

Kaminski, Bert; Strunk, Günther

Working Paper

Anmerkungen zum Entwurf der "Verwaltungsgrundsätze-Verfahren" vom 18. Oktober 2004

Wirtschaftswissenschaftliche Diskussionspapiere, No. 09/2004

Provided in Cooperation with:

University of Greifswald, Faculty of Law and Economics

Suggested Citation: Kaminski, Bert; Strunk, Günther (2004) : Anmerkungen zum Entwurf der "Verwaltungsgrundsätze-Verfahren" vom 18. Oktober 2004, Wirtschaftswissenschaftliche Diskussionspapiere, No. 09/2004, Universität Greifswald, Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät, Greifswald

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/22096>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

ERNST-MORITZ-ARNDT-UNIVERSITÄT GREIFSWALD

Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät

Wirtschaftswissenschaftliche Diskussionspapiere

**Anmerkungen zum Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze-
Verfahren“ vom 18. Oktober 2004**

Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski* / Univ.-Prof. StB Dr. Günther Strunk**

Diskussionspapier 09/2004

November 2004

Wirtschaftswissenschaftliche Diskussionspapiere

ISSN 1437 – 6989

<http://www.rsf.uni-greifswald.de/bwl/paper.html>



* Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Rechnungs-, Revisions- sowie betriebliches Steuerwesen an der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald, Friedrich-Loeffler-Str. 70, 17489 Greifswald.

** Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre und Prüfungswesen, Technische Universität Ilmenau, Postfach 10 05 65, 98684 Ilmenau.

Inhaltsübersicht

I. Vorbemerkung.....	3
II. Grundsätzliche Anmerkungen.....	4
III. Anmerkungen zu einzelnen Punkten des Erlass-Entwurfs.....	5
III. 1. Allgemeines.....	5
III. 2. Pflichten der Finanzbehörden.....	6
III. 3. Mitwirkungspflichten der Beteiligten	10
III. 4. Rechtsfolgen bei Verstößen gegen Mitwirkungspflichten	27
III. 5. Durchführung von Berichtigungen und ihre steuerliche Behandlung.....	30
III. 6. Abwicklung von Verrechnungspreisberichtigungen und Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren (EU)	31
III. 7. Aufhebung von Verwaltungsregelungen.....	31
IV. Zusammenfassung.....	32

I. Vorbemerkung

Nachdem der BFH durch seine Entscheidung vom 17. Oktober 2001¹ festgestellt hat, dass es über die allgemeinen Regelungen hinsichtlich der handels- und steuerrechtlichen Buchführungspflichten² keine hinausgehenden besonderen Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise gibt, hat der Gesetzgeber hierauf mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz³ reagiert und eine entsprechende Verpflichtung im § 90 Abs. 3 AO geschaffen. Die Umsetzung dieser Dokumentationspflichten erfolgte im Rahmen der so genannten Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung⁴, die im Schrifttum auf ein geteiltes Echo gestoßen ist⁵. Ergänzt wird dieser Regelungsbe-
reich nunmehr um den unter dem Datum vom 28. Oktober 2004 veröffentlichten „Entwurf der „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen interna-
tional verbundenen Unternehmen und zwischen anderen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen im Bezug auf Berichtigungen, Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten sowie Verständigungs- und EU-
Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren)““⁶.

Die Autoren haben mit Datum vom 15. November 2004 gegenüber dem BMF hierzu die folgende Stellungnahme abgegeben. Unser Anliegen war es dabei, die Forde-
rung der Finanzverwaltung einer kritischen Würdigung zu unterziehen und dabei ins-
besondere auf mögliche Schwierigkeiten im Rahmen der Umsetzung in den Unter-
nehmen hinzuweisen.

¹ I R 103/00, BStBl. II 2004, S. 171.

² Namentlich §§ 140 ff. AO und 238 ff. HGB.

³ Vom 16.5.2003, BGBl. I, S. 660.

⁴ Vom 13.11.2003, BGBl. I, S. 2296.

⁵ Vgl. zum Entwurf vom 11.8.2003 bereits Kaminski/Strunk, Anmerkungen zum Entwurf der „Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung“ GAufzV vom 11. August 2003, Diskussi-
onspapier 07/2003, Greifswald, September 2003 und zur endgültigen Fassung dieselben,
die „Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung“ – Eine Würdigung, Die steuerliche
Betriebsprüfung 2004, S. 1 ff. und S. 29 ff.

⁶ <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage27113/Entwurf-eines-BMF-Schreibens.pdf>

Eingabe zum Entwurf der „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen und zwischen anderen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Berichtigungen, Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten sowie Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren)“ vom 18. Oktober 2004

II. Grundsätzliche Anmerkungen

Der vorliegende Entwurf erreicht mit 83 Seiten einen beachtlichen Umfang. Zwar ist es zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen Hilfestellungen bei der Umsetzung des § 90 Abs. 3 AO⁷ und der GAufzV⁸ gibt, doch führt der Entwurf zu der Gefahr, dass die darin aufgeführten Unterlagen, die von dem Steuerpflichtigen vorzulegen sind, seitens der Betriebsprüfung als Mindestanforderungen missverstanden werden. Außerdem macht dieser Umfang deutlich, dass es zu einer erheblichen bürokratischen Belastung der Steuerpflichtigen kommen wird. Es ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung einen rein formalen Prüfungsansatz wählen wird und ausschließlich darauf abstellt, inwieweit die in den VG-Verfahren verlangten Anforderungen beachtet werden. Diese Entwicklung ist besorgniserregend, denn sie verlagert die Verrechnungspreisprüfung auf eine rein formale Betrachtungsweise. Eine solche Herangehensweise ist schon vom Ansatz her nicht geeignet, um die Übereinstimmung von Verrechnungspreisen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz beurteilen zu können.

Das Bundesfinanzministerium hat der interessierten Öffentlichkeit für Stellungnahmen eine Frist von 4 Wochen gesetzt. Dem Vernehmen nach tagt die zuständige Bund-Länder-Arbeitsgruppe bereits vor Ablauf dieser Frist. Ein solches Verhalten ist äußerst fragwürdig, zumal angesichts des Umfangs des Papiers und der Komplexität der Materie die 4-Wochenfrist ohnehin schon sehr kurz ist, insbesondere vor dem Hintergrund der langen Zeit, die sich das BMF zugebilligt hat, den Entwurf vorzulegen.

Der Entwurf enthält eine Reihe von inhaltlichen Wiederholungen und Überschneidungen.⁹

Für etliche der im Entwurf aufgestellten Forderungen wird keine Rechtsgrundlage benannt. Unstreitig ist, dass die Finanzverwaltung im Bereich der Eingriffsverwaltung

⁷ Vgl. zur grundsätzlichen Kritik an der gesetzlichen Regelung z. B. Andresen, RiW 2003, S. 489 ff., Baumhoff/Ditz/Greinert, DStR 2004, S. 157 ff., Stahl, KöSDI 2004, S. 14188 ff., Wellens, IStR 2004, S. 655 ff.

⁸ Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung) vom 13.11.2003, BGBl. I, S. 2296.

⁹ Vgl. zu Einzelheiten unter II.

nur Anforderungen an den Steuerpflichtigen stellen kann, für die es eine gesetzliche Grundlage gibt. Auch die praktische Arbeit der Betriebsprüfer ließe sich vereinfachen, wenn im Erlass diese Grundlagen genannt würden. Damit wäre zugleich ersichtlich, ob tatsächlich und wenn ja für welche der genannten Anforderungen eine Rechtsgrundlage besteht.

Der Entwurf ist mit bereits vorhandenen Erlassen nicht ausreichend abgestimmt. Zu erkennen ist, dass der Entwurf von den für das materielle internationale Steuerrecht zuständigen Person im BMF, nicht jedoch in ausreichendem Maße von den Mitarbeitern des AO-Referates konzipiert wurde. Dies führt nicht nur zu Wiederholungen und Redundanzen, sondern auch zur Unübersichtlichkeit. Teile der Ausführungen würden ihrem Charakter nach eher in den Anwendungserlass zur AO passen, als in die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren¹⁰; andere Aussagen haben eher den Charakter einer Regierungsbegründung zur GAufzV.

Außerdem erscheint es – gerade angesichts der ständigen Rechtsprechung des EuGH zur Gemeinschaftswidrigkeit von Regelungen, die nur grenzüberschreitende Sachverhalte erfassen – als problematisch, einen Erlass verabschieden zu wollen, der sich nur mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen beschäftigt. Hierdurch wird die Diskussion um die Europarechtswidrigkeit dieser Regelungen (§§ 90 Abs. 3, § 162 Abs. 3 und 4 AO, aber auch des § 90 Abs. 2 AO)¹¹ weiter an Bedeutung gewinnen.

Im Entwurf werden mehrere unterschiedliche Fragestellungen (Dokumentation, Einkunftsberichtigung, Verständigungs- und Schiedsverfahren) geregelt. Unabhängig von der Frage, ob es sinnvoll ist, diese Aspekte in einem einheitlichen Erlass zu behandeln, hätte es sich angeboten, beim Aufbau des Erlasses diesem Umstand stärker Rechnung zu tragen. Damit ließen sich die Übersichtlichkeit und die Anwendbarkeit der Regelungen erhöhen.

III. Anmerkungen zu einzelnen Punkten des Erlass-Entwurfs

Die weiteren Ausführungen folgen im Aufbau dem Erlass-Entwurf. Alle Tz. ohne nähere Quellenangaben beziehen sich auf diesen Entwurf.

III. 1. Allgemeines

¹⁰ Vgl. dazu im Einzelnen unter II.

¹¹ Vgl. Joecks/Kaminski, IStR 2004, S. 65 ff. und Kroppen/Rasch, F. 3, Deutschland, Gr. 1, 1987 f.

Die Aussagen zum Vorrang der Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung erscheinen als zweifelhaft. In beiden Fällen wird auf den Fremdvergleichsgrundsatz abgestellt. Auch wenn die Regelungen zur Verrechnungspreiskorrektur und die des § 8a KStG unterschiedliche Anwendungsbereiche haben, bleibt unklar, was der nunmehr vorgesehene Vorbehalt bewirken soll. Die folgenden Anmerkungen beziehen sich zum einen auf unseres Erachtens unklare Formulierungen, fehlende oder fehlerhafte Rechtsgrundlagen sowie unzutreffende Schlussfolgerungen.

Die Festlegung, dass die Dokumentationspflichten zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen eine entsprechende Anwendung bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte finden, ist wenig überzeugend. Zwar sieht § 90 Abs. 3 Satz 4 AO dies vor, doch stellt sich die Frage, ob es Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG im letzteren Fall überhaupt geben kann. Während die Finanzverwaltung dies in ihrem Anwendungsschreiben zum AStG bejaht¹², wird dies von der wohl h. M. im Schrifttum abgelehnt¹³. Wie immer dieser Streit entschieden wird, führt die Regelung im Entwurf zu neuen Zweifelfragen, denn es wird lediglich § 90 Abs. 3 AO für entsprechend anwendbar erklärt. Fraglich ist, ob bei Nichtbeachtung die Sanktionsvorschriften des § 162 Abs. 3 und 4 AO nicht zur Anwendung kommen. Es könnte durchaus die Auffassung vertreten werden, dass hier eine Suspendierung der Anwendung dieser Regelungen durch die Finanzverwaltung erfolgt.

