

§ 9 Verrechnungspreise vor den Finanzgerichten?

*Markus Schaupp**

Im Rahmen einer interdisziplinären Studie zur Verbesserung des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise führte ein Team aus Betriebswirtschaftlern und Juristen – darunter der Verfasser – 44 zweistündige Interviews mit Vertretern aus großen und mittelständischen Unternehmen, der Beraterschaft und aus der Finanzverwaltung.

Von den zahlreichen Befunden¹ soll an dieser Stelle nur der folgende aufgegriffen werden: Für Verrechnungspreissachverhalte spielt der nationale Rechtsweg faktisch keine Rolle.² Judikate der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs sind daher in diesem Bereich selten.³

I. Verrechnungspreise in der Außenprüfung

1. Betragsgenaue Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes

Der Fremdvergleichsgrundsatz nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA⁴ dient der internationalen Staatengemeinschaft als einheitliches Konzept⁵ für die Ge-

* Der nachfolgende Beitrag fußt auf einem interdisziplinären Forschungsprojekt der Universitäten Göttingen (Leitung Prof. Oesterreicher, betriebswirtschaftliche Steuerlehre) und Heidelberg (Leitung Prof. Reimer, Rechtswissenschaft) zum Verfahrensrecht der Verrechnungspreise, das im vergangenen Jahr unter Förderung durch die Stiftung Familienunternehmen durchgeführt wurde.

¹ Die ausführlichen Projektergebnisse werden in Kürze an anderer Stelle veröffentlicht.

² So jedenfalls für die Vergangenheit auch: A. Vögele/T. Borstell/L. Bernhardt, 5. Aufl. 2020, Kap. A Nationales Recht Rn. 17.

³ Zum Überblick: A. Vögele/T. Borstell/L. Bernhardt, 5. Aufl. 2020, Urteilsregister/Verwaltungsschreiben IV; zuletzt mit größerer Bedeutung: BFH v. 27.11.2019 – I R 40/19 (I R 14/16).

⁴ Mit gleicher Regelung im Art. 9 des UN-Musterabkommens.

⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2017, Chapter I Rn. 1.1.

winnallokation zwischen verbundenen, grenzüberschreitend tätigen Unternehmen, um wirtschaftliche Doppelbelastung zu verhindern.⁶

Der gemeinsame Grundsatz ist aber mitnichten ein Garant für Einmalbesteuerung. Er erfährt nationale Konkretisierung,⁷ wird unterschiedlich verstanden und durch divergierende nationale Vorschriften im Verfahren flankiert (in Deutschland: § 90 Abs. 3 AO). Überwölbt werden diese unterschiedlichen nationalen Prägungen durch eine konzeptionelle Schwäche des Verrechnungspreises⁸: Er ist eine fiktive Rechengröße, die in der Regel allein für steuerliche Zwecke bestimmt wird. Den „einen“ Verrechnungspreis gibt es nicht.

2. Verrechnungspreissysteme und die Außenprüfung

Da die meisten Unternehmensgruppen ein in sich stimmiges Verrechnungspreissystem anwenden, gelingt die Veranlagung zunächst ohne Doppelbelastungen, weil an Amtsstelle nur festgesetzt wird, was erklärt wurde. Verrechnungspreise sind dort nicht erkennbar und werden auch nicht geprüft.⁹ Sie sind dann, wie § 90 Abs. 3 S. 5 AO es für die Dokumentation vorsieht, regelmäßig erst Gegenstand der Außenprüfung. Dort sind die Verrechnungspreise dann aber häufig auch Schwerpunkt der Prüfung und haben einen Änderungsbescheid zur Folge.

Sofern dieser nicht auf einem Konsens in der Schlussbesprechung beruht,¹⁰ hält der Steuerpflichtige den Änderungsbescheid in der Regel für abkommenswidrig, weil er ohne korrespondierende Gegenberichtigung (vgl. Art. 9 Abs. 2 OECD-MA) eine wirtschaftliche Doppelbelastung zur Folge hat.

