

Roman Dawid
Klaus Dorner *Hrsg.*

Verrechnungspreise

Grundlagen und Praxis



Springer Gabler

Verrechnungspreise

Roman Dawid · Klaus Dorner
Herausgeber

Verrechnungspreise

Grundlagen und Praxis

Herausgeber
Dr. Roman Dawid
Frankfurt
Deutschland

Dr. Klaus Dorner
Hamburg
Deutschland

ISBN 978-3-658-01117-8
DOI 10.1007/978-3-658-01118-5

ISBN 978-3-658-01118-5 (eBook)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2013

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Lektorat: Anna Pietras

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Gabler ist eine Marke von Springer DE. Springer DE ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media
www.springer-gabler.de

Vorwort

Konzernverrechnungspreise haben sich im Laufe der Jahre zu einem der wichtigsten steuerlichen Herausforderungen für multinationale Unternehmensgruppen entwickelt. Dies gilt sowohl für börsennotierte Konzerne als auch für den international agierenden Mittelstand. Die Herausforderung liegt hierbei einerseits in der sinnvollen rechtskonformen Nutzung von Gestaltungsmöglichkeiten. Andererseits ist die Prüfungsintensität auf Seiten der nationalen Finanzverwaltungen mit dem Ziel der Verhinderung unangemessener Ergebnisverlagerung innerhalb von Unternehmensgruppen erheblich gestiegen. Daher liegt der Fokus der Unternehmen auf der Minimierung von Risiken hinsichtlich Diskussionen mit den Finanzverwaltungen und daraus möglicherweise resultierenden negativen Konsequenzen, wie Strafzuschläge, Steuernachzahlungen und darauf entfallende Zinsen. Aus diesem Grunde streben die meisten Unternehmen im Bereich der Verrechnungspreise in erster Linie eine möglichst hohe Rechtssicherheit an.

Für Unternehmenspraktiker in den Funktionsbereichen Finanzen, Controlling und Steuern – wie auch für die Geschäftsleitung selbst – stellt sich somit die Aufgabe, mindestens die Grundzüge der relevanten nationalen und internationalen Regelungen zur Ausgestaltung von Konzernverrechnungspreisen zu verstehen. Nur so ist es möglich, rechtzeitig sinnvolle Weichenstellungen vorzunehmen, gegebenenfalls qualifizierte Fachberater auszuwählen und die grundlegende Problematik im Unternehmen selbst angemessen zu kommunizieren und zu lenken.

Dieses einführende Buch soll deshalb dem Leser einen Ein- und Überblick über die Problematik der steuerlichen Konzernverrechnungspreise vermitteln. Dieses Buch bietet zu diesem Zweck sowohl einen strukturierten Überblick über die rechtlichen und ökonomischen Grundlagen wie auch zahlreiche Praxisbeispiele und typische Situationen in Betriebsprüfungen.

Die Herausgeber danken den Autoren für ihre umfassenden hochwertigen Beiträge sowie die Unterstützung bei der gemeinsamen Abstimmung der Kapitel. Unser ganz besonderer Dank gilt Frau Stephanie Magotsch, die bei der Zusammenführung und Überarbeitung der verschiedenen Kapitel tatkräftige Unterstützung geleistet hat.

Dr. Roman Dawid und Dr. Klaus Dorner

Inhaltsverzeichnis

1	Einführung – Der Fremdvergleichsgrundsatz	1
	Klaus Dorner	
2	Rechtliche Grundlagen der Verrechnungspreise	13
	Claas Buurman	
3	Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation	49
	Roman Dawid	
4	Funktions- und Risikoanalyse	85
	Thomas Bittner	
5	Verrechnungspreismethoden und Ökonomische Analyse	137
	Daniel Schwerdt	
6	Typische Problemfelder in Betriebsprüfungen	199
	Thomas Bittner, Roman Dawid und Susann Metzner	
	Über die Autoren	231
	Sachverzeichnis	233

Autorenverzeichnis

Thomas Bittner, Deloitte & Touche GmbH, Dammtorstraße 12, 20354 Hamburg, Deutschland
E-Mail: tbittner@deloitte.de

Claas Buurman, Deloitte & Touche GmbH, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, Deutschland
E-Mail: clbuurman@deloitte.de

Roman Dawid, Deloitte & Touche GmbH, Franklinstr. 50, 60486 Frankfurt, Deutschland
E-Mail: rdawid@deloitte.de

Klaus Dorner, Deloitte & Touche GmbH, Dammtorstraße 12, 20354 Hamburg, Deutschland
E-Mail: kdorner@deloitte.de

Susann Metzner, Deloitte & Touche GmbH, Franklinstraße 50, 60486 Frankfurt, Deutschland
E-Mail: smetzner@deloitte.de

Daniel Schwerdt, Deloitte & Touche GmbH, Franklinstraße 50, 60486 Frankfurt, Deutschland
E-Mail: dschwerdt@deloitte.de

Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
APA	Advance Pricing Agreements
AStG	Außensteuergesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
CIF	Kosten, Versicherung und Fracht (Cost, Insurance and Freight)
CUP	Preisvergleichsmethode (Comparable Uncontrolled Price Method)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EBIT	Gewinn/Ergebnis vor Zinsen und Steuern (Earnings before interest and taxes)
EStG	Einkommenssteuergesetz
FG	Finanzgericht
F&R Analyse	Funktions- und Risikoanalyse
FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung
GAufzV	Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV) vom 13. November 2003 (BGBl. I S. 2296), geändert durch Artikel 9 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912)
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
IWG	Immaterielle Wirtschaftsgüter
KStG	Körperschaftsteuergesetz
OECD-RL	Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen vom 22. Juli 2010
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
TNMM	Transaktionsbezogene Nettomargenmethode (Transactional Net Margin Method)

vGA	Verdeckte Gewinnausschüttung (vgl. § 8 Abs. 3 KStG)
VWG 1983	Verwaltungsgrundsätze 1983 Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341– 4/83, BStBl I S. 218)
VWG-Umlageverträge	Verwaltungsgrundsätze Umlageverträge
VWG-FVerl	Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung
VWGV	Verwaltungsgrundsätze Verfahren 2005 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 (BMF-Schreiben v. 12.4.2005 – IV B 4 – S. 1341 – 1/05, BStBl I S. 570)
VZ	Veranlagungszeitraum

