

Bundesministerium der Finanzen

IV B 4
(Geschäftszeichen bei Antwort bitte angeben)

Berlin,

Telefon: (0 18 88) 6 82 -
(0 30) 22 42 -
oder über Vermittlung 22 42-0

Telefax: (0 18 88) 6 82 34 98
(0 30) 22 42 34 98

X.400:

c=de/a=bund400/p=bmf/o=bmfbln1/s=poststelle

Entwurf (Stand 18. Oktober 2004)

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundesfinanzakademie
im Bundesministerium der Finanzen

Bundesamt für Finanzen

Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen und zwischen anderen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Berichtigungen, Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten sowie Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze - Verfahren)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Bezug auf Berichtigungen, Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren Folgendes:

Inhaltsangabe

1. **Allgemeines**
2. **Pflichten der Finanzbehörden**
 - 2.1 **Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 AO)**
 - 2.2 **Anforderung von Auskünften, Unterlagen und Aufzeichnungen**
 - 2.3 **Inanspruchnahme anderer Personen als der Beteiligten**
 - 2.4 **Inanspruchnahme der internationalen Rechts- und Amtshilfe**
 - 2.5 **Verwendung von Fragebögen (Checklisten)**
 - 2.6 **Heranziehung von Vergleichsdaten**
 - 2.7 **Pflichten bei Verdacht von Straftaten**
3. **Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 90 AO)**
 - 3.1 **Persönlicher Geltungsbereich**
 - 3.2 **Allgemeine Mitwirkungspflichten (§ 90 Abs. 1 AO)**
 - 3.2.1 Auskunftsspflichten nach § 93 AO
 - 3.2.2 Aufbewahrung von Aufzeichnungen, Unterlagen und Daten (§ 147 AO)
 - 3.2.3 Vorlage von Originalunterlagen
 - 3.2.4 Übersetzung von Dokumenten in ausländischer Sprache (§ 87 Abs. 2 AO)
 - 3.2.5 Berichtigungen von Erklärungen (§ 153 AO)
 - 3.2.6 Auswirkung der Einleitung eines Strafverfahrens auf die Mitwirkungspflichten
 - 3.3 **Erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 2 AO)**
 - 3.3.1 Allgemeines
 - 3.3.2 Aufklärungs- und Nachweisbeschaffungspflichten (§ 90 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO)
 - 3.3.3 Beweisvorsorgepflicht (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO)
 - 3.3.4 Berichtigungsmöglichkeiten bei Erfüllung der erhöhten Mitwirkungspflichten
 - 3.3.5 Offenlegungspflichten nach § 16 AStG
 - 3.4 **Besondere Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten (§ 90 Abs. 3 AO)**
 - 3.4.1 Allgemeines zu den Aufzeichnungen
 - 3.4.2 Persönlicher Geltungsbereich
 - 3.4.3 Sachlicher Geltungsbereich
 - 3.4.3.1 *Geschäftsbeziehungen*
 - 3.4.3.2 *Personengesellschaften*
 - 3.4.3.3 *Betriebsstätten*
 - 3.4.3.4 *Nahe stehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG*
 - 3.4.4 Zeitlicher Geltungsbereich (Artikel 97 § 22 EGAO)
 - 3.4.5 Wirtschaftsjahr, für das Aufzeichnungen zu erstellen sind
 - 3.4.6 Zeitpunkt der Erstellung von Aufzeichnungen
 - 3.4.6.1 *Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle*
 - 3.4.6.2 *Dauersachverhalte und Dauerschuldverhältnisse*
 - 3.4.6.3 *Dauerschuldverhältnisse, die als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle anzusehen sind*
 - 3.4.7 Frist für die Vorlage der Aufzeichnungen (§ 90 Abs. 3 Satz 8 AO)
 - 3.4.8 Sachverhaltsdokumentation (§ 1 Abs. 2 GAufzV)
 - 3.4.8.1 *Allgemeine Informationen (§ 4 Nr. 1 GAufzV)*
 - 3.4.8.2 *Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen (§ 4 Nr. 2 GAufzV)*

- 3.4.8.3 *Funktionen, Risiken, Wirtschaftsgüter, Marktverhältnisse (§ 4 Nr. 3a GAufzV)*
- 3.4.8.4 *Wertschöpfungskette und –beiträge (§ 4 Nr. 3b GAufzV)*
- 3.4.8.5 *Angewandte Verrechnungspreismethode (§ 4 Nr. 4a GAufzV)*
- 3.4.9 Angemessenheitsdokumentation (§ 1 Abs. 3 GAufzV)
 - 3.4.9.1 *Ernsthaftes Bemühen (§ 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV)*
 - 3.4.9.2 *Begründung der ausgewählten Verrechnungspreismethode*
 - 3.4.9.3 *Fremdvergleichsdaten und Eingrenzung von Bandbreiten*
 - 3.4.9.4 *Innerbetriebliche Plandaten*
 - 3.4.9.5 *Vergleichbarkeit*
 - 3.4.9.6 *Nachträgliche Preisfestlegungen bzw. –anpassungen*
- 3.4.10 Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen und unternehmensinterne Verrechnungspreisrichtlinien
- 3.4.11 Zusätzliche nützliche Informationen
- 3.4.12 Aufzeichnungen in besonderen Fällen
- 3.4.13 Aufzeichnungen in ausländischer Sprache
- 3.4.14 Erleichterungen bei den Aufzeichnungspflichten (§ 6 GAufzV)
- 3.4.15 Beweiswert der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Aufzeichnungen
- 3.4.16 Verprobung des Ergebnisses
- 3.4.17 Verwertbarkeit bzw. Unverwertbarkeit von Aufzeichnungen
- 3.4.18 Rechtsfolgen und Berichtigungsmöglichkeiten bei verwertbaren Aufzeichnungen

4. Rechtsfolgen bei Verstößen gegen Mitwirkungspflichten

4.1 Allgemeines

4.2 Zwangsmittel (§ 328 AO)

4.3 Minderung der Ermittlungspflichten der Finanzbehörde bei der Sachverhaltsaufklärung

4.4 Beweislast

4.5 Minderung des Beweismaßes bei Verletzung von Mitwirkungspflichten

4.6 Schätzung nach § 162 Abs. 1 und 2 AO

4.7 Besondere Folgen von Verstößen gegen die Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO

- 4.7.1 Gesetzliche Vermutung der Minderung der im Inland steuerpflichtigen Einkünfte
- 4.7.2 Schätzung unter Ausschöpfung von Bandbreiten zu Lasten des Steuerpflichtigen
- 4.7.3 Festsetzung eines Zuschlags (§ 162 Abs. 4 AO)
- 4.7.4 Entschuldbare Nichterfüllung der Pflichten nach § 90 Abs. 3 AO

5. Durchführung von Berichtigungen und ihre steuerliche Behandlung

5.1 Grundsätze für eine Berichtigung

5.2. Berichtigung innerhalb der Bilanz

5.3 Berichtigung außerhalb der Bilanz

- 5.3.1 Verdeckte Gewinnausschüttung
- 5.3.2 Entnahme
- 5.3.3 § 1 AStG

5.4 Anrechnung von ausländischen Steuern ausländischer Nahestehender auf die deutschen Ertragssteuern, die auf den Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG entfallen

5.5 Nachträglicher Ausgleich

5.5.1 Nachträgliche Ausgleichszahlungen

5.5.2 Vermeidung der doppelten Erfassung in Fällen der Beteiligungsveräußerung bzw. Liquidation

6. Abwicklung von Verrechnungspreisberichtigungen und Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren (EU)

6.1 Allgemeine Verfahrenshinweise

6.1.1 Verhältnis von deutschen Berichtigungsvorschriften zu Doppelbesteuerungsabkommen

6.1.2 Rechtliches Gehör für ausländische Betroffene, Information der ausländischen Finanzverwaltung und der zuständigen deutschen Finanzbehörde

6.1.3 Internationale Verfahren zur Beseitigung der Doppelbesteuerung bzw. der steuerlichen Doppelbelastung

6.1.4 Weitere Verfahrenshinweise

6.2 Inländische Berichtigungen und ihre Folgewirkungen auf die ausländische Besteuerung

6.2.1 Fälle, in denen ein Verständigungsverfahren möglich erscheint

6.2.2 Fälle, in denen ein Verständigungsverfahren unwahrscheinlich ist

6.3. Berichtigungen der ausländischen Finanzverwaltung, Folgewirkungen auf die inländische Besteuerung

6.3.1 Ausgleichsmaßnahmen im Inland wegen Berichtigungen im Ausland

6.3.2 Steuerliche Nachteile aufgrund ausländischer Berichtigungen

6.4 Beweisvorsorge bei drohenden Berichtigungen im Ausland

7. Aufhebung von Verwaltungsregelungen

1. Allgemeines

Dieses Schreiben regelt – vorbehaltlich der Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG) - Verfahrensgrundsätze zur Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen und zwischen anderen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG (Verrechnungspreise).

Die Regelungen dieses Schreibens zur Anwendung von § 90 Abs. 3 Abgabenordnung (AO) sind in Fällen

- inländischer Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten und
 - inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen
- entsprechend anzuwenden.

2. Pflichten der Finanzbehörden

2.1 Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 AO)

Die Finanzbehörden haben gemäß § 88 Abs. 1 AO den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln (Amtsermittlungs- oder Untersuchungsgrundsatz). Sie bestimmen nach den Umständen des Einzelfalles über Art und Umfang der Ermittlungen und die erforderlichen Nachweise. Sie haben auch Umstände zu berücksichtigen, die für die Beteiligten günstig sind (§ 88 Abs. 2 AO). Die Finanzbehörden entscheiden nach pflichtgemäßem Ermessen, ob Sachverhalte aufklärungsbedürftig sind, weil sie steuerlich von Bedeutung sein können. Die Grenze der Sachverhaltsaufklärungspflicht für die Finanzbehörden liegt dort, wo es sich um Verhältnisse handelt, die ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht oder nur mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten ermittelt werden können (vgl. BFH vom 16. April 1980, BStBl 1981 II S. 492).

Die Finanzbehörden können im Rahmen der Ausübung ihrer Amtsermittlungspflichten die Mitwirkung der Beteiligten in Anspruch nehmen, soweit dies zur Feststellung eines steuerlich erheblichen Sachverhalts möglich, geeignet, erforderlich und zumutbar ist (§ 2 Abs. 1 Satz 2 Betriebsprüfungsordnung – BpO 2000, BStBl I S. 358 ff., insbesondere S. 368). Eine Außenprüfung ist auf das Wesentliche abzustellen (§ 7 BpO 2000). Bei allen an den Steuerpflichtigen gerichteten Verlangen, Auskünfte zu

erteilen, Nachweise zu beschaffen oder Aufzeichnungen zu erstellen, ist zu berücksichtigen, dass der eine „richtige“ Fremdvergleichspreis regelmäßig nicht feststellbar ist und dass der Steuerpflichtige die Fremdüblichkeit seiner Verrechnungspreisgestaltung nicht objektiv nachweisen muss. Typischerweise kann nur eine Bandbreite von Preisen oder anderen Vergleichsdaten ermittelt werden.

2.2 Anforderung von Auskünften, Unterlagen und Aufzeichnungen

Die Finanzbehörde sollte, wenn dies im Einzelfall zweckmäßig ist, bereits vor Beginn einer Außenprüfung (z.B. mit der Prüfungsanordnung) Auskünfte einholen und vorhandene bzw. leicht beschaffbare Unterlagen und Aufzeichnungen, soweit nicht bereits vorhanden, anfordern, die es ihr ermöglichen, die Prüfung vorzubereiten (z.B. durch Bildung von Schwerpunkten) und sie beschleunigt durchzuführen. Hierfür kommen z.B. in Betracht:

- a) Summen- und Saldenlisten und Umbuchungslisten (z.B. der Wirtschaftsprüfer);
- b) der zum Handelsregister eingereichte Jahresabschluss einschließlich Anhang, Lagebericht und ggf. Überleitungsrechnungen sowie der Konzernabschluss und Konzernlagebericht eines inländischen Mutterunternehmens (§§ 290 - 315 HGB);
- c) Angaben, nach welchen Grundsätzen Aufzeichnungen und dazu gehörige Belege aufbewahrt werden;
- d) Angaben über Betriebsstätten und über Beteiligungen an Personen- u. Kapitalgesellschaften, sofern dies nicht bereits aus den Steuerakten ersichtlich ist (vgl. § 138 Abs. 2 AO);
- e) Übersicht über Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen;
- f) Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle im Sinne des § 3 GAufzV (einschließlich Dauerschuldverhältnisse gemäß Artikel 97 § 22 Satz 2 EGAO).

Sofern dies für die Prüfung erforderlich ist, kann der Prüfer auch Gesellschaftsverträge, Niederschriften über Aufsichtsrats- und Vorstandssitzungen und über Gesellschafterversammlungen, Bürgschafts-, Patronats- und sonstige Garantieerklärungen, die nach den örtlichen Gewinnermittlungsregeln aufgestellten Geschäftsberichte und

Bilanzen nahe stehender Unternehmen, mit denen das zu prüfende inländische Unternehmen Geschäftsbeziehungen unterhalten hat, anfordern. Tz. 3.3.3 b ist zu beachten. Entsprechende Anforderungen können jederzeit nachgeholt, ergänzt oder geändert werden. Sie sind bei Bedarf zu erläutern.

Die Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO sollen regelmäßig nur für Zwecke einer Außenprüfung angefordert werden (§ 90 Abs. 3 Satz 6 AO). Hierbei ist zu beachten, dass diese Aufzeichnungen gemäß § 2 Abs. 6 GAufzV nicht pauschal für das Gesamtunternehmen, sondern nur für die Geschäftsbereiche bzw. Geschäftsbeziehungen anzufordern sind, die Gegenstand der Prüfung sein sollen. Außerdem sind nur die in §§ 4 und 5 GAufzV aufgezählten Unterlagen anzufordern, die für die Prüfung von Bedeutung sind (vgl. § 4 Satz 1 GAufzV). Der Betriebsprüfer kann Aufzeichnungen für die Geschäftsbereiche bzw. –beziehungen, die er als prüfungsbedürftig eingestuft hat, mit einer Anfrage oder mit mehreren Anfragen anfordern (zu den Vorlagefristen siehe Tz. 3.4.7).

2.3 Inanspruchnahme anderer Personen als der Beteiligten

Von anderen Personen als den Beteiligten nach § 78 AO sollen erst dann Auskünfte verlangt werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch den inländischen Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht (§ 93 Abs. 1 Satz 3 AO).

2.4 Inanspruchnahme der internationalen Rechts- und Amtshilfe

Die Finanzbehörden entscheiden nach pflichtgemäßem Ermessen, inwieweit die Inanspruchnahme internationaler Amtshilfe im Einzelfall zweckmäßig ist (Tz. 2.1.2 des BMF-Schreibens vom 3. Februar 1999, BStBl 1999 I S. 228; § 3 Abs. 2 EG-Amtshilfe-Gesetz; Artikel 26 OECD-MA). Vor Inanspruchnahme der internationalen Rechts- und Amtshilfe sollen die nationalen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft werden (zu den Mitwirkungspflichten des Beteiligten siehe Tz. 3). Ungeachtet dessen ist es zulässig und kann es im Einzelfall sinnvoll sein, ein Auskunftersuchen schon dann zu stellen, wenn sich abzeichnet, dass der Beteiligte nicht dazu bereit oder in der Lage ist, die erforderlichen Auskünfte zu erteilen bzw. Nachweise und Aufzeichnungen vorzulegen.

2.5 Verwendung von Fragebögen (Checklisten)

Werden in Verrechnungspreisfällen Musterfragebögen oder „Checklisten“ im Rahmen der Außenprüfung verwendet, ist darauf zu achten, dass der Steuerpflichtige auch dann nicht unverhältnismäßig in Anspruch genommen wird, wenn er zur erhöhten Mitwirkung (vgl. § 90 Abs. 2 AO) verpflichtet ist. Entsprechende Fragebögen sind an die spezifischen Verhältnisse des Steuerpflichtigen und die konkreten Informationsbedürfnisse der Finanzverwaltung anzupassen.

2.6 Heranziehung von Vergleichsdaten

Für die Gewinnung von Fremdvergleichsdaten kann die Finanzbehörde auf Geschäfte des Steuerpflichtigen mit fremden Dritten oder auf Quellen zurückgreifen, die frei zugänglich sind (z.B. Internet, Datenbanken). Die frei zugänglichen Daten und Erkenntnisse unterliegen nicht dem Steuergeheimnis.

Die Finanzbehörde darf auch Erkenntnisse und Daten über Geschäftsvorfälle, Geschäftsbeziehungen und Unternehmen zur Prüfung von Verrechnungspreisen nutzen, die sie in anderen Besteuerungsverfahren gewonnen hat. Fordert ein Betriebsprüfer Unterlagen (insbesondere Bilanzen, Gewinn- u. Verlustrechnungen, Betriebsprüfungsberichte der betreffenden Prüfungsjahre) aus Steuerakten von Vergleichsunternehmen an, die zur Ermittlung von Vergleichsdaten nützlich sein können, sollen ihm diese vom zuständigen Finanzamt unverzüglich zur Verfügung gestellt werden (vgl. AO-Anwendungserlass – AOAE – Tz. 4.1 zu § 30). Jedoch darf die Finanzbehörde Erkenntnisse und Daten über Vergleichsunternehmen, die sie im Besteuerungsverfahren gewonnen hat, weder dem Steuerpflichtigen namentlich bekannt geben noch namentlich in ein gerichtliches Verfahren einbringen (§ 30 AO; BFH vom 18. Dezember 1984, BStBl 1986 II S. 226 und BMF vom 7. April 1986, BStBl I S. 128). Die entsprechenden Daten dürfen nur in anonymisierter Form bekannt gegeben und verwertet werden (BFH vom 24. September 1976, BStBl 1977 II S. 196 und BFH vom 27. Oktober 1993, BStBl 1994 II S. 210 und AOAE Tz. 4.5 zu § 30), wenn sie nicht auch aus frei zugänglichen Quellen beschafft werden können (z.B. aus dem Internet oder aus dem Handelsregister) oder der betroffene Steuerpflichtige, dessen Daten verwendet werden sollen, einer Offenlegung zustimmt. Die Heranziehung und Verwertung anonymi-

sierter Daten ist unabhängig davon zulässig, ob sie allgemein zugänglich sind oder nicht (z.B. Lizenzkartei des Bundesamtes für Finanzen, vgl. BMF-Schreiben vom 29. April 1997, BStBl I S. 541, Tz. 1.1 und BFH vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171).

Bei der Heranziehung anonymisierter Vergleichsdaten ist zu beachten, dass

- ein Finanzgericht gehalten sein kann, Rückfragen über die Zusammenstellung und Ableitung der anonymisierten Daten zu stellen. Können diese Fragen aus Gründen des Steuergeheimnisses oder aus anderen Gründen nicht zufrieden stellend beantwortet werden, kann dies den Beweiswert mindern (BFH vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171);
- die Identität der Vergleichsbetriebe auch in einem Verständigungs- bzw. EU-Schiedsverfahren nicht bekannt gegeben werden darf.

Unabhängig davon, ob die Finanzbehörde Fremddaten offen legen oder nur in anonymisierter Form verwerten darf, ist dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zu geben, sowohl zu den Vergleichsdaten als auch zur Frage der Vergleichbarkeit der Betriebe, soweit sie sich aus den Daten ergibt, Stellung zu nehmen (BFH vom 18. Dezember 1984, BStBl 1986 II S. 226).

2.7 Pflichten bei Verdacht von Straftaten

Mindert ein Steuerpflichtiger dadurch seine Steuern, dass er mit nahe stehenden Personen Preise vereinbart und seiner Einkunftsermittlung zugrunde legt, die nicht dem Fremdvergleich entsprechen, ist bei Vorliegen zureichender tatsächlicher Anhaltspunkte für eine Straftat (§ 152 Abs. 2 StPO), deren Ermittlung der Finanzbehörde obliegt, entweder

- das Strafverfahren einzuleiten (§ 397 AO) und vorläufig davon abzusehen, den Steuerpflichtigen zur Mitwirkung aufzufordern,
oder
- dem Steuerpflichtigen die Einleitung des Strafverfahrens mitzuteilen (§ 397 Abs. 3 AO i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 1 StPO); hierbei ist er auf seine strafprozessualen Aussageverweigerungsrechte hinzuweisen (§ 136 Abs. 1 Satz 2 StPO).

Diese Pflichten dienen dem Schutz des Steuerpflichtigen bzw. Beschuldigten im Strafverfahren. Die für die Bearbeitung der möglichen Straftat zuständige Stelle ist unverzüglich zu unterrichten (vgl. § 10 BpO vom 15. März 2000, BStBl 2001 I S. 368). Dies gilt auch, wenn lediglich die Möglichkeit besteht, dass ein Strafverfahren durchgeführt werden muss. Tz. 3.2.5, 2. Absatz ist zu beachten. Tz. 3.2.6 ist für das weitere Besteuerungsverfahren zu beachten.

Verstöße gegen steuerliche Vorschriften in Zusammenhang mit Verrechnungspreisen, die zu einer Freiheitsstrafe, einer Geldstrafe oder einem Bußgeld führen, berechtigen die Finanzbehörde, im Hinblick auf denselben Streitgegenstand die Durchführung eines Verständigungsverfahrens oder eines EU Schiedsverfahrens abzulehnen (vgl. Tz. 6.1.3).

3. Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 90 AO)

3.1 Persönlicher Geltungsbereich

Nach § 90 AO sind Beteiligte (§ 90 Abs. 1 und 2 AO) bzw. Steuerpflichtige (§ 90 Abs. 3 AO) zur Mitwirkung verpflichtet. Dies sind natürliche Personen, Kapitalgesellschaften und Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG bzw. die für die Beteiligten bzw. Steuerpflichtigen handelnden (gesetzlichen) Vertreter. Ob Steuerpflichtige beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sind, ist unerheblich. Eine Person kann in Verrechnungspreisfällen als Beteiligter zur Mitwirkung verpflichtet sein, soweit in Frage steht, ob bzw. in welchem Umfang sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Einkommensteuergesetz (EStG), z.B. als Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung erzielt.

Zum persönlichen Anwendungsbereich des § 90 Abs. 3 AO siehe Tz. 3.4.2.

3.2 Allgemeine Mitwirkungspflichten (§ 90 Abs. 1 AO)

Ein Beteiligter ist gemäß § 90 Abs. 1 AO zur Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung verpflichtet. Er erfüllt diese allgemeine Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch, dass er

- steuerlich relevante Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen legt,

- Steuererklärungen abgibt (§ 149 AO) und erforderlichenfalls berichtigt (§ 153 AO),
- die Gründung von Betriebsstätten im Ausland, die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften und die Beteiligung an Körperschaften dem zuständigen Finanzamt anzeigt (§ 138 AO),
- erforderliche Bücher und Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet erstellt (§§ 140 ff. AO) und geordnet aufbewahrt (§ 147 AO),
- Beweismittel benennt und vorlegt (vgl. §§ 97 bis 100 AO),
- Treuhänderschaften nachweist (§ 159 AO),
- die Empfänger von Ausgaben genau benennt (§ 160 AO),
- bei einer Außenprüfung Auskünfte erteilt, Unterlagen vorgelegt und erforderliche Erläuterungen gibt sowie Unterstützung beim Datenzugriff im Sinne des § 147 Abs. 6 AO gewährt (§ 200 AO).

3.2.1 Auskunftspflichten nach § 93 AO

Die Finanzbehörde kann verlangen, dass Auskünfte schriftlich erteilt werden, wenn dies sachdienlich ist (§ 93 Abs. 4 AO).

Ausländische Personen können als Beteiligte (§ 90 Abs. 2 AO) oder als Dritte (§ 93 Abs. 1 Satz 3 AO) auskunftspflichtig sein.