⁶ OECD-Musterkommentar (2017), Art. 9 Rn. 1.

⁷ Für Deutschland: § 1 AStG.

⁸ Das allgemeine Problem, dass DBA nach dem OECD-MA in unterschiedlichen Rechtstraditionen unterschiedliche verstanden, konkretisiert und ausgelegt werden (zum Problem bei der Betriebsstätte, A. Skaar, Permanent Establishment, 2. Aufl. 2020), erfährt beim Fremdvergleichsgrundsatz nur seine Zuspitzung, weil dieser normativ und faktisch besonders voraussetzungsreich in der Anwendung und zugleich wirtschaftlich besonders relevant ist (OECD, Transfer Pricing Guidelines, 2017, Preface Rn. 1).

⁹ R. Seer, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 09.2021, § 90 Rn. 52.

¹⁰ K.-D. Drüen, FR 2011, 101 (107); Neuling/Röckle in Neuling/Wilmanns/Busch/Scheibe, Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung, 2020, A Teil 4 Rn. 1.

II. Korrekturverfahren: Interessenausgleich im Einzelfall

1. Nationales Rechtsbehelfsverfahren

Gegen diesen wegen des Mehrergebnis belastenden Änderungsbescheid gewähren §§ 40, 110 FGO die Möglichkeit der Anfechtungs- und Änderungsklage. Das Gericht ermittelt dann im Rahmen der Amtsermittlung¹¹ den Sachverhalt erneut und überprüft den Änderungsbescheid am Maßstab von § 1 AStG (oder ggf. § 8 Abs. 3 KStG, § 4 Abs. 1 S. 2 ff., 8 EStG) sowie des zugehörigen DBA mit Art. 9 Abs. 1 OECD-MA. Der Bescheid wird als nationale Maßnahme an nationalem Recht gemessen. Nicht mehr, aber auch nicht weniger fordert der Justizgewährleistungsanspruch¹² und das Gebot effektiven Rechtsschutzes aus Art. 19 Abs. 4 GG.

2. ... und seine praktischen Defizite

Obwohl dieses verfassungsrechtliche Gebot auf die Effektivität des finanzgerichtlichen Verfahrens drängt, weist die geringe Anzahl der geführten Verfahren daraufhin, dass jedenfalls aus Perspektive der klagebefugten Unternehmen der nationale Rechtsweg nicht als effektives Instrument wahrgenommen wird: Die befragten Unternehmen schildern für ihr geringes Interesse am nationalen Gerichtsverfahren im Wesentlichen drei Gründe:

Erstens trauen sie den Finanzrichterinnen und -richtern keine spezifische Kompetenz für Verrechnungspreise zu. Die Preisermittlung erfordert in erheblichen Umfang betriebswirtschaftliche Kenntnisse, über die die rechtswissenschaftlich ausgebildeten Richter (vgl. § 5 DRiG, aber auch §§ 16 ff. FGO) meist nicht verfügen. Jedenfalls partiell handelt es sich hierbei aber auch um ein „Henne-Ei-Problem“:¹³ Richter bilden sich entlang ihrer Entscheidungstätigkeit fort.¹⁴ Haben sie keine oder nur wenige Fälle

¹¹ Zu den Grenzen bei internationalen Steuerfällen *T. Eisgruber/E. Oertel*, Grenzüberschreitender Steuervollzug, FS BFH, Bd. 1, 2018, S. 1113 (1124 ff.).

¹² *B. Remmert*, in: Maunz/Dürig, GG, 94. EL 01.2021, Art. 103 Abs. 1 Rn. 31.

¹³ So auch *Peters* in Tax Quartett, NWB-Podcast vom 07. Juni 2021, 41:00.