III. 2. Pflichten der Finanzbehörden

Zu Beginn der **Tz. 2.1** werden allgemeine Regelungen der AO und der BpO wiedergegeben. Der Nutzen dieser Aussagen ist fraglich. Einerseits handelt es sich um Grundsätze, die nicht nur für grenzüberschreitende Sachverhalte gelten, andererseits erfolgt keine Ausrichtung auf die Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen. Daher entsteht für die Rechtsanwender kein Zusatznutzen. Sofern aber diese allgemeinen Grundsätze wiederholt werden, ist unverständlich, warum nicht auch auf die Beweislast für eine Verrechnungspreiskorrektur eingegangen wird. Ferner sollte darauf hingewiesen werden, dass nur im Einzelfall entschieden werden kann, welche Unterlagen für eine Prüfung der Fremdvergleichskonformität der Verrechnungspreise benötigt werden. Zugleich sollte eine Aussage aufgenommen werden, dass ein rein formales Abprüfen der Dokumentationsanforderungen nicht geeignet ist, um den Anforderungen des § 88 AO zu genügen.

Die Festlegungen zur Bandbreite sind zwar grundsätzlich zu begrüßen, doch handelt es sich hierbei nicht um eine verfahrensrechtliche, sondern um eine materielle Fragestellung. Folglich sollte sie in den Verwaltungsgrundsätzen im Rahmen der

¹² Vgl. Tz. 1.4.3.

¹³ Vgl. z. B. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 1 AStG Anm. 223 oder Kaminski in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 1 AStG Rz. 38 f. (Sept. 2004)

allgemeinen Grundsätze behandelt werden und nicht in den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren.

Die Aussagen in **Tz. 2.2** sind grundsätzlich bedenklich. Sie verwischen die Grenze zwischen einer Veranlagung und der Betriebsprüfung. So ist insbesondere die Formulierung, dass vor der Außenprüfung, z. B. mit der Prüfungsanordnung Unterlagen angefordert werden können falsch, zumindest äußerst missverständlich. Die Betriebsprüfung beginnt verfahrensrechtlich grundsätzlich mit der Zustellung der Prüfungsanordnung an den Steuerpflichtigen, so dass ab diesem Zeitpunkt die Unterlagen nicht vor, sondern während der Betriebsprüfung angefordert werden. Selbstverständlich besteht im Rahmen einer Veranlagung die Möglichkeit, Nachfragen zu stellen. Eine umfassende Ermittlung der steuerlich relevanten Sachverhalte erfolgt jedoch im Rahmen der Betriebsprüfung. Diese setzt gem. § 196 AO eine Prüfungsanordnung voraus. Zu beachten ist, dass der Beginn einer solchen Prüfung z. B. eine Sperrwirkung für Zwecke des § 371 AO entfaltet. Wenn der Finanzverwaltung das Recht eingeräumt werden soll, „vor Beginn der Außenprüfung“ (Tz. 2.2) solche Unterlagen einzuholen, ergeben sich hieraus erhebliche Konkurrenzprobleme und Unsicherheiten hinsichtlich möglicher Rechtsfolgen. Daher kann die vorgesehene Regelung dazu führen, dass die bisherige Unterscheidung aufgeweicht wird. Dies ist abzulehnen, weil im Wege eines BMF-Schreibens die Regelungen der AO zu den Anforderungen an eine Betriebsprüfung unterlaufen werden. Der Steuerpflichtige hat regelmäßig Zeit, sich auf die Bp einzustellen. Dieses Recht scheint ihm hier nicht gegeben zu werden. Es ist klarzustellen, dass eine solche Anforderung zwar im Vorfeld erfolgen kann, die Einsichtnahme in die Unterlagen jedoch erst nach Beginn der Bp erfolgen darf. Andernfalls würde eine Vielzahl von neuen Rechtsproblemen entstehen (z. B. hinsichtlich der Befugnis zum EDV-Zugriff). Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei vielen Unternehmen, bei denen eine Verrechnungspreisprüfung erfolgt, eine Anschlussprüfung durchgeführt wird.

Grundsätzlich kann sich die Anforderung durch die Betriebsprüfung nur auf solche Unterlagen erstrecken, die für steuerliche Zwecke von Bedeutung sind. Dies ist z. B. beim Konzernabschluss nicht der Fall. Insoweit fehlt für das Vorlageverlangen eine Rechtsgrundlage. Bei Lit. e) stellt sich die Frage, wie bei Unvollständigkeit zu verfahren ist. Es wäre unverhältnismäßig, wenn diese automatisch zu den Strafen führen würde. Aus praktischer Sicht ist diese Forderung sehr zweifelhaft. Im Rechnungswesen des Unternehmens wird regelmäßig auf den Forderungs- und Verbindlichkeitskonten ausgewiesen, inwieweit solche Geschäftsbeziehungen bestehen. Als problematisch erweisen sich die Fällen, in denen nicht zeitgleich mit der Prüfungsanordnung, sondern tatsächlich vorher Unterlagen angefordert werden. Hierfür ist eine Rechtsgrundlage erforderlich, die es nicht gibt, zumal keine Aussage zum Einsichtszeitpunkt gemacht wird. Aus dem Zusammenhang ist zu vermuten, dass dieser ebenfalls im Vorfeld der BP liegen soll. Im Rahmen der Bp besteht ohnehin Zugriff auf das Rechnungswesen und damit auf die verlangten Daten. Außerdem geht der Entwurf über die Regelungen der GAufzV hinaus. Diese sieht in § 4 Nr. 2 zwar auch ei-

ne solche Darstellung vor, doch nur „nach Maßgabe der §§ 1 bis 3“. Hiermit wird infolge des mit erfassten Verweises auf § 3 GAufzV auch klar gestellt, dass eine Pflicht zur zeitnahen Aufstellung nur bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen besteht. In dem Entwurf wird der Eindruck erweckt, als wären solche Übersichten praktisch immer vorhanden, die nur abgerufen werden müssen. Dies ist unzutreffend. Die genannten Nachweise können nur im Rahmen der Bp verlangt werden, nicht vorher. Eine Klarstellung ist hinsichtlich des Zeitpunktes erforderlich.

Bei den Ausführungen wird nicht ersichtlich, welches Verhältnis zu den Vereinfachungs- und Befreiungsvorschriften in § 6 GAufzV besteht. Es sollte eine Aussage aufgenommen werden, dass in den Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige auf diese Erleichterung beruft, eine Anforderung nicht erfolgen kann. Vielmehr muss der Prüfer – in der Bp – die ihm dann vorgelegten Auskünfte und Informationen verwerten und hieraus seine Schlussfolgerungen ziehen.

Im letzten Abs. werden lediglich allgemeine Regelungen der AO und der GAufzV wiederholt. Leider unterbleiben jedoch weitergehende Klarstellungen. Es wäre wünschenswert, konkrete Vorgaben zu treffen, wie spezifiziert die Anforderungen sein müssen. Außerdem sollte klar gestellt werden, dass sich diese Anforderungen nur auf die Zeiträume beziehen dürfen, die Gegenstand der Außenprüfung sind, also von der Betriebsprüfungsanordnung auch erfasst sind.

Tz. 2.3 ist eine Wiedergabe des Gesetzes und damit entbehrlich.

Tz. 2.4 ist insoweit missverständlich, weil der Eindruck entstehen könnte, als würde die Finanzverwaltung vom StPfl. Informationen verlangen, die dieser gar nicht beschaffen kann. Wenn schon die Regelung des § 93 Abs. 1 Satz 3 AO wiedergegeben wird, sollte auch auf das Verhältnis hierzu eingegangen werden. Dabei ist die Frage zu beantworten, ob die internationale Rechts- und Amtshilfe Vorrang vor dem Rückgriff auf Dritte hat oder umgekehrt.

Zwar ist die Verpflichtung zur Anpassung von Fragebögen an den Einzelfall in **Tz. 2.5** zu begrüßen, doch bleibt unklar, inwieweit der Einsatz solcher Fragebögen überhaupt zulässig ist. Der BFH hat mit Urteil vom 11. Oktober 1989¹⁴ für Zwecke der Kapitalverkehrsteuer entschieden, dass der allgemeine und flächendeckende Einsatz von Fragebögen nicht zulässig ist. Vielmehr verlangt der BFH in dieser Entscheidung ausdrücklich (unter 2. a)), dass „die materiellen Einzelsteuergesetze, deren Vollzug der streitige Fragebogen dienen soll“, eine Verpflichtung des Steuerpflichtigen enthalten müsse, zu Kontrollzwecken Fragebögen auszufüllen und dem Finanzamt zu übersenden. Unklar bleibt, welches Verhältnis zwischen den Regelungen des Entwurfs und dem o. g. BFH-Urteil besteht, zumal auf dieses in den Verwaltungs-

¹⁴ I R 101/87, BStBl. II 1990, S. 280.

grundsätzen-Verfahren nicht eingegangen wird. Hier sollte für die Praxis eine Grenze aufgezeigt werden, in welchem Umfang eine solche Befragung zulässig ist.

Der Hinweis auf die Datenbanken in **Tz. 2.6** ist missverständlich. Üblicherweise werden keine einzelnen Geschäfte in solchen frei zugänglichen Datenbanken hinterlegt, sondern Jahresabschlüsse. Insoweit erweisen sich die Ausführungen als missverständlich. Die Aussagen im 2. Absatz nach dem Hinweis auf Tz. 4.5 des AOA sind doppelt, weil schon im 1. Absatz ausgesagt wird, dass eine Nutzung und Verwertung von öffentlich zugänglichen Daten erfolgen kann. Die Finanzverwaltung sollte überlegen, ob sie den Betriebsprüfern nicht vorgibt, einen Nachweis zu erstellen, woher die jeweiligen Daten stammen. Hiermit wird die Voraussetzung geschaffen, um später zu prüfen, inwieweit diese Daten ohne Verletzung des Steuergeheimnisses bekannt gegeben werden können. Damit würden letztlich die Arbeitsabläufe der Finanzverwaltung vereinfacht, weil z. B. im Rahmen eines Einspruchsverfahrens sofort ersichtlich wäre, inwieweit diese Daten als Beweismittel (etwa in einem FG-Verfahren) eingesetzt werden können.

Der erste Spiegelstrich sollte ausgebaut werden. Hier wären konkrete Hilfestellungen sinnvoll, wie der Betriebsprüfer die Herabsetzung des Beweiswertes verhindern kann, etwa indem versucht wird, gezielt nach Branchenanalysen u. dgl. zu suchen. Aussagen über den Beweiswert anonymisierter Daten im finanzgerichtlichen Verfahren werden verständlicherweise nicht gemacht, sollten aber von dem Steuerpflichtigen in jedem Fall beachtet werden.