Abbildungsverzeichnis

Abb. 3.1	Bestandteile einer Verrechnungspreisdokumentation	51
Abb. 3.2	Ablauf der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation	57
Abb. 3.3	Informationsquellen im Konzern	62
Abb. 3.4	Fallbeispiel: Organisationsstruktur der BSK – Gruppe	68
Abb. 3.5	Fallbeispiel: Warenlieferungen und Dienstleistungen innerhalb der BSK – Gruppe	70
Abb. 3.6	Fallbeispiel: Warentransaktionen der BSK AG	72
Abb. 3.7	Fallbeispiel: Anwendung der TNMM zur Verprobung der Verrechnungspreise aus Warentransaktionen mit verbundenen Unternehmen . .	74
Abb. 3.8	Typisches Vorgehen bei der Erstellung einer Suche nach unverbundenen Vergleichsunternehmen mit Hilfe einer Unternehmensdatenbank	75
Abb. 3.9	Fallbeispiel: Dienstleistungstransaktionen im BSK-Konzern	79
Abb. 5.1	OECD-Verrechnungspreismethoden	139
Abb. 5.2	Grundfälle der Preisvergleichsmethode	143
Abb. 5.3	Grundfall externe Wiederverkaufspreismethode	149
Abb. 5.4	Grundfälle der Kostenaufschlagsmethode	155
Abb. 5.5	Grundfall Transaktionsbezogene Nettomargenmethode	164
Abb. 5.6	Beispiel Beitragsanalyse oder Contribution Profit Split	174
Abb. 5.7	Beispiel Residualgewinnaufteilungsmethode	175
Abb. 5.8	Methodenhierarchie in Deutschland gemäß § 1 Abs. 3 AStG	180
Abb. 5.9	Hypothetischer Fremdvergleich	182
Abb. 5.10	Beispiel hypothetischer Fremdvergleich bei Funktionsverlagerung	184
Abb. 6.1	Top 5 der Verrechnungspreisthemen in Betriebsprüfungen, entsprechend Unternehmensumfrage	201
Abb. 6.2	Mehrbelastung Verrechnungspreise nach Unternehmenssitz	202
Abb. 6.3	Risiken	217
Abb. 6.4	Risikorealisation während der Betriebsprüfung	219
Abb. 6.5	Risikofaktoren	222
Abb. 6.6	Risiko Management	227

Klaus Dorner

1.1 Allgemeines

Konzernverrechnungspreise sind zu einem der wichtigsten Steuerthemen international agierender Unternehmensgruppen geworden. Einerseits hat die bis in den Mittelstand hineinreichende Entwicklung zu internationaler, wenn nicht globaler, Unternehmenstätigkeit (Stichwort Globalisierung) zu einer enormen Zunahme grenzüberschreitender Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen geführt. Der Anteil des weltweiten Handelsvolumens, der auf konzerninterne Transaktionen zurückzuführen ist, wird auf ca. 60 % geschätzt.¹ Die Globalisierung wird also in weiten Bereichen durch wachsenden internationalen Handel innerhalb von Unternehmensgruppen getrieben. Dabei ist diese Entwicklung längst nicht mehr auf große Konzerne beschränkt. Auch der sogenannte Mittelstand geht seit Jahren zunehmend neue Wege und internationalisiert sich im Hinblick auf Vertriebswege wie auch Produktionsstätten. Mit anderen Worten, auch der Mittelstand baut zunehmend eigene Vertriebsnetzwerke und Produktionsstätten im Ausland auf und gründet hierzu Tochtergesellschaften oder Zweigniederlassungen. Größere Kundennähe bei gleichzeitiger Kontrolle über die Vertriebskanäle und –strategien sowie Nähe zu den Beschaffungsmärkten und Nutzung attraktiver Standortbedingungen weltweit sind auch für den Mittelstand zu wichtigen Elementen der Unternehmensstrategie geworden. Steuerliche Überlegungen wie z. B. günstige Steuersätze und/oder besondere steuerliche Anreize für Investitionen in materielle und immaterielle Anlagen kommen noch hinzu.

Andererseits ergeben sich für nationale Finanzverwaltungen hieraus besondere Herausforderungen. Erst kürzlich hat die OECD ihren Bericht „Addressing Base Erosion

¹ Vgl. International Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation, OECD.

K. Dorner (✉)

Deloitte & Touche GmbH, Dammtorstraße 12, 20354 Hamburg, Deutschland
E-Mail: kdorner@deloitte.de

and Profit Shifting“ veröffentlicht, in dem sie auf der Basis statistischer Untersuchungen deutlich macht, dass Gewinnverlagerungen und die damit einhergehende Erosion der Besteuerungsgrundlagen für viele Länder ein großes Problem darstellt. Neben Problemen im Zusammenhang mit der Einhaltung und Durchsetzung steuerlicher Regelungen zeigt sich aus Sicht der OECD vor allem auch, dass nationale steuerliche Regelungen in vielen Fällen nicht wirklich mit weltwirtschaftlichen Trends wie beispielsweise der zunehmenden Bedeutung immaterieller Werttreiber (immaterielle Wirtschaftsgüter) sowie der Entwicklung der Informations- und Kommunikationstechnologien Schritt gehalten haben.²

Vor dem Hintergrund dieser Herausforderungen haben die Finanzverwaltungen der meisten entwickelten Nationen im Laufe der letzten zwei Dekaden mit zunehmend strikteren steuerlichen Regelungen auf die Internationalisierung der Unternehmenstätigkeit und den damit prinzipiell möglichen Ergebnisverschiebungen zwischen Konzernteilen reagiert. Das Thema „Konzern-Verrechnungspreise“ nimmt an dieser Stelle eine prominente Stellung ein. **Verrechnungspreise sind die Preise, die Nahestehende (meist verbundene Unternehmen) für Lieferungen und Leistungen jeglicher Art in Rechnung stellen und bezahlen.** Es ist einsichtig, dass die Höhe der Verrechnungspreise unmittelbare Auswirkungen auf die Zuordnung des (konsolidierten) Konzernergebnisses zwischen den einzelnen Konzernunternehmen haben – und im internationalen Konzern somit auch auf die Zuordnung von Konzerngewinnen zwischen den betroffenen Staaten. Eine konsequente Kontrolle und Durchsetzung steuerlicher Regelungen zur Gestaltung von Konzernverrechnungspreisen steht deshalb vor dem Hintergrund der oben geschilderten Problematik des „Profit Shifting“ ganz oben auf der Agenda vieler Staaten und deren Finanzverwaltungen.

