulden als Umstand, der i. S. von § 162 I AO für die Schätzung von Bedeutung ist, berücksichtigt werden.

31) *Tipke/Kruse* (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 4–8, unter Berufung auf *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, S. 191 ff.

32) *Tipke/Kruse* (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 5, 24.

33) *Tipke/Kruse* (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 7.

34) *Tipke/Kruse* (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 8 unter Berufung auf *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, S. 194. Nur diese Regel lässt eine Schätzung in den bereits in Fn. 30 erwähnten Fällen der unverschuldeten Zerstörung der Buchhaltung zu. In diesem Fall werden keine Mitwirkungspflichten seitens des Steuerpflichtigen verletzt. Trotzdem erlaubt die Grundregel eine Schätzung, weil (a) eine volle Sachaufklärung unmöglich ist und (b) der Grund hierfür nicht in der Risikosphäre des Beweisbelasteten, also der Finanzbehörde liegt. *Tipke/Kruse* (Fn. 19) lösen den Fall jedoch anders, nämlich durch Zuweisung des Risikos des zufälligen Untergangs zur Risikosphäre des Steuerpflichtigen. Auch nach dieser Lösung wird aber deutlich, dass die Grenzen der Risikosphäre weiter reichen als die Grenzen der Mitwirkungspflichten.

35) *Tipke/Kruse* (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 20.

36) *Tipke/Kruse* (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 7.

37) *Wassermeyer* (Fn. 25).

38) *Wassermeyer* hat aber diese Ansicht, sofern er sie je vertreten hat, inzwischen aufgegeben. Vgl. Fn. 9 oben.

39) BFH, Beschl. v. 10. 5. 2001, I S 3/01 (DStR 2001, 985). Es handelt sich um einen viel beachteten Beschluss zur Aussetzung der Vollziehung im gleichen Rechtsstreit, den der BFH durch sein Urteil vom 17. 10. 2001 (Fn 1) an das Finanzgericht zurückverwiesen hat. Siehe zum Beschluß v. 10. 5. 2001, *Vögele/Bader International Tax Review* September 2001 S. 45.

40) Besonders deutlich *Strunk/Kaminski* IWB Fach 8 Gruppe 1 S. 1745, S. 1748 (27. 6. 2001) S. 1758 zweiter Spiegelstrich: Wenn die Finanzverwaltung „die Verrechnungspreise anzweifelt, obliegt ihr hierfür die Beweislast. Lediglich in den Fällen, in denen es der Finanzverwaltung gelingt nachzuweisen, dass von den Regelungen abgewichen wurde, die unter fremden Dritten üblich wären, käme es zu einer Korrektur der Verrechnungspreise. Es erscheint als zweifelhaft, dass der Finanzverwaltung ein solcher Nachweis gelingt“ (Hervorhebung hinzugefügt). *Kroppen/Eigelshoven* IWB Fach 8 Gruppe 1 S. 1745, S. 1748 (27. 6. 2001) sehen im BFH-Beschluss ein „äußerst wirkungsvolles Schutzschild“, weil sich das Finanzamt „praktisch ... nicht mehr auf eine Reduzierung des Beweismaßes berufen“ könne, und der schwer zu erbringende „vollständige Nachweis“ meistens nicht gelingen werde. „In der Praxis der Betriebsprüfung wird es für die Finanzbehörden ungleich schwieriger sein, eine Gewinnkorrektur zu begründen.“

## AUFSATZ

Abs. 1 AO vom Vorliegen einer Pflichtverletzung seitens des Steuerpflichtigen abhängig zu machen. Das neue BFH-Urteil vom 17. 10. 2001 bestätigt diese Auffassung<sup>41</sup>.

#### 2.4.2 Ansatz Trzaskalik/Wassermeyer; neuere Rechtsprechung

Wer dem methodischen Ansatz *Trzaskaliks* und *Wassermeyers* folgt, kommt zum Schluss, dass eine Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO in allen Fällen erlaubt ist, in denen feststeht, dass die angesetzten Verrechnungspreise „dem Grunde nach“ einem Fremdvergleich nicht standhalten. Diese Voraussetzung müsste mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festgestellt werden. Ist diese Schätzungsvoraussetzung (Grundsachverhalt – 1. Stufe) gegeben, so darf die Höhe des angemessenen Fremdvergleichspreises geschätzt werden (2. Stufe).

Die Verfasser bezweifeln jedoch, ob die Feststellung einer solchen Schätzungsvoraussetzung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit möglich ist. Dementsprechend vertritt *Wassermeyer* neuerdings in seinen Erläuterungen zum Urteil vom 17. 10. 2001 die Auffassung, die Schwelle zu der widerlegbaren Vermutung liege „nicht sehr hoch“<sup>42</sup>.

Nach der in diesem BFH-Urteil sichtbaren zweistufigen Vorgehensweise liegt die Schätzungsvoraussetzung darin, dass aus den Umständen des Falles anhand des objektiven Maßstabs des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers eine beweis erhebliche Vermutung abgeleitet werden kann, dass die Verrechnungspreisgestaltung fremdvergleichswidrig sei, ohne dass der Steuerpflichtige diese Vermutung zu erschüttern vermag. Nach Feststellung der Fremdunüblichkeit der Verrechnungspreisgestaltung *dem Grunde nach* (Grundtatbestand, Grundsachverhalt) ist der Weg für eine Schätzung des angemessenen Fremdvergleichspreises *der Höhe nach* (Rechtsfolge) frei.

