

Notwendigkeit der Pflichtenbegrenzung Verrechnungspreisdokumentation bei verbundenen Unternehmen

PROF. DR. ROMAN SEER*

In den vergangenen zehn Jahren sind in nahezu allen europäischen Staaten Dokumentationspflichten für die Ausgestaltung von Konzernverrechnungspreisen eingeführt worden. Inhalt und Dichte der Dokumentationspflichten variieren allerdings von Staat zu Staat (Baumhoff u. a., IStR 2010 Beihefter S. 37 ff.; Take, IStR 2011 S. 323 ff.). Die Verrechnungspreisrichtlinien der OECD vom 22. 7. 2010 (S. 207 ff.) geben keinen Mindeststandard vor. Immerhin hat sich der Rat der EU über die Standardisierung der Dokumentationsanforderungen innerhalb Europas Gedanken gemacht und einen Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der EU (EU-TPD) formuliert (Entschließung vom 27. 6. 2006, Amtsblatt der EU vom 28. 7. 2006, Nr. C 176/1-7). Dieser Verhaltenskodex stellt eine Art Selbstverpflichtung der EU-Staaten dar, ist aber kein verbindliches Recht und lässt genügend Spielräume für nationale länderspezifische Regelungen.

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
 - II. Obligatorischer Inhalt einer Verrechnungspreisdokumentation
 - III. Vorlageverlangen als Maßnahme der Außenprüfung
 - IV. Beweisrechtliche Funktion der Dokumentation
 - V. Rechtsfolgen bei Verletzung der Dokumentationspflichten
-

I. Einleitung

Eine landesspezifische gesetzliche Grundlage enthalten in Deutschland die mit dem StVergAbG vom 16. 5. 2003 (BGBl 2003 I S. 660, 665) eingeführten Ergänzungen der §§ 90, 162 AO. Die Regelungen sollen es der Finanzverwaltung ermöglichen, die Einkünfteabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen zu prüfen (Verrechnungspreisprüfung). § 90 Abs. 3 AO steht im Zusammenhang mit § 162 Abs. 3 AO, wonach die Finanzbehörden bei der Verletzung der Dokumentationspflicht zur **Hinzuschätzung** befugt sind und sich dabei entgegen der früheren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (Urteil vom 17. 10. 2001 - I R 103/00 → BAAAB-04904 I) nicht an der unteren Grenze vertretbarer Verrechnungspreise zu halten haben. Die Nichteinhaltung der Dokumentationspflicht sanktioniert nach § 162 Abs. 4 AO außerdem ein neu eingeführter spezieller „**Strafzuschlag**“. Um eine einheitliche Rechtsanwendung sicherzustellen, enthält § 90

* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum.

Abs. 3 Satz 5 AO eine Ermächtigung i. S. des Art. 80 GG, wonach das BMF mit Zustimmung des BRats durch eine Rechtsverordnung Art, Inhalt und Umfang der zu erstellenden Aufzeichnungen bestimmen kann. Von dieser Ermächtigung hat das BMF durch die sog. GewinnabgrenzungsaufzeichnungsVO (GAufzV) vom 13. 11. 2003 (BGBl 2003 I S. 2296) Gebrauch gemacht. Nicht nur der technokratisch-sperrige Titel, sondern auch der Inhalt der GAufzV schreckt wegen seiner Länge ab und enthält eine Fülle von unbestimmten Rechtsbegriffen, so dass nicht selten unklar sein wird, ob der Steuerpflichtige seine Dokumentationspflicht erfüllt hat. Die von der GAufzV aufgestellten Anforderungen sind nur zumutbar, wenn der Steuerpflichtige bei ihrer Erfüllung einen Vertrauensvorschuss i. S. einer **Richtigkeitsvermutung** zugunsten des gewählten und durch die Dokumentation gerechtfertigten Verrechnungspreises erhält (Seer, FR 2002 S. 380, 383 f.). Am 12. 4. 2005 hat das BMF darüber hinaus die sog. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (VG-Verf.) veröffentlicht (BStBl 2005 I S. 570). Die Finanzverwaltung konkretisiert darin auf 30 Seiten die bisherige Verrechnungspreisgesetzgebung sowie die dabei verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe aus ihrer Sicht. Die VG-Verf. binden als Verwaltungsvorschrift aber nur die nachgeordneten Finanzbehörden, insbesondere die Außenprüfungen, nicht aber die Unternehmen. Allerdings enthalten die VG-Verf. umfassende Interpretationen der Finanzverwaltung und besitzen für die Praxis eine überragende Bedeutung. Sie offenbaren den betroffenen Unternehmen, welche Anforderungen die Finanzverwaltung bei der Erfüllung der Aufzeichnungspflichten an sie stellt. Dadurch werden diese in die Lage versetzt, vorbeugende Maßnahmen zu treffen. Der Umfang der Ausführungen verdeutlicht zudem die Absicht des deutschen Fiskus, den Fokus der Betriebsprüfungen zunehmend auf die Verrechnungspreise zu legen.