3.2.2 Aufbewahrung von Aufzeichnungen, Unterlagen und Daten (§ 147 AO)

Wer nach §§ 140 ff. AO verpflichtet ist, Bücher oder Aufzeichnungen zu führen, hat im Rahmen seiner rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten sicherzustellen, dass seine steuerlich bedeutsamen Aufzeichnungen, Unterlagen und Daten nicht vor Ablauf der inländischen Aufbewahrungsfristen (vgl. § 147 Abs. 3 und 4 AO) vernichtet werden, unabhängig davon, ob diese im In- oder Ausland aufbewahrt werden. Dies gilt auch, wenn ein im Inland Steuerpflichtiger an einem internationalen „Kostenumlage-Pool“ beteiligt ist, da es sich insoweit um eine eigene (ausgelagerte) Tätigkeit und dementsprechend um eigene Unterlagen und Daten des Steuerpflichtigen handelt (vgl. BMF-Schreiben vom 30. Dezember 1999, BStBl I S. 1122, Tz. 1.4).

Der Beteiligte muss im Rahmen seiner rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten zum Zweck der Beweisvorsorge (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO) sicherstellen, dass Aufzeichnungen, Unterlagen und Daten einer ausländischen nahe stehenden Person, die für seine Besteuerung relevant sind, nicht vor Ablauf der inländischen Aufbewahrungsfristen vernichtet werden. Dies betrifft z.B. Ausgangsrechnungen, die eine ausländische Vertriebstochtergesellschaft fremden Dritten ausgestellt hat, wenn für die Ermittlung der Verrechnungspreise im Verhältnis zur inländischen Produktionsmuttergesellschaft die Wiederverkaufspreismethode angewandt wird.

3.2.3 Vorlage von Originalunterlagen

Belege, Urkunden oder sonstige Dokumente sind von den Beteiligten im Original oder in elektronischer Form aufzubewahren. Besteht eine gesetzliche Verpflichtung, Unterlagen im Original aufzubewahren, sind diese der Finanzbehörde auf Verlangen vorzulegen.

3.2.4 Übersetzung von Dokumenten in ausländischer Sprache (§ 87 Abs. 2 AO)

Auf Anforderung sind Unterlagen in ausländischer Sprache in die deutsche Sprache zu übersetzen (§ 87 Abs. 2 AO).

Ein Übersetzungsverlangen ist auf das notwendige Maß zu beschränken. Dies wird z.B. bei einem umfangreichen Vertrag in englischer Sprache häufig bedeuten, dass die Anforderung einer Übersetzung auf die wesentlichen Vertragsteile zu begrenzen ist.

In begründeten Fällen kann die Vorlage einer beglaubigten oder von einem öffentlich bestellten oder vereidigten Dolmetscher oder Übersetzer angefertigten Übersetzung verlangt werden. Wird eine angeforderte und für die Prüfung notwendige Übersetzung nicht unverzüglich vorgelegt, kann die Finanzbehörde eine Übersetzung auf Kosten des Beteiligten anfertigen lassen (vgl. § 87 Abs. 2 Satz 3 AO) oder die Unterlagen als unbeachtlich behandeln. In beiden Fällen soll die Finanzbehörde den Beteiligten auf diese Folgen hinweisen.

Die Finanzbehörde ist nicht verpflichtet, sich gegenüber ausländischen Beteiligten oder deren Beratern in deren Muttersprache bzw. in einer Fremdsprache zu äußern oder auf eigene Kosten einen Dolmetscher hinzuzuziehen.

Im Übrigen gilt der Anwendungserlass zur AO (AEAO) zu § 87.

Für Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO gelten besondere Regelungen (vgl. Tz. 3.4.13).

3.2.5 Berichtigung von Erklärungen (§ 153 AO)

Angaben in den Steuererklärungen sind wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen (§ 150 Abs. 2 AO). Erkennt ein Steuerpflichtiger oder ein Handlungsvertreter nach Abgabe der Steuererklärung, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Steuererklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist, ist er verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen (vgl. § 153 Abs. 1 AO). Dies gilt auch, wenn nach Abgabe der Steuererklärung erkannt wird, dass erbrachte Leistungen nicht abgerechnet worden oder die mit einer nahe stehenden Person vereinbarten Preise unangemessen sind und es infolgedessen im Inland zu einer Minderung von Steuern gekommen ist. Es ist ohne Bedeutung, dass unangemessene Preise zivilrechtlich wirksam vereinbart werden können.

Verstöße gegen die Berichtigungspflicht können im Einzelfall gemäß §§ 369 ff. AO straf- und bußgeldrechtliche Folgen nach sich ziehen, obwohl den Steuerpflichtigen nicht die Beweislast dafür trifft, den im Fremdvergleich angemessenen Preis angesetzt zu haben (vgl. Tz.3.4.9.1) und obwohl die Festsetzung von Verrechnungspreisen unternehmerische Entscheidungsspielräume eröffnet.

3.2.6 Auswirkung der Einleitung eines Strafverfahrens auf die Mitwirkungspflichten

Besteuerungs- und Strafverfahren stehen grundsätzlich gleichrangig nebeneinander (§ 393 Abs. 1 AO; BFH vom 19. August 1998, BStBl 1999 II S. 7). Im Besteuerungsverfahren bleibt der einer Straftat Verdächtige auch nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens zur Mitwirkung verpflichtet. Allerdings sind Zwangsmittel (§ 328 AO) gegen den Steuerpflichtigen gemäß § 393 Abs. 1 Satz 2 AO unzulässig, wenn er dadurch gezwungen würde, sich selbst wegen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten (BFH vom 23. Januar 2002, BStBl 2002 II S. 328). Dies gilt stets, soweit gegen ihn wegen einer solchen Tat ein Strafverfahren eingeleitet worden ist (Tz. 2.7).

Das Besteuerungsverfahren soll grundsätzlich nicht bis zur Beendigung eines Strafverfahrens ausgesetzt werden.

3.3 Erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 2 AO)

3.3.1 Allgemeines

Bei steuerlich zu beurteilenden Sachverhalten, die sich auf Vorgänge außerhalb der Bundesrepublik Deutschland beziehen, bestehen erhöhte Mitwirkungspflichten der Beteiligten (vgl. § 90 Abs. 2 AO), insbesondere die Aufklärungs- und Nachweisbeschaffungspflicht (§ 90 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO) und die Beweisvorsorgepflicht (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO), soweit diese für die Ermittlung, Abgrenzung oder Aufteilung von Einkünften im Inland Steuerpflichtiger von Bedeutung sind. Zur Erfüllung dieser Pflichten haben Beteiligte im Rahmen ihrer rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten insbesondere

- selbst Sachverhalte im Ausland aufzuklären,
- Auskünfte im Ausland einzuholen,
- im Ausland lebende Zeugen im Inland zu stellen,
- Beweismittel, die sich im Ausland befinden, zu beschaffen und
- Beweisvorsorge zu treffen.

3.3.2 Aufklärungs- und Nachweisbeschaffungspflichten (§ 90 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO)

a) Bei grenzüberschreitenden Verrechnungspreisfällen und anderen Vorgängen mit Auslandsbezug hat der Beteiligte auf Verlangen der Finanzbehörde den Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen vorhandenen Unterlagen (Beweismittel) zu beschaffen und vorzulegen. Das gilt auch dann, wenn die Erstellung der Unterlagen weder durch Gesetz noch durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gefordert wird (vgl. BFH vom 13. Februar 1968, BStBl II S. 365). Solche Unterlagen, die ggf. vom Beteiligten gemäß § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO geordnet aufzubewahren sind, können z.B. sein:

- Kostenstellenrechnungen, Budgets, Kalkulationen, Absatzplanungen, Aufgliederung von Erlösen und Aufwendungen auf Sparten,

- Verrechnungspreisrichtlinien, konzerninternes Reporting, Verrechnungspreisstudien.

Die Vorlagepflichten erstrecken sich insbesondere auf Beweismittel, die in Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren oder anderen Unterlagen ausländischer nahe stehender Personen festgehalten bzw. auf Datenträgern gespeichert sind und ohne die eine vollständige Ermittlung und der Nachweis des Sachverhalts nicht möglich ist.

Unabhängig davon, nach welcher Methode bei Geschäften des Beteiligten mit Nahestehenden die Preise ermittelt wurden, hat der Beteiligte auf Verlangen auch Auskünfte zu erteilen und bei ihm oder bei nahe stehenden Personen vorhandenen Unterlagen zu beschaffen und vorzulegen, die der Finanzbehörde eine Überprüfung der Angemessenheit der Preise nach anderen Methoden ermöglichen. Die Vorlagepflicht gilt auch für interne Gutachten und für Stellungnahmen eines Beraters zu Rechts- oder Bewertungsfragen, die sich auf die Festsetzung von Verrechnungspreisen ausgewirkt haben. Dies kann vermutet werden, wenn die Stellungnahmen in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Festsetzung der Verrechnungspreise stehen.

Der Steuerpflichtige hat insbesondere aufzuklären, auf welche Weise die zwischen ihm und Nahestehenden vereinbarten Preise zustande gekommen sind. Hierzu gehört wenigstens die Darstellung, welche vertraglichen Vereinbarungen bestehen, welche Funktionen, Risiken und Vermögensgegenstände bei der Preisfindung berücksichtigt wurden, ob und ggf. welche Fremdvergleiche durchgeführt wurden und inwieweit nahe stehende Personen auf die Preisgestaltung Einfluss ausgeübt haben (§ 90 Abs. 2 AO). Die Angemessenheit seiner Verrechnungspreise muss er dagegen außer bei anhaltenden Verlusten weder darlegen noch nachweisen (vgl. Tz. 2a des BMF-Schreibens vom 26. Februar 2004, BStBl 2004 I S. 270 und BFH-Urteil vom 17. Dezember 2001, BStBl 2004 II S. 171). Gemäß § 90 Abs. 3 AO ist eine solche Darlegung allerdings für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2002 beginnen, erforderlich (vgl. Tz. 3.4.4 und 3.4.9).

Die Finanzbehörde hat dem Beteiligten für die Sachverhaltsaufklärung und die Nachweisbeschaffung eine angemessene Frist einzuräumen. Der Beteiligte ist

verpflichtet, angeforderte Auskünfte und Nachweise unverzüglich, spätestens innerhalb der gesetzten Frist zu erteilen bzw. vorzulegen.

- b) Zur Erfüllung seiner Aufklärungs- und Nachweisbeschaffungspflichten hat der Beteiligte alle für ihn bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen. Dazu gehören auch die Möglichkeiten, die sich aus Beteiligungsverhältnissen oder aus gemeinsamen Interessen ergeben.

Beruft sich ein Beteiligter darauf, dass er Informationen nicht geben bzw. Aufzeichnungen nicht vorlegen kann, weil ausschließlich eine nahe stehende Person darüber verfügt und die Herausgabe verweigert, liegt kein Verstoß des Beteiligten gegen seine Mitwirkungspflichten vor, wenn er weder rechtlich (z.B. gesellschaftsrechtlich) noch tatsächlich die Möglichkeiten hat, die Informationen bzw. Unterlagen bei dem Nahestehenden zu beschaffen und ihm auch eine Beweisvorsorge (Tz. 3.3.4) nicht möglich oder nicht zumutbar war. Der Steuerpflichtige hat die Mitwirkungsverweigerung einer nahe stehenden Person im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungspflichten nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, z.B. durch Vorlage des entsprechenden Schriftverkehrs.

Verweigert eine nahe stehende Person nachweislich ihre Mitwirkung, hat der Steuerpflichtige seine erhöhten Mitwirkungspflichten dennoch insoweit zu erfüllen, wie ihm dies möglich ist.

Ist der Steuerpflichtige Mehrheitsgesellschafter des nahe stehenden Unternehmens oder hat er die Mehrheit der Stimmrechte, verfügt er regelmäßig über (gesellschafts-)rechtliche Möglichkeiten der Informations- u. Beweismittelbeschaffung. Er kann sich dann nicht auf eine Mitwirkungsverweigerung der nahe stehenden Person berufen.

Die tatsächliche Möglichkeit zur Informations- u. Nachweisbeschaffung kann, insbesondere im Verhältnis einer Tochtergesellschaft zu ihrer Mutter- bzw. Schwestergesellschaft, widerlegbar vermutet werden, wenn in der Geschäftsführung bei Tochter- und Muttergesellschaft Personalunion besteht. Eine solche Vermutung besteht gleichermaßen, wenn sich fremde Dritte bei vergleichbaren Geschäften eine Informationserteilung bzw. Nachweisvorlage vertraglich vorbehalten. Dies ist z.B. in folgenden Fällen üblich:

- bei der Beteiligung an einem Pool bezüglich der Summe des zu verteilenden Aufwands und der Anwendung des Verteilungsschlüssels;
- bei der Vereinbarung der Abrechnung von Dienstleistungen auf Basis entstandener Kosten oder im Wege der Weiterbelastung durchlaufender Posten bezüglich der berechneten Kosten;
- bei der Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern (IWG, z.B. Warenzeichen, Know how) gegen Lizenzgebühren bezüglich der vom Lizenznehmer mit den IWG erwirtschafteten Umsatzerlöse;
- bei Anwendung der Wiederverkaufspreismethode bei einer nahe stehenden Vertriebsgesellschaft bezüglich deren Abgabepreise.

Werden vom Steuerpflichtigen trotz rechtlicher oder tatsächlicher Möglichkeiten Informationen nicht erteilt oder Nachweise nicht beschafft, löst dies für ihn nachteilige Rechtsfolgen aus (siehe hierzu Tz. 4.1).

- c) Zu den Mitwirkungspflichten in Fällen, in denen international verbundene Unternehmen ihre Beziehungen untereinander im Wege von Pool-Umlagen gestalten, wird auf das BMF-Schreiben vom 30. Dezember 1999, BStBl I S. 1122 (Umlageverträge) verwiesen.
- d) In Fällen der Arbeitnehmerentsendungen zwischen international verbundenen Unternehmen gilt hinsichtlich der Mitwirkungspflichten das BMF-Schreiben vom 9. November 2001, BStBl I S. 796, „Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung“.
- e) Der Beteiligte kann sich bei einer Verletzung seiner Pflichten im Sinne des § 90 Abs. 2 AO regelmäßig nicht mit Erfolg auf Rechtsvorschriften eines ausländischen Staates berufen, selbst wenn diese der Weitergabe von Informationen an die deutsche Finanzbehörde entgegen stehen (vgl. BFH vom 16. April 1986, BStBl II S. 736). Empfehlungen ausländischer Steuerbehörden, das Auskunftsverlangen der inländischen Finanzbehörde zurückzuweisen, sind ohne Bedeutung (BFH vom 21. Januar 1976, BStBl II S. 513). Ausnahmsweise kann etwas anderes gelten, wenn glaubhaft gemacht wird, dass der Beteiligte ernsthaft damit rechnen muss, dass gegen ihn oder seine Arbeitnehmer im Ausland bei Verstoß gegen die dortigen Vorschriften Strafen verhängt werden, die nach deutschem Rechtsver-

ständnis („Ordre public“) unberechtigt und/oder unangemessen sind. In diesen Fällen hat der Beteiligte alle anderen Möglichkeiten der Informationsbeschaffung zu nutzen.

- f) Gewährt eine ausländische Gesellschaft ein Darlehen an eine im Inland steuerpflichtige Person, ist nach § 90 Abs. 2 AO Auskunft darüber zu erteilen, von welcher Person die Mittel für die Darlehensgewährung stammen. Dies gilt insbesondere, wenn das Darlehen unter Bedingungen (z.B. Verzinsung, Sicherheiten, Fehlen klarer Rückzahlungsmodalitäten) vereinbart wurde, die nicht dem Fremdvergleich entsprechen.

3.3.3 Beweisvorsorgepflicht (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO)

Nach § 90 Abs. 2 Satz 3 AO kann sich ein Beteiligter nicht darauf berufen, dass er Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falles bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte verschaffen können (Beweisvorsorge). Der Steuerpflichtige muss im Rahmen seiner Möglichkeiten, die er in zumutbarer Weise auszuschöpfen hat, die erforderliche Beweisvorsorge z.B. dadurch treffen, dass er sich schon zu Beginn der Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen vertraglich einen Zugang zu den Informationen und Unterlagen sichert, die für die Ermittlung, Aufteilung und Abgrenzung der Einkünfte für Zwecke der deutschen Besteuerung erkennbar erforderlich sein können und über die nur diese Person verfügt.

Zur Aufbewahrung und Beweisvorsorge im Hinblick auf steuerlich relevante Unterlagen ausländischer nahe stehender Personen siehe auch Tz. 3.2.2.

Macht der Beteiligte glaubhaft, dass ihm eine Beweisvorsorge weder rechtlich noch tatsächlich möglich oder zumutbar war (vgl. Tz. 3.3.3 b), liegt kein Verstoß gegen seine Beweisvorsorgepflicht vor.

3.3.4 Berichtigungsmöglichkeiten bei Erfüllung der erhöhten Mitwirkungspflichten

Hat der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 1 und 2 AO erfüllt, gelten hinsichtlich der Berichtigungsmöglichkeiten der Finanzbehörde die in Tz. 3.4.18 getroffenen Aussagen entsprechend.

3.3.5 Offenlegungspflichten nach § 16 AStG

Zusätzlich unterliegt ein Steuerpflichtiger, der Geschäftsbeziehungen zu einer ausländischen Gesellschaft oder einer im Ausland ansässigen Person oder Personengesellschaft unterhält, die mit ihren Einkünften aus diesen Geschäftsbeziehungen nicht oder nur unwesentlich besteuert wird, nach § 16 AStG besonderen Offenlegungspflichten (vgl. Tz. 16 des BMF-Schreibens vom 14. Mai 2004, BStBl 2004 I Sondernummer 1/2004 - „Anwendungsschreiben“ zum AStG)

Ergibt sich aufgrund der Offenlegung der Verhältnisse, dass es sich beim ausländischen Geschäftspartner um eine nahe stehende Person im Sinne des § 1 AStG handelt, ist die Fremdüblichkeit der vereinbarten Verrechnungspreise unabhängig von der Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG zu prüfen.

Kann die Identität eines ausländischen Geschäftspartners nicht zweifelsfrei festgestellt werden, kommt die Anwendung von § 160 AO in Betracht.

3.4 Besondere Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten (§ 90 Abs. 3 AO)

Der Steuerpflichtige hat gemäß § 90 Abs. 3 AO bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen Aufzeichnungen zu erstellen. Das sind zum einen Aufzeichnungen über Art und Inhalt dieser Geschäftsbeziehungen (§ 90 Abs. 3 Satz 1 AO - Sachverhaltsdokumentation). Darüber hinaus sind Aufzeichnungen über die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen der Geschäftsbeziehungen zu erstellen (§ 90 Abs. 3 Satz 2 AO i.V.m. 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV – Angemessenheitsdokumentation), die sein ernsthaftes Bemühen belegen, die Geschäftsbeziehungen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gestalten.

Bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen sind die Aufzeichnungen zeitnah zu erstellen, in allen anderen Fällen spätestens nach Anforderung durch die Finanzbehörde.

3.4.1 Allgemeines zu den Aufzeichnungen

Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO sind nach § 2 Abs. 1 GAufzV entweder schriftlich oder elektronisch zu erstellen. Auf die Erleichterungen in bestimmten Fällen wird hingewiesen (siehe § 6 GAufzV und Tz. 3.4.14).

Die Aufzeichnungen sind in sachgerechter Ordnung zu führen und grundsätzlich zehn Jahre lang aufzubewahren (§ 147 Abs. 3 AO). Die Aufbewahrungsfrist läuft nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 AO).

Werden Aufzeichnungen im Ausland aufbewahrt, gelten die allgemeinen Grundsätze (vgl. Tz. 3.2.2). Können im Ausland aufbewahrte Aufzeichnungen nicht rechtzeitig vorgelegt werden, gilt § 162 Abs. 4 Satz 3 bis 6 AO. Können solche Aufzeichnungen überhaupt nicht vorgelegt werden, richten sich die Rechtsfolgen nach § 162 Abs. 3 und 4 AO (vgl. Tz. 4.7).

Für elektronisch erstellte Aufzeichnungen und die ihnen zugrunde liegenden EDV-Systeme gilt § 147 Abs. 6 AO entsprechend.

Auf die BMF-Schreiben zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) vom 7. November 1995, BStBl I S. 738 und zu den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) vom 16. Juli 2001, BStBl I S. 415 wird hingewiesen.

3.4.2 Persönlicher Geltungsbereich

Die Aufzeichnungspflichten gelten für Steuerpflichtige im Sinne des § 33 AO und somit für natürliche und juristische Personen, die der unbeschränkten oder der beschränkten Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht unterliegen. Sie gelten auch für Mitunternehmenschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, die nach §§ 140 ff. AO verpflichtet sind, Bücher und Aufzeichnungen zu führen.

Für Geschäftsbeziehungen nicht buchführungspflichtiger Mitunternehmenschaften ist dagegen nur der einzelne Mitunternehmer aufzeichnungspflichtig. Zu diesen Mitunternehmenschaften gehören auch ausländische Mitunternehmenschaften (mit inländischen Beteiligten), denn sie sind weder nach deutschem Handelsrecht noch nach deutschem Steuerrecht buchführungspflichtig. Ist für die inländischen Mitunternehmer ein Treuhänder oder anderer Vertreter bestellt, reicht es aus, wenn die Aufzeichnungen von dieser Person erstellt werden, soweit der inländische Mitunternehmer die fristgerechte Vorlage sicherstellt. Die Regelung gilt entsprechend für alle anderen Personenvereinigungen, die Einkünfte im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG erzielen.

3.4.3 Sachlicher Geltungsbereich

Unter § 90 Abs. 3 AO fallen die Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG eines Steuerpflichtigen, die zu nahe stehenden Personen (vgl. § 1 Abs. 2 AStG) bestehen und die einen Auslandsbezug haben.

Die Aufzeichnungspflichten gelten entsprechend (§ 90 Abs. 3 Satz 4 AO und § 7 GAufzV), wenn für die inländische Besteuerung Gewinne zwischen einem inländischen Unternehmen und dessen ausländischer Betriebsstätte aufzuteilen sind oder der Gewinn der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens zu ermitteln ist.

3.4.3.1 Geschäftsbeziehungen

Eine Geschäftsbeziehung ist jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist und entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahe stehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die §§ 13, 15, 18 oder 21 EStG anzuwenden sind oder anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde (§ 1 Abs. 4 AStG und Tz. 1.4 des BMF-Schreibens vom 14. Mai 2004 a.a.O.). Geschäftsbeziehungen können auch bestehen, wenn kein Leistungsaustausch vorliegt, z.B. bei Pool-Umlagen und Fällen internationaler Arbeitnehmerentsendung. Für die Annahme einer Geschäftsbeziehung ist es ebenso unerheblich, ob aufgrund der schuldrechtlichen Beziehung ein angemessenes, ein unangemessenes oder gar kein Entgelt vereinbart worden ist.

Geschäftsbeziehungen können auch solche eines Nichtunternehmers bzw. zu einem Nichtunternehmer sein (vgl. Tz. 1.0.2 des BMF-Schreibens vom 14. Mai 2004 a.a.O.).

Die gesellschaftsvertragliche Einlage von Vermögen in ein Unternehmen (Umstrukturierungen, Verschmelzungen) ist keine Geschäftsbeziehung.

3.4.3.2 Personengesellschaften

Für grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen einer Personengesellschaft zu Nahestehenden (z.B. Gesellschaftern), die ihre Grundlage in schuldrechtlichen (nicht in gesellschaftsvertraglichen) Beziehungen haben, ist der im Fremdvergleich angemessene Preis aufzuzeichnen. Dies gilt auch für grenzüberschreitende Beziehungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft, auch wenn Leistungen unentgeltlich erbracht werden.