Deutschland stellt hierbei keine Ausnahme dar – im Gegenteil. Zumindest in Teilbereichen, wie z. B. den Regelungen zu Umstrukturierungen im Konzern (Funktionsverlagerungen), hat Deutschland innerhalb des allgemeinen internationalen Trends zur Verschärfung von Regelungen im Bereich Verrechnungspreise eine erkennbar strikte „Vorreiterrolle“ eingenommen. Auch in der Betriebsprüfungspraxis sollten international agierende Unternehmen in Deutschland grundsätzlich davon ausgehen, dass Konzernverrechnungspreise ein nahezu sicher zu erwartendes Prüfungsfeld darstellen. Unternehmensumfragen zeigen dabei, dass Konzernverrechnungspreise einerseits ein besonders häufiges Konfliktthema in steuerlichen Betriebsprüfungen sind. Hinzu kommt andererseits, dass die finanziellen Auswirkungen von Korrekturen steuerlicher Verrechnungspreise durch die Finanzverwaltungen im Vergleich zu anderen häufig auftretenden Korrekturen (wie z. B. Korrekturen von Abschreibungszeiträumen bei Anlagevermögen oder Bewirtungskosten, etc.) in der Regel erheblich sind. Grund hierfür ist, dass viele andere steuerliche Problemfelder entweder betragsmäßig weit weniger relevant sind oder lediglich zu Zeitverschiebungen bei Erträgen oder Aufwendungen mit entsprechenden Zinseffekten führen, während Verrechnungspreiskorrekturen regelmäßig betragsmäßig erheblich und mit definitiven Mehrsteuern verbunden sind.

² Vgl. Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD.

Neben Ausdifferenzierungen und Verschärfungen der Regelungen zur steuerlich anzuerkennenden Höhe der Konzernverrechnungspreise wurden insbesondere im Zuge der letzten zehn Jahre auch die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Rahmen der Feststellung bzw. Prüfung der Besteuerungsgrundlagen erheblich ausgebaut und verschärft. In besonderer Weise gilt dies für die gesetzliche Pflicht zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation durch den Steuerpflichtigen – einschließlich entsprechender Sanktionen für die Nichterfüllung. Sanktionen im Sinne einer Beweislastumkehr und von Strafzuschlägen können somit zusätzlich anfallen.

Im Ergebnis hat dies dazu geführt, dass steuerliche Konzernverrechnungspreise zu einem der wichtigsten – wenn nicht dem wichtigsten – Problemfeld innerhalb steuerlicher Betriebsprüfungen bei international tätigen Konzernunternehmen geworden sind. Kapitel 6.1.

Wie bereits angedeutet, sollten Praktiker zum besseren Verständnis der Regelungen zu Konzernverrechnungspreisen grundsätzlich zwei „Regelungsfelder“ mit jeweils unterschiedlichen Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen unterscheiden (auch wenn es hier gewisse Wechselwirkungen z. B. im Zusammenhang mit den Schätzungsbefugnissen der Finanzverwaltung geben kann). Diese „Regelungsfelder“ sind:

1. die Forderung nach **Fremdüblichkeit** der Konzernverrechnungspreise (Korrekturnormen) und
2. die **Mitwirkungspflichten** des Steuerpflichtigen, insbesondere (aber nicht ausschließlich) Dokumentationspflichten (Verfahrensrecht).

Fremdunüblichkeit der Verrechnungspreise führt regelmäßig zu Korrekturen der Verrechnungspreise, (erhebliche) Verletzungen der Mitwirkungspflichten führen regelmäßig zu Sanktionen/Penalties. Die vollständige Erfüllung der Mitwirkungspflichten vermeidet somit entsprechende Sanktionen, nicht notwendigerweise aber eine Korrektur der Verrechnungspreise selbst, sofern diese von der Finanzverwaltung als nicht fremdüblich angesehen werden. Umgekehrt muss eine Verletzung von Mitwirkungspflichten und die damit zusammenhängende Verhängung von Penalties nicht unbedingt mit einer Korrektur der Verrechnungspreise und somit der Steuermessungsgrundlage einhergehen. Erfahrungsgemäß ist es in der Praxis dennoch häufig so, dass Korrekturen vermeintlich oder tatsächlich fremdunüblicher Verrechnungspreise gehäuft auch mit Penalties für Verletzungen insbesondere der Dokumentationspflichten auftreten. Umgekehrt dürften bei leicht nachvollziehbar fremdüblichen Verrechnungspreisen auch Diskussionen über die Erfüllung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen relativ selten vorkommen. Nicht zu vergessen ist in diesem Zusammenhang, dass eine sorgfältige Dokumentation der Verrechnungspreise in vielen Fällen selbst ein starkes Argument für die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise darstellt, so dass eine hochwertige Verrechnungspreisdokumentation ein wichtiger Schritt hin zur Verteidigung der Verrechnungspreise selbst ist und nicht lediglich zur Vermeidung von Sanktionen.

Es ist hierbei zu beachten, dass die rechtlichen Regelungen in diesem Bereich von Land zu Land verschieden sind. Gewisse Regelmäßigkeiten lassen sich aber meist erkennen. So kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass in nahezu allen wesentlichen Jurisdiktionen der Grundsatz der **Fremdüblichkeit** den Maßstab für die Prüfung von Konzernverrechnungspreisen darstellt, auch wenn dieser Grundsatz im Detail unterschiedlich ausgelegt werden mag. Ebenfalls kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die wesentlichen Inhalte einer Verrechnungspreisdokumentation in vielen Fällen grundsätzlich gleich oder zumindest ähnlich sind. Auch hier können sich Detailregelungen im Einzelfall jedoch erheblich unterscheiden. Wesentliche inhaltliche Kernelemente einer Verrechnungspreisdokumentation können für viele Länder aus Kapitel V der OECD Verrechnungspreisrichtlinien abgeleitet werden. Es sei an dieser Stelle jedoch nochmals ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die jeweiligen Regelungen vielfältige Länderunterschiede aufweisen können und dass deshalb unbedingt die jeweils einschlägigen nationalen Regelungen zu berücksichtigen sind.