Der entscheidende Unterschied zu *Trzaskalik* und zu *Wassermeyers* früherer Meinung liegt also darin, dass die Vermutung der Fremdvergleichswidrigkeit durch Umstände entsteht, die nicht zu einer vollen richterlichen Überzeugung nach dem Regelbeweismaß ausreichen. Es kommt also nicht nur bei der Schätzung selber, sondern auch bei der Feststellung der Schätzungsvoraussetzung zu einer gewissen Herabsetzung des Beweismaßes. Folgerichtig darf bei den Versuchen des Steuerpflichtigen, die Vermutung der Fremdvergleichswidrigkeit zu erschüttern, kein höheres Beweismaß angelegt werden, als für deren Entstehung erforderlich war.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass nach dem Ansatz *Trzaskalik/Wassermeyer* und der neueren Rechtsprechung eine Schätzung unabhängig von Pflichtverletzungen seitens des Steuerpflichtigen erlaubt ist, sofern die Schätzungsvoraussetzung (Fremdvergleichswidrigkeit dem Grunde nach) festgestellt werden kann. Offen ist, welches Beweismaß hierfür anzulegen ist. Vermutlich reicht eine überwiegende, vielleicht aber sogar eine geringere Wahrscheinlichkeit aus.

#### 2.4.3 Verrechnungspreisfälle als sachtypischer Beweisnotstand

Ausgehend vom Grundsatz, dass eine Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO erlaubt sei, „wenn dem Beweisbelasteten ein zur vollen Überzeugungsgewissheit führender . . . Nachweis nicht möglich oder nicht zumutbar ist“<sup>43</sup>, muss in allen Verrechnungspreisangelegenheiten eine Schätzung in Frage kommen, weil der Finanzverwaltung ein Nachweis nach dem Regelbeweismaß kaum möglich ist<sup>44</sup>. Nach *Rüsken* müsste in solchen Fällen auch die Schätzung eines Grundsachverhalts erlaubt sein<sup>45</sup>.

Nach diesem Ansatz liegt die Schätzung des Fremdvergleichspreises in der Natur der Verrechnungspreisprüfung. Die Schätzung würde weder eine Pflichtverletzung seitens des Steuerpflichtigen noch eine vorgeschaltete Feststellung der Fremdvergleichswidrigkeit dem Grunde nach voraussetzen. Stattdessen wäre ein Vergleich zwischen dem von der Finanzverwaltung geschätzten Fremdvergleichspreis und dem tatsächlich angesetzten Preis ohne weiteres möglich (einstufige Vorgehensweise).

Die Verrechnungspreisprüfung wäre insofern mit der Bewertung vergleichbar, in der eine ständige Rechtsprechung einen Hauptanwendungsfall des § 162 Abs. 1 AO sieht. Bei Bewertungsfragen sei nach § 162 Abs. 1 AO zu schätzen, weil „ein richtiger Wert von Natur aus nicht exakt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit bestimmt werden kann“<sup>46</sup>. Das gleiche lässt sich von der Verrechnungspreisbestimmung sagen.

Die Ermittlung des angemessenen Fremdvergleichspreises ist im Kern eine Bewertungsaufgabe<sup>47</sup>. So ist nach der herrschenden Meinung eine aus der Hingabe von Wirtschaftsgütern bestehende verdeckte Gewinnausschüttung mit dem gemeinen Wert des Wirtschaftsguts i. S. von § 9 BewG anzusetzen<sup>48</sup>. Der gemeine Wert ist aber gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG „zu schätzen“, wenn er sich nicht aus Verkäufen ableiten lässt, „die weniger als ein Jahr zurückliegen“, wobei *Trzaskalik* hierzu zutreffend anmerkt, dass „auch die Wertableitung aus Verkäufen eine Schätzungsmethode ist“<sup>49</sup>. Hierfür ist die Rechtsgrundlage in § 162 Abs. 1 AO zu erblicken<sup>50</sup>.

41) BFH (Fn. 1). Vgl. Ziff. 1.1 Buchst. a und d sowie Fn. 9 oben.

42) Vgl. Fn. 7.

43) *Klein/Rüsken* (Fn. 19) Rz. 3 zu § 162 AO.

44) Zustimmend, was die Unmöglichkeit der vollen Beweisführung der Finanzverwaltung anbelangt, nicht jedoch in der Frage der Schätzung *Kroppen/Eigelshoven* (Fn. 40) S. 1748 und *Strunk/Kaminski* (Fn. 40) S. 1758 zweiter Spiegelstrich. A. A. möglicherweise *Wassermeyer* (Fn. 25) § 1 AStG Rz. 861: Das Finanzamt habe den Verrechnungspreis „durch exakte Ermittlung des Fremdpreises“ zu korrigieren, wenn „der Steuerpflichtige . . . alle Erklärungen abgibt und alle Unterlagen vorlegt“. U. E. will *Wassermeyer* an dieser Stelle aber in solchen Fällen lediglich eine Schätzung nach § 1 Abs. 3 AStG abschließen.

45) *Klein/Rüsken* (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 9.