Die Verbindung zwischen Verrechnungspreisberichtigungen und Straftaten, wie sie in **Tz. 2.7** gezogen wird, ist problematisch. Außerdem ist der Hinweis auf § 152 Abs. 2 StPO nicht nachvollziehbar. Dieser regelt die Pflicht der Staatsanwaltschaft, wegen aller verfolgbaren Straftaten einzuschreiten, „sofern zusätzliche Anhaltspunkte vorliegen“. Die Verbindung zur Betriebsprüfung oder zur Straftat, wie sie der Entwurf erweckt, ergibt sich daraus jedenfalls nicht unmittelbar. Außerdem kommt es zu einer deutlichen Eskalation der Diskussion um die Verrechnungspreisbestimmung, die weder der Betriebsprüfung noch den Steuerpflichtigen hilft. U. E. sollte auf entsprechende Regelungen vollständig verzichtet werden. Vielmehr ist in der BpO zu regeln, wie sich ein Prüfer beim Verdacht auf eine Straftat zu verhalten hat. Hierbei muss es sich um allgemeine Grundsätze handeln, die nicht nur für Fragen der Einkunftsabgrenzung gelten, sondern für alle Sachverhalte. Insoweit sollte der Eindruck eines Sonderrechts oder gar eine Kriminalisierung der Diskussion um die Einkunftsabgrenzung verhindert werden. Der im 2. Abs. aufgezeigte Zusammenhang zwischen Straftaten und Verständigungsverfahren irritiert, denn er geht davon aus, dass das Verständigungsverfahren solange ruhen gelassen wird, bis die steuerstrafrechtlichen Fragen entschieden sind. Damit wird der Finanzverwaltung eine Möglichkeit gegeben, Verständigungsverfahren lange Zeit unbearbeitet zu lassen, jeweils mit dem Hinweis, dass evtl. noch strafrechtliche Fragen entstehen können. Eine solche Verhaltensweise kollidiert mit dem Bemühen des BMF, eine Beschleunigung von Ver-

ständigungsverfahren zu erreichen. Wenn auf den Bezug zum Strafrecht nicht verzichtet wird, ist es geboten, auch einen Verweis auf § 136 Abs. 2 StPO einzufügen. Nach dieser Regelung soll die Vernehmung dem Beschuldigten die Gelegenheit geben, die Verdachtsgründe zu beseitigen und die zu seinen Gunsten sprechenden Tatsachen vorzubringen. Unverständlich ist, darum nicht auf das Verhältnis zwischen Aussageverweigerungsrecht und Sanktionen bei Nichtvorlage einer Verrechnungspreisdokumentation eingegangen wird.

Beispiel:

Gegen einen Steuerpflichtigen wird ein Steuerstrafverfahren wegen Steuerhinterziehung infolge von vorsätzlich falschen Verrechnungspreisen und hieraus resultierenden Gewinnverlagerungen in das Ausland eingeleitet. Der Steuerpflichtige beruft sich auf sein Recht nach § 136 Abs. 1 Satz 2 AO und lehnt deshalb jegliche Einlassungen zur Sache und auch die Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation ab.

Sind die Sanktionen nach § 162 Abs. 3 und 4 AO anwendbar? Kommt hierbei der Unterscheidung zwischen gewöhnlichen und außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen Bedeutung zu (etwa wenn eine zeitnahe Dokumentation für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle erstellt wurde und der Steuerpflichtige alle weiteren Einlassungen zur Sache ablehnt, nachdem das Strafverfahren eingeleitet wurde)? Ändert sich die Lösung, wenn der Steuerpflichtige sich auf § 6 GAufzV berufen kann? Wie ist zu verfahren, wenn die Berufung auf diese Regelung zu Unrecht erfolgt, also die dort genannten Voraussetzungen (ggf. erkennbar) nicht erfüllt waren?

Diese Überlegungen zeigen, dass ein Problemkreis angesprochen wird, der in dem Entwurf nicht konsequent geregelt wird. Daher sollte auf solche Regelungen vollständig verzichtet werden. Sofern das BMF solche Aussagen für erforderlich hält, muss eine Beantwortung der oben genannten (und möglicherweise weiterer) Zweifelsfragen erfolgen. Zwar werden hierzu in **Tz. 3.2.6** Regelungen getroffen, doch bleiben diese zu ungenau. Insbesondere beinhalten sie keine Aussage darüber, welches Verhältnis zu den Sanktionen nach § 162 Abs. 3 und 4 AO besteht. Außerdem wäre zu überdenken, ob die Trennung dieser beiden Regelungsbereiche, wie der Erlass sie vornimmt, beibehalten werden soll. Es würde der Übersichtlichkeit dienen, wenn eine zusammenfassende Behandlung erfolgt. Unabhängig von dieser Frage ist der Hinweis auf § 151 Abs. 2 StPO zu korrigieren. Diese Regelung findet sich im 1. Abschnitt des 2. Buchs der StPO. Sie setzt die Erhebung einer Klage voraus. Dies ist im dem Fall, der im Entwurf der VG-Verfahren behandelt wird, nicht gegeben.

III. 3. Mitwirkungspflichten der Beteiligten

Die ersten drei Sätze unter **Tz. 3.1** sind allgemeine Aussagen, die keinen Bezug zur Dokumentation der Einkunftsabgrenzung haben. Sie gehören deshalb in den Anwendungserlass zur AO.

Die Ausführungen unter **Tz. 3.2** sind allgemeine verfahrensrechtliche Regelungen und keine Besonderheiten der internationalen Einkunftsermittlung. Folglich müssen diese Aspekte im Anwendungserlass zur AO behandelt werden, nicht aber in den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren. Im Zusammenhang mit der Anzeigepflicht nach § 138 AO ist unverständlich, warum kein Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 19. März 2003¹⁵ eingefügt wurde. Der 1. Satz in **Tz. 3.2.1** ist die Wiedergabe des Gesetzeswortlautes und damit entbehrlich. In **Tz. 3.2.2** wird der rechtlichen Möglichkeit der Einflussnahme seitens des Steuerpflichtigen nicht ausreichend Rechnung getragen. Sofern z. B. eine inländische Tochtergesellschaft mit einer ausländischen Muttergesellschaft betrachtet wird und die Aufbewahrungsfrist im Ausland vor der in Deutschland endet, ist nicht ersichtlich, wie die deutsche Tochtergesellschaft dieses Verlangen des Erlasses durchsetzen kann. Entsprechendes kann z. B. bei Joint Ventures gelten. Der Erlass sollte von den Steuerpflichtigen nichts verlangen, was diese objektiv nicht leisten können, andernfalls wäre er verfassungswidrig. In **Tz. 3.3.2 b)** wird eine Relativierung dieser Pflichten für den Fall vorgenommen, dass der Steuerpflichtige objektiv nicht in der Lage ist, die verlangten Informationen vorzulegen. Unklar bleibt, warum diese beiden Aussagen, die inhaltlich zusammen gehören, im Entwurf auf unterschiedliche Tz. verteilt werden. Außerdem sollte auch für den Fall der Mehrheit der Stimmrechte darauf abgestellt werden, inwieweit solche Rechte tatsächlich durchsetzbar sind. Die Aussagen zur Vermutung in den Fällen der Personalunion sind unzutreffend. Entscheidend ist, ob die Informationen der Gesellschaft als solcher zur Verfügung stehen. Eine – ggfs. zufällig bestehende – Personalunion ist hierfür in keinem Fall ausreichend. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass nach deutschem Zivilrecht Aufsichts- und Geschäftsführungsorgane einer Verschwiegenheitspflicht unterliegen.¹⁶ Folglich stehen der Weitergabe dieser Informationen bereits zivilrechtliche Regelungen entgegen. Auch die geäußerte Vermutung hinsichtlich der Informationsmöglichkeiten bei immateriellen Wirtschaftsgütern und bei Anwendung der Wiederverkaufspreismethode ist unzutreffend. Entscheidend ist, inwieweit ein entsprechender Anspruch überhaupt durchsetzbar ist. Hierfür ist – gerade bei immateriellen Wirtschaftsgütern – u. a. die Marktmacht entscheidend.

Unverständlich ist, warum der Begriff des „Kostenumlagen-Pool“ verwendet wird. Nach inzwischen ganz h. M. ist davon auszugehen, dass es zwei Formen der Umlage gibt und im BMF-Schreiben vom 30. Dezember 1999¹⁷ nur eine davon angesprochen wird. Gem. Tz. 2.1 dieses Schreibens sind „Aufwendungen“ umzulegen. Unabhängig von der Frage, ob dieser Begriff zutreffend ist, wird in beiden Fällen der gleiche Sachverhalt erfasst, aber mit unterschiedlichen Begriffen (Umlagen-VG: „Aufwendungen“, VG-Verfahren: „Kosten“) belegt. Es ist unstreitig, dass diese beiden Größen nicht identisch sind. Dieses begriffliche Wirrwarr führt zu neuen Problemen, weil offenbar nicht vorgesehen ist, Tz. 2.1 der Umlagen-VG zu ändern.

¹⁵ BStBl. I, S. 260.

¹⁶ Vgl. nur § 85 GmbHG, §§ 394, 395, 404 AktG und die im Falle einer Zuwiderhandlung drohenden Sanktionen.

¹⁷ BStBl. I, S. 1122.

Für die Beschaffung der Ausgangsrechnungen gibt es keine Rechtsgrundlage. Außerdem ist nachdrücklich davor zu warnen, wenn der Eindruck erweckt wird, als sei eine Beweisvorsorge in allen Fällen möglich. Es sollte klargestellt werden, dass bei bestehender Unmöglichkeit (etwa wenn ein Steuerpflichtiger eine Beteiligung im Wege des Erbanges erlangt hat und gesellschaftsvertragliche Restriktionen zu beachten sind, die der Steuerpflichtige nicht ausräumen kann) keine Sanktionen nach § 162 Abs. 3 und 4 AO verhängt werden können. **Tz. 3.2.3** beinhaltet eine allgemeine Pflicht, folglich gehört sie in den Anwendungserlass zur AO. Die Aussagen zur Übersetzung (**Tz. 3.2.4**) sind grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings ist unklar, worauf die Finanzverwaltung ihre Auffassung stützt, dass diese Unterlagen als unbeachtlich zu behandeln sind. Es besteht die Gefahr von Missverständnissen, weil der Untersuchungsgrundsatz eine allgemeine Würdigung der Umstände verlangt. Insoweit ist fraglich, ob die hier vorgegebenen Sanktionen eine ausreichende rechtliche Grundlage haben. Die Aussagen in **Tz. 3.2.5** sind ebenfalls allgemeine Grundsätze, die im Anwendungserlass zur AO zu behandeln sind und nicht in den VG-Verfahren. Völlig unzulässig und in der Praxis nicht durchführbar ist die Forderung der Finanzverwaltung, dass der Steuerpflichtige im Zeitpunkt, zu dem er erkennt, dass sein Verrechnungspreis nicht angemessen ist, eine Berichtigung seiner Steuererklärung vornimmt und sofern er dies nicht tut, strafrechtliche und bußgeldrechtliche Konsequenzen auslöst. Es wird hierbei unterstellt, dass die Angemessenheit oder Unangemessenheit von Verrechnungspreisen ohne weitere Prüfung erkennbar ist. Diese Form der Kriminalisierung von Verrechnungspreisfragen ist unerträglich und entbehrt jeder Grundlage in der praktischen Handhabung und einer gesetzlichen Basis.