¹⁴ Ebd.

mit Verrechnungspreisbezug zu entscheiden, bildet sich dort auch keine Expertise aus.¹⁵

Zweitens dauern Gerichtsverfahren nach Einschätzung der Steuerpflichtigen häufig zu lange. Bis weilen ist im gleichen zeitlichen Rahmen eine Entscheidung im Verständigungsverfahren zu erzielen.

Der dritte und gewichtigste Punkt ist aber, dass Gerichtsverfahren für die Bewältigung von Verrechnungspreisen nur eingeschränkt geeignet sind. Die Entscheidungsgewalt nationaler Gerichte endet mit dem Staatsgebiet. Sie können nur über eine der beiden Maßnahmen entscheiden, die die Doppelbelastung auslösen. Damit kann das Gericht dem „faktischen Klageinteresse“¹⁶ – die Beseitigung der Doppelbelastung – nur dann entsprechen, wenn es die Verrechnungspreiskorrektur aus der Außenprüfung gänzlich für unzutreffend hält. Fälle, in denen die Doppelbelastung auf einem unterschiedlichen DBA-Verständnis oder unterschiedlichen Vorstellungen vom Sachverhalt beruhen, lassen sich durch das nationale Rechtsbehelfsverfahren nicht befriedigend lösen.

3. Bilaterale Verständigung

Dieses praktische Defizit des nationalen Rechtswegs wird durch die bestehenden Instrumente der Verständigung und der Streitbeilegung aufgefangen.¹⁷ Im Rahmen eines bilateralen Verwaltungsverfahrens verständigen sich die beteiligten Staaten auf Antrag eines Steuerpflichtigen über die richtige Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens. Es erfolgt eine Koordination der Rechtsanwendung, die der nationale Rechtsweg nicht leisten kann: Die durch die Finanzverwaltungen vertretenen Staaten erzielen im Einigungswege ein gemeinsames Verständnis vom Sachverhalt und eine einheitliche Rechtsanwendung, die die Doppelbelastung verhindert.¹⁸

¹⁵ Insofern handelt es sich nur um ein unselbständiges „Annex-Problem“: Wenn die Steuerpflichtigen auch wegen Verrechnungspreisstreitigkeiten die Gerichte anriefen, behöbe sich dieses von selbst.

¹⁶ In Abgrenzung zum prozessualen Klagebegehren, das auf die Aufhebung o. Änderung des Steuerbescheids gerichtet sein muss, § 65 Abs. 1 FGO.

¹⁷ DBA mit Vorschriften nach Art. 25 OECD-MA bzw. Art. 24 dVG, das Übereinkommen 90/436/EWG (Schiedskonvention) und die Rl. (EU) 2017/1852.

¹⁸ OECD-Musterkommentar (2017), Art. 25 Rn. 7.

Bei der EU-Schiedskonvention und der EU-Streitbeilegungsrichtlinie ebenso wie bei zahlreichen DBA schließt sich an ein gescheitertes Verständigungsverfahren ein Schiedsverfahren¹⁹ an, in dem ein unabhängiges Gremium über die Lösung des Falls entscheidet, wenn sich die Finanzverwaltungen nicht einigen können.

Nach Auskunft der befragten Unternehmen sind die Erfolgsaussichten im Verständigungsverfahren hoch; dort wo eine Schiedsregelung besteht, wird die Doppelbelastung sicher beseitigt und auch im Übrigen gelingt es dem BZSt regelmäßig, im Verständigungsverfahren Einigungen zu erzielen. Diese Kompensation der Defizite des nationalen Rechtsbehelfsverfahrens durch internationale Verständigung vermag so die abkommenswidrige Doppelbelastung konsistent und risikoarm zu beseitigen und dadurch den Einzelfall zu befrieden.