46) Vgl. *Tipke/Kruse* (Fn. 1) zu § 162 AO Rz. 12; *Trzaskalik* (Fn. 1) Rz. 10, 20. *Tipke/Kruse* (Fn. 1) sehen Bewertungsfälle allerdings nicht als Anwendungsfall des § 162 I AO im strengen Sinne an, weil diese Vorschrift lediglich auf Fälle passe, in denen die Sachverhaltsmittlung im Einzelfall gescheitert sei. Bei Bewertungsfragen erfolge die Schätzung vielmehr in Ausführung der einzelnen Bewertungsnormen, damit diese „mittels Schätzung überhaupt vollziehbar“ gemacht werden können. Die Bewertung sei daher als „genereller Schätzauftrag“ zu verstehen. *Trzaskalik* sieht keine Notwendigkeit, Bewertungsfälle aus dem Anwendungsbereich des § 162 Abs. 1 AO zu verbannen, und meint, dass die Streitfrage auf sich beruhen könne, solange die Schätzungsregeln in beiden Fällen gleich wären. *Klein/Rüsken* (Fn. 19) äußern sich soweit ersichtlich nicht zur Streitfrage, sehen aber in Fällen sachtypischen Beweisnotstands einen Hauptanwendungsfall des § 162 AO und zählen die Teilwertbewertung dazu (siehe Text zu Fn. 28 oben).

47) So besteht große Ähnlichkeit zwischen den Standardmethoden der Verrechnungspreisbestimmung und den zu § 162 AO entwickelten Schätzmethoden (äußerer Betriebsvergleich, Analyse von Umsätzen, Einnahmen, Ausgaben, Wareneingang, Wareneinsatz, Bestände, Rohgewinnsschätzung – vgl. *Tipke/Kruse* (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 47, 55). Allerdings ist mit „interner Betriebsvergleich“ (ebenda Rz. 58 ff.) i. S. von Nachkalkulation etwas anderes gemeint als im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen.

48) Siehe Abschn. 31 Abs. 10 KStR und *Vögele/Kotschenreuther* Handbuch der Verrechnungspreise Rz. A 58 m. w. N.

49) *Trzaskalik* (Fn. 46) Rz. 10. Nach Meinung von *Tipke/Kruse* (Fn. 19) kommt bei der Bewertung § 162 AO im strengen Sinne nicht zur Anwendung. Vielmehr sei „eine Beweismaßreduzierung auf eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit im Normbereich [der Bewertung] immanent“; die Bewertung sei als „genereller Schätzauftrag“ zu verstehen. Siehe *Tipke/Kruse* (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 12 und Fn. 46 oben. So oder so gibt es in diesem Bereich keine Non-Liquet-Entscheidung, nur weil ein Beweis mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit (Regelbeweismaß) nicht gelingt.

50) Folgt man diesem Ansatz bis zur Schlussfolgerung, dass es sich bei allen Methoden zur Ermittlung von Verrechnungspreisen um Schätzmethoden handelt, – mit anderen Worten, dass es sich um Methoden handelt, die keine mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit richtigen Ergebnisse liefern – so würde sich die viel diskutierte Frage nach den „zulässigen“ Standardmethoden des Fremdvergleichs bzw. „unzulässigen“ gewinnorientierten Methoden (TNMM, Gewinnvergleich usw.) von selbst erledigen. Denn es wäre entsprechend der einhelligen Meinung zu § 162 AO auf die Methode abzustellen, deren Ergebnissen die höchste Wahrscheinlichkeit zukommt. Liefern zwei Methoden gleich wahrscheinliche Ergebnisse, so gehörten die Ergebnisse beider Methoden zum Schätzungsrahmen. Übrigens würde sich hiermit auch die Frage nach einer möglichen Rangfolge unter den Standardmethoden erledigen. Denn die „best method rule“ ist bereits in § 162 AO gesetzlich verankert.

## AUFSATZ

## 2.4.4 Ansatz Tipke/Kruse

Auch die von *Tipke/Kruse* vertretene Sphärentheorie dürfte eine Schätzung in Verrechnungspreisfragen regelmäßig zulassen, ohne dass es auf die Verletzung von Mitwirkungspflichten seitens des Steuerpflichtigen ankommt. Denn in solchen Fällen liegt „das Sachaufklärungsdefizit außerhalb der Sphäre der nach der Normenbegünstigtheorie Beweisbelasteten“<sup>51</sup>, d. h. außerhalb der Beweissphäre der Finanzverwaltung. Selbst wenn gefordert wird, dass das Sachaufklärungsdefizit innerhalb der Beweissphäre dessen liegen muss, zu dessen Ungunsten geschätzt wird<sup>52</sup>, also innerhalb der Beweissphäre des Steuerpflichtigen<sup>53</sup>, ist es klar, dass nach *Tipke/Kruse* die Beweissphäre des Steuerpflichtigen weiter reicht als dessen Mitwirkungspflichten<sup>54</sup>. Es ist ferner nicht ausgeschlossen, dass die Gerichte gerade angesichts der engen Auslegung der Mitwirkungspflichten, die im BFH-Urteil vom 17. 10. 2001 zum Ausdruck kommt, eine weite Auslegung der Beweissphäre des Steuerpflichtigen vornehmen<sup>55</sup>. In diesem Fall wäre auch nach der Auffassung von *Tipke/Kruse* in Verrechnungspreisfragen die Schätzung des Grundsachverhalts zulasten des Steuerpflichtigen möglich<sup>56</sup>.

