

August 2008

Die Überprüfung der Verrechnungspreise ist seit vielen Jahren Standard bei Betriebsprüfungen von Unternehmen, die Geschäftsbeziehungen zu verbundenen ausländischen Unternehmen haben. Dies liegt daran, dass über die Gestaltung der Verrechnungspreise Gewinne in das (niedriger besteuerte) Ausland verlagert werden können. Daher werden solche Geschäftsbeziehungen von der Finanzverwaltung besonders kritisch hinterfragt.

Der deutsche Gesetzgeber hat in Anlehnung an die im Ausland bereits existierenden Dokumentationsregelungen die erstmalige gesetzliche Verpflichtung zur Dokumentation von Verrechnungspreisen aus steuerrechtlicher Sicht eingeführt. Seit 2003 wurden daher die Mitwirkungspflichten der deutschen Gesellschaften im Rahmen von Betriebsprüfungen erheblich verschärft. Unternehmen, die grenzüberschreitende Geschäftsverbindungen mit nahe stehenden Personen durchführen (d.h. ausländische Mutter-, Tochter- oder Schwestergesellschaft), sind nunmehr verpflichtet, nach Aufforderung der Finanzverwaltung innerhalb von 60 Tagen bzw. 30 Tagen bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen geeignete Aufzeichnungen und Dokumentationsunterlagen vorzulegen, welche die Basis ihrer Geschäftsbeziehung darstellen.

### **A. Anwendungsbereich der Dokumentationspflicht**

Die Steuerpflichtigen haben geeignete Aufzeichnungen über die Art und den Inhalt ihrer Geschäftsbeziehungen zu führen, soweit sie Auslandsbezug haben und mit nahe stehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 Außensteuergesetz (AStG) erfolgen. Die Dokumentationspflichten gelten also insbesondere für alle Geschäftsbeziehungen zwischen in- und ausländischen Teilen von Konzernunternehmen.

Die Dokumentationspflichten betreffen vornehmlich die folgenden grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen im Konzern:

- Kauf und Verkauf von Waren
- Erbringung von Dienstleistungen
- Darlehensgewährungen
- Entgeltliche Überlassung von immateriellen und materiellen Wirtschaftsgütern
- Kostenumlagen (Poolumlagen / Management-Gebühren)

### **B. Art, Inhalt und Umfang der Dokumentationspflicht**

Die Vorschrift des § 1 Abs. 1 Satz 1 Gewinnaufzeichnungsverordnung (GAufzV) statuiert eine Verpflichtung des Steuerpflichtigen, Aufzeichnungen im Rahmen einer Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation zu erstellen und auf Anforderung des zuständigen Finanzamtes vorzulegen. Die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen müssen nach § 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV das ernsthafte Bemühen belegen, seine Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes (sog. "at arm's length principle") zu gestalten.

Darüber hinaus muss der Steuerpflichtige nach § 1 Abs. 3 GAufzV die Markt- und Wettbewerbsverhältnisse auf seine Kosten darstellen sowie hierzu Vergleichsdaten heranziehen. Kernpunkte sind also die Beschaffung von Vergleichspreisen für Warenlieferungen, Dienstleistungen, Finanzierungen und geistiges Eigentum. Es sind sowohl die wirtschaftlichen Kalkulationen als auch die vertraglichen Vereinbarungen zu dokumentieren, wobei zu ihrer Beurteilung auch die maßgeblichen Rahmenbedingungen und Vergleichsmargen heranzuziehen sind.

Hatte nach bisherigem Buchhaltungsverständnis der Steuerpflichtige zu dokumentieren, was er geschäftlich getan hat, muss er jetzt darlegen, warum er auf welcher Tatsachen- bzw. Sachverhaltslage welche Verrechnungspreisentscheidung getroffen hat. Hierbei muss der Steuerpflichtige versuchen, seine "subjektive" Entscheidung durch externe Daten zu objektivieren. Zur Erstellung der Dokumentation bedarf es in der Regel der Mitwirkung der Geschäftsleitung, der Rechtsabteilung, der zuständigen operativen Einheiten (Marketing, Vertrieb und Controlling) und externer Berater.

### **C. Umfang und Dauer der Dokumentationspflicht**

In der Verordnung finden sich zudem neben den Vorlage- und Beschaffungspflichten des Steuerpflichtigen weitere Heranziehungs-, Sammel-, Aufbewahrungs- und sogar Preisbestimmungspflichten. § 4 GAufzV regelt als Kernstück die sog. "Muss-Aufzeichnungen". Der Steuerpflichtige hat die Beteiligungsverhältnisse, Konzernstrukturen, Betriebsstätten und Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen darzustellen. Darüber hinaus sollen Funktions-, Risiko- und Verrechnungspreisanalysen erstellt werden.

Für **normale Geschäftsvorfälle** ist die Dokumentation mangels gesetzlicher Vorschriften **zeitnah zu erstellen**.

Bei **außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen** sind die Aufzeichnungen nach § 3 Abs. 1 GAufzV **innerhalb von sechs Monaten** nach Ablauf des Wirtschaftsjahres in dem sich der Geschäftsvorfall ereignet hat zu erstellen. Als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle gelten nach § 3 Abs. 2 GAufzV insbesondere Vermögensübertragungen im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen, wesentliche Funktions- und Risikoänderungen im Unternehmen, Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit einer für die Verrechnungspreisbildung erheblichen Änderung der Geschäftsstrategie sowie der Abschluss und die Änderung langfristiger Verträge von besonderem Gewicht.

