



Ulrich Wolff  
Vertreter des Unterabteilungsleiters IV B

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

nachrichtlich:

Bundesfinanzakademie im  
Bundesministerium der Finanzen

Bundesamt für Finanzen

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 18 88 6 82-40 92

FAX +49 (0) 18 88 6 82-34 98

E-MAIL [poststelle@bmf.bund.de](mailto:poststelle@bmf.bund.de)

TELEX 88 66 45

DATUM 26. Februar 2004

BETREFF **Konsequenzen der Verletzung von Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO bei der Prüfung von Verrechnungspreisen einer inländischen Tochtervertriebsgesellschaft (Kapitalgesellschaft) bei Geschäften mit nahe stehenden Personen (§ 1 AStG) im Ausland; Anwendung des BFH-Urteils vom 17. Oktober 2001 - I R 103/00 -**

GZ **IV B 4 - S 1300 - 12/04** (bei Antwort bitte angeben)

Der BFH hat mit Urteil vom 17. Oktober 2001, - I R 103/00 - (BStBl. 2004 II S.171) u.a. Folgendes entschieden:

1. Im Fall der Verletzung von Mitwirkungspflichten im Sinne des § 90 Abs. 2 AO sei danach zu unterscheiden, ob sich die Pflicht auf eine Tatbestandsvoraussetzung oder auf die Rechtsfolge eines Besteuerungstatbestandes beziehe. Beziehe sie sich auf eine Tatbestandsvoraussetzung, so löse die Pflichtverletzung eine Reduzierung des Beweismaßes für die jeweils aufzuklärende Tatbestandsvoraussetzung aus. Beziehe sie sich auf eine Rechtsfolge, so rechtfertige sie regelmäßig die Schätzung der Besteuerungsgrundlage.
2. Aus der Weigerung einer inländischen Tochtergesellschaft, Auskunft darüber zu geben, wie die mit ihrer ausländischen Muttergesellschaft vereinbarten Preise zustande gekommen seien, könne nur gefolgert werden, dass die vereinbarten Preise durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst seien. Die vereinbarten Preise könnten dennoch angemessen sein. Für die Ermittlung des angemessenen Fremdvergleichspreises trage die Finanzbehörde die objektive Beweislast.
3. Die Ermittlung des Fremdvergleichspreises einer Vertriebsgesellschaft könne nicht auf die Wiederverkaufspreismethode gestützt werden, wenn nur auf die Einkäufe von drei unverbundenen Produzenten zurückgegriffen werden könne, die entsprechenden Einkäufe sich nicht auf alle Streitjahre erstreckten und die Einkäufe nur zu höchstens 5 v.H. des Gesamtumsatzes der Vertriebsgesellschaft führten.

### Zu 1

Die erhöhten Mitwirkungspflichten des § 90 Abs. 2 AO beziehen sich, wenn verdeckte Gewinnausschüttungen einer inländischen Tochtergesellschaft an ihre ausländische Muttergesellschaft in Frage stehen, auf die Aufklärung des gesamten steuerlich relevanten Sachverhalts. Sie sollen der Finanzbehörde die Feststellung ermöglichen, ob die Tatbestandsmerkmale der verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt sind.

Die im Urteil des BFH vorgenommene Differenzierung zwischen Mitwirkungspflichten, die sich auf die Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung beziehen, und solchen, die sich auf Rechtsfolgen beziehen, ist nicht nachvollziehbar und findet im Gesetz keine Grundlage. Über die Rechtsfolgen befindet die Finanzbehörde ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen.

### Zu 2

Verletzt eine inländische Tochtergesellschaft ihre erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO, gelten bei der Prüfung der Angemessenheit von Preisen, die mit der ausländischen Muttergesellschaft vereinbart wurden, die nachstehenden allgemeinen Grundsätze:

- a) Die Tochtergesellschaft ist zivilrechtlich nicht dazu verpflichtet, bei Verträgen mit ihrer Muttergesellschaft dem Fremdvergleich entsprechende Preise zu vereinbaren, da insoweit Vertragsfreiheit gilt. Vereinbart sie Preise, die dem Fremdvergleich nicht entsprechen, hat sie dies wegen des steuerlich geltenden Fremdvergleichsgrundsatzes (siehe §§ 1 AStG und 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) in ihren Steuererklärungen zu berücksichtigen, da Angaben in Steuererklärungen nach § 150 Abs. 2 Satz 1 AO wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen sind. Verstöße können im Einzelfall gemäß §§ 369 ff. AO straf- und bußgeldrechtliche Folgen nach sich ziehen. Ungeachtet dessen trifft die Tochtergesellschaft nicht die Beweislast dafür, tatsächlich den im Fremdvergleich angemessenen Preis angesetzt zu haben.
- b) Verweigert die Tochtergesellschaft pflichtwidrig Auskünfte über preisbildende Faktoren (Sachverhalt), z.B. über Art und Beschaffenheit von eingekauften Produkten, Markt- und Konkurrenzsituation, und kann die Finanzbehörde den zutreffenden Preis deshalb nicht ermitteln, ist eine Schätzung nach § 162 Abs. 2 AO durchzuführen. Beziehen sich die Mitwirkungspflichten nämlich auf Tatsachen und Beweismittel aus dem alleinigen Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen, können aus seiner Pflichtverletzung für ihn nachteilige Schlussfolgerungen gezogen werden. Bei einer Schätzung nach § 162 Abs. 2 AO sind die Ermittlungspflichten der Finanzbehörde hinsichtlich steuerbegründender oder steuererhöhender Umstände vermindert (gemindertes Beweismaß); eine vom Steuerpflichtigen zu vertretende Beweisnot darf sich nicht zu seinen Gunsten auswirken (BFH-Urteil vom 15. Februar 1989, BStBl II S. 462 zum „Beweisverderber“). Es kann ein Sachverhalt zu Grunde gelegt werden, für den ein geringerer Grad an Sicherheit besteht, als üblicherweise zu fordern ist (BFH-Urteil vom 1. Februar 1967, BStBl III S. 495). Bei groben Verstößen des Steuerpflichtigen, die erhebliche Änderungen gegenüber dem der Steuererklärung zu Grunde Gelegten notwendig machen, ist die Finanzbehörde im Allgemeinen nicht nur berechtigt, sondern