III. Allgemeinfunktion der Rechtsprechung

1. Rechtskonkretisierung und Dogmatisierung

Die Funktion der Rechtsprechung geht über die verbindliche Entscheidung des Einzelfalls zur Befriedung desselben aber hinaus. Die Gerichte tragen institutionell zum Recht bei. Explizit findet sich diese Aufgabe für den BFH in § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO²⁰. Ausweislich der Gesetzesbegründung²¹ sollen die Gerichte aus der Einzelfallentscheidung den Teil der *ratio decidendi*, die über den konkreten Fall hinausweist, verallgemeinern und so durch Leitsatzbildung zur Fortentwicklung – vor allem aber zur

¹⁹ Art. 25 Abs. 5 OECD-MA; Art. 7 90/436/EWG, §§ 17 ff. EU-DBA-SBG; grundsätzlich halten zahlreiche Staaten Schiedsklauseln für ein effektives Mittel, um die Beendigung von Verständigungsverfahren sicherzustellen, OECD, Making Dispute Resolution Mechanisms more Effective – Action: 14: 2015 Final Report, S. 41.

²⁰ Mit entsprechenden Vorschriften für die anderen obersten Bundesgerichte in § 543 Abs. 2 ZPO, § 132 Abs. 2 VwGO und § 160 Abs. 2 SGG.

²¹ BT-Drs. 14/4061, 9.

Konkretisierung des Rechts beitragen.²² Aus der Kontinuität solcher Leitsätze über mehrere Entscheidungen hinweg entsteht zunächst richterliche Dogmatik²³ und schlussendlich Richterrecht.²⁴

Auch das Bundesverfassungsgericht würdigt den Konkretisierungsbeitrag der Rechtsprechung in eigener ständiger Rechtsprechung, wenn es bei der Beurteilung der verfassungsrechtlichen Bestimmtheit einer Norm, Art. 20 Abs. 3 GG,²⁵ die zur Begriffskonkretisierung ergangene Rechtsprechung berücksichtigt.²⁶

Das Recht, über das gestritten wird, ist grundsätzlich für die praktische Anwendung auf Konkretisierung durch (verbindliche und über den Einzelfall hinausweisende) Rechtsanwendung angewiesen, denn es spricht eben nicht immer selbst.²⁷

Bei den Verrechnungspreisen und dem dazugehörigen Verfahrensrecht handelt es sich zwar um streitanfälliges Recht. Aus den oben genannten Gründen wird dieser aber nicht vor den Gerichten ausgetragen.

2. Ausbleibende Rechtskonkretisierung als Verfassungsproblem?

Verfassungsrechtlich ist dieses Ausbleiben einer gerichtlichen Konkretisierung des einfachen Rechts unbedenklich. Der Maßstab ist das rechtsstaatliche Bestimmtheitsgebot (Art. 20 Abs. 3 GG): Sind die betroffenen Normen hinreichend bestimmt, auch wenn zu ihnen keine Konkretisierung durch Rechtsprechung erfolgt ist oder erfolgen wird, so haben sie verfassungsrechtlich Bestand.

²² K. Rennert, *Rechtswege – Urteilstwirkungen*, S. 140; zur Differenzierung zwischen Rechtsanwendung und -fortbildung, die sich nicht immer vornehmen lässt, E. Kramer, *Methodenlehre*, 6. Aufl. 2019, S. 207.

²³ W. Hassemer, in: Kirchhof/Magen/Schneider, 2012, *Dogmatik zwischen Wissenschaft und richterlicher Pragmatik*, S. 5 (8).

²⁴ Zur Frage, ob Richterrecht eine eigenständige Rechtsquelle bildet, s. Rütters/Fischer/Birk, *Rechtstheorie*, 11. Aufl. 2020, Rn. 235 ff. m. w. N. Hier wird der Begriff ohne Einordnung in die Rechtsquellenlehre als Beitrag zur Dogmatik verstanden.

²⁵ Ggf. auch Art. 103 Abs. 2 GG.

²⁶ BVerfGE 49, 89 ff. (134); 76, 1 ff. (74); B. Grzeszick, in: Maunz/Dürig, GG, 94. EL 01.2021, Art. 20.

²⁷ Der Satz „*lex semper loquitur*“ gilt gerade nicht - E. Kramer, *Methodenlehre*, 6. Aufl. 2019, S. 210.

Die richterrechtliche Konkretisierung ist kein zwingendes Gebot. Sie erfolgt nur reaktiv²⁸ und als gewünschte Nebenfolge des Rechtsschutzersuchens Einzelner. In Ermangelung von „Gutachtenverfahren“²⁹ ist Rechtskonkretisierung eine wichtige, aber keine selbständige Funktion der Judikative. Das ist nicht zuletzt Ausdruck des Primats und Vorrangs³⁰ des Parlamentsgesetzes in der Rechtsquellenlehre. Nur der Gesetzgeber kann rechtspolitische Anliegen proaktiv regeln. Die Gerichte müssen schweigen.

3. Kompensation durch Verständigungsergebnisse?

Hieran knüpfen Überlegungen an, auch diese Rechtsprechungsfunktion durch die Instrumente bilateraler Verständigung zu kompensieren, indem die Ergebnisse von APA- und Verständigungsverfahren jedenfalls leitsatzartig veröffentlicht werden.³¹ Im Hintergrund steht die Befürchtung, dass sonst eine Art „Geheimrecht“ entstehe³² - also eine Rechtskonkretisierung und -fortbildung durch nichtöffentliche, ständige Verwaltungspraxis. Unabhängig von der irreführenden Bezeichnung³³ als Geheimrecht stehen meines Erachtens die Strukturbedingungen, unter denen Verständigungsvereinbarungen zustande kommen, der Entwicklung einer einheitlichen Verständigungspraxis³⁴ entgegen:

²⁸ B.-O. Byrde, Vom richtigen Umgang mit Richterrecht, JöR 68 (2020), 202 (205).

²⁹ Etwa auf europäischer Ebene, Art. 218 Abs. 11 AEUV.

³⁰ B.-O. Byrde, Vom richtigen Umgang mit Richterrecht, JöR 68 (2020), 202 (205).

³¹ S. Greil, APA, IFSt-Schrift 512, 2016, S. 76 f.: für das Verständigungs- und Schiedsverfahren nach der Streitbeilegungsrichtlinie in § 19 EU-DBA-SBG umgesetzt.

³² Wohl zuerst: K. Hickman, Should APAs be published?, *Northwestern Journal of International Law & Business* 1998, 171 (174).; ebenso S. Grotherr, Anonymisierte Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften und elektronisches Auskunftsverfahren, *BB* 2015, 471 (472).

³³ Bei „Geheimrecht“ handelt es sich um ein Oxymoron: Es ist Wesenseigenschaft des Rechts, dass es dem Normadressaten (mindestens potentiell) bekannt ist (Für das Gesetz: Art. 82 Abs. 1 S. 1 GG, BVerfGE 44, 350 = NJW 1977, 2255). Daneben stellt sich die Frage, ob durch Verwaltungspraxis eine dem Richterrecht vergleichbare Normschicht überhaupt entstehen kann. Kraft der Kompetenzzuweisung durch Gesetz in Art. 25 Abs. 3 S. 1 OECD-MA wird man dies bejahen können.

³⁴ Von einer „Schiedspraxis“ kann nicht die Rede sein – praktisch gibt es solche Verfahren kaum. Die primäre Wirkung einer Schiedsklausel scheint darin zu liegen, dass die Einigung in der Verständigungsphase sichergestellt wird, weil die beteiligte Finanzverwaltung an einer „streitigen Erledigung“ des Falls und damit einer Entscheidung durch einen Dritten kein Interesse haben.