## 2.5 Schranken der Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO

Sofern man eine Schätzungsmöglichkeit nach § 162 Abs. 1 AO zu Gunsten der Finanzverwaltung bejaht, werden folgende Schranken zu beachten sein:

- Als Mindestbeweismaß ist auf die *überwiegende Wahrscheinlichkeit* (zumindest aber eine große Wahrscheinlichkeit) abzustellen<sup>57</sup>. Eine weitere Reduzierung des Beweismaßes wird aufgrund der Umstände des Falles, in denen keine Pflichtverletzungen seitens des Steuerpflichtigen vorliegen, nicht zulässig sein.
- Die Schätzung wird sich regelmäßig an dem für den Steuerpflichtigen günstigeren Ende des Schätzungsrahmens (Bandbreite gleich wahrscheinlicher Alternativen) zu orientieren haben. Diese Auffassung wird durch das Urteil vom 17. 10. 2001 bestätigt<sup>58</sup>. Allerdings konnte nach der früheren Rechtsprechung bis zur oberen Grenze des Schätzungsrahmens geschätzt werden, wenn der Steuerpflichtige durch die Wahl einer unüblichen Struktur Anlass zur Schätzung gegeben hat<sup>59</sup>.
- Hohe Anforderungen sind an die Sachaufklärungspflicht von Finanzbehörde und FG zu stellen. Die Schätzung hat stets auf Grund eines möglichst vollständig aufgeklärten Sachverhalts zu erfolgen.

## 2.6 Wesen der Schätzung nach § 162 AO

Es besteht ein *Spannungsverhältnis* zwischen der Schätzung als objektiver Wahrheitsfindung mit reduziertem Sicherheitsanspruch einerseits und als Mittel zur Begegnung des Fehlverhaltens des Steuerpflichtigen andererseits.

*Auf der einen – objektiven – Seite* soll die Finanzbehörde in keinem Fall, also auch nicht bei Pflichtverletzungen seitens des Steuerpflichtigen, aus ihrer Amtsermittlungspflicht entlassen werden<sup>60</sup>. Vor allem zielt die Schätzung stets darauf ab, der Wirklichkeit möglichst nahe zu kommen<sup>61</sup>. Daher sind Strafschätzungen („Mondschätzungen“) auch bei Pflichtverletzung seitens des Steuerpflichtigen verboten<sup>62</sup>. Ferner ist ein überzeugender Sachvortrag des Steuerpflichtigen stets zu beachten<sup>63</sup>. Dies gilt im Einspruchs- und Finanzgerichtsverfahren gleichermaßen.<sup>64</sup> Die Schätzung durch das Finanzamt ist keine Ermessensentscheidung, die das FG nur innerhalb der engen Grenzen des § 102 FGO zu prüfen hätte, sondern unterliegt der vollen richterlichen Überprüfung, wobei das FG nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 96 Abs. 1 AO) entscheidet<sup>65</sup>. Dem FG steht

sonit frei, die Schätzung der Finanzbehörde durch eine eigene Schätzung zu ersetzen, sofern es diese – z. B. nach Berücksichtigung des Sachvortrags des Steuerpflichtigen – für wahrscheinlicher hält<sup>66</sup>. Dagegen ist der BFH als Revisionsinstanz gemäß § 118 Abs. 2 FGO weitgehend an die Schätzung des FG gebunden. Diese ist als Tatsachenfeststellung lediglich daraufhin überprüfbar, ob die Schätzungsvoraussetzungen gegeben waren und ob die Schätzung selber die Denkgesetze beachtet (d. h. in sich schlüssig ist) und mit den allgemeinen Erfahrungssätzen und anerkannten Schätzmethoden übereinstimmt<sup>67</sup>.

*Auf der anderen – missbrauchbekämpfenden – Seite* soll mit der Vorschrift verhindert werden, dass der gesetzesuntreue Steuerpflich-

51) *Tipke/Kruse* (Fn. 34 oben); Hervorhebung hinzugefügt.

52) Dies wird nicht bei Schätzungen zu Gunsten des Steuerpflichtigen gefordert. Hier genügt es, dass das Sachaufklärungsdefizit nicht auf seiner Seite liegt. Es braucht nicht auf der Seite der Finanzverwaltung zu liegen, sondern es darf zu Gunsten des Steuerpflichtigen geschätzt werden, weil die Sachaufklärung keiner Partei möglich bzw. zumutbar ist.

53) Vgl. *Tipke/Kruse* (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 7.

54) Vgl. Beispiel des zufälligen Untergangs der Buchhaltung, (Fn. 34 oben).

55) Vgl. Fn. 39 oben. Im Urteil vom 17. 10. 2001 führt der BFH ein nicht unähnliches Ergebnis herbei, indem er auf Grund einer niederschweligen Vermutung eine Beweislastumkehr eintreten lässt.

56) Vgl. Text zu Fn. 35 oben.

57) So dürfte das Schätzen nach § 1 Abs. 3 AStG in Fällen ausscheiden, die auf § 162 Abs. 1 AO gestützt werden. Gleicher Ansicht *Wassermeyer* (Fn. 25) Kommentar § 1 AStG Rz. 861. Selbst bei einer Schätzung nach § 162 Abs. 2 AO werden die Schätzmethoden des § 1 Abs. 3 AStG selten zur Anwendung gelangen, weil es regelmäßig bessere Methoden geben wird.

58) Vgl. Fn. 11 und 12 oben. Methodisch liegt dies im Ziel der Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO, nämlich die Vermeidung einer Non-Liquet-Entscheidung: Dieses Ziel ist bereits bei Abstellen auf das für den Steuerpflichtigen günstige Ende des Schätzungsrahmens erreicht. Alles andere würde über das Ziel hinausschießen und entbehre einer Rechtsgrundlage.