Im Interesse eines besseren Verständnisses der weiteren Ausführungen in den einzelnen Kapiteln dieses Buches wird im Folgenden im Rahmen dieser Einleitung ein Überblick, sowohl über das Postulat der „Fremdüblichkeit“ als auch der speziellen Mitwirkungspflichten in Form der Dokumentationspflicht im deutschen Steuerrecht, gegeben. Detailliertere Ausführungen hierzu finden sich in den folgenden Kapiteln, insbesondere in Kap. 2 (Rechtliche Grundlagen), dieses Buches.

1.2 Materielle Fremdüblichkeit und Einkünftekorrekturen

Weltweit hat sich als zentraler Maßstab für die steuerliche Beurteilung von Leistungsverrechnungen zwischen verbundenen Unternehmen der sogenannte **„Dealing at Arm's Length Standard“** durchgesetzt. Bildlich leitet sich dieser Begriff vom Handeln zwischen Dritten ab, die sich „im Abstand einer Armeslänge“ auf die Konditionen eines Geschäfts einigen, anders als sich „Nahestehende“, die diesen Abstand nicht einhalten.

Seinen Niederschlag findet dieses Prinzip im deutschen Steuerrecht in der Rechtsfigur des **ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters eines unabhängigen Unternehmens**, der frei von Weisungen der Gesellschafter ausschließlich orientiert an den Interessen seines Unternehmens einem Geschäft nur dann zustimmt, wenn die Konditionen mindestens „fremdüblich“ bzw. „marktüblich“ sind. Ungünstigere Konditionen würden aus dieser Perspektive vom ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer abgelehnt.

Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird jedoch lediglich prüfen, ob die angebotenen Geschäftskonditionen günstig genug sind. Er wird nicht prüfen, ob diese im Vergleich zu den Marktkonditionen „zu günstig“ sind. Fremdübliche Bedingungen eines Geschäfts lassen sich somit erst dann aus dem Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters herleiten, wenn dieser gleichsam „verdoppelt“ wird. Mit anderen Worten, erst aus der gespiegelten Perspektive zweier Geschäftsleiter, die

Geschäftsbedingungen je aus ihrer Warte beurteilen, ist im eigentlichen Sinne die Ermittlung fremdüblicher Konditionen möglich.

Der Fremdvergleich ist somit an sich ein „zweiseitiger Test“. Das nationale Steuerrecht jedoch sieht in der Regel lediglich einen „einseitigen Test“ aus der Sicht der jeweiligen nationalen Interessenlage vor. (Anmerkung: mindestens § 199 AO sieht jedoch auch Prüfungspflicht zugunsten des Steuerpflichtigen vor).

Die jeweiligen nationalen Finanzverwaltungen werden deshalb regelmäßig lediglich prüfen, ob und inwiefern die nationale Steuerbemessungsgrundlage aufgrund von nicht fremdüblichen Verrechnungspreisen gemindert wurde. Hierbei bezieht sich die Finanzverwaltung je nach Fallkonstellation und Rechtsform auf sogenannte **Korrekturnormen**, die eine Korrektur der Verrechnungspreise bzw. der durch diese geminderten Steuerbemessungsgrundlage erlauben.

In einigen Ländern sind zudem im Falle von Einkünftekorrekturen teilweise Strafzuschläge zu berücksichtigen (z. B. in den USA, in Italien, etc.), die jedoch teilweise vermieden oder reduziert werden können, sofern z. B. eine Verrechnungspreisdokumentation vorgelegt wurde.

Kommt es im Zusammenhang mit Verrechnungspreiskorrekturen zu Doppelbesteuerung, besteht häufig die Möglichkeit der Einleitung eines sogenannten **Verständigungsverfahrens** zwischen den jeweiligen Finanzverwaltungen sofern ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen diesen Ländern besteht, bzw. sofern diese die EU Schiedskonvention unterzeichnet haben.

1.3 Dokumentationspflichten und Sanktionen

Mit der Einführung des § 90 Abs. 3 AO gelten seit dem Jahr 2003 in Deutschland Aufzeichnungspflichten für Unternehmen mit grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen. Die „Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung vom 13.11.2003 i.d.F. v. 14.08.2007– GAufzV)“ regelt die Details dieser Aufzeichnungspflichten. Ergänzend hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) am 12. April 2005 die endgültige Fassung der „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“ (Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen und nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen) veröffentlicht, die als Verwaltungsvorschriften die Anforderungen der Finanzverwaltung an Verrechnungspreisdokumentationen enthalten. Obwohl diese Verwaltungsvorschriften im Gegensatz zu § 90 AO und zur GAufzV lediglich die Finanzverwaltung intern binden, ist es dennoch für den Steuerpflichtigen ratsam, die Verwaltungsgrundsätze im Rahmen seiner Verrechnungspreisdokumentation soweit möglich zu berücksichtigen, um den Anforderungen der Finanzverwaltung gerecht zu werden.

Nach den Dokumentationsvorschriften besteht für den Steuerpflichtigen die Pflicht zur Dokumentation der „[...] wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen

Geschäftsbedingungen [...]“ mit nahe stehenden Personen. Verletzt der Steuerpflichtige seine Aufzeichnungspflichten indem er keine Verrechnungspreisdokumentation vorlegt oder diese im wesentlichen unverwertbar ist, so gilt nach § 164 Abs. 3 AO die widerlegbare Vermutung, dass die Einkünfte des Steuerpflichtigen höher sind als die von ihm erklärten. Schätzt die Finanzverwaltung in diesen Fällen die Einkünfte, kann sie vorhandene Bandbreiten zu Lasten des Steuerpflichtigen ausschöpfen.

Daneben sieht § 162 Abs. 4 AO Zuschläge für den Fall der Nichterfüllung der Aufzeichnungspflichten vor.

Zusammenfassend enthält das deutsche Steuerrecht umfangreiche Dokumentationsregelungen für Verrechnungspreise sowie Vorschriften zu steuerlichen Zuschlägen bei Nichteinhaltung. Die Erfüllung dieser Dokumentationsanforderungen kann mit einem erheblichen Zeit- und Kostenaufwand verbunden sein. Trotzdem ist es empfehlenswert, eine Verrechnungspreisdokumentation in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Anforderungen zu erstellen, da hierdurch die Wahrscheinlichkeit von Verrechnungspreiskorrekturen und hohen Strafzuschlägen verringert werden kann.

