



MDg Müller-Gatermann
Unterabteilungsleiter IV B

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundesamt für Finanzen

Bundesfinanzakademie
im Bundesministerium der Finanzen

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

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

FAX +49 (0) 18 88 6 82-48 56

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 88 66 45

DATUM 12. April 2005

BETREFF **Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren)**

GZ **IV B 4 - S 1341 - 1/05** (bei Antwort bitte angeben)

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 Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren Folgendes:

Inhaltsangabe

| | <u>Seite</u> |
|--|---------------------|
| 1. Allgemeines | 6 |
| 2. Pflichten der Finanzbehörden | 6 |
| 2.1 Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 AO) | 6 |
| 2.2 Anforderung von Auskünften, Unterlagen und Aufzeichnungen | 7 |
| 2.3 Inanspruchnahme anderer Personen als der Beteiligten | 8 |
| 2.4 Inanspruchnahme der internationalen Rechts- und Amtshilfe | 8 |
| 2.5 Verwendung von Fragebögen (Checklisten) | 8 |
| 2.6 Heranziehung von Fremdvergleichsdaten | 8 |
| 3. Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 90 AO) | 10 |
| 3.1 Mitwirkungspflichtige | 10 |
| 3.2 Allgemeine Mitwirkungspflichten (§ 90 Abs. 1 AO) | 10 |
| 3.2.1 Grundsatz, einzelne Mitwirkungspflichten | 10 |
| 3.2.2 Auskunftspflichten nach § 93 AO | 10 |
| 3.2.3 Aufbewahrung von Aufzeichnungen, Unterlagen und Daten (§ 147 AO) | 11 |
| 3.2.4 Vorlage von Originalunterlagen | 12 |
| 3.2.5 Übersetzung von Dokumenten in fremder Sprache (§ 87 Abs. 2 AO) | 12 |
| 3.2.6 Berichtigung von Erklärungen (§ 153 AO) | 13 |
| 3.3 Erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 2 AO) | 13 |
| 3.3.1 Allgemeines | 13 |
| 3.3.2 Aufklärungs- und Nachweisbeschaffungspflichten (§ 90 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO) | 14 |
| 3.3.3 Beweisvorsorgepflicht (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO) | 16 |
| 3.3.4 Offenlegungspflichten nach § 16 AStG | 17 |
| 3.4 Besondere Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten (§ 90 Abs. 3 AO) | 18 |
| 3.4.1 Allgemeines | 18 |
| 3.4.2 Vermeidung von Fehlern im Hinblick auf Aufzeichnungen | 19 |
| 3.4.3 Form und Aufbewahrung der Aufzeichnungen (§ 147 AO) | 19 |
| 3.4.4 Aufzeichnungspflichtige | 19 |
| 3.4.5 Anwendungsbereich | 20 |
| 3.4.5.1 Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten in Betriebsstättenfällen | 20 |
| 3.4.5.2 Geschäftsbeziehungen in Zusammenhang mit Mitunternehmerschaften | 22 |
| 3.4.5.3 Nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG | 22 |
| 3.4.6 Zeitlicher Geltungsbereich | 23 |
| 3.4.7 Wirtschaftsjahr, für das Aufzeichnungen zu erstellen sind | 23 |
| 3.4.8 Zeitpunkt der Erstellung von Aufzeichnungen | 23 |
| 3.4.8.1 Allgemeines | 23 |

| | | |
|----------|--|----|
| 3.4.8.2 | Zeitnahe Aufzeichnung außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle | 23 |
| 3.4.8.3 | Dauersachverhalte und Dauerschuldverhältnisse | 25 |
| 3.4.8.4 | Dauerschuldverhältnisse, die bei Beginn der Aufzeichnungspflichten bereits bestanden und als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle anzusehen sind | 25 |
| 3.4.9 | Frist für die Vorlage der Aufzeichnungen (§ 90 Abs. 3 Satz 8 AO) | 26 |
| 3.4.10 | Aufzeichnungen und Verrechnungspreismethoden | 27 |
| 3.4.10.1 | Allgemeines | 27 |
| 3.4.10.2 | Unternehmenscharakterisierung und Verrechnungspreisbildung | 27 |
| 3.4.10.3 | Verrechnungspreismethoden | 28 |
| 3.4.11 | Sachverhaltsdokumentation (§ 1 Abs. 2 GAufzV) | 31 |
| 3.4.11.1 | Allgemeines | 31 |
| 3.4.11.2 | Allgemeine Informationen (§ 4 Nr. 1 GAufzV) | 31 |
| 3.4.11.3 | Informationen über Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen (§ 4 Nr. 2 GAufzV) | 32 |
| 3.4.11.4 | Funktionen, Risiken, Wirtschaftsgüter, Marktverhältnisse (§ 4 Nr. 3a GAufzV) | 32 |
| 3.4.11.5 | Wertschöpfungskette und -beiträge (§ 4 Nr. 3b GAufzV) | 34 |
| 3.4.12 | Angemessenheitsdokumentation (§ 90 Abs. 3 Satz 2 AO, § 1 Abs. 1 und 3 GAufzV) | 36 |
| 3.4.12.1 | Allgemeines | 36 |
| 3.4.12.2 | Fremdvergleichsdaten, Preisvergleichsdaten, innerbetriebliche Daten | 37 |
| 3.4.12.3 | Ernsthaftes Bemühen (§ 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV) | 38 |
| 3.4.12.4 | Aufzeichnung von Informationen aus Datenbanken oder aus dem Internet | 38 |
| 3.4.12.5 | Bandbreiten und ihre Einengung | 40 |
| 3.4.12.6 | Planrechnungen aufgrund innerbetrieblicher Plandaten und aufgrund von Gewinnprognosen zur Festlegung von Verrechnungspreisen | 44 |
| 3.4.12.7 | Vergleichbarkeit | 48 |
| 3.4.12.8 | Nachträgliche Preisfestlegungen bzw. -anpassungen | 50 |
| 3.4.12.9 | Mehrjahresanalysen | 51 |
| 3.4.13 | Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen und unternehmensinterne Verrechnungspreisrichtlinien | 51 |
| 3.4.14 | Zusätzliche nützliche Informationen | 52 |
| 3.4.15 | Erforderliche Aufzeichnungen in besonderen Fällen (§ 5 GAufzV) | 53 |
| 3.4.16 | Aufzeichnungen in fremder Sprache | 54 |
| 3.4.17 | Erleichterungen bei den Aufzeichnungspflichten (§ 6 GAufzV) | 55 |
| 3.4.18 | Verprobung des Ergebnisses | 55 |
| 3.4.18.1 | Verprobung mit Plandaten, § 1 Abs. 3 Satz 4 GAufzV | 55 |
| 3.4.18.2 | Sonstige Verprobungen | 55 |

| | | |
|------------|--|-----------|
| 3.4.19 | Verwertbarkeit bzw. Unverwertbarkeit von Aufzeichnungen | 56 |
| 3.4.20 | Berichtigungsmöglichkeiten bei verwertbaren Aufzeichnungen | 58 |
| 4. | Rechtsfolgen bei Verstößen gegen Mitwirkungspflichten | 60 |
| 4.1 | Allgemeines | 60 |
| 4.2 | Beweislast | 61 |
| 4.3 | Minderung der Ermittlungspflichten der Finanzbehörde bei der Sachverhaltsaufklärung | 62 |
| 4.4 | Minderung des Beweismaßes bei Verletzung der Mitwirkungspflichten | 62 |
| 4.5 | Schätzung nach § 162 Abs. 1 und 2 AO | 63 |
| 4.6 | Besondere Folgen von Verstößen gegen die Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO | 64 |
| 4.6.1 | Gesetzliche Vermutung der Minderung der im Inland steuerpflichtigen Einkünfte (§ 162 Abs. 3 Satz 1 AO) | 64 |
| 4.6.2 | Schätzung unter Ausschöpfung von Bandbreiten zu Lasten des Steuerpflichtigen (§ 162 Abs. 3 Satz 2 AO) | 65 |
| 4.6.3 | Festsetzung eines Zuschlags (§ 162 Abs. 4 AO) | 65 |
| 4.6.4 | Entschuldbare Nichterfüllung der Pflichten nach § 90 Abs. 3 AO (§ 162 Abs. 4 Satz 5 AO) | 67 |
| 5. | Durchführung von Berichtigungen und ihre steuerliche Behandlung | 68 |
| 5.1 | Grundsätze für eine Berichtigung | 68 |
| 5.2 | Berichtigung innerhalb der Bilanz | 68 |
| 5.3 | Berichtigung außerhalb der Bilanz | 68 |
| 5.3.1 | Verdeckte Gewinnausschüttung | 68 |
| 5.3.2 | Entnahme | 69 |
| 5.3.3 | § 1 AStG | 69 |
| 5.4 | Anrechnung von ausländischen Steuern ausländischer Nahestehender auf die deutschen Ertragsteuern, die auf den Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG entfallen | 70 |
| 5.5 | Nachträglicher Ausgleich | 70 |
| 5.5.1 | Nachträgliche Ausgleichszahlungen | 70 |
| 5.5.2 | Vermeidung der doppelten Erfassung in Fällen der Beteiligungsveräußerung oder Liquidation | 71 |
| 6. | Abwicklung von Verrechnungspreisberichtigungen und Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren (EU) | 72 |
| 6.1 | Allgemeine Verfahrenshinweise | 72 |
| 6.1.1 | Verhältnis der deutschen Berichtigungsvorschriften zu Doppelbesteuerungsabkommen | 72 |

| | | |
|------------|---|-----------|
| 6.1.2 | Rechtliches Gehör für ausländische Betroffene, Information der ausländischen Finanzverwaltung und der zuständigen deutschen Finanzbehörde | 72 |
| 6.1.3 | Internationale Verfahren zur Beseitigung der Doppelbesteuerung bzw. der steuerlichen Doppelbelastung | 73 |
| 6.1.3.1 | Verständigungsverfahren | 73 |
| 6.1.3.2 | Schiedsverfahren (EU) | 73 |
| 6.1.4 | Weitere Verfahrenshinweise | 74 |
| 6.2 | Schutz des deutschen Besteuerungsrechts in Verständigungs- und Schiedsverfahren (EU) | 74 |
| 6.2.1 | Inländische Berichtigungen | 74 |
| 6.2.2 | Ausländische Berichtigungen | 75 |
| 7. | Aufhebung von Verwaltungsregelungen | 76 |

1. Allgemeines

Dieses Schreiben regelt - vorbehaltlich der Bestimmungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a Körperschaftsteuergesetz - KStG) - Verfahrensgrundsätze zur Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen und zwischen anderen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 Außensteuergesetz - AStG - (Verrechnungspreise). Es wird neu gefasst, sobald die Tz. 2.2 bis Tz. 2.4 des BMF-Schreibens vom 23. Februar 1983 (Verwaltungsgrundsätze 1983¹) überarbeitet sind.

In Fällen inländischer Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten und inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen sind die Regelungen dieses Schreibens zu den Aufzeichnungspflichten (insbesondere Tz. 3.4) nach § 90 Abs. 3 Satz 4 Abgabenordnung - AO - entsprechend anzuwenden.

2. Pflichten der Finanzbehörden

2.1 Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 AO)

Die Finanzbehörden ermitteln gemäß § 88 Abs. 1 AO den Sachverhalt von Amts wegen. Sie bestimmen nach den Umständen des Einzelfalles über Art und Umfang der Ermittlungen und die erforderlichen Nachweise. Sie berücksichtigen auch Umstände, 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 Finanzbehörden können im Rahmen ihrer Ermittlungstätigkeit die Mitwirkung der Beteiligten (§ 78 AO) in Anspruch nehmen, soweit dies zur Feststellung eines steuerlich erheblichen Sachverhalts möglich, geeignet, erforderlich und für den Beteiligten zumutbar ist (§ 2 Abs. 1 Satz 2 Betriebsprüfungsordnung - BpO 2000²). Dazu können sie von den Beteiligten verlangen, Auskünfte zu erteilen, Nachweise zu beschaffen oder Aufzeichnungen zu erstellen. Bei der Würdigung der vorgelegten Unterlagen ist zu berücksichtigen, dass es in Verrechnungspreisfällen regelmäßig nicht nur einen richtigen, für die Besteuerung maßgeblichen Fremdvergleichspreis bzw. nur ein richtiges, dem Fremdvergleich entsprechendes Ergebnis gibt. Meist kann nur eine Bandbreite von Preisen oder anderen Vergleichsdaten ermittelt werden. Der Steuerpflichtige trägt für die Fremdüblichkeit seiner Verrechnungspreise nicht die objektive Beweislast (Feststellungslast, Tz. 4.2).

¹ BStBl 1983 I S. 218

² BStBl 2000 I S. 358 ff.

2.2 Anforderung von Auskünften, Unterlagen und Aufzeichnungen

Die Finanzbehörde kann zur Prüfungsvorbereitung (z.B. mit der Prüfungsanordnung) Auskünfte einholen und vorhandene oder leicht beschaffbare Unterlagen anfordern. Hierfür kommen z.B. in Betracht:

- a) Summen- und Saldenlisten und Umbuchungslisten;
- b) der zum Handelsregister eingereichte Jahresabschluss einschließlich Anhang, Lagebericht und ggf. Überleitungsrechnungen sowie der Konzernabschluss und Konzernlagebericht eines inländischen Mutterunternehmens (§§ 290 bis 315 Handelsgesetzbuch - HGB);
- c) Angaben darüber, nach welchen Grundsätzen Aufzeichnungen und dazu gehörige Belege aufbewahrt werden;
- d) Angaben über Betriebsstätten und über Beteiligungen im Sinne des § 138 Abs. 2 AO;
- e) Übersicht über Art und Umfang der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen;
- f) Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 Satz 3 AO für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle im Sinne des § 3 Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung - GAufzV - einschließlich außergewöhnlicher Dauerschuldverhältnisse gemäß Artikel 97 § 22 Satz 2 Einführungsgesetz zur Abgabenordnung - EGAO.

Sofern dies für die Prüfung erforderlich ist, können auch Niederschriften über Aufsichtsrats- und Vorstandssitzungen und über Gesellschafterversammlungen (BFH-Beschluss vom 13. Februar 1968, BStBl II S. 365 und BFH-Urteil vom 27. Juni 1968, BStBl II S. 592 zur Rechtslage nach der Reichsabgabenordnung), Gesellschaftsverträge, Bürgschafts-, Patronats- und sonstige Garantieverklärungen sowie die nach den örtlichen Gewinnermittlungsregeln aufgestellten Geschäftsberichte und Bilanzen nahestehender Unternehmen, mit denen das zu prüfende inländische Unternehmen Geschäftsbeziehungen unterhält oder unterhalten hat, angefordert werden. Tz. 3.3.2 Buchstabe 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 einschließlich der Aufzeichnungen für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sind gemäß § 2 Abs. 6 GAufzV nicht für das Gesamtunternehmen, sondern nur für die Geschäftsbereiche oder Geschäfts-

beziehungen anzufordern, die Gegenstand der Prüfung sein sollen und für diese von Bedeutung sind (§ 4 Satz 1 GAufzV). Die Finanzbehörde kann Aufzeichnungen für die Geschäftsbereiche bzw. -beziehungen, die sie für prüfungsbedürftig hält, mit einer Anfrage oder mit mehreren Anfragen anfordern (zu den Vorlagefristen siehe Tz. 3.4.9).

2.3 Inanspruchnahme anderer Personen als der Beteiligten

Von anderen Personen als den Beteiligten 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 I S. 228, 974; § 3 Abs. 2 EG-Amtshilfe-Gesetz; Artikel 26 OECD-Musterabkommen - OECD-MA). Vor Inanspruchnahme der internationalen Rechts- und Amtshilfe sollen die nationalen Ermittlungsmöglichkeiten einschließlich der Mitwirkungspflichten der Beteiligten (Tz. 3) ausgeschöpft werden. 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 oder 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 (§ 90 Abs. 2 AO) verpflichtet ist. Entsprechende Fragebögen sind soweit möglich an die spezifischen Verhältnisse des Steuerpflichtigen und die konkreten Informationsbedürfnisse der Finanzverwaltung anzupassen.

2.6 Heranziehung von Fremdvergleichsdaten

Um Fremdvergleichsdaten (Tz. 3.4.12.2) zur Prüfung von Verrechnungspreisen zu gewinnen, ist die Finanzbehörde im Rahmen des § 88 AO frei, alle sich ihr bietenden Möglichkeiten im Rahmen der gesetzlichen Grenzen zu nutzen. Sie kann auf Quellen zurückgreifen, die frei zugänglich sind und deswegen ohne Einschränkung durch das Steuergeheimnis verwertet werden können. Sie kann ebenso die Unterlagen des

Steuerpflichtigen und anderer Beteiligter heranziehen, z.B. solche, die Geschäfte des Steuerpflichtigen mit fremden Dritten betreffen.

Nach der Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171) ist die Finanzbehörde grundsätzlich auch berechtigt, Erkenntnisse und Daten über Geschäftsvorfälle, Geschäftsbeziehungen und Unternehmen zur Prüfung von Verrechnungspreisen heranzuziehen, die sie in anderen Besteuerungsverfahren gewonnen hat. Ein Außenprüfer ist berechtigt, Unterlagen aus Steuerakten von Vergleichsunternehmen anzufordern, die zur Ermittlung von Vergleichsdaten nützlich sein können; diese sollen ihm vom zuständigen Finanzamt unverzüglich zur Verfügung gestellt werden (Anwendungserlass zur Abgabenordnung - AEAO³ - zu § 30, Nr. 4.1). Solche Erkenntnisse und Daten dürfen nicht unter Nennung des Vergleichsbetriebes bekannt gegeben und auch nicht namentlich in ein gerichtliches Verfahren eingebracht werden (§ 30 AO; BFH-Urteil vom 18. Dezember 1984, BStBl 1986 II S. 226; BMF-Schreiben vom 7. April 1986, BStBl I S. 128). Die Einbringung darf nur in anonymisierter Form geschehen (BFH-Urteil vom 24. September 1976, BStBl 1977 II S. 196 und BFH-Urteil vom 27. Oktober 1993, BStBl 1994 II S. 210 und AEAO³ zu § 30 AO, Nr. 4.5), es sei denn, die Erkenntnisse und Daten können auch aus frei zugänglichen Quellen beschafft werden oder der Steuerpflichtige, dessen Vergleichsdaten verwendet werden sollen, stimmt einer Offenlegung zu.

Anonymisierte Daten dürfen unabhängig von ihrer allgemeinen Zugänglichkeit herangezogen werden (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171). Nicht allgemein zugänglich ist die Lizenzkartei des Bundesamtes für Finanzen (BMF-Schreiben vom 29. April 1997, BStBl I S. 541, Tz. 1.1).

Im finanzgerichtlichen Verfahren unterliegen anonymisierte Vergleichsdaten der freien Beweiswürdigung des Gerichts. Dieses kann Rückfragen zur Zusammenstellung und Herkunft anonymisierter Daten stellen. Können diese Fragen z.B. aus Gründen des Steuergeheimnisses nicht zufrieden stellend beantwortet werden, geht dies zu Lasten des Beweiswertes der Daten (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171).

Die Identität von Vergleichsbetrieben, deren Daten anonymisiert verwendet werden, darf auch in einem Verständigungs- bzw. EU-Schiedsverfahren nicht bekannt gegeben werden.

³ BMF-Schreiben vom 14. Februar 1998, BStBl I S. 630

Dem Steuerpflichtigen ist in jedem Fall Gelegenheit zu geben, umfassend zu den herangezogenen Vergleichsdaten Stellung zu nehmen (BFH-Urteil vom 18. Dezember 1984, BStBl 1986 II S. 226).

3. Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 90 AO)

3.1 Mitwirkungspflichtige

Mitwirkungspflichtig können natürliche Personen, Kapitalgesellschaften und Mitunternehmenschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Einkommensteuergesetz - EStG - bzw. die für die Beteiligten oder Steuerpflichtigen handelnden Vertreter sein. Ob Mitwirkungspflichtige beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sind, ist unerheblich. Jemand kann in Verrechnungspreisfällen als Beteiligter zur Mitwirkung verpflichtet sein, soweit in Frage steht, ob bzw. in welchem Umfang er inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG, z.B. als Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung, erzielt.