59) FG Münster, Urt. v. 18. 10. 1999 (9 K 5420/96 – Lexinformnr. 0553612) Gründe Ziff. 1.6 letzter Abs.

60) § 162 Abs. 1 Satz 1 AO; vgl. zu § 162 AO *Tipke/Kruse* (Fn. 1) Rz. 2, 6, 8, 29, 35: „Die finanzbehördliche Untersuchungspflicht mindert sich nicht automatisch durch die Verletzung der Mitwirkungspflicht“; es besteht kein „Schätzungsautomatismus“, so wie tendenziell in Tz. 2.3.1 der VwG-Verfahren E-2000 (Grundsätze für die Ausführung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Bezug auf Berechtigungen, Verfahren und Verbindliche Auskünfte, Entwurf vom 24. 8. 2000 – abgedruckt in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff Außensteuerrecht*) statuiert. Allerdings gibt es, wie *Tipke/Kruse* (Fn. 19) missbilligend feststellen (ebenda, Rz. 6) BFH-Rechtsprechung, die i. S. eines Schätzungsautomatismus ausgelegt werden könnte. Ferner stimmen auch *Tipke/Kruse* (Fn. 19) einer verbreiteten Meinung zu, dass Pflichtverletzungen zu einer gewissen Minderung der Sachaufklärungspflicht von Finanzamt und FG führen können. Die Finanzbehörde brauche in solchen Fällen „keine unverhältnismäßigen Anstrengungen zu machen“ (ebenda, Rz. 31). *Klein/Rüsken* (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 20 lehnen ebenfalls einen Schätzungsautomatismus ab, allerdings mit dem Hinweis, dass das FA keinen unzumutbaren Ermittlungsaufwand betreiben muss. Ebenfalls gegen Schätzungsautomatismus mit teilweise anderer Begründung *Trzaskalik* (Fn. 1) zu § 162 AO Rz. 26.

61) Vgl. zu § 162 AO; *Tipke/Kruse* (Fn. 19) Rz. 13, 28, 31; *Klein/Rüsken* (Fn. 19) Rz. 29; *Trzaskalik* (Fn. 19) Rz. 38.

62) Vgl. zu § 162 AO; *Tipke/Kruse* (Fn. 19) Rz. 13, *Trzaskalik* (Fn. 19) Rz. 39.

63) Vgl. zu § 162 AO *Klein/Rüsken* (Fn. 19) Rz. 29, 36; *Tipke/Kruse* (Fn. 19) Rz. 29.

64) Ggf. sind die Grenzen der § 364 b AO bzw. § 79 b FGO zu beachten. Vgl. zu § 162 AO *Tipke/Kruse* Rz. 90.

65) Vgl. zu § 162 AO; *Tipke/Kruse* (Fn. 19) Rz. 9; *Klein/Rüsken* (Fn. 19) Rz. 58; *Klein/Brockmeyer* zu § 90 AO Rz. 10.

66) Vgl. zu § 162 AO; *Tipke/Kruse* (Fn. 19) Rz. 9; *Klein/Rüsken* (Fn. 19) Rz. 58. Bestätigt durch BFH (Fn. 1).

67) Vgl. zu § 162 AO; *Tipke/Kruse* (Fn. 19) Rz. 94, 95; *Klein/Rüsken* (Fn. 19) Rz. 60. Oben nicht dargestellt ist die strittige Frage, ob nach § 162 AO auch der Grundsachverhalt (z. B., ob der Steuerpflichtige Umsätze in seiner Buchhaltung nicht erfasst hat) oder nur quantitative Größen (z. B. die Höhe der nicht erfassten Umsätze) geschätzt werden können. Vor allem *Trzaskalik* (Fn. 19) befürwortet ein Verbot der sog. Schätzung dem Grunde nach (Rz. 11 ff., 26); die Unterscheidung ablehnend *Klein/Brockmeyer*, AO-Komm., Rz. 2; differenzierter *Tipke/Kruse* (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 20.

## AUFSATZ

tige besser wekommt als der gesetzestreue<sup>68</sup>. Daher sinkt bei Pflichtverletzungen seitens des Steuerpflichtigen – sofern dadurch der steuerrelevante Tatbestand unsicher wird – das zum Nachweis steuerbelastender Tatsachen erforderliche Beweismaß „in einem nach den Umständen des Einzelfalls zu bestimmenden Ausmaß“, d. h. vor allem entsprechend dem Grad der Pflichtverletzung und der Beweismähe des Steuerpflichtigen<sup>69</sup>. „Bei schwerwiegenden Pflichtverletzungen (z. B. nachgewiesene nicht erfasste Mehreinnahmen) kann indes ohne Bindung an das Maß einer großen oder überwiegenden Wahrscheinlichkeit griffweise ein Sicherheitszuschlag im Wege der Schätzung ange-setzt werden“<sup>70</sup>. Bei Pflichtverletzungen dürfen Finanzverwaltung und Finanzgericht im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung „je nach Einzelfall bei steuererhöhenden Besteuerungsgrundlagen an der oberen, bei steuermindernden Besteuerungsgrundlagen an der unteren Grenze“ des Schätzungsrahmens bleiben<sup>71</sup>. „In Fällen, in denen die Mitwirkungspflicht verletzt worden ist, kann . . . nicht selten angenommen werden, dass der Steuerpflichtige etwas zu verbergen hat oder sonst Vorteile sucht.“ Dem kann durch einen Sicherheitszuschlag (eine Hinzuschätzung) Rechnung getragen werden<sup>72</sup>.