Satz 1 in **Tz. 3.3.1** stellt eine Wiedergabe des Gesetzes dar und ist deshalb entbehrlich.

Unter **Tz. 3.3.2** sollte stärker betont werden, dass es sich hierbei „nur“ um Unterlagen handelt, die beim Steuerpflichtigen bereits vorhanden sind. Gerade in Abgrenzung zu § 90 Abs. 3 AO, der eine eigenständige Erstellungspflicht anordnet, ist diese Unterscheidung bedeutsam. Die sich anschließende Aufzählung macht keinen Sinn, weil sie zu ungenau ist. Letztlich kann nur im Einzelfall gesagt werden, welche Daten steuerlich von Bedeutung sind. Die erfolgende Ausdehnung auf ausländische nahe stehende Personen ist zu undifferenziert. Es muss vielmehr danach gefragt werden, inwieweit seitens des in Deutschland Steuerpflichtigen Informationspflichten bzw. Ansprüche auf Überlassung dieser Informationen bestehen. Nur in diesem Umfang kann die Finanzverwaltung die Vorlage ausländischer Unterlagen verlangen. Als weitere Grenzen sind hierbei die Grundsätze der Zumutbarkeit, Verhältnismäßigkeit und der Zweckmäßigkeit zu beachten. Insoweit muss eine Ausrichtung der Anforderungen an den rechtlichen Gegebenheiten erfolgen. Dies gilt erst recht für die Forderung, zusätzliche Informationen vorzulegen, um eine Verprobung der Verrechnungspreise mit Hilfe einer anderen Methode durchzuführen. Auch die Forderung nach Vorlage von internen Gutachten und Stellungnahmen eines Beraters sind ohne

Rechtsgrundlage. Vielmehr führt das geschützte Vertrauensverhältnis dazu, dass die Finanzverwaltung kein Einsichtsrecht in diese Unterlagen hat. An dieser Stelle wird deutlich, dass die Finanzverwaltung ein offensichtlich falsches Verständnis des Inhaltes der Dokumentationspflichten besitzt. Diese beschränkt sich auf die Ermittlung des Sachverhaltes, nicht jedoch auf dessen rechtliche Würdigung. Insoweit ist die Vorlage von Gutachten der Steuerberater in jedem Fall unzulässig.

Die Vermutung hinsichtlich des engen zeitlichen Zusammenhangs ist ebenso unbestimmt wie willkürlich. Nicht nur, dass unklar bleibt, was unter einem „engen“ Zusammenhang zu verstehen ist und wer hierüber entscheidet, sondern es gibt für diese Vermutung weder eine gesetzliche Grundlage noch eine inhaltliche Rechtfertigung.

Die Aussagen zum Mindestumfang sind insoweit missverständlich, weil nicht klar ist, ob diese Forderung auch für die Fälle gelten soll, in denen sich der Steuerpflichtige berechtigterweise auf § 6 GAufzV berufen kann. Dies wäre nicht sachgerecht. Unzutreffend ist auch, wenn der Eindruck erweckt wird, dass der Steuerpflichtige in den Fällen der „anhaltenden Verluste“ die Angemessenheit seiner Verrechnungspreise nachweisen muss. Zunächst sollte eine Konkretisierung des Zeitraums erfolgen, um die praktische Handhabbarkeit zu erhöhen. Ferner ist auf den Wortlaut in § 5 Nr. 5 GAufzV hinzuweisen: Danach besteht die Pflicht, „Aufzeichnungen über die **Ursachen von Verlusten** und über **Vorkehrungen** des Steuerpflichtigen oder ihm nahe stehender zur **Beseitigung der Verlustursachen**“¹⁸ zu erstellen. Damit gibt es für die von der Finanzverwaltung vorgenommene Umkehr der Beweislast keine Rechtsgrundlage. Auch die Rechtsprechung des BFH sieht diese nicht vor. Vielmehr geht der BFH von einer Vermutung aus, dass das längere Erzielen von Verlusten für eine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis spricht. Damit ist jedoch nur ein Tatbestandsmerkmal der vGA erfüllt.

Die Auffassung in **Tz. 3.3.2 c)** ist unzutreffend. Bei einer Pool-Umlage handelt es sich eben nicht um eine Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG. Vielmehr definiert dieser gerade den Fall, dass keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung gegeben ist. Eine solche wird in den Fällen des Pools jedoch häufig vorliegen, vgl. hierzu auch Tz. 1.1 des BMF-Schreibens vom 30. Dezember 1999.¹⁹ Insoweit gibt es für die Teile der Poolumlage, die aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung geleistet werden, keine Rechtsgrundlage für die verlangte Dokumentation. Die Aussagen in Lit. f) sind unklar. U. E. ist davon auszugehen, dass im geschilderten Fall die im Inland steuerpflichtige Person gem. § 160 AO verpflichtet ist, den Empfänger der Zahlungen zu benennen. Daher gibt es für die Anwendung von § 90 Abs. 2 AO keinen Raum. Missverständlich ist die Regelung insoweit, weil sie möglicherweise auch in dem Sinne interpretiert werden kann, dass der Nachweis der Kapitalbeschaffung des „Ausländers“ (= Darlehensgebers) verlangt wird. Dies wäre nicht

¹⁸ Hervorhebungen der Verfasser.

¹⁹ BStBl. I, S. 1122.

sachgerecht, zumindest dann nicht, wenn dieser in Deutschland keiner Steuerpflicht unterliegt. Zu beachten ist, dass eine Überprüfung dieser Angaben der deutschen Finanzverwaltung ohnehin nicht möglich wäre, weil es sich um rein ausländische Sachverhalte handelt. Die geforderten Angaben werden bereits beim Begehren des Betriebsausgabenabzugs des inländischen Schuldners bekannt oder bleiben auch unter Berücksichtigung des § 160 AO unbekannt. Für eine weiterreichende Mitwirkungspflicht, insbesondere dahingehend, ob möglicherweise nahe stehende Personen miteinander Geschäfte durchgeführt haben, gibt es keine Rechtsgrundlage. Vor allem ist die Vermutung falsch, eine solche läge in § 90 Abs. 3 AO, da dieser das Bestehen von Geschäftsbeziehungen zwischen nahe stehenden Personen voraussetzt und nicht zur Aufklärung des Vorliegens dieses Tatbestandes herangezogen werden kann.

Die Formulierung in **Tz. 3.3.3** „sein können“ ist zu weitgehend. Letztlich können fast alle Unterlagen eines Unternehmens für die Besteuerung relevant sein. Daher müsste hier ein umfassendes Einsichtsrecht verankert werden. Dies ist weder zumutbar und üblich, noch durchsetzbar. Es sollte darauf abgestellt werden, von welchen Unterlagen der Steuerpflichtige realistisch erwarten kann, dass sie steuerlich von Bedeutung sein werden. Wenn es z. B. Änderungen der Gesetzes oder der Rechtsprechung gibt, die zu verschärften Regelungen führen, müsste der Steuerpflichtige diese Verschärfungen auch bereits mit Wirkung für die Vergangenheit erfüllen können. Dies ist jedoch nicht sachgerecht und nicht fremdüblich. Die Querverweise in Tz. 3.3.3 und **3.3.4** zeigen – exemplarisch – die schlechte Struktur des Erlasses. Das Abstellen auf rechtliche Regelungen führt dazu, dass zusammengehörige Fragen an unterschiedlichen Stellen geregelt werden. **Tz. 3.3.5** ist weitgehend inhaltsleer und enthält Wiederholungen der Regelungen des Anwendungsschreibens zur AO. Die Ausführungen sollten aufeinander abgestimmt und einheitlich im Anwendungsschreiben behandelt werden.

In **Tz. 3.4** wird die bekannte Position der Finanzverwaltung zur Angemessenheitsdokumentation vertreten. Zu begrüßen ist die Klarstellung, dass hierunter nur zu verstehen ist, dass der Steuerpflichtige darlegen muss, warum nach seiner Auffassung die Verrechnungspreise dem Fremdvergleich entsprechen. Insoweit handelt es sich nicht um eine objektive Beweislast. Der 2. Absatz ist eine Wiedergabe des Gesetzes und damit entbehrlich.

Die Forderung nach einer 10-jährigen Aufbewahrungsfrist in **Tz. 3.4.1** ist unzutreffend und ohne Rechtsgrundlage. Eine solche würde sich nur ergeben, wenn davon auszugehen ist, dass es sich bei der Verrechnungspreisdokumentation um Dokumente im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 1, 4 oder 4a handeln würde. Dies ist jedoch nicht der Fall. Denkbar wäre eine Erfassung als „Aufzeichnung“ (Nr. 1) oder als „Buchungsbeleg“ (Nr. 4). Beide Begriffe sind sehr stark durch das Handelsrecht geprägt, was sich auch aus der Parallelität zu § 257 HGB ergibt, wobei dieser keine Verpflichtung zur Aufbewahrung von „Aufzeichnungen“ enthält. Allerdings zeigt der Rückgriff

auf das Handelsrecht, dass es sich bei der Verrechnungspreisdokumentation nicht um Buchungsbelege handelt. Nach Pahlke/König²⁰ sind Aufzeichnungen wie folgt definiert: „Aufzeichnungen sind alle übrigen Erfassungen, soweit sie nicht unter die Bücher fallen.“²¹ Aufzeichnungen dienen einem begrenzten Zweck, indem sie einzelne Arten von Geschäftsvorfällen dokumentieren, wie z. B. die Aufzeichnungen nach §§ 4 IV a 7, VII, 6 II, 7 a VIII EStG und nach § 22 UStG.“ Nach h. M. entsprechen sich die Anforderungen des § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO und des § 257 Abs. 1 Nr. 1 HGB.²² Da eine Subsumtion unter die Aufzeichnungen nicht erfolgen kann, wird die Verrechnungspreisdokumentation durch § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO („sonstige Unterlagen, soweit wie für die Besteuerung von Bedeutung“) erfasst. Folglich beträgt die Aufbewahrungspflicht für diese Unterlagen nicht 10, sondern 6 Jahre. Diese Interpretation steht auch in Übereinstimmung mit der h. M.²³. Auch von Vertretern der Finanzverwaltung²⁴ wurde diese Interpretation bisher so vertreten. Daher ist die jetzt vorgesehene Frist von 10 Jahren nicht mit dem Gesetzeswortlaut des § 147 Abs. 3 AO zu vereinbaren. Daher ist eine Verringerung der im Entwurf vorgesehenen Frist auf 6 Jahre geboten.