Die GAufzV und die VWGV verlangen, dass der Steuerpflichtige Aufzeichnungen über den Sachverhalt erstellt, den er im Rahmen seiner Transaktionen mit nahe stehenden Personen verwirklicht hat (**Sachverhaltsdokumentation**). Zusätzlich muss die Dokumentation das ernstliche Bemühen erkennen lassen, dass der Steuerpflichtige den Fremdvergleichsgrundsatz beachtet hat (**Angemessenheitsdokumentation**). Die Aufzeichnungspflicht umfasst alle relevanten Sachverhalte über Geschäftsbeziehungen, die einen Leistungsaustausch mit verbundenen Unternehmen oder nahe stehenden Personen zum Gegenstand haben, aber auch Vereinbarungen wie z. B. Personalentsendungen oder Kostenumlageverträge. Aus den Aufzeichnungen sollen Art, Umfang und Abwicklung sowie die wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen der Geschäftsbeziehung ersichtlich werden.

Aufzeichnungen sind **grundsätzlich geschäftsvorfallbezogen** zu erstellen. Eine **Gruppenbildung** von Transaktionen ist jedoch möglich, wenn dies bei Geschäften zwischen fremden Dritten üblich ist. Eine Gruppenbildung nach vorher festgelegten und nachvollziehbaren Regeln erfolgt, wenn die Funktionen und Risiken der zu aggregierenden Sachverhalte wirtschaftlich vergleichbar sind, oder es für die Prüfung der Angemessenheit auf die Beurteilung des Gesamtgeschäfts ankommt (Tz. 3.4.13 VWGV). In diesem Fall sind die Regeln für die Abwicklung dieser Transaktionen und die Kriterien für die Gruppenbildung darzustellen.

Auf geschäftsvorfallbezogene Einzelaufzeichnungen kann auch dann verzichtet werden, wenn **Verrechnungspreisrichtlinien** die Festsetzung von Preisen bestimmen und in der Praxis auch befolgt werden.

Der Steuerpflichtige muss aufzeigen, welche **Methode** gewählt wurde und warum er die angewandte Methode hinsichtlich der Art seiner Geschäfte und der sonstigen Verhältnisse für geeignet hält. Er muss nicht belegen, dass die von ihm gewählte Methode bei der Bestimmung der Verrechnungspreise die für den Sachverhalt am besten geeignete Methode ist.

Wie bereits dargelegt, ist es wichtig, dass die Dokumentation das Bemühen zur Beachtung des **Fremdvergleichsgrundsatzes** erkennen lässt (Angemessenheitsdokumentation). Das bedeutet auch, dass entsprechend der gewählten Verrechnungspreismethode Vergleichsdaten heranzuziehen sind, soweit solche Daten zum Zeitpunkt der Vereinbarung der Geschäftsbeziehung beim Steuerpflichtigen oder bei ihm nahe stehenden Personen vorhanden sind oder soweit die Kosten der Informationsbeschaffung aus frei zugänglichen Quellen (z. B. öffentliche Datenbanken) im Verhältnis zum Umfang der Transaktion vertretbar erscheinen. Auch wenn dies keine formale Beweislastumkehr zu Ungunsten des Steuerpflichtigen bedeutet und die Beweislast über die Nicht-Angemessenheit der Verrechnungspreise weiterhin bei der Finanzbehörde liegt (vgl. Tz. 4.2 VWGV), ist es dennoch nicht ratsam, die Angemessenheitsdokumentation zu vernachlässigen, da dies eventuelle Sanktionen wie „Straf-Schätzung“ (Schätzung zum ungünstigen Rand einer Bandbreite) und Strafzuschläge nach sich ziehen kann. Eine besondere praktische Herausforderung stellt hier häufig die Gewinnung von belastbaren Drittdaten dar.

Budgets, Ziele und andere interne Daten allein sind nicht ausreichend, um die Fremdvergleichskonformität der Verrechnungspreise zu untermauern. Sie können aber hilfreich sein, wenn Fremdvergleichsdaten nicht vorhanden oder von nicht ausreichender Qualität sind.

Die GAufzV verlangt eine **fortlaufende Dokumentation** insbesondere für die folgenden zwei Situationen.

- Für **Dauersachverhalte** muss der Steuerpflichtige auch nach Abschluss des Vertrags Änderungen der Umstände dokumentieren, die für die Angemessenheit der vereinbarten Preise von wesentlicher Bedeutung sind. Damit soll den Finanzbehörden ermöglicht werden zu prüfen, ob und wann fremde Dritte eine Anpassung der Geschäftsbedingungen verlangt hätten.
- Wenn das Unternehmen steuerliche **Verluste** hinnehmen muss, die ein fremder Dritter nicht hingenommen hätte. Dies dürfte insbesondere bei Dauerverlusten über mehr als drei Jahre hinweg der Fall sein.

Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle müssen zeitnah dokumentiert werden. Die Dokumentation gilt als zeitnah erstellt, wenn sie bis sechs Monate nach Ende des Geschäftsjahres, in dem sich die Transaktion ereignet hat, erstellt wurde. Zudem gilt für die Dokumentation eine verkürzte Vorlagepflicht von 30 Tagen (anstatt von 60 Tagen) nach Anforderung. Als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle gelten laut GAufzV:

- Vermögensübertragungen im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen;
- die Übertragung und Überlassung von Wirtschaftsgütern und Vorteilen im Zusammenhang mit wesentlichen Funktions- und Risikoänderungen im Unternehmen;
- wichtige Veränderungen der Geschäftsstrategie des Unternehmens;
- der Abschluss und die Änderung langfristiger Verträge, die sich erheblich auf die Höhe der Einkünfte aus den Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Unternehmen auswirken.; und
- der Abschluss von Umlageverträgen.