3.4.3.3 Betriebsstätten

Das Betriebsvermögen und die Einkünfte des Gesamtunternehmens sind nach funktionalen Gesichtspunkten vorrangig an Hand der direkten oder ausnahmsweise nach der indirekten Methode auf Stammhaus und Betriebsstätte aufzuteilen (siehe Tz. 2 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, BStBl 1999 I S. 1076).

a) Direkte Methode

Für die Aufzeichnungspflichten im einheitlichen Gesamtunternehmen sind nach § 7 GAufzV zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

1. Überführung von Wirtschaftsgütern oder Erbringung von Dienstleistungen

Es sind Aufzeichnungen zu fertigen, die denen für vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen Nahestehenden entsprechen. Bei einer Verbringung von Wirtschaftsgütern sind Aufzeichnungen über deren Fremdvergleichspreis bezogen auf den Zeitpunkt der Überführung in eine andere Betriebsstätte des einheitlichen Unternehmens zu erstellen. Daneben sind ggf. auch Aufzeichnungen auf den Zeitpunkt des Ausscheidens aus der anderen Betriebsstätte erforderlich.

2. Aufteilung oder Belastung von Aufwendungen

Zum Nachweis der betrieblichen Veranlassung sind Aufzeichnungen, vergleichbar denen bei Umlagen (siehe BMF-Schreiben vom 30. Dezember 1999, BStBl I S. 1122), zu erstellen. In Betracht kommen insbesondere Geschäftsführungskosten sowie allgemeine Verwaltungs- und Finanzierungskosten (vgl. BFH vom 20. Juli 1988 BStBl 1989 II S. 140). In Einzelfällen gehören dazu auch Kosten der Werbung und der Markterschließung (vgl. Tz. 2.7, 3.2, 3.3 und 3.4 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, BStBl 1999 I S. 1076).

In beiden Fallgruppen hat der Steuerpflichtige an Stelle der zwischen selbstständigen Unternehmen üblichen vertraglichen Vereinbarungen innerbetriebliche Unterlagen zu schaffen.

Eine ordnungsgemäße Betriebsstättenbuchführung ist für die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO nicht ausreichend.

b) Indirekte Methode

Bei Anwendung dieser Methode sind Aufzeichnungen über das Vorliegen der Voraussetzungen für deren Anwendung (insbesondere: übereinstimmende Funktionen, vergleichbare Nutzung von Wirtschaftsgütern und vergleichbare Risikostrukturen) und über den gewählten Schlüssel und seine Begründung erforderlich (vgl. Tz. 2.3.2 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, BStBl 1999 I S. 1076).

c) Geschäftsbeziehungen über Betriebsstätten

Geschäftsbeziehungen können zwischen nahe stehenden Personen auch über inländische bzw. ausländische Betriebsstätten bestehen (vgl. die Beispiele in Tz. 1.4.3 des BMF-Schreibens vom 14. Mai 2004 a.a.O.). In diesen Fällen gelten die Vorschriften über die Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO und der GAufzV unmittelbar für die Geschäftsbeziehungen, die steuerlich einen Auslandsbezug haben.

Beispiele:

- Eine inländische Tochtergesellschaft unterhält zu ihrer inländischen Muttergesellschaft Geschäftsbeziehungen, die steuerlich einer ausländischen Betriebsstätte der Muttergesellschaft zuzuordnen sind.
- Eine ausländische Muttergesellschaft unterhält zu ihrer ausländischen Tochtergesellschaft Geschäftsbeziehungen, die steuerlich einer inländischen Betriebsstätte der Tochtergesellschaft zuzuordnen sind.

Dagegen liegen keine Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug vor, wenn eine inländische Muttergesellschaft Geschäftsbeziehungen zu ihrer ausländischen Tochtergesellschaft unterhält, die steuerlich einer inländischen Betriebsstätte der Tochtergesellschaft zuzuordnen sind.

3.4.3.4 Nahe stehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG

Die Frage, ob der Steuerpflichtige einer anderen Person nahe steht, beurteilt sich nach § 1 Abs. 2 AStG. Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen eines Steuerpflichtigen sind zusammenzurechnen (entsprechende Anwendung des BFH-Urteils vom 28. Juni 1978, BStBl 1978 II S. 590 zu § 17 Abs. 1 EStG).

3.4.4 Zeitlicher Geltungsbereich (Artikel 97 § 22 EGAO)

a) Rechtslage für Wirtschaftsjahre, die vor dem 31. Dezember 2002 begonnen haben

Bereits für Wirtschaftsjahre, die vor dem 31. Dezember 2002 begonnen haben, war der Steuerpflichtige gemäß § 90 Abs. 2 AO bei der Prüfung von Verrechnungspreisen verpflichtet, umfassend Auskunft über den von ihm verwirklichten Sachverhalt zu erteilen (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171 und hierzu das BMF-Schreiben vom 26. Februar 2004, BStBl. 2004 I S. 270). Er war allerdings gesetzlich nicht dazu verpflichtet,

- Auskünfte schriftlich zu erteilen, außer wenn die Finanzbehörde dies verlangt hatte (vgl. § 93 Abs. 4 Satz 2 AO),
- Auskünfte und Beweismittel innerhalb einer bestimmten Frist, die gesetzlich geregelt war, zu erteilen bzw. vorzulegen,
- die Angemessenheit seiner Preisgestaltung (Sachverhaltswürdigung) darzulegen. Vielmehr war es im Verwaltungsverfahren alleinige Aufgabe der Finanzbehörde, Vergleichspreise zu ermitteln und den Fremdvergleich durchzuführen (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171).

Deswegen konnte es insoweit nicht zu Pflichtverstößen und damit auch nicht zu nachteiligen Rechtsfolgen kommen.

b) Rechtslage für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2002 beginnen

Durch § 90 Abs. 3 AO wurden für Verrechnungspreisfälle besondere Aufzeichnungen- und Vorlagepflichten geschaffen, die gemäß Artikel 97 § 22 EGAO erstmals für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31. Dezember 2002 beginnen. Der Steuerpflichtige ist verpflichtet,

- Auskünfte zur Verrechnungspreisgestaltung und zur Einkünfteabgrenzung bzw. -aufteilung generell schriftlich zu erteilen (außer in Fällen des § 6 GAufzV, vgl. Tz. 3.4.14),
- Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zeitnah im Sinne des § 3 Abs. 1 GAufzV zu erstellen (außer in Fällen des § 6 GAufzV),
- angeforderte Aufzeichnungen innerhalb von 60 Tagen vorzulegen (diese Frist gilt gleichermaßen in Fällen des § 6 GAufzV für die Erteilung der mündlichen Auskünfte sowie für die Vorlage der vorhandenen Unterlagen),

- Aufzeichnungen zu erstellen, die erkennen lassen, dass er sich ernsthaft bemüht hat, bei seinen Geschäftsbeziehungen mit Nahestehenden den Fremdvergleichsgrundsatz zu beachten (in Fällen des § 6 GAufzV ist dies durch mündliche Auskünfte und durch Vorlage der vorhandenen Unterlagen darzulegen).

Wird gegen diese Pflichten verstoßen, können für den Steuerpflichtigen nachteilige Folgen eintreten (vgl. Tz. 4).

3.4.5 Wirtschaftsjahr, für das Aufzeichnungen zu erstellen sind

Für die Erstellung der Aufzeichnungen sind die wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse in dem Wirtschaftsjahr maßgeblich, in dem der Vertrag (Verpflichtungsgeschäft) für die Geschäftsbeziehung abgeschlossen worden ist bzw. in dem sich die wirtschaftlichen Bedingungen ggf. so wesentlich geändert haben, dass fremde Dritte eine Anpassung der Geschäftsbedingungen vereinbart oder gekündigt hätten (vgl. auch § 2 Abs. 4 GAufzV). In Betriebsstättenfällen gilt Tz. 3.4.3.3.

3.4.6 Zeitpunkt der Erstellung von Aufzeichnungen

Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich nicht verpflichtet, Aufzeichnungen ohne Anforderung durch die Finanzbehörde zu erstellen (zu den Ausnahmen siehe Tz. 3.4.6.1 und 3.4.6.3). Es kann sich jedoch empfehlen, die für die Verrechnungspreisbildung wesentlichen Daten und Fakten zeitnah zu sammeln und sachgerecht und geordnet verfügbar zu halten.

Soweit der Steuerpflichtige seine Angemessenheitsdokumentation auf Plandaten stützt (vgl. Tz. 3.4.9.4), müssen diese Daten bei Vereinbarung des betreffenden Geschäfts tatsächlich vorhanden und der Preisfestsetzung zugrunde gelegt worden sein.

Tz. 3.4.9.4 (Verpflichtung zum Soll-Ist-Vergleich) und Tz. 3.4.17 b (Verwertbarkeit nachträglich erstellter Plandaten) sind zu beachten.

3.4.6.1 Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle

Für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sind die Aufzeichnungen zeitnah zu erstellen (§ 90 Abs. 3 Satz 3 AO). Geschäftsvorfälle sind außergewöhnlich, wenn sie im Vergleich zum gewöhnlichen Tagesgeschäft des Unternehmens bezüglich Art, Inhalt, Zweck, Umfang oder Risiko Ausnahmecharakter haben. Außergewöhnlich sind nicht nur Vorgänge im Sinne des § 277 Abs. 4 HGB.

Als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sind insbesondere anzusehen:

- Vermögensübertragungen im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen, z.B. die Übertragung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern im Rahmen der Ausgliederung eines Geschäfts- oder Aufgabenbereiches auf eine nahe stehende Person (Funktionsverlagerung),
- wesentliche Funktions- und Risikoänderungen im Unternehmen, z.B. Umwandlung eines Eigenhändlers zum Kommissionär oder Umwandlung eines Eigenproduzenten zum Lohnfertiger oder eines eigenverantwortlichen Forschungsunternehmens zu einem Auftragsforscher,
- Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit einer für die Verrechnungspreisbildung erheblichen Änderung der Geschäftsstrategie, z.B. Geschäftsvorfälle, deren Preise aufgrund einer geänderten Geschäftsstrategie erstmals anders kalkuliert werden oder die Übertragung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern auf nahe stehende Personen in Zusammenhang mit der Entscheidung, die Geschäftstätigkeit des inländischen Unternehmens auf bestimmte Kernbereiche zu beschränken,
- Abschlüsse und Änderungen langfristiger Verträge von einigem Gewicht,

die sich erheblich auf die Höhe der Einkünfte aus den Geschäftsbeziehungen mit Nahestehenden auswirken.

Zeitnah aufzuzeichnen sind somit Geschäftsvorfälle, die für die Einkünfte des Steuerpflichtigen im betreffenden Jahr oder in der Zukunft von erheblicher Bedeutung sind und über das Tagesgeschäft hinausgehen. Bei derartigen Geschäften erstellen auch fremde Dritte üblicherweise bereits im Voraus verlässliche Vorkalkulationen, um festzustellen, ob und zu welchen Bedingungen ein solches Geschäft in Anbetracht der damit verbundenen wirtschaftlichen Chancen und Risiken abgeschlossen werden soll. In den o.a. Fällen sind auch die Auswirkungen auf die verbleibenden Funktionen und Risiken, auf die Anwendung der bisher verwendeten Verrechnungspreismethode sowie auf die Umsatz- u. Ertragssituation des Unternehmens aufzuzeichnen.

Aufzeichnungen gelten noch als zeitnah erstellt, wenn sie innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres gefertigt werden, in dem sich der betreffende

Geschäftsvorfall ereignet hat (§ 3 Abs. 1 GAufzV), d.h. in dem das Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen wurde.

3.4.6.2 Dauersachverhalte bzw. Dauerschuldverhältnisse

Für Dauersachverhalte sind Aufzeichnungen für das Wirtschaftsjahr, in dem das betreffende Geschäft abgeschlossen wurde, zu erstellen (vgl. § 2 Abs. 4 Satz 1 GAufzV). Ergibt sich eine für die Angemessenheit wesentliche Änderung der Umstände (z.B. in Hinblick auf wichtige Vertragsbedingungen, übernommene Funktionen, getragene Risiken, eingesetzte Wirtschaftsgüter, die Marktverhältnisse oder die Abrechnungsmethode), hat der Steuerpflichtige nach § 2 Abs. 4 GAufzV auf Anforderung des Betriebsprüfers auch für das Wirtschaftsjahr, in dem die Änderung eingetreten ist, Aufzeichnungen zu erstellen. Diese müssen der Finanzbehörde die Prüfung ermöglichen, ob und ab welchem Zeitpunkt fremde Dritte eine Anpassung der Geschäftsbedingungen vereinbart oder den Vertrag gekündigt hätten. Hätten fremde Dritte den Vertrag nach Sachlage gekündigt und ist die Kündigung nicht erfolgt, kann für die Besteuerung eine angemessene Anpassung des Vertrages unterstellt werden. Dies gilt nicht für im Vorhinein abgesprochene unwesentliche Preisanpassungen.

Als Dauersachverhalte sind anzusehen:

- Geschäftsbeziehungen, die sich regelmäßig zwischen denselben Vertragspartnern wiederholen und
- Dauerschuldverhältnisse, z.B. Darlehns-, Miet-, Leasing-, Vertriebs- oder Umlageverträge, in deren Laufzeit Vertragspflichten ständig neu entstehen.

3.4.6.3 Dauerschuldverhältnisse, die als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle anzusehen sind

Nach Artikel 97 § 22 Satz 3 EGAO waren für Dauerschuldverhältnisse spätestens sechs Monate nach Inkrafttreten der GAufzV, d.h. spätestens bis zum 31. Dezember 2003, Aufzeichnungen zu den sie betreffenden wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen zu erstellen, wenn sie

- als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle im Sinne des § 90 Abs. 3 Satz 3 AO anzusehen sind (vgl. Tz. 3.4.6.1) und
- in Wirtschaftsjahren begründet wurden, die vor dem 1. Januar 2003 begonnen haben

- sowie in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2002 begonnen haben, noch bestanden.

Aufzeichnungen nach Artikel 97 § 22 Satz 3 EGAO, die spätestens bis zum 31. Dezember 2003 zu erstellen waren, können auch für Prüfungsjahre von Bedeutung sein, die vor dem 1. Januar 2003 enden und sind deshalb auf Anforderung auch für die Prüfung solcher Veranlagungszeiträume vorzulegen. Können die der Vereinbarung des Dauerschuldverhältnisses zu Grunde liegenden Umstände mit zumutbarem Aufwand nicht mehr aufgeklärt und entsprechend aufgezeichnet werden oder wurden die ursprünglich vereinbarten Preise wesentlich verändert, sind Aufzeichnungen über die wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse zu Beginn des Wirtschaftsjahres, das nach dem 31. Dezember 2002 beginnt, bis spätestens 31. Dezember 2003 zu erstellen. Dies ist notwendig, um beurteilen zu können, ob die getroffenen Vereinbarungen zum Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der Aufzeichnungsverpflichtungen am Grundsatz des Fremdvergleichs gemessen (noch) angemessen waren oder ob fremde Dritte spätestens zu diesem Zeitpunkt Anpassungen vorgenommen bzw. den Vertrag gekündigt hätten.

Beispiel:

Die Außenprüfung bei einer inländischen Vertriebsgesellschaft (Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr) eines ausländischen Konzerns umfasst den Prüfungszeitraum 1996-2000. Im Juli 2004 fordert der Prüfer Aufzeichnungen über den im Jahr 1994 mit der ausländischen Muttergesellschaft abgeschlossenen Vertriebsvertrag an. Dieser soll im vorliegenden Fall unstreitig als außergewöhnlicher Geschäftsvorfall anzusehen sein und hat im Jahr 2003 noch unverändert Gültigkeit. Für die Prüfung sind gemäß Artikel 97 § 22 Satz 3 EGAO die diese Dauerschuldverhältnisse betreffenden wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen maßgeblich, d.h. die Grundlagen im Jahr des Abschlusses des Vertragsverhältnisses. Der Betriebsprüfer ist berechtigt, die Aufzeichnungen anzufordern, da sie für den Prüfungszeitraum 1996-2000 von Bedeutung sind (vgl. § 8 Abs. 3 BpO 2000). Die Sanktionen nach § 162 Abs. 3 und 4 AO bei einer Nichtvorlage greifen jedoch nicht, da sie erstmals für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen. Die Erstellung der Aufzeichnungen kann aber mit Zwangsmitteln nach § 328 AO durchgesetzt werden.

3.4.7 Frist für die Vorlage der Aufzeichnungen (§ 90 Abs. 3 Satz 8 AO)

Aufzeichnungen sind innerhalb von 60 Tagen nach Anforderung vorzulegen. Die Frist beginnt mit der Bekanntgabe der Anforderung, nicht etwa mit dem Prüfungsbeginn im Unternehmen des Steuerpflichtigen. Die Finanzbehörde kann die Vorlage auch dann innerhalb der Frist verlangen, wenn die Außenprüfung auf Antrag des Steuerpflichtigen verschoben wird.

Es obliegt dem Steuerpflichtigen, die erforderlichen Vorkehrungen dafür zu treffen, dass er die Vorlagefrist einhalten kann.

Die für die Durchführung der Prüfung zuständige Behörde kann die Frist in begründeten Einzelfällen verlängern (§ 90 Abs. 3 Satz 9 AO), z.B. dann wenn Aufzeichnungen für zahlreiche verschiedene Geschäftsbereiche bzw. -beziehungen mit einer Anfrage angefordert wurden. Bei der Entscheidung über solche Anträge ist – insbesondere in einer Übergangszeit - zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige nicht dazu verpflichtet ist, die in der GAufzV genannten Unterlagen auf Vorrat zu erstellen, außer wenn eine zeitnahe Dokumentation ausdrücklich gesetzlich gefordert wird (vgl. § 90 Abs. 3 Satz 3 AO).

3.4.8 Sachverhaltsdokumentation (§ 1 Abs. 2 GAufzV)

Für die Sachverhaltsdokumentation hat der Steuerpflichtige Aufzeichnungen über Art, Inhalt und Umfang seiner Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden sowie über die wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen zu erstellen. Er hat hierbei vor allem aufzuzeichnen, wie die zwischen ihm und den nahe stehenden Personen vereinbarten Preise zustande gekommen sind, inwieweit nahe stehende Personen auf die Preisgestaltung Einfluss ausgeübt haben, welche Verrechnungsmethode ggf. angewandt wurde, wie kalkuliert wurde und ob und ggf. welche Fremdvergleiche durchgeführt wurden.

3.4.8.1 Allgemeine Informationen (§ 4 Nr. 1 GAufzV)

Nach § 4 Nr. 1a GAufzV sind die Beteiligungsverhältnisse zwischen dem Steuerpflichtigen und den nahe stehenden Personen darzustellen, mit denen er Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug unterhält.

Darüber hinaus sind auch die Beteiligungsverhältnisse zu nahe stehenden Personen darzustellen, mit denen er nicht unmittelbar, sondern über Zwischenpersonen, die keine wesentlichen Funktionen übernehmen oder Risiken tragen, Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug unterhält (nahe stehende oder fremde, unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige bzw. im Inland nicht steuerpflichtige Personen). Soweit es dem Steuerpflichtigen möglich und zumutbar ist, hat er auch die Beteiligungsquoten anzugeben.

Die vorgenannten Informationen sind notwendiger Teil der Sachverhaltsdokumentation, da nur Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen von § 90 Abs. 3 AO erfasst werden.

Aus demselben Grund sind gemäß § 4 Nr. 1b GAufzV auch sonstige Umstände aufzuzeichnen, die ein „Nahestehen“ begründen. So ist gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG eine Person dem Steuerpflichtigen gegenüber dann als nahe stehend anzusehen, wenn sie auf seine Geschäftsbeziehungen Einfluss nehmen kann (z.B. durch Konkurrenzausschlussabsprachen oder Belieferungsrechte) oder ein eigenes Interesse an der Einkunftserzielung durch den Steuerpflichtigen hat (z.B. weil ihre eigene Leistungspflicht von der Höhe des durch den Steuerpflichtigen erzielten Einkommens abhängt, Tz. 1.3.2.7 Verwaltungsgrundsätze 1983, BStBl I S. 218).

Gemäß § 4 Nr. 1c GAufzV sind die organisatorischen und operativen Konzernstrukturen sowie deren Veränderungen darzustellen. Hierfür ist anzugeben, wie der Konzern regional, rechtlich (Rechtsformen der konzernzugehörigen Unternehmen) und operativ (wer hat welche Aufgaben?) organisiert ist.

3.4.8.2 Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen (§ 4 Nr. 2 GAufzV)

Die mit den einzelnen nahe stehenden Personen abgewickelten Geschäftsbeziehungen sind in einer Übersicht hinsichtlich ihrer Art und dem betragsmäßigen Umfang der Entgelte darzustellen. Bei Darlehensverhältnissen ist auch die Darlehenssumme aufzuzeichnen. Außerdem ist eine Übersicht über die den Geschäftsbeziehungen zugrunde liegenden Verträge anzufertigen, die auch deren Veränderungen darlegt.

Weiterhin ist eine Liste der wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter zu erstellen, die dem Steuerpflichtigen gehören und die er bei seinen Geschäftsbeziehungen zu den Nahestehenden nutzt oder zur Nutzung überlässt. Wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter liegen unabhängig von ihrer Bilanzierungsfähigkeit zumindest dann vor,

wenn sie registriert oder Gegenstand eines gesonderten schuldrechtlichen Vertrages oder nicht nur untergeordneter Teil einer Leistungsbeziehung sind.

3.4.8.3 Funktionen, Risiken, Wirtschaftsgüter, Marktverhältnisse (§ 4 Nr. 3a GAufzV)

Gemäß § 4 Nr. 3a GAufzV hat der Steuerpflichtige für seine Geschäftsbeziehungen mit den Nahestehenden eine Funktions- u. Risikoanalyse durchzuführen und in diesem Zusammenhang auch Informationen über die wesentlichen eingesetzten Wirtschaftsgüter, über die Vertragsbedingungen, über die gewählte Geschäftsstrategie sowie über die für die Preisvereinbarung bedeutsamen Markt- und Wettbewerbsverhältnisse zu erteilen. Hierfür kommen z.B. folgende Informationen in Betracht:

a) bei der Forschung und Entwicklung

- Funktionen: z.B. Grundlagenforschung, Produktentwicklung, Produktdesign, Lizenzierung, Patententwicklung
- eingesetzte Wirtschaftsgüter: z.B. Patente, Lizenzen
- Risiken: z.B. fehlgeschlagene Forschung, Substitutionsrisiko, Marktrisiko, Patentstreitigkeiten, Ausscheiden von qualifizierten Mitarbeitern

b) bei der Herstellung von Produkten

- Funktionen: z.B. Fertigung, Verpackung, Montage, Qualitätssicherung
- eingesetzte Wirtschaftsgüter: z.B. Lizenzen, Produkt- und/oder Prozess-Know-how, Marken, Grundstücke, Fertigungsanlagen
- Risiken: z.B. Fehlinvestitionen, Überkapazitäten, Forderungsausfälle, Produktion von Ausschussware, Umweltrisiken, Qualitätsrisiko, Produkthaftung, staatliche Eingriffe (z.B. Umweltschutzbestimmungen, Mindestlöhne)

c) im Vertrieb

- Funktionen: z.B. Beschaffung, Lagerhaltung, Werbung, Verkauf, Finanzierung, Transport, Verzollung, Montage, technische Unterstützung, Kundendienst
- eingesetzte Wirtschaftsgüter: z.B. Vertriebsrecht, Markenrecht, Kundenstamm, Fahrzeuge, Lagervorrichtung

- Risiken: z.B. Absatzrisiko (Änderung des Publikumsgeschmacks, Konjunkturschwäche), Preisverfall, Gewährleistungsrisiko, Forderungsausfälle, Wechselkursveränderungen, Transportrisiko, Lagerrisiko, usw.

d) in der Verwaltung

- Funktionen: z.B. Leitung, Koordination, Strategieentwicklung, Controlling, Finanzierung, Rechnungslegung, Mitarbeitersuche u. -schulung
- eingesetzte Wirtschaftsgüter: z.B. spezifische Software, Grundstücke, Gebäude
- Risiken: z.B. Geschäftsrisiko, Liquiditätsrisiko, Logistik

e) Geschäftsstrategie

- Kostenführerschaft
- Beschränkung der Geschäftstätigkeit auf bestimmte Kernbereiche oder möglichst breite Streuung der Geschäftstätigkeiten (Diversifizierung)
- Marktführerschaft

f) Markt- und Wettbewerbsverhältnisse

- Verhandlungsmacht von Käufern (Anzahl der Anbieter und der potentiellen Käufer, Verkauf direkt an Endkunden oder an Händler oder an Filialisten)
- Wahrscheinlichkeit des Eintritts neuer Marktteilnehmer
- Wettbewerbsintensität zwischen den Anbietern
- Verhandlungsmacht von Lieferanten (Qualitätsprodukte)
- Konkurrenzprodukte (Anzahl, Preis, Qualität, Substitutionsrisiko)

3.4.8.4 Wertschöpfungskette und –beiträge (§ 4 Nr. 3b GAufzV)

Nach § 4 Nr. 3b GAufzV hat der Steuerpflichtige die gesamte Wertschöpfungskette zu beschreiben und seinen eigenen Wertschöpfungsbeitrag darzustellen.