Einhaltung der GAufzV-Anforderungen begründet Richtigkeitsvermutung zugunsten der Preisfindung

II. Obligatorischer Inhalt einer Verrechnungspreisdokumentation

§ 90 Abs. 3 Satz 1 AO verlangt Aufzeichnungen über den Inhalt der Geschäftsbeziehung des inländischen Unternehmens zu den ausländischen nahestehenden Personen. Diese sog. **Sachverhaltsdokumentation** beinhaltet den Konzernaufbau (rechtliche und operative Struktur, Beteiligungsstruktur), die geschäftlichen Vorgänge (z. B. Beschreibung der Transaktionsarten, Tätigkeitsbereiche) sowie die wesentlichen Verträge und für die Verrechnungspreisfindung relevanten Dokumente (z. B. Preislisten). § 4 Nr. 3 GAufzV fordert außerdem eine **Funktions- und Risikoanalyse**, die den Wertschöpfungsbeitrag des Unternehmens in der Wertschöpfungskette im Verhältnis zur nahestehenden Person beschreibt. § 90 Abs. 3 Satz 2 AO erweitert dies um die Aufzeichnung der wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen mit Nahestehenden. Diese **Angemessenheitsdokumentation** erstreckt sich auf einen transaktionsbezogenen Fremdvergleich anhand einer der sog. Standardmethoden (Preisvergleichs-, Kostenaufschlags- oder Wiederverkaufspreismethode), hilfsweise auch anhand einer Gewinnvergleichsmethode. Zwar gelangt die Pflicht zur Erstellung einer Angemessenheitsdokumentation im Wortlaut der Norm nicht klar zum Ausdruck. Sie entspricht aber dem gesetzgeberischen Willen (s. BT-Drucks. 15/119 S. 52).

Die Angemessenheitsdokumentation beschränkt sich auf die **Ist-Beziehung** zu nahestehenden Gesellschaften; es besteht keine Aufzeichnungspflicht für eine Sollbeziehung. Die Aufzeichnungen müssen lediglich das **ernsthafte Bemühen** des Steuerpflichtigen belegen, seine Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gestalten (§ 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV). Deshalb braucht das Konzernunternehmen nur die von ihm tatsächlich angewandte Verrechnungspreismethode darzustellen und zu begründen (so auch § 2 Abs. 2 Satz 3 GAufzV: nicht mehrere geeignete Methoden; BMF, Schreiben vom 15. 8. 2003 - IV C 3 - S 2253 - 78/03 → RAAAA-81095 J). Allerdings sind nach § 1 Abs. 3 Satz 2; § 4 Nr. 4 Buchst. d GAufzV im Rahmen der

Beschränkung der Angemessenheitsdokumentation auf Ist-Beziehungen der Konzerngesellschaften

Verrechnungspreisanalyse auch Vergleichsdaten unabhängiger Unternehmen (aus frei zugänglichen Quellen) heranzuziehen und (im Wege einer Anpassungsrechnung) auszuwerten. Dies ist aber nur insoweit zulässig, als das Unternehmen sich auch tatsächlich bei der Preisfindung an derartigen Vergleichsdaten orientiert hat. Der Einsatz von externen Unternehmensdatenbanken zur Verrechnungspreisanalyse ist sowohl methodisch als auch unter Zumutbarkeitserwägungen fragwürdig (zu hohe Anforderungen stellen daher VG-Verf., Tz. 3.4.12.4). Jedenfalls wenn die Kosten für die Inanspruchnahme der Datenbanken im Verhältnis zur steuerlichen Bedeutung wesentlich sind, kann vom Unternehmen eine entgeltliche Nutzung externer Datenbanken nicht verlangt werden (ebenso das BMF, Schreiben vom 15. 8. 2003, a. a. O.). Für die Angemessenheitsdokumentation unterscheidet VG-Verf., Tz. 3.4.10.2, zwischen drei Unternehmenstypen, sog. **Unternehmen mit Routinefunktion**, sog. **Strategieträgern** („central entrepreneur“) und als Residualkategorie **„Hybrid-“ oder „Mittelunternehmen“**. Nur bei sog. Unternehmen mit Routinefunktion soll die international verbreitete transaktionsbezogene Nettomargenmethode („TNMM“) zulässig sein.

§ 2 Abs. 3 Satz 1 GAufzV fordert grundsätzlich eine **geschäftsvorfallbezogene** Dokumentation. Dies ist angesichts der Fülle von Geschäftsvorfällen für den Steuerpflichtigen nur zumutbar, wenn weitgehend eine **gruppenmäßige Zusammenfassung zu aggregierten Transaktionsarten** zugelassen ist (sog. **Palettenbetrachtung**). Dem trägt § 2 Abs. 3 GAufzV auch Rechnung. Zu restriktiv ist es jedoch, wenn § 2 Abs. 3 Satz 2 GAufzV die Gruppenbildung davon abhängig macht, dass im Vorhinein nachvollziehbare Regeln aufgestellt worden sind. Nach § 2 Abs. 3 Sätze 5, 6 GAufzV können immerhin auch **konzerninterne Verrechnungspreisrichtlinien** geschäftsvorfallbezogene Einzelaufzeichnungen ersetzen. Die deutsche Finanzverwaltung erkennt den Nutzen von Verrechnungspreisrichtlinien grundsätzlich an, verlangt aber vom Unternehmen, dass es anhand von beliebig auswählbaren Beispielen aufzeigen kann, dass die Richtlinien eingehalten werden (s. Tz. 3.4.13 VG-Verf.).