Bei **gewöhnlichen Geschäftsvorfällen** ist die Dokumentation regelmäßig nur für Zwecke der Durchführung einer Außenprüfung erforderlich und auf Anforderung der Finanzbehörde innerhalb einer Frist von 60 Tagen zu erstellen.³ Eine zeitnahe Dokumentation ist allerdings auch hier zu empfehlen, um die Brauchbarkeit der Dokumentation sicherzustellen. Erfahrungsgemäß ist es häufig außerordentlich schwierig, zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung die für die Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation erforderlichen Informationen zu erheben, die schon mehrere Jahre zurückliegen. Selbst wenn dies grundsätzlich möglich sein sollte, ist eine Frist von 60 Tagen dann meist nicht mehr einzuhalten.

In einigen **besonderen Fällen** verlangt die GAufzV i.V.m. den VWGV, dass spezielle Aufzeichnungen über diese Sachverhalte gefertigt werden. Diese umfassen:

- Wechsel der Geschäftsstrategie;
- Kostenumlageverträge;
- Informationen über Verrechnungspreiszusagen ausländischer Steuerbehörden (APAs);
- Verständigungs- oder Schiedsstellenverfahren;
- Nachträgliche Preisanpassungen/Gegenberichtigungen;
- Verluste in mehr als drei aufeinander folgenden Jahren: dann muss der Steuerpflichtige Ursachen und getroffene Maßnahmen zur Beseitigung der Verluste dokumentieren; und
- Forschungsvorhaben und laufende Forschungstätigkeiten, die im Zusammenhang mit einer Funktions- und Risikoänderung stehen und innerhalb der Funktionsänderung vorangegangenen drei Jahre stattgefunden haben oder abgeschlossen worden sind.

Schließlich sind „**kleinere Unternehmen**“⁴ sowie Unternehmen, die aus Geschäftsbeziehungen mit Nahestehenden nur andere als Gewinneinkünfte beziehen, von der Pflicht zur umfangreichen schriftlichen Aufzeichnung befreit. Es ist ausreichend, wenn diese Unternehmen fristgerecht Auskünfte erteilen und vorhandene Unterlagen vorlegen. Es sollte allerdings bedacht werden, dass auch für kleinere Unternehmen eine Frist von 60 Tagen für die Auskunftserteilung gilt. Dies wird in vielen Fällen zumindest vorbereitende Überlegungen und Aufzeichnungen erforderlich machen, die einer schriftlichen Verrechnungspreisdokumentation sehr nahe kommen können.

Die Dokumentationspflicht umfasst auch **Betriebsstätten** und **Personengesellschaften**.

³ In begründeten Einzelfällen kann diese Frist verlängert werden (§ 90 Abs. 3 AO).

⁴ Nach § 6 Abs. 2 GAufzV sind kleinere Unternehmen solche Unternehmen, deren Lieferumfang mit verbundenen Unternehmen nicht mehr als 5 Mio. EUR beträgt und der sonstige Leistungsumfang mit verbundenen Unternehmen nicht mehr als 500.000 EUR beträgt. Siehe auch Tz. 3.4.17 Verwaltungsgrundsätze – Verfahren.

1.4 Korrektur der Verrechnungspreise – Was tun?

Erfolgt eine Korrektur der vom Steuerpflichtigen angesetzten Verrechnungspreise durch die Finanzverwaltung, so ist **Doppelbesteuerung** die regelmäßige Folge. Das bedeutet, dass aufgrund der Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage im Land der Korrektur nachträglich ein erhöhter Teil des Gesamtergebnisses der Unternehmensgruppe versteuert werden muss, ohne dass hierdurch automatisch eine entsprechende Gegenkorrektur durch die Finanzverwaltung im Land des Transaktionspartners erfolgt. Ein Teil des Konzerngesamtergebnisses wird nun in beiden Ländern der Besteuerung unterworfen. Grundsätzlich stehen hier zwei Handlungsalternativen zur Verfügung: der inländische Rechtsweg und ein internationales Verständigungsverfahren.

1.4.1 Inländischer Rechtsweg

Sofern der Steuerpflichtige der Auffassung ist, dass die von der Finanzverwaltung vorgenommene Einkünftekorrektur nicht sachgerecht ist und somit einer Rechtsgrundlage entbehrt, so kann er im Inland den Rechtsweg einschlagen.

Erster Schritt hierbei ist regelmäßig der Einspruch gegen den oder die entsprechenden Steuerbescheide. Über den Einspruch wird von der Rechtsbehelfsstelle des zuständigen Finanzamts entschieden. Im Zusammenhang mit Verrechnungspreisfragen ist die Erfolgswahrscheinlichkeit eines Einspruchs allerdings erfahrungsgemäß eher gering.

Sodann hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit zur Klage beim zuständigen Finanzgericht. Gerichtsverfahren zu Verrechnungspreisthemen sind bislang in Deutschland sehr selten gewesen. Dies dürfte insbesondere auch damit zusammenhängen, dass einerseits Finanzgerichtsverfahren häufig langwierig und kostenintensiv sind. Andererseits ist es eher selten, dass in Verrechnungspreisfällen der klagende Steuerpflichtige im Verfahren vollumfänglich obsiegt. Nur dann aber könnte das eigentliche Problem, die Doppelbesteuerung, tatsächlich auch vollumfänglich ausgeräumt werden. Ein langwieriges und teures Verfahren, das – zumindest bislang – nur selten zur vollständigen Problemlösung im Sinne einer Vermeidung der Doppelbesteuerung geführt hat, erscheint im Regelfall nicht sehr attraktiv.

Es ist allerdings unseres Erachtens nicht auszuschließen, dass Finanzgerichtsverfahren in Zukunft eine bedeutendere Rolle spielen werden im Zusammenhang mit der Klärung der Frage, ob der Steuerpflichtige seine Dokumentations- oder gegebenenfalls andere Mitwirkungspflichten verletzt hat. Eine unserer Erfahrung entsprechend zunehmend strikter agierende deutsche Finanzverwaltung, die deutlich häufiger Verletzungen der Mitwirkungspflichten unterstellt und entsprechende Sanktionen verhängt, dürfte in Zukunft auch zunehmend gerichtliche Auseinandersetzung in dieser Frage herbeiführen.

1.4.2 Internationales Verständigungsverfahren

Die im Hinblick auf das Problem der Doppelbesteuerung unseres Erachtens erheblich erfolgversprechendere Alternative sind sogenannte Verständigungsverfahren. Es sei zunächst an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass Verständigungsverfahren grundsätzlich keine Lösung für die oben angedeuteten Probleme der Erfüllung von Mitwirkungspflichten und Sanktionen darstellen können. Verständigungsverfahren sind aber in vielen Fällen erfolgreiche Verfahren zur Ausräumung der Doppelbesteuerung im Konzern.