Als Wertschöpfungskette bezeichnet man den gesamten Leistungserstellungsprozess, der mit der Forschung und Entwicklung beginnt und der Abgabe an den Endkonsumenten endet.

Der Wertschöpfungsbeitrag (= die Wertschöpfung) eines Unternehmens bzw. Unternehmensbereichs ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Wert, den der Abnehmer für eine erhaltene Leistung zu zahlen bereit ist (= Marktpreis der

generierten Leistung) und den vom Leistungserbringer bezogenen Vorleistungen. Die Wertschöpfung lässt sich auch aus den Kosten der Leistungserbringung zuzüglich eines Gewinnzuschlags errechnen.

Die Wertschöpfungsbeiträge umfassen alle Aktivitäten,

- die mit der Herstellung von Produkten und Dienstleistungen, deren Verkauf und Übermittlung an den Kunden sowie dem Kundendienst in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen (z.B. Einkauf, Produktion, Lagerhaltung, Auslieferung der Produkte, Dienstleistungserbringung, Marketing, Vertrieb und Kundendienst) und
- zur Aufrechterhaltung und Unterstützung der vorgenannten Leistungen dienen (z.B. Forschung und Entwicklung, Beschaffungsmanagement, Personalwirtschaft, Kommunikationswesen, Unternehmensführung und –organisation, Rechnungswesen, Finanzierung).

Hinreichende Anhaltspunkte für den Wertschöpfungsbeitrag des Steuerpflichtigen bzw. der von ihm ausgeübten Funktionen und Risiken sowie für seine Stellung in der Wertschöpfungskette ergeben sich in der Regel bereits aus der Funktions- und Risikoanalyse und der dazugehörigen Angemessenheitsdokumentation. Ist dies nicht der Fall und sieht die Finanzbehörde eine Wertschöpfungsanalyse für die Prüfung der Geschäftsbeziehungen als erforderlich an, hat der Steuerpflichtige im Rahmen seiner rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten (vgl. Tz.3.3.3 b) eine Beschreibung der Wertschöpfungskette vorzulegen und seinen Beitrag ins Verhältnis zu den Wertschöpfungsbeiträgen der nahe stehenden Personen zu setzen. Hierzu sind die Wertschöpfungsaktivitäten des Steuerpflichtigen und der am Leistungserstellungsprozess beteiligten nahe stehenden Personen zu gewichten und die insgesamt von ihnen geschaffene Wertschöpfung betragsmäßig auf sie aufzuteilen.

Während bei einer Funktions- und Risikoanalyse auf einzelne Konzerngesellschaften abgestellt wird, ist bei einer Wertschöpfungsanalyse auf gesellschaftsübergreifende Prozesse innerhalb des Konzerns abzustellen. Um durch eine Wertschöpfungsbeitragsanalyse Anhaltspunkte dafür zu gewinnen, welche Gewinnmargen vor dem Hintergrund der Wertschöpfungsbeiträge der einzelnen Gesellschaften als angemessen anzusehen sind, ist wie folgt vorzugehen:

- Zunächst ist es erforderlich, die einzelnen Geschäftsprozesse, die für die Wertschöpfung des Konzerns relevant sind, zu identifizieren.

- Anschließend muss die relative Bedeutung der einzelnen Geschäftsprozesse für die Gesamtwertschöpfung anteilig bestimmt werden. Auf diese Weise lässt sich ermitteln, welche Bedeutung die einzelnen Wertschöpfungsprozesse für den Konzern haben.
- Abschließend ist zu analysieren, welchen Beitrag die jeweiligen Konzerngesellschaften zu den einzelnen Geschäftsprozessen beisteuern. Auf dieser Grundlage kann der Anteil der einzelnen Gesellschaften an der Gesamtwertschöpfung bestimmt werden.

3.4.8.5 Angewandte Verrechnungspreismethode (§ 4 Nr. 4a GAufzV)

Der Steuerpflichtige hat für die Preisfestsetzung die Methode auszuwählen, die seinen Verhältnissen (ausgeübte Funktionen, eingesetzte Wirtschaftsgüter, übernommene Risiken) am besten gerecht wird. In Zweifelsfällen ist die Methode zu wählen, für die er erwarten kann, dass sich die zuverlässigsten Fremdvergleichswerte ermitteln lassen. Im Rahmen der Sachverhaltsdokumentation ist stets die tatsächlich angewandte Verrechnungspreismethode darzustellen. Es besteht keine Verpflichtung, Aufzeichnungen für mehr als eine geeignete Methode zu erstellen (§ 2 Abs. 2 Satz 3 GAufzV).

3.4.9 Angemessenheitsdokumentation (§ 1 Abs. 3 GAufzV)

Gemäß § 90 Abs. 3 Satz 2 AO umfasst die Aufzeichnungspflicht auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen (siehe hierzu Tz.3.4.9.5) für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen mit den Nahestehenden (Angemessenheitsdokumentation). Die Aufzeichnungen müssen das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen belegen, seine Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gestalten. Die Aufzeichnungen sollen die angestellten Überlegungen widerspiegeln und nachvollziehbar machen. Hierfür hat der Steuerpflichtige aus seiner Sicht die Eignung der tatsächlich angewendeten Preisermittlungsmethode sowie die Angemessenheit des vereinbarten Preises zu begründen. Beispielsweise hat er im Hinblick auf abgeflossene bzw. zugeflossene Lizenzgebühren deren Höhe in technischer Hinsicht (Beschreibung und Lebensdauer der Produkte, ggf. angefallene Kosten für Forschung und Entwicklung), in rechtlicher Hinsicht (Exklusivität, Recht zur Unter-

lizenzierung, Gebietsschutz, ggf. vorhandene Einschränkungen bei der Nutzung, Vertragslaufzeit, Registrierung der Patente) sowie in wirtschaftlicher Hinsicht (Kosten-Nutzen Analyse oder Vergleichslizenzen) zu begründen.

Die Angemessenheit des Preises ist in den Aufzeichnungen – soweit dies möglich und zumutbar ist - durch betriebsexterne und -interne Fremdvergleichsdaten sowie anhand von innerbetrieblichen Plandaten darzulegen.

Aus der Organisationsstruktur („Profit-Center“), dem Vergütungssystem (Vergütung der Geschäftsführung nach dem steuerlichen Gewinn einer Gesellschaft), dem Vorhandensein konzerninterner Schiedsstellen zur Schlichtung von Streitigkeiten über die Verrechnungspreisfestsetzung oder der konsistenten Anwendung bestimmter Verrechnungsmethoden, Kostenaufschläge etc. innerhalb des gesamten Konzerns (konzerninterner Vergleich) können sich zusätzliche Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die Preise so vereinbart worden sind, wie es zwischen fremden Dritten üblich ist. Jedoch ist deswegen weder die Erstellung einer Angemessenheitsdokumentation entbehrlich noch sind deswegen steuerliche Berichtigungen ausgeschlossen.

Die Angemessenheitsdokumentation bezieht sich grundsätzlich auf die tatsächlich abgeschlossene Vereinbarung. Wenn der Steuerpflichtige zivilrechtlich einen unangemessenen Preis vereinbart hat, diesen aber für steuerliche Zwecke berichtigt hat, müssen sich die Aufzeichnungen auf den steuerlich angesetzten Preis beziehen.

Unabhängig davon, welche Verrechnungsmethode der Steuerpflichtige tatsächlich verwendet und aufgezeichnet hat, darf er die Angemessenheit seiner Preisvereinbarungen nachträglich auch durch andere Verrechnungsmethoden belegen. So kann z.B. die Angemessenheit einer Dienstleistungsgebühr, die ursprünglich nach der Kostenaufschlagmethode berechnet worden ist, auch noch durch externe Fremdvergleichsdaten, die dem Steuerpflichtigen erst im Nachhinein bekannt geworden sind, begründet werden.

Zu den Auswirkungen der Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen siehe Tz. 3.4.18.

3.4.9.1 Ernsthaftes Bemühen (§ 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV)

Die Aufzeichnungen müssen das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen um die Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes belegen. Das ernsthafte Bemühen ist nicht mit der Bildung nur einer persönlichen Meinung gleichzusetzen. Vielmehr hat der

Steuerpflichtige seine Einschätzung anhand objektiver Kriterien (z.B. Fremdvergleichsdaten) darzulegen. Sofern er Fremdvergleichsdaten mit zumutbarem Aufwand beschaffen kann, hat er die Begründung für die Angemessenheit seiner Preisvereinbarungen mit den Nahestehenden auf die von ihm gewählte Methode und die zuverlässigsten Daten zu stützen.

Von einem ernsthaften Bemühen kann z.B. nicht ausgegangen werden, wenn der Steuerpflichtige sich zur Begründung der Angemessenheit seiner Preisgestaltung allein darauf beruft, dass die Preise von einem Nahestehenden vorgeschrieben worden seien, ohne dass er seinerseits Kalkulationen erstellt oder eine eigene Fremdvergleichsprüfung durchgeführt hat. Gleiches gilt, wenn er die Angemessenheit auf innerbetriebliche Plandaten stützt, ohne dass er regelmäßig einen Abgleich zwischen Soll- u. Ist-Zahlen durchgeführt, oder wenn er die „Plandaten“ erst im Nachhinein im Rahmen der Außenprüfung ermittelt.

Eine Änderung der Beweislastverteilung tritt durch § 90 Abs. 3 AO und die GAufzV nicht ein. Eine Verschiebung der Darlegungslast ergibt sich lediglich im Sonderfall des § 162 Abs. 3 Satz 1 AO (widerlegbare Vermutung).

3.4.9.2 Begründung der ausgewählten Verrechnungspreismethode

Der Steuerpflichtige hat aufzuzeichnen, warum er die von ihm jeweils angewandte Verrechnungspreismethode für geeignet hält (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GAufzV). Zu einer Verprobung nach anderen Methoden ist er nicht verpflichtet. Ebenso muss er nicht begründen, warum er andere Methoden für weniger geeignet hält (§ 2 Abs. 2 Satz 3 GAufzV). Davon unberührt bleibt die Verpflichtung nach § 1 Abs. 3 Satz 4 GAufzV, Aufzeichnungen nicht nur über Fremdvergleichsdaten, sondern auch über innerbetriebliche Plandaten zu erstellen (vgl. Tz. 3.4.9.4) und der Finanzbehörde die Informationen zu erteilen und vorhandenen Unterlagen vorzulegen, damit diese eine Verprobung durchführen kann (vgl. Tz. 3.3.3 a).

Damit die zur Verfügung stehenden Verrechnungspreismethoden sachgerecht angewendet werden können, muss vorab geklärt werden, welches der beteiligten Unternehmen im Rahmen der jeweiligen Geschäftsbeziehungen lediglich Zusatz- oder Hilfsfunktionen ausübt und welches das wesentliche Risiko trägt, demzufolge aber auch die wesentlichen Gewinnchancen hat.

- Ein Unternehmen, das lediglich Zusatz- oder Hilfsfunktionen (sog. Routinefunktionen) ausübt, nur in geringem Umfang Wirtschaftsgüter einsetzt und nur geringe Risiken trägt, erzielt fremdüblich in der Regel geringe, aber stabile Gewinne (z.B. ermittelt nach der Kostenaufschlags- oder der Wiederverkaufpreismethode).
- Einem Unternehmen, das die wesentlichen Funktionen und Risiken übernimmt, steht, sofern nicht Fremdpreise zur Verfügung stehen, regelmäßig der Gesamtgewinn (bzw. der Gesamtverlust) aus den Geschäftsbeziehungen, vermindert um die Vergütungen für die Routinefunktionen (Residualergebnis), zu.

3.4.9.3 Fremdvergleichsdaten und Eingrenzung von Bandbreiten

a) Allgemeines

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, im Rahmen der Anwendung einer geeigneten Methode zuverlässige Fremdvergleichsdaten mit zumutbarem Aufwand aus Quellen seiner Wahl zu beschaffen.

Fremdvergleichsdaten können sowohl Fremdpreise als auch andere Daten (Bruttomargen, Kostenaufschläge, Nettomargen) sein. Sie müssen sich entweder auf einzelne oder auf gemäß § 2 Abs. 3 GAufzV zulässigerweise zusammengefasste Geschäftsvorfälle beziehen, damit ein Transaktionsbezug sichergestellt ist.

Geschäftsvorfallbezogene Fremdvergleichsdaten sind vom Steuerpflichtigen aufzuzeichnen, wenn sie

- im Zeitpunkt der Vereinbarung der Geschäftsbeziehung bei ihm oder bei ihm nahe stehenden Personen vorhanden sind (zu den Beschaffungspflichten und -möglichkeiten vgl. Tz. 3.3.3) oder wenn sie mit zumutbarem Zeit- und Kostenaufwand aus frei zugänglichen Quellen (z.B. Internet) zu beschaffen sind und
- aus vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen voneinander unabhängigen Geschäftspartnern stammen (zur Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen vgl. Tz. 3.4.10) und
- für die angewandte Methode und den vorgesehenen Verwendungszweck hinreichend zuverlässig sind.

Solche Fremdvergleichsdaten müssen aus Geschäftsbeziehungen bzw. Geschäftsvorfällen zwischen voneinander unabhängigen Geschäftspartnern, d.h. nicht aus Geschäftsvorfällen zwischen nahe stehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG stammen. In Betracht kommen nur Geschäfte

- zwischen fremden Dritten (betriebsexterner Fremdvergleich),
- des Steuerpflichtigen mit fremden Dritten (betriebsinterner Fremdvergleich) oder
- von Nahestehenden mit fremden Dritten.

Bei uneingeschränkter Vergleichbarkeit (Tz. 3.4.9.5a) kann die Ermittlung und Aufzeichnung eines einzigen Vergleichswertes ausreichen.

Bei eingeschränkter Vergleichbarkeit oder bei Unsicherheiten über die Vergleichbarkeit (Tz. 3.4.9.5 b) sind so viele Fremdvergleichsdaten aufzuzeichnen, wie mit zumutbarem Aufwand beschaffbar sind.

Eine sich ggf. ergebende Spanne aus verschiedenen Werten ist einzuengen. Maßgeblich sind nur die Werte, wie sie zwischen unabhängigen Geschäftspartnern üblicherweise vereinbart werden (zur Verengung von Bandbreiten siehe Tz.3.4.9.3 c).

Je nach Methode kommen folgende Arten von Fremdvergleichsdaten in Betracht:

- Fremdvergleichspreise bei Anwendung der Preisvergleichsmethode („comparable uncontrolled price method“);
- Bruttomargen bei Anwendung der Wiederverkaufspreismethode („resale price method“);
- Kostenaufschläge (Nettomargen für Einzelgeschäftsvorfälle) bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode („cost plus method“);

Nettomargen vergleichbarer Unternehmen für einzelne Arten von Geschäftsvorfällen (bzw. für die gemäß § 2 Abs. 3 GAufzV zulässigerweise zusammengefassten Geschäftsvorfälle) können bei Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode („transactional net margin method“) verwendet werden, die sich vielfach als Unterfall der Kostenaufschlagsmethode darstellt. Die Methode ist zulässig, wenn ein Unternehmen im Rahmen einer Mehrzahl von Geschäftsvorfällen gleicher Art nur klar definierte Routinefunktionen ohne

wesentliche Risiken ausübt und keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter einsetzt, z.B. in Fällen von Lohnfertigern, Erbringern einfacher konzerninterner Dienstleistungen sowie in Fällen sog. funktions- und risikoschwacher Vertriebsgesellschaften. Diese Methode ist auch für Unternehmen mit mehreren Geschäftsbereichen, in denen nur in geringem Umfang Funktionen und Risiken übernommen werden, zulässig, wenn jeweils eine Teilbereichsrechnung erstellt wird, d.h. wenn die auf die einzelnen Geschäftsbereiche entfallenden Einnahmen und die ihnen zuzuordnenden Betriebsausgaben gesondert erfasst werden.

Die Ermittlung und Verwendung von Nettomargen vergleichbarer Unternehmen kann auch dazu dienen, Gewinnelemente für die Verwendung von Standardmethoden abzuleiten und aufgrund von detaillierten betriebswirtschaftlichen Preiskalkulationen und Gewinnprognosen die Fremdüblichkeit der Preisgestaltung zu begründen. Zur Verpflichtung zu einem Soll-Ist-Vergleich bei Planrechnungen siehe Tz. 3.4.9.4.

- Gewinnaufteilungsmaßstäbe bei Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode („profit split method“) soweit sie im Einzelfall eine geeignete Methode ist.

Nettogewinndaten, die sich nur zur Anwendung der Gewinnvergleichsmethode („comparable profit method“) verwenden lassen, sind als unverwertbar anzusehen (zu den Rechtsfolgen siehe Tz. 4.7), da diese Methode keinen transaktionsbezogenen Ansatz verfolgt, sondern die Nettogewinne im Ansatz nicht vergleichbarer Unternehmen (Tz. 3.4.9.5. c) heranzieht, was zu einer Besteuerung von „Durchschnittsgewinnen“ führen kann.

Zu den Möglichkeiten der Finanzbehörde, trotz Aufzeichnung und Vorlage von Fremdvergleichsdaten noch steuerliche Berichtigungen vorzunehmen siehe Tz. 3.4.18.

Die Frage der Zulässigkeit der Verwendung von Verrechnungspreismethoden wird in einem gesonderten BMF-Schreiben behandelt.

b) Verwendung von Informationen aus Datenbanken

Werden Fremdvergleichsdaten aus Datenbanken oder aus dem Internet ermittelt und verwendet, sind sie wie sonstige Fremdvergleichsdaten nur dann verwertbar,

wenn zumindest eine eingeschränkte Vergleichbarkeit gegeben ist (vgl. Tz. 3.4.9.5) und der vorgenommene Suchprozess nachvollziehbar ist.

Damit die Finanzbehörde das Vorgehen des Steuerpflichtigen auf Basis der von ihm genutzten Daten nachvollziehen kann, ist die Überlassung dieser Daten in elektronischer Form erforderlich, z.B. durch Bereitstellung eines Datenträgers mit den maßgeblichen, zum Zeitpunkt der Recherche verfügbaren Daten. Darüber hinaus ist darzulegen, welche Datenbank genutzt wurde, welche Daten aus welchen anderen Quellen erhoben wurden, welche Grundgesamtheit an Vergleichsdaten bzw. -unternehmen vorhanden war, welche Auswahlsschritte aus welchen Gründen vorgenommen wurden, welche Anpassungsrechnungen ggf. vorgenommen wurden, wie Bandbreiten ermittelt und ggf. verengt wurden (siehe Tz. 3.4.9.3 c) und ob und wie die Plausibilität der Ergebnisse verprobt wurde.

Die herangezogenen Fremddaten sind nach den allgemeinen Grundsätzen anhand aller verfügbaren und mit vertretbarem Aufwand zu beschaffenden Informationsquellen auf ihre Vergleichbarkeit zu überprüfen, z.B. durch Informationen aus dem Internetauftritt der Vergleichsunternehmen.

Der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet, einen datenbankgestützten Nettoertragsvergleich zu erstellen (zu dessen Verwendbarkeit siehe Buchstabe a zur „tmnm“). Zur Verwertbarkeit einer Angemessenheitsdokumentation, die ausschließlich auf unzuverlässige oder unvergleichbare Daten gestützt wird, z.B. auf Nettomargen von Unternehmen, bei denen die Vergleichbarkeit nicht gegeben ist, siehe Tz. 3.4.17 b.

c) Bandbreiten und ihre Einengung

Bei der Ermittlung von Fremdvergleichsdaten (Fremdpreise, Bruttomargen, Kostenaufschläge, Nettomargen) kann sich eine Reihe möglicher Werte ergeben. Wenn für einen der gefundenen Werte wegen der konkreten Umstände des Falles die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit spricht, ist nur dieser für die Besteuerung maßgeblich.

Soweit mehrere Werte gleichermaßen einen Anschein der Richtigkeit haben, ergibt sich eine Bandbreite. Die sich aus diesen Werten ergebende Bandbreite ist, unabhängig von der Anzahl der Vergleichswerte (vgl. Tz. 3.4.9.3 a), nur dann in

vollem Umfang steuerlich maßgeblich, wenn aufgrund zuverlässiger und vollständiger Informationen feststeht, dass eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit der Geschäftsbedingungen (vgl. Tz. 3.4.9.5 a) besteht.

Besteht die Bandbreite lediglich aus eingeschränkt vergleichbaren Werten (Tz. 3.4.9.5 b) oder steht die uneingeschränkte Vergleichbarkeit der Geschäftsbedingungen wegen Informationsmängeln nicht hinreichend zuverlässig fest (z.B. häufig bei Renditekennziffern, die aus Unternehmensdatenbanken gewonnen werden), ist grundsätzlich keine ausreichende Vergleichbarkeit dargetan. Um in diesen Fällen dennoch die Verwertbarkeit der ermittelten Daten zu erreichen, muss die Bandbreite eingeengt werden. Dadurch sollen Werte ausgeschieden werden, die nicht die zwischen voneinander unabhängigen Geschäftspartnern üblichen Bedingungen widerspiegeln, z.B. Extremwerte, bei denen es sich mit hoher Wahrscheinlichkeit um sog. Ausreißer handelt. Ebenso sollen Fremddaten aus Geschäften ausgeschlossen werden, die bei Beachtung betriebswirtschaftlicher Grundsätze so nicht abgeschlossen worden wären, sondern die z.B. nur aufgrund von Irrtümern eines Entscheidungsträgers zustande gekommen sind. Bandbreiten können dadurch eingeengt werden, dass andere Methoden (z.B. die Kostenaufschlagsmethode) und darüber hinaus auch statistische Verfahren angewendet werden.

Hat der Steuerpflichtige mehrere Verrechnungspreismethoden für denselben Geschäfts- bzw. Funktionsbereich angewandt, sind die sich jeweils ergebenden Bandbreiten darzustellen. Wird eine ermittelte Bandbreite von Vergleichswerten durch Anwendung einer anderen Methode verprobt (Tz. 3.4.16), ist der Überschneidungsbereich nicht zwangsläufig als steuerlich maßgebende Bandbreite anzusehen. Berücksichtigt die Verprobungsmethode allerdings bestimmte Aspekte des konkreten Einzelfalls besser, kann dies zu einer Einengung der bisherigen Bandbreite führen. Trägt die Verprobungsmethode hingegen den betriebsbezogenen Umständen nachweislich besser Rechnung als die ursprünglich vom Steuerpflichtigen angewandte Methode, ist nur die zuverlässigere Bandbreite zu berücksichtigen.

Eine Verengung der Bandbreite kann auch anhand plausibler Überlegungen erfolgen, z.B. durch die Darlegung, dass der Steuerpflichtige im konkreten Fall auf Grund seiner Verhandlungsmacht bestimmte Preise innerhalb der Bandbreite

hätte durchsetzen können. Es entspricht nicht dem Fremdverhalten, dass sich ein Unternehmen ständig zu seinen Lasten auf einen Grenzpreis festlegen lässt oder seinem Geschäftspartner fortwährend den gesamten Preisspielraum überlässt.