Hinsichtlich der angeordneten Sanktionen in den Fällen der Aufbewahrung im Ausland und der Nichtvorlage wird auf die Ausführungen zu Tz. 4.7 verwiesen.

Die Passagen unmittelbar nach der Überschrift von **3.4.3** stellen die Wiedergabe des Gesetzes dar und sind deshalb entbehrlich. Dies gilt auch für den Wortlaut des § 1 Abs. 4 AStG in **Tz. 3.4.3.1**. Für die Aussagen zu Geschäftsbeziehungen beim Pool wird auf die Anmerkungen zu Tz. 3.3.2 c) verwiesen. Die Darlegungen zur Entgeltlichkeit sind missverständlich. Bekanntlich ordnet § 1 Abs. 4 AStG an, dass es sich um schuldrechtliche Beziehungen handeln muss, die beim Steuerpflichtigen oder einer ihm nahe stehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 EStG anzuwenden sind. Die hier beschriebenen Einkünfte setzen jedoch – unabhängig von ihren jeweiligen weiteren Tatbestandsmerkmalen – die Gewinnerzielungsabsicht voraus. Hieraus folgt, dass die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 4 AStG nicht erfüllt sind, wenn es an diesem Merkmal fehlt.

Die Aussagen in **Tz. 3.4.3.2** sind problematisch, weil nicht ersichtlich ist, worin die Rechtsgrundlage für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in diesem Verhältnis bestehen soll. Letztlich versucht der Entwurf eine fehlende materiellrechtliche Regelung zu ersetzen, was durch ein BMF-Schreiben nicht möglich ist. Sollte eine Berichtigung zunächst nach Maßgabe der Entnahme und darüber hinaus nach § 1 Abs. 1 AStG erfolgen, wie sich dies auch aus Tz. 5.3.2 und 5.3.3 ergeben

²⁰ AO, München 2004, § 140 Rz. 6.

²¹ Vgl. TK Vorb. § 140 Rz. 14.

²² Vgl. z. B. Barone, in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 257 HGB Rz. 42 (März 2003).

²³ Vgl. z. B. Drüen, in: T/K, AO § 147 Rz. 23a, Seer, FR 2002, S. 382.

²⁴ Vgl. nur Hantzsch, Der Datenzugriff der Finanzverwaltung, Diskussionsbeitrag Nr. 138 des IIFS, Hamburg 2001, S. 9.

könnte, führt dies zur Unvereinbarkeit dieser Vorgabe mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages. Auf die Stellungnahme zu diesen Tz. wird verwiesen.

Die Aussagen zur Betriebsstätte (**Tz. 3.4.3.3**) erweisen sich insgesamt als zu ungenau und zu wenig auf die bestehenden Besonderheiten ausgerichtet. Es wird nicht berücksichtigt, dass im Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nur eine eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion gilt, so dass der Fremdvergleichsgrundsatz ohnehin nur eingeschränkt zur Anwendung kommen kann. Hierbei erweisen sich die in weiten Bereichen fehlenden materiellrechtlichen Grundlagen für die Gewinnrealisierung als zentrales Problem. Der Erlass ordnet die Beachtung von Grundsätzen an, für die die entsprechende Grundlage im nationalen Recht fehlt. Diese Vorgaben ergeben sich auch nicht aus der entsprechenden Anwendung des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA, weil hierfür ein Besteuerungstatbestand des nationalen Rechts erforderlich ist. Zu kritisieren ist auch, dass der Entwurf zwar auf die direkte und die indirekte Methode eingeht, die in der Praxis jedoch mit Abstand gebräuchlichste gemischte Methode gar nicht angesprochen wird. Unter 1. wird offenbar übersehen, dass das nationale Recht keine Besteuerung zum Zeitpunkt der Überführung ermöglicht und infolge der Entscheidung des EuGH in der Rs. Lasteyrie du Saillant²⁵ eine solche Regelung innerhalb der Gemeinschaft ohnehin unzulässig wäre. Vielmehr kann „lediglich“ bei einer späteren Veräußerung eine Aufteilung der Besteuerungsrechte erfolgen. Hierzu werden jedoch keine Vorgaben getroffen.

Die Pflicht zur Schaffung innerbetrieblicher Unterlagen ist zu weitgehend und nicht sachgerecht. Im Ergebnis schreibt § 90 Abs. 3 AO vor, dass der Steuerpflichtige auch im Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (e. v. v.) eine Dokumentationspflicht hat. In welcher Form er diese Pflicht erfüllt, regelt das Gesetz nicht. Auch eine Verpflichtung (fiktive) Verträge zu erstellen, ist weder aus dem Gesetz noch dem Zweck der Regelung herleitbar. Da die hiermit für die Steuerpflichtigen verbundenen Kostenbelastungen sehr hoch sein können, ist diese Forderung problematisch. Gleichzeitig sollte nicht die Gefahr unterschätzt werden, dass bei der Beibehaltung einer solchen Forderung einzelne Betriebsprüfer allein danach fragen, ob (fiktiven) Verträge vorhanden sind. Dies ist keine sachgerechte Prüfung der Einkunftszurechnung.

Die Aussagen zur Betriebsstättenbuchführung sollten entfallen. Letztlich kann nur im Einzelfall gewürdigt werden, ob eine solche Buchführung ausreichend ist.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger verkauft identische Waren unter identischen Bedingungen an fremde dritte Handelsvertreter und überführt sie in eine ausländische Betriebsstätte, die ebenfalls die Funktionen (einschließlich Risiken) eines Handelsvertreters ausübt. Sofern auch die Märkte identisch oder hinreichend vergleichbar sind, ist nicht ersicht-

²⁵ Urteil vom 11. März 2004, Rs. C-9/02, BFH/NV Beilage 2004, S. 211.

lich, warum eine Betriebsstättenbuchführung nicht ausreichend ist, wenn die Verkäufe gegenüber fremden Dritten schon aus den Offenlegungspflichten im Rahmen der Bp ersichtlich sind.

Bei Anwendung der indirekten Methode reichen die Vorgaben der Finanzverwaltung nicht aus, um eine sachgerechte Prüfung durchführen zu können. Bekanntlich knüpft dieser Ansatz an den Gesamtgewinn an, den Stammhaus und Betriebsstätte aus einer Transaktion erzielen und versucht diesen nach sachgerechten Schlüsseln aufzuteilen. Bemerkenswerterweise fehlen im Entwurf jedoch Vorgaben zur Bestimmung des Gewinns, vielmehr ist „lediglich“ der Aufteilungsschlüssel zu dokumentieren. Folglich muss der Steuerpflichtige keine Nachweise über die Größe erbringen, die mit Hilfe dieses Schlüssels aufzuteilen ist. Eine solche Vorgabe überrascht und lässt sich nur dadurch erklären, dass andernfalls eine sehr umfassende Dokumentation erfolgen müsste, die möglicherweise vor dem Hintergrund der Zumutbarkeit und Verhältnismäßigkeit nicht verlangt werden sollte. Allerdings reichen die vorgesehenen Vorgaben nicht aus und führen auch für die Steuerpflichtigen zu einer Rechtsunsicherheit, weil davon auszugehen ist, dass in der Bp-Praxis auch Angaben zu dem Gesamtergebnis verlangt werden.

Bei den Aussagen unter c) sollte auch der Fall aufgenommen werden, dass die inländische Betriebsstätte einer ausländischen Muttergesellschaft Geschäftsbeziehungen zu einer inländischen Betriebsstätte der ausländischen Tochtergesellschaft unterhält. Liegt hier ein Auslandsbezug vor? Was ist, wenn eine ausländische Betriebsstätte eines deutschen Mutterunternehmens Geschäftsbeziehungen mit einer ausländischen Betriebsstätte einer inländischen Tochtergesellschaft unterhält?

Es überrascht, dass die Finanzverwaltung keine Aussage dazu trifft, inwieweit die Dokumentation einen Nachweis darüber enthalten oder ermöglichen muss, dass eine funktionale Zuordnung einzelner Wirtschaftsgüter zur Betriebsstätte gegeben ist. Gleichwohl kann dieser Umstand nicht dahingehend interpretiert werden, dass ein solcher Nachweis nicht verlangt wird. Außerdem besteht aus Sicht des Steuerpflichtigen die Gefahr, dass zumindest im Outbound-Fall die Finanzverwaltung beim Fehlen eines solchen Nachweises von einer Zuordnung zum Stammhaus ausgeht. Insofern droht – wirtschaftlich betrachtet – eine faktische Umkehr der Beweislast für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu ausländischen Betriebsstätten.

Die Frage der nahe stehenden Person (**Tz. 3.4.3.4**) sollte im Anwendungserlass zur AO behandelt werden, weil sie grundsätzliche Bedeutung hat und davon auszugehen ist, dass die Auffassung der Finanzverwaltung nicht nur im Bereich der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren gelten soll, sondern grundsätzlich für die Auslegung dieser Norm. Insbesondere sollte (im Anwendungserlass zur AO) auf das Verhältnis zwischen § 1 Abs. 2 AStG und dem Begriff der Angehörigen im Sinne des § 15 AO hingewiesen werden.

In **Tz. 3.4.4 a)** sollte auch klar gestellt werden, dass eine Pflicht zur Angemessenheitsdokumentation nicht bestand. Hier wird nur die Sachverhaltswürdigung ausgeschlossen. Da an anderen Stellen des Erlasses sowohl von der Sachverhalts- als auch von der Angemessenheitsdokumentation gesprochen wird, sollten auch diese Begriffe hier verwendet werden, um eine Übereinstimmung innerhalb des Entwurfs zu gewährleisten. Unter **b)** reicht der Verweis auf Tz. 4 nicht aus. Vielmehr ist zu beachten, dass insbesondere die nachteiligen Rechtsfolgen des § 162 Abs. 3 und 4 AO nicht bereits für das Jahr 2003 zur Anwendung kommen können, vgl. hierzu auch Tz. 4.7 des Entwurfs und die dazugehörigen Anmerkungen in dieser Stellungnahme.

Die Aussagen in **Tz. 3.4.5** sind zu begrüßen. Gleichwohl stellt sich die Frage, wie spätere Anpassungen und Korrekturen durch den Steuerpflichtigen verhindert werden, etwa wenn sich z. B. die Absatzprognose nicht bestätigt und infolge dessen die Verrechnungspreisdokumentation nachträglich „angepasst“ wird.