Das Konzernunternehmen ist nach § 1 Abs. 3 Satz 2 GAufzV verpflichtet, zur Begründung der von ihm gewählten Methode Vergleichsdaten, die bei der ihm nahestehenden Person vorhanden sind, heranzuziehen. Eine **inländische Tochtergesellschaft** muss sich zumindest ernsthaft bemüht haben, von ihrer (selbst nicht mitwirkungspflichtigen) ausländischen Muttergesellschaft Datenmaterial zur Bestimmung des Verrechnungspreises zu erhalten. Weitergehend spricht § 162 Abs. 3 Satz 3 AO bei ausländischen nahestehenden Personen von der Verletzung „ihrer“ Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO und will daran negative beweisrechtliche Folgerungen knüpfen. Dies ist unhaltbar, weil die ausländische Mutter- oder Tochtergesellschaft überhaupt keine (eigenen) Mitwirkungspflichten treffen (zutr. Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2007 S. 1461, 1467; Wulf, DB 2007 S. 2280, 2285). Nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung ist die Mitwirkungsverweigerung der ausländischen Muttergesellschaft aber **dem inländischen Steuerpflichtigen** grundsätzlich **zuzurechnen**. Sie weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass der Steuerpflichtige seiner Beweisvorsorgepflicht (§ 90 Abs. 2 Sätze 2, 4 AO) auch dadurch gerecht werden kann, indem „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 die nahestehenden Personen verfügen“ (so Tz. 3.3.3 VG-Verf.). Ist es der inländischen Tochtergesellschaft aber nachweislich nicht möglich, die Informationen von der ausländischen Muttergesellschaft zu beschaffen, hat die Finanzbehörde das subsidiäre Instrumentarium der internationalen Amtshilfe zu nutzen (s. Seer, FS Schaumburg 2009 S. 151, 162 ff.; Seer/Gabert, StuW 2010 S. 3, 16 ff.).

Gruppenmäßige Zusammenfassung der Transaktionen ist geboten

Internationale Amtshilfe bleibt als subsidiäres Aufklärungsmittel relevant

Um den Aufwand für die Unternehmen zu mindern, beschränkt § 90 Abs. 3 Satz 3 AO das **Erfordernis einer zeitnahen Erstellung auf außergewöhnliche Geschäftsvorfälle** (Finanzausschuss, BT-Drucks. 15/481 S. 18). Der Begriff ist jedoch zu unbestimmt. Im Umkehrschluss zu § 90 Abs. 3 Satz 3 AO ist zu folgern, dass das Unternehmen für **gewöhnliche Geschäftsvorfälle** die Dokumentation prinzipiell nicht auf Vorrat erstellen muss. Sie kann insoweit also auch noch nach Erhalt des Vorlageverlangens gefertigt werden. Die Verrechnungspreispraxis zeigt aber, dass sich die Aufzeichnungen im Nachhinein (nach mehreren Jahren) nur mit erheblichem Arbeits- und Zeitaufwand rekonstruieren lassen. Deshalb empfiehlt sich, auf der Basis einer konzerninternen Verrechnungspreisrichtlinie die jeweiligen Geschäftsvorfälle unmittelbar nach deren Abwicklung zu dokumentieren.

§ 90 Abs. 3 Satz 4 AO erstreckt die Dokumentationspflicht auf die **Gewinnaufteilung** zwischen **Stammhaus und Betriebsstätte** im internationalen Einheitsunternehmen. Dies entspricht dem heutigen OECD-Standard. Gleichwohl können zumindest an die Angemessenheitsdokumentation bei einem Einheitsunternehmen nicht dieselben Anforderungen wie im Konzern gestellt werden (kritisch Schnorberger, DB 2003 S. 1241, 1244; Wassermeyer, DB 2003 S. 1535, 1539; Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2004 S. 157, 160 f.). § 7 Satz 2 GAufzV bezieht die Dokumentationspflichten auch auf die Gewinnermittlung international tätiger **Personengesellschaften**.

III. Vorlageverlangen als Maßnahme der Außenprüfung

Nach § 90 Abs. 3 Satz 6 AO soll das Finanzamt die Vorlage der Dokumentation **nur für Zwecke der Außenprüfung** verlangen. Zwar kann das Vorlageverlangen (selbständiger VA) bereits mit der Prüfungsanordnung (§ 196) verbunden werden (§ 2 Abs. 6 Satz 4 GAufzV). § 2 Abs. 6 Satz 2 GAufzV fordert aber vom Finanzamt, die Geschäftsbereiche und Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen zu benennen, die Gegenstand der Prüfung sein sollen. Dies wird regelmäßig erst während der Außenprüfung aufgrund der dort gewonnenen Erkenntnisse möglich sein. Außerdem soll das Finanzamt Art und Umfang der angeforderten Unterlagen benennen (§ 2 Abs. 6 Satz 3 GAufzV). Ein Vorlageverlangen durch den Innendienst des Finanzamtes scheint deshalb regelmäßig bereits praktisch ausgeschlossen zu sein, weil an Amtsstelle aufgrund des verdichteten Zahlenwerks Verrechnungspreisfragen nicht zu erkennen sind.