Grundlage eines Verständigungsverfahrens ist zunächst der entsprechende Artikel der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den an der korrigierten Transaktion beteiligten Ländern. In vielen Fällen basieren diese Abkommen auf dem sogenannten OECD-Musterabkommen, wo sich die Ausführungen zu Verständigungsverfahren in Artikel 25 finden. Unbedingt erforderlich ist es deshalb im Falle eines sich anbahnenden Disputs über angemessene Verrechnungspreise die Existenz und den konkreten Inhalt des betreffenden Abkommens zu prüfen. Die Bundesrepublik Deutschland hat zwar mit einer großen Zahl von Ländern entsprechende Abkommen geschlossen, dies gilt aber nicht für alle in der Unternehmenspraxis wichtigen Länder. Keine Abkommen bestehen gegenwärtig beispielsweise mit Ländern wie Brasilien und Taiwan.

Im Rahmen eines Verständigungsverfahrens werden die Finanzbehörden der beteiligten Länder (die sogenannten „Competent Authorities“ – in Deutschland das Bundeszentralamt für Steuern) den vorgelegten Fall der Doppelbesteuerung prüfen und verhandeln, mit dem Ziel einer Ausräumung der Doppelbesteuerung. Auch wenn einige neuere Abkommen der Bundesrepublik eine sogenannte Schiedsklausel beinhalten (so z. B. die Abkommen mit Österreich und den USA), gilt doch nach wie vor für die meisten gültigen Abkommen, dass kein Einigungszwang für die Finanzbehörden besteht. Es ist also durchaus möglich, dass das Verfahren zu keiner Einigung führt – auch wenn dies erfahrungsgemäß eher selten der Fall sein dürfte.

Neben den Doppelbesteuerungsabkommen steht innerhalb der EU mit der **EU-Schiedskonvention** eine weitere Basis für Verständigungsverfahren mit Einigungszwang bei Verrechnungspreisfragen zur Verfügung.

Es bleibt festzuhalten, dass Verständigungsverfahren in vielen Fällen von Doppelbesteuerung aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen erfolgversprechender sind als die Beschreitung des inländischen Rechtswegs. Wichtig ist jedoch die Klärung der für den konkreten Einzelfall relevanten Abkommenslage (d. h. gibt es ein Abkommen und was ist dessen konkreter Inhalt?). Zur Klärung von Streitfällen im Zusammenhang mit Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten sind diese zudem nicht geeignet. Es ist vielmehr zu berücksichtigen, dass im Rahmen der Beantragung eines Verständigungsverfahrens Unterlagen einzureichen sind, die inhaltlich den Dokumentationspflichten sehr nahe kommen. Eine angemessene Verrechnungspreisdokumentation ist also auch in dieser Hinsicht ein elementarer Baustein eines sinnvollen Verrechnungspreis-Konzepts.

1.5 Aufbau dieses Buches

Der Aufbau dieses Buches ist so gestaltet, dass die einzelnen Kapitel grundsätzlich unabhängig voneinander gelesen werden können. Der Leser hat somit die Möglichkeit nach konkretem Interesse auch direkt in ein bestimmtes Kapitel zu dem für ihn besonders relevanten Themenbereich einzusteigen. Da die einzelnen Kapitel dennoch einer inneren Logik folgend aufeinander aufbauen, empfehlen wir grundsätzlich die Lektüre des gesamten Buches.

Dieses Buch beginnt, nach dieser grundlegenden Einführung, mit einem Kapitel über die wesentlichen Grundlagen des deutschen Steuerrechts im Zusammenhang mit Konzernverrechnungspreisen. Der Praktiker, der beispielsweise vorwiegend an Hilfe zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation oder Beispielen für typische Betriebsprüfungsfälle interessiert ist, kann dieses Kapitel grundsätzlich auch überspringen. Sollte dann zu einem späteren Zeitpunkt entweder das Interesse an oder die Notwendigkeit zu detaillierteren Informationen über steuerrechtliche Hintergründe entstehen, kann dieses Kapitel auch einzeln studiert werden.

Kapitel 3 behandelt beispielhaft die praktische Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation. Hierzu werden die wesentlichen inhaltlichen Bausteine ausführlich erläutert. Zusätzlich wird die Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation anhand eines konkreten Fallbeispiels praktisch dargestellt.

Kapitel 4 vertieft den Themenkomplex „Funktions- und Risikoanalyse“, die sowohl für die analytische Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise einschließlich der Auswahl einer steuerlich anwendbaren Verrechnungspreismethode essenziell ist, als auch einen elementaren Baustein jeder Verrechnungspreisdokumentation darstellt. Das Kapitel fasst die detaillierten Ausführungen beispielhaft anhand typischer „Funktions- und Risikoprofile“ häufig auftretender Fallkonstellationen zusammen. Die Funktions- und Risikoanalyse ist das wesentliche Fundament für die Durchführung einer ökonomischen Analyse der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise.

Kapitel 5 beschäftigt sich schließlich ausführlich mit Verrechnungspreismethoden und der ökonomischen Analyse der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise. In diesem Kapitel werden die wesentlichen international akzeptierten Verrechnungspreismethoden dargestellt, deren Anwendbarkeit für verschiedene Fallkonstellationen diskutiert sowie die konkrete Durchführung des Fremdvergleichstests mit Hilfe empirischer Drittdaten erläutert.

Abschließend werden in Kapitel 6 typische Problemfelder in Betriebsprüfungen anhand konkreter Fallbeispiele dargestellt, einschließlich möglicher Lösungs- bzw. Verteidigungsansätze. Kapitel 6 diskutiert zudem grundlegende Fragen eines effizienten Managements von Betriebsprüfungen.