Die Ausführungen zu den Plandaten (**Tz. 3.4.6**) sollten hier entfallen und stattdessen eine zusammenfassende Behandlung erfolgen. Dies dient der Verbesserung von Übersichtlichkeit und Lesbarkeit des Erlasses. Bei **Tz. 3.4.6.1** bleibt die Frage unbeantwortet, wie die Finanzverwaltung die zeitnahe Erstellung prüfen will. Die Vorgaben, wann außergewöhnliche Geschäftsvorfälle vorliegen, bleiben ungenau und wenig operational. So stellt sich zum Beispiel die Frage, wann hinsichtlich des Umfangs ein Ausnahmecharakter gegeben ist (5%, 10%, 15%, ... oder ist auf die Beziehung zu anderen – unverbundenen – Kunden abzustellen). Unklar bleibt auch, ob eine Einzelbetrachtung des einzelnen Geschäfts erfolgt, oder ob eine Gesamtbetrachtung geboten ist. Für ersteres spricht § 2 Abs. 3 Satz 1 GAufzV, auch wenn dadurch Gestaltungsmöglichkeiten (z. B. infolge der „Stückelung“ von Großbestellungen) geschaffen werden. Angesichts der hieran möglicherweise anknüpfenden Sanktionen ist das nicht nur unbefriedigend, sondern rechtlich problematisch. Die Sanktionierung von so unbestimmten Handlungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen dürfte wohl kaum von der Rechtsprechung gebilligt werden. Die Aufzählung führt beim ersten Spiegelstrich dazu, dass jede Vermögensübertragung (sofern es hiervon mehr als 2 gibt) im Zuge von Umstrukturierungen zu einer Pflicht zur zeitnahen Dokumentation führt. Angesichts der großen Anzahl der hieraus entstehenden Fälle als auch der Unbestimmtheit der Begriffe, ist dies problematisch. Da im 2. Spiegelstrich auf „wesentliche“ Funktions- und Risikoänderungen eingegangen wird, erscheinen die Anforderungen innerhalb des Entwurfs nicht aufeinander abgestimmt. Auch die anderen Punkte bleiben ungenau („erhebliche (!) Änderung der (!) Geschäftsstrategie (!)“, „langfristiger (!) Verträge von einigem (!) Gewicht“). Auch der letzte Halbsatz führt hier nicht zu einer sachgerechten Einschränkung, weil unbestimmt bleibt, auf welchen Zeitraum sich dieses Einkunftswirkungen beziehen (auf den der Umstellung, den folgenden (= Wj., nach erfolgter Umstellung) oder ist eine Gesamtbetrachtung anzustellen). Der letzte Absatz enthält eine Wiederholung der GAufzV und kann deshalb entfallen.

In **Tz. 3.4.6.2** ist der Begriff des „Abschließens“ unklar. Ist hiermit der Abschluss des Vertrages oder die Beendigung der Vertragsdurchführung gemeint? Insbesondere für Fragen der langfristigen Auftragsfertigung und bei Großprojekten (z. B. im Anlagenbau) ist eine Klarstellung geboten. Dass die Anforderungen nach § 2 Abs. 4 GAufzV nur nach Aufforderung durch den Betriebsprüfer erstellt werden müssen, ist eine begrüßenswerte Erleichterung für den Steuerpflichtigen. Gleichwohl bedarf es einer Aussage, in welchem Verhältnis diese Regelung zur Pflicht zur zeitnahen Dokumentation außergewöhnlicher Geschäftsbeziehungen steht. Außerdem sollte eine Klarstellung dahingehend erfolgen, dass Änderungen der Marktverhältnisse nur insoweit zu dokumentieren sind, wie sie sich auf Preise und Funktionen (einschließlich Risiken) auswirken. Andernfalls besteht eine umfassende Dokumentationspflicht, die der Steuerpflichtige kaum erfüllen kann (z. B. wenn sich die Marktbedingungen infolge von Wechselkursänderungen anders darstellen).

Die Aussagen in **Tz. 3.4.6.3** zum Anfordern von Verrechnungspreisdokumentationen im Sinne des Art. 97 § 22 Satz 3 EGAO für Betriebsprüfungen, die vor dem 1. Januar 2003 beginnen, sind nicht sachgerecht und führen zu einer praktisch rückwirkenden Anwendung von Teilen der Dokumentationspflicht. Hierin liegt ein rückwirkender Eingriff, für den es keine gesetzliche Grundlage gibt. Vielmehr ergibt sich aus der Regierungsbegründung deutlich, dass eine Anwendung für die Vergangenheit ausgeschlossen werden sollte. Mit den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren erfolgen erst einige inhaltliche Vorgaben und Konkretisierungen. Insoweit würde die Forderung der Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen zwingen, Regelungen zu einem Zeitpunkt zu beachten, die es damals noch gar nicht gab. Dies ist erkennbar nicht möglich und darf deshalb vom Steuerpflichtigen nicht verlangt werden. Dies zeigt auch das Beispiel deutlich, denn hier wäre selbst zum Zeitpunkt der Anforderung (= Juli 2004) noch nicht einmal ein Entwurf der VG-Verfahren offiziell veröffentlicht worden.

Der in **Tz. 3.4.8** verwendete Begriff der „wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen“ ist völlig unbestimmt und bedarf – angesichts der hiermit möglicherweise verbundenen Sanktionen – der Klarstellung. **Tz. 3.4.8.1** wirkt in Teilen wie eine (nachgeschobene) Begründung zu § 4 Nr. 1 GAufzV. Hier sollte stärker auf die Dokumentationspflichten bzw. die Prüfung abgestellt werden.

In **Tz. 3.4.8.2** werden im Wesentlichen die Aussagen von § 4 Nr. 2 GAufzV wiederholt. Insofern bleibt der Erkenntnisgewinn dieser Ausführungen gering. Am Ende wird eine Verbindung zwischen der Wesentlichkeit und der Frage der Bilanzierungsfähigkeit bzw. Registrierung hergestellt. Dies ist nicht sachgerecht. Entscheidend hierfür ist, dass sich die Frage der Wesentlichkeit ausschließlich nach wirtschaftlichen Kriterien beurteilt, während seitens des Erlassgebers nunmehr die Verbindung zwischen der Art des Wirtschaftsgutes und deren wirtschaftlicher Bedeutung gezogen wird. Dies ist nicht sinnvoll.

In **Tz. 3.4.8.3** wird im Wesentlichen der Inhalt von § 4 Nr. 3a GAufzV wiedergegeben. Die beispielhaft genannten Funktionen (und Risiken) sind zwar zu begrüßen, doch bleibt unklar, ob die Finanzverwaltung eine so ungenaue Beschreibung, wie sie in der Tz. vorgenommen wird, akzeptieren würde. Die Finanzverwaltung schafft mit dieser Regelung eine Selbstbindung, die bewirkt, dass die Funktionsanalyse vergleichsweise kurz und ungenau bleibt. Sofern es bei der bisherigen Regelung bleibt, ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung eine Funktionsanalyse akzeptieren müsste, in der der Steuerpflichtige die derzeit in **Tz. 3.4.8.3** genannten Funktionen den einzelnen Gesellschaften zuordnet.

Bedauerlicherweise sieht die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung eine Beschreibung der Wertschöpfungskette vor. Diesen Punkt greift **Tz. 3.4.8.4** auf. Allerdings sieht die GAufzV vor, dass eine „Beschreibung der Wertschöpfungskette und Darstellung des Wertschöpfungsbeitrages des Steuerpflichtigen“ zu erfolgen hat. Hingegen geht der Entwurf der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren davon aus, dass eine konzernweite Betrachtung zu erfolgen hat. Dies ist nicht sachgerecht, weil der Steuerpflichtige regelmäßig eine solche Analyse nicht vorlegen kann. Diese Forderung bedeutet, dass er, der möglicherweise nur einen sehr kleinen Teil der Wertschöpfungskette erbringt, sich über die Gesamtzusammenhänge Gedanken machen muss. Wenn etwa eine inländische Vertriebstochtergesellschaft betrachtet wird, müsste diese im Rahmen der Wertschöpfungskette sämtliche Leistungserstellungen durch konzernzugehörige Gesellschaften aufzeichnen. Dies würde ggf. bei der Rohstoffgewinnung anfangen und beim Service nach Durchführung des Verkaufs enden. Dies zeigt schon, wie aufwendig und kompliziert diese Regelung ist. Außerdem hat eine Tochtergesellschaft regelmäßig gar nicht die Möglichkeit, entsprechende Informationen vorzulegen, insb. wenn eine tiefe Verschachtelung von Konzernen gegeben ist. Auch die im Entwurf verlangte betragsmäßige Aufteilung ist weder sachgerecht noch praktikabel, weil z. B. aus einem inländischen Verkaufspreis ein Wertschöpfungsbeitrag für die Gewinnung eines Rohstoffes für ein auf etlichen Ebenen darunter gewonnenen Rohstoff erfolgen müsste. Dies zeigt, dass die Finanzverwaltung hier vom Steuerpflichtigen unmögliches verlangt. Insofern erweist es sich als notwendig, die Forderung nach einer Wertschöpfungsbeitragsanalyse auf die Teile zu begrenzen, die der Steuerpflichtige tatsächlich leisten kann.

Der in **Tz. 3.4.9** verlangten Angemessenheitsdokumentation begegnen die gleichen Bedenken, wie sie bereits gegenüber § 1 Abs. 3 GAufzV geäußert worden sind. Insofern ist zweifelhaft, ob es für dieses Verlangen überhaupt eine ausreichende Rechtsgrundlage gibt.

Hinsichtlich der verlangten wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen wird auf die Stellungnahme zu Tz. 3.4.8 verwiesen. Die Aussagen zum Blickwinkel des Steuerpflichtigen sind zu begrüßen. Allerdings ist das anschließende Beispiel insofern fraglich, weil z. B. bei der Höhe von Lizenzgebühren die angefallenen Kosten für Forschung und Entwicklung regelmäßig irrelevant sind. Zu kritisieren ist, dass der Ent-

wurf nicht nur eine Darlegung der Vergleichbarkeit durch betriebsexterne und betriebsinterne Fremdvergleichsdaten sondern *zusätzlich* auf Grundlage von innerbetrieblichen Plandaten verlangt. Eine solche Forderung ist nicht sachgerecht. Der Steuerpflichtige hat lediglich eine Verrechnungspreismethode anzuwenden und darzulegen, warum diese nach seiner Auffassung zu fremdvergleichskonformen Ergebnissen führt. Erfolgt dies auf Grundlage eines betriebsexternen Fremdvergleichs, ist dies ausreichend. Entsprechendes gilt, wenn eine der anderen beiden Methoden zur Anwendung kommt. Insofern ist eine Kumulation von Nachweisen, wie sie der Entwurf verlangt, nicht sachgerecht und ohne jegliche Rechtsgrundlage. Die Ausführungen zum möglichen Vorbringen von (Hilfs-) Argumenten durch den Steuerpflichtigen auf Grundlage einer anderen Verrechnungspreismethode, sind missverständlich. Selbstverständlich kann ein Steuerpflichtiger im Rahmen des Besteuerungsverfahrens alle Dinge vortragen, die seine Argumentation und Rechtsauffassung unterstützen. Daher hat die Finanzverwaltung nicht das Recht, einzelne Vorbringungen des Steuerpflichtigen zu ignorieren. Hieraus können sich allenfalls Rückschlüsse auf den Beweiswert ergeben, wenn Daten zu unterschiedlichen Zeitpunkten oder auf Grundlage unterschiedlicher Methoden vorgelegt werden. Hiervon bleibt das Vorlagerecht durch den Steuerpflichtigen unberührt.