Die Anforderung ist für **gewöhnliche Geschäftsvorfälle** innerhalb einer **Frist von 60 Tagen** zu erfüllen (§ 90 Abs. 3 Satz 8 AO). Für **außergewöhnliche Geschäftsvorfälle** hat das UntStRefG 2008 vom 14. 8. 2007 (BGBl. 2007 I S. 1912, 1931) die Frist auf **30 Tage** verkürzt. Dadurch sollen Verzögerungen bei der Außenprüfung vermieden werden, zumal die Aufzeichnungen in diesem Bereich nach § 90 Abs. 3 Satz 3 AO zeitnah zu erstellen sind (s. BT-Drucks. 16/4841, 82). Dabei bleibt jedoch unklar, welchen Nutzen das Finanzamt aus der verkürzten Frist ziehen soll, wenn die übrigen Unterlagen erst nach 60 Tagen vorgelegt werden müssen. Die Dokumentation ist grundsätzlich in **deutscher Sprache** zu erstellen (§ 2 Abs. 5 GAufzV). Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann die Finanzbehörde davon aber Ausnahmen zulassen (§ 2 Abs. 5 Satz 2 GAufzV). Ein solcher anzuerkennender Ausnahmefall besteht etwa in einer **englischsprachigen, globalen Konzerndokumentation**, die der Konzern allen Fisci zur Verfügung stellt. Dasselbe gilt für die sog. **Masterfile** i. S. des Verhaltenskodexes der EU. Erkennt das Finanzamt eine solche englischsprachige Dokumentation als Erfüllung der Vorlagepflicht grundsätzlich an, bleibt es ihm unbenommen, für besonders wichtige Teile Übersetzungen zu verlangen, die innerhalb einer eigenen 60-Tages-Frist beizubringen sind.

Fristen

Es gelten **abgeschwächte „Dokumentationspflichten“** für Unternehmen, die im laufenden Wirtschaftsjahr folgende **Umsatzschwellen** nicht übersteigen (§ 6 Abs. 2 Satz 1 GAufzV):

- ▶ weder übersteigt die Summe der Entgelte für die Lieferung von Gütern und Waren aus Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Unternehmen 5 Mio. €,
- ▶ noch übersteigt die Summe der Vergütungen für andere Leistungen in Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Unternehmen 500.000 €.

Verzerrender Begriff des „kleinen“ Unternehmens

Der in diesem Zusammenhang gern verwendete Begriff „kleinere Unternehmen“ ist missverständlich. Da § 6 Abs. 2 Satz 1 GAufzV nur auf die Höhe der Umsätze mit nahestehenden Unternehmen abstellt, können darunter auch große inländische Unternehmen mit relativ geringem Volumen aus Geschäften mit ausländischen nahestehenden Unternehmen fallen (so auch BMF, Schreiben vom 15. 8. 2003, a. a. O.). Derartige „Unternehmen“ brauchen auf Anforderung innerhalb der gesetzlichen Frist nur durch Auskünfte und Vorlage vorhandener Unterlagen ihr ernsthaftes Bemühen nachzuweisen, dass sie ihre Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes gestaltet haben. Damit entfällt für sie die Pflicht, eine gesonderte Dokumentation zu erstellen; dies gilt auch für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle.

IV. Beweisrechtliche Funktion der Dokumentation

§ 162 Abs. 3 AO regelt die **Rechtsfolge** der Verletzung von Dokumentationspflichten i. S. des § 90 Abs. 3 AO und soll den Finanzbehörden die Verrechnungspreisprüfungen erleichtern (BT-Drucks. 15/119, 52). § 162 Abs. 3 Satz 1 AO statuiert dazu eine **widerlegbare Beweisvermutung zu Lasten des Unternehmens**, wenn dieses nach Anforderung durch die Finanzbehörde keine ordnungsmäßige Dokumentation der Verrechnungspreise vorlegt. § 162 Abs. 3 Satz 1 AO besitzt damit die **umgekehrte Wirkung des § 158 AO** (Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Tz. 66 - Januar 2010). Der BFH hatte noch zwischen dem Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) und der Rechtsfolge der Einkünftekorrektur unterschieden (BFH vom 17. 10. 2001 - I R 103/00 [→ BAAAB-04904]). Obwohl der Tatbestand erfüllt war, sollte die Finanzbehörde in vollem Umfang für die Gewinnerhöhung beweispflichtig bleiben. Eine Mitwirkungsverweigerung des Steuerpflichtigen lockert jedoch auch die Anforderungen an die finanzbehördliche Fremdvergleichsbestimmung. Damit übereinstimmend erstreckt § 162 Abs. 3 Satz 1 AO die **sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung** auch auf die Rechtsfolge und vermutet (widerlegbar) nicht nur, dass die Bemessung des Verrechnungspreises durch das **Gesellschaftsverhältnis (Näheverhältnis)** der verbundenen Unternehmen veranlasst, sondern darüber hinaus auch insoweit eine zu korrigierende **Einkünfte minderung** eingetreten ist (**Gewinnkorrekturbedarf dem Grunde nach**). Insofern verbirgt sich in § 162 Abs. 3 Satz 1 AO eine **Beweislastregel** (ebenso Schmidt/Gröger, FR 2003 S. 813, 821; Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2004 S. 157, 163). Misslingt der Nachweis der Angemessenheit der angesetzten Preise, hat der Steuerpflichtige die nachteiligen Folgen zu tragen.

Sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung/
Beweislastregel

Die negative Beweisvermutung wird aber nur ausgelöst, wenn das Unternehmen seine **Pflichten aus § 90 Abs. 3 AO (schwerwiegend) verletzt** hat, weil

- ▶ es innerhalb der (ggf. verlängerten) Vorlagefrist überhaupt keine Dokumentation vorgelegt hat; oder
- ▶ seine vorgelegte Dokumentation im Wesentlichen unverwertbar ist; oder
- ▶ es außergewöhnliche Geschäftsvorfälle i. S. des § 90 Abs. 3 Satz 3 AO nicht zeitnah hinsichtlich der Verrechnungspreisbestimmung dokumentiert hat.

Für die Frage, wann die Dokumentation im Wesentlichen unverwertbar ist, lassen sich die Maßstäbe für eine formell ordnungswidrige Buchführung sinngemäß anwenden. Die



VG-Verf. halten die Aufzeichnungen für verwertbar, wenn sachverständige Dritte innerhalb angemessener Zeit feststellen und prüfen können, welche Sachverhalte der Steuerpflichtige verwirklicht (Sachverhaltsdokumentation) und inwieweit er dabei den Fremdvergleichsgrundsatz (Angemessenheitsdokumentation) beachtet hat. Hinsichtlich der **Angemessenheitsdokumentation** ist der Maßstab jedoch einzuschränken. Der Steuerpflichtige braucht nur die von ihm tatsächlich angewandte Verrechnungspreismethode darzustellen und zu begründen. Die Aufzeichnungen haben nur sein ernsthaftes Bemühen zu belegen, seine Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes auszugestalten. Die Dokumentation ist erst dann unverwertbar, wenn die Mängel insgesamt so gravierend sind, dass der Dokumentation zur Legitimation des angesetzten Verrechnungspreises keine Aussagekraft zukommt.

Maßstab des „ernsthaften Bemühens“

Das Unternehmen kann die **Unrichtigkeitsvermutung widerlegen**, indem es nach Ablauf der Vorlagefrist des § 90 Abs. 3 Satz 8 AO z. B. eine Verrechnungspreisanalyse beibringt, die zeigt, dass der eigene Preisansatz dem Fremdvergleich standhält. Als Beweismittel ist das gesamte Arsenal von Daten möglich, wie es in der GAufzV aufgeführt ist. Außerdem ist es vorstellbar, dass es den Verrechnungspreis zwar nicht dokumentiert hat, dieser aber trotzdem angemessen ist. Besitzt die Finanzbehörde keine Anhaltspunkte für die Unangemessenheit des Verrechnungspreises, ist die Unrichtigkeitsvermutung als widerlegt zu betrachten. Denn auch § 162 Abs. 3 AO dient keiner Strafschätzung.

V. Rechtsfolgen bei Verletzung der Dokumentationspflichten

1. Beweismaßreduzierung zu Lasten des Steuerpflichtigen

Bestehen mangels verwertbarer Dokumentation mit zumutbarem Ermittlungsaufwand nicht zu behebende Unsicherheiten hinsichtlich der Angemessenheit des Preisansatzes, hat die Finanzbehörde den angemessenen Preis zu schätzen (**Beweismaßreduzierung aufgrund sphärenorientierter Beweisrisikoverteilung**). § 162 Abs. 3 AO lässt sich dabei von der zutreffenden Erkenntnis leiten, dass es „den“ Verrechnungspreis nicht gibt, es immer nur eine Bandbreite angemessener Verrechnungspreise („**Arms Length Range**“) geben kann. Der BFH hatte allerdings angenommen, dass die Finanzbehörde eine Beweislastentscheidung zugunsten des Steuerpflichtigen treffen und deshalb den jeweils für ihn günstigsten Unter- oder Oberwert vertretbarer Verrechnungspreise ansetzen müsse. Diese Rechtsprechung hat § 162 Abs. 3 Satz 2 AO in ihr Gegenteil umgekehrt und ermöglicht eine **Schätzung zu Lasten des Steuerpflichtigen**, die sich an der für ihn **ungünstigsten Grenze der Bandbreite** orientiert.