Zu den Aufzeichnungsverpflichteten im Sinne des § 90 Abs. 3 AO wird auf die Erläuterungen in Tz. 3.4.4 verwiesen.

3.2 Allgemeine Mitwirkungspflichten (§ 90 Abs. 1 AO)

3.2.1 Grundsatz, einzelne Mitwirkungspflichten

Ein Beteiligter ist gemäß § 90 Abs. 1 AO zur Mitwirkung bei der Sachverhaltsaufklärung verpflichtet. Dazu sind die steuerlich relevanten Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen.

Es bestehen besonders geregelte, gesetzliche Mitwirkungspflichten, z.B. die Pflicht

- Auskünfte zu erteilen (§ 93 AO),
- wahrheitsgemäße Steuererklärungen - unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes - abzugeben (§ 149 AO) und Steuererklärungen erforderlichenfalls zu berichtigen (§ 153 AO),
- die Gründung von Betriebsstätten im Ausland, die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften und die Beteiligung an Körperschaften dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen (§ 138 AO und BMF-Schreiben vom 19. März 2003, BStBl I S. 260),

- erforderliche Bücher und Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erstellen (§ 140 ff. AO) und geordnet aufzubewahren (§ 147 AO),
- Beweismittel zu benennen und vorzulegen (§§ 97 bis 100 AO),
- Treuhänderschaften nachzuweisen (§ 159 AO),
- die Empfänger von Ausgaben zu benennen (§ 160 AO),
- bei einer Außenprüfung Auskünfte zu erteilen, Unterlagen vorzulegen und erforderliche Erläuterungen zu geben sowie Unterstützung beim Datenzugriff im Sinne des § 147 Abs. 6 AO (Tz. 3.4.3) zu gewähren (§ 200 AO).

3.2.2 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) im Rahmen ihrer rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auskunftspflichtig sein.

3.2.3 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 (§ 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 dem entsprechend um eigene Unterlagen und Daten des Steuerpflichtigen handelt (Tz. 1.4 des BMF-Schreibens vom 30. Dezember 1999 zu Umlageverträgen⁴). § 146 Abs. 2 AO bleibt unberührt.

Der Beteiligte muss im Rahmen seiner rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten zum Zweck der Beweisvorsorge sicherstellen, dass Aufzeichnungen, Unterlagen und Daten einer ausländischen nahestehenden Person, die für seine Besteuerung relevant sind, nicht vor Ablauf der inländischen Aufbewahrungsfristen vernichtet werden.

⁴ BStBl 1999 I S. 1122

Dies betrifft z.B. Nachweise über Absatzpreise einer ausländischen Vertriebstochtergesellschaft gegenüber fremden Dritten.

3.2.4 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.

3.2.5 Übersetzung von Dokumenten in fremder Sprache (§ 87 Abs. 2 AO)

Auf Anforderung sind Dokumente in fremder Sprache in die deutsche Sprache zu übersetzen. Ein Übersetzungsverlangen ist auf das notwendige Maß zu beschränken. Geht es um die Übersetzung eines umfangreichen Vertrages oder anderer Dokumente in englischer Sprache, sollte eine Anforderung von Übersetzungen auf die wesentlichen Vertragsteile begrenzt werden. Wurden die Dokumente nur teilweise übersetzt, bedeutet dies nicht, dass Informationen in den nicht übersetzten Teilen der Finanzbehörde schon wegen der Vorlage der Unterlagen bekannt geworden sind (z.B. § 173 AO, neue Tatsachen).

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 (§ 87 Abs. 2 Satz 3 AO) oder die Unterlagen als unbeachtlich behandeln. In beiden Fällen soll die Finanzbehörde den Beteiligten vorher auf diese Folgen hinweisen.

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

Im Übrigen gilt Nr. 1 des AEAO³ zu § 87 AO.

Für fremdsprachige Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO gelten besondere Regelungen (Tz. 3.4.16).

3.2.6 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 es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern gekommen ist (z.B. weil erbrachte Leistungen nicht abgerechnet wurden oder die mit einer nahestehenden Person vereinbarten Preise unangemessen sind), ist er verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen (§ 153 Abs. 1 AO). Dass im Ausnahmefall zivilrechtlich wirksam Preise vereinbart werden, von denen der Steuerpflichtige weiß, dass sie steuerlich unangemessen sind, bedeutet nicht, dass diese auch der Steuererklärung zugrunde gelegt werden dürfen (Tz. 3.2.1 zweiter Spiegelstrich, Tz. 4.1 letzter Spiegelstrich). Auf die Pflicht, entsprechende Abweichungen im Rahmen der Aufzeichnungen zur Angemessenheit zu begründen (Tz. 3.4.12.1, 4. Absatz), wird hingewiesen.

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

3.3.1 Allgemeines

Bei Sachverhalten, die sich auf Vorgänge außerhalb der Bundesrepublik Deutschland beziehen, bestehen erhöhte Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 90 Abs. 2 AO). Zur Erfüllung dieser Pflichten haben Beteiligte im Rahmen ihrer rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auch in grenzüberschreitenden Verrechnungspreisfällen insbesondere

- selbst Auslandssachverhalte aufzuklären,
- Auskünfte im Ausland einzuholen,
- im Ausland lebende Zeugen im Inland zu stellen,
- erforderliche Beweismittel, die sich im Ausland befinden, zu beschaffen und
- Beweisvorsorge zu treffen (Tz. 3.3.3).

Erfüllt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO, gilt in Bezug auf die Berichtigungsmöglichkeiten der Finanzbehörde Tz. 3.4.20 entsprechend.

- a) Vom Steuerpflichtigen ist u.a. aufzuklären, auf welche Weise die zwischen ihm und Nahestehenden vereinbarten Preise zustande gekommen sind, welche vertraglichen Vereinbarungen bestehen, welche Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgüter bei der Preisfindung berücksichtigt wurden, welche Verrechnungsmethode angewandt wurde, wie kalkuliert wurde, ob und was der Steuerpflichtige zur Durchführung von Fremdvergleichen unternommen hat und inwieweit nahestehende Personen auf die Preisgestaltung Einfluss ausgeübt haben. § 90 Abs. 2 AO enthält keine eigenständige Verpflichtung zur Darlegung der Angemessenheit der Verrechnungspreise. Ausnahmsweise entsteht eine solche Darlegungslast, wenn die Preisgestaltung nach dem ersten Anschein fremdunüblich ist, z.B. bei dauerhaften Verlusten einer Konzernvertriebsgesellschaft (Tz. 2 Buchstabe a des BMF-Schreibens vom 26. Februar 2004⁵ und BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171). Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2002 beginnen, gilt § 90 Abs. 3 AO (Tz. 3.4).

Die Vorlagepflichten gelten auch für vorhandene oder beschaffbare Unterlagen, deren Erstellung weder durch Gesetz noch durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gefordert wird (BFH-Urteil vom 13. Februar 1968, BStBl II S. 365). Solche Unterlagen können z.B. Kostenstellenrechnungen, Budgets, Kalkulationen, Absatzplanungen, Aufgliederung von Erlösen und Aufwendungen auf Sparten, sowie Verrechnungspreisrichtlinien, konzerninternes Reporting und Verrechnungspreisstudien sein.

Die Vorlagepflichten erstrecken sich insbesondere auf Beweismittel, die in Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren oder anderen Unterlagen ausländischer nahestehender Personen festgehalten bzw. auf Datenträgern gespeichert sind und ohne die eine vollständige Ermittlung des Sachverhalts nicht möglich ist. Dies gilt auch für Unterlagen nahestehender Personen, die der Finanzbehörde unabhängig von der vom Steuerpflichtigen angewandten Methode eine Verprobung der Angemessenheit der Preise bzw. Ergebnisse von Geschäftsvorfällen ermöglichen.

Die Vorlagepflicht gilt auch für Gutachten und Stellungnahmen zu Verrechnungspreisfragen, soweit sie für die Festsetzung von Verrechnungspreisen oder für die Einkünfteermittlung in Zusammenhang mit Verrechnungspreisen von Bedeutung sind (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171).

⁵BStBl 2004 I S. 270

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

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

Beruft sich ein Beteiligter darauf, dass er Informationen nicht geben oder Aufzeichnungen nicht vorlegen kann, weil ausschließlich eine nahestehende 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 oder Unterlagen bei dem Nahestehenden zu beschaffen und ihm auch eine Beweisvorsorge (Tz. 3.3.3) nicht möglich oder nicht zumutbar war. Die Mitwirkungsverweigerung einer nahestehenden Person kann durch Vorlage des entsprechenden Schriftverkehrs glaubhaft gemacht werden. Die Möglichkeiten der internationalen Rechts- und Amtshilfe bleiben unberührt (Tz. 2.4). Verweigert eine nahestehende Person nachweislich ihre Mitwirkung, hat der Steuerpflichtige seine erhöhten Mitwirkungspflichten dennoch im Übrigen zu erfüllen, soweit ihm dies möglich ist.

Ist der Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar Mehrheitsgesellschafter des nahestehenden Unternehmens oder hat er die Mehrheit der Stimmrechte, verfügt er regelmäßig über (gesellschafts-)rechtliche Möglichkeiten der Informations- und Beweismittelbeschaffung. Er kann sich in diesen Fällen nicht mit Erfolg auf eine Mitwirkungsverweigerung der nahestehenden Person berufen.

Sind in der Geschäftsführung einer inländischen Tochtergesellschaft und einem ausländischen nahestehenden Unternehmen, mit dem Geschäftsbeziehungen bestehen (z.B. die Muttergesellschaft), dieselben Personen tätig (Personalunion), kann davon ausgegangen werden, dass der Geschäftsführer als gesetzlicher Vertreter der Tochtergesellschaft und als Vertreter der Muttergesellschaft über tatsächliche Möglichkeiten zur Auskunftserteilung und zur Nachweisbeschaffung verfügt. Ist in solchen Fällen auch eine Prüfungsanordnung gegen die Muttergesellschaft erlassen worden, kann der Geschäftsführer gleichzeitig als Vertreter der Tochtergesellschaft und als Vertreter der Muttergesellschaft nach § 93 Abs. 1 Satz 1 AO als Beteiligter in Anspruch genommen werden. Fehlt es an einer Prüfungsanordnung gegen die Muttergesellschaft, ist diese eine „andere Person“ im Sinne des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO.

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.).

- c) Zu den Mitwirkungspflichten in Fällen, in denen international verbundene Unternehmen ihre Beziehungen untereinander im Wege von Pool-Umlagen gestalten, wird auf Tz. 9 des BMF-Schreibens vom 30. Dezember 1999⁴ verwiesen.
- d) In Fällen der Arbeitnehmerentsendungen zwischen international verbundenen Unternehmen gilt hinsichtlich der Mitwirkungspflichten Tz. 5 des BMF-Schreibens vom 9. November 2001 („Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung“), BStBl I S. 796.
- 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 entgegenstehen (BFH-Urteil vom 16. April 1986, BStBl II S. 736). Wird nachgewiesen, dass der Beteiligte ernsthaft damit rechnen muss, dass gegen ihn oder seine Arbeitnehmer wegen eines Verstoßes gegen diese Rechtsvorschriften im Ausland erhebliche Strafen verhängt werden, kann die Verweigerung der Mitwirkung ausnahmsweise berechtigt sein. In diesen Fällen muss der Beteiligte alle anderen Möglichkeiten zur Informationsbeschaffung nutzen. Empfehlungen ausländischer Steuerbehörden, das Auskunftsverlangen der inländischen Finanzbehörde zurückzuweisen, sind ohne Bedeutung (BFH-Urteil vom 21. Januar 1976, BStBl II S. 513).

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 kann die erforderliche Beweisvorsorge auch dadurch treffen, dass er sich schon zu Beginn der Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden 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 Personen verfügen.

Von der Möglichkeit des Steuerpflichtigen zur Beweisvorsorge ist auszugehen, wenn die angeforderten Unterlagen der nahestehenden Person Voraussetzung für eine zutreffende Ermittlung der (Verrechnungs-)Preise sind, so dass sich ein ordentlicher Geschäftsleiter (§ 43 GmbH-Gesetz) die Vorlage der Unterlagen vertraglich vorbehalten müsste. Dies gilt z.B. in folgenden Fällen:

- Beteiligung an einem Pool (BMF-Schreiben vom 30. Dezember 1999⁴) bezüglich des Nachweises der Summe des zu verteilenden Aufwands und der Anwendung des Verteilungsschlüssels;
- Abrechnung von Dienstleistungen auf Basis entstandener Kosten bezüglich des Nachweises dieser Kosten (einschließlich der Weiterbelastung durchlaufender Posten);
- Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern (z.B. Warenzeichen, Know-how) gegen umsatzabhängige Lizenzgebühren bezüglich des Nachweises der vom Lizenznehmer mit diesen Wirtschaftsgütern erwirtschafteten Umsatzerlöse;
- Anwendung der Wiederverkaufsmethode bezüglich der Abgabepreise des Vertreibers gegenüber fremden Dritten;
- Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode (profit split) bezüglich des Gesamtgewinns (bzw. -verlustes) sowie des Aufteilungsschlüssels, soweit diese Methode nach Tz. 2.4.6 der Verwaltungsgrundsätze 1983¹ zugelassen ist (Tz. 3.4.10.3).

Die Erfüllung der Beweisvorsorgepflichten kann dem Beteiligten im Einzelfall unmöglich sein (Tz. 3.3.2 Buchstabe b, Abs. 2).

Für die Aufbewahrungspflichten im Hinblick auf steuerlich relevante Unterlagen ausländischer nahestehender Personen gilt Tz. 3.2.3.

3.3.4 Offenlegungspflichten nach § 16 AStG

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, unterliegt nach § 16 AStG besonderen Offenlegungspflichten, Tz. 16 des BMF-Schreibens vom 14. Mai 2004 (Anwendungsschreiben zum AStG⁶). Ergibt sich aufgrund der Offenlegung der Verhältnisse, dass es sich beim ausländischen Ge-

⁶ BStBl 2004 I Sondernummer 1/2004

geschäftspartner um eine nahestehende Person im Sinne des § 1 AStG handelt, ist die Fremdüblichkeit der vereinbarten Verrechnungspreise unabhängig von der Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG zu prüfen (BFH-Urteil vom 19. März 2002, BStBl II S. 644).

Kann die Identität eines solchen ausländischen Geschäftspartners nicht zweifelsfrei aufgeklärt werden und kommt es aufgrund der Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen mit dem Geschäftspartner zu Direktlieferungen oder Leistungen des Steuerpflichtigen an eine Gesellschaft, die in einem Drittstaat (DBA-Staat) ansässig ist, sollte für die Überprüfung der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit und der Angemessenheit der Verrechnungspreise die internationale Amtshilfe mit dem Drittstaat in Anspruch genommen werden (Dreiecksverhältnis). Die Anwendung von § 160 AO ist zu prüfen.

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

3.4.1 Allgemeines

Bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen ist der Steuerpflichtige verpflichtet, Aufzeichnungen über Art und Inhalt dieser Geschäftsbeziehungen (§ 90 Abs. 3 Satz 1 AO i.V.m. § 1 Abs. 2 GAufzV, Sachverhaltsdokumentation, Tz. 3.4.11) sowie Aufzeichnungen über die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen der Geschäftsbeziehungen zu erstellen (§ 90 Abs. 3 Satz 2 AO i.V.m. § 1 Abs. 3 GAufzV, Angemessenheitsdokumentation, Tz. 3.4.12). Die Aufzeichnungen müssen es einem sachverständigen Dritten ermöglichen, innerhalb einer angemessenen Frist festzustellen, welche Sachverhalte der Steuerpflichtige bei seinen grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen verwirklicht hat und ob und inwieweit er dabei den Fremdvergleichsgrundsatz (Tz. 3.4.10.2) beachtet hat.

Der Steuerpflichtige muss sich ernsthaft bemühen (§ 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV), die Angemessenheit seiner Verrechnungspreise zu begründen (Tz. 3.4.10.1); dazu hat er eine geeignete Verrechnungspreismethode anzuwenden (§ 2 Abs. 2 GAufzV). Die von ihm vorgelegten Aufzeichnungen bilden regelmäßig die Ausgangsbasis für die Prüfung (Tz. 3.4.20 Buchstabe a), wenn sie verwertbar sind (Tz. 3.4.19 Buchstabe a). Ändert der Steuerpflichtige die Art und Weise seiner Verrechnungspreisfestlegung (z.B. anlässlich der Einführung oder Änderung seines Dokumentationssystems), kann die Nutzung vorhandener Beurteilungsspielräume (Tz. 2.1 und Tz. 3.4.12.5) zu anderen Ergebnissen führen als in der Vergangenheit. Solche Änderungen sollte der Steuerpflichtige sorgfältig begründen und die Gründe auf Anforderung aufzeichnen.

Bei der Anforderung von Aufzeichnungen sind § 2 Abs. 6 und § 4 Satz 1 GAufzV zu beachten.

3.4.2 Vermeidung von Fehlern im Hinblick auf Aufzeichnungen

Zeichnen sich im konkreten Fall bei den Bemühungen des Steuerpflichtigen, sich auf die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten vorzubereiten (Tz. 3.4.9), erhebliche Schwierigkeiten ab, können diese im Vorhinein mit der für die Außenprüfung zuständigen Finanzbehörde erörtert werden. Eine Anerkennung der Verrechnungspreise ist damit nicht verbunden.

3.4.3 Form und Aufbewahrung der Aufzeichnungen (§ 147 AO)

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 (§ 6 GAufzV und Tz. 3.4.17).

Die Aufzeichnungen sind in sachgerechter Ordnung zu führen und grundsätzlich zehn Jahre lang aufzubewahren (§ 147 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 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).

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

Für die Aufbewahrung von Aufzeichnungen im Inland oder Ausland ist § 146 Abs. 2 AO zu beachten (Tz. 3.2.3).

3.4.4 Aufzeichnungspflichtige

Die Aufzeichnungspflichten gelten für Steuerpflichtige (§ 33 AO), d.h. für natürliche und juristische Personen, die der unbeschränkten oder der beschränkten Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht unterliegen. Sie gelten auch für Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, die nach § 140 ff. AO verpflichtet sind, Bücher und Aufzeichnungen zu führen. Dies gilt unbeschadet der Tatsache, dass Mitunternehmerschaften selbst keine Steuerpflichtigen im Sinne des

EStG, des KStG und des § 1 AStG sind, sondern nur die Mitunternehmer selbst (Tz. 5.5.2 letzter Absatz zu Veräußerungsfällen).

Für Geschäftsbeziehungen nicht buchführungspflichtiger Mitunternehmerschaften ist nur der einzelne Mitunternehmer aufzeichnungspflichtig. Zu diesen Mitunternehmerschaften können auch ausländische Mitunternehmerschaften gehören, da sie weder nach deutschem Handelsrecht noch nach deutschem Steuerrecht buchführungspflichtig sind. Ist für beteiligte inländische Mitunternehmer ein Treuhänder oder anderer Vertreter bestellt, reicht es aus, wenn die Aufzeichnungen von dieser Person erstellt werden und der inländische Mitunternehmer die fristgerechte Vorlage sicherstellt. Die Regelung gilt entsprechend für andere Personenvereinigungen, deren Mitglieder oder Beteiligte Einkünfte im Sinne des § 1 Abs. 1 AStG erzielen.

3.4.5 Anwendungsbereich

Unter § 90 Abs. 3 AO fallen die Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 1 und 4 AStG eines Steuerpflichtigen, die zu nahestehenden Personen (§ 1 Abs. 2 AStG) bestehen und die einen Auslandsbezug haben (Tz. 1.4 des Anwendungsschreibens zum AStG⁶). Geschäftsbeziehungen können auch bestehen, wenn kein Leistungsaustausch vorliegt, wie bei Pool-Umlagen (BMF-Schreiben vom 30. Dezember 1999⁴) und Fällen internationaler Arbeitnehmerentsendung (BMF-Schreiben vom 9. November 2001, BStBl I S. 796). Für die Annahme einer Geschäftsbeziehung kommt es nicht darauf an, ob aufgrund der schuldrechtlichen Beziehung ein angemessenes, ein unangemessenes oder kein Entgelt vereinbart worden ist. Die gesellschaftsvertragliche Einlage von Vermögen in ein Unternehmen (z.B. bei Umstrukturierungen oder Verschmelzungen) ist keine Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG.

3.4.5.1 Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten in Betriebsstättenfällen

Die Aufzeichnungspflichten gelten entsprechend, 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 (§ 90 Abs. 3 Satz 4 AO und § 7 GAufzV). Dies gilt unabhängig davon, dass Stammhaus oder Betriebsstätte als unselbständige Unternehmensteile selbst keine Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 1 und 4 AStG eingehen können. Durch eine ordnungsgemäße Betriebsstättenbuchführung allein werden die Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO nicht erfüllt.

Der Gewinn des einheitlichen Gesamtunternehmens (Stammhaus/Betriebsstätten) wird vorrangig nach funktionalen Gesichtspunkten an Hand der direkten, in Ausnahmefällen auch nach der indirekten Methode auf Stammhaus und Betriebsstätte aufgeteilt (Tz. 2 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999 - Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze⁷).

a) Direkte Methode

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

- Überführung von Wirtschaftsgütern oder Erbringung von Dienstleistungen im Sinne der Tz. 3.1.2 und Tz. 3.1.3 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze⁷; 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 Gesamtunternehmens zu erstellen. Daneben sind ggf. auch Aufzeichnungen über den Wert zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus der anderen Betriebsstätte erforderlich.
- Aufteilung oder Belastung von Aufwendungen; zum Nachweis einer funktional zutreffenden Aufteilung sind Aufzeichnungen entsprechend Tz. 9 des BMF-Schreibens vom 30. Dezember 1999⁴ erforderlich. Für eine Aufteilung (Tz. 2.7 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze⁷) kommen insbesondere Kosten der Werbung und der Markterschließung (Tz. 3.2 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze⁷), Zinsen und Finanzierungskosten (Tz. 3.3 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze⁷), sowie Geschäftsführungs- und allgemeine Verwaltungskosten (Tz. 3.4 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze⁷) in Betracht (BFH-Urteil vom 20. Juli 1988, BStBl 1989 II S. 140).

In beiden Fallgruppen sind an Stelle der zwischen selbständigen Unternehmen üblichen vertraglichen Vereinbarungen vergleichbare innerbetriebliche Unterlagen zu schaffen, in denen die für die Gewinnabgrenzung erforderlichen Angaben enthalten sind, wie Zustand und Fremdvergleichspreis eines Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt der Überführung, Maßstäbe für die Aufteilung von Kosten der Geschäftsleitung auf Stammhaus und Betriebsstätten. Wegen der Erleichterung im Sinne des § 6 GAufzV in grenzüberschreitenden Betriebsstättenfällen wird auf Tz. 3.4.17 verwiesen.

⁷ BStBl 1999 I S. 1076

b) Indirekte Methode

Bei Anwendung der indirekten Methode sind Aufzeichnungen über das Vorliegen der notwendigen Voraussetzungen, insbesondere übereinstimmende Funktionen, vergleichbare Nutzung von Wirtschaftsgütern und vergleichbare Risikostrukturen, über den insgesamt erzielten Gewinn und über den gewählten Schlüssel und seine Begründung erforderlich (Tz. 2.3.2 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze⁷).

c) Geschäftsbeziehungen zum Ausland über Betriebsstätten

Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen können auch über inländische bzw. ausländische Betriebsstätten bestehen (siehe die Beispiele in Tz. 1.4.3 des Anwendungsschreibens zum AStG⁶). In diesen Fällen gelten die Vorschriften über die Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO und der GAufzV 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.

3.4.5.2 Geschäftsbeziehungen in Zusammenhang mit Mitunternehmerschaften

Auf grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen einer Mitunternehmerschaft zu Nahestehenden, die ihre Grundlage in schuldrechtlichen (nicht in gesellschaftsvertraglichen) Beziehungen haben, ist der Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1 AStG) anzuwenden (vgl. Tz. 1.3.2.1 Satz 2 Verwaltungsgrundsätze 1983¹); entsprechend sind Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO und der GAufzV vorzulegen. Dies gilt auch für grenzüberschreitende Beziehungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG, selbst wenn Leistungen unentgeltlich erbracht werden.

3.4.5.3 Nahestehende 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 (Tz. 1.3.2.1 ff. Verwaltungsgrundsätze 1983¹). Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen eines Steuerpflichtigen sind zusammenzurechnen

(entsprechende Anwendung des BFH-Urteils vom 28. Juni 1978, BStBl II S. 590, zu § 17 Abs. 1 EStG).

3.4.6 Zeitlicher Geltungsbereich

Die besonderen Aufzeichnungs- und Vorlagepflichten nach § 90 Abs. 3 AO gelten gemäß Artikel 97 § 22 EGAO erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2002 beginnen. Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 31. Dezember 2002 begonnen haben, gilt insbesondere § 90 Abs. 2 AO (Tz. 3.3).

3.4.7 Wirtschaftsjahr, für das Aufzeichnungen zu erstellen sind

Für die Erstellung der Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO 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 (siehe auch § 2 Abs. 4 GAufzV).

3.4.8 Zeitpunkt der Erstellung von Aufzeichnungen

3.4.8.1 Allgemeines

Dem Steuerpflichtigen ist ungeachtet seiner Verpflichtung nach § 90 Abs. 3 Satz 8 AO (Tz. 3.4.9) grundsätzlich nicht vorgeschrieben, Aufzeichnungen ohne Anforderung durch die Finanzbehörde zu erstellen (zu den Ausnahmen Tz. 3.4.8.2). Bei Aufzeichnungen, die auf Daten und Unterlagen beruhen, die erhebliche Zeit nach dem Geschäftsvorfall gesammelt oder erstellt wurden, ist zu prüfen, ob sie zur nachträglichen Rechtfertigung von Ergebnissen (z.B. Dauerverlusten) dienen.

Soweit der Steuerpflichtige seine Angemessenheitsdokumentation auf Plandaten stützt (Tz. 3.4.12.6 und Tz. 3.4.18.1), müssen diese Daten bei Vereinbarung des betreffenden Geschäfts tatsächlich vorhanden und der Preisfestsetzung zugrunde gelegt worden sein, ohne in jedem Fall gesondert aufgezeichnet werden zu müssen. Werden Daten erst nach Abschluss des Planungszeitraums erhoben, können sie allenfalls für eine Nachkalkulation verwendet werden. (Tz. 3.4.12.1).

3.4.8.2 Zeitnahe Aufzeichnung außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle

Geschäftsvorfälle sind außergewöhnlich (§ 90 Abs. 3 Satz 3 AO), wenn sie im Hinblick auf Art, Inhalt, Zweck, Umfang oder Risiko über das gewöhnliche Tages-

geschäft hinausgehen, deshalb Ausnahmecharakter haben, und für die Höhe der Einkünfte des Steuerpflichtigen im Jahr des außergewöhnlichen Geschäftsvorfalles oder in der Zukunft von erheblicher Bedeutung sind. Außergewöhnlich sind nicht nur Vorgänge im Sinne des § 277 Abs. 4 HGB.

Als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sind insbesondere anzusehen:

- wesentliche Funktions- und Risikoänderungen im Unternehmen (Umstrukturierungsmaßnahmen, Funktionsverlagerungen), z.B. Umwandlung eines Eigenhändlers zum Kommissionär oder Umwandlung eines Eigenproduzenten zum Lohnfertiger oder eines eigenverantwortlichen Forschungsunternehmens zu einem Auftragsforscher, insbesondere wenn sie mit der Übertragung von wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern auf eine nahestehende Person verbunden sind;
- Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit einer für die Verrechnungspreisbildung erheblichen Änderung der Geschäftsstrategie, z.B. Geschäftsvorfälle, deren Preise aufgrund einer geänderten Geschäftsstrategie anders kalkuliert werden;
- Abschlüsse und Änderungen langfristiger Verträge von einigem Gewicht.

Bei derartigen Geschäften gilt in besonderem Maße, dass auch ein fremder Dritter im Voraus verlässliche Vorkalkulationen erstellt, um festzustellen, ob und zu welchen Bedingungen er ein solches Geschäft in Anbetracht der damit verbundenen wirtschaftlichen Chancen und Risiken abschließen soll. In solchen Fällen sind auch die Auswirkungen auf die verbleibenden Funktionen und Risiken, auf die Anwendung der bisher verwendeten Verrechnungspreismethode sowie auf die Umsatz- und 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.

Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sind stets bezogen auf den einzelnen Geschäftsvorfall aufzuzeichnen (Tz. 3.4.13).

3.4.8.3 Dauersachverhalte und Dauerschuldverhältnisse

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.

Dauersachverhalte sind bezogen auf das Wirtschaftsjahr aufzuzeichnen, in dem der jeweilige schuldrechtliche Vertrag abgeschlossen wurde.

Ergibt sich eine für die Angemessenheit wesentliche Änderung der Umstände (z.B. im Hinblick auf wichtige Vertragsbedingungen, übernommene Funktionen, getragene Risiken, eingesetzte Wirtschaftsgüter, die Marktverhältnisse oder die Abrechnungsmethode), hat der Steuerpflichtige auf Anforderung der Finanzbehörde auch für das Wirtschaftsjahr, in dem die Änderung eingetreten ist, Aufzeichnungen zu erstellen. Diese müssen 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 unterblieben, kann für die Besteuerung eine angemessene Anpassung der Vertragsbedingungen unterstellt werden.

3.4.8.4 Dauerschuldverhältnisse, die zu Beginn der Aufzeichnungspflichten bereits bestanden und als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle anzusehen sind

Nach Artikel 97 § 22 Satz 3 EGAO waren für Dauerschuldverhältnisse spätestens sechs Monate nach In-Kraft-Treten der GAufzV, somit 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 (Tz. 3.4.8.2) und in Wirtschaftsjahren begründet wurden, die vor dem 1. Januar 2003 begonnen haben, und in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2002 begonnen haben, noch bestanden.

Solche Aufzeichnungen können auch für Prüfungsjahre von Bedeutung sein, die vor dem 1. Januar 2003 enden. Sie sind deshalb auf Anforderung entsprechend den Regelungen in § 2 Abs. 6 GAufzV auch für die Prüfung solcher Veranlagungszeiträume vorzulegen. Können die der Vereinbarung des Dauerschuldverhältnisses zu Grunde liegenden Umstände mit zumutbarem Aufwand nicht mehr aufgeklärt 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.

Beispiel:

Die Außenprüfung bei einer inländischen Vertriebsgesellschaft (Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr) eines ausländischen Konzerns umfasst den Prüfungszeitraum 1996-2000. Im Juli 2004 fordert der Außenprüfer Aufzeichnungen über den im Jahr 1994 mit der ausländischen Muttergesellschaft abgeschlossenen Vertriebsvertrag an, um beurteilen zu können, ob die getroffenen Vereinbarungen angemessen waren oder ob fremde Dritte zu einem späteren Zeitpunkt Anpassungen vorgenommen oder den Vertrag gekündigt hätten. Der Geschäftsvorfall soll im vorliegenden Fall unstreitig als außergewöhnlich anzusehen sein. Der Vertrag hat im Jahr 2003 noch unverändert Gültigkeit.

Für die Prüfung sind gemäß Artikel 97 § 22 Satz 3 EGAO die das Dauerschuldverhältnis betreffenden wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen im Jahr des Abschlusses des Vertrages maßgeblich. Der Außenprüfer ist im Rahmen des Amtsermittlungsgrundsatzes (§ 88 AO) berechtigt und ggf. verpflichtet, die Aufzeichnungen anzufordern, da sie für den Prüfungszeitraum 1996-2000 von Bedeutung sind (§ 8 Abs. 3 BpO 2000⁸). Bei einer Nichtvorlage greifen die Sanktionen nach § 162 Abs. 3 und 4 AO jedoch nicht, da sie erstmals für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen. Auf Tz. 4. wird hingewiesen.

3.4.9 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 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, erforderliche Vorkehrungen zu treffen, um die Vorlagefrist einhalten zu können. Die Finanzbehörde geht davon aus, dass die Steuerpflichtigen die für die Verrechnungspreisbildung wesentlichen Daten und Fakten regelmäßig zeitnah sammeln und sachgerecht und geordnet verfügbar halten (Tz. 1.11 Satz 2, Tz. 1.68 Satz 5, Tz. 5.28 Satz 1 OECD-Leitlinien 1995⁸).

Die für die Durchführung der Prüfung zuständige Behörde kann die Frist in begründeten Einzelfällen verlängern (§ 90 Abs. 3 Satz 9 AO).

⁸ "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" der OECD, Paris 1995

3.4.10.1 Allgemeines

Der Steuerpflichtige ist verpflichtet aufzuzeichnen, warum er die von ihm jeweils angewandte Verrechnungspreismethode für geeignet hält (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GAufzV; Tz. 1.68 Satz 2 OECD-Leitlinien 1995⁸). Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer (Tz. 2.1.1 Satz 3 Verwaltungsgrundsätze 1983¹) wird für seine steuerlichen Verrechnungspreise oder seine Ergebnisermittlung die Methode auswählen, die seinen Verhältnissen am besten gerecht wird; in Zweifelsfällen wird er sich an der Methode orientieren, für die erwartet werden kann, dass sich Fremdvergleichswerte bestmöglicher Vergleichbarkeit und Zuverlässigkeit im Sinne der Datenqualität ermitteln lassen (Tz. 2.4.1 Buchstabe b Verwaltungsgrundsätze 1983¹). Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, darzulegen, ob und in welchem Maße sich seine tatsächlichen Abrechnungen auf die für Zwecke der Verrechnungspreisbegründung herangezogene Verrechnungspreismethode stützen oder warum Abweichungen erforderlich waren (Tz. 3.2.6).

Zu einer Verprobung seiner Ergebnisse nach anderen Methoden ist der Steuerpflichtige nicht verpflichtet (Tz. 3.4.17). Er muss auch 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 (Tz. 3.4.12.2), sondern auch über innerbetriebliche Daten zu erstellen (§ 1 Abs. 3 Satz 4 GAufzV) und der Finanzbehörde Informationen zu erteilen und vorhandene Unterlagen vorzulegen, um ihr eine Verprobung zu ermöglichen (Tz. 3.4.18).

3.4.10.2 Unternehmenscharakterisierung und Verrechnungspreisbildung

Für die Festlegung von Verrechnungspreisen im Rahmen der steuerlichen Ergebnisermittlung und deren Prüfung ist darauf abzustellen, ob unabhängige Dritte in der gleichen oder einer ähnlichen Situation wie der Steuerpflichtige die betreffenden Geschäfte zu gleichen oder ähnlichen Bedingungen vereinbaren würden (Fremdvergleichsgrundsatz). Dazu wird es regelmäßig unverzichtbar sein, jeweils bezogen auf die zu prüfende Geschäftsbeziehung eine Unternehmenscharakterisierung vorzunehmen, um zu klären, ob und welches der beteiligten Unternehmen Routinefunktionen ausübt, welches das wesentliche Unternehmensrisiko trägt und welches mehr als nur Routinefunktionen ausübt, ohne die wesentlichen Risiken zu tragen.

- a) Ein Unternehmen, das lediglich Routinefunktionen ausübt (beispielsweise konzerninterne Dienstleistungen erbringt, die ohne weiteres am Markt auch bei

Dritten in Auftrag gegeben werden könnten, oder einfache Vertriebsfunktionen) und nur in geringem Umfang Wirtschaftsgüter einsetzt und nur geringe Risiken trägt, erzielt bei üblichem Geschäftsablauf keine Verluste, sondern regelmäßig geringe aber relativ stabile Gewinne („Unternehmen mit Routinefunktionen“). Dies gilt auch für einen sog. Lohnfertiger oder einen sog. „low risk distributor“, der im Hinblick auf Forderungsausfälle und die Marktentwicklung nur kommissionärsähnliche Risiken trägt.

- b) Einem Unternehmen, das über die zur Durchführung von Geschäften wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter verfügt, die wesentlichen, für den Unternehmenserfolg entscheidenden Funktionen ausübt und die wesentlichen Risiken übernimmt (vielfach als „Entrepreneur“ oder „Strategie-träger“ bezeichnet), steht regelmäßig (ggf. zusammen mit anderen Unternehmen, die eine „Entrepreneur“-Funktion ausüben) das betreffende Konzernergebnis zu (Tz. 1.23 Satz 2 und Tz. 1.27 OECD-Leitlinien 1995⁸), das nach Abgeltung von Funktionen anderer nahestehender Unternehmen verbleibt. Ob das von einem „Entrepreneur“ erzielte Ergebnis dem Fremdvergleich entspricht, lässt sich mangels vergleichbarer Unternehmen regelmäßig nicht unter Verwendung von Fremdvergleichsdaten feststellen; das Ergebnis bildet vielmehr eine Residualgröße.
- c) Ein Unternehmen, das unter Berücksichtigung der von ihm ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken weder als Unternehmen mit Routinefunktionen noch als der „Entrepreneur“ anzusehen ist, kann, soweit für seine Geschäftsvorfälle keine Fremdpreise feststellbar sind, seine Verrechnungspreise aufgrund von Planrechnungen (Tz. 3.4.12.6 Buchstabe a und b) ermitteln, wobei es den Eintritt der prognostizierten Ergebnisse zu überwachen und ggf. auf Abweichungen zu reagieren hat (Tz. 3.4.12.6 Buchstabe c). Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode ist in diesem Zusammenhang keine geeignete Methode (Tz. 3.4.10.3 und Tz. 3.4.19 Buchstabe c).

Die Zuordnung von Unternehmen zu einer der Gruppen kann nur anhand der Umstände des jeweiligen Falles erfolgen. Die Gründe sind unter Verwendung einer Funktions- und Risikoanalyse darzustellen.

3.4.10.3 Verrechnungspreismethoden

- a) Der Steuerpflichtige kann für die Bildung seiner steuerlichen Verrechnungspreise die sog. Standardmethoden anwenden. Dies sind die Preisvergleichsmethode (Tz. 2.2.2 Verwaltungsgrundsätze 1983¹, „comparable uncontrolled

price method“, Tz. 2.6 ff. OECD-Leitlinien 1995⁸), die Wiederverkaufspreismethode (Tz. 2.2.3 Verwaltungsgrundsätze 1983¹, „resale price method“, Tz. 2.14 ff. OECD-Leitlinien 1995⁸) und die Kostenaufschlagsmethode (Tz. 2.2.4 Verwaltungsgrundsätze 1983¹, „cost plus method“, Tz. 2.32 OECD-Leitlinien 1995⁸).

- b) Vorbehaltlich einer Neuregelung der Bestimmungen zur Anwendung von Verrechnungspreismethoden (Tz. 2.2 und Tz. 2.4 Verwaltungsgrundsätze 1983¹, Tz. 1) kann der Steuerpflichtige bei Vorliegen der nachstehend genannten Voraussetzungen die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode („transactional net margin method“ - TNMM, Tz. 3.26 ff. OECD-Leitlinien 1995⁸) anwenden. Für diese Methode werden (Netto-)Renditekennzahlen vergleichbarer Unternehmen (Nettomargen, Kostenaufschläge, Gewinndaten bezogen auf das eingesetzte Kapital, auf die eingesetzten Wirtschaftsgüter, auf die operativen Kosten, auf den Umsatz usw.) für einzelne Arten von Geschäftsvorfällen oder für gemäß § 2 Abs. 3 GAufzV zulässigerweise zusammengefasste Geschäftsvorfälle verwendet.