verpflichtet, die Besteuerungsgrundlagen nach dem für den Steuerpflichtigen ungünstigsten, aber noch möglichen Sachverhalt festzustellen (BFH-Urteil vom 9. März 1967, BStBl III S. 349). Strafschätzungen sind allerdings unzulässig (BFH-Urteil vom 20. Dezember 2000, BStBl 2001 II S. 381).

Der Tochtergesellschaft verbleibt die Möglichkeit, die der Schätzung zu Grunde gelegten, für sie ungünstigen Annahmen der Finanzbehörde zu widerlegen oder ihre Wahrscheinlichkeit durch Benennung bzw. Vorlage von Beweismitteln nachhaltig zu erschüttern.

- c) Verweigert die Tochtergesellschaft Auskünfte darüber, wie die Preisvereinbarungen mit der Muttergesellschaft zustande gekommen sind, erfüllt sie aber im Übrigen die Auskunftspflichten, kann widerleglich vermutet werden, dass die Preise durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind (Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung). In solchen Fällen lässt sich dennoch nicht ausschließen, dass die verrechneten Preise dem Fremdvergleich entsprechen. Die Überprüfung ist nach § 88 AO Aufgabe der Finanzbehörde:
- Kann die Finanzbehörde den im Fremdvergleich angemessenen Einkaufspreis ermitteln und ist dieser niedriger als der von der Tochtergesellschaft angesetzte Preis, ist der ermittelte Preis der Besteuerung zu Grunde zu legen.
  - Kann die Finanzbehörde den im Fremdvergleich angemessenen Preis nicht nachweisen und liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Einkaufspreise der Tochtergesellschaft gemessen am Fremdvergleich zu hoch sind, ist keine Änderung durchzuführen.
  - Liegen dagegen gewichtige Anhaltspunkte dafür vor, dass der Einkaufspreis zu hoch ist (z.B. dauerhafte Verlustsituation, kein Nachweis von Fehlmaßnahmen), kann die Finanzbehörde aber den im Fremdvergleich angemessenen Preis nicht nachweisen, ist eine Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO durchzuführen. Dabei ist mindestens ein Gewinn („Totalgewinn“) zu schätzen, der eine angemessene Verzinsung des zugeführten Kapitals (einschließlich Zinseszins und Risikozuschlag) oder eine angemessene Vergütung für erbrachte Leistungen auf der Basis der im Schätzungszeitraum angefallenen Kosten bewirkt. Für einen höheren Gewinnansatz trägt die Finanzbehörde die objektive Beweislast.

Ergibt sich bei der Ermittlung des Fremdvergleichspreises eine Bandbreite möglicher Werte, ist der vom Steuerpflichtigen angesetzte Wert zu Grunde zu legen, wenn er innerhalb der Bandbreite liegt. Hat der Steuerpflichtige einen Wert angenommen, der günstiger für ihn ist als die Werte der festgestellten Bandbreite, ist der Wert innerhalb der Bandbreite anzunehmen, für den die größte Wahrscheinlichkeit spricht. Nur wenn innerhalb der Bandbreite Werte festgestellt werden, die mit gleich hoher Wahrscheinlichkeit dem Fremdvergleich entsprechen, ist der Wert anzusetzen, der für den Steuerpflichtigen die geringste steuerliche Belastung auslöst.

Bei notwendig werdenden Schätzungen des Gewinns inländischer Vertriebs-Tochtergesellschaften ist darauf zu achten, dass sich mittelfristig zumindest eine angemessene Kapitalverzinsung ergibt.

Zu 3

Ungeachtet der Auffassung des BFH im Urteilsfall sind bei der Prüfung von Verrechnungspreisen in jedem einzelnen Fall jeweils die besten Vergleichsdaten zu verwenden, die vorgelegt bzw. mit zumutbarem Aufwand ermittelt werden können. Für die Durchführung eines Fremdvergleichs können keine schematischen Mindestanforderungen (z.B. Mindestanzahl von Vergleichsbetrieben) gestellt werden. Die Beweiskraft eines Fremdvergleichs kann nur jeweils nach den konkreten Umständen im einzelnen Fall gewürdigt werden.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2002 beginnen, gemäß § 90 Abs. 3 AO besondere Aufzeichnungspflichten bestehen, deren Verletzung nach § 162 Abs. 3 und 4 AO nachteilige Folgen für einen betroffenen Steuerpflichtigen nach sich zieht.

Dieses BMF-Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I (2004 S. 270) veröffentlicht.

Im Auftrag  
Wolff