Wenn eine Einengung der Bandbreite nach anderen Methoden oder aufgrund weiterer Überlegungen keine verwendbaren Ergebnisse verspricht, ist die Bandbreite durch statistische Verfahren einzuengen und so die maßgebende, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Bandbreite zu ermitteln. Dies erfolgt durch das Ausscheiden von 25 % der kleinsten und 25 % der größten Werte (international übliche Bandbreitenverengung durch Bildung von Quartilen). Der Steuerpflichtige darf andere statistische Verfahren zur Bandbreitenverengung verwenden, wenn er glaubhaft macht, dass sie zu mindestens gleichermaßen zuverlässigen Ergebnis führen.

Beispiel:

Die X-GmbH ist eine Tochtergesellschaft der Y-Corp und erbringt konzerninterne IT-Leistungen, die für die Verrechnungspreisdokumentation zusammengefasst werden können (§ 2 Abs. 3 GAufzV). Für eine Überprüfung der zwischen beiden Unternehmen vereinbarten Verrechnungspreise wird bei der X-GmbH ein Netto-Margenvergleich mit unabhängigen Vergleichsunternehmen durchgeführt. Als vergleichbare Unternehmen wurden durch eine Datenbankanalyse 13 Unternehmen (U-1 bis U-13) identifiziert, die vergleichbare Dienstleistungen unter vergleichbaren Geschäftsbedingungen erbringen. Um Sondereffekte einzelner Jahre zu reduzieren, werden nicht die Ergebnisse eines Jahres, sondern einer Dreijahresperiode betrachtet.

Netto-Margen (Betriebsergebnis) der Vergleichsunternehmen

Beobachtete Vergleichsunternehmen	Jahr 2002	Jahr 2003	Jahr 2004	Vergleichswerte (Durchschnitt)
U-1	-1,5%	-1,2%	-0,9%	-1,2%
U-2	0,7%	0,8%	0,3%	0,6%
U-3	1,9%	2,0%	2,4%	2,1%
U-4	2,4%	2,2%	2,0%	2,2%
U-5	2,3%	2,4%	2,2%	2,3%
U-6	2,5%	2,7%	2,9%	2,7%
U-7	3,2%	3,0%	2,8%	3,0%
U-8	3,1%	3,2%	3,0%	3,1%
U-9	3,4%	3,2%	3,3%	3,3%
U-10	3,6%	3,4%	3,2%	3,4%
U-11	4,0%	3,6%	3,8%	3,8%
U-12	4,2%	4,6%	4,4%	4,4%
U-13	5,6%	5,8%	6,0%	5,8%

Lösungsweg:

Um sicherzustellen, dass der Fremdvergleich nicht durch Unternehmen mit unüblich hohen Gewinnen bzw. Verlusten verzerrt wird, ist nur der Interquartilbereich (1. bis 3. Quartil) der Jahresdurchschnitte der Fremdvergleichsunternehmen als maßgebende Gewinnvergleichsbandbreite zu betrachten.

Das 1. Quartil ist in folgenden drei Schritten zu ermitteln:

- 1) Die Vergleichswerte sind in aufsteigender Reihenfolge zu sortieren (siehe obige Tabelle)
- 2) Die Anzahl der Beobachtungen ist mit 25 % zu multiplizieren (13 Beobachtungen x 25 % = **3,25**)

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass der zu ermittelnde Quartilswert zwischen dem Vergleichswert für das 3. beobachtete Unternehmen (= 2,1) und dem Vergleichswert für das 4. beobachtete Vergleichsunternehmen (= 2,2) liegt.

- 3) Bei der Entscheidung darüber, wann und ggf. wie zwischen zwei Werten interpoliert werden muss, kann der nachfolgenden (international üblichen) Vorgehensweise gefolgt werden:

Wenn sich aus dem 2. Schritt keine ganze Zahl ergibt (z.B. 3,25 oder 3,5 oder 3,75) bestimmt sich der Wert für das 1. Quartil anhand des Wertes der nächst höheren Beobachtung (hier: aus dem Vergleichswert für U-4 = 2,2).

Hätte sich aus dem 2. Schritt eine ganze Zahl ergeben (z.B. 3,0), würde sich das 1. Quartil aus dem Mittelwert (arithmetisches Mittel) der Werte für U-3 und U-4 ergeben ($2,1 + 2,2 : 2 = 2,15$)

In gleicher Weise ermitteln sich die Werte für das 3. Quartil oder für den Median. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass im 2. Rechenschritt die Anzahl der Beobachtungen mit 75 % (wenn das 3. Quartil ermittelt werden soll) bzw. mit 50 % (wenn der Median ermittelt werden soll) zu multiplizieren ist. Das 3. Quartil ermittelt sich somit wie folgt:

$$\text{Anzahl der Beobachtungen} \times 75 \% = 13 \times 75 \% = 9,75$$

Da 9,75 keine ganze Zahl ist, ist der für die nächst höhere Beobachtung (U-10) ermittelte Vergleichswert (= **3,4**) für die Bestimmung des Wertes des 3. Quartils maßgeblich.

Lösung:

Beobachtete Vergleichsunternehmen	Vergleichswerte (Durchschnitt)
U- 1	-1,2 %
U- 2	0,6 %
U- 3	2,1 %
U- 4	2,2 %
U- 5	2,3 %
U- 6	2,7 %
U- 7	3,0 %
U- 8	3,1 %
U- 9	3,3 %
U-10	3,4 %
U-11	3,8 %
U-12	4,4 %
U-13	5,8 %

1. Quartil = 2,2 %

Median = 3,0 %

3. Quartil = 3,4 %

Vergleichsspanne (2,2 % bis 3,4 %)

Im 3-Jahresdurchschnitt ergibt sich eine maßgebende Fremdvergleichsgewinnbandbreite von 2,2 % bis 3,4 %.

Abwandlung:

Bei einer geringeren Anzahl von beobachteten Fremdvergleichsunternehmen würden sich die Quartile und der Median wie folgt berechnen:

n = Anzahl Daten	n = 12	n = 11	n = 10	n = 9
U- 1	-1,2 %	-1,2 %	-1,2 %	-1,2 %
U- 2	0,6 %	0,6 %	0,6 %	0,6 %
U- 3	2,1 %	2,1 %	2,1 %	2,1 %
U- 4	2,2 %	2,2 %	2,2 %	2,2 %
U- 5	2,3 %	2,3 %	2,3 %	2,3 %
U- 6	2,7 %	2,7 %	2,7 %	2,7 %
U- 7	3,0 %	3,0 %	3,0 %	3,0 %
U- 8	3,1 %	3,1 %	3,1 %	3,1 %
U- 9	3,3 %	3,3 %	3,3 %	3,3 %
U-10	3,4 %	3,4 %	3,4 %	
U-11	3,8 %	3,8 %		
U-12	4,4 %			

1. Quartil	12 x 25 % = 3,0 (2,1+2,2):2 = 2,15	11 x 25 % = 2,75 U-3 = 2,1	10 x 25 % = 2,5 U-3 = 2,1	9 x 25 % = 2,25 U-3 = 2,1
Median	12 x 50 % = 6,0 (2,7+3,0):2 = 2,85	11 x 50 % = 5,5 U-6 = 2,7	10 x 50 % = 5,0 (2,3+2,7):2 = 2,5	9 x 50 % = 4,5 U-5 = 2,3
3. Quartil	12 x 75 % = 9,0 (3,3+3,4):2 = 3,35	11 x 75 % = 8,25 U-9 = 3,3	10 x 75 % = 7,5 U-8 = 3,1	9 x 75 % = 6,75 U-7 = 3,0

Andere Verfahren zur Bestimmung der Quartilswerte, z.B. Tabellenkalkulations- oder Statistikprogramme, sind zulässig, sofern mathematisch geeignete Verfahren verwendet werden.

Einer Einengung nach einem statistischen Verfahren steht nicht entgegen, dass nur eine kleine Anzahl von Vergleichswerten (z.B. weniger als 12) vorhanden ist. Ausschließlich zur weiteren Verprobung ist es zulässig, bestimmte Vergleichskriterien mit nachvollziehbarer Begründung zu lockern, um die Zahl der Vergleichswerte zu steigern. Im Zweifel ist eine geringere Anzahl zuverlässiger Vergleichswerte einer hohen Zahl nur eingeschränkt vergleichbarer Werte vorzuziehen.

Liegt der vom Steuerpflichtigen vereinbarte Preis außerhalb der Bandbreite, ohne dass hierfür plausible Gründe dargelegt werden, ist eine Berichtigung durchzuführen (zum Ausmaß der Berichtigung siehe Tz. 3.4.18 c und d).

3.4.9.4 Innerbetriebliche Plandaten

- a) Der Steuerpflichtige ist nach § 1 Abs. 3 Satz 4 GAufzV verpflichtet, auf Anforderung der Finanzbehörde zusätzlich zu den Fremdvergleichsdaten auch innerbetriebliche Plandaten (z.B. Preiskalkulationen, Absatz-, Kosten- und Gewinnplanungen) vorzulegen, um eine Plausibilitätskontrolle seines steuerlichen Ergebnisses sowie der von ihm herangezogenen Fremdvergleichsdaten zu ermöglichen. Die Aufzeichnung innerbetrieblicher Plandaten ist dem Steuerpflichtigen möglich und grundsätzlich auch zumutbar, da er insoweit auf eigene Daten zurückgreifen kann. Die Bedeutung innerbetrieblicher Plandaten steigt in dem Maße, in dem die zur Verfügung stehenden Fremdvergleichsdaten nur eingeschränkt vergleichbar und/oder nicht zuverlässig bzw. repräsentativ sind.
- b) Die Angemessenheitsdokumentation kann auf betriebsinterne Plandaten gestützt werden, wenn der Steuerpflichtige darlegt, dass ausreichend vergleichbare, zuverlässige, preis- oder gewinnbezogene Fremdvergleichsdaten (z.B. Preisdaten, Kostenaufschläge, Bruttomargen) nicht zu erlangen sind. Die Ursache für das Fehlen von Fremdvergleichsdaten kann darin liegen, dass solche Daten
 - wegen der Besonderheiten der Produkte bzw. Leistungen des Steuerpflichtigen nicht vorhanden sind oder
 - vom Steuerpflichtigen nur mit unzumutbarem Aufwand ermitteln werden können oder
 - bei ausländischen verbundenen Unternehmen mangels rechtlicher und tatsächlicher Möglichkeiten nicht beschafft werden können.
- c) Eine Angemessenheitsdokumentation, die sich auf innerbetriebliche Plandaten stützt, ist verwertbar - (ohne dass Korrekturen ausgeschlossen wären, Tz. 3.4.18),
 - wenn die Verrechnungspreisfestsetzung auf der Anwendung einer im Einzelfall sachgerechten Methode beruht und wenn die zugrunde gelegten Annahmen (z.B. Preisentwicklung, Stückzahlen, Kosten und Kostenzuordnungen) anhand der Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums und betriebswirtschaftlich

fundierter, vorsichtiger Prognosen (vgl. BFH-Urteil vom 17. Februar 1993, BStBl 1993 II S. 457) im Einzelnen begründet werden. Außerdem sind, soweit dies möglich und zumutbar ist, Fremdvergleichsdaten heranzuziehen (z.B. fremdübliche Gewinnaufschläge, marktübliche Kapitalverzinsung). Ferner ist in jedem Fall die Fremdüblichkeit der prognostizierten Gewinne und damit der entsprechend festgesetzten und zu prüfenden Verrechnungspreise zu begründen. Dazu können verschiedene Umstände und Berechnungen herangezogen werden, z.B.

- die Gewinne (Nettomargen) vergleichbarer Unternehmen in dem betreffenden Geschäftsbereich (zur Verwendung gewinnorientierter Daten für die Preisbestimmung siehe Tz. 3.4.9.3 a, vorletzter Spiegelstrich);
- die Darlegung, dass bei Begründung der Geschäftsbeziehung ein höherer Ertrag durch die Investition im Unternehmen als durch eine risikoadäquate Anlage am Kapitalmarkt erwartet werden konnte. Funktions- u. risikobezogene Zuschläge auf einen risikofreien Zinssatz (z.B. Staatsanleihen mit erstklassiger Bonität) müssen vom Steuerpflichtigen vorgenommen und nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach begründet und rechnerisch nachvollziehbar dargestellt werden. Anpassungsrechnungen, die allein auf „griffweisen Schätzungen“ beruhen, reichen nicht aus (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001, BStBl 2001 II S. 171, 176). Außerdem ist aufzuzeichnen und zu begründen, wem Übergewinne zuzuordnen sind;
- die Darlegung, dass das einzelne Konzernunternehmen unter Berücksichtigung der von ihm ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und getragenen Risiken angemessen an dem zu erwartenden Gewinn des Gesamtkonzerns beteiligt wird. Voraussetzung hierfür ist, dass die Gewinnerwartung für den Gesamtkonzern durch nachvollziehbare Analysen glaubhaft gemacht wird, z.B. aufgrund der Beurteilung durch unabhängige fremde Dritte (Börsen-Analysten oder Rating-Agenturen) oder durch betriebswirtschaftlich fundierte, vorsichtige Gewinnprognosen, die anhand der Ergebnisse der Vergangenheit zu verproben und um Sondereinflüsse zu bereinigen sind. Die Angemessenheit der Gewinnerwartung des einzelnen Konzernunternehmens kann, sofern geeignetere Kriterien nicht mit zumutbarem Aufwand angewandt werden können, aus dem Verhältnis der anteilig getragenen Kosten abgeleitet werden. Dabei ist je nach Einzelfall auf eine längere Periode abzustellen (nicht nur auf ein Wirt-

schaftsjahr), da sich übernommene Risiken, die die Gewinnerwartung beeinflussen, nicht zwingend kurzfristig in entsprechenden Aufwendungen niederschlagen (z.B. Garantieforderungen).

Der Umstand, dass sich aufgrund betriebswirtschaftlicher Planungsrechnungen voraussichtlich überhaupt ein Gewinn ergeben wird, reicht demgegenüber für sich allein nicht aus, um die Fremdüblichkeit des Gewinns oder der vereinbarten Preise zu begründen. Ebenso wenig reicht es aus, dass der prognostizierte Gewinn einem Branchendurchschnittswert, der die konkret übernommenen Funktionen und Risiken nicht berücksichtigt, entspricht oder dass konzerninterne, nicht am Fremdvergleich orientierte Zielvorgaben erfüllt werden oder die Preise innerhalb der Unternehmensgruppe frei ausgehandelt werden und den hierfür zuständigen Personen gewinnabhängige Gehälter bzw. Gehaltsbestandteile gezahlt werden.

In allen Fällen, in denen der Steuerpflichtige eine Verrechnungspreisbestimmung aufgrund innerbetrieblicher Plandaten vornimmt, setzt die Annahme seines ernsthaften Bemühens um Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes voraus, dass der Steuerpflichtige in regelmäßigem Turnus einen Abgleich zwischen den Soll- und den Ist-Zahlen erstellt; nur so kann er rechtzeitig auf einen geänderten Geschäftsverlauf mit entsprechenden Gegenmaßnahmen reagieren und dies aufzeichnen. Ein solcher Abgleich ist normalerweise in einem Turnus von drei Monaten vorzunehmen. In begründeten Einzelfällen kann dieser Abgleich auch in einem kürzeren Zeitabstand erforderlich (z.B. beim Vertrieb von Wirtschaftsgütern, die technisch schnell überholt sind) bzw. in einem längeren Zeitabstand ausreichend sein (z.B. bei langlebigen Investitionsgütern, die nach der Bestellung durch den Abnehmer eine Produktionszeit von mehreren Monaten benötigen).

- d) Hat der Steuerpflichtige seine Angemessenheitsdokumentation auf innerbetriebliche Plandaten, die den in Buchstabe c genannten Anforderungen nicht entsprechen, gestützt, obwohl ihm zuverlässige Fremdvergleichsdaten (z.B. Vergleichspreise aus seinen Geschäften mit fremden Dritten) zur Verfügung standen, sind die Aufzeichnungen unverwertbar. Tz. 2.7 ist zu beachten, wenn die Heranziehung der Fremdvergleichsdaten zu nicht nur unbedeutend höheren steuerlichen Ergebnissen im Inland geführt hätte.

- e) Auf die Anforderung von innerbetrieblichen Plandaten sollte regelmäßig nur dann verzichtet werden, wenn der Steuerpflichtige uneingeschränkt vergleichbare Fremdpreise aufgezeichnet und vorgelegt hat.

3.4.9.5 Vergleichbarkeit

Damit ein Vergleich der Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Dritten und zwischen nahe stehenden Personen aussagefähig ist, müssen die Geschäftsbedingungen, das heißt die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen, vergleichbar sein. Für die Beurteilung der Vergleichbarkeit sind alle Faktoren zu berücksichtigen, die sich auf die Preisgestaltung auswirken könnten, wie z.B.:

- Art und Ausgestaltung der Geschäftsbeziehungen,
- der Umfang der Geschäfte,
- die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter sowie die übernommenen Risiken,
- die Verhältnisse im maßgeblichen Markt (z.B. Preiskontrollen, Importbeschränkungen, Einschränkungen beim Devisentransfer, Konkurrenzsituation, Konjunkturlage etc.),
- die Marktstufe (z.B. Großhandel oder Einzelhandel),
- die vertraglichen Rahmenbedingungen (z.B. Laufzeit von Verträgen, Zahlungsfristen etc.),
- die Geschäftsstrategie.

a) Uneingeschränkte Vergleichbarkeit

Eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit ist nur gegeben, wenn

- die Geschäftsbedingungen identisch sind oder
- Unterschiede bei den Geschäftsbedingungen keine wesentliche Auswirkung auf die Preisgestaltung haben oder
- Unterschiede bei den Geschäftsbedingungen (z.B. unterschiedliche Zahlungsziele) durch hinreichend genaue Anpassungen beseitigt worden sind.

Ergibt sich bei uneingeschränkter Vergleichbarkeit der Geschäftsbedingungen eine Bandbreite von Fremdpreisen, ist jeder Preis innerhalb dieser Bandbreite

steuerlich anzuerkennen. Liegt der vom Steuerpflichtigen angesetzte Preis außerhalb dieser Bandbreite, ist eine Berichtigung auf den für den Steuerpflichtigen günstigsten Preis innerhalb dieser Bandbreite vorzunehmen.

b) Eingeschränkte Vergleichbarkeit

Eine eingeschränkte Vergleichbarkeit liegt vor, wenn die für die Preisgestaltung wesentlichen Geschäftsbedingungen zwar zutreffend identifiziert worden sind, eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit aber nicht gesichert ist und durch Anpassungsrechnungen auch nicht hergestellt werden kann. In diesen Fällen ist nur die anhand von Verprobungsmethoden (z.B. Kostenaufschlagsmethode), plausibler Überlegungen oder mittels statistischer Verfahren (siehe Tz. 3.4.9.3 c) eingeeengte Bandbreite steuerlich maßgebend.

c) Unvergleichbarkeit

Unvergleichbarkeit ist gegeben, wenn eine oder mehrere der Geschäftsbedingungen, die eine wesentliche Auswirkung auf den Preis bzw. den Gewinn haben, unterschiedlich sind und die Unterschiede durch Anpassungsrechnungen nicht beseitigt werden können. Gleiches gilt, wenn die Informationen über die Fremddaten so lückenhaft und/oder unzuverlässig sind, dass den Fremddaten keine Aussagekraft beigemessen werden kann. Aufzeichnungen, die sich ausschließlich auf Fremdvergleichsdaten stützen, bei denen eine Vergleichbarkeit im Sinne der vorstehenden Buchstaben a und b nicht gegeben ist, sind unverwertbar.

Dauerverluste indizieren insbesondere bei Konzernvertriebsgesellschaften oder -dienstleistungsgesellschaften, dass Unvergleichbarkeit vorliegt, z.B. weil verschiedene Geschäftsstrategien verfolgt werden.

3.4.9.6 Nachträgliche Preisfestlegungen bzw. -anpassungen

Nach Abschluss eines Geschäftes vorgenommene nachträgliche Preisermittlungen (Konkretisierung des Preises in absoluter Höhe) sind dem Grunde nach nur anzuerkennen, wenn im Vorhinein sowohl ein entgeltliches Leistungsverhältnis als auch alle Preisbestimmungsfaktoren, die keiner späteren Einflussnahme eines der an der Geschäftsbeziehung Beteiligten mehr unterliegen, vereinbart worden sind, sodass die spätere Preisermittlung allein durch Rechenvorgänge möglich ist (BFH vom 17. Dezember 1997, BStBl 1998 II S. 545). Die nachträgliche Preisberechnung muss

auf die bei Vertragsabschluss vorliegende Ungewissheit über eine oder mehrere Preiskomponenten zurückzuführen sein (z.B. Berechnung des Zinssatzes nach dem Referenzzinssatz der EZB oder Ermittlung von Erdgaspreisen nach der Entwicklung der Rohölpreise).

Preisanpassungen für die Vergangenheit, die nicht auf im Vorhinein abgeschlossenen Vereinbarungen beruhen, sind steuerlich regelmäßig nicht anzuerkennen. Ausnahmen könnten sich allenfalls ergeben, wenn sie auch zwischen fremden Dritten vorgenommen worden wären (BFH Urteil vom 14. August 1974, BStBl 1975 II S. 123 und vom 15. Oktober 1997, BFH-NV 1998 S. 624). Dies ist vom Steuerpflichtigen aufzuzeichnen und glaubhaft zu machen.

3.4.10 Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen und unternehmensinterne Verrechnungspreisrichtlinien

Aufzeichnungen für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle (vgl. Tz. 3.4.6.1) und für außergewöhnliche Dauerschuldverhältnisse sind stets bezogen auf den einzelnen Geschäftsvorfall bzw. das einzelne Dauerschuldverhältnis zu erstellen.

Aufzeichnungen für gewöhnliche Geschäftsvorfälle sind grundsätzlich geschäftsvorfallbezogen zu erstellen. Eine Zusammenfassung von sachlich oder zeitlich miteinander verbundenen Geschäftsvorfällen (z.B. sogenannte Palettenbetrachtung) oder von gewöhnlichen Dauersachverhalten ist gemäß § 2 Abs. 3 GAufzV zulässig, wenn

- sie bei Geschäften zwischen fremden Dritten üblich ist (z.B. Verkauf eines Druckers und seine Wartung) oder
- eine Gruppenbildung nach vorher festgelegten, nachvollziehbaren und aufgezeichneten Regeln erfolgt und die Geschäftsvorfälle gemessen an den ausgeübten Funktionen, den eingesetzten Wirtschaftsgütern und den übernommenen Risiken wirtschaftlich vergleichbar sind oder
- es für die Prüfung der Angemessenheit im Hinblick auf eine Geschäftsbeziehung weniger auf den einzelnen Geschäftsvorfall, sondern mehr auf die Beurteilung des Gesamtgeschäfts ankommt (z.B. bei ursächlich zusammenhängenden Geschäftsvorfällen und bei Teilleistungen im Rahmen eines Gesamtgeschäfts).

Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, Regeln für die Gruppenbildung bei der Einführung eines entsprechenden Verrechnungspreissystems mit dem für ihn

zuständigen Veranlagungsfinanzamt durch eine verbindliche Auskunft (BMF-Schreiben vom 29. Dezember 2003, BStBl 2003 I S. 742) bestätigen zu lassen. Das Finanzamt sollte seine Zustimmung bzw. Stellungnahme mit dem voraussichtlich zuständigen Prüfungsdienst absprechen.

Bestehen für eine Gruppe verbundener Unternehmen innerbetriebliche Verrechnungspreisrichtlinien, die für bestimmte Geschäftsvorfälle eine Preisermittlung nach dem Maßstab des Fremdvergleichs vorsehen, kann auf geschäftsvorfallbezogene Einzelaufzeichnungen verzichtet werden, wenn der Steuerpflichtige anhand von beliebig auswählbaren Beispielfällen aufzeigen kann, dass die Richtlinie eingehalten wird. Der Steuerpflichtige bestimmt Inhalt und Ausgestaltung seiner Richtlinien. Diese können z.B. Geschäftsvorfälle unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 GAufzV zu Gruppen zusammenfassen, von einzelnen Unternehmen ausgeübte Funktionen und übernommene Risiken beschreiben und davon abhängig eine oder mehrere geeignete Verrechnungspreismethoden zur Bestimmung von Preisen, Margen usw. vorgeben. Sie können insoweit wichtiger Bestandteil der zu erstellenden Aufzeichnungen sein. Auch wenn solche Richtlinien angewendet werden, ist sicherzustellen, dass alle Informationen, die nach §§ 4 und 5 GAufzV erforderlich sind (z.B. zur Konzernstruktur, zu Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen und zur Existenz und Verwendung von Fremdvergleichsdaten und innerbetrieblichen Plandaten), auf Anforderung verfügbar sind.