Alternativ zur einzelfallbezogenen Dokumentation der Geschäftsvorfälle kann der Steuerpflichtige nach § 2 Abs. 3 Satz 5 GAufzV auch sog. Verrechnungspreisrichtlinien aufstellen, die für das gesamte Konzernunternehmen verbindlich die geeignete Verrechnungspreisbildung regeln. Dies ist z.B. Standard bei Konzernen, deren Muttergesellschaft in Ländern ansässig ist, deren Steuersystem Verrechnungspreisdokumentationspflichten vorsieht.

Nach einer Anforderung seitens des Finanzamtes hat die **Vorlage** der geforderten Dokumentation für die gewöhnlichen Geschäftsvorfälle spätestens innerhalb einer Frist von 60 Tagen zu erfolgen. Die Frist zur Vorlage der Dokumentation bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen liegt sogar nur bei 30 Tagen.

**Kleinere Unternehmen** und Steuerpflichtige, die aus Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen keine Gewinneinkünfte beziehen, sind weitgehend von der Erstellung einer Dokumentation **befreit**. Kleinere Unternehmen i.S.v. § 6 Abs. 2 GAufzV sind Unternehmen, bei denen jeweils im laufenden Wirtschaftsjahr weder die Summe der Entgelte für die Lieferung von Gütern oder Waren aus Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG fünf Millionen EUR übersteigt noch die Summe der Vergütungen für andere Leistungen als die Lieferung von Gütern oder Waren aus Geschäftsbeziehungen mit solchen Nahestehenden mehr als 500.000 EUR beträgt. Werden die genannten Beträge in einem Wirtschaftsjahr überschritten, sind ab dem darauf folgenden Wirtschaftsjahr die Dokumentationsvorschriften zu erfüllen.

### **D. Rechtsfolgen bei Verstoß gegen die Dokumentationspflicht**

Die Verletzung der Dokumentationsverpflichtung führt gem. § 162 Abs. 3 Satz 1 AO zu einer widerlegbaren Hinzuschätzung und gem. § 162 Abs. 3 Satz 2 AO zu verschärften Schätzungsmöglichkeiten des Finanzamts. Zusätzlich soll die Pflichtverletzung gem. § 163 Abs. 4 AO mit empfindlichen Zuschlägen, die Strafcharakter haben, geahndet werden.

Soweit der Steuerpflichtige keine verwertbaren Aufzeichnungen vorlegen kann, wird zugunsten des Finanzamtes vermutet, dass seine im Inland steuerpflichtigen Einkünfte höher als seine erklärten Einkünfte sind. Nach § 162 Abs. 3 AO hat eine Schätzung seitens des Finanzamtes immer dann zu erfolgen, wenn die Vermutung eines Verstoßes gegen den Fremdvergleichsgrundsatz nicht widerlegt wird.

Über die Korrektur der Verrechnungspreise hinaus sieht § 162 Abs. 4 AO zusätzlich verschiedene Arten von Zuschlägen vor, soweit der Steuerpflichtige die Dokumentationsanforderungen nicht erfüllt.

Soweit die erforderlichen Aufzeichnungen nicht vorgelegt werden oder im Wesentlichen unbrauchbar sind, ist ein Mindestzuschlag in Höhe von 5.000 EUR vorgesehen. Soweit die Einkünfte aufgrund der Anwendung von § 162 Abs. 3 AO berichtigt werden, wird die Strafe auf 5 bis 10 % des Mehrbetrags der Einkünfte erhöht. Der Zuschlag ist bei verspäteter Vorlage der Dokumentation nach § 162 Abs. 4 S. 3 AO auf bis zu 1 Mio. EUR möglich.

### E. Fazit

Der Streit mit dem Finanzamt ist wegen der steuerrechtlichen Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen vorprogrammiert.

Ein besonderes Augenmerk hat die Finanzverwaltung auf diejenigen Unternehmen gerichtet, die seit mehreren Jahren in Deutschland Verluste erzielen, die womöglich in einer zu hohen Verrechnungspreisberechnung liegen. Die deutsche Finanzverwaltung hat zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise u.a. Zugriffsmöglichkeiten auf das anonymisierte europäische Datenbanksystem IRIS und kann dort Margen der Branche, in dem sich das zu prüfende Unternehmen befindet, selbst analysieren.

Eine ordnungsgemäße Dokumentation der Verrechnungspreise ist daher aus steuerrechtlicher Sicht dringend geboten. Die bisherige Buchführung und die dazugehörigen Dokumente reichen dazu in aller Regel nicht aus.

### Disclaimer

---

Die in dieser Zusammenfassung dargebotenen Informationen und Rechtsansichten dienen lediglich der allgemeinen Information. Die Anwendbarkeit und Wirkung der Gesetze kann unter Berücksichtigung des jeweils konkreten Sachverhaltes deutlich variieren. Dementsprechend ist für die Informationen, die in dieser Zusammenfassung zur Verfügung gestellt werden, zu berücksichtigen, dass die dargestellten Informationen eine professionelle Steuerberatung nicht ersetzen können und sollen.