Für die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode gilt Folgendes:

- Auf die Methode darf nur zurückgegriffen werden, wenn die Standardmethoden wegen des Fehlens oder der Mängel von Fremdvergleichsdaten (Tz. 3.4.12.2) nicht angewandt werden können (Tz. 2.49 OECD-Leitlinien 1995⁸).
- Die Methode ist nur auf Unternehmen mit Routinefunktionen (Tz. 3.4.10.2 Buchstabe a) anwendbar. Diese Unternehmen wickeln nur eine Art von (zusammenfassbaren, Tz. 3.4.13) Geschäftsvorfällen ab, so dass ein Vergleich zwischen den Geschäftsvorfällen des geprüften Unternehmens und denen vergleichbarer Unternehmen möglich ist. Da von vergleichbaren Unternehmen mit Routinefunktionen zudem vergleichbare geringe Risiken getragen werden, kann geschäftsvorfallbezogen ein ausreichender Bezug der Renditekennziffern der Vergleichsunternehmen zum Ergebnis des geprüften Unternehmens hergestellt und die Fremdüblichkeit dieses Ergebnisses (und damit der Verrechnungspreise) belegt werden.
- Die Methode ist außerdem nur anwendbar, wenn der Nachweis der (zumindest eingeschränkten) Vergleichbarkeit der Vergleichsunternehmen (Tz. 3.4.12.7) geführt werden kann und wenn besondere, tatsächlich entstandene Gewinne oder Verluste des geprüften Unternehmens, die bei den

Renditekennziffern der Vergleichsunternehmen trotz der Vergleichbarkeit keine Entsprechung finden, berücksichtigt werden.

Die Grundsätze gelten auch, wenn Unternehmen mit Routinefunktionen mehrere Geschäftsbereiche haben, soweit die auf die einzelnen Geschäftsbereiche entfallenden Einnahmen und die ihnen zuzuordnenden Betriebsausgaben gesondert erfasst werden (Spartenrechnung).

Auf Unternehmen, die mehr als Routinefunktionen ausüben, ohne „Entrepreneur“ zu sein (Tz. 3.4.10.2 Buchstabe c), ist die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode nicht anwendbar. Renditekennzahlen von funktional vergleichbaren Fremdunternehmen reichen zur Begründung der Fremdüblichkeit ihrer Preise bzw. Ergebnisse nicht aus, da solche Unternehmen erhebliche individuelle Risiken tragen, für die regelmäßig nicht feststellbar ist, ob diese eine ausreichende Entsprechung in den Renditekennziffern der Vergleichsunternehmen finden und umgekehrt. Darüber hinaus können die komplexeren Aktivitäten regelmäßig weder nach Geschäftsvorfällen zusammengefasst noch gewichtet werden. Renditekennzahlen können in diesen Fällen allenfalls zur Plausibilisierung, zur Verprobung oder ggf. zur Schätzung (Tz. 4.5) dienen. Für solche Unternehmen kommen stattdessen Planrechnungen in Betracht, die die fremdübliche Festsetzung der Verrechnungspreise geschäftsvorfallbezogen begründen (Tz. 3.4.12.6).

Übt ein „Entrepreneur“ (Tz. 3.4.10.2 Buchstabe b), für den Renditekennzahlen mangels Vergleichsunternehmen nicht verwendbar sind, auch abgrenzbare Routinefunktionen bzw. Funktionen im Sinne der Tz. 3.4.10.2 Buchstabe c aus, können die betreffenden (Teil-)Ergebnisse nach den vorstehenden Regelungen ermittelt werden.

- c) Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode („profit split method“, Tz. 3.5 ff. OECD-Leitlinien 1995⁸) kann nur herangezogen werden, wenn sich die Standardmethoden nicht oder nicht verlässlich anwenden lassen. Dies kann beispielsweise bei der Gewinnabgrenzung von grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen mehreren Konzernunternehmen mit „Entrepreneur“-Funktion der Fall sein (Tz. 2.4.6 Verwaltungsgrundsätze 1983¹, Tz. 3.1 OECD-Leitlinien 1995⁸), die gemeinsam an der Anbahnung, Abwicklung und an dem Abschluss beteiligt sind, ohne dass Einzelbeiträge abgegrenzt werden können (z.B. „global trading“). In diesen Fällen sind fremdübliche Gewinnaufteilungsmaßstäbe aufzuzeichnen.

- d) Die Gewinnvergleichsmethode („comparable profit method“) führt nicht zu fremdvergleichskonformen Ergebnissen. Sie verfolgt keinen geschäftsvorfallbezogenen Ansatz und zieht Nettogewinne von Geschäftsbereichen bzw. Unternehmen heran, die sich für eine Vergleichbarkeitsprüfung nicht eignen (Tz. 3.4.12.7). Diese Methode wird deswegen nicht anerkannt. Auf Tz. 3.4.19 Buchstabe c wird hingewiesen.

3.4.11 Sachverhaltsdokumentation (§ 1 Abs. 2 GAufzV)

3.4.11.1 Allgemeines

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. Dabei ist aufzuzeichnen, wie die zwischen ihm und den nahestehenden Personen vereinbarten Preise zustande gekommen sind, inwieweit nahestehende Personen auf die Preisgestaltung Einfluss ausgeübt haben, welche Funktionen und Risiken übernommen wurden, welche Wirtschaftsgüter eingesetzt wurden, welche Verrechnungsmethode angewandt wurde, wie kalkuliert wurde und welche Fremdvergleiche durchgeführt wurden.

3.4.11.2 Allgemeine Informationen (§ 4 Nr. 1 GAufzV)

Nach § 4 Nr. 1a GAufzV sind die Beteiligungsverhältnisse zwischen dem Steuerpflichtigen und den nahestehenden Personen (einschließlich Beteiligungsquoten) darzustellen, mit denen er Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug unterhält.

Das gilt auch für nahestehende Personen, mit denen der Steuerpflichtige nicht unmittelbar, sondern über Zwischenpersonen, die keine wesentlichen Funktionen übernehmen oder Risiken tragen, Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug unterhält (nahestehende oder fremde, unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige bzw. im Inland nicht steuerpflichtige Personen). Auf die Möglichkeiten zur Ermittlung von Dreiecksverhältnissen (Tz. 3.3.4) wird hingewiesen.

Die vorgenannten Informationen sind notwendiger Teil der Sachverhaltsdokumentation, da nur Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden 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. Das umfasst alle Formen des Nahestehens im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG (Tz. 1.3.2.4 bis Tz. 1.3.2.7 Verwaltungsgrundsätze 1983¹).

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 (Aufgabenverteilung) organisiert ist.

3.4.11.3 Informationen über Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen (§ 4 Nr. 2 GAufzV)

Die mit den einzelnen nahestehenden 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 sowie deren Veränderungen anzufertigen.

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. 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. Deswegen kann auch „Know-how“ in der Liste zu berücksichtigen sein. In welchen Fällen immaterielle Wirtschaftsgüter „wesentlich“ sind, lässt sich nicht unabhängig vom Einzelfall feststellen. Es ist zu prüfen, ob das immaterielle Wirtschaftsgut nach den Verhältnissen des betreffenden Unternehmens für dessen Geschäftstätigkeit erhebliche Bedeutung hat (z.B. ein Patent, auf dem die Produktionstätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise beruht).

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

Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, für seine Geschäftsbeziehungen mit den Nahestehenden eine Funktions- und Risikoanalyse durchzuführen (Tz. 2.1.3 Verwaltungsgrundsätze 1983¹, Tz. 1.20 bis Tz. 1.35 OECD-Leitlinien 1995⁸, § 4 Nr. 3a GAufzV). In diesem Zusammenhang sind Informationen über die wesentlichen eingesetzten Wirtschaftsgüter, über die Vertragsbedingungen, über die gewählte Geschäftsstrategie sowie über die für die Preisvereinbarung bedeutsamen Markt- und Wettbewerbsverhältnisse aufzuzeichnen und ggf. zu erläutern. Eine tabellarische Darstellung (sog. „star chart“) ist zulässig.

Folgende Informationen sind insbesondere von Bedeutung:

- 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, Kundentamm, Fahrzeuge, Lagervorrichtung,
 - Risiken: z.B. Absatzrisiko (Änderung des Publikumsgeschmacks, Konjunkturschwäche), Preisverfall, Gewährleistungsrisiko, Forderungsausfälle, Wechselkursveränderungen, Transportrisiko, Lagerrisiko usw.;
- d) in der Unternehmensverwaltung
 - Funktionen: z.B. Leitung, Koordination, Strategieentwicklung, Controlling, Finanzierung, Rechnungslegung, Mitarbeitersuche und -schulung,

- eingesetzte Wirtschaftsgüter: z.B. spezifische Software, Grundstücke, Gebäude,
 - Risiken: z.B. Geschäftsrisiko, Liquiditätsrisiko, Logistik;
- e) Geschäftsstrategie (Tz. 1.31 bis Tz. 1.35 OECD-Leitlinien 1995⁸)
- Kostenführerschaft,
 - Geschäftstätigkeit in spezifischen Bereichen oder möglichst breite Streuung der Geschäftstätigkeiten (Diversifizierung),
 - Marktführerschaft;
- f) Markt- und Wettbewerbsverhältnisse
- Wettbewerbsposition und Verhandlungsmacht der Käufer (Anzahl der Anbieter und der potentiellen Nachfrager, Angebots- und Nachfragemenge, Verkauf direkt an Endkunden oder an Händler oder an Filialisten) sowie der Lieferanten (Qualitätsprodukte),
 - Wettbewerbsintensität zwischen den Anbietern, Wahrscheinlichkeit des Eintritts neuer Marktteilnehmer und Konkurrenzprodukte (Anzahl, Preis, Qualität, Substitutionsrisiko),
 - Größe des Marktes und Marktstufe, Kaufkraft von Konsumenten, Kosten für Kapital, Arbeit und Umweltschutz, Konjunkturlage,
 - Preiskontrollen, Importbeschränkungen, Einschränkungen beim Devisen-transfer,
 - Zeitpunkt der Geschäfte.

3.4.11.5 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 wird der gesamte Leistungserstellungsprozess bezeichnet, der mit der Forschung und Entwicklung beginnt und mit der Abgabe an den Endkonsumenten endet.

Die Wertschöpfung (der Wertschöpfungsbeitrag) eines Konzerns, Unternehmens bzw. eines Unternehmensbereichs ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Wert, den der Abnehmer für eine erhaltene Leistung zu zahlen bereit ist (Marktpreis der erbrachten Leistung), und den vom Leistungserbringer bezogenen Vorleistungen. Die Wertschöpfung lässt sich auch aus den Kosten der Leistungserbringung zuzüglich eines Gewinnzuschlags errechnen.

Die Wertschöpfungsbeiträge umfassen das Ergebnis aller Aktivitäten, die mit der Herstellung von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen, deren Absatz 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).

Der Wertschöpfungsbeitrag des Steuerpflichtigen ist häufig bereits aus der Funktions- und Risikoanalyse und der dazugehörigen Angemessenheitsdokumentation ersichtlich. Ist dies nicht der Fall, muss der Steuerpflichtige im Rahmen seiner rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten (Tz. 3.3.2 Buchstabe b) eine Beschreibung der betreffenden Wertschöpfungskette vorlegen. Während bei einer Funktions- und Risikoanalyse auf einzelne Konzerngesellschaften abgestellt wird, bezieht sich eine Wertschöpfungsanalyse regelmäßig auf gesellschaftsübergreifende Prozesse innerhalb des Konzerns.

Um durch eine Wertschöpfungsbeitragsanalyse Anhaltspunkte dafür zu gewinnen, welche Preise, Kostenaufschläge, Margen usw. vor dem Hintergrund der Wertschöpfungsbeiträge der einzelnen Gesellschaften als angemessen anzusehen sind, ist wie folgt vorzugehen: Zunächst sind die einzelnen Geschäftsprozesse, die für die Wertschöpfung des Konzerns relevant sind, zu identifizieren. Anschließend ist die relative Bedeutung der einzelnen Geschäftsprozesse für die Gesamtwertschöpfung zu gewichten und anteilig zu bestimmen, so dass die Bedeutung der einzelnen Geschäftsprozesse im Rahmen der Wertschöpfung für den Konzern ersichtlich wird. Schließlich ist zu analysieren, welchen Beitrag die jeweilige Konzerngesellschaft zu den einzelnen Geschäftsprozessen beisteuert. Dieser Beitrag ist ins Verhältnis zu den Wertschöpfungsbeiträgen der nahestehenden Personen zu setzen. Auf dieser Grund-

lage ist der Anteil der einzelnen Gesellschaften an der Gesamtwertschöpfung zu bestimmen (Tz. 3.16 bis Tz. 3.18 OECD-Leitlinien 1995⁸ zur Verwendung von Wertschöpfungsanalysen bei der Gewinnaufteilungsmethode).

Zur Verwendung von Wertschöpfungsanalysen bei der Erstellung interner Planrechnungen siehe Tz. 3.4.12.6 Buchstabe b.

3.4.12 Angemessenheitsdokumentation (§ 90 Abs. 3 Satz 2 AO, § 1 Abs. 1 und 3 GAufzV)

3.4.12.1 Allgemeines

Die Aufzeichnungen müssen einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Frist die Prüfung ermöglichen, ob und inwieweit die Abgrenzung der Einkünfte zwischen dem Steuerpflichtigen und der nahestehenden Person bzw. zwischen den verbundenen Unternehmen dem Grundsatz des Fremdverhaltens (§ 1 Abs. 1 AStG, § 8 Abs. 3 KStG, Tz. 3.4.10.2) entspricht. Zu erstellen sind neben der Sachverhaltsdokumentation auch Aufzeichnungen über die Angemessenheit der Verrechnungspreise. Diese beziehen sich auf die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen, aus denen sich ergibt, dass der Steuerpflichtige den Grundsatz des Fremdverhaltens bei der Abgrenzung der Einkünfte beachtet hat. Die Angemessenheitsdokumentation muss das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen belegen (§ 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV, Tz. 3.4.12.3), für Zwecke der steuerlichen Einkünfteermittlung den Fremdvergleichsgrundsatz zu beachten. Die Aufzeichnungen sollen die angestellten Überlegungen widerspiegeln und nachvollziehbar machen. Hierfür muss der Steuerpflichtige aus seiner Sicht die Eignung der tatsächlich angewendeten Verrechnungspreismethode sowie die Angemessenheit der steuerlich zu Grunde gelegten Preise bzw. des Ergebnisses begründen.

Beispielsweise hat der Steuerpflichtige im Hinblick auf ab- bzw. zugeflossene Lizenzgebühren zur Begründung der Angemessenheit unter Fremdvergleichsgesichtspunkten für die Höhe der Vergütungen bedeutsame Umstände in technischer Hinsicht (z.B. Beschreibung und Lebensdauer der Produkte, ggf. angefallene Kosten für Forschung und Entwicklung), in rechtlicher Hinsicht (z.B. Exklusivität, Recht zur Unterlizenzierung, Gebietsschutz, ggf. vorhandene Einschränkungen bei der Nutzung, Vertragslaufzeit, Registrierung der Patente) sowie in wirtschaftlicher Hinsicht (z.B. Kosten-Nutzen-Analyse oder Vergleichslizenzen) darzulegen.

Zur Bildung von Verrechnungspreisen können nach Maßgabe der Tz. 3.4.12.6 Planrechnungen, z.B. mit Hilfe von Fremdvergleichsdaten unter Verwendung innerbetrieblicher Daten (Tz. 3.4.18.1), verwendet werden.

Die Angemessenheitsdokumentation bezieht sich grundsätzlich auf die tatsächlich abgeschlossene Vereinbarung. Hat der Steuerpflichtige zivilrechtlich einen unangemessenen Preis vereinbart, diesen aber für die Besteuerung berichtet, müssen sich die Aufzeichnungen auf den für die Besteuerung angesetzten Preis beziehen (Tz. 3.2.6).

Der Steuerpflichtige darf unabhängig von der von ihm verwendeten Verrechnungsmethode die Angemessenheit von Preisvereinbarungen zusätzlich durch Nachkalkulationen oder andere Verrechnungsmethoden begründen. Er kann z.B. die Angemessenheit einer ursprünglich nach der Kostenaufschlagmethode berechneten Dienstleistungsgebühr durch ihm nachträglich bekannt gewordene externe Fremdvergleichsdaten stützen.

Die Erstellung einer Angemessenheitsdokumentation wird nicht dadurch entbehrlich, dass das geprüfte Unternehmen nach dem „Profit-Center“-Modell organisiert ist oder ein Vergütungssystem besteht, nach dem die Vergütung der Geschäftsleiter vom Gewinn der Gesellschaft abhängt. Das Gleiche gilt, wenn konzerninterne Schiedsstellen zur Schlichtung von Streitigkeiten über die Verrechnungspreisfestsetzung bestehen oder bestimmte Verrechnungsmethoden, Kostenaufschläge etc. innerhalb des gesamten Konzerns konsistent angewandt werden (konzerninterner Vergleich, Tz. 1.5 OECD-Leitlinien 1995⁸). Aus den genannten Umständen können sich aber zusätzliche Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die vereinbarten Preise denen entsprechen, die zwischen fremden Dritten üblich sind.

Eine Angemessenheitsdokumentation ist nicht anzufordern in Bezug auf Betriebsausgaben, die in Zusammenhang mit einer Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 AStG stehen und das Einkommen nicht mindern.

Auf Tz. 4.2 wird hingewiesen. Bei der Anforderung der Angemessenheitsdokumentation sind § 2 Abs. 6 und § 4 Satz 1 GAufzV zu beachten.

3.4.12.2 Fremdvergleichsdaten, Preisvergleichsdaten, innerbetriebliche Daten

Die Angemessenheit der Preise und Ergebnisse ist in den Aufzeichnungen anhand von betriebsexternen und -internen Fremdvergleichsdaten (sowie der gewählten Verrechnungsmethode) darzulegen, soweit dies nach den Umständen des Falles möglich und zumutbar ist.

Fremdvergleichsdaten sind Daten aus Geschäftsvorfällen zwischen voneinander unabhängigen Geschäftspartnern (§ 1 Abs. 3 Satz 3 GAufzV, Tz. 1.12 Satz 2 OECD-Leitlinien 1995⁸). In Betracht kommen Geschäftsvorfälle

- zwischen fremden Dritten (betriebsexterner Fremdvergleich),
- des Steuerpflichtigen mit fremden Dritten (betriebsinterner Fremdvergleich) oder
- zwischen Personen, die dem Steuerpflichtigen nahe stehen, und fremden Dritten.

Fremdvergleichsdaten können sowohl Fremdpreise (Preisvergleichsdaten) als auch andere Daten (Bruttomargen, Kostenaufschläge, Nettomargen) sein. Sie müssen sich entweder auf einzelne oder auf genau identifizierte, gemäß § 2 Abs. 3 GAufzV zulässigerweise zusammengefasste Geschäftsvorfälle des geprüften Unternehmens beziehen (Tz. 3.4.11).

Ergänzend sind gemäß § 1 Abs. 3 Satz 4 GAufzV zur Plausibilitätskontrolle Aufzeichnungen über innerbetriebliche Daten, z.B. über Absatzzahlen, Stückzahlen, Kosten und Kostenzuordnungen, zu erstellen (Tz. 3.4.18.1).

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

Der Steuerpflichtige muss sich ernsthaft um eine dem Fremdvergleich genügende Preisbildung für Zwecke seiner Einkünfteermittlung bemühen. Dazu hat er seine Einschätzung anhand objektiver Kriterien, soweit möglich anhand Fremdvergleichsdaten (Tz. 3.4.12.2), darzulegen. Die Angemessenheit der Preisvereinbarungen bzw. des Ergebnisses muss (in den Grenzen der Zumutbarkeit) auf die von ihm gewählte Methode und die dazu erforderlichen, beschaffbaren Daten gestützt werden.

§ 90 Abs. 3 AO und die GAufzV bewirken keine Änderung der Beweislastverteilung (Tz. 2.1 und Tz. 4.2). Lediglich im Sonderfall des § 162 Abs. 3 Satz 1 AO greift eine widerlegbare gesetzliche Vermutung ein (Tz. 4.6.1).

3.4.12.4 Aufzeichnung von Informationen aus Datenbanken oder aus dem Internet

Informationen aus Datenbanken reichen für die Prüfung der Vergleichbarkeit der Sachverhalte (Tz. 3.4.12.7) in aller Regel nicht aus. Dies gilt auch dann, wenn die Datenbankrecherche ordnungsgemäß durchgeführt wurde. Deshalb müssen die nicht bekannten, für den Vergleich erheblichen Umstände auf andere Weise ermittelt werden. Der Steuerpflichtige muss die Vergleichssachverhalte anhand aller verfügbaren und/oder mit vertretbarem Aufwand zu beschaffenden Informationen aufklären. In Betracht kommen auch Informationen aus dem Internetauftritt der Vergleichsunternehmen. Ergebnisse eines reinen „Datenbankscreening“ sind für sich genommen regelmäßig unverwertbar (Tz. 3.4.19 Buchstabe c).

Steht nicht fest, dass die Sachverhalte (zumindest eingeschränkt) vergleichbar sind, sind die Daten unverwertbar (Tz. 3.4.19). Wird festgestellt, dass sie nur eingeschränkt vergleichbar sind (Tz. 3.4.12.7), ist Tz. 3.4.12.5 zu beachten. Werden erhebliche Mängel der Datenbank selbst festgestellt (s.u.), können diese Mängel ebenfalls dazu führen, dass die Informationen insgesamt nicht verwertbar sind (Tz. 3.4.19 Buchstabe c). Der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet, einen datenbankgestützten Nettorenditenvergleich anzustellen.

Voraussetzung für eine Vergleichbarkeitsprüfung durch die Finanzbehörde ist, dass der in der Datenbank vorgenommene Suchprozess im Rahmen des technisch Möglichen nachvollziehbar und prüfbar ist. Die Daten sind der Finanzbehörde im Rahmen des § 147 Abs. 5 und 6 AO in elektronischer Form zugänglich zu machen, damit sie auf Basis der vom Steuerpflichtigen genutzten Daten selbständig Alternativrechnungen vornehmen und feststellen kann, ob er alle relevanten Informationen unter Verwendung verschiedener, angemessener Suchkriterien berücksichtigt hat. Für einen datenbankgestützten Nettorenditenvergleich sind folgende Informationen vom Steuerpflichtigen aufzuzeichnen:

- Genaue Angabe der Datenbank (Name, Anbieter, Version, Medium, Lizenzzeitraum);
- Kriterien des Datenbankanbieters für die Aufnahme der Unternehmensdaten in die Datenbank;
- Allgemeine Beschreibung der insgesamt in der Datenbank enthaltenen Unternehmensdaten;
- Erläuterung der in der Datenbank verwendeten Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz (Gesamtkostenverfahren, Umsatzkostenverfahren);
- Die Auswahl Schritte und die Gründe für deren Anwendung vor dem Hintergrund des Funktions- und Risikoprofils des geprüften Unternehmens;
- Erläuterung der in der Datenbank zugrunde gelegten Branchenklassifizierung und Begründung für die ausgewählte Branche;
- Erläuterung ggf. vorgenommener Anpassungsrechnungen;

- Erläuterung hilfsweise eingesetzter Berechnungsmodelle und Softwareprogramme (z.B. CAPM-Modell, Regressionsanalyse);
- Benennung aller Unternehmen, die im Rahmen eines manuellen Auswahlverfahrens, d.h. aufgrund subjektiver Beurteilung (sog. qualitatives Screening), ausgeschieden wurden. Außerdem sind die jeweiligen Gründe für das Ausscheiden darzulegen.

3.4.12.5 Bandbreiten und ihre Einengung

- a) Bei der Ermittlung von Fremdvergleichsdaten (Tz. 3.4.12.2) ergibt sich regelmäßig eine Reihe möglicher Werte (Tz. 1.12 letzter Satz OECD-Leitlinien 1995⁸). Spricht für einen der gefundenen Werte nach den konkreten Umständen des Falles die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit, sind die Gründe dafür aufzuzeichnen. In aller Regel ist nur dieser Wert (ggf. mit Anpassungsrechnungen) für die Besteuerung maßgeblich.

Soweit mehrere Werte gleichermaßen einen Anschein der Richtigkeit haben, ergibt sich eine Bandbreite. Diese Bandbreite ist, unabhängig von der Anzahl der Vergleichswerte, nur dann in vollem Umfang zu berücksichtigen, wenn aufgrund zuverlässiger (Datenqualität) und vollständiger Informationen feststeht, dass eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit der Geschäftsbedingungen (Tz. 3.4.12.7 Buchstabe a) besteht.

- b) Besteht die Bandbreite aus nur eingeschränkt vergleichbaren Werten (Tz. 3.4.12.7 Buchstabe c) oder steht die uneingeschränkte Vergleichbarkeit der Geschäftsbedingungen wegen Informations- und Datenmängeln nicht hinreichend zuverlässig fest, ist keine ausreichende Vergleichbarkeit dargetan. Die Spanne der Bandbreite ist in diesen Fällen regelmäßig zu groß, um sie sinnvoll der Verrechnungspreisfestsetzung oder der Prüfung zu Grunde zu legen. Sie muss dann eingengt werden. Dazu ist eine weitere Analyse der Daten erforderlich, um festzustellen, ob diese ganz oder teilweise wegen mangelnder Vergleichbarkeit der Umstände (Tz. 3.4.12.7) nicht berücksichtigt werden dürfen (Tz. 1.47 OECD-Leitlinien 1995⁸) oder ob zuverlässige Anpassungsrechnungen vorgenommen werden können. Wird die zusätzliche Analyse nicht durchgeführt, z.B. weil keine Verbesserung der Vergleichbarkeit zu erwarten ist oder weil die Analyse nur mit erheblichem (unzumutbarem) Aufwand verbunden ist, sind die nur eingeschränkt vergleichbaren Daten vorbehaltlich Buchstabe c und d nicht verwertbar.

- c) Um nur eingeschränkt vergleichbare Vergleichsdaten dennoch für die Angemessenheitsdokumentation und ihre Prüfung nutzbar zu machen, muss die ermittelte Bandbreite anderweitig eingeengt werden mit dem Ziel, eine hinreichende Wahrscheinlichkeit zu erreichen.

Zur Einengung können beispielsweise Kontrollrechnungen mit Hilfe anderer Verrechnungspreismethoden durchgeführt werden (Tz. 3.4.18.2). Hat der Steuerpflichtige insoweit mehrere Verrechnungspreismethoden für denselben Geschäfts- bzw. Funktionsbereich angewandt, sind die sich jeweils ergebenden Bandbreiten darzustellen (Tz. 1.46 OECD-Leitlinien 1995⁸). Ein Überschneidungsbereich ist nicht zwangsläufig als steuerlich maßgebende Bandbreite anzusehen. Berücksichtigt die Verprobungsmethode jedoch bestimmte Aspekte des konkreten Einzelfalls besser, kann dies zu einer Einengung der bisherigen Bandbreite führen. Trägt die Verprobungsmethode den betriebsbezogenen Umständen nachweislich besser Rechnung als die ursprünglich vom Steuerpflichtigen angewandte Methode, ist nur die Bandbreite zu berücksichtigen, die sich aus der Anwendung der Verprobungsmethode ergibt.

Eine Verengung der Bandbreite kann auch anhand von Plausibilitätsüberlegungen erfolgen, z.B. ob eine angemessene Gewinnerzielung in einem überschaubaren Zeitraum möglich ist oder ob der Steuerpflichtige in der konkreten Situation 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 (Tz. 2.1.9 Verwaltungsgrundsätze 1983¹).

- d) Führt der Versuch einer notwendigen Einengung der Bandbreite mit Hilfe anderer Verrechnungspreismethoden und Plausibilitätsüberlegungen nicht zum Ziel, kann die Einengung durch mathematische Verfahren vorgenommen werden, um nur eingeschränkt vergleichbare Werte nicht insgesamt verwerfen zu müssen. Die Finanzbehörde führt in diesen Fällen die Einengung im Wege des Ausscheidens von 25 v.H. der kleinsten und 25 v.H. der größten Werte durch. Diese Bandbreitenverengung durch Bildung von Quartilen ist international verbreitet und wird von zahlreichen Steuerverwaltungen angewandt. Einer Einengung der Bandbreite nach diesem Verfahren steht nicht entgegen, dass nur eine kleine Anzahl von Vergleichswerten vorhanden ist.

Der Steuerpflichtige darf andere Verfahren zur Bandbreitenverengung nutzen, wenn er glaubhaft darlegen kann, dass diese den Verhältnissen seines Falles besser gerecht werden.

Für Berichtigungen der vom Steuerpflichtigen vereinbarten Preise oder erzielten Ergebnisse durch die Finanzbehörde, etwa weil der Preis oder das Ergebnis außerhalb der Bandbreite liegt oder weil die Bandbreite nicht eingegrenzt wurde, wird auf Tz. 3.4.20 Buchstabe b verwiesen.

Beispiel:

Die inländische X-GmbH ist ein konzernzugehöriges Unternehmen und vertreibt eine bestimmte von ihrer ausländischen Muttergesellschaft hergestellte Produktpalette. Die X-GmbH übt lediglich Routinefunktionen (Tz. 3.4.10.2 Buchstabe a) aus.

Um die Angemessenheit der Preisgestaltung zwischen der Produktionsmuttergesellschaft und der X-GmbH in den Jahren 01 bis 03 darzulegen, hat die X-GmbH einen Nettorenditenvergleich erstellt und der Außenprüfung vorgelegt. Durch eine Datenbankrecherche wurden 20 unabhängige Fremdunternehmen als mögliche Vergleichsunternehmen identifiziert. Für 13 dieser Unternehmen konnte anhand weiterer Recherchen eine zumindest eingeschränkte Vergleichbarkeit festgestellt werden. Um Sondereffekte einzelner Jahre zu reduzieren, wurden nicht die Ergebnisse eines einzigen Jahres, sondern die Ergebnisse einer Dreijahresperiode herangezogen (Mehrjahresanalyse, Tz. 3.4.12.9).

Netto-Margen (Betriebsergebnis) der Vergleichsunternehmen

| Beobachtete Vergleichsunternehmen | Jahr 01 | Jahr 02 | Jahr 03 | 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:

Da die X-GmbH lediglich Routinefunktionen ausübt (Tz. 3.4.10.2 Buchstabe a), kann die notwendige Angemessenheitsdokumentation aufgrund einer Datenbankanalyse, die Nettorenditen von vergleichbaren unabhängigen Unternehmen enthält, erstellt werden (Tz. 3.4.10.3 Buchstabe b und Tz. 3.4.12.7). Da die X-GmbH lediglich eine eingeschränkte Vergleichbarkeit mit den Fremdunternehmen dargelegt und geeignete Verfahren zur Bandbreitenverengung nicht angewandt hat, ist der Interquartilbereich (1. bis 3. Quartil) der Vergleichswerte als maßgebliche Bandbreite 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 Quartilwert 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).

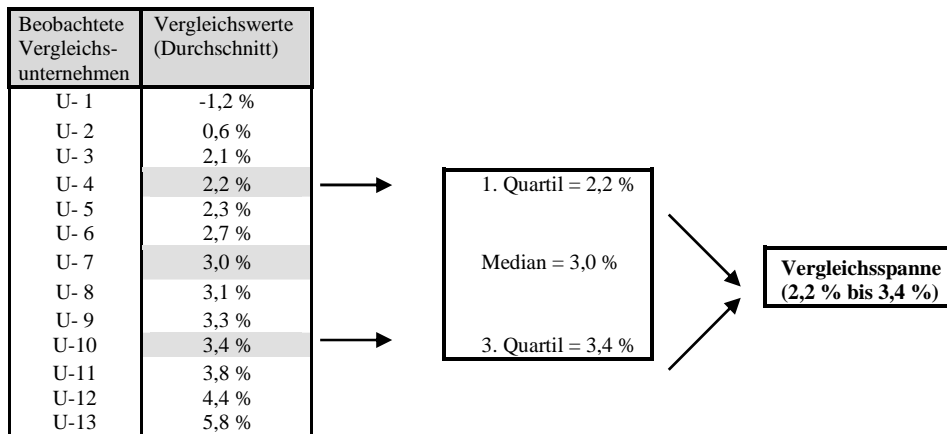
Hätte sich aus dem 2. Schritt eine ganze Zahl ergeben (z.B. 3,0), würde sich das 1. Quartil aus dem Mittelwert (arithmetisches Mittel) der Werte für U-3 und U-4 ergeben ($2,1 + 2,2 : 2 = 2,15$).

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:



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 |

Die Verwendung anderer mathematischer Berechnungsarten zur Bestimmung der Quartilswerte, z.B. andere Tabellenkalkulations- oder Statistikprogramme, sind zulässig.

3.4.12.6 Planrechnungen aufgrund innerbetrieblicher Plandaten und aufgrund von Gewinnprognosen zur Festlegung von Verrechnungspreisen

Steuerpflichtige dürfen Verrechnungspreise unter den nachstehenden Voraussetzungen aufgrund innerbetrieblicher Plandaten (Tz. 3.4.12.2) und vorsichtiger Gewinnprognosen festlegen („Planrechnungen“). Die Preisbestimmung hat aufgrund von Planrechnungen zu erfolgen, die im Zeitpunkt des tatsächlichen Geschäftsabschlusses verfügbar waren. Die Planrechnungen sind den Aufzeichnungen zugrunde zu legen (Tz. 5.3 OECD-Leitlinien 1995⁸).

- a) Die Verwendung von Planrechnungen kommt z.B. für folgende Fallgruppen in Betracht,
- wenn sich preisbezogene Fremdvergleichsdaten wie Fremdpreise, Kostenaufschläge oder Margen als nicht mit zumutbarem Aufwand ermittelbar, nicht (mindestens eingeschränkt) vergleichbar, nicht ausreichend zuverlässig (Datenqualität) und/oder nicht repräsentativ darstellen, so dass aus ihnen das Ergebnis des geprüften Unternehmens nicht unmittelbar abgeleitet werden kann oder
 - wenn im einzelnen Fall bei der unmittelbaren (ggf. nach Anpassungsrechnungen) Ableitung der Einkünfte des geprüften Unternehmens aus Fremdvergleichsdaten erhebliche Zweifel an der Plausibilität bestehen oder
 - wenn Unterschiede bei den eingesetzten Wirtschaftsgütern, den ausgeübten Funktionen und den übernommenen Risiken zwischen dem geprüften Unternehmen und den (zumindest eingeschränkt) vergleichbaren Unternehmen nicht nachvollziehbar angepasst werden können oder

- wenn sich zwar (zumindest eingeschränkt) vergleichbare Unternehmen finden lassen, es aber nicht möglich ist, aus den Renditekennziffern dieser Unternehmen das Ergebnis des geprüften Unternehmens abzuleiten, weil mehr als nur Routinefunktionen (Tz. 3.4.10.2 Buchstabe a) ausgeübt werden.

Dies gilt vor allem für Unternehmen mit „Entrepreneur“-Funktion (Tz. 3.4.10.2 Buchstabe b) und für Unternehmen im Sinne der Tz. 3.4.10.2 Buchstabe c.

Planrechnungen dürfen der Verrechnungspreisfestsetzung nicht zu Grunde gelegt werden, wenn Fremdvergleichspreise (Tz. 3.4.12.2, 3. Absatz) mit zumutbarem Aufwand ermittelt werden können.

- b) Eine Angemessenheitsdokumentation, die auf Planrechnungen zurückgreift, ist so weit wie möglich auf Fremdvergleichsdaten (Tz. 3.4.12.2) wie fremdübliche Gewinnaufschläge oder eine marktübliche Kapitalverzinsung zu stützen. Die Verrechnungspreisbildung aufgrund von Planrechnungen muss auf der Anwendung einer im jeweiligen Fall geeigneten Methode beruhen.

Die zugrunde gelegten Plan-Annahmen (Tz. 3.4.12.2 zu Plandaten) sind anhand der Erfahrungen bereits abgelaufener Zeiträume und kaufmännischer, betriebswirtschaftlich fundierter, vorsichtiger Prognosen im Einzelnen zu begründen (BFH-Urteil vom 17. Februar 1993, BStBl II S. 457). Weicht die tatsächlich eingetretene Entwicklung erheblich von der erstellten Prognose ab, hat der Steuerpflichtige die Abweichungen aufzuzeichnen und darzulegen, dass diese auf unerwarteten Umständen (z.B. außergewöhnlichen Kosten) beruhen, die er in seiner vorsichtigen kaufmännischen Prognose nicht berücksichtigen konnte. Buchstabe c ist zu beachten.

Planrechnungen müssen eine Zuordnung der prognostizierten Erträge und Kosten auf einzelne oder zulässigerweise zusammengefasste Geschäftsvorfälle ermöglichen.

In jedem Fall ist darzulegen, dass fremde Dritte im Hinblick auf die prognostizierten Gewinne die Verrechnungspreise in dieser Höhe vereinbart hätten (Tz. 3.4.10.2). Dazu können verschiedene Umstände und Berechnungen herangezogen werden, z.B.:

- Renditekennziffern funktional (zumindest eingeschränkt) vergleichbarer Unternehmen in dem betreffenden Geschäftsbereich (Tz. 3.4.12.6 Buchstabe a, vierter Spiegelstrich). Dabei ist zu beachten, dass sich der or-

dentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter nicht schematisch an der Ober- bzw. Untergrenze einer Bandbreite orientiert (Tz. 1.16 Satz 2 und Tz. 1.54 letzter Satz OECD-Leitlinien 1995⁸) und bei einer vorsichtigen Gewinnprognose einen mittleren Wert (Median) zu Grunde legen wird, es sei denn, dass im Rahmen der ggf. einzuengenden Bandbreite (Tz. 3.4.12.5) im einzelnen Fall besondere Umstände dargelegt werden. Tz. 3.4.10.2 ist bezogen auf das jeweils geprüfte Unternehmen zu beachten. Die eingeschränkte Zuverlässigkeit von Renditekennziffern (zumindest eingeschränkt) vergleichbarer Unternehmen für die unmittelbare Ermittlung der Einkünfte eines geprüften Unternehmens im Sinne der Tz. 3.4.10.2 Buchstabe c (Tz. 3.4.10.3 Buchstabe b, vorletzter Absatz) kann für die Erstellung von Planrechnungen hingenommen werden, weil die Renditekennziffern in diesem Zusammenhang nur dazu dienen, Anhaltspunkte für eine vorsichtige, kaufmännische Gewinnerwartung des geprüften Unternehmens zu gewinnen. Dessen steuerliches Ergebnis ergibt sich aus den eigenen Geschäftsvorfällen, für die die Verrechnungspreise unter Verwendung von Planrechnungen festgestellt worden sind. Das Ergebnis muss nicht mit den ermittelten Renditekennziffern (zumindest eingeschränkt) vergleichbarer Unternehmen übereinstimmen.

- Die Darlegung, dass bei Begründung der geprüften Geschäftsbeziehung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit wegen der unternehmerischen Betätigung ein höherer Ertrag durch die Investition im Unternehmen als durch eine risikoadäquate Anlage am Kapitalmarkt erwartet werden kann. Funktions- und risikobezogene Zuschläge auf einen risikofreien Zinssatz (Mindestrendite) 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 und nicht näher begründeten „Erfahrungswerten“ beruhen, reichen nicht aus (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171, 176). Außerdem ist zu begründen und aufzuzeichnen, welchem der verbundenen Unternehmen „Übergewinne“ (die die prognostizierten Gewinne übersteigen) zuzuordnen sind.
- Die Darlegung, dass jedes einzelne Konzernunternehmen unter Berücksichtigung der von ihm ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und getragenen Risiken aufgrund der angesetzten Verrechnungspreise angemessen an dem zu erwartenden Gewinn des Gesamtkonzerns beteiligt wird (Gewinnprognose aufgrund funktionsgerechter Gewinnzuweisung). Dies hat anhand einer Wertschöpfungsbeitragsanalyse aller beteiligten Konzernunternehmen (Tz. 3.4.11.5 und Tz. 3.16 bis Tz. 3.18 OECD-

Leitlinien 1995⁸⁾ zu erfolgen. Dazu muss die Gewinnerwartung für den Gesamtkonzern durch nachvollziehbare Analysen glaubhaft gemacht werden, etwa aufgrund der Beurteilung durch unabhängige fremde Dritte (z.B. Börsen-Analysten, Rating-Agenturen, Investmentbanken oder konzernunabhängige Beratungsunternehmen) oder durch vorab erstellte betriebswirtschaftlich fundierte, vorsichtige Gewinnprognosen (BFH-Urteil vom 17. Februar 1993, BStBl II S. 457), die unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Vergangenheit zu erstellen und um zu erwartende Sonderinflüsse zu bereinigen sind. Besteht ein Konzern aus einem „Entrepreneur“ und im Übrigen nur aus Unternehmen, die lediglich Routinefunktionen ausüben (Tz. 3.4.10.2 Buchstabe b bzw. a), wird zur Abgrenzung darauf hingewiesen, dass die Verrechnungspreise bzw. die Ergebnisse auch entsprechend Tz. 3.4.10.3 Buchstabe b ermittelt werden können.