Literatur

- BMF, Schreiben vom 12.4.2005. 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). IV B 4- S 1341- 1/05. BStBl 2005 I, S. 570
- OECD (Hrsg.). 2013. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing
- OECD. 2006. International Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation <http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/internationalconferenceontransferpricingandcustomsvaluation.htm>. Zugegriffen: 06.März 2013
- OECD (Hrsg.). 22. Juli, 2010. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing

Claas Buurman

2.1 Einleitung

Die in diesem Buch dargestellten Verfahren zur Ermittlung konzerninterner Verrechnungspreise beruhen auf nationalen sowie internationalen gesetzlichen Regelungen bzw. völkerrechtlichen Verträgen und verpflichten den Steuerpflichtigen ebenso wie die beteiligten Finanzverwaltungen. Ohne bindende Vorschriften, die sowohl den Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung zur Anwendung des **Fremdvergleichsgrundsatzes** verpflichten, ist kein Steuerpflichtiger dazu verpflichtet, den Fremdvergleich bei seiner steuerlichen Gewinnermittlung anzuwenden. Ebenso wie die Anwendung der „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ für Kaufleute aufgrund gesetzlicher Regelungen verpflichtend ist¹ bedarf es somit auch für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gesetzlicher Regelungen.

Der Fremdvergleichsgrundsatz als Maßstab der internationalen Gewinnabgrenzung ist in den international zwischen den einzelnen Staaten abgeschlossenen **Doppelbesteuerungsabkommen** kodifiziert. Diese Doppelbesteuerungsabkommen stellen völkerrechtliche Verträge dar und regeln die Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen einzelnen Staaten. Um eine relative Homogenität dieser bilateralen Verträge sicherzustellen, sind im Rahmen internationaler Organisationen Musterformulierungen für diese bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen entwickelt worden. Es existieren u. a. folgende wichtige Musterabkommen:

¹ Vgl. § 238 HGB.

C. Buurman (✉)
Deloitte & Touche GmbH, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, Deutschland
E-Mail: clbuurman@deloitte.de

- Musterabkommen der OECD
- Musterabkommen der UN

Neben Unterschieden, die insbesondere zwischen dem Musterabkommen der OECD und dem Musterabkommen der UN in einer unterschiedlichen Aufteilung von Besteuerungsrechten bestehen, ist der Fremdvergleichsgrundsatz in sämtlichen Musterabkommen kodifiziert. Der Fremdvergleichsgrundsatz gem. Art. 9 OECD-MA lautet wie folgt:

„Wenn

- a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist, oder
- b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.“

Auch die von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen beinhalten, gegebenenfalls mit redaktionellen Unterschieden, diesen Fremdvergleichsgrundsatz. Bei Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens, das einen dem Art. 9 OECD-MA entsprechenden Artikel beinhaltet, verpflichtet sich die Bundesrepublik Deutschland insoweit gegenüber dem anderen Vertragsstaat dazu, den Fremdvergleichsgrundsatz zu beachten.

Die bilateral zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den beteiligten Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen stellen keine steuerbegründenden Normen dar. Stattdessen begrenzen sie das Besteuerungsrecht der beteiligten Staaten.² Zudem ist der Fremdvergleichsgrundsatz in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen so ausgestaltet, dass er keine alleinige Rechtsgrundlage für eine Gewinnberichtigung darstellt. Dementsprechend bedarf es innerstaatlicher Normen zur Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes in der Bundesrepublik Deutschland. Sollte zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem betreffenden Staat kein Doppelbesteuerungsabkommen bestehen (wie beispielsweise mit Wirkung zum 01.01.2006 mit Brasilien) kommen ausschließlich **innerstaatliche Normen** zur Anwendung.

Diese innerstaatlichen Normen können Gesetze sein. Neben Gesetzen zählen zu den innerstaatlichen Normen, die den Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung binden, auch

² Vgl. Vögele/Fischer in Vögele/Borstel/Engler, Kapitel A, Rn. 13.

Rechtsverordnungen. Rechtsverordnungen werden im Bereich der Verrechnungspreise durch das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrats erlassen. Es bedarf hierzu jeweils einer gesetzlichen Regelung, und die Rechtsverordnungen können nur in dem vom Gesetz definierten Rahmen erlassen werden. Für den Bereich der Verrechnungspreise sind gegenwärtig folgende **Rechtsverordnungen** in Kraft:

- Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV) vom 13.11.2003 i.d.F.14.8.2007
- Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung – FVerlV) v. 12.08.2008

Zudem wird seitens des Bundesministeriums der Finanzen gegenwärtig an einer Rechtsverordnung zu Einzelheiten und zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gearbeitet. Rechtsgrundlage dieser Rechtsverordnung wäre ein neu zu erlassender § 1 Abs. 6 des AStG. Dieser war Bestandteil des Entwurfs zu einem Jahressteuergesetz 2013. Die strittigen Punkte, die die Verabschiedung des Jahressteuergesetzes verzögerten, betrafen nicht die Änderungen des AStG. Die Regelungen wurden schließlich durch das AmtshilfeRLUmG umgesetzt.

Bei Rechtsverordnungen werden Teile der Exekutive dazu ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrats weitergehende Verordnungen über einen eng begrenzten und im Gesetz definierten Rahmen zu erlassen. Insofern stellt sich hierbei die Frage, ob die teilweise sehr weitgehenden Rechtsverordnungen noch in Einklang mit der Ermächtigung stehen, da die Voraussetzung für den Erlass einer Rechtsverordnung die vorausgehende Ermächtigung ist. Wir werden im Folgenden von weitergehenden Diskussionen dieser Problematik absehen. Steuerpflichtige sollten jedoch im Einzelfall gegebenenfalls prüfen (lassen), ob einseitig belastende Regelungen der Verordnungen im Rechtswege angegriffen werden können.

Neben diesen den Steuerpflichtigen sowie die Finanzverwaltung bindenden Normen hat die Finanzverwaltung zudem eine Vielzahl von **Verwaltungsanweisungen** erlassen, die die Auffassung der Finanzverwaltung zu den wichtigsten Verrechnungspreisthemen darlegen. Diese Verwaltungsanweisungen binden ausschließlich die Finanzverwaltung und weder den Steuerpflichtigen noch die Gerichte. Dementsprechend ist es insbesondere in Betriebsprüfungen von entscheidender Bedeutung, die Rechtsgrundlage hinter der von der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsauffassung zu kennen. Es gilt insofern zu verhindern, dass in den Verwaltungsanweisungen dargelegte Rechtsauffassungen ungeprüft als geltendes Recht aufgefasst werden.

Die wichtigsten im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Verrechnungspreisen ergangenen Verwaltungsanweisungen sind in chronologischer Reihenfolge: