
Die neuen Dokumentationspflichten im Bereich der Verrechnungspreise

- Erste Erfahrungen aus der Praxis -

I.

Das Problem der Verrechnungspreise ist ein Kernproblem des Unternehmenssteuerrechts. Innerhalb eines Konzerns sind Entwicklung, Verarbeitung, Produktion und Vertrieb von Wirtschaftsgütern oft in verschiedenen Unternehmen konzentriert. Zwischen diesen Unternehmen findet ein Austausch dieser Güter statt. Beispielsweise veräußert oder überlässt ein in der Entwicklung tätiges Unternehmen ein neues Patent an einen Produktionsbetrieb, oder der Produktionsbetrieb veräußert sein fertiges Produkt in Serie an Vertriebsunternehmen in unterschiedlichen Staaten.

Ebenso wie die wirtschaftliche Notwendigkeit eines solchen Austauschs liegen die fiskalischen Risiken auf der Hand. Durch überhöhte Entgelte für Produktüberlassungen an die Tochter, oder zu niedrige Entgelte für Produktüberlassungen an die Mutter, können der Konzernmutter Vermögensvorteile zugewandt werden bzw. vice versa. Nicht angemessener Leistungsaustausch wird daher über die Rechtsfiguren der vGa oder der verdeckten Einlage beziehungsweise gem § 1 AStG korrigiert. Problematisch ist aber die Festlegung, wann ein Leistungsentgelt angemessen ist. Hierzu forderte die Finanzverwaltung regelmäßig Daten von Konzernunternehmen an, um einen Fremdvergleich durchzuführen.

Am 17.10.2001 entschied der BFH (BFHE 197, 68 = BFH Urt. v. 17.10.2001 I R 103/00) allerdings, dass für Verrechnungspreise „keine speziellen Aufzeichnungs- oder Dokumentationspflichten bestehen“ (BFHE 197, 68 (78)). § 97 AO enthält keine Rechtsgrundlage für die Anforderung separater Dokumente, sondern präzisiert nur schon bestehende Anforderungspflichten. § 90 Abs.2 AO ist keine Ermächtigungsgrundlage. Die §§ 140ff. AO und §§ 238ff. HGB enthalten ebenfalls gerade keine Rechtsgrundlage für Mitwirkungspflichten im Bereich der Verrechnungspreise. Dem bisherigen Vorgehen der Finanzverwaltung war damit der Boden entzogen.

Der Gesetzgeber reagierte im Rahmen des StVergAbG (v. 16.05.2003, BGBl. I, 660). In § 90 AO wurde eine neuer Abs.3 angefügt, der für „Vorgänge mit Auslandsbezug“ neue, schärfere Dokumentationspflichten, insbesondere über „wirtschaftliche(n) und rechtliche(n) Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen“ (§ 90 Abs.3 S.1 AO n.F.) statuiert. § 90 Abs.3 S.5 AO n.F. ermächtigt das BMF zum Erlass einer RVO zur näheren Bestimmung der Aufzeichnungspflichten.

Flankiert werden diese Pflichten durch § 162 Abs.3 AO n.F. und § 162 Abs.4 AO n.F.: Gem. § 162 Abs.3 AO n.F. wird bei bestimmten Verstößen gegen die Pflichten aus § 90 Abs.3 AO n.F. widerlegbar vermutet, dass die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte höher sind als erklärt. § 162 Abs.4 AO n.F. sanktioniert einen solchen Verstoß zusätzlich mit einem Zuschlag von mindestens 5000 € (§ 162 Abs.4 S.1 AO n.F.), dessen konkrete Höhe sich nach dem Mehrbetrag der Einkünfte nach § 162 Abs.3 AO n.F. gegenüber den erklärten Einkünften ergibt.

Am 28.10.2003 erließ das BMF auf Grundlage von § 90 Abs.3 S.5 AO die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GaufzV). Die GAufzV unterscheidet allgemeine (§ 4) und besondere (§ 5) Dokumentationspflichten. Sonderregeln enthält sie zudem für Personengesellschaften (§ 7). Auffällig ist vor allem das rückwirkende Inkrafttreten (§ 8).

II.

Frau Dr. Jutta Förster ist Fachbereichsleiterin für den Bereich „Steuern und Abgaben“ der Schering AG. Die Problematik der Verrechnungspreise zu bewältigen ist Teil ihrer Berufspraxis. Ihre „ersten Erfahrungen“ mit den neuen gesetzlichen Anforderungen und der Finanzverwaltung bildeten den Schwerpunkt des Vortrags. Es handelte sich daher, wie Frau Förster betonte, erstens um eine Momentaufnahme und zweitens um einen subjektiven Eindruck.

Bei Einführung der gesetzlichen Regelungen war ihre Stimmung wie bei vielen Kollegen in anderen weltweit operierenden Konzernen reserviert: Deutschland gehört zu den letzten großen Industrienationen, die Anforderungen an die Dokumentation der

Verrechnungspreise gesetzlich normierte Initialzündung für diese neuen gesetzlichen Pflichten waren zudem ein Fall, der die fehlende Mitwirkung ausländischer verbundener Unternehmen betraf, man fühlte sich „für ausländische Unternehmen bestraft.“ Hinzu kam das allgemeine schlechte Gefühl bei steuerlichen Mitwirkungspflichten, dass „der deutsche Steuerpflichtige wieder einmal für die Finanzverwaltung arbeiten müsse“.

Im Rahmen der Umsetzung im Unternehmen wurden als Ziele definiert: Eine Dokumentation sollte die gesetzlichen Anforderungen erfüllen, einer (Kosten sparenden) Standardisierung zugänglich sein und bestehende Systeme einbeziehen. Man entschied sich deswegen die Sache unternehmensintern anzugehen und keine externen Berater einzuschalten.

Die Umsetzung erfolgte über spezielle Projektarbeitsgruppen. Diese Gruppen wurden durch den Vorstand unterstützt: Betroffene andere Abteilungen (z.B. Forschungen, Entwicklung, Produktion und Vertrieb) unterstützten den Prozess, der entlang der betrieblichen Wertschöpfungskette vorgenommen wurde. Daten über Produkte, Verkaufs- und Vergleichspreise mussten gesammelt werden. Nach § 2 Abs.3 GAufzV wurde zur Vermeidung der Dokumentation jedes einzelnen Geschäftsvorfalles, die Erstellung von Richtlinien nötig, die die Arbeitsgruppen entwickelten. Zur Ermittlung von Fremddaten stellten sich Datenbanken wie Amadeus und OneSource schnell als informationsdefizitär heraus.

Frau Dr. Förster empfahl zur internen Informationsbeschaffung insbesondere konzerninterne Veröffentlichungen wie z.B. (bei Listung an der NYSE z.B. der obligatorische „annual report“), Übersichten über Verträge (anstelle der umfangreichen Verträge selbst) sowie Funktions-/Risikoanalysen (umsetzbar durch Fragebögen).

III.

Zum Abschluss der Veranstaltung fasste Frau Dr. Förster die Stimmung bei den Unternehmen und erste Erfahrungen mit der Finanzverwaltung zusammen:

Die ursprüngliche skeptische Stimmung wird durch die wenig erfreulichen ersten Erfahrungen mit der Finanzverwaltung verstärkt: § 8 GAufzV verkürzt über sein rückwirkendes Inkrafttreten die Frist, um die Beweislastumkehr und die Zuschläge nach

Memo zum WSK-Vortrag am 1. Dezember 2004 von Frau Dr. Jutta Förster

§ 162 AO abzuwenden, effektiv um 4,5 Monate. Zudem wurde im November 2004 der Entwurf eines BMF-Schreibens veröffentlicht, in dem auf 83 Seiten zur Vermeidung der Sanktionen immer höhere, teilweise gesetzlich nicht normierte Dokumentationsanforderungen an Unternehmen enthalten sind.

Daniel Eckert, Institut für Steuerrecht, Münster