Die Aussagen in **Tz. 3.4.9.1** sind insoweit missverständlich, weil der Eindruck entsteht, als gäbe es zwingend eine Notwendigkeit zum Einsatz von Fremddaten. Dies ist jedoch nicht der Fall. Vielmehr ist auch ein Rückgriff auf das Leitbild des fiktiven ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zulässig. Insofern ist auch die implizit verlangte Beschaffung von Vergleichspreisen zu kritisieren.

In **Tz. 3.4.9.2** ist die Forderung nach einer zusätzlichen Aufzeichnung von innerbetrieblichen Plandaten zu kritisieren. Auch das Verlangen, *zusätzliche* Informationen vorzulegen, die eine Verprobung ermöglichen, ist nicht sachgerecht. Der Steuerpflichtige ermittelt seine Verrechnungspreise nach einer Methode und nur diese ist (gem. § 2 Abs. 2 Satz 2 GAufzV) zu dokumentieren. Die in dieser Tz. im zweiten Absatz enthaltenen Aussagen zur Funktionsanalyse sind u. E. zwar zutreffend, doch sollten sie in einer eigenständigen Tz. verselbständigt werden. Diese Fragen haben nicht nur Auswirkungen auf die angewendete Verrechnungspreismethode, sondern können auch im Rahmen der Ausgestaltung der einzelnen Methoden relevant sein. Daher würde es sich anbieten, entsprechende Aussagen in allgemeiner Form in die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren aufzunehmen.

Die Anforderungen in **Tz. 3.4.9.3 a)** erweisen sich als sehr weitgehend. Die Umsetzung dieser Forderung würde bedeuten, dass der Steuerpflichtige in vielen Fällen überhaupt keine Daten vorlegen kann, weil er nicht nachweisen kann, inwieweit die zugrunde liegenden Geschäfte mit konzernfremden oder mit nahe stehenden im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG erzielt worden sind. Insofern muss die Finanzverwaltung eine Regelung für den Fall treffen, dass überhaupt keine Vergleichswerte ermittelt werden können. Dieser Fall ist umso wahrscheinlicher, je strenger die Anforderungen

an die Vergleichbarkeit definiert werden. Außerdem beinhalten die Aussagen zu Daten von nahe stehenden fremden Dritten die Gefahr, dass eine Ausdehnung der Betriebsprüfung erfolgt. Dies wäre jedoch weder rechtlich zulässig noch sachgerecht. Zu beachten ist, dass der Umfang der Betriebsprüfung durch die Prüfungsanordnung nach § 196 AO bestimmt wird. Eine hierüber hinaus gehende Ausdehnung im Wege der Verrechnungspreisprüfung ist nicht zulässig. Hinsichtlich der Aussage bei der eingeschränkten Vergleichbarkeit sollte als zusätzliche Bedingung aufgenommen werden, dass eine Beschaffung von weiteren Daten dann nicht mehr erforderlich ist, wenn eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für die Sicherheit der Ergebnisse gegeben ist. Dies ist immer dann der Fall, wenn davon auszugehen ist, dass die Sammlung von weiteren Daten nicht zu abweichenden Ergebnissen führt.

Bei der Eingrenzung von Bandbreiten sollte darauf hingewiesen werden, dass diese zunächst nach innerbetrieblichen Kriterien erfolgt, sofern dies möglich ist. Dabei sollten solche Werte besonders bevorzugt werden, die eine größtmögliche Vergleichbarkeit aufweisen. Teile der Ausführungen auf S. 38 unten und 39 oben beschäftigen sich mit der Methodenwahl. Hierbei handelt es sich um eine materiell-rechtliche und nicht um eine verfahrensrechtliche Frage. Daher sollten diese Überlegungen Eingang in die Überarbeitung der allgemeinen Verwaltungsgrundsätze finden und nicht in den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren geregelt werden. Die Aussagen zur Gewinnaufteilungsmethode (S. 39) stehen im Widerspruch zur Presseerklärung des Bundesfinanzministeriums vom 13. Juli 1995 (IStR 1995, S. 384). Gleichwohl bleibt die deutsche Finanzverwaltung aufgefordert, die Anwendbarkeit dieser Methode verbindlich zu regeln. An vielen Stellen wird mehr oder weniger deutlich Bezug auf sie genommen, ohne dass deren Zulässigkeit eindeutig geklärt wird. Es wäre unzumutbar, sollte dies lediglich eine Methode sein, die der Finanzverwaltung für bestimmte Zwecke offen steht, dem Steuerpflichtigen eine Anwendung jedoch nicht ermöglicht würde.

Das Verlangen der Finanzverwaltung in **Tz. 3.4.9.3 b)** nach Vorlage der Datenbank bzw. nach Bereitstellung eines Datenträgers mit den maßgeblichen Daten, führt zu urheberrechtlichen Problemen. Insofern verlangt die Finanzverwaltung hier vom Steuerpflichtigen (und deren Berater) unmögliches.

Die Aussage zur Überprüfung der Vergleichbarkeit sollte auch auf die Einengung der Bandbreite ausgedehnt werden. Im Rahmen der Bandbreiten (**Tz. 3.4.9.3 c)**) sollte dem Steuerpflichtigen zunächst die Aufgabe auferlegt werden, eine Einengung der Bandbreite vorzunehmen. Hierfür bieten sich die unter b) dargestellten Informationsquellen an. Die Aussagen auf S. 41 sind insofern missverständlich, weil einerseits die Informationen nie vollständig sein können und andererseits eine Vergleichbarkeit der Geschäftsbeziehung in diesem Sinne nicht gegeben sein wird. Es kann allenfalls ein Vergleich der aus einer Geschäftsbeziehung erzielten Marge oder dergleichen erfolgen. Dies ermöglicht jedoch nicht eine hinreichende Vergleichbarkeit der Geschäftsbeziehungen.

Bei der Einengung der Bandbreite sollte die Finanzverwaltung berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Argumentation das Recht hat, sich auf jegliche Argumentationshilfe zu berufen, die geeignet ist, seine Auffassung zu unterstützen. Insofern können auch Datenbankanalysen, die nicht den Anforderungen der Finanzverwaltung genügen, zur Rechtfertigung herangezogen werden. Fraglich ist, welcher Beweiswert diesen Aussagen beizumessen ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass durch die Vorlage solcher Unterlagen das Entstehen der negativen Rechtsfolgen des § 162 Abs. 3 und 4 AO verhindert werden kann.

Die Nichtberücksichtigung von oberen und unteren Quartilen findet im Gesetz keine Rechtsgrundlage und darf deshalb im Erlass nicht beibehalten werden. Vielmehr ist davon auszugehen, dass nach einer entsprechenden Einengung von Bandbreiten jeder Wert innerhalb des verbleibenden Intervalls zulässig ist. Anderenfalls müsste der Gesetzgeber eine abweichende Regelung schaffen.

Die in **Tz. 3.4.9.4** geregelten innerbetrieblichen Plandaten, erweisen sich grundsätzlich als problematisch. Zwar ist der Finanzverwaltung zuzugestehen, dass eine Erstellung solcher Daten durchaus dem Steuerpflichtigen möglich und zumutbar ist, doch besteht eine Verpflichtung zur zeitnahen Dokumentation nur für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle. Hieraus folgt, dass der Steuerpflichtige gar nicht in der Lage ist, für gewöhnliche Geschäftsvorfälle nachträglich Plandaten zu erstellen, weil diese denklogisch eine erst in der Zukunft erfolgende Handlung vorwegnehmen. Insofern erweisen sich die Vorgaben – auch in § 1 Abs. 3 Satz 4 GAufzV – als inkonsistent und unlogisch. Sie kollidieren mit dem Grundsatz, dass die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages entscheidend sein sollen und auch die Kenntnisse des Steuerpflichtigen zu diesem Zeitpunkt ausschlaggebend sind.

Unter b) wird von gewinnbezogenen Fremdvergleichsdaten gesprochen. Hier stellt sich erneut die Frage nach dem Verhältnis der deutschen Finanzverwaltung zu den gewinnorientierten Methoden.

Die Darlegungen zum Zinssatz auf S. 47 sollten berücksichtigen, dass eine solche Forderung nur in dem Fall berechtigt ist, wo der Steuerpflichtige eine Herleitung des Zinssatzes auch auf diese Weise vornimmt. Sollte sich ein solcher etwa aus marktüblichen Zinssätzen ergeben, wäre die hier verlangte Herleitung nicht geboten und nicht sachgerecht.

Die Aussagen zum Anteil am Gewinn des Gesamtkonzerns (S. 47, dritter Spiegelstrich), basieren auf gewinnorientierten Überlegungen. Insofern stellt sich – erneut – die Frage, inwieweit solche Methoden zulässig sind. Außerdem verstößt die Finanzverwaltung gegen die Vorgaben aus § 2 Abs. 3 GAufzV, die ausdrücklich eine geschäftsvorfallbezogene Dokumentation anordnen und nur für die dort genannten Sonderfälle eine Ausnahme zulassen. Diese sind in dem im Erlassentwurf behandelten Fall jedoch nicht erfüllt.

Die Vorgaben zum Zeitraum für einen Abgleich zwischen Soll- und Ist-Zahlen erscheint als willkürlich. Hier sollte es stärker dem Einzelfall überlassen bleiben, inwieweit solche Anpassungsrechnungen sachgerecht und notwendig sind. In einzelnen Bereichen erscheint dieser Turnus als zu lang, in anderen als zu kurz. Insbesondere bei kleineren Projekten wäre ein so kurzer Zeitraum unangemessen und damit unverhältnismäßig.

Die vorgenommenen Ausführungen zu „begründeten Einzelfällen“ bleiben unklar und lassen insbesondere die Frage der Begründungslast unbeantwortet.

Die Anforderung in **Tz. 3.4.9.4 e)** ist nicht sachgerecht. Wie oben bereits dargestellt, ist dem Steuerpflichtigen zuzugestehen, dass er seine Verrechnungspreise ausschließlich aufgrund einer Methode bestimmt. Sofern dies geschieht, kann eine Anforderung von weiteren Plandaten nicht verlangt werden.

Zum in **Tz. 3.4.9.5** verwendeten Begriff der „wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen“ wird auf die Anmerkung zu Rz. 3.4.8 verwiesen, wobei wir davon zwischen den „Grundlagen“ und „Bedingungen“ insoweit keine Unterschiede bestehen. Hierbei erweist sich insbesondere die in Spiegelstrich 4 genannte Konjunkturlage als Problem, weil sie zeigt, wie umfangreich offensichtlich die Erwartungen an eine solche Dokumentation sind. Eine solche Forderung ist abzulehnen, denn der Steuerpflichtige hat lediglich die Bedingung für seine Geschäftsbeziehung zu dokumentieren, nicht aber eine Darstellung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung vorzunehmen. Die Unterscheidung zwischen den Fällen a) („uneingeschränkte Vergleichbarkeit“) und b) („eingeschränkte Vergleichbarkeit“) ist problematisch, weil die Abgrenzung zwischen diesen beiden Fallgruppen nicht möglich erscheint. Da hieran unterschiedliche Auswirkungen für die Verrechnungspreisbestimmung geknüpft werden, ist dies für den Steuerpflichtigen und für die Finanzverwaltung problematisch. In Buchstabe c) wird der Stellenwert für eine Unverwertbarkeit der Verrechnungspreisdokumentation sehr niedrig angesetzt. Die Aussage zu Dauerverlusten ist zu ungenau, weil durchaus Sachverhalte denkbar sind, bei denen Dauerverluste in einer bestimmten Branche üblich sind. Dies kann z. B. bei einer langfristigen Marktentwicklungsstrategie oder bei hohen Anlaufinvestitionen der Fall sein. Insofern sollten die Aussagen relativiert werden.