Diese Extension des Schätzungsrahmens **ermächtigt** aber **nicht zu Strafschätzungen**. Vielmehr muss die Finanzbehörde zu einer **Bandbreite vertretbarer Verrechnungspreise mit gleicher Plausibilität** kommen (siehe auch Tz. 3.4.12.5 und Tz. 7 VG-Verf.). Nur diese bilden den Preisrahmen. Dazu hat sie „Ausreißer“ nach oben und unten zu eliminieren (Bruschke, DStZ 2006 S. 575, 577). § 162 Abs. 3 Satz 2 AO zwingt nicht zur Ausschöpfung der vollen Preisspanne („kann“). Die Finanzbehörde wird sich deshalb (wie in den USA) an einem Mittelwert oder an dem „bestvergleichbaren Punkt“ orientieren und ggf. einen Unsicherheitszuschlag machen. Zur Zurückhaltung zwingt vor allem das **Verbot internationaler Doppelbesteuerung**. Es widerspricht völkerrechtlichen Verpflichtungen, wenn die Finanzbehörde durch Ausschöpfen der Bandbreiten Doppelbesteuerungen provoziert, die erst mühsam durch Verständigungsverfahren ohne sichere Aussicht auf Erfolg behoben werden müssten.

Verbot der Strafschätzung und Provokation einer internationalen Doppelbesteuerung

§ 162 Abs. 3 Sätze 1, 2 AO regelt ausdrücklich nur die Rechtsfolgen bei einer Verletzung der Dokumentationspflichten des § 90 Abs. 3 AO. Erfüllt das Konzernunter-

Allgemeiner Rechtsge-
danke des § 158 AO

nehmen seine Dokumentationspflichten, ist der so fundierte Verrechnungspreis anzusetzen, wenn das Finanzamt dessen Unangemessenheit nicht nachweist. Es trägt nach den allgemeinen Regeln dazu die **objektive Beweislast**; eine Beweismaßreduzierung zu Lasten des Steuerpflichtigen findet nicht statt. **Die Rechtslage entspricht § 158 AO**, der insoweit einen **allgemeinen Rechtsgedanken** formuliert, der über die Buchführungspflicht hinaus verallgemeinerungsfähig ist (so auch Brusckke, DStZ 2006 S. 575, 578). Allerdings wäre es sinnvoll, diese Richtigkeitsvermutung i. S. eines Planungssicherheit vermittelnden „safe harbour“ auch ausdrücklich im Gesetz auszusprechen (Seer, FR 2002 S. 380, 383 f.).

Keine „Pflichtverletzung“
einer ausländischen Kon-
zerngesellschaft möglich

Nach § 162 Abs. 3 Satz 3 AO soll es der Finanzbehörde möglich sein, eine Schätzung auf die für das Unternehmen ungünstigste Grenze der Bandbreite angemessener Verrechnungspreise auch dann vorzunehmen, wenn Zweifel an der Richtigkeit des ausgewiesenen Gewinns sich nicht ausräumen lassen, weil eine ausländische, dem Steuerpflichtigen nahestehende Person „ihre Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO oder ihre Auskunftspflichten nach § 93 Abs. 1 AO“ nicht erfüllt (s. BT-Drucks. 16/4841 S. 84). Wie bereits oben unter II erwähnt, ist diese Regelung misslungen und ein **Fremdkörper** im System des § 162 Abs. 3 AO. Sie knüpft die Rechtsfolge an keine Verletzung der Dokumentationspflichten des Steuerpflichtigen, sondern setzt deren Erfüllung sogar voraus. Stattdessen will sie „Pflichtverletzungen“ eines **ausländischen Dritten** zum Anlass einer **Gewinnkorrektur beim Steuerpflichtigen** nehmen. Der ausländische Dritte ist aber **kein Beteiligter i. S. des § 90 Abs. 2 AO**. Im Ausland ansässige, in Deutschland nicht steuerpflichtige Mutter- oder Tochtergesellschaften treffen gegenüber dem deutschen Fiskus keine eigenen (originären) Mitwirkungspflichten, die sie verletzen könnten. Insoweit läuft die Vorschrift sogar leer!

Letztlich soll die Regelung offenbar die Frage der **Zurechnung mangelnder Mitwirkung verbundener ausländischer Gesellschaften** i. S. der Finanzverwaltung entscheiden. Die Möglichkeit einer belastenden Schätzung soll auf die inländische Konzerngesellschaft einen vermehrten Druck ausüben, die ausländische nahestehende Person zur Mitwirkung im inländischen Besteuerungsverfahren zu bewegen (s. BT-Drucks. 16/4841, 84). Damit will der Gesetzgeber insbesondere bewirken, dass beweisrechtlich negative Folgerungen im Zusammenhang mit der Prüfung von sog. **Funktionsverlagerungen** (§ 1 Abs. 3 AStG) gezogen werden können, wenn keine ausreichenden ausländischen Unterlagen vorgelegt werden. Die Vorschrift des § 162 Abs. 3 Satz 3 AO leidet unter derselben Hypertrophie wie der höchst unbestimmte Tatbestand des § 1 Abs. 3 AStG. Zwar trifft den inländischen Steuerpflichtigen nach § 90 Abs. 2 Sätze 2, 3 AO eine Beweisvorsorgepflicht. Konnte dieser aber nachweislich die Unterlagen von der ausländischen Gesellschaft trotz aller vorsorgenden Bemühungen nicht erlangen, bleibt der Finanzbehörde das subsidiäre Instrument der internationalen Amtshilfe. Eine belastende Schätzung ist dann ausgeschlossen.

2. „Strafzuschlag“ nach § 162 Abs. 4 AO

Das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16. 5. 2003 hat die Einhaltung der Dokumentationspflichten zusätzlich durch einen Zuschlag sanktioniert. Er wird verbreitet unrichtig als „Strafzuschlag“ bezeichnet (Andresen, RIW 2003 S. 489, 492 f.; Vögele/Brem, IStR 2004 S. 48 ff.); es handelt sich aber um **keine „Strafe“ im Rechtssinne**. Er ist vielmehr amerikanischen Civil Penalties (Sec. 6651 ff. IRC, insbesondere Sec. 6662[e][3][B] i. V. mit 482 IRC) nachgebildet, die von sog. Criminal Penalties (Sec. 7201 ff. IRC) deutlich zu unterscheiden sind (Seer, Besteuerungsverfahren: Rechtsvergleich USA-Deutschland, 2002, Tz. 85 ff., 95). Sein **Zweck** besteht nach § 162 Abs. 4 Satz 4 AO darin, den Steuerpflichtigen zur Erstellung und fristgerechten Vorlage der Dokumentation i. S. des § 90 Abs. 3 AO anzuhalten. Er entspricht dem Verspätungszu-

Zweck des sog.
Strafzuschlages



schlag, der diesen Zweck für die Steuererklärung verfolgt (§ 152 Abs. 2 Satz 2 AO), und ist ein **spezifisches Druckmittel der Steuerverwaltung**. Ebenso wenig wie der Verspätungszuschlag verstößt der Zuschlag i. S. des § 162 Abs. 4 AO gegen das Verbot des Art. 103 Abs. 3 GG („ne bis in idem“). Jedoch muss er sich nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) an den Verfahrensgarantien des **Art. 6 EMRK** messen lassen. Auf der Basis der EGMR-Rechtsprechung wahrt der in § 162 Abs. 4 Satz 5 AO vorgesehene Entlastungsbeweis aber die Anforderungen des Art. 6 Abs. 2 EMRK (Unschuldsvermutung).

Der Zuschlag i. S. des § 162 Abs. 4 AO ist nur eine punktuelle Maßnahme. Als Fremdkörper im deutschen Besteuerungsverfahren enthält und bewirkt er **nicht nachvollziehbare Wertungsschieflagen**. Ein Steuerpflichtiger, der überhaupt keine Steuererklärung abgibt, muss einen Verspätungszuschlag von max. 10 % der Steuer, höchstens 25.000 € befürchten. Ein Steuerpflichtiger, der seine Steuerklärungs- und Buchführungspflichten voll erfüllt, aber den Verrechnungspreisansatz nicht dokumentiert, wird nach § 162 Abs. 4 Satz 2 AO dagegen mit mindestens 5 % der Einkünfte (nicht erst der Steuer!) bei einer absoluten Untergrenze von 5.000 € belangt, ohne dass es einen absoluten Höchstbetrag gäbe. Bei verspäteter Vorlage einer verwertbaren Dokumentation beträgt die Höchstgrenze 1 Mio. €, die damit deutlich über dem Niveau eines Verspätungszuschlages liegt. Wer sich dagegen als Gewerbetreibender nur im Inland betätigt und pflichtwidrig nicht einmal eine Buchführung unterhält, braucht überhaupt keinen Steuerzuschlag zu zahlen; sein Fehlverhalten kann allenfalls mit max. 5.000 € als Ordnungswidrigkeit gemäß § 379 Abs. 1 AO geahndet werden.

Wertungswidersprüchlichkeit des Zuschlages im System der AO

Bei der Entscheidung über den Steuerzuschlag ist zwischen dem **Entschließungsermessen („ob“)** und dem **Auswahlermessen („in welcher Höhe“)** zu unterscheiden. Das Entschließungsermessen des Finanzamts ist aber eingeschränkt: Nach § 162 Abs. 4 Sätze 1 - 3 AO ist ein Steuerzuschlag bei Verletzung der dort genannten Pflichten festzusetzen (Mussvorschrift), wenn die Pflichtverletzung nicht entschuldbar erscheint oder das Verschulden nicht lediglich geringfügig ist (§ 162 Abs. 4 Satz 5 AO). Für die **Exkulpation** trägt der **Steuerpflichtige die objektive Beweislast**. Jedoch sind an das Beweismaß geringere Anforderungen zu stellen („entschuldbar erscheint“): Es genügt **Glaubhaftmachung**. Fehlt die Dokumentation gänzlich, wird ein Dispens indes nur selten möglich sein. Die Exkulpation wird eher für Fälle gelingen, in denen es um die Frage der Verwertbarkeit oder der verspäteten Vorlage der Dokumentation geht. Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen steht dem eigenen Verschulden nach § 162 Abs. 4 Satz 6 AO gleich.