Die Angemessenheit der Gewinnerwartung des einzelnen Konzernunternehmens ist aus sachgerechten Kriterien (z.B. Wertschöpfungsbeiträgen, Kosten, Umsätzen, wertende Gegenüberstellung der übernommenen Funktionen und Risiken im Verhältnis zu denen des Gesamtkonzerns) abzuleiten.

Um die Fremdüblichkeit des Gewinns oder der vereinbarten Preise zu begründen, reicht die Darlegung nicht aus, dass sich aufgrund betriebswirtschaftlicher Planungsrechnungen überhaupt ein Gewinn ergibt, dass der prognostizierte Gewinn einem Branchendurchschnittswert (der die konkret eingesetzten Wirtschaftsgüter, ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken nicht berücksichtigt) entspricht, dass konzerninterne, nicht am Fremdvergleich orientierte Zielvorgaben erfüllt werden oder dass die Preise innerhalb der Unternehmensgruppe frei ausgehandelt werden und den hierfür zuständigen Personen gewinnabhängige Gehälter bzw. Gehaltsbestandteile gezahlt werden (Tz. 3.4.12.1, 6. Absatz).

- c) Nimmt der Steuerpflichtige eine Verrechnungspreisbestimmung aufgrund von Planrechnungen vor, verlangt die Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes die regelmäßige Durchführung eines Abgleichs zwischen den Soll- und den Ist-Zahlen, um rechtzeitig auf einen geänderten Geschäftsverlauf reagieren zu können. Dazu getroffene Maßnahmen sind zu begründen und aufzuzeichnen. Ein regelmäßiger Soll-Ist-Vergleich rechtfertigt grundsätzlich keine rückwirkenden Preisanpassungen (Tz. 3.4.12.8).

In der betrieblichen Praxis werden regelmäßig auch für Zwecke der Revision oder des Controllings Monats- oder Quartalsberichte erstellt. Der Soll-Ist-Vergleich und diese Berichte gehören zu den Aufzeichnungen und sind mit den

Planrechnungen der Finanzbehörde auf Anforderung vorzulegen. Auf Tz. 3.4.20 wird hingewiesen.

3.4.12.7 Vergleichbarkeit

Ein Vergleich der Geschäftsbeziehungen, wie sie einerseits zwischen fremden Dritten und andererseits zwischen nahestehenden Personen zustande kommen, ebenso ein Vergleich der Ergebnisse unabhängiger Unternehmen mit denen des geprüften Unternehmens ist nur dann aussagefähig, wenn die Geschäftsbedingungen identifiziert wurden und vergleichbar sind. Für die Vergleichbarkeitsprüfung sind alle Faktoren heranzuziehen, die sich auf die Preisgestaltung auswirken könnten. Dazu gehören:

- die Merkmale und Besonderheiten der betreffenden Wirtschaftsgüter (z.B. physische Eigenschaften, Qualität, Art immaterieller Wirtschaftsgüter, Zuverlässigkeit, Verfügbarkeit, Liefermenge) und der Dienstleistungen (Tz. 1.19 OECD-Leitlinien 1995⁸),
- die ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken sowie die eingesetzten Wirtschaftsgüter (Tz. 3.4.10.2; Tz. 1.20 bis Tz. 1.27 OECD-Leitlinien 1995⁸),
- die vertraglichen Bedingungen (z.B. Laufzeit von Verträgen, Zahlungsfristen usw.; Tz. 1.28 und Tz. 1.29 OECD-Leitlinien 1995⁸),
- die wirtschaftlichen Umstände im maßgeblichen Markt (Tz. 3.4.11.4 Buchstabe f; Tz. 1.30 OECD-Leitlinien 1995⁸),
- die Geschäftsstrategie (Tz. 3.4.11.4 Buchstabe e; Tz. 1.31 bis Tz. 1.35 OECD-Leitlinien 1995⁸).

a) Uneingeschränkte Vergleichbarkeit

Eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit ist gegeben, wenn

- die Geschäftsbedingungen identisch sind oder
- Unterschiede bei den Geschäftsbedingungen keine wesentliche Auswirkung auf die Preisgestaltung haben oder

- Unterschiede in den Geschäftsbedingungen (z.B. unterschiedliche Zahlungsziele) durch hinreichend genaue Anpassungen beseitigt worden sind

und die ermittelten Daten qualitativ zuverlässig sind. Auf die Grundsätze der Vergleichbarkeitsprüfung in Tz. 1.15 bis Tz. 1.18 der OECD-Leitlinien 1995⁸ wird hingewiesen.

Ergibt sich bei uneingeschränkter Vergleichbarkeit der Geschäftsbedingungen eine Bandbreite von Fremdpreisen, ist grundsätzlich jeder Preis innerhalb der Bandbreite steuerlich anzuerkennen. Liegt der vom Steuerpflichtigen angesetzte Preis außerhalb der Bandbreite, ist eine Berichtigung auf den für den Steuerpflichtigen günstigsten Preis innerhalb der Bandbreite vorzunehmen.

b) Unvergleichbarkeit

Unvergleichbarkeit ist gegeben, wenn Geschäftsbedingungen, die eine wesentliche Auswirkung auf den Preis bzw. den Gewinn haben, sich so erheblich voneinander unterscheiden, dass die Unterschiede durch Anpassungsrechnungen nicht beseitigt werden können. Dies gilt insbesondere, wenn spezielle, besonders wertvolle immaterielle Wirtschaftsgüter von Bedeutung sind oder sich die maßgeblichen Funktionen oder Risiken erheblich unterscheiden. Gleiches gilt, wenn die Fremdvergleichsdaten so lückenhaft, unüberprüfbar (Massedaten mehrerer hundert oder tausend Unternehmen ohne Vergleichbarkeitsanalyse) oder im Hinblick auf die Qualität relevanter Daten so unzuverlässig sind, dass ihnen keine Aussagekraft beigemessen werden kann. Aufzeichnungen, die sich ausschließlich auf Fremdvergleichsdaten stützen, denen nicht mindestens eine eingeschränkte Vergleichbarkeit zuerkannt werden kann, sind nicht heranzuziehen (Tz 3.4.19 Buchstabe c).

Dauerverluste indizieren insbesondere bei Konzernvertriebs- oder -dienstleistungsgesellschaften, dass die Sachverhalte unvergleichbar sind, z.B. dass das geprüfte Unternehmen eine andere Geschäftsstrategie verfolgt als die Vergleichsunternehmen (Tz. 1.35 und Tz. 1.52 OECD-Leitlinien 1995⁸).

c) Eingeschränkte Vergleichbarkeit

Wann bei Unterschieden in den maßgebenden Vergleichbarkeitsfaktoren externer Vergleichswerte noch eine eingeschränkte Vergleichbarkeit oder aber eine Unvergleichbarkeit vorliegt, lässt sich nicht allgemein entscheiden. Denn die Beurteilung des Vergleichbarkeitsgrades von Produkten, Dienstleistungen, übernommenen Funktionen und Risiken ist weitgehend eine Frage der Bewer-

tung im Einzelfall. Unvergleichbare Fremddaten werden nicht dadurch eingeschränkt vergleichbar, dass eine große Zahl von ihnen herangezogen wird.

Sind Unterschiede im Hinblick auf die Vergleichbarkeitsfaktoren zwischen dem geprüften Unternehmen und seinen Geschäftsbeziehungen im Verhältnis zu den Vergleichsunternehmen feststellbar, ist zur Prüfung, ob trotzdem zumindest eine eingeschränkte Vergleichbarkeit angenommen werden kann, darzulegen und aufzuzeichnen,

- welche Unterschiede im Einzelnen bestehen (Funktions- und Risikoanalyse auch der Vergleichsunternehmen),
- welche Anpassungsrechnungen im Hinblick auf die Unterschiede vorgenommen wurden, und ggf. warum Anpassungsrechnungen unterlassen wurden oder nicht möglich waren,
- weshalb trotz unterbliebener Anpassungsrechnungen eine zumindest eingeschränkte Vergleichbarkeit angenommen werden kann.

Werden trotz dieser Unterschiede in den Geschäftsbedingungen keine oder keine nachvollziehbaren Aufzeichnungen zur Vergleichbarkeitsprüfung vorgelegt, ist davon auszugehen, dass die Bedingungen unvergleichbar sind (Tz. 3.4.19 Buchstabe c).

3.4.12.8 Nachträgliche Preisfestlegungen bzw. -anpassungen

Nach Abschluss eines Geschäftes vorgenommene nachträgliche Preisermittlungen (Konkretisierung des Preises in absoluter Höhe) sind dem Grunde nach nur dann für die Besteuerung anzuerkennen, wenn im Vorhinein sowohl ein entgeltliches Leistungsverhältnis als auch alle Preisbestimmungsfaktoren vereinbart wurden. Diese dürfen keiner späteren Einflussnahme eines der an der Geschäftsbeziehung Beteiligten unterliegen. Nur so ist sichergestellt, dass die spätere Preisermittlung allein auf bereits vorher festgelegten Rechenvorgängen beruht (BFH-Urteil vom 17. Dezember 1997, BStBl 1998 II S. 545). Eine nachträgliche Preisberechnung muss auf eine bei Vertragsabschluss vorliegende und festgestellte Ungewissheit über eine oder mehrere Preiskomponenten zurückzuführen sein (z.B. Berechnung des Zinssatzes nach dem Referenzzinssatz der EZB, Ermittlung von Erdgaspreisen nach der Entwicklung der Rohölpreise), jedoch nicht auf das bei einem Beteiligten entstehende Ergebnis. Auf Tz. 3.4.20 Buchstabe e wird hingewiesen.

In Ausnahmefällen sind nachträgliche Preisvereinbarungen oder -anpassungen anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige anhand von Aufzeichnungen glaubhaft macht, dass sie in vergleichbaren Fällen auch zwischen fremden Dritten vorgenommen worden wären (BFH-Urteil vom 14. August 1974, BStBl 1975 II S. 123), z.B. kurzfristig nach erfolgter Lieferung oder Leistung.

3.4.12.9 Mehrjahresanalysen

Um die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen von Geschäften (z.B. Produkt- und Konjunkturzyklen) und Sondereffekte zu identifizieren, kann es zweckmäßig sein, Mehrjahresanalysen zu erstellen und aufzuzeichnen (Tz. 1.49 ff. OECD-Leitlinien 1995⁸). Die Zulässigkeit solcher Analysen bedeutet nicht, dass auch in jedem Fall Durchschnittsbetrachtungen anzuerkennen sind.

3.4.13 Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen und unternehmensinterne Verrechnungspreisrichtlinien

Aufzeichnungen für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle (Tz. 3.4.8.2) 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 (§ 2 Abs. 3 Satz 1 GAufzV, Tz. 2.1.2 Verwaltungsgrundsätze 1983¹). Eine Zusammenfassung von sachlich oder zeitlich miteinander verbundenen Geschäftsvorfällen (z.B. sog. Palettenbetrachtung) oder von gewöhnlichen Dauersachverhalten ist gemäß § 2 Abs. 3 GAufzV zulässig (Tz. 1.42 ff. OECD-Leitlinien 1995⁸), 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 aufgezzeichneten 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.

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 Richtlinien eingehalten werden. 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, Renditekennziffern usw. vorgeben. Sie können insoweit wichtiger Bestandteil der zu erstellenden Aufzeichnungen sein. Auch wenn solche Richtlinien angewendet werden, müssen alle Informationen, die nach §§ 4 und 5 GAufzV erforderlich sind (z.B. Konzernstruktur, Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen, Existenz und Verwendung von Fremdvergleichsdaten, Tz. 3.4.12.2, Planrechnungen), auf Anforderung im Rahmen der Frist des § 90 Abs. 3 Satz 8 AO verfügbar sein.

Weicht der Steuerpflichtige im Einzelfall von der Richtlinie ab, muss er die Abweichung begründen und die Gründe bezogen auf den jeweiligen Geschäftsvorfall aufzeichnen.

Die Finanzbehörde soll überprüfen, ob die innerbetrieblichen Verrechnungspreisrichtlinien dem Maßstab des Fremdvergleichs entsprechen und ob in einzelnen Beispielfällen, die sie auswählt, die Richtlinien eingehalten worden sind. Werden Abweichungen von den Richtlinien festgestellt, ohne dass in diesen Fällen gesonderte Aufzeichnungen vorgelegt oder die Gründe für die Abweichung aufgeklärt werden können (z.B. wegen Personalwechsels), kann dies je nach deren Umfang und Bedeutung zu Berichtigungen der Einkünfte (ggf. auch im Schätzungswege) oder in besonders erheblichen Fällen zur Unverwertbarkeit der Aufzeichnungen führen (Tz. 3.4.19, zu den Folgen Tz. 4.6).

3.4.14 Zusätzliche nützliche Informationen

Neben den allgemein erforderlichen Aufzeichnungen nach § 4 GAufzV und den erforderlichen Aufzeichnungen in besonderen Fällen nach § 5 GAufzV, die der Steuerpflichtige ggf. zu erstellen und vorzulegen hat, kann er zusätzliche nützliche Informationen oder Unterlagen sammeln, um seine Aufzeichnungen zu stützen, z.B.

- vorliegende Verprobungsrechnungen (Tz. 3.4.18),
- Informationen über die Entscheidungskompetenzen,
- Marktanalysen,
- Darstellung des Ablaufs und des Zeitraums von Preisverhandlungen, Schriftverkehr mit Darstellung konträrer Verhandlungspositionen (Tz. 5.27 OECD-Leitlinien1995⁸),
- Abhängigkeitsbericht des Vorstands über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen nach § 312 Aktiengesetz - AktG,
- Arbeitnehmerorganigramm und Arbeitsplatzbeschreibungen.

Liegen dem Steuerpflichtigen entsprechende Unterlagen vor oder besitzt er entsprechende Informationen, ist er gemäß § 90 Abs. 2 AO auf Anforderung dazu verpflichtet, diese der Finanzbehörde zur Verfügung zu stellen (Tz. 3.3).

3.4.15 Erforderliche Aufzeichnungen in besonderen Fällen (§ 5 GAufzV)

Zu den Aufzeichnungen in besonderen Fällen gehören folgende Unterlagen:

- Aufzeichnungen über Änderungen von Geschäftsstrategien oder die Durchführung eines Vorteilsausgleich (Tz. 2.3 Verwaltungsgrundsätze 1983¹), auf die sich der Steuerpflichtige zur Begründung seiner Verrechnungspreisgestaltung beruft (§ 5 Nr. 1 GAufzV).
- Für Umlagen (§ 5 Nr. 2 GAufzV) wird ergänzend auf Tz. 9 des BMF-Schreibens vom 30. Dezember 1999⁴ hingewiesen.
- Aufzeichnungen über Verrechnungspreiszusagen bzw. -vereinbarungen ausländischer Steuerverwaltungen ohne Beteiligung Deutschlands (§ 5 Nr. 3 GAufzV), die direkt oder indirekt die Preisgestaltung des Steuerpflichtigen bei seinen Geschäftsbeziehungen mit Nahestehenden beeinflussen; der Steuerpflichtige hat auch im Hinblick auf ein beantragtes Verständigungs- oder Schiedsstellenverfahren, das Einfluss auf seine Verrechnungspreise hat und an dem Deutschland nicht beteiligt ist, über den Bearbeitungsstand und über eventuell bereits ergangene (Zwischen-)Bescheide schriftlich Auskunft zu erteilen und die zu seinem

Antrag oder zum Verfahren eingereichten Unterlagen vorzulegen; solche Auskünfte und Unterlagen soll die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung stets anfordern.

- Aufzeichnungen über nachträgliche Preisanpassungen (§ 5 Nr. 4 GAufzV) und ihre Begründung (z.B. wegen Verrechnungspreiskorrekturen oder einseitiger Vorwegauskünfte anderer Staaten).
- Entstehen nicht nur vorübergehend Verluste aus Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen (§ 5 Nr. 5 GAufzV), ist aufzuzeichnen, wann der Steuerpflichtige die Verlustsituation erkannt hat und welche Maßnahmen er dagegen ergriffen hat (Alternativen).

3.4.16 Aufzeichnungen in fremder Sprache

Nach § 2 Abs. 5 GAufzV sind die Aufzeichnungen grundsätzlich in deutscher Sprache zu erstellen.

Die Finanzbehörde kann auf Antrag zulassen, dass Aufzeichnungen in einer anderen lebenden Sprache erstellt werden. Über den Antrag hat das Veranlagungsfinanzamt unverzüglich zu entscheiden. Wird der Antrag nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung gestellt, entscheidet die für die Prüfung zuständige Dienststelle. Entsprechenden Anträgen sollte unter der Bedingung entsprochen werden, dass die von der Finanzbehörde anlässlich einer (späteren) Außenprüfung angeforderten Übersetzungen unverzüglich, spätestens innerhalb der Frist des § 90 Abs. 3 Satz 8 AO vorgelegt werden.

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 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.

Der sachverständige Dritte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 2 GAufzV muss nicht über Sprachkenntnisse verfügen, die es ihm erlauben, Aufzeichnungen in Fremdsprachen zu verstehen und zu prüfen.

Bei der Anforderung von Übersetzungen ist der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten (Tz. 3.2.5). Aufzeichnungen, die nur in fremder Sprache vorgelegt werden, können unverwertbar sein (Tz. 3.4.19 Buchstabe c). Im Übrigen gilt § 87 Abs. 2 AO entsprechend (Tz. 3.2.5).

3.4.17 Erleichterungen bei den Aufzeichnungspflichten (§ 6 GAufzV)

Die Erleichterungen des § 6 Abs. 1 GAufzV bestehen in erster Linie darin, dass statt der Vorlage von Aufzeichnungen fristgerecht (§ 90 Abs. 3 Satz 8 AO) mündliche Auskünfte erteilt und vorhandene Unterlagen vorgelegt werden können. Werden diese Pflichten nicht erfüllt, ist Tz. 4.6.3 zu beachten. In begründeten Einzelfällen bleibt § 93 Abs. 4 Satz 2 AO unberührt. Die Pflicht zur zeitnahen Aufzeichnung außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle (§ 90 Abs. 3 Satz 3 AO) entfällt, ebenso die Pflicht zur Nachdokumentation (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 Umsatzsteuer, § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG) für die von ausländischen nahestehenden 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. Wegen § 7 GAufzV sind in grenzüberschreitenden Betriebsstättenfällen tatsächliche Vorgänge und Kostenaufteilungen im Sinne der Tz. 3.4.5.1 Buchstabe a mit den steuerlich anzusetzenden Werten zu berücksichtigen. Geschäftsbeziehungen zu inländischen nahestehenden Personen bleiben bei der Berechnung unberücksichtigt.

3.4.18 Verprobung des Ergebnisses

3.4.18.1 Verprobung mit Plandaten, § 1 Abs. 3 Satz 4 GAufzV

Die Aufzeichnung innerbetrieblicher Plandaten (Tz. 3.4.12.2) ist dem Steuerpflichtigen möglich und grundsätzlich zumutbar, da er insoweit auf eigene Unterlagen und Einschätzungen zurückgreifen kann.

Auf die Anforderung von Plandaten ist regelmäßig zu verzichten, wenn der Steuerpflichtige uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichsdaten (Tz. 3.4.12.7 Buchstabe a) vorgelegt hat.

3.4.18.2 Sonstige Verprobungen

- a) In Fällen eingeschränkter Vergleichbarkeit (Tz. 3.4.12.7) kann der Steuerpflichtige die ermittelten Vergleichswerte bzw. die sich daraus ggf. ergebende

Bandbreite verproben, um deren Verwertbarkeit abzusichern und die Angemessenheit seiner Verrechnungspreisbildung zu stützen. Das Gleiche gilt bei Unsicherheiten wegen erkannter Sachverhaltsunterschiede, die eine wesentliche Auswirkung auf Preise oder Gewinne haben können (z.B. Funktions- und Risikounterschiede, Skaleneffekte aus unterschiedlichen Mengenvolumen).

Bei Dauerschuldverhältnissen (z.B. Umlage- oder Lizenzverträge) kann der Steuerpflichtige anhand einer Mehrjahresanalyse verproben, ob die Höhe des Entgelts bzw. der Umlage fremdüblich und wirtschaftlich tragbar ist (Tz. 3.4.12.9).

Eine Verprobung bzw. Stützung des Ergebnisses ist bei Vertriebsgesellschaften z.B. durch eine Berechnung möglich, nach der das Unternehmen mit den vereinbarten Preisen oder Margen in einem überschaubaren Zeitraum einen angemessenen Totalgewinn erzielt (siehe auch Tz. 2 Buchstabe a des BMF-Schreibens vom 26. Februar 2004⁵).

- b) Können Unsicherheiten über die Vergleichbarkeit (Tz. 3.4.12.7) im Zuge einer Außenprüfung nicht beseitigt werden, sollte die Finanzbehörde versuchen, ihrerseits Verprobungsrechnungen durchzuführen, um zu beurteilen, ob das Ergebnis des Steuerpflichtigen anzuerkennen oder zu verwerfen ist. Der Steuerpflichtige hat auf Anforderung ihm vorliegende Unterlagen und eigene Verprobungsrechnungen vorzulegen sowie weitere Auskünfte zu erteilen (§ 90 Abs. 2 AO).

3.4.19 Verwertbarkeit bzw. Unverwertbarkeit von Aufzeichnungen

- a) Aufzeichnungen sind nach § 2 Abs. 1 Satz 3 GAufzV verwertbar, wenn sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit die Feststellung und Prüfung ermöglichen, welche Sachverhalte vom Steuerpflichtigen verwirklicht wurden („Sachverhaltsdokumentation“) und ob und inwieweit der Steuerpflichtige dabei den Fremdvergleichsgrundsatz (Tz. 3.4.10.2) beachtet hat („Angemessenheitsdokumentation“). Verwertbare Aufzeichnungen sind der Prüfung der Verrechnungspreise zu Grunde zu legen, ohne dass Berichtigungen durch die Finanzbehörde ausgeschlossen wären (Tz. 3.4.20).
- b) Ob Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar im Sinne des § 162 Abs. 3 und 4 AO sind, kann nur im einzelnen Fall entschieden werden. Die Frage ist jeweils im Hinblick auf eine einzelne Anforderung (Prüfungsgegenstand) zu beantworten. Bei der Beurteilung sind sowohl die Aufzeichnungen zum Sachverhalt als auch die Aufzeichnungen zur Angemessenheit von Bedeutung. Für

die Entscheidung kommt es nicht auf die Quantität der vorgelegten Aufzeichnungen, sondern auf ihre Qualität an (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GAufzV).

Von einer Entscheidung über die Verwertbarkeit bestimmter Aufzeichnungen sind Aufzeichnungen zu anderen Prüfungsgegenständen nicht betroffen (Tz. 4.6.3 Buchstabe d).

Die Unvollständigkeit oder Fehlerhaftigkeit von Aufzeichnungen in einzelnen Punkten führt allein regelmäßig nicht dazu, dass Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar sind.

Aufzeichnungen sind nicht deshalb in jedem Fall im Wesentlichen unverwertbar, weil sich die Angemessenheitsdokumentation auf eine geringe Anzahl von Fremdvergleichsdaten stützt (BMF-Schreiben vom 26. Februar 2004⁵).

- c) Stellt die Finanzbehörde fest, dass Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar sind, hat sie den Steuerpflichtigen unverzüglich darauf hinzuweisen und ihn zur Nachbesserung aufzufordern, da die Unverwertbarkeit die Rechtsfolgen des § 162 Abs. 3 und 4 AO auslösen kann (Tz. 4.6).

Unabhängig davon ist im Einzelfall zu prüfen, ob es der Finanzbehörde möglich und zumutbar ist, die Verwertbarkeit ohne weitere Mitwirkung des Steuerpflichtigen herbeizuführen, um Steuerzuschläge zu vermeiden oder so gering wie möglich zu halten (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz).

Eine Angemessenheitsdokumentation ist z.B. „im Wesentlichen unverwertbar“, wenn Aufzeichnungen ohne Zustimmung der Finanzbehörde nach § 2 Abs. 5 GAufzV in fremder Sprache vorgelegt werden und der Steuerpflichtige diese trotz Aufforderung nicht übersetzt. Auf Tz. 3.4.16 wird hingewiesen.

Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Aufzeichnungen zur Angemessenheit vorlegt, aus denen sich lediglich ergibt, dass die Verrechnungspreise von einer nahestehenden Person vorgegeben wurden oder wenn zur Begründung der Verrechnungspreise nur die Verrechnungspreismethode und ihre Eignung für einen konkreten Fall ohne den Abgleich mit Fremdvergleichsdaten oder ohne ausreichende Planrechnungen dargelegt wird.

Gleiches gilt, wenn sich die Aufzeichnungen zur Angemessenheit ausschließlich auf Daten stützen, die keinen Fremdvergleich erlauben (Tz. 3.4.12.7 Buchstabe b und c) oder wenn eine inländische Vertriebsgesellschaft mit Routinefunktionen (Tz. 3.4.10.2 Buchstabe a) lediglich eine Datenbankstudie

über Renditekennziffern von Fremdunternehmen vorlegt (sog. reines Datenbankscreening, Tz. 3.4.12.4); dies gilt umso mehr für Unternehmen mit mehr als Routinefunktionen (Tz. 3.4.10.2 Buchstabe b und c).

3.4.20 Berichtigungsmöglichkeiten bei verwertbaren Aufzeichnungen

- a) Die Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen schließt Einkünfteberichtigungen nicht aus. Die Finanzbehörde kann über solche Aufzeichnungen hinaus weitere Auskünfte und Unterlagen anfordern (§ 88 AO) und Verprobungen nach anderen Methoden vornehmen (Tz. 3.4.18.2). Verwertbare Aufzeichnungen sind Ausgangspunkt für die Prüfung.

Die Finanzbehörde trägt die Feststellungslast für die Grundlagen einer Einkünfteberichtigung, wenn der Sachverhalt oder die Angemessenheit der Verrechnungspreise trotz Erfüllung der Mitwirkungspflichten nicht vollständig geklärt werden kann. Für eine Berichtigung reichen festgestellte Mängel in der Begründung des Steuerpflichtigen für die Angemessenheit seiner Verrechnungspreise nicht aus. Voraussetzung ist vielmehr, dass das Ergebnis des Steuerpflichtigen mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht dem Fremdvergleich entspricht und das von der Finanzbehörde vertretene Ergebnis zumindest wahrscheinlicher ist.

- b) Stützt der Steuerpflichtige seine Verrechnungspreisbildung auf Fremdvergleichsdaten, die zu Bandbreiten führen, können sich Berichtigungen ergeben, z.B.:
- Werden uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichsdaten festgestellt und liegt das vom Steuerpflichtigen angesetzte Ergebnis außerhalb der sich ergebenden Bandbreite, ist eine Berichtigung auf den für den Steuerpflichtigen günstigsten Wert innerhalb der Bandbreite vorzunehmen (Tz. 3.4.12.5 Buchstabe a, 2. Absatz).
 - Können nur eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichsdaten ermittelt werden und liegt der vom Steuerpflichtigen vereinbarte Preis außerhalb der verengten Bandbreite (Tz. 3.4.12.5 Buchstabe c und d), ist die Berichtigung auf den für den Steuerpflichtigen günstigsten Punkt der verengten Bandbreite vorzunehmen.
 - Nimmt der Steuerpflichtige bei eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichsdaten mögliche Anpassungsrechnungen nicht vor, sind diese nachzuholen.

- Unterlässt der Steuerpflichtige eine notwendige Bandbreitenverengung (Tz. 3.4.12.5), ist das Ergebnis unter Verwendung der Werte innerhalb der eingengten Bandbreite zu ermitteln.
- Sind in der vom Steuerpflichtigen ermittelten Bandbreite Werte enthalten, die nicht vergleichbar oder weniger vergleichbar sind, ist die Bandbreite ohne die nicht bzw. weniger vergleichbaren Werte neu zu bestimmen.
- Auch wenn die vom Steuerpflichtigen vorgenommene Verrechnungspreisbestimmung sich auf Fremdvergleichsdaten innerhalb einer eingengten Bandbreite eingeschränkt vergleichbarer Werte stützt, sind Berichtigungen nicht ausgeschlossen.

Beispiel:

Die Einkaufspreise einer Konzernvertriebsgesellschaft liegen innerhalb der von ihr eingengten Fremdvergleichsbandbreite. Ihr ist eine Gewinnerzielung mit diesen Preisen aber nicht möglich. Trotz dauerhafter Verluste führt sie die Geschäftstätigkeit unverändert fort. Es ist eine Berichtigung vorzunehmen (BFH-Urteil vom 17. Februar 1993, BStBl II S. 457 und vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171; Tz. 1.52 ff. OECD-Leitlinien 1995⁸), die sich nach Möglichkeit an verfügbaren anderen Fremdvergleichsdaten (Tz. 3.4.12.2) orientiert.

Kann die Finanzbehörde derartige Daten nicht ermitteln, ist bei der notwendigen Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO ein Gewinn (Totalgewinn) anzusetzen, der einer angemessenen Vergütung für erbrachte Leistungen auf der Basis der im Schätzungszeitraum angefallenen Kosten entspricht, mindestens jedoch eine angemessene Verzinsung des zugeführten Kapitals (einschließlich Zinseszins und funktionsbezogenem Risikozuschlag) sicherstellt.

c) Stützt der Steuerpflichtige seine Verrechnungspreisbildung auf Planrechnungen (Tz. 3.4.12.6), kann es trotz verwertbarer Aufzeichnungen zu Berichtigungen kommen, z.B.:

- Die Finanzbehörde kann zuverlässige Fremdvergleichsdaten (z.B. zumindest eingeschränkt vergleichbarer Unternehmen) nachweisen, die zu anderen Ergebnissen führen.
- Die der Planrechnung zu Grunde gelegten Annahmen (z.B. Preisentwicklung, Stückzahlen, Kosten, Kostenzuordnung) waren im Zeitpunkt der Erstellung der Planrechnung betriebswirtschaftlich nicht fundiert. Die Finanzbehörde kann die Verrechnungspreise unter Zugrundelegung vorsichtiger und betriebswirtschaftlich fundierter Annahmen anpassen.

Das Gleiche gilt, wenn sich aufgrund des regelmäßig zu erstellenden Soll-Ist-Vergleichs (Tz. 3.4.12.6 Buchstabe c) erweist, dass die ursprünglich zu

Recht zu Grunde gelegten Annahmen der tatsächlichen Entwicklung nicht entsprechen und der Steuerpflichtige die Plandaten nicht unverzüglich so anpasst, dass für die Zukunft ein angemessener Gewinn zu erwarten ist.

- Die funktions- und risikobezogenen Zuschläge auf einen risikofreien Zinssatz zur Erreichung einer risikoadäquaten Rendite sind unzutreffend bzw. nur griffweise etwa unter Berufung auf „Erfahrungswerte“ geschätzt.
 - Die Finanzbehörde stellt fest, dass nach der verwendeten Planrechnung des Steuerpflichtigen das betreffende Konzernunternehmen nicht angemessen am zu erwartenden Gesamtgewinn des Gesamtkonzerns beteiligt wird, z.B. weil der prognostizierte Gesamtgewinn falsch angesetzt worden ist, weil die vom Konzernunternehmen ausgeübten Funktionen unzutreffend bewertet wurden oder weil mangels besserer Kriterien ein Ansatz nur griffweise erfolgt ist.
- d) Verwendet die Finanzbehörde bei ihrer Prüfung eine andere Methode als der Steuerpflichtige, kann dies zu Berichtigungen führen, wenn die Ergebnisse der Alternativmethode einen höheren Grad der Wahrscheinlichkeit aufweisen.
- e) Vom Steuerpflichtigen vorgenommene Ergebnisanpassungen für die Vergangenheit, die nicht auf im Vorhinein abgeschlossenen Vereinbarungen im Sinne der Tz. 3.4.12.8 beruhen, sind steuerlich nicht anzuerkennen. Dies gilt insbesondere für rückwirkende „Preisanpassungen“ durch nachträgliche Zahlungen oder Gutschriften/Belastungen, die das Ergebnis eines Unternehmens im Sinne der Tz. 3.4.10.2 Buchstabe c den Nettorenditekennzahlen von Vergleichsunternehmen anpassen.

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.:

- Minderung der Ermittlungspflichten der Finanzbehörde (§ 88 AO),
- Nichtberücksichtigung von Schulden und Ausgaben (§ 160 AO),
- Einsatz von Zwangsmitteln (§§ 328 ff. AO), z.B. wenn der Steuerpflichtige Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO nicht vorlegt oder der Aufforderung,

mangelhafte Aufzeichnungen nachzubessern, nicht nachkommt (Tz. 3.4.19 Buchstabe c),

- Nichtberücksichtigung von Erklärungen und Beweismitteln im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (§ 364b AO),
- Beweismaßreduzierung (Tz. 4.4),
- Beweisrisikoverlagerung zu Lasten des Steuerpflichtigen (z.B. widerlegbare Vermutung nach § 162 Abs. 3 AO, Tz. 4.6.1),
- Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ggf. unter Ausschöpfung einer ermittelten Bandbreite zu Lasten des Steuerpflichtigen (§ 162 Abs. 1, 2 und 3 AO, Tz. 4.6.2),
- Festsetzung eines Zuschlags (§ 162 Abs. 4 AO, Tz. 4.6.3),
- Durchführung eines Straf- oder Ordnungswidrigkeitsverfahrens nach § 369 ff. AO; eine Eröffnung kommt z.B. in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisfestsetzung zuverlässige Fremdvergleichspreise bekannt waren, er diese aber aus Gründen der Steuerersparnis nicht verwendet hat, oder bei Verletzung der Berichtigungspflicht nach § 153 AO.

Die Regelungen 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 Beweislast

Grundsätzlich trägt die Finanzbehörde die objektive Beweislast (Feststellungslast) für diejenigen Tatsachen, die einen Steueranspruch begründen bzw. erhöhen (Tz. 2.1). Die Frage der Beweislast stellt sich, wenn ein entscheidungserheblicher Sachverhalt trotz Ausschöpfung aller zugänglichen und zumutbaren Ermittlungsmöglichkeiten nicht vollständig aufgeklärt werden kann.

Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, gilt diese Beweislastregelung nicht uneingeschränkt (BFH-Urteil vom 15. Februar 1989, BStBl II S. 462 und BFH-Urteil vom 9. August 1991, BStBl 1992 II S. 55). Das Beweismaß ist gemindert (Tz. 4.4).

4.3 Minderung der Ermittlungspflichten der Finanzbehörde bei der Sachverhaltsaufklärung

In Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger seine Mitwirkungspflichten verletzt, mindern sich die Ermittlungspflichten der Finanzbehörde entsprechend (BFH-Beschluss vom 9. Juli 1986, BStBl 1987 II S. 487, BFH-Urteil vom 28. April 1988, BStBl II S. 748 und BFH-Urteil vom 15. Februar 1989, BStBl II S. 462). Die Finanzbehörde hat auch in diesen Fällen den Sachverhalt aufzuklären, soweit ihr dies zumutbar ist (BFH-Urteil vom 20. Dezember 2000, BStBl 2001 II S. 381).

4.4 Minderung des Beweismaßes bei Verletzung der Mitwirkungspflichten

Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, indem er z.B. Tatsachen aus seiner Wissenssphäre nicht preisgibt, ist das Beweismaß zu Gunsten der Finanzbehörde gemindert (BFH-Urteil vom 15. Februar 1989, BStBl II S. 462, BFH-Urteil vom 9. August 1991, BStBl 1992 II S. 55 und BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171; BMF-Schreiben vom 26. Februar 2004⁵). Kann der Sachverhalt nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit (Regelbeweismaß) aufgeklärt werden, reicht ein geringerer Wahrscheinlichkeitsgrad für die Besteuerung aus.

Wirkt sich die Verletzung der Mitwirkungspflichten auf mehrere Tatbestandsmerkmale einer Einkünftekorrekturvorschrift aus, tritt eine Beweismaßreduzierung für alle betroffenen Tatbestandsmerkmale der Berichtigungsvorschrift ein (BMF-Schreiben vom 26. Februar 2004⁵). Steht fest oder kann wegen der Pflichtverletzung unterstellt werden, dass z.B. bei einer verdeckten Gewinnausschüttung das Tatbestandsmerkmal der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung gegeben ist, besteht auch die Vermutung, dass sich diese Veranlassung in nicht dem Fremdvergleich entsprechenden Geschäftsbedingungen (vor allem Preisen) niedergeschlagen hat. Das Beweismaß ist auch insoweit gemindert. In dieser Situation ist es Sache des Steuerpflichtigen darzulegen, dass und aus welchem Grunde seine Preise trotzdem dem Fremdvergleich entsprechen. Ist er dazu nicht in der Lage, kann die Finanzbehörde bei der Schätzung (Tz. 4.5) einen für den Steuerpflichtigen ungünstigen Sachverhalt unterstellen, solange dieser wahrscheinlich ist.

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. Aussagekräftige Unterlagen sind nicht vorhanden.

Kann die Finanzbehörde nach zumutbarer Ausschöpfung ihrer Ermittlungsmöglichkeiten 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 eine solche Maschine eine Bandbreite von Preisen, ist im Rahmen der nach § 162 Abs. 2 AO vorzunehmenden Schätzung der wahrscheinlichste Wert anzusetzen. Dies wird, wenn weitere Anhaltspunkte fehlen, ein Mittelwert sein.

4.5 Schätzung nach § 162 Abs. 1 und 2 AO

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

Eine Schätzung ist nicht schon deswegen unrechtmäßig, weil sie nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Tatsächliche Abweichungen sind, weil die volle Kenntnis der wahren Gegebenheiten fehlt, nicht zu vermeiden. Eine Schätzung ist erst dann rechtswidrig, wenn der Schätzungsrahmen überschritten wird, der durch die Kenntnisse der Finanzbehörde über den Fall vorgegeben ist. Schätzt die Finanzbehörde dagegen bewusst und willkürlich zum Nachteil des Steuerpflichtigen (Strafschätzung), kann dies zur Nichtigkeit des Schätzungsbescheides führen (BFH-Urteil vom 1. Oktober 1992, BStBl 1993 II S. 259 und BFH-Urteil vom 20. Dezember 2000, BStBl 2001 II S. 381).

Hat es der Steuerpflichtige zu vertreten, dass die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden müssen, weil er z.B. seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO verletzt, gehen Unsicherheiten zu seinen Lasten (gemindertem Beweismaß, Tz. 4.4). Bei groben Verstößen des Steuerpflichtigen, die erhebliche Änderungen gegenüber seinen Angaben in der Steuererklärung notwendig machen, ist die Finanzbehörde im Allgemeinen berechtigt und verpflichtet, die Besteuerungsgrundlagen nach dem für den Steuerpflichtigen ungünstigsten, aber noch möglichen Sachverhalt festzustellen (BFH-Urteil vom 9. März 1967, BStBl II S. 349). Der „Beweisverderber“ darf aus seinem Handeln keinen Vorteil ziehen (BFH-Urteil vom 15. Februar 1989, BStBl II S. 462). Strafschätzungen sind allerdings auch in diesen Fällen nicht zulässig.