Weicht der Steuerpflichtige im Einzelfall von der Richtlinie ab, hat er zur Begründung seiner Preisgestaltung auf den jeweiligen Geschäftsvorfall bezogene Aufzeichnungen zu erstellen.

Der Betriebsprüfer sollte überprüfen, ob die innerbetriebliche Verrechnungspreisrichtlinie dem Maßstab des Fremdvergleichs entspricht und ob in einzelnen Beispielfällen, die er auswählt, die Richtlinie eingehalten worden ist. Werden mehrere Abweichungen von der Richtlinie festgestellt, ohne dass in diesen Fällen gesonderte Aufzeichnungen vorgelegt oder die Gründe für die Abweichung nachträglich aufgeklärt werden können (z.B. wegen Personalwechsels), kann dies je nach deren Umfang und Bedeutung zur Unverwertbarkeit der Aufzeichnungen mit den dann eintretenden Rechtsfolgen (§ 162 Abs. 3 und 4 AO) und zu Berichtigungen der Einkünfte führen.

3.4.11 Zusätzliche nützliche Informationen

Neben den zwingend erforderlichen Aufzeichnungen nach § 4 GAufzV kann die Finanzbehörde gemäß § 90 Abs. 2 AO weitere Auskünfte und Unterlagen anfordern. Insoweit finden §§ 162 Abs. 3 und 4 AO keine Anwendung.

Es kommen z.B. in Betracht:

- Aufgliederung von Erlösen/Aufwendungen nach Sparten,
- Informationen über die Entscheidungskompetenzen,
- Marktanalysen,
- Darstellung des Ablaufs und des Zeitraums von Preisverhandlungen, Schriftverkehr mit Darstellung der konträren Verhandlungspositionen,
- Abhängigkeitsbericht des Vorstands über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen nach § 312 AktG,
- Arbeitnehmerorganigramm und Arbeitsplatzbeschreibungen.

3.4.12 Aufzeichnungen in besonderen Fällen

Zu den erforderlichen Aufzeichnungen in besonderen Fällen gehören die in § 5 GAufzV beispielhaft angesprochenen Unterlagen. Es sind zwei Gruppen zu unterscheiden:

- Bei der ersten Gruppe geht es um Fälle, in denen sich der Steuerpflichtige zur Begründung seiner Verrechnungspreisgestaltung auf besondere Umstände bzw. Vertragsbeziehungen beruft. Diese sind deshalb von ihm aufzuzeichnen (vgl. § 5 Nr. 1 und 2 GAufzV).

Zu diesen Umständen gehören Änderungen von Geschäftsstrategien und weitere Sonderumstände wie ein „Vorteilsausgleich“ (vgl. Tz. 2.3 Verwaltungsgrundsätze 1983, BStBl I S. 218), bei dem ohne besondere Aufzeichnungen der wirtschaftliche Ausgleich zwischen den unterschiedlichen Geschäften nicht nachvollziehbar ist (vgl. § 5 Nr. 1 GAufzV).

Für Umlagen (vgl. § 5 Nr. 2 GAufzV) wird ergänzend auf das BMF-Schreiben vom 30. Dezember 1999, BStBl. I S. 1122 hingewiesen

- In der anderen Gruppe benötigt die Finanzbehörde zusätzliche Aufzeichnungen, weil sie ansonsten von den steuerlich bedeutsamen rechtlichen oder wirtschaftlichen Grundlagen der Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen nicht oder nicht in ausreichendem Umfang Kenntnis erhält (vgl. § 5 Nr. 3 bis 5 GAufzV).

Hierzu gehören z.B. Verrechnungspreiszusagen bzw. -vereinbarungen ausländischer Steuerverwaltungen (§ 5 Nr. 3 GAufzV), da sie direkt oder indirekt die Preisgestaltung des Steuerpflichtigen bei seinen Geschäftsbeziehungen mit Nahestehenden beeinflussen. Der Steuerpflichtige hat über ein beantragtes Verständigungs- oder Schiedsstellenverfahren, über den Bearbeitungsstand und über eventuell bereits ergangene (Zwischen-)Bescheide schriftlich Auskunft zu erteilen und die zu seinem Antrag bzw. zum Verfahren eingereichten Unterlagen vorzulegen. Solche Auskünfte und Unterlagen sind im Rahmen einer Außenprüfung stets anzufordern.

Über nachträgliche Preisanpassungen (§ 5 Nr. 4 GAufzV) und ihre Begründung (z.B. aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen oder Vorwegauskünften anderer Staaten) sind stets Aufzeichnungen zu erstellen.

Gleiches gilt für Verluste aus Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen (§ 5 Nr. 5 GAufzV). In solchen Fällen ist z.B. aufzuzeichnen, wann der Steuerpflichtige die Verlustsituation erkannt hat, welche Maßnahmen er aus welchen Gründen dagegen ergriffen hat und welche Alternativen bestanden. Von besonderer Bedeutung sind Aufzeichnungen über innerbetriebliche Plandaten (Monatsberichte, Prognoserechnungen usw.).

3.4.13 Aufzeichnungen in ausländischer Sprache

Nach § 2 Abs. 5 GAufzV sind die Aufzeichnungen grundsätzlich in deutscher Sprache zu erstellen (vgl. § 87 Abs. 1 AO). § 87 Abs. 2 AO gilt entsprechend.

Die Finanzbehörde kann auf Antrag zulassen, dass Aufzeichnungen in einer anderen lebenden Sprache erstellt werden. Über den Antrag hat die Finanzbehörde unverzüglich zu entscheiden. Entsprechenden Anträgen sollte unter der Bedingung entsprochen werden, dass bei einer durchzuführenden Außenprüfung die vom Prüfer angeforderten Übersetzungen unverzüglich, spätestens innerhalb der Frist des § 90 Abs. 3 Satz 8 AO

vorgelegt werden, so dass eine sachgerechte Prüfung in angemessener Zeit möglich ist.

Der Antrag kann bereits vor der Anfertigung der Aufzeichnungen gestellt werden. Er ist spätestens unverzüglich nach der Anforderung von Aufzeichnungen durch die Finanzbehörde zu stellen. Der Steuerpflichtige kann sich nicht mit Erfolg darauf berufen, dass er die Frist des § 90 Abs. 3 Satz 8 AO von 60 Tagen, innerhalb der die Aufzeichnungen einschließlich der ggf. angeforderten Übersetzungen vorzulegen sind, nicht einhalten kann, wenn er den Antrag nicht unverzüglich nach der Anforderung der Aufzeichnungen stellt. Für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle ist der Antrag so rechtzeitig zu stellen, dass die Aufzeichnungen innerhalb der Frist des § 3 Abs. 1 Satz 2 GAufzV erstellt werden können.

Bei der Anforderung von Übersetzungen ist der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten (siehe hierzu auch Tz. 3.2.4). Die gedachte Person des „sachverständigen Dritten“ im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 2 GAufzV muss jedoch nicht über Sprachkenntnisse verfügen, die es ihr erlauben, Aufzeichnungen in Fremdsprachen zu verstehen und zu prüfen.

Zur Verwertbarkeit von Aufzeichnungen, die in ausländischer Sprache vorgelegt werden, vgl. Tz. 3.4.17 b, vorletzter Spiegelstrich.

3.4.14 Erleichterungen bei den Aufzeichnungspflichten (§ 6 GAufzV)

Die vorgesehenen Erleichterungen für bestimmte Steuerpflichtige (vgl. § 6 Abs. 2 GAufzV) bestehen vor allem darin, dass die Aufzeichnungspflichten dadurch erfüllt werden können, dass fristgerecht (§ 90 Abs. 3 Satz 8 AO) verwertbare mündliche Auskünfte erteilt sowie bereits vorhandene Unterlagen vorgelegt werden. § 93 Abs. 4 Satz 2 AO bleibt unberührt. Die Pflicht zur zeitnahen Aufzeichnung außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle gemäß § 90 Abs. 3 Satz 3 AO entfällt, das Gleiche gilt für die Pflicht zur Nachdokumentation gemäß Artikel 97 § 22 Satz 3 EGAO.

Bei der Prüfung, ob die Betragsgrenzen im Sinne des § 6 Abs. 2 GAufzV überschritten werden, sind die Entgelte (ohne USt – vgl. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG) für die von ausländischen nahe stehenden Personen empfangenen und für die an sie erbrachten Lieferungen bzw. Leistungen zusammenzurechnen. Güter und Waren im Sinne der Vorschrift können alle materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter sein.

Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen mit inländischen nahe stehenden Personen bleiben bei dieser Berechnung unberücksichtigt. Vorgänge im Verhältnis zu eigenen Betriebsstätten und zu Betriebsstätten nahe stehender Personen sind bei der Berechnung zu berücksichtigen.

3.4.15 Beweiswert der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Aufzeichnungen

Der Beweiswert von Aufzeichnungen ist einzelfallbezogen zu würdigen. Bei Aufzeichnungen, die auf Daten und Unterlagen beruhen, die erhebliche Zeit nach dem Geschäftsvorfall gesammelt oder erstellt wurden, kann nicht ausgeschlossen werden, dass sie zur nachträglichen Rechtfertigung von Ergebnissen (z.B. Dauerverlusten) dienen und somit nicht ereignis- sondern ergebnisbezogen sind. Unklarheiten oder Widersprüche in den Aufzeichnungen mindern deren Beweiswert und können unter Umständen zur Unverwertbarkeit von Aufzeichnungen führen. Zur Verwertbarkeit einer Angemessenheitsdokumentation, die nachweislich auf nachträglich erstellte innerbetriebliche Plandaten (Prognoserechnungen) gestützt wird, siehe Tz. 3.4.17 b, 4. Spiegelstrich.

3.4.16 Verprobung des Ergebnisses

Häufig bestehen Unsicherheiten hinsichtlich der Vergleichbarkeit der herangezogenen Geschäftsvorfälle, Preise oder Unternehmen, weil bezüglich der Vergleichstransaktionen bzw. -unternehmen nur unvollständige Informationen vorliegen (siehe hierzu Tz. 3.4.9.3 c). Die Unsicherheiten können auch darauf beruhen, dass nicht gewährleistet werden kann, dass erkannte Unterschiede, die eine wesentliche Auswirkung auf Preise oder Gewinne haben, richtig gewichtet und durch Anpassungsrechnungen beseitigt worden sind (z.B. bei Unterschieden in den Funktionen/Risiken oder bei Skaleneffekten aus unterschiedlichen Mengenvolumen). In solchen Fällen sollten die ermittelten Vergleichswerte bzw. die sich daraus ggf. ergebende Bandbreite verprobt werden. Der Steuerpflichtige sollte ggf. hierüber aus Beweisgründen Aufzeichnungen erstellen.

Die Finanzbehörde darf Verprobungen nach anderen Verrechnungspreismethoden vornehmen. Die Finanzbehörde ist bei ihrer Prüfung nicht darauf beschränkt, die vom Steuerpflichtigen zugrunde gelegte Verrechnungspreismethode zu untersuchen

und auf Schlüssigkeit zu überprüfen. Die vom Steuerpflichtigen vorgelegten Aufzeichnungen bilden nur die Ausgangsbasis für die Prüfung.

Bei Dauerschuldverhältnissen (z.B. Umlage- oder Lizenzverträge) können sowohl der Steuerpflichtige als auch der Betriebsprüfer anhand einer Mehrjahresanalyse verproben, ob die Höhe des Entgelts bzw. der Umlage fremdüblich und wirtschaftlich tragbar ist. Solche Mehrjahresanalysen sind insbesondere bei Sonderentwicklungen des einzelnen Unternehmens (z.B. hohe Investitionen) oder bei konjunkturellen Schwankungen sinnvoll.

Eine Verprobung bzw. Absicherung des Ergebnisses ist bei Vertriebsgesellschaften z.B. durch Klärung der Frage möglich, ob das Unternehmen mit den vereinbarten Preisen/Margen in einem überschaubaren Zeitraum (regelmäßig fünf Jahre) einen angemessenen Totalgewinn erzielen kann. Die Dauer des überschaubaren Zeitraums hängt z.B. von der Laufzeit des Vertriebsvertrages, der Art der vertriebenen Produkte (Produktionsdauer, Lebensdauer, Innovationsgeschwindigkeit), dem Vertriebssystem (Vorratsproduktion, Lagerrisiko, Produktion erst nach Vertragsabschluß) und dem Umfang und den tatsächlich realisierten Gewinnen aus zusätzlichen Funktionen ab (Service, Anschlusslieferung von Material usw.). Erzielt eine Vertriebsgesellschaft aus der Neueinführung von Produkten einer nahe stehenden Produktionsgesellschaft drei Jahre lang ins Gewicht fallende Verluste, ist widerlegbar zu vermuten, dass der Verrechnungspreis unangemessen und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (BFH vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171).

3.4.17 Verwertbarkeit bzw. Unverwertbarkeit von Aufzeichnungen

- a) Aufzeichnungen sind nach § 2 Abs. 1 GAufzV verwertbar, wenn sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit die Feststellung und Prüfung ermöglichen,
 - welche Sachverhalte vom Steuerpflichtigen verwirklicht wurden („Sachverhaltsdokumentation“) und
 - ob der Steuerpflichtige sich ernsthaft bemüht hat, die Geschäfte mit nahe stehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gestalten („Angemessenheitsdokumentation“).

b) Aufzeichnungen sind z.B. dann im Wesentlichen unverwertbar mit der Folge, dass sie als nicht erstellt zu behandeln sind (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 4 GAufzV), wenn

- keine Angaben zu Art und Inhalt der Geschäftsbeziehungen gemacht wurden (Sachverhaltsdokumentation), zu denen der Betriebsprüfer Aufzeichnungen angefordert hat;
- die Angaben kein ernsthaftes Bemühen des Steuerpflichtigen um Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes erkennen lassen (Angemessenheitsdokumentation),

Beispiel 1: Der Steuerpflichtige stützt seine Angemessenheitsdokumentation allein darauf, dass ihm die Preise von einer nahe stehenden Person vorgegeben worden seien oder dass sachverständige Zeugen die Angemessenheit auf Anforderung bestätigen könnten;

Beispiel 2: Der Steuerpflichtige hat weder Fremdvergleichsdaten noch innerbetriebliche Plandaten aufgezeichnet, sondern lediglich methodische Aspekte seiner Verrechnungspreisermittlung, d.h. die Methode, deren Eignung und konkrete Anwendung dargelegt.

- die Angemessenheitsdokumentation auf innerbetriebliche Plandaten gestützt wird, diese aber nachweislich erst im nachhinein ermittelt wurden oder der Soll-Ist-Vergleich nicht turnusmäßig durchgeführt wurde;
- die Angemessenheitsdokumentation ausschließlich auf innerbetriebliche Plandaten gestützt wird, die Fremdüblichkeit des voraussichtlich erzielbaren Gewinns aber nicht dargelegt wird (vgl. Tz. 3.4.9.4);
- die Angemessenheitsdokumentation ausschließlich auf Daten gestützt wird, die keinen Fremdvergleich erlauben (Tz. 3.4.9.5), z.B. auf Branchendurchschnittswerte. Renditekennziffern von Fremdunternehmen sind insbesondere dann unverwertbar, wenn Kennziffern von nicht vergleichbaren Unternehmen herangezogen werden (z.B. Nettomargen von Unternehmen aus anderen Branchen, aus anderen Produktions- und Handelsstufen oder aus unvergleichbaren Märkten). Gleiches gilt, wenn die Fremdunternehmen in mehreren Geschäftsbereichen tätig sind und nicht die Rendite aus dem jeweils vergleichbaren Geschäftsbereich (z.B. aufgrund von Spartenrechnungen), sondern die Durchschnittsrendite aus allen Geschäftsbereichen zum Vergleich herangezogen

wird. Wird die Angemessenheitsdokumentation im Wesentlichen auf eine datenbankgestützte Renditeanalyse gestützt, kann dies nur dann zu einer verwertbaren Angemessenheitsdokumentation führen, wenn der Steuerpflichtige einfache, für die Wertschöpfung eher unbedeutende Routinefunktionen und -risiken übernommen und nur in geringem Umfang eigene Wirtschaftsgüter eingesetzt hat. Dies kann z.B. bei Lohnfertigern, Kommissionären oder Erbringern einfacher Dienstleistungen der Fall sein, deren Gewinn regelmäßig nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt wird. Soweit Unternehmensdatenbanken verwendet werden, die nur unvollständige Informationen über die übernommenen Funktionen und Risiken und die eingesetzten WG enthalten, muss die Zuverlässigkeit des Ergebnisses durch den Einsatz weiterer Informationsquellen (Internetauftritt, Interviews usw.) und durch eine statistische Bandbreitenverengung verbessert werden. Tz. 3.4.9.3 b und c ist zu beachten;

- sie ohne Genehmigung der Finanzbehörde in ausländischer Sprache erstellt und vorgelegt worden sind und der Steuerpflichtige der Aufforderung zur Übersetzung nicht nachkommt;
 - oder wenn der Steuerpflichtige keine oder eine offensichtlich ungeeignete Verrechnungspreismethode angewandt hat und die erstellten Aufzeichnungen für die Anwendung einer geeigneten Methode nicht verwendbar sind.
- c) Die Unvollständigkeit von Aufzeichnungen oder ihre Fehlerhaftigkeit in einzelnen Punkten führt nicht ohne Weiteres dazu, dass sie im Wesentlichen unverwertbar oder dass steuerliche Berichtigungen durchzuführen sind. Aufzeichnungen sind auch nicht etwa allein deshalb im Wesentlichen unverwertbar, weil die Angemessenheitsdokumentation auf eine geringe Anzahl von Fremdvergleichsdaten gestützt wurde (vgl. BMF-Schreiben vom 26. Februar 2004, BStBl 2004 I S. 270).
- d) Zu den Rechtsfolgen bei Vorlage unverwertbarer Aufzeichnungen siehe Tz. 4.7.

3.4.18 Rechtsfolgen und Berichtigungsmöglichkeiten bei verwertbaren Aufzeichnungen

Hat der Steuerpflichtige Aufzeichnungen vorgelegt, die nicht im Wesentlichen unverwertbar sind, gilt Folgendes:

- a) Die Finanzbehörde ist nach § 88 AO berechtigt, sowohl zum verwirklichten Sachverhalt als auch zur Angemessenheit der Preisgestaltung weitere Auskünfte und Unterlagen anzufordern (z.B. um den Sachverhalt weiter aufzuklären oder um eine Verprobung der Fremdüblichkeit der vereinbarten Preise nach anderen Methoden durchzuführen).
- b) Einkunftsberichtigungen sind nicht vorzunehmen, wenn der vom Steuerpflichtigen vereinbarte Preis innerhalb der Fremdvergleichsbandbreite liegt und die herangezogenen Fremdvergleichsdaten uneingeschränkt vergleichbar sind (siehe hierzu Tz. 3.4.9.5).
- c) Können nur eingeschränkt vergleichbare Fremddaten ermittelt werden und liegt der vom Steuerpflichtigen vereinbarte Preis außerhalb der nach statistischen oder sonstigen Verfahren (vgl. Tz. 3.4.9.3 c) verengten Bandbreite, ist die Berichtigung auf den für den Steuerpflichtigen günstigsten Punkt dieser verengten Bandbreite vorzunehmen.
- d) Einkunftsberichtigungen sind möglich, wenn die mit den Nahestehenden vereinbarten Verrechnungspreise zwar innerhalb der Bandbreite der Preise für vergleichbare Produkte bzw. Leistungen liegen, die Geschäftsbedingungen (z.B. Funktionen, Risiken, eingesetzte Mittel, Marktverhältnisse, Geschäftsstrategie etc.) aber voneinander abweichen, ohne dass für diese Unterschiede Anpassungsrechnungen durchgeführt worden sind. So sind bei einer Konzernvertriebsgesellschaft auch dann Verrechnungspreisberichtigungen vorzunehmen, wenn zwar die von ihr gezahlten Einkaufspreise innerhalb der Bandbreite angemessener Fremdvergleichspreise liegen, ihr eine Gewinnerzielung aber nicht möglich ist und sie trotz dauerhafter Verluste die Geschäftstätigkeit fortführt (BFH-Urteil vom 17. Februar 1993, BStBl 1993 II S. 457 und vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171). Kann die Finanzbehörde in solchen Fällen zuverlässige Fremdvergleichsdaten nicht ermitteln, 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 (vgl. BMF-Schreiben vom 26. Februar 2004, BStBl 2004 I S. 270). Sind darüber hinaus angemessene Brutto-

bzw. Nettomargen für vergleichbare Unternehmen verfügbar, hat sich die Schätzung an diesen Werten zu orientieren.

- e) Steuerliche Berichtigungen kommen in Betracht, wenn die Aufzeichnungen und Berechnungen des Steuerpflichtigen Fehler enthalten, die für die Beurteilung der Angemessenheit seiner Preisvereinbarungen relevant sind oder wenn er aus Fremdvergleichsdaten unzutreffende Schlussfolgerungen gezogen hat (z.B. weil die Fremdvergleichsdaten nicht oder nur eingeschränkt vergleichbar sind).
- f) Hat der Steuerpflichtige seine Angemessenheitsdokumentation auf verwertbare Daten über Nettomargen (Tz. 3.4.9.3 a) gestützt, ist die Finanzbehörde nicht gehindert, eine Prüfung nach anderen Methoden durchzuführen. Die Finanzbehörde kann in solchen Fällen, auch wenn sich das vom Steuerpflichtigen ausgewiesene Betriebsergebnis innerhalb der Bandbreite der Ergebnisse vergleichbarer Unternehmen bewegt, gewinn- und insbesondere auch einzeltransaktionsbezogene Berichtigungen vornehmen, wenn die Ergebnisse nach einer Alternativmethode einen deutlich höheren Anschein der Richtigkeit aufweisen oder wenn Fehler bei der Berechnung aufgedeckt werden. Sind in der vom Steuerpflichtigen ermittelten Bandbreite Werte enthalten, die nicht vergleichbar sind oder nicht den gleichen Anschein der Richtigkeit aufweisen wie die anderen Werte, ist die Bandbreite ohne diese Werte neu zu bestimmen.
- g) Die Finanzbehörde trägt die Feststellungslast für steuerliche Berichtigungen wegen unangemessener Verrechnungspreise. Dies gilt auch, wenn ein Sachverhalt trotz der Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen nicht vollständig aufgeklärt oder Fremdpreise nicht ermittelt werden können. Der Nachweis kann z.B. anhand einer Funktions- u. Risikoanalyse, einer Wertschöpfungsanalyse oder anhand von Fremdvergleichsdaten erbracht werden. Bei Konzernvertriebsgesellschaften und Unternehmen, deren Leistungen nach der Kostenaufschlagsmethode abgerechnet werden (nur geringes unternehmerisches Risiko), kann der Nachweis auch durch die Darlegung erbracht werden, dass diese Unternehmen mit dem vereinbarten Preis innerhalb eines überschaubaren Zeitraums, der regelmäßig fünf Jahre beträgt, keinen angemessenen Totalgewinn erzielen können. Gewinnelemente bei der Verrechnungspreisbestimmung (z.B. Höhe des fremdüblichen Gewinnaufschlags bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode) können durch Nettomargenstudien

ermittelt werden. Anhaltspunkte für die Höhe einer Verrechnungspreisberichtigung können auch aus den internen Plandaten des Steuerpflichtigen gewonnen werden.

4. Rechtsfolgen bei Verstößen gegen Mitwirkungspflichten

4.1 Allgemeines

Kommt der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 1 bis 3 AO nicht oder nicht vollständig nach, können für ihn nachteilige Folgen eintreten, z.B.:

- Einsatz von Zwangsmitteln (§ 328 ff. AO),
- Nichtberücksichtigung von Schulden und Ausgaben (§ 160 AO),
- Nichtberücksichtigung von Erklärungen und Beweismitteln (Präklusion) im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (§ 364b AO),
- Minderung der Ermittlungspflichten der Finanzbehörde (§ 88 AO),
- Beweismaßreduzierung,
- Beweisrisikoverlagerung zu Lasten des Steuerpflichtigen (z.B. widerlegbare Vermutung nach § 162 Abs. 3 AO),
- Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (ggf. unter Ausschöpfung einer ermittelten Preisbandbreite zu Lasten des Steuerpflichtigen gemäß § 162 Abs. 1, 2 und 3 AO),
- Festsetzung eines Zuschlags (§ 162 Abs. 4 AO).

Die Sanktionsvorschriften in § 162 Abs. 3 und 4 AO, die erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden sind, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen, ergänzen die bereits bestehenden Vorschriften und treten nicht an deren Stelle.

4.2 Zwangsmittel (§ 328 AO)

Der Steuerpflichtige kann gemäß § 328 AO durch Zwangsmittel, z.B. durch Festsetzung eines Zwangsgeldes von bis zu 25.000 € zur Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten gezwungen werden.

Ein Zwangsgeld kann auch festgesetzt werden,

- wenn der Steuerpflichtige Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO für das Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2002 begonnen hat, nicht vorlegt oder
- wenn der Steuerpflichtige für Dauerschuldverhältnisse im Sinne des Artikels 97 § 22 Satz 3 EGAO keine Aufzeichnungen vorlegt.

4.3 Minderung der Ermittlungspflichten der Finanzbehörde bei der Sachverhaltsaufklärung

Finanzbehörde und Steuerpflichtiger sind gemeinsam für die vollständige Sachverhaltsaufklärung verantwortlich (vgl. BFH vom 15. Februar 1989, BStBl II S. 462). Für die Finanzbehörde gilt die Amtsermittlungspflicht gemäß § 88 AO (vgl. Tz. 2.1), für die Steuerpflichtigen gelten die Mitwirkungspflichten gemäß § 90 AO (vgl. Tz. 3). In Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger seine Mitwirkungspflichten verletzt, mindern sich die Ermittlungspflichten der Finanzbehörde entsprechend (vgl. BFH vom 9. Juli 1986, BStBl 1987 II S. 487, BFH vom 28. April 1988, BStBl II S. 748 und BFH vom 15. Februar 1989, BStBl II S. 462). Zu den Auswirkungen auf eine ggf. vorzunehmende Schätzung siehe Tz. 4.6. Die Sachaufklärungspflichten der Finanzbehörde erlöschen jedoch nicht vollständig, wenn der Steuerpflichtige nicht mitwirkt. Vielmehr hat die Finanzbehörde auch in solchen Fällen ihren Sachaufklärungspflichten nachzukommen, soweit ihr dies zumutbar ist (BFH-Urteil vom 20. Dezember 2001, BStBl 2001 II S. 381).

4.4 Beweislast

Die Frage, wer die Beweislast zu tragen hat, stellt sich nur, wenn ein entscheidungserheblicher Sachverhalt trotz Ausschöpfung aller zugänglichen und zumutbaren Ermittlungsmöglichkeiten nicht vollständig aufgeklärt werden kann.

Grundsätzlich trägt die Finanzbehörde die objektive Beweislast (Feststellungslast) für diejenigen Tatsachen, die einen Steueranspruch begründen bzw. erhöhen. Demgegenüber trägt der Steuerpflichtige die Feststellungslast für die Tatsachen, die eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung begründen oder den Steueranspruch aufheben oder einschränken (vgl. BFH vom 24. Juni 1976, BStBl II S. 562 und BFH vom 9. August 1991, BStBl 1992 II S. 55 – Normenbegünstigungstheorie).

Verletzt der Steuerpflichtige jedoch seine Mitwirkungspflichten, die ihm gerade zu dem Zweck auferlegt sind, Lücken bei der Sachverhaltsaufklärung zu vermeiden, indem er z.B. Tatsachen aus seiner Wissenssphäre nicht preisgibt, gilt diese Beweislastregelung nur eingeschränkt (BFH vom 15. Februar 1989, BStBl II S. 462, BFH vom 9. August 1991, BStBl 1992 II S. 55 und BFH vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171; BMF-Schreiben vom 26. Februar 2004, BStBl 2004 I S. 270 – sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung). In den Fällen, in denen es um steuerentlastende bzw. steuermindernde Tatsachen geht, ist eine Beweislastentscheidung dahingehend zu treffen, dass die Steuerentlastung bzw. –minderung versagt wird. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten bei der Sachverhaltsaufklärung, gilt im Hinblick auf steuerbegründende oder -erhöhende Umstände die oben genannte Beweislastregelung nicht. Das Beweismaß ist reduziert.

4.5 Minderung des Beweismaßes bei Verletzung von Mitwirkungspflichten

Ist es der Finanzbehörde wegen einer Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen nicht möglich, den Sachverhalt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit (Regelbeweismaß) aufzuklären, reicht ein geringerer Wahrscheinlichkeitsgrad (gemindertes Beweismaß) für die Besteuerung aufgrund einer Schätzung (vgl. Tz. 4.6) aus.

Wirkt sich die Verletzung der Mitwirkungspflichten bei der Sachverhaltsaufklärung auf mehrere Tatbestandsmerkmale einer Einkünftekorrekturvorschrift aus, tritt eine Beweismaßreduzierung für alle Tatbestandsmerkmale der Berichtigungsvorschrift ein, auf die sich die Pflichtverletzung auswirkt (BMF-Schreiben vom 26. Februar 2004, BStBl 2004 I S. 270). In diesen Fällen kann die Finanzbehörde den für den Steuerpflichtigen ungünstigsten Sachverhalt unterstellen, wenn dieser wahrscheinlich ist (vgl. Tz 4.6).

Beispiel:

Eine inländische Tochtergesellschaft erteilt pflichtwidrig keine verwertbaren Auskünfte über die technischen Daten und den Zustand (z.B. Baujahr, Maschinentyp und -laufzeit, Mängel, Revisionen) einer von ihr an die ausländische Muttergesellschaft veräußerten Maschine.

Lösung:

Kann die Finanzbehörde nach zumutbarer Ausschöpfung ihrer Ermittlungsmög-

lichkeiten den Sachverhalt nicht aufklären, ist sie berechtigt, eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Preisgestaltung sowie eine besonders gute technische Beschaffenheit der Maschine zu unterstellen. Anschließend ist der Marktwert für eine Maschine mit einer solchen besonders guten technischen Beschaffenheit zu ermitteln. Gibt es für diese Maschine eine Bandbreite von Preisen, ist der für den Steuerpflichtigen günstigste Wert anzusetzen, wenn sich Unsicherheiten aus der Verletzung der Mitwirkungspflicht nur auf Art und Beschaffenheit der Maschine (Sachverhalt) und nicht auf die Preisbandbreite (Angemessenheit) auswirken.

4.6 Schätzung nach § 162 Abs. 1 und 2 AO

Sachverhalte dürfen grundsätzlich nur dann der Besteuerung zugrunde gelegt werden, wenn sie erwiesen sind, d.h. mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststehen (Regelbeweismaß).

Kann die Finanzbehörde aber die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer maßgeblich sind (Besteuerungsgrundlagen), nicht bzw. nicht vollständig ermitteln, hat sie eine Schätzung vorzunehmen (§ 162 Abs. 1 AO). Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Ziel jeder Schätzung ist es, diejenigen Besteuerungsgrundlagen anzusetzen, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben und der Wirklichkeit am nächsten kommen (BFH vom 19. Januar 1993, BStBl II S. 594 und BFH vom 18. Dezember 2002, Der Betrieb 2003 S. 1147). Jede Schätzung muss in sich schlüssig, wirtschaftlich vernünftig und möglichst zutreffend sein (BFH vom 18. Dezember 1984, BStBl 1986 II S. 226 und BFH vom 20. Dezember 2000, BStBl 2001 II S. 381).

Eine Schätzung ist nicht schon deswegen rechtswidrig, weil sie nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Tatsächliche Abweichungen sind mit einer Schätzung, die ohne volle Kenntnis der wahren Gegebenheiten erfolgt, notwendig verbunden. Eine Schätzung ist erst dann rechtswidrig, wenn der Schätzungsrahmen überschritten wird, der durch Kenntnisse der Finanzbehörde über die Umstände des konkreten Falles zum Zeitpunkt der Schätzung vorgegeben ist. Hat sich die Finanzbehörde dagegen nicht am wahrscheinlichen Geschehensablauf orientiert, sondern bewusst und willkürlich zum

Nachteil des Steuerpflichtigen geschätzt (Strafschätzung), kann dies zur Nichtigkeit des Schätzungsbescheides führen (BFH vom 20. Dezember 2000, BStBl 2001 II S. 381).

Hat es der Steuerpflichtige zu vertreten, dass die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden müssen, z.B. weil er seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO verletzt, ist das Beweismaß für den von der Finanzbehörde zu Grunde gelegten Sachverhalt gemindert und gehen Unsicherheiten zu Lasten des Steuerpflichtigen. Bei groben Verstößen des Steuerpflichtigen, die erhebliche Änderungen gegenüber dem in der Steuererklärung Erklärten 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). Der „Beweisverderber“ darf aus seinem Handeln keinen Vorteil ziehen (vgl. BFH vom 15. Februar 1989, BStBl II S. 462). Strafschätzungen sind allerdings auch in diesen Fällen rechtswidrig bzw. nichtig.

Kann die Finanzbehörde wegen einer Verletzung der Mitwirkungspflichten durch den Steuerpflichtigen den Sachverhalt nicht hinreichend aufklären, weil er z.B. keine ausreichenden Auskünfte über Art und Beschaffenheit der Waren oder Dienstleistungen erteilt, die Gegenstand der zu prüfenden Geschäftsbeziehungen sind, ist eine Schätzung nach § 162 Abs. 2 AO durchzuführen. Ziel einer solchen Schätzung ist es, den Gewinn zu versteuern, der erzielt worden wäre, wenn dem Fremdvergleich entsprechende Preise angesetzt worden wären. Dieses Ziel darf nicht dadurch in sein Gegenteil verkehrt werden, dass überspitzte Anforderungen an den von der Finanzbehörde zu führenden Nachweis des mutmaßlich erzielten Gewinns gestellt werden (vgl. BFH vom 23. Juni 1993, BStBl II S. 801). Wenn die Schätzungsvoraussetzungen dem Grunde nach erfüllt sind, können Verprobungsmethoden (z.B. Richtsatzvergleich, Kostenaufschlagsmethode, Verzinsung des eingesetzten Kapitals gemäß § 1 Abs. 3 AStG) zur Ermittlung der Höhe der zu schätzenden Besteuerungsgrundlagen herangezogen werden.

Die Berechtigung der Finanzbehörde zur Vornahme einer Schätzung ist nicht davon abhängig, dass sie vorher internationale Rechts- und Amtshilfe in Anspruch genommen hat (vgl. Tz. 2.4).

4.7 Besondere Folgen von Verstößen gegen die Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO

Die nachfolgend dargestellten besonderen Rechtsfolgen (siehe § 162 Abs. 3 und 4 AO) bei Verletzung der Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO gelten erst für Geschäftsvorfälle in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen.

4.7.1 Gesetzliche Vermutung der Minderung der im Inland steuerpflichtigen Einkünfte

Verstößt der Steuerpflichtige dadurch gegen seine Aufzeichnungspflichten, dass er

- a) trotz Anforderung durch die Finanzbehörde keine Aufzeichnungen oder im wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen vorlegt oder
- b) verwertbare Aufzeichnungen für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle nicht zeitnah (§ 3 GAufzV) erstellt hat,

wird nach § 162 Abs. 3 Satz 1 AO widerlegbar vermutet, dass die Einkünfte aus Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen durch eine, gemessen am Maßstab des Fremdvergleichs, nicht fremdübliche Preisgestaltung gemindert worden sind.

In den Fällen der Nichtvorlage von Aufzeichnungen oder der Vorlage im wesentlichen unverwertbarer Aufzeichnungen ist eine Widerlegung der Vermutung durch den Steuerpflichtigen i.d.R. nur möglich, wenn er nicht nur einzelne Beweismittel, sondern verwertbare Aufzeichnungen nachreicht. Aus der Verspätung sind die Rechtsfolgen des § 162 Abs. 4 AO zu ziehen (vgl. Tz. 4.7.3).

Im Fall der verspäteten Erstellung von Aufzeichnungen für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle ist deren Beweiswert unter Berücksichtigung der Tatsache der Verspätung (Indiz) zu würdigen (vgl. Tz. 3.4.15).

4.7.2 Schätzung unter Ausschöpfung von Bandbreiten zu Lasten des Steuerpflichtigen

Wird wegen der in § 162 Abs. 3 Satz 1 AO aufgezählten Verstöße des Steuerpflichtigen eine Schätzung nach § 162 Abs. 3 Satz 2 AO notwendig und hat die Finanzbehörde einen Schätzungsrahmen festgestellt (z.B. eine Bandbreite von Preisen oder von Margen vergleichbarer Unternehmen), kann sie diesen Rahmen zu Lasten des Steuerpflichtigen ausschöpfen (vgl. im Übrigen zur Verwendung von Bandbreiten

Tz. 3.4.9.3). Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (Tz. 4.6). Auch § 162 Abs. 3 AO bietet keine Grundlage für eine „Strafschätzung“.

Eine solche Schätzung kann in einem sich anschließenden Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren (EU) überprüft und berichtigt werden.

4.7.3 Festsetzung eines Zuschlags (§ 162 Abs. 4 AO)

Verstößt der Steuerpflichtige dadurch gegen seine Aufzeichnungspflichten, dass er trotz Anforderung durch die Finanzbehörde

- keine Aufzeichnungen vorlegt oder
- unverwertbare Aufzeichnungen vorlegt (vgl. Tz. 3.4.17 b) oder
- verwertbare Aufzeichnungen verspätet vorlegt,

ist ein Zuschlag gegen ihn festzusetzen. Die Festsetzung des Zuschlages ist ein Verwaltungsakt nach § 118 AO, aber kein Steuerbescheid.

Bei der Bemessung des Zuschlags sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

a) Nichtvorlage von Aufzeichnungen und Vorlage unverwertbarer Aufzeichnungen

In diesen Fällen ist ein Zuschlag von mindestens 5 v.H. und höchstens 10 v.H. eines positiven Mehrbetrags der Einkünfte aus den Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen festzusetzen, mindestens jedoch 5.000 €. Innerhalb dieser Grenzen hat die Finanzbehörde den Zuschlag nach ihrem pflichtgemäßen Ermessen festzusetzen.

Der Mindestzuschlag von 5.000 € ist in den Fällen festzusetzen,

- in denen es zu keiner Berichtigung kommt oder
- in denen der prozentuale Zuschlag weniger als 5.000 € betragen würde.

b) Verspätete Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen

In diesen Fällen ist unabhängig von einer Berichtigung ein Zuschlag von mindestens 100 € für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung, höchstens ein Betrag von 1.000.000 € je Veranlagungszeitraum festzusetzen.

Für die Festsetzung des Zuschlages ist die örtliche Dienststelle zuständig, die den Betriebsprüfungsbericht auswertet.

Bei der Festsetzung und der rechtlichen Beurteilung des Zuschlags ist Folgendes zu beachten:

- Der Zuschlag ist eine steuerliche Nebenleistung gemäß § 3 Abs. 4 AO, der auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer entfällt, auch wenn Bemessungsgrundlage für den Zuschlag die Einkünfteerhöhung ist. Deswegen ist er nicht abzugsfähig (§ 12 Nr. 3 EStG und § 10 Nr. 2 KStG).
- Die Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO schließt weder die Festsetzung eines Verspätungszuschlags (§ 152 AO) noch die Durchführung eines Straf- oder Ordnungswidrigkeitsverfahrens aus.
- Der Zuschlag fällt nicht in einer bestimmten Steuerart an, sondern ist in einem eigenständigen Verfahren festzusetzen. Er nimmt nicht Bezug auf eine Erhöhung festgesetzter Steuern sondern auf die Erhöhung von Einkünften.
- Der Zuschlag kann gegen jeden durch § 90 Abs. 3 AO Verpflichteten, d.h. gegen jeden Steuerpflichtigen im Sinne des § 33 AO, festgesetzt werden (Gesamtschuldverhältnis im Sinne des § 46 AO), nicht aber für den gleichen Sachverhalt doppelt, z.B. gegen eine Personengesellschaft und gegen die an ihr beteiligten Gesellschafter. Bei Verstößen gegen die Aufzeichnungspflichten ist der Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO gegen denjenigen festzusetzen, der die Aufzeichnungen zu erstellen und vorzulegen hat, d.h. bei Mitunternehmerschaften i.d.R. gegen die Mitunternehmerschaft (vgl. auch Tz. 3.4.2).
- Der Zuschlag ist jeweils einheitlich für den betreffenden Veranlagungszeitraum und bezogen auf die von der Finanzbehörde jeweils angeforderten Aufzeichnungen festzusetzen. Die Anforderung kann sich unter Berücksichtigung der Einschränkungen des § 2 Abs. 6 GAufzV z.B. auf Aufzeichnungen für das vom Prüfer ausgewählte Prüfungsfeld und letztlich auch auf Aufzeichnungen für einen einzelnen (z.B. außergewöhnlichen) Geschäftsvorfall beziehen. Die grundsätzlich zulässige Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen ist zu beachten (vgl. § 3 GAufzV). Deswegen kann der einheitliche Zuschlag nebeneinander und jeweils in Bezug zu verschiedenen Anforderungen der Finanzbehörde auf mehreren Pflichtverletzungen beruhen: auf der Nichtvorlage von Aufzeichnungen, auf der Vorlage

unverwertbarer Aufzeichnungen, auf der verspäteten Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen. Die Zusammensetzung des Zuschlags ist bei der Festsetzung jeweils im Einzelnen darzulegen. Die Ermessensausübung ist nach § 121 AO jeweils zu begründen. Dabei sind vor allem das Verschulden des Steuerpflichtigen, die Dauer der Fristüberschreitung und insbesondere die vom Steuerpflichtigen gezogenen Vorteile zu berücksichtigen. Soweit der Steuerpflichtige für mehrere Geschäftsbereiche bzw. Geschäftsbeziehungen, die Gegenstand einer oder mehrerer Anforderungen waren, Aufzeichnungen verspätet vorgelegt hat, ist im einzelnen Veranlagungszeitraum der Zuschlag wegen der verspäteten Vorlagen insgesamt auf einen Betrag von höchstens 1 Mio. € zu begrenzen.

- Soweit ein festgesetzter Zuschlag auf der Nichtvorlage von Aufzeichnungen bzw. auf der Vorlage unverwertbarer Aufzeichnungen beruht und sich dementsprechend der Höhe nach auf eine Einkünfteerhöhung aufgrund einer Außenprüfung gründet, ist er im Rahmen der Änderungsmöglichkeiten (§§ 130 ff. AO) zu berichtigen, soweit die Höhe der betreffenden Einkünfte in einem Rechtsbehelfsverfahren, in einem Verständigungsverfahren (vgl. Artikel 25 OECD-MA) oder in einem Schiedsverfahren (EU) geändert wird.
- Soweit ein Zuschlag auf der verspäteten Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen beruht, kann das Ergebnis eines Rechtsbehelfs-, Verständigungs- oder Schiedsverfahrens die Höhe des Zuschlages nur beeinflussen, wenn nach Abschluss des Verfahrens die Höhe der vom Steuerpflichtigen gezogenen Vorteile erheblich geringer ist als ursprünglich angenommen.

4.7.4 Entschuldbare Nichterfüllung der Pflichten nach § 90 Abs. 3 AO

§ 162 Abs. 4 Satz 1 bis 3 AO sind nicht anwendbar, wenn die Nichterfüllung der Pflichten nach § 90 Abs. 3 AO entschuldbar erscheint oder nur ein geringfügiges Verschulden vorliegt. Ein solcher Fall kann z.B. vorliegen, wenn Aufzeichnungen bzw. ihre Grundlagen unverschuldet vernichtet worden sind oder wenn Aufzeichnungen deswegen erst nach Ablauf der 60-Tage-Frist in deutscher Sprache vorgelegt werden, weil die Finanzbehörde nach Anforderung der Aufzeichnungen nicht

unverzüglich über einen Antrag auf Erstellung und Vorlage in ausländischer Sprache entschieden hat.

5. Durchführung von Berichtigungen und ihre steuerliche Behandlung

5.1 Grundsätze für eine Berichtigung

Die allgemeinen Bestimmungen, z.B. §§ 39 bis 42 AO, über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Einkünften sowie über die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage gehen den Berichtigungen innerhalb bzw. außerhalb der Bilanz (Tz. 5.2 und 5.3) vor.

Eine Berichtigung ist für das Jahr vorzunehmen, in dem die jeweilige Einkünfte-minderung eingetreten ist.

Der Berichtigungsbetrag ist derselben Einkunftsart zuzurechnen wie die berichtigten Einkünfte. Eine Teilwertabschreibung auf den Berichtigungsbetrag kommt nur in Betracht, wenn die Berichtigung innerhalb der Bilanz vorgenommen worden ist.

5.2. Berichtigung innerhalb der Bilanz

Kommt eine Anwendung der allgemeinen Bestimmungen (vgl. Tz 5.1) nicht in Betracht, ist zu prüfen, ob eine Korrektur innerhalb der Bilanz nach den Grundsätzen der Bilanzberichtigung, ggf. unter Berücksichtigung einer Verzinsung, durchzuführen ist. Dies kann z.B. der Fall sein, weil eine bereits tatsächlich zivilrechtlich bestehende Forderung nachzuaktivieren ist (vgl. BFH vom 14. September 1994, BStBl 1997 II S. 89; BMF-Schreiben vom 19. Dezember 1996, BStBl 1997 I S. 112). Bestrittene und verjährte Forderungen dürfen grundsätzlich nicht nachträglich aktiviert werden (vgl. BFH-Urteil vom 26. April 1989, BStBl 1991 II S. 213 und vom 9. Februar 1993, BStBl II S. 543).

Soweit die Voraussetzungen einer verdeckten Einlage in das Vermögen eines verbundenen Unternehmens gegeben sind, sind beim inländischen Gesellschafter in Höhe des Teilwerts des hingegebenen Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 6 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) die Anschaffungskosten auf die Beteiligung erfolgswirksam zu erhöhen (vgl. BFH vom 16. April 1991, BStBl 1992 II S. 234 und vom 29. Juli 1997, BStBl 1998 II S. 652).

Sind sowohl die Voraussetzungen einer verdeckten Einlage als auch die Voraussetzungen des § 1 AStG erfüllt, ist Tz. 5.3.3 zu beachten.

5.3 Berichtigung außerhalb der Bilanz

5.3.1 Verdeckte Gewinnausschüttung

Soweit die Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) gegeben sind, ist eine außerbilanzielle Gewinnberichtigung vorzunehmen (vgl. BMF-Schreiben vom 28. Mai 2002, BStBl I S. 603 und BFH vom 29. Juni 1994, BStBl 2002 II S. 366).

Außerdem ist zu prüfen, ob Kapitalertragsteuer festzusetzen ist (BFH vom 23. Oktober 1985, BStBl 1986 II S. 178). Korrekturmaßstab für eine Berichtigung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist der Fremdpreis (BFH vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171), der dem gemeinen Wert entspricht.

5.3.2 Entnahme

Eine Vermögensverlagerung (Wirtschaftsgut, Nutzungsvorteil, Dienstleistung) zwischen einer natürlichen Person oder Personengesellschaft auf der einen Seite und nahe stehenden Personen auf der anderen Seite ist nach den Grundsätzen der Entnahme zu berücksichtigen. Diese ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewerten. Die Obergrenze für die Bewertung der Entnahme sind die Wiederbeschaffungskosten. Nutzungsentnahmen sind mit den Selbstkosten zu bewerten (vgl. BFH vom 24. Mai 1989, BStBl 1990 II S. 8).

Ist der Berichtigungsbetrag (Entnahmewert/Teilwert gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) niedriger als der Fremdvergleichspreis und liegt eine Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG vor, ist neben § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG auch § 1 AStG anwendbar (vgl. Tz. 5.3.3).

5.3.3 § 1 AStG

§ 1 AStG lässt andere Bestimmungen über die Berichtigung unberührt und lässt ihnen den Vorrang. Dies gilt vor allem für verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen.

Als verdeckte Einlage ist die Zuführung von Wirtschaftsgütern nur dann zu behandeln, wenn auch nach ausländischem Gesellschaftsrecht Eigenkapital entsteht (vgl. BFH-Urteil vom 30. Mai 1990, BStBl II S. 875). Dagegen sind Berichtigungen ausschließlich auf § 1 AStG zu stützen, wenn ein inländischer Steuerpflichtiger einer ausländischen Tochtergesellschaft Nutzungen oder Dienstleistungen ohne ein angemessenes Entgelt gewährt.

Maßstab für die Berichtigung nach § 1 AStG ist der Fremdpreis. Gegenüber den Vorschriften über die Entnahme (§ 4 Abs. 1 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) und der verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft (§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG) steht § 1 AStG in einem Verhältnis der Idealkonkurrenz. Danach sind neben den Rechtsfolgen aus diesen Vorschriften weitergehende Berichtigungen von Einkünften nach § 1 AStG geboten, soweit diese notwendig sind, um dem Maßstab des Fremdverhaltens Rechnung zu tragen (vgl. Tz. 1.1.2 des BMF-Schreibens vom 14. Mai 2004 a.a.O.).

§ 1 AStG ist sowohl auf Fälle anzuwenden, bei denen die Einkünfte des Steuerpflichtigen infolge Vereinbarung unangemessener Preise gemindert worden sind, als auch auf Fälle, bei denen Entgelte nicht vereinbart und Einkünfte demzufolge nicht erzielt worden sind.

Beispiel:

Ein unbeschränkt steuerpflichtiges Unternehmen gewährt einem nahe stehenden ausländischen Unternehmen im Rahmen von Geschäftsbeziehungen ein zinsloses Darlehen.

Lösung:

Der Berichtigung nach § 1 AStG kann nicht mit dem Einwand erfolgreich entgegengetreten werden, dass in Hinblick auf das Darlehen (isoliert betrachtet) die Einkünfterzielungsabsicht fehle, weshalb auch keine Einkünfterminderung, die Voraussetzung für die Anwendung des § 1 AStG sei, angenommen werden könne.

5.4 Anrechnung von ausländischen Steuern ausländischer Nahestehender auf die deutschen Ertragssteuern, die auf den Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG entfallen

Steuern, die im Ausland von einem Nahestehenden auf den Teil seines dortigen Gewinns entfallen, der dem Berichtigungsbetrag bei der Besteuerung in Deutschland entspricht, können nicht im Rahmen der §§ 34c EStG, 26 KStG und der einschlägigen Bestimmungen der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) auf die deutsche Steuer angerechnet werden, die auf den Berichtigungsbetrag entfällt (BFH vom 24. Februar 1976, BStBl 1977 II S. 265).

5.5 Nachträglicher Ausgleich

5.5.1 Nachträgliche Ausgleichszahlungen

Gleichen die Beteiligten in Verrechnungspreisfällen eine von der deutschen Finanzverwaltung vorgenommene Berichtigung dadurch aus, dass sie durch Ausgleichszahlungen erfolgswirksam den Zustand herbeiführen, der bei Beachtung des Grundsatzes des Fremdvergleichs eingetreten wäre, so ist dieser Ausgleich bei

- a) verdeckten Gewinnausschüttungen grundsätzlich als Einlage zu behandeln (BFH vom 29. Mai 1996, BStBl. 1997 II S. 92),
- b) verdeckten Einlagen grundsätzlich wie eine verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln (siehe BFH vom 30. Mai 1990, BStBl 1991 II S. 588 mit den dort erwähnten Ausnahmen),
- c) Entnahmen als Einlage zu behandeln,
- d) Vorgängen, die zu einer auf § 1 AStG zu stützenden Berichtigung führen, aus Billigkeitsgründen außerhalb der Bilanz mit dem zu Zwecken der Berichtigung vorgenommenen Zuschlag zu verrechnen (BFH vom 30. Mai 1990, BStBl II S. 875). Dies gilt nur, wenn die Ausgleichszahlungen innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe des berichtigten Steuerbescheids tatsächlich geleistet worden sind.

5.5.2 Vermeidung der doppelten Erfassung in Fällen der Beteiligungsveräußerung bzw. Liquidation

Wird eine Beteiligung an einer nahe stehenden ausländischen Gesellschaft veräußert oder wird eine solche Gesellschaft liquidiert und haben die Vorgänge, die zu einer Berichtigung nach § 1 AStG geführt haben, den Veräußerungs- oder Liquidationserlös

erhöht, so kann zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der außerhalb der Bilanz angesetzte Berichtigungsbetrag (vgl. Tz. 5.3.3), soweit dieser noch nicht verrechnet worden ist, aus Billigkeitsgründen vom Erlös abgezogen werden (BFH vom 30. Mai 1990, BStBl II S. 875). Die Kürzung kann auch zu einem Negativbetrag führen.

§ 8b Abs. 2 KStG und § 3 Nr. 40 EStG sind zu beachten.

Im Fall der Liquidation ist die Kürzung in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) ein etwaiger Liquidationserlös erfolgswirksam zu vereinnahmen ist. Eine Kürzung im Zeitpunkt des Liquidationsbeschlusses kommt deshalb nur in Betracht, wenn eine Abwicklung mangels Masse nicht stattfindet und ein Liquidationserlös nicht anfällt.

Bei Veräußerung einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft kann eine Verrechnung nur bei dem Steuerpflichtigen erfolgen, bei dem die Berichtigung nach § 1 AStG vorgenommen worden ist. Dabei ist zu beachten, dass im Sinne des § 1 Abs. 1 AStG nur die an einer Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter, nicht aber die Personengesellschaft selbst als Steuerpflichtige anzusehen sind (vgl. BFH vom 17. Dezember 1997, BStBl 1998 II S. 321).

6. Abwicklung von Verrechnungspreisberichtigungen und Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren (EU)

6.1 Allgemeine Verfahrenshinweise

6.1.1 Verhältnis der deutschen Berichtigungsvorschriften zu Doppelbesteuerungsabkommen

Die Geschäftsbeziehungen zwischen Nahestehenden sind nach deutschem Steuerrecht, zu denen auch die jeweils anzuwendenden DBA gehören, unter Beachtung des Grundsatzes des Fremdverhaltens zu überprüfen (vgl. Tz. 1.1.2. bis 1.2.2. der „Verwaltungsgrundsätze 1983“ a.a.O. und Artikel 9 Abs. 1 OECD-MA 2000).

Artikel 9 OECD-MA und die ihm nachgebildeten DBA behandeln nur Fälle unangemessen abgerechneter Leistungsbeziehungen auf schuldrechtlicher Basis.

Leistungen an den beherrschenden Gesellschafter ohne vorherige klare und eindeutige Vereinbarung werden von Artikel 9 nicht erfasst.

6.1.2 Rechtliches Gehör für ausländische Betroffene, Information der ausländischen Finanzverwaltung und der zuständigen deutschen Finanzbehörde

In Verrechnungspreisfällen ist der Steuerpflichtige auf die Möglichkeit hinzuweisen, die im Ausland Betroffenen von der beabsichtigten inländischen Berichtigung zu unterrichten, damit diese die ausländische Steuerverwaltung informieren und deren Rechtsstandpunkt (ggf. die Bereitschaft zur Gegenberichtigung) feststellen können. Bestätigungen, die für die Bearbeitung im Ausland erforderlich sind, hat die inländische Finanzbehörde nach Möglichkeit zu erteilen.

Stellen Beteiligte während der Außenprüfung gegenüber dem für sie zuständigen Finanzamt einen Antrag auf Eröffnung und Durchführung eines Verständigungsverfahrens, ist dieser unverzüglich, spätestens nach Abschluss der Sachverhaltsaufklärung, auf dem Dienstweg der für die Führung des Verständigungsverfahrens zuständigen inländischen Finanzbehörde vorzulegen.

6.1.3 Internationale Verfahren zur Beseitigung der Doppelbesteuerung bzw. der steuerlichen Doppelbelastung

a) Verständigungsverfahren (entsprechend Artikel 25 OECD-MA)

Ist ein im Inland ansässiger Steuerpflichtiger (bzw. in Fällen entsprechend Artikel 24 OECD-MA ein deutscher Staatsangehöriger) der Auffassung, dass Besteuerungsmaßnahmen Deutschlands oder des jeweiligen anderen DBA-Vertragsstaates in Zusammenhang mit Verrechnungspreisfällen zu einer abkommenswidrigen Besteuerung führen, kann der Steuerpflichtige entsprechend Artikel 25 Abs. 1 OECD-MA den Sachverhalt der deutschen Finanzbehörde innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der beanstandeten Maßnahme vorlegen. Ein Antrag eines Steuerpflichtigen auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens sollte nicht ohne zureichende Gründe abgelehnt werden (vgl. Tz. 23 Kommentar zum Musterabkommen). Hält die deutsche Finanzbehörde die Einwendungen für begründet und kann sie selbst keine befriedigende, die abkommenswidrige Besteuerung beseitigende Lösung herbeiführen, ist sie entsprechend Artikel 25 Abs. 2 OECD-MA dazu verpflichtet, sich zu bemühen, durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates eine abkommenskonforme Besteuerung zu erreichen. Die (vollständige) Beseitigung einer abkommens-

widrigen Besteuerung kann durch das Verständigungsverfahren nicht endgültig sichergestellt werden.

Wendet sich eine zuständige Behörde eines DBA-Vertragsstaates an die deutsche Finanzbehörde, um durch eine Verständigung eine nach ihrer Meinung nicht dem Abkommen entsprechende Besteuerung zu vermeiden, ist die deutsche Finanzbehörde entsprechend Artikel 25 Abs. 2 und Abs. 3 Satz 1 OECD-MA verpflichtet, sich darum zu bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel bei der Auslegung und Anwendung des Abkommens in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Die (vollständige) Beseitigung einer abkommenswidrigen Besteuerung kann durch ein Verständigungsverfahren nicht endgültig sichergestellt werden.

In konkreten Einzelfällen sind die jeweiligen Vorschriften des anzuwendenden DBA maßgeblich, nicht das OECD-MA.

Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann ein anhängiges Verständigungsverfahren abgebrochen werden, wenn wegen der mangelnden Mitwirkung ein erfolgreicher Abschluss des Verfahrens nicht zu erwarten ist.

Der Durchführung eines Verständigungsverfahrens wird nur in Ausnahmefällen nicht zugestimmt (vgl. Tz. 5 des BMF-Schreibens vom 1. Juli 1997, BStBl I S. 717).

Der Steuerpflichtige kann auf die Einleitung eines Verständigungsverfahrens rechtswirksam verzichten. Ein gegenüber der deutschen Finanzbehörde erklärter Verzicht eines im Inland Steuerpflichtigen und Abkommensberechtigten auf ein Verständigungsverfahren bindet weder den ausländischen Beteiligten noch den anderen Vertragsstaat. Der Abschluss einer Außenprüfung im gegenseitigen Einvernehmen führt nicht dazu, dass ein später beantragtes Verständigungsverfahren ohne weiteres abgelehnt werden kann

Haben allerdings sowohl der inländische als auch der ausländische Steuerpflichtige rechtswirksam auf die Durchführung eines Verständigungsverfahrens (s.u.) verzichtet und ist aus diesem Grunde der Sachverhalt durch die deutsche Finanzbehörde nicht weiter aufgeklärt worden, kann die Einleitung eines Verständigungsverfahrens abgelehnt werden, wenn es nicht möglich oder nicht zumutbar ist, die Sachverhaltsaufklärung nachzuholen. Sieht sich in solchen Fällen die ausländische

Finanzbehörde nicht dazu in der Lage, die Doppelbesteuerung von sich aus zu vermeiden, müssen die Beteiligten die eintretende Doppelbesteuerung hinnehmen.

b) Schiedsverfahren (EU)

In den Fällen des Artikel 1 des Übereinkommens Nr. 90 / 436 / EWG (BStBl 1993 I S. 819) über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen vom 23. Juli 1990 (EU-Schiedskonvention) kann ein Unternehmen nach Artikel 6 Abs. 1 Schiedskonvention den betreffenden Sachverhalt der deutschen Finanzverwaltung innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreiten, wenn es in Deutschland der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt oder wenn in Deutschland eine betreffende Betriebsstätte des Unternehmens gelegen ist. Gelangen Deutschland und der bzw. die betroffenen anderen Vertragsstaaten innerhalb einer Frist von zwei Jahren seit dem Zeitpunkt, zu dem der Fall nach Artikel 6 Abs. 1 Schiedskonvention erstmals unterbreitet worden ist, nicht zu einem Einvernehmen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (Verständigungsverfahren), haben sie nach Artikel 7 Abs. 1 Schiedskonvention einen Beratenden Ausschuss mit dem Auftrag einzusetzen, eine Stellungnahme abzugeben, wie diese Doppelbesteuerung beseitigt werden soll. Nach Artikel 11 Schiedskonvention gibt der Beratende Ausschuss seine Stellungnahme binnen sechs Monaten ab, nachdem er befasst worden ist. Die betroffenen Vertragsstaaten können innerhalb von sechs Monaten nach der Abgabe der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses in gegenseitigem Einvernehmen eine Entscheidung treffen, mit der die Doppelbesteuerung beseitigt wird. Gelangen sie zu keinem Einvernehmen, sind sie verpflichtet, sich an die Stellungnahme des Beratenden Ausschusses zu halten.

Zu weiteren Einzelheiten des Verfahrens vgl. Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Bereich der Unternehmensbesteuerung von Oktober 2002 bis Dezember 2003 und über den Vorschlag eines Verhaltenskodexes zur effektiven Durchführung des Schiedsübereinkommens (90/436/EWG vom 23. Juli 1990, BStBl 1993 I S. 819), vom 23. April 2004, Anhang II, KOM (2004) 297 endgültig.

Deutschland kann nach Artikel 8 Abs. 1 Schiedskonvention die Durchführung eines Schiedsverfahrens verweigern, wenn durch ein Gerichts- oder Verwaltungsverfahren endgültig festgestellt ist, dass eines der beteiligten Unternehmen durch Handlungen, die eine Gewinnberichtigung zur Folge haben, einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen hat (siehe hierzu auch Tz 2.7). Ein solcher Verstoß liegt nach der „Einseitigen Erklärung“ der Bundesrepublik Deutschland (Anhang zur EU Schiedskonvention) vor, wenn er mit Freiheitsstrafe, Geldstrafe oder Bußgeld geahndet wird. Der Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO ist weder Geldstrafe noch Bußgeld. Nach Artikel 8 Abs. 2 Schiedskonvention kann ein Schiedsverfahren ausgesetzt werden, bis ein entsprechendes, gleichzeitig anhängiges Gerichts- oder Verwaltungsverfahren abgeschlossen ist.

6.1.4 Weitere Verfahrenshinweise

a) Mitwirkungspflichten nach § 90 AO und Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren (EU)

Die Möglichkeit der Durchführung eines Verständigungsverfahrens entsprechend Artikel 25 Abs. 1 OECD-MA oder nach Artikel 6 der EU-Schiedskonvention oder der Antrag auf Eröffnung oder die tatsächliche Eröffnung eines Verständigungs- oder Schiedsverfahrens im Laufe einer Außenprüfung entbindet die Beteiligten nicht von ihren Mitwirkungspflichten gemäß § 90 AO.

b) Außenprüfung und Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren (EU)

Weder ein Antrag auf Eröffnung bzw. die tatsächliche Eröffnung eines Verständigungsverfahrens entsprechend Artikel 25 Abs. 1 OECD-MA noch ein Vorverfahren nach Artikel 5 der Schiedskonvention hindern den Fortgang und den Abschluss einer Außenprüfung. Die für die Durchführung eines eventuellen Verständigungsverfahrens notwendigen Feststellungen sind nach Möglichkeit während der Außenprüfung zu treffen.

c) Festsetzungsfrist und Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren (EU)

Ein Antrag auf Eröffnung des Verständigungs- bzw. Schiedsverfahrens gilt als Antrag auf Änderung des Steuerbescheides und hemmt den Ablauf der Festsetzungsfrist (vgl. § 171 Abs. 3 AO).

d) Rechtsschutz nach Eröffnung eines Verständigungsverfahrens und Umsetzung eines abgeschlossenen Verständigungsverfahrens

Eine Verständigungsvereinbarung kann gemäß § 175a AO ungeachtet der Rechtskraft eines Steuerbescheids umgesetzt werden. Zum Rechtsschutz nach Eröffnung eines Verständigungsverfahrens und zu Einzelheiten der Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen wird auf Tz. 2.4 und 4. des BMF-Schreibens vom 1. Juli 1997, BStBl I S. 717 (Merkblatt zum internationalen Verständigungsverfahren und Schiedsverfahren in Steuersachen) verwiesen.

6.2 Inländische Berichtigungen und ihre Folgewirkungen auf die ausländische Besteuerung

Soweit die deutsche Finanzverwaltung die Einkünfte wegen unzutreffender Verrechnungspreise berichtigt, kann dies Auswirkungen auf die Besteuerung der nahe stehenden Unternehmen im Ausland haben. Hierzu gehören die Fälle, in denen die betroffene Unternehmensgruppe auf eine deutsche Berichtigung hin eine Gegenberichtigung bei dem ausländischen nahe stehenden Unternehmen vornimmt.

6.2.1 Fälle, in denen ein Verständigungsverfahren möglich erscheint

Erscheint ein Verständigungsverfahren möglich, ist zu beachten, dass Berichtigungen der deutschen Finanzbehörde gegenüber den ausländischen Steuerverwaltungen in erhöhtem Maß begründet werden müssen. Sie sind im Betriebsprüfungsbericht so detailliert darzustellen, dass die zuständige Finanzbehörde in einem Verständigungs-, Schieds- oder Rechtsbehelfsverfahren aufgrund der Angaben dazu in der Lage ist, den Sachverhalt, die Rechtsgrundlage und die Begründung für die Berichtigung sowie die Höhe des Berichtigungsvolumens nachzuvollziehen und ggf. zu erläutern. Hierzu sind im Betriebsprüfungsbericht die tatsächliche und die rechtliche Grundlage für die Berichtigung eingehend darzustellen. Eine Verweisung auf Anlagen oder Unterlagen, die den Beteiligten bekannt sind, ist zulässig, wenn die Unterlagen später zugänglich sind. Der Betriebsprüfungsbericht sollte die erforderlichen Informationen entsprechend §§ 4 und 5 GAufzV enthalten.

Im Fall der Nichtanerkennung von Leistungsentgelten wegen Fehlens einer vorherigen Vereinbarung ist im Hinblick auf ein nachfolgendes Verständigungsverfahren im

Bericht auch darzustellen, inwieweit die Abrechnung des Leistungsaustauschs der Höhe nach dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

6.2.2 Fälle, in denen ein Verständigungsverfahren unwahrscheinlich ist

Auf eine genaue Sachverhaltsermittlung kann nur verzichtet werden, wenn ein Verständigungsverfahren nicht zu erwarten ist, z.B. weil

- Einigung mit allen Beteiligten erzielt wurde (vgl. Tz. 6.1.3 a) und während der Außenprüfung den Beteiligten rechtliches Gehör gewährt und ihnen die Möglichkeit gegeben wurde, die ausländische Finanzverwaltung zu informieren (vgl. Tz. 6.1.2), oder
- eine vom Steuerpflichtigen akzeptierte Berichtigung nicht von erheblicher steuerlicher Auswirkung ist.

In diesen Fällen kann der Besteuerung ein Sachverhalt zugrunde gelegt werden, über den eine tatsächliche Verständigung erzielt wurde. Eine Kurzdarstellung der Grundlagen für die vorgenommenen Berichtigungen unter Auflistung aller maßgeblichen und verwendeten Unterlagen reicht in diesen Fällen aus.

6.3. Berichtigungen der ausländischen Finanzverwaltung, Folgewirkungen auf die inländische Besteuerung

6.3.1 Ausgleichsmaßnahmen im Inland wegen Berichtigungen im Ausland

Eine Berichtigung der Einkünfte durch die ausländische Steuerverwaltung führt regelmäßig zu einer steuerlichen Doppelbelastung im Hinblick auf den Gewinn des inländischen nahe stehenden Unternehmens. Auswirkungen auf die inländische Besteuerung ergeben sich insbesondere in Fällen, in denen das inländische Unternehmen die Doppelbesteuerung eigenständig durch eine „Gegenberichtigung“ ausgleicht. Dies kann z.B. durch Einbuchung von Verbindlichkeiten erfolgen. Um Kenntnis von solchen Vorgängen zu erhalten, ist das inländische Unternehmen zu Beginn der Prüfung seiner Auslandsbeziehungen aufzufordern, derartige Vorgänge, die nach § 5 Nr. 4 GAufzV aufzuzeichnen sind, offen zu legen.

Die Auswirkungen auf die deutsche Besteuerung der Beteiligten sind zu überprüfen. Eine solche „Gegenberichtigung“ ist nur hinzunehmen, soweit sie nach deutschem

Steuerrecht materiell- und verfahrensrechtlich zulässig und gerechtfertigt ist (vgl. Tz. 5.5.1).

6.3.2 Steuerliche Nachteile aufgrund ausländischer Berichtigungen

In folgenden Fällen können für die Beteiligten Nachteile entstehen, wenn das steuerliche Ergebnis im Ausland aus der Sicht der deutschen Finanzbehörde nicht akzeptiert werden kann:

- a) Die ausländischen nahe stehenden Unternehmen haben gegenüber der ausländischen Steuerverwaltung die dort erforderlichen Nachweise nicht erbracht. Die ausländische Steuerverwaltung nimmt eine Berichtigung durch Schätzung vor.
- b) Die ausländische Steuerverwaltung führt im Einvernehmen mit dem ausländischen nahe stehenden Unternehmen eine Berichtigung durch, indem sie auf an sich gebotene Nachweise verzichtet oder auf Schätzungen zurückgreift.

Nachteilige Folge kann die Minderung der Erfolgsaussichten bei der Durchführung eines Verständigungsverfahrens sein (Versagung einer korrespondierenden Berichtigung).

6.4 Beweisvorsorge bei drohenden Berichtigungen im Ausland

Bleibt die Prüfung der Geschäftsbeziehungen eines im Inland Steuerpflichtigen ohne Beanstandungen, kann eine ausländische Steuerverwaltung dennoch aufgrund einer eigenen Prüfung zu einer Berichtigung bei dem nahe stehenden ausländischen Unternehmen kommen. Dies kann zur Eröffnung eines Verständigungs- bzw. Schiedsverfahrens führen. Teilt der im Inland Steuerpflichtige während des Steuerermittlungsverfahrens mit, dass eine ausländische Berichtigung voraussichtlich zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens führen wird, hat er alle aus seiner Sicht erheblichen Unterlagen vorzulegen und auf Anforderung der deutschen Finanzbehörde durch weitere Unterlagen unverzüglich zu ergänzen. Die zuständige deutsche Steuerbehörde sollte alle Argumente und Beweismittel in Arbeitsunterlagen und Betriebsprüfungsakten festhalten, um ihren Standpunkt in einem späteren Verständigungsverfahren darlegen und begründen zu können.

7. Aufhebung von Verwaltungsregelungen

Die Textziffern 8 und 9 der Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbunden Unternehmen („Verwaltungsgrundsätze-1983“) vom 23. Februar 1983, BStBl I S. 218 werden aufgehoben und durch dieses Schreiben ersetzt.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht und tritt mit seiner Veröffentlichung in Kraft.

Im Auftrag

UAL IV B