Die Aussagen in **Tz. 3.4.9.6** sollten dahingehend ergänzt werden, dass eine nachträgliche Preisfestlegung bzw. -anpassung auch dann steuerlich anerkannt wird, wenn eine solche unter fremden Dritten üblich ist. Es gibt durchaus Branchen und Bereiche, wo eine solche Vorgehensweise dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. In diesen Fällen muss eine solche Vorgehensweise auch zwischen verbundenen Unternehmen mit steuerlicher Wirkung zulässig sein.

Die in **Tz. 3.4.10** vorgesehene Möglichkeit einer Abstimmung der Gruppenbildung mit der Finanzverwaltung, ist uneingeschränkt zu begrüßen. Gleichwohl sollte diese Regelung auch auf Verrechnungspreisrichtlinien ausgedehnt werden.

Auf S. 52 ist fraglich, ob Abweichungen von den Konzernverrechnungspreisrichtlinien nicht ihrerseits der Begründung bedürfen. Der bisherige Entwurf sieht lediglich vor, dass eine geschäftsvorfallbezogene Aufzeichnung zu erfolgen hat, jedoch keine Begründung, warum im konkreten Fall eine Abweichung von der Richtlinie vorgenommen wurde.

Ferner sollte der Finanzverwaltung hinsichtlich der Umsetzung der Verrechnungspreisrichtlinie vorgeschrieben werden, dass eine hinreichend große Anzahl an Stichproben seitens der Betriebsprüfung bezogen wird. Nur so kann tatsächlich entschieden werden, inwieweit der Richtlinie gefolgt wurde. Dies gilt insbesondere für den Fall, in dem Sanktionen nach § 162 Abs. 3 und 4 AO verhängt werden. Dabei ist zu beachten, dass das Gesetz solche Sanktionen nur dann vorsieht, wenn es sich um eine *im Wesentlichen* unverwertbare Dokumentation handelt. Hieraus folgt, dass auch aufgedeckte Einzelfälle einer Nichtbefolgung der Verrechnungspreisrichtlinie nicht zu den Strafen nach § 162 Abs. 3 und 4 führen können.

In **Tz. 3.4.11** sollte klargestellt werden, dass es sich hierbei um solche Informationen handeln muss, die dem Steuerpflichtigen bereits vorliegen. Hingegen beinhaltet § 90 Abs. 2 keine gesonderte Verpflichtung zur Erstellung entsprechender Analysen.²⁶ Dies gilt insbesondere angesichts der sehr weitreichenden Forderungen der Finanzverwaltung, wie z. B. in der Vorlage von Marktanalysen.

Die Ausführungen in **Tz. 3.4.12** haben den Charakter einer Regierungsbegründung zu § 5 GAufzV. Die Aussagen sollten stärker auf die Obliegenheiten des Steuerpflichtigen und deren Prüfung ausgerichtet werden.

In **Tz. 3.4.13** sollte auch auf die Frage eingegangen werden, inwieweit eine Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation im Ausland zulässig ist. Hierbei geht es nicht um die Sprache, sondern um die Lokalisierung der Verrechnungspreisdokumentation. Angesichts des Umstandes, dass immer mehr internationale Konzerne dazu übergehen, eine globale Verrechnungspreisdokumentation für sämtliche Konzerngesellschaften zu erstellen, erscheint es als sachgerecht, hier ebenfalls eine Erleichterung vorzusehen, die – wie schon die Regelung zu § 87 Abs. 1 AO – darauf abstellt, dass eine Vorlage im Inland innerhalb der 60-Tage-Frist erfolgen kann. Diese Überlegungen haben insbesondere für die Sachverhalte Bedeutung, bei denen eine zeitnahe Dokumentation vorgeschrieben ist.

²⁶ Vgl. auch BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, S. 171,

Die Ausführungen in **Tz. 3.4.14** sind grundsätzlich zu begrüßen. Gleichwohl bleibt das Grundproblem, dass ausweislich der Regierungsbegründung zur Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung davon auszugehen ist, dass bei Berufung auf § 6 GAufzV und anschließender Nichtbeantwortung von Fragen der Sanktionsmechanismus nach § 162 Abs. 3 und 4 der AO greift. Dies ist unbefriedigend, weil die Finanzverwaltung sich nicht zu der Frage äußert, welche Sanktionen drohen, wenn der Steuerpflichtige entsprechende mündliche Nachweise nicht erteilen kann. Außerdem fehlt eine Aussage zu der Frage, was passiert, wenn der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Nachdokumentation (Art. 97 § 22 Satz 3 EGAO) sich auf § 6 GAufzV berufen kann, zu einem späteren Zeitpunkt diese Voraussetzungen jedoch wegfallen. Hier ist eine Regelung erforderlich, die die Nachdokumentation für Dauersachverhalte beinhaltet.

Die Aussage in **Tz. 3.4.15**, dass eine Unverwertbarkeit der Aufzeichnungen eintreten kann, ist unzutreffend. Der hier geschilderte Fall resultiert daraus, dass der Gesetzgeber darauf verzichtet hat, eine umfassende Pflicht zur zeitnahen Dokumentation einzuführen. Folglich hat der Steuerpflichtige auch das Recht, die Verrechnungspreisdokumentation erst nach Aufforderung durch die Finanzverwaltung vorzulegen. Sofern dies dazu führt, dass spätere (bessere) Erkenntnisse berücksichtigt werden können, ist dies Folge der Wertungsentscheidung des Gesetzgebers. Zwar kann ein solcher Umstand zu einer Verrechnungspreisberichtigung führen, doch nicht zu einer Anwendung der Sanktionsvorschriften des § 162 Abs. 3 und 4 AO. Anderenfalls hätte der Gesetzgeber eine umfassende Pflicht zur zeitnahen Dokumentation verankern müssen. Dies ist – aus den bekannten Gründen – jedoch nicht geschehen. Die Aussagen zu den nachträglich erstellten innerbetrieblichen Plandaten sind im hohen Maße missverständlich, weil es sich ex definitione nicht um Plandaten handeln kann.

Die Vorgaben in **Tz. 3.4.16** zu einer Verprobung der Ergebnisse sind unzutreffend. Die Finanzverwaltung hat keine Handhabe, um eine solche Verprobungsrechnung vom Steuerpflichtigen zu verlangen. Es mag sein, dass solche Überlegungen zweckmäßig sind und auch den Beweiswert der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Verrechnungspreisdokumentation erhöhen, doch gibt es hierfür keine rechtliche Verpflichtung. Ebenso wenig ist die Finanzverwaltung berechtigt, die Vorlage entsprechender Vergleichsrechnungen oder -überlegungen zu verlangen. Insofern ist die Aussage in der **Tz. 3.4.16** ohne Rechtsgrundlage. Entgegen der Aussage auf S. 57 unten kann aus der über 3 Jahre hinausgehenden Erzielung von Verlusten nicht auf die Unangemessenheit der Verrechnungspreise geschlossen werden und es handelt sich hierbei auch nicht um eine widerlegbare Vermutung. Vielmehr kann aus dem Umstand, dass diese Frist überschritten wird, lediglich (widerlegbar) vermutet werden, dass die Veranlassung hierfür im Gesellschaftsverhältnis liegt. Damit ist jedoch „erst“ ein Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt. Hiervon unabhängig ist zu prüfen, inwieweit die anderen Merkmale ebenfalls vorliegen. Die Beweislast hierfür obliegt der Finanzverwaltung.

Die zweite Alternative im ersten Beispiel des 2. Spiegelstrichs unter b) in **Tz. 3.4.17** ist insofern missverständlich, als dass im Fall der Befreiungsvorschrift nach § 6 GAufzV dieser Fall wohl durchaus den Anforderungen entsprechen würde. Außerdem sollte nicht der Eindruck erweckt werden, als hätten die Aussagen von sachverständigen Zeugen ein geringeres Beweismaß. Gerade bei sehr speziellen Produkten, wie z. B. immateriellen Wirtschaftsgütern und Patenten kann den Aussagen sachverständiger Dritter eine besondere Bedeutung beizumessen sein, der Hinweise auf die Angemessenheit der Verrechnungspreise geben kann. Beim zweiten Beispiel ist fraglich, ob hier überhaupt eine Angemessenheitsdokumentation vorliegt. Insofern ergibt sich die Notwendigkeit einer Klarstellung. Die Aussage zu den innerbetrieblichen Plandaten ist zweifelhaft, weil die Verbindung zwischen Verrechnungspreis und Gewinn des Unternehmens nicht zwingend ist und insofern nicht per se von einer Unverwertbarkeit der Dokumentation ausgegangen werden kann. Die Aussage zur datenbankgestützten Renditeanalyse auf S. 59 ist insofern missverständlich, als dass sich die Finanzverwaltung mit jeder vom Steuerpflichtigen vorgelegten Analyse zunächst beschäftigen muss und erst auf dieser Grundlage entscheiden kann, inwieweit damit eine sachgerechte Ermittlung von Verrechnungspreisen erfolgen kann.

In **Tz. 3.4.18 a)** sollte klargestellt werden, dass es sich hierbei um solche Unterlagen handelt, die dem Steuerpflichtigen vorliegen. Eine besondere Erstellungspflicht hat der Steuerpflichtige hingegen nicht.

III. 4. Rechtsfolgen bei Verstößen gegen Mitwirkungspflichten

Für den umfangreichen Sanktionenkatalog in **Tz. 4.1** sollte klargestellt werden, inwieweit diese Aufzählung eine Reihenfolge hinsichtlich der Anwendung präjudiziert. U. E. ist diese Regelung nicht in diesem Sinne zu verstehen, gleichwohl ist eine Klarstellung geboten.

In **Tz. 4.2** sollte ein Hinweis aufgenommen werden, wie zu verfahren ist, wenn der Steuerpflichtige sich (berechtigterweise) auf § 6 GAufzV beruft.

Die Aussagen in **Tz. 4.3** sind uneingeschränkt zu begrüßen.

Die Ausführungen in **Tz. 4.4** sind zu ungenau. Bei steuerentlastenden oder -mindernden Sachverhalten hat der Steuerpflichtige ein Interesse an der Darlegung dieser Umstände, so dass das dargestellte Problem insoweit gar nicht besteht. Bei steuerbegