

B Verrechnungspreisdokumentation in Deutschland

In diesem Kapitel soll beschrieben werden, wie die Dokumentation der Verrechnungspreise in Deutschland aufgebaut sein sollte. Hierbei wird insbesondere auf Inhalt und Umfang der Dokumentationspflichten abgestellt.

I. Nationale Rechtsgrundlagen der Verrechnungspreisdokumentation

Bis in das Jahr 2001 galt es in der Praxis als weithin unstrittig, die Verrechnungspreisdokumentation auf § 90 Abs. 2 AO zu stützen.⁷ Im Jahr 2001 stellte der BFH in seinem Beschluss vom 10.05.2001⁸ und dem Urteil vom 17.10.2001⁹ jedoch fest, dass es keine besonderen Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise bestehen und die Nachweispflicht für unangemessene Verrechnungspreissetzung die Finanzverwaltung trägt. Als Reaktion darauf erließ der Gesetzgeber 2003 das Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG)¹⁰ und erweiterte damit u.a. den § 90 AO um den Abs. 3.¹¹

Dort legte der Gesetzgeber fest, dass der Steuerpflichtige bei Sachverhalten mit Auslandsbezug Aufzeichnungen über Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen zu erstellen hat (§ 90 Abs. 3 Satz 1). Der Gesetzgeber verweist hierbei auf § 1 Abs. 2 AStG. Eine Person ist dann nahe stehend, wenn der Steuerpflichtige mindestens zu einem Viertel mittelbar oder unmittelbar an ihr beteiligt ist oder sonst (un-)mittelbaren Einfluss auf sie ausüben kann oder umgekehrt.¹²

Diese Aufzeichnungen sollen auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für die Vereinbarung von Verrechnungspreisen beinhalten (§ 90 Abs. 3 Satz 2). Weiterhin wurde das BMF in Satz 5 ermächtigt eine Rechtsverordnung zu erlassen, die eine einheitliche Rechtsanwendung von Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen sicherstellen soll.

Von dieser Ermächtigung machte das BMF Gebrauch und veröffentlichte am 13.11.2003 die Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 30 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsverordnung

7 Vgl. Cordes, in: Wassermeyer/Baumhoff, Rn. 8.5.

8 BFH v. 10.5.2001, I S 3/01, BFHE 194, 360.

9 BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171.

10 StVergAbG v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660.

11 Vgl. hierzu auch Kroppen/Rasch, IWB 2013, 830 m.w.N.

12 Vgl. hierzu Wassermeyer, in: F/W/B/S, AStR, § 1 AStG Rn. 513 ff.

– GAufzV)¹³. Hierin werden verschiedene Einzelheiten des § 90 Abs. 3 AO konkretisiert und näher erläutert. Die GAufzV entfaltet als Verordnung i.S. des Art. 80 GG wie ein Gesetz bindende Wirkung an Steuerpflichtige, Finanzverwaltung und Gerichtsbarkeit.¹⁴

Als Ergänzung zu § 90 Abs. 3 AO und der GAufzV erließ das BMF 2005 ein Anwendungsschreiben (die sog. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren)¹⁵, indem es umfangreich Stellung zu den neuen Vorschriften nimmt und auch weitere Regelungen schafft. Anders als Gesetze und Rechtsverordnungen haben die VWG-Verfahren keine Gesetzeskraft und entfalten ihre Wirkung daher nur gegenüber der Finanzverwaltung, nicht aber den Finanzgerichten, diese können daher bei ihren Entscheidungen die Aufzeichnungspflichten auch entgegen der VWG-Verfahren auslegen. Die VWG-Verfahren gelten grundsätzlich auch nicht gegenüber den Steuerpflichtigen, sollten jedoch von ihnen befolgt werden, um Gerichts- und Verständigungsverfahren zu vermeiden.¹⁶

II. Inhalt der Verrechnungspreisdokumentation

Der Inhalt der Verrechnungspreisdokumentation ergibt sich grundsätzlich aus der GAufzV. Diese gibt einen Pflichtkatalog für die Dokumentation vor, den die Steuerpflichtigen zu erfüllen haben.¹⁷ Dieser Katalog gliedert sich grundlegend in die Dokumentation des konkreten Sachverhalts sowie der Angemessenheit der Verrechnungspreissetzung.

1. Sachverhaltsdokumentation

In der Sachverhaltsdokumentation sind einige grundlegende Informationen über das dokumentierte Unternehmen und die Geschäfte mit verbundenen Unternehmen im Ausland anzugeben, die einen allgemeinen Überblick über das Unternehmen gewähren.¹⁸ Nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 GAufzV muss ersichtlich sein, welchen Sachverhalt der Steuerpflichtige mit nahestehenden Personen verwirklicht hat.

Die Sachverhaltsdokumentation besteht gemäß § 4 Nr. 1 – 3 GAufzV aus der Geschäftsbeschreibung des Unternehmens, den Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen sowie einer Funktions- und Risikoanalyse.¹⁹

13 GAufzV v. 13.11.2003, BGBl. I 2003, 2269.

14 Vgl. Pieroth, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 80 GG Rn. 20.

15 BMF v. 12.4.2005, IV B 4, BStBl. I 2005, 570.

16 Vgl. Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 5 Rn. 28, 33.

17 Vgl. Wellens, IStR 2004, 655.

18 Vgl. Vögele/Vögele, in: V/B/E, Verrechnungspreise, Kapitel E Rn. 96.

19 Für eine schematische Darstellung vgl. Fiehler, in: Bernhardt, Verrechnungspreise, S. 444.

a. Geschäftsbeschreibung

Bei der Beschreibung des Unternehmens verlangt § 4 Nr. 1 GAufzV allgemeine Informationen über die Beteiligungsverhältnisse, den Geschäftsbetrieb und den Organisationsaufbau. Hierbei hat gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. a GAufzV eine Darstellung der Beteiligungsverhältnisse zwischen dem Steuerpflichtigen und den nahestehenden Personen zu erfolgen, mit denen er Geschäftsbeziehungen unterhält. Hierbei ist auch auf die Veränderungen im Laufe des Jahres einzugehen. Außerdem sind nach § 4 Nr. 1 Buchst. b GAufzV Geschäftsbeziehungen aufzuzeichnen, die ein Nahestehen auch ohne Beteiligungsverhältnis begründen (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG).²⁰ Weiterhin sind gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. c GAufzV die organisatorische und operative Konzernstruktur einschließlich der Veränderungen im Jahr aufzuzeichnen. Dabei sind auch Rechtsformen der konzernzugehörigen Unternehmen anzugeben (Tz 3.4.11.2 VWG-Verfahren). Hierfür soll i.d.R. ein Organigramm des Konzerns genügen.²¹ Ferner soll unter diesem Punkt der Tätigkeitsbereich des Unternehmens dargestellt werden (§ 4 Nr. 1 Buchst. d GAufzV).

b. Geschäftsvorfälle mit verbundenen Unternehmen

Bei der Darstellung der Geschäftsbeziehungen mit verbundenen Unternehmen soll nach § 4 Nr. 2 Buchst. a GAufzV Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen angegeben werden. Hierfür sind beispielsweise Wareneinkäufe, Dienstleistungen, Darlehensverhältnisse und andere Nutzungsüberlassungen und Umlagen sowie deren jeweilige Menge bzw. Volumen anzugeben. Ferner sind dabei auch die den Geschäften zu Grunde liegenden Verträge und deren Veränderungen zu benennen. Durch diese Übersicht ermöglicht es der Steuerpflichtige dem Betriebsprüfer in angemessener Zeit (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2 GAufzV) einen Überblick über die Geschäftsvorfälle zu erhalten um dann eine Auswahl der zu prüfenden Geschäfte vornehmen zu können.²² Weiterhin hat der Steuerpflichtige eine Liste über die wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter, die dem Konzernunternehmen gehören, anzufertigen, die er im Rahmen der Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden nutzt oder zur Nutzung überlässt (§ 4 Nr. 2 Buchst. b GAufzV). Für die Beurteilung der Wesentlichkeit ist auf die Bedeutung für die Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens abzustellen.²³ Diese Regelung wurde aufgenommen, da immaterielle Wirtschaftsgüter häufig besonders

20 Vgl. hierzu Wassermeyer, in: F/W/B/S, AStR, § 1 AStG Rn. 531 ff.

21 Vgl. Fiehler, in: Bernhardt, Verrechnungspreise, S. 445.

22 Vgl. Cordes, in: Wassermeyer/Baumhoff, Rn. 8.56.

23 Vgl. VWG-Verfahren, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.4.11.3.

wertvoll sind und es dem Betriebsprüfer so erleichtert werden soll, die steuerlich bedeutenden Prüffelder auszuwählen.²⁴

c. Funktions- und Risikoanalyse

Die Funktions- und Risikoanalyse der jeweiligen Leistungsbeziehungen richtet sich nach § 4 Nr. 3 GAufzV.

Hierfür sollen gemäß § 4 Nr. 3 Buchst. a GAufzV Informationen über die von den Akteuren ausgeführten Funktionen und den übernommenen Risiken sowie deren unterjährigen Veränderung gegeben werden. Weiterhin sollen die bei den Geschäftsbeziehungen eingesetzten wesentlichen Wirtschaftsgüter, die vereinbarten Vertragsbedingungen, die gewählten Geschäftsstrategien und die bedeutsamen Markt- und Wettbewerbsverhältnisse angegeben werden. Außerdem ist nach Buchst. b eine Beschreibung der Wertschöpfungskette und des jeweiligen Beitrags der beteiligten Unternehmen anzufertigen.

Ziel der Funktionsanalyse ist es, herauszufinden, welchen Beitrag die betreffende Konzerneinheit bei den jeweiligen Geschäften zur Wertschöpfung des Unternehmens leistet²⁵. Die Risikoanalyse wiederum soll einen Überblick über die von der Konzerneinheit übernommenen Risiken geben und darüber, welche Konzerneinheit die Kosten des jeweiligen Risikos zu tragen hat.²⁶ Die Funktions- und Risikoanalyse ist insofern von hoher Bedeutung für die Beurteilung der Verrechnungspreise, da sich durch sie abschätzen lässt, ob die gewählte Verrechnungspreismethode angemessen ist und bei welcher Konzerneinheit der jeweilige Gewinn auftreten sollte.²⁷ Somit ist sie auch von zentraler Bedeutung für die Prüfung der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Dieser ist insbesondere in § 1 Abs. 1 AStG normiert und gilt auch als internationaler Standard.²⁸ Wichtige Hinweise auf die Einhaltung kommen insbesondere durch die Analyse der Wertschöpfungskette und den Beitrag des Steuerpflichtigen hinzu.²⁹

2. Angemessenheitsdokumentation

Neben der Beschreibung der Unternehmen und der Geschäftsvorfälle muss das Konzernunternehmen auch die Angemessenheit der gewählten Verrechnungspreise darlegen. Hierbei ist auf die Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes abzustellen. Bei der Angemessenheitsdokumentation hat der Steuerpflichtige

24 Vgl. BR-Drucks 583/03 v. 15.8.2003, S. 12.

25 Vgl. Vögele/Vögele, in: V/B/E, Verrechnungspreise, Kapitel E Rn. 124.

26 Vgl. Vögele/Vögele, in: V/B/E, Verrechnungspreise, Kapitel E Rn. 139.

27 Vgl. Fiehler, in: Bernhard, Verrechnungspreise, S. 446.

28 Ausführlich zum Fremdvergleichsgrundsatz und den Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 1 AStG vgl. Zech, Verrechnungspreise und Funktionsverlagerungen 2009, S. 42 ff.

29 Vgl. BR-Drucks 583/03 v. 15.8.2003, S. 12 f.

nach § 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV das „ernsthafte Bemühen“ erkennen zu lassen, dass er bei Geschäften mit verbundenen Unternehmen den Fremdvergleich beachtet hat.

Gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 GAufzV richten sich die Aufzeichnungspflichten insbesondere nach der gewählten Verrechnungspreismethode.

Nach § 4 Nr. 4 Buchst. a GAufzV hat der Steuerpflichtige darzustellen, welche Verrechnungspreismethode oder Verrechnungspreismethoden er bei der Preisermittlung angewandt hat. Hierbei ist eine der allgemein anerkannten Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode) oder der gewinnorientierten Methoden (transaktionsbezogene Nettomargenmethode, Gewinnaufteilungsmethode) darzustellen.³⁰

Gemäß § 4 Nr. 4 Buchst. b GAufzV ist ferner die Auswahl der Verrechnungspreismethode hinsichtlich ihrer Geeignetheit zu begründen. Zu beachten ist hierbei, dass nur die tatsächlich gewählte Methode beschrieben werden muss, ein Vergleich mit den anderen Methoden, um die beste auszuwählen (sog. „best-method-rule“), ist nicht nötig. Bei der Begründung der Geeignetheit ist insbesondere auf die Funktionen und Risiken des Steuerpflichtigen abzustellen. Hierdurch können Zweifel hinsichtlich der Eignung seitens der Finanzbehörden ausgeräumt werden.³¹ Des Weiteren sind nach § 4 Nr. 4 Buchst. c GAufzV die Berechnungsgrundlagen für die jeweils gewählte Methode zu erstellen. Dies soll eine schnellere Überprüfung durch den Betriebsprüfer gewährleisten.

Um die Einhaltung des Fremdvergleichs nachweisen zu können sind weiterhin gemäß § 4 Nr. 4 Buchst. c GAufzV die für den Vergleich herangezogenen Preise unabhängiger Unternehmen sowie die Unterlagen über vorgenommene Anpassungsrechnungen aufzubereiten. Die Unterlagen über Anpassungsrechnungen sind nötig, da nur äußerst selten wirklich identische Vergleichsunternehmen gefunden werden können. Hinsichtlich der Funktionen und Risiken müssen dann Anpassungen vorgenommen werden.³²

III. Verletzung der Aufzeichnungspflichten

Durch das StVergAbG wurde nicht nur der § 90 Abs. 3 AO eingeführt, sondern auch einige Sanktionsvorschriften für den Fall, dass der Steuerpflichtige den Vorgaben nicht nachkommt. Dies sind namentlich die Beweislastumkehr (§ 162 Abs. 3 Satz 1 AO), die Verrechnungspreisschätzung (§ 162 Abs. 3 Satz 2 AO) sowie der Strafzuschlag (§ 162 Abs. 4 AO).

30 Vgl. Fiehler, in: Bernhardt, Verrechnungspreise, S. 447; zu den verschiedenen Ermittlungsmethoden vgl. Vögele/Raab, in: V/B/E, Verrechnungspreise, Kapitel D Rn. 8 ff. und Bernhardt, in: Bernhardt, Verrechnungspreise, S. 70 ff.

31 Vgl. BR-Drucks 583/03 v. 15.8.2003, S. 13.

32 Vgl. BR-Drucks 583/03 v. 15.8.2003, S. 13.

Diese Vorschriften stellen jeweils darauf ab, dass der Steuerpflichtige die Aufzeichnungen i.S. des § 90 Abs. 3 AO nicht vorlegt, diese Aufzeichnungen nicht verwertbar sind oder ersichtlich ist, dass die Aufzeichnungen nicht zeitnah erstellt wurden.

In diesen Fällen wird widerlegbar vermutet, dass die Einkünfte des Steuerpflichtigen höher als die von ihm erklärten Einkünfte sind. Wurden die Preise in bestimmten Preisspannen bestimmt, kann die Finanzverwaltung im Falle von Schätzungen diesen Rahmen zum Nachteil des Steuerpflichtigen auslegen, d.h. die Preisspannen bis zum oberen bzw. unteren Ende ausnutzen.

Werden die Aufzeichnungen nicht vorgelegt bzw. sind sie unverwertbar ist ein Zuschlag von 5.000 € zu berechnen. Der Zuschlag soll aber mindestens 5 % und höchstens 10 % des Mehrbetrags der Einkünfte ergeben, der sich nach den oben genannten Berichtigungen der Einkünfte ergibt. Bei verspäteter Abgabe der Aufzeichnungen ist ein Zuschlag von bis zu 1.000.000 € zu berechnen, mindestens aber 100 € für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung.

Neue Verrechnungspreisdokumentation der OECD
Auswirkungen des Country-by-Country-Reports auf die
deutsche Unternehmenspraxis

Berger, J.

2017, IX, 59 S., Softcover

ISBN: 978-3-658-18310-3