### 3. Zusammenfassende Würdigung

Wenn man Bilanz zieht, erscheinen folgende Punkte ausschlaggebend:

- a) Die Schätzung nach § 162 AO ist immer objektiver Natur und zielt darauf ab, der Wirklichkeit möglichst nahe zu kommen. Für diesen Grundsatz spielt es keine Rolle, ob nach dessen Abs. 1 oder Abs. 2 geschätzt wird.
- b) Je unklarer der Sachverhalt, desto größer ist der Schätzungsrahmen (Schätzungsbandbreite) i. S. einer Vielzahl gleich wahrscheinlicher Schätzungsalternativen<sup>73</sup>. Dabei darf der Schätzungsrahmen nicht mit der mehr oder minder groben Bandbreite von branchenspezifischen Kennziffern (z. B. Rohgewinnaufschlag) verwechselt werden, die nach der zweistufigen Vorgehensweise u. U. bei der Entstehung der Vermutung der Fremdvergleichswidrigkeit zur Anwendung kommt. Bei dem Schätzungsrahmen handelt es sich zwar auch um eine Bandbreite, allerdings um eine, die erst nach Entstehung der Vermutung der Fremdvergleichswidrigkeit, d. h. nach Feststellung der Fremdvergleichswidrigkeit „dem Grunde nach“ unter Berücksichtigung aller Einzelheiten des Falles gebildet wird. Bei der zweistufigen Vorgehensweise gehört der Schätzungsrahmen zur zweiten Stufe. Die Bandbreite zur Prüfung der Fremdvergleichswidrigkeit „dem Grunde nach“ gehört dagegen zur ersten Stufe. In manchen Fällen bildet der Schätzungsrahmen einen Ausschnitt aus einer bei der ersten Stufe herangezogenen Bandbreite.
- c) In anderen Fällen muss sich der Schätzungsrahmen verschieben können (unklar im BFH-Urt. vom 17. 10. 2001<sup>74</sup>). Bessere Erkenntnisse hinsichtlich der ausgewählten Vergleichsfirmen müssen verwertet werden und können u. U. dazu führen, dass Vergleichsfirmen, die in der ersten Stufe herangezogen wurden, durch neue Firmen ergänzt oder gar ersetzt werden. Übrigens richtet sich der Schätzungsrahmen nicht nach den Ergebnissen aller in Frage kommenden Vergleichsfirmen, sondern nach dem Gesamtbild der deutlichen Mehrzahl dieser Unternehmen<sup>75</sup>. In den USA verwendet man vereinfachungs-halber das sog. Interquartile Range.
- d) Der Schätzungsrahmen ist sehr klein, wenn spätestens am Ende des Finanzgerichtsverfahrens der Sachverhalt gut aufgeklärt ist. Dabei spielt es keine Rolle, was sich der Steuerpflichtige an Mitwirkungsverletzungen hat zuschulden kommen lassen.
- e) Die Ausnutzung eines Schätzungsrahmens zu Ungunsten des Steuerpflichtigen kommt nicht in Betracht, sofern er den unklaren Sachverhalt nicht zu vertreten hat und kein Fall der besonderen Beweismähe gegeben ist (dürfte bei Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO oft zutreffen). Allerdings kann nach der Rechtsprechung bis zur oberen Grenze des Schätzungsrahmens geschätzt werden, wenn der Steuerpflichtige durch die Wahl einer unüblichen Struktur Anlass zur Schätzung gegeben hat<sup>76</sup>.
- f) Ferner darf es bei Schätzungen nach § 162 Abs. 1 AO nur eine moderate Reduzierung des Beweismaßes zuungunsten des Steuerpflichtigen geben (Abstellen auf die überwiegende, zumindest aber eine große Wahrscheinlichkeit). Schließlich sind in solchen Fällen an die Sachaufklärungspflicht von Finanzamt und FG hohe Anforderungen zu stellen.
- g) Umgekehrt kommt die Ausnutzung des Schätzungsrahmens zu Ungunsten des Steuerpflichtigen in Betracht, sofern er den unklaren Sachverhalt verschuldet hat, also insbesondere bei *Verletzung von Mitwirkungspflichten*. Bezweckt wird dabei nicht die Bestrafung des Steuerpflichtigen, sondern die Vermeidung ungerechtfertigter Steuervorteile. Ferner ist in solchen Fällen notfalls eine weiterreichende Reduzierung des Beweismaßes hinzunehmen. Entsprechendes könnte bei besonderer Beweismähe des Steuerpflichtigen gelten. Überraschend erscheint in dieser Hinsicht, dass der BFH im Urteil vom 17. 10. 2001 offenbar nicht bereit ist, aus der – dort bejahten – Verletzung von Mitwirkungspflichten Konsequenzen zu ziehen<sup>77</sup>.
- h) Die Schätzung der Finanzverwaltung unterliegt der vollen Überprüfung durch das FG. Hält das FG die eigene Schätzung für wahrscheinlicher, kann es sie an die Stelle der Schätzung der Finanzbehörde setzen. Andererseits darf das FG die Schätzung der Finanzbehörde übernehmen. Auf Grund des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung hat das FG einen faktischen Entscheidungsspielraum<sup>78</sup>.
- i) Als Tatsachenfeststellung ist die Schätzung des FG nur eingeschränkt durch die Revisionsinstanz überprüfbar. Voll überprüfbar ist aber, ob die Voraussetzungen für die Schätzung vorgelegen haben. Daher muss das FG klar begründen, woraus es die Schätzungsbefugnis ableitet. Es liegt auch nahe, dass Klarheit in der Frage bestehen muss, ob nach § 162 Abs. 1 oder Abs. 2 AO geschätzt wurde.