Das **Auswahlermessen** besteht in dem von § 162 Abs. 4 Sätze 2, 3 AO vorgegebenen quantitativen Rahmen. Neben dem Zweck sind bei der Ermessensentscheidung die vom **Steuerpflichtigen gezogenen Vorteile** und bei verspäteter Vorlage die Dauer der Fristüberschreitung zu berücksichtigen. In den Fällen des § 162 Abs. 4 Satz 2 AO ist das steuerliche Mehrergebnis bereits Bemessungsgrundlage für den Steuerzuschlag und daher nicht gesondert zu berücksichtigen. Darüber hinausgehende wirtschaftliche Vorteile sind Zins-, Liquiditäts- und Wettbewerbsvorteile. In den Fällen des § 162 Abs. 4 Satz 3 AO ist vor allem die **Dauer der Fristüberschreitung** und die steuerliche Relevanz von Bedeutung. Kommt es trotz Verwertbarkeit der verspätet vorgelegten Dokumentation ausnahmsweise zu einer Hinzuschätzung, darf das Unternehmen nicht schlechter gestellt werden, als wenn es überhaupt keine Dokumentation vorgelegt hätte. Ein wesentliches Ermessenskriterium ist außerdem der **Grad des Verschuldens**. Dabei fällt das Ausmaß des Pflichtverstoßes ins Gewicht, insbesondere ob das Unternehmen wiederholt trotz Aufforderung seine Dokumentationspflichten nicht erfüllt.

Der Steuerzuschlag i. S. des § 162 Abs. 4 AO ist meines Erachtens **unionsrechtswidrig**. Er sanktioniert ausschließlich eine grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit. Dagegen

Unionsrechtswidrigkeit
des Zuschlags

bleiben rein inlandssachverhaltsbezogene Mitwirkungspflichtverletzungen ohne Steuerzuschlag. Daran ändert der allgemein – auch auf grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige anwendbare – Verspätungszuschlag nichts, zumal er betragsmäßig deutlich hinter den Steuerzuschlägen des § 162 Abs. 4 AO zurückbleibt. Der Eingriff in die **Niederlassungsfreiheit** rechtfertigt sich **nicht** durch die Bedürfnisse einer **wirksamen Steueraufsicht**. Die Steueraufsicht mag erfordern, einem internationalen Trend folgend Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise einzuführen. Zur Durchsetzung der Steueraufsicht ist es aber nicht notwendig, allein für grenzüberschreitende Sachverhalte einen Steuerzuschlag von Gewicht einzuführen. Spätestens unter dem Blickwinkel des Europarechts rächt es sich für den deutschen Gesetzgeber, kein geschlossenes Konzept von Steuerzuschlägen entwickelt zu haben, die sowohl Inlands- als auch Auslandsaktivitäten gleichermaßen betreffen.

FAZIT

Die in Deutschland kodifizierten Pflichten zur Dokumentation von Verrechnungspreisen entsprechen im Wesentlichen internationalen Standards. Ungewöhnlich ist allerdings die Bagatellgrenze, die nicht an die Größe des Unternehmens, sondern an den Umfang der grenzüberschreitenden Geschäfte im Konzernverbund anknüpft. Außerdem zwingt das aus dem verfassungsrechtlichen Übermaßverbot folgende Zumutbarkeitskriterium zu einer restriktiven Auslegung der Gewinnaufzeichnungsverordnung. Kann das Konzernunternehmen eine ordnungsgemäße Verrechnungspreisdokumentation vorlegen, genießt es eine Beweisvermutung im Sinne des § 158 AO zugunsten der Vertretbarkeit des durch die Dokumentation fundierten Verrechnungspreisansatzes. Will die Finanzbehörde einen davon abweichenden Ansatz wählen, muss sie die Unvertretbarkeit des Verrechnungspreises nachweisen. Fehlt eine ordnungsgemäße Dokumentation oder ist diese in wesentlichen Teilen unbrauchbar, gilt die Beweisvermutung zugunsten des Unternehmens nicht. Vielmehr ist die Finanzbehörde gemäß § 162 Abs. 3 AO in einer zu bestimmenden Bandbreite vertretbarer Verrechnungspreise zur Schätzung befugt. Der in § 162 Abs. 4 AO eingefügte „Strafzuschlag“ passt nicht in das System der steuerlichen Nebenleistungen der AO. Er belastet einseitig grenzüberschreitende Aktivitäten und verstößt gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit (Art. 49 und 54 AEUV).

AUTOR



Prof. Dr. Roman Seer

ist seit 1996 Inhaber des Bochumer Lehrstuhls für Steuerrecht, Mitglied des Vorstandes der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. (DStJG) Vorsitzender des DWS-Arbeitskreises „Steuerrecht“ und der Berliner Steuergespräche e. V. und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum. Als deutscher Vertreter betätigt er sich im Academic Committee (AC) der European Association of Tax Law Professors (EATLP). Roman Seer ist Verfasser zahlreicher Monographien und von ca. 200 Aufsätzen zu Themen des nationalen, europäischen und internationalen Steuerrechts. Als Dauerprojekte besonders hervorzuheben sind seine Mitautorschaft im Standardkommentar „Tipke/Kruse, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung“ (seit 1996 mit stetig wachsenden Anteilen) und im Lehrbuch „Tipke/Lang, Steuerrecht“ (seit 1994, seit der 19. Aufl. zugleich als Mitherausgeber). Zusammen mit Heinz-Klaus Kroppen gibt er die „Internationalen Wirtschaftsbriefe – IWB“ heraus. Weitere Einzelheiten finden sich auf der Bochumer Homepage unter www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de.