In Verrechnungspreisfällen soll eine Schätzung nach § 162 Abs. 2 AO zur Besteuerung des Gewinns führen, der erzielt worden wäre, wenn dem Fremdvergleich entsprechende Preise angesetzt worden wären. An die Nachweise, die von der Finanzbehörde zu erbringen sind, dürfen keine überspitzten Anforderungen gestellt werden (BFH-Urteil vom 23. Juni 1993, BStBl II S. 801).

Sind die Voraussetzungen für eine Schätzung nach § 162 Abs. 2 AO erfüllt, dürfen die Besteuerungsgrundlagen nach Methoden und aufgrund von Daten geschätzt

werden, deren Beweiswert außerhalb einer solchen Schätzung nicht für eine Gewinnerichtigung ausreicht (z.B. Richtsatzvergleich, Verzinsung des eingesetzten Kapitals gemäß § 1 Abs. 3 AStG, Branchendurchschnittswerte).

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

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

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

4.6.1 Gesetzliche Vermutung der Minderung der im Inland steuerpflichtigen Einkünfte (§ 162 Abs. 3 Satz 1 AO)

Verstößt der Steuerpflichtige dadurch gegen seine Aufzeichnungspflichten, dass er

- trotz Anforderung durch die Finanzbehörde keine Aufzeichnungen oder im Wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen vorlegt oder
- 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 nahestehenden Personen durch eine, gemessen am Maßstab des Fremdvergleichs, nicht fremdübliche Preisgestaltung gemindert worden sind. In diesen Fällen trifft den Steuerpflichtigen die Beweisführungslast, dass es zu keiner Einkünfterminderung gekommen ist. Werden Aufzeichnungen verspätet vorgelegt, gilt § 162 Abs. 4 AO (Tz. 4.6.3).

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

4.6.2 Schätzung unter Ausschöpfung von Bandbreiten zu Lasten des Steuerpflichtigen (§ 162 Abs. 3 Satz 2 AO)

Wird wegen der in § 162 Abs. 3 Satz 1 AO genannten Verstöße des Steuerpflichtigen eine Schätzung nach § 162 Abs. 3 Satz 2 AO notwendig und hat die Finanzbehörde einen Schätzungsrahmen festgestellt, kann sie diesen Rahmen zu Lasten des Steuerpflichtigen ausschöpfen (zur Einengung von Bandbreiten siehe Tz. 3.4.12.5; zum erforderlichen Wahrscheinlichkeitsgrad bei einer Schätzung siehe Tz. 4.5).

Eine Schätzung kann in einem sich anschließenden Verständigungs- oder Schiedsverfahren (EU) überprüft und berichtigt werden (Tz. 6.1.3).

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

Verstößt der Steuerpflichtige dadurch gegen seine Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO, dass er trotz Anforderung durch die Finanzbehörde

- keine Aufzeichnungen vorlegt oder
- im Wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen vorlegt (Tz. 3.4.19 Buchstabe b und c) oder
- verwertbare Aufzeichnungen verspätet vorlegt,

ist ein Zuschlag gegen ihn festzusetzen. Dies gilt auch bei entsprechenden Verstößen in Fällen grenzüberschreitender Betriebsstätten und Personengesellschaften (§ 90 Abs. 3 Satz 4 AO und § 7 GAufzV) und in Fällen des § 6 GAufzV (Tz. 3.4.17), wenn die dort geregelten Pflichten nicht erfüllt werden. Die Festsetzung des Zuschlages ist ein Verwaltungsakt, aber kein Steuerbescheid.

Bei der Bemessung des Zuschlags sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

- Nichtvorlage von Aufzeichnungen bzw. 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 nahestehenden 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.

- 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 € für alle Fälle verspäteter Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen (s.u. Buchstabe d) je Veranlagungszeitraum festzusetzen.

Für die Festsetzung des Zuschlages ist das Finanzamt zuständig, das den Bescheid auf Grund des Betriebsprüfungsberichts erlässt.

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

- a) Der Zuschlag ist eine steuerliche Nebenleistung gemäß § 3 Abs. 4 AO, der auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer entfällt. Er ist nicht abzugsfähig (§ 12 Nr. 3 EStG und § 10 Nr. 2 KStG).
- b) Die Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO schließt weder die Festsetzung eines Verspätungszuschlags (§ 152 AO) noch die Durchführung eines Straf- oder Ordnungswidrigkeitsverfahrens (§ 369 ff. AO) aus.
- c) Der Zuschlag kann gegen jeden durch § 90 Abs. 3 AO Verpflichteten (Tz. 3.4.4) festgesetzt werden, nicht aber für den gleichen Sachverhalt doppelt, z.B. gegen eine Personengesellschaft und gegen die an ihr beteiligten Gesellschafter. Es besteht ein Gesamtschuldverhältnis im Sinne des § 44 AO. Bei Verstößen gegen die Aufzeichnungspflichten ist der Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO vorrangig gegen denjenigen festzusetzen, der die Aufzeichnungen zu erstellen und vorzulegen hat, d.h. bei Mitunternehmerschaften in der Regel gegen die Mitunternehmerschaft (Tz. 3.4.4).
- d) Der Zuschlag ist einheitlich für jeden Veranlagungszeitraum, für den Aufzeichnungen angefordert wurden, festzusetzen und bezieht sich jeweils auf die von der Finanzbehörde angeforderten Aufzeichnungen. Die Anforderung kann sich unter Berücksichtigung der Einschränkungen des § 2 Abs. 6 GAufzV z.B. auf Aufzeichnungen für das von der Finanzbehörde ausgewählte Prüfungsfeld und letztlich auf Aufzeichnungen für einen einzelnen (z.B. außergewöhnlichen) Geschäftsvorfall beziehen. Die grundsätzlich zulässige Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen ist zu beachten (§ 3 GAufzV). Deswegen kann der einheit-

liche 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 jeweils zu begründen. Dabei sind vor allem das Verschulden des Steuerpflichtigen, die Dauer der Fristüberschreitung und insbesondere die vom Steuerpflichtigen gezogenen Vorteile zu berücksichtigen.

- e) Soweit ein nach § 162 Abs. 4 Satz 1 und 2 AO festgesetzter Zuschlag darauf beruht, dass der Steuerpflichtige in einer Außenprüfung keine bzw. nur im Wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen vorgelegt hat und dass eine Einkünfteerhöhung aufgrund einer rechtmäßigen Schätzung nach § 162 Abs. 3 AO vorgenommen wurde, sind im Rahmen der § 130 ff. AO Änderungen des Zuschlags möglich, wenn die betreffenden Einkünfte in einem Rechtsbehelfsverfahren, in einem Verständigungsverfahren oder in einem Schiedsverfahren (EU) niedriger angesetzt werden als aufgrund der Außenprüfung. Eine Änderung des Zuschlags (Neuberechnung) kommt in diesen Fällen nur in Betracht, soweit der Steuerpflichtige verwertbare Aufzeichnungen vorlegt.

Werden in den genannten Verfahren nachträglich verwertbare Aufzeichnungen vorgelegt, ist der Zuschlag als solcher aufgrund des § 162 Abs. 4 Satz 3 und 4 AO wegen verspäteter Vorlage neu zu berechnen.

4.6.4 Entschuldbare Nichterfüllung der Pflichten nach § 90 Abs. 3 AO (§ 162 Abs. 4 Satz 5 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 fremder Sprache entschieden hat.

5. Durchführung von Berichtigungen und ihre steuerliche Behandlung

5.1 Grundsätze für eine Berichtigung

Die allgemeinen Bestimmungen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Einkünften sowie über die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage (z.B. §§ 39 bis 42 AO) gehen den Berichtigungen innerhalb bzw. außerhalb der Bilanz (Tz. 5.2 und Tz. 5.3) vor. Eine Berichtigung ist für das Jahr vorzunehmen, in dem die jeweilige Einkünfterminderung bzw. verhinderte Vermögenmehrung 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 (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 der Fall sein, weil eine bereits tatsächlich zivilrechtlich bestehende Forderung nachzuaktivieren ist (BFH-Urteil 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 (BFH-Urteil vom 26. April 1989, BStBl 1991 II S. 213 und BFH-Urteil 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 EStG die Anschaffungskosten auf die Beteiligung erfolgswirksam zu erhöhen (BFH-Urteil vom 16. April 1991, BStBl 1992 II S. 234 und BFH-Urteil 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 KStG gegeben sind, ist eine außerbilanzielle Gewinnberichtigung

vorzunehmen (BMF-Schreiben vom 28. Mai 2002, BStBl I S. 603 und BFH-Urteil vom 29. Juni 1994, BStBl 2002 II S. 366). Korrekturmaßstab für eine solche Berichtigung ist der Fremdvergleichspreis (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001, BStBl 2004 II S. 171). Dieser entspricht regelmäßig dem gemeinen Wert. Die Kapitalertragsteuer ist nach allgemeinen Grundsätzen von der Kapitalgesellschaft einzubehalten und abzuführen.

5.3.2 Entnahme

Eine Vermögensverlagerung (Wirtschaftsgut, Nutzungsvorteil, Dienstleistung) zwischen einer natürlichen Person oder Personengesellschaft auf der einen Seite und nahestehenden 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 (BFH-Urteil 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 (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 (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 Fremdvergleichspreis. 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 (Tz. 1.1.2 des Anwendungsschreibens zum AStG⁶).

§ 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. Letzteres ist z.B. der Fall, wenn ein unbeschränkt steuerpflichtiges Unternehmen einem nahestehenden ausländischen Unternehmen im Rahmen von Geschäftsbeziehungen ein zinsloses Darlehen gewährt.

5.4. Anrechnung von ausländischen Steuern ausländischer Nahestehender auf die deutschen Ertragsteuern, 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.

5.5 Nachträglicher Ausgleich

5.5.1 Nachträgliche Ausgleichszahlungen

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

- a) bei einer Berichtigung wegen der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung einer inländischen Körperschaft grundsätzlich als Einlage zu behandeln (BFH-Urteil vom 29. Mai 1996, BStBl 1997 II S. 92),
- b) bei einer Berichtigung wegen der Annahme einer verdeckten Einlage in eine ausländische Körperschaft grundsätzlich als Leistung zu behandeln, die beim Gesellschafter zu Bezügen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führt,
- c) bei einer Berichtigung wegen der Annahme einer Entnahme als Einlage und bei der Berichtigung als Entnahme wegen einer Einlage zu behandeln,
- d) bei Vorgängen, die zu einer auf § 1 AStG zu stützenden Berichtigung geführt haben, aus Billigkeitsgründen außerhalb der Bilanz mit dem zu Zwecken der Berichtigung vorgenommenen Zuschlag zu verrechnen (BFH-Urteil 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 oder Liquidation

Wird eine Beteiligung an einer nahestehenden ausländischen Gesellschaft veräußert oder wird eine solche Gesellschaft liquidiert und haben Vorgänge früherer Veranlagungszeiträume beim Gesellschafter zu einer Berichtigung nach § 1 AStG geführt, die noch nicht verrechnet worden ist (Tz. 5.5.1 Buchstabe d), ist das Vermögen der ausländischen Gesellschaft höher als es wäre, wenn die Gesellschaft einen dem Fremdvergleich entsprechenden Preis gezahlt hätte. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung kann in diesen Fällen der außerhalb der Bilanz angesetzte Berichtigungsbetrag (Tz. 5.3.3) aus Billigkeitsgründen vom Erlös abgezogen werden. Die Kürzung kann auch zu einem Negativbetrag führen.

Handelt es sich bei dem den Gewinn bzw. Bezug erhaltenden Anteilseigner um eine Körperschaft, ist der Kürzungsbetrag dem steuerfreien Ergebnis nach § 8b Abs. 2 KStG zuzuordnen. Die Kürzung wirkt sich im Rahmen der Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG nicht aus. Infolge dessen gelten 5 v.H. des nicht gekürzten Gewinns bzw. Bezugs beim Anteilseigner als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Ist der Anteilseigner einkommensteuerpflichtig, ist die Kürzung im Halbeinkünfteverfahren (§§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG) zu berücksichtigen.

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 nur die an einer Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter, nicht aber die Personengesellschaft selbst als Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 1 AStG anzusehen sind (BFH-Urteil 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 unter Beachtung des Grundsatzes des Fremdverhaltens zu überprüfen (Tz. 1.1.2. bis Tz. 1.2.2. Verwaltungsgrundsätze 1983¹ und entsprechend Artikel 9 Abs. 1 OECD-MA). Die DBA sichern die Berichtigungsmöglichkeiten des nationalen Steuerrechts ab und legen den Grundsatz des Fremdverhaltens als Berichtigungsmaßstab fest.

Artikel 9 OECD-MA behandelt nur Fälle unangemessen abgerechneter Leistungsbeziehungen auf schuldrechtlicher Basis. Leistungen an den beherrschenden Gesellschafter ohne vorherige, klare und eindeutige Vereinbarung werden dagegen von Artikel 9 OECD-MA 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, werden durch die inländische Finanzbehörde nach Möglichkeit erteilt (Tz. 1.2.5 Verwaltungsgrundsätze 1983¹).

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

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

6.1.3.1 Verständigungsverfahren

Auf das Merkblatt zum internationalen Verständigungsverfahren und Schiedsverfahren in Steuersachen (BMF-Schreiben vom 1. Juli 1997⁹) wird verwiesen. Zur Verletzung der Mitwirkungspflichten wird auf Tz. 3.2.1, zum Verzicht des Steuerpflichtigen auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens z.B. anlässlich der Einigung bei einer Außenprüfung, wird auf Tz. 5.1 des BMF-Schreibens vom 1. Juli 1997⁹ hingewiesen.

6.1.3.2 Schiedsverfahren (EU)

In den Fällen des Artikels 1 des Übereinkommens Nr. 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen vom 23. Juli 1990 - EU-Schiedskonvention - (BStBl 1993 I S. 819) kann ein Unternehmen nach Artikel 6 Abs. 1 EU-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 EU-Schiedskonvention erstmals unterbreitet worden ist, im Verständigungsverfahren zu keinem Einvernehmen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung, haben sie nach Artikel 7 Abs. 1 EU-Schiedskonvention einen Beratenden Ausschuss mit dem Auftrag einzusetzen, eine Stellungnahme abzugeben, wie diese Doppelbesteuerung beseitigt werden soll. Auf den Verhaltenskodex zur effektiven Durchführung der EU-Schiedskonvention wird hingewiesen.

Nach Artikel 8 Abs. 1 EU-Schiedskonvention kann die Durchführung eines Schiedsverfahrens verweigert werden, wenn eines der beteiligten Unternehmen durch Handlungen, die eine Gewinnberichtigung zur Folge haben, einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen hat. Ein solcher Verstoß liegt 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 EU-Schiedskonvention kann ein Schiedsverfahren ausgesetzt werden, bis ein entsprechendes, gleichzeitig anhängiges Gerichts- oder Verwaltungsverfahren abgeschlossen ist.

⁹ BStBl 1997 I S. 717

6.1.4 Weitere Verfahrenshinweise

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

Die Möglichkeit der Durchführung eines Verständigungsverfahrens nach den Doppelbesteuerungsabkommen oder 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)

Ein Antrag auf Eröffnung und die tatsächliche Eröffnung eines Verständigungsverfahrens sowie ein Vorverfahren nach Artikel 5 der EU-Schiedskonvention steht der Fortführung und dem Abschluss einer Außenprüfung nicht entgegen. 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 ist als Antrag auf Änderung des Steuerbescheides anzusehen und hemmt den Ablauf der Festsetzungsfrist (§ 171 Abs. 3 AO).

- d) Umsetzung einer Verständigungsregelung

Eine Verständigungsregelung ist gemäß § 175a AO ungeachtet der Bestandskraft eines Steuerbescheids umzusetzen. Einzelheiten regelt das Merkblatt zum internationalen Verständigungsverfahren und Schiedsverfahren in Steuersachen (Tz. 4 des BMF-Schreibens vom 1. Juli 1997⁹).

6.2 Schutz des deutschen Besteuerungsrechts in Verständigungs- und Schiedsverfahren (EU)

6.2.1 Inländische Berichtigungen

Eine deutsche Berichtigung von Verrechnungspreisen kann Auswirkungen auf die Besteuerung der nahestehenden Unternehmen im Ausland haben und zu einem

Verständigungs- oder Schiedsverfahren (EU) führen, z.B. wenn die betroffene Unternehmensgruppe eine Gegenberichtigung des anderen Vertragsstaates bei dem ausländischen nahestehenden Unternehmen beantragt.

Im Hinblick auf solche Verfahren sind Berichtigungen im Betriebsprüfungsbericht so genau darzustellen, dass die zuständige Behörde aufgrund der Angaben in den Prüfungsunterlagen und Akten dazu in der Lage ist, den Sachverhalt, die Rechtsgrundlage und die Begründung für die Berichtigung sowie die Höhe des Berichtigungsvolumens nachzuvollziehen. Hierzu sind im Betriebsprüfungsbericht die tatsächlichen und die rechtlichen Grundlagen 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 zu den geprüften Punkten die erforderlichen Informationen entsprechend §§ 4 und 5 GAufzV enthalten. Dies gilt auch in Fällen, in denen mit dem Steuerpflichtigen eine tatsächliche Verständigung erzielt wurde oder wenn ein Verständigungsverfahren nicht zu erwarten ist. Abstriche von diesen Anforderungen sind nur dann vertretbar, wenn der Steuerpflichtige auf die Durchführung eines Verständigungsverfahrens verzichtet (Tz. 5.2 des BMF-Schreibens vom 1. Juli 1997⁹).

Im Fall der Nichtanerkennung von Leistungsentgelten wegen Fehlens einer vorherigen, klaren und eindeutigen Vereinbarung (Tz. 6.1.1) ist darzustellen, inwieweit die vom Steuerpflichtigen vorgenommene Vergütung der Leistung der Höhe nach dem Fremdvergleich entspricht.

6.2.2 Ausländische Berichtigungen

Eine Berichtigung der Einkünfte durch die ausländische Steuerverwaltung kann zu einer Doppelbelastung im Hinblick auf den Gewinn des inländischen nahestehenden Unternehmens führen. Passt das inländische Unternehmen daraufhin seine künftigen Verrechnungspreise an, ist es verpflichtet, derartige Vorgänge nach § 5 Nr. 4 GAufzV aufzuzeichnen (Tz. 3.4.15). Diese Unterlagen sind von der Finanzbehörde stets anzufordern.

Die Auswirkungen auf die deutsche Besteuerung der Beteiligten sind zu überprüfen. Eine solche „Gegenberichtigung“ ist nur anzuerkennen, soweit sie nach deutschem Steuerrecht materiell- und verfahrensrechtlich zulässig ist.

Bleibt die Prüfung grenzüberschreitender Geschäftsbeziehungen eines im Inland Steuerpflichtigen ohne Beanstandungen (z.B. weil sie nicht oder nur teilweise Prüfungsgegenstand waren), kann eine ausländische Steuerverwaltung im Hinblick auf diese Geschäftsbeziehungen Berichtigungen bei einem nahestehenden ausländischen

dischen Unternehmen vornehmen, die zur Eröffnung eines Verständigungs- und Schiedsverfahrens (EU) führen. Teilt der Steuerpflichtige mit, dass eine ausländische Berichtigung voraussichtlich zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens führen wird, ist er dazu verpflichtet, alle erheblichen Unterlagen vorzulegen (§ 90 Abs. 2 AO), Aufzeichnungen auch außerhalb einer Außenprüfung zu erstellen (§ 90 Abs. 3 Satz 6 AO) und diese auf Anforderung der deutschen Finanzbehörde unverzüglich zu ergänzen.

7. Aufhebung von Verwaltungsregelungen

Die Tz. 8 und 9 des BMF-Schreibens vom 23. Februar 1983, BStBl I S. 218 werden aufgehoben und durch dieses Schreiben ersetzt.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht für eine Übergangszeit auf der Internetseite www.bundesfinanzministerium.de zur Ansicht und zum Herunterladen zur Verfügung.

Im Auftrag
Müller-Gatermann