Wie das BFH-Urteil vom 17. 10. 2001 zeigt, begreift die neuere Rechtsprechung die Schätzung als Rechtsfolge einer ihr vorgeschalteten Feststellung der Fremdvergleichswidrigkeit der Verrechnungspreise dem Grunde nach. Wird eine vGA „dem

68) Vgl. zu § 162 AO: Trzaskalik (Fn. 19) Rz. 2; Tipke/Kruse (Fn. 19) Rz. 45.

69) Klein/Rüsken (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 4 unter Berufung auf BFH BStBl II 1989, 462.

70) Klein/Rüsken (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 4, 36-37; ähnlich Tipke/Kruse (Fn. 19) Rz. 45, wobei alle Kommentatoren das Willkürverbot und das Strafverbot betonen.

71) Tipke/Kruse (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 45: „Der Schätzungsrahmen ist umso größer, je ungesicherter das Tatsachenmaterial ist, auf dem die Schätzung beruht.“

72) Tipke/Kruse (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 45.

73) Vgl. Tipke/Kruse (Fn. 19) zu § 162 AO Rz. 9, 45.

74) BFH (Fn. 1).

75) Vgl. Wassermeyer (Fn. 7 oben).

76) FG Münster (Fn. 59) Gründe Ziff. I.6 letzter Absatz.

77) Vgl. Ziff. 1.1 oben, zweitletzter Aufzählungspunkt und Fn. 15.

78) Zum Beispiel denkbar ist, dass das FG im Rahmen der Beweiswürdigung den Gedanken der Tz. 2.2.3 Satz 3 VwG-Verfahren E-2000 („Der Beweismähe einer nachträglich erstellten Dokumentation ist immer herabgesetzt“) berücksichtigt und u. a. aus diesem Grund die Schätzung der Finanzverwaltung für wahrscheinlicher hält als die Argumentation des Steuerpflichtigen.

## AUFSATZ

Grunde nach“ bejaht, konkretisiert sich deren Höhe im Wege der Schätzung. Deren Wesensmerkmale wurden unter Ziff. 2.6 oben beschrieben.

Die Feststellung einer vGA dem Grunde nach ist ohne Vorliegen von Pflichtverletzungen seitens des Steuerpflichtigen möglich. Neben allen Möglichkeiten des hypothetischen Fremdvergleichs stellt sich die spannende Frage, unter welchen konkreten Voraussetzungen die Gerichte bereit wären (analog der 25%/75%-Regelung bei Geschäftsführerantiemen), etwaigen von der Finanzverwaltung aufgestellten branchenspezifischen Bandbreiten für wesentliche betriebswirtschaftliche Kennziffern wie den Rohgewinnaufschlag Bedeutung beizumessen. Denn nach dem BFH-Urteil vom 17. 10. 2001<sup>79</sup> steht der Verwertung von anonymen Vergleichsdaten nichts Grundsätzliches mehr im Wege, wenn auch die Voraussetzungen im Einzelnen noch klärungsbedürftig sind.

Günstig für den Steuerpflichtigen ist die objektive Natur der Schätzung und die Möglichkeit der vollen richterlichen Überprüfung der von der Finanzverwaltung erstellten Schätzung. Innerhalb der Grenzen des § 79 b FGO kann der Steuerpflichtige auch vor dem FG Beweismittel vorlegen, die es der Finanzverwaltung vorenthalten hat.

Es fragt sich schließlich, welchen Unterschied es macht, ob in Verrechnungspreisfragen nach § 162 Abs. 1 oder Abs. 2 AO geschätzt wird. Der Unterschied liegt darin, dass eine Schätzung nach § 162 Abs. 1 auf Grund der bestmöglichen Informationen erfolgt. Daher wäre tendenziell ein höheres Beweismaß (überwiegende, zumindest aber eine große Wahrscheinlichkeit) anzulegen und innerhalb des Schätzungsrahmens gleich wahrscheinlicher Alternativen auf die Alternative abzustellen, die für den Steuerpflichtigen am günstigsten ist<sup>80</sup>. Andererseits muss bei einer Schätzung nach § 162 Abs. 2 AO vor dem Hintergrund von Sachaufklärungsdefiziten geschätzt werden, die der Steuerpflichtige zu vertreten hat. So erscheint tendenziell bei einer Schätzung nach § 162 Abs. 2 AO<sup>81</sup> (anders als bei einer Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO) ein geringeres Beweismaß und eine Schätzung an dem für den Steuerpflichtigen negativen Ende des Schätzungsrahmens als angezeigt<sup>82</sup>. In beiden Fällen ist der Schätzungsrahmen objektiver Natur (Verbot der Straf- bzw. Verdachtsschätzung)<sup>83</sup>. Bei der Schätzung wird das FG allerdings faktisch Spielraum besitzen.