Die Verständigung wird von den beiden beteiligten Verwaltungen und nicht durch einen unabhängigen Dritten getroffen. Sie erfolgt zwischen verschiedenen Staaten mit unterschiedlichen Interessenlagen und zum Teil auch innerhalb des einen Staates wechselnden „Verhandlungsteams“. Schenkt man den im Rahmen der Interviews erteilten Auskünften Glauben, erfolgt die Verständigung auch nicht in Bezug zum Einzelfall, sondern im Bündel.

Sofern man sich als Außenstehender anmaßt, über den Arkanbereich der Verständigung zu mutmaßen, so sind die Verständigungsentscheidungen stets ein interessengeleiteter Kompromiss, der die gesichtswahrende Lösung für beide beteiligten Verwaltungen sucht. Eine über den Fall hinausweisende *ratio decidendi* dürfte hierbei meines Erachtens nicht entstehen.³⁵ Untechnisch auf den Punkt gebracht: Der Vergleich taugt nicht zur Rechtsfortbildung.

IV. Fazit

Vorsichtige Stimmen äußern zwar die Prognose, dass angesichts einer intensiveren Prüfungspraxis im Bereich der Verrechnungspreise auch mit zunehmender Inanspruchnahme des nationalen Rechtswegs zu rechnen sei.³⁶ Ob sich die Praxis tatsächlich so entwickeln wird, bleibt abzuwarten – das Verständigungsverfahren bietet weiterhin in einem vergleichbaren Zeitrahmen eine risikoarme Beseitigung der Doppelbesteuerung.

Richterliche Konkretisierung im Bereich der Verrechnungspreise wird – vorbehaltlich theoretisch überzeugender, aber politisch derzeit utopischer Lösungen wie einem internationalen Steuergerichtshof³⁷ – daher wohl auch zukünftig ausbleiben.

³⁵ Anhand der Veröffentlichung von Verständigungsergebnissen ließe sich diese Hypothese verifizieren, wobei aber bereits die Perspektive der späteren Veröffentlichung mutmaßlich Auswirkungen auf das Verständigungsergebnis haben wird.

³⁶ So einige Stimmen aus der interviewten Beraterschaft, aus dem Schrifttum: A. Vögele/T. Borstell/L. Bernhardt, 5. Aufl. 2020, Kap. A Nationales Recht Rn. 19.

³⁷ Etwa der Entwurf bei N. Strotkemper, Das Spannungsverhältnis zwischen Schiedsverfahren in Steuersachen und einem Internationalen Steuergerichtshof, 2017, 1011 ff.

Sehr zu begrüßen ist daher die Praxis der Finanzverwaltung ihre Rechtsauffassung in umfassenden BMF-Schreiben der Öffentlichkeit mitzuteilen³⁸ und dort zuletzt, dass einige nationale Besonderheiten zugunsten eines umfassenden Verweises auf die Verrechnungspreisrichtlinien der OECD gewichen sind.³⁹ Das erlaubt dem Steuerpflichtigen sich in Kenntnis der Verwaltungsauffassung schon früh auf diese Rechtsauffassung einzurichten und im Rahmen der Außenprüfung oder mit anderen Dispositionsschutzinstrumenten eine kooperative Lösung zu suchen. Die Kooperation im Besteuerungsverfahren mindert die Streit anfälligkeit des Rechts und damit auch den Bedarf an (richterrechtlicher) Konkretisierung.

³⁸ Im Umkreis der Verrechnungspreise zuletzt: BMF-Schreiben vom 27.08.2021 - IV B 3 - S 1304/21/10004 :007 (MAP-Merkblatt), vom 14.07.2021 - IV B 5 - S 1341/19/10017 :001 (Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise), vom 03.12.2020 - IV B 5 - S 1341/19/10018 :001 (Verwaltungsgrundsätze Verfahren).

³⁹ BMF-Schreiben vom 14.07.2021 - IV B 5 - S 1341/19/10017 :001 (Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise), Tz. 2.1 iVm Anlage 1; zur Einordnung A. Saliger/L. Wargowske/S. Greil, Die neuen Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, IStR 2021, 571 (573 f.).