Zusammenfassend kann man sagen, dass im Schätzverfahren der Steuerpflichtige zwar nicht wehrlos, aber in der Defensive ist,

vor allem, wenn ihm Pflichtverletzungen nachgewiesen werden, die die Sachverhaltsaufklärung erheblich behindert haben (§ 162 Abs. 2 AO).

Überzeugende Gründe, weshalb eine Schätzung von Verrechnungspreisen nach § 162 AO vom Vorliegen einer Pflichtverletzung seitens des Steuerpflichtigen abhängen soll, lassen sich nicht finden. Untersucht man die grundlegenden Theorien zur Eingrenzung des Anwendungsbereichs von § 162 Abs. 1 AO, so stellt man fest, dass eine Schätzung nach verschiedenen Ansätzen in Frage kommt.

Insbesondere soll nach dem BFH-Urteil vom 17. 10. 2001 bei der Verrechnungspreisprüfung in einem ersten Schritt untersucht werden, ob eine vGA „dem Grunde nach“ vorliegt. Es wird geprüft, ob die Verrechnungspreise fremdüblich oder fremdunüblich sind. Das Verhalten des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers kann u. U. anhand von Bandbreiten beurteilt werden, die sich aus Datenbanken ableiten lassen. Ergibt sich eine Fremdunüblichkeit, so wird eine vGA „dem Grunde nach“ angenommen bzw. es entsteht eine widerlegbare Vermutung. Kann der Steuerpflichtige diese Vermutung nicht entkräften, so erfolgt die Schätzung des Fremdvergleichspreises „der Höhe nach“ gemäß § 162 AO. Sofern keine Pflichtverletzungen seitens des Steuerpflichtigen vorliegen, beruht die Schätzung auf § 162 Abs. 1 AO. Pflichtverletzungen seitens des Steuerpflichtigen sind nicht Schätzungsvoraussetzung.

Offen bei der zweistufigen Vorgehensweise sind die Anforderungen, die an den Beweis der Fremdunüblichkeit „dem Grunde nach“ zu stellen sind. *Wassermeyer* sagt, die Schwelle zu der widerlegbaren Vermutung liege „nicht sehr hoch“<sup>84</sup>.

Zur Abwehr der Feststellung einer vGA „dem Grunde nach“ und zur Vermeidung eines Schätzverfahrens werden Steuerpflichtige vernünftigerweise eine eigene Verrechnungspreisdokumentation erstellen, auch wenn dies von Gesetzes wegen nicht verlangt wird.

79) BFH (Fn. 1).

80) Vgl. Fn. 11 und 58.

81) Vgl. aber Fn. 15 oben.

82) Dies gilt zumindest dann, wenn angenommen werden kann, dass bei Vorliegen der pflichtwidrig nicht beschafften Informationen ein höherer Sicherheitsgrad (Wahrscheinlichkeitsgrad) zu erreichen gewesen wäre.

83) Vgl. *Wassermeyer* (Fn. 2) S. 2469/2: keine Rechtsgrundlage für Straf- bzw. Verdachtsschätzungen.

84) Vgl. Text zu Fn. 7 oben.

## (Fortsetzung von S. 353)

**Kein Verstoß gegen Art. 18 EGV**

§ 1 a Abs. 1 Nr. 1 EStG verstößt auch nicht gegen das Recht der Unionsbürger auf Gewährleistung allgemeiner Freizügigkeit (Art. 18 EG). Auch wenn dies dazu führt, dass der Kl. seine Unterhaltszahlungen in Deutschland nicht im Rahmen des Real-splittings als Sonderausgaben abziehen kann, ist die frühere Ehefrau des Kl. nicht gehindert, ihren Wohnsitz in Salzburg zu nehmen.

**Kein Abzug gemäß § 33 a EStG**

3. Ein Abzug der Unterhaltszahlungen im Rahmen des § 33 a EStG kommt für die Streitjahre ebenfalls nicht in Betracht. Nach dem eigenen Vortrag des Kl. hat das Vermögen der Unterhaltsempfängerin in den Jahren 1994 bis 1996 die schädliche Grenze von 30 000 DM überstiegen (vgl. Schriftsatz des Kl. v. 25. 7. 2001 unter Tz. 4). Der Senat verweist insoweit auf sein Urteil vom 17. 10. 2001.

Aber auch soweit das übrige Vermögen der Unterhaltsempfängerin im Laufe des Jahres 1997 unter die schädliche Grenze von 30 000 DM gesunken sein sollte, ist die frühere Ehefrau des Kl. im Hinblick auf die ihr gehörende selbstgenutzte Eigentumswohnung und den damit verbundenen Wohnwert auch im Streitjahr 1997 nicht als vermögenslos i. S. des § 33 a Abs. 1 Satz 3 EStG anzusehen. Soweit Abschn. 190 Abs. 3 Nr. 3 der Einkommensteuerrichtlinien ein angemessenes Hausgrundstück, das der Unterhaltsempfänger ganz oder teilweise selbst bewohnt, bei der Berechnung des schädlichen Vermögens außer Ansatz lässt, vermag sich der Senat nach dem Regelungszweck des § 33 a Abs. 1 EStG, die Leistungsfähigkeit durch Unterhaltsverpflichtungen nur insoweit als gemindert anzusehen, als diese unausweichlich sind und dem Existenzminimum der unterhaltsberechtigten Person dienen, nicht anzuschließen (vgl. BFH v. 14. 8. 1997, III R 68/96, BStBl II 1998, 241).

5. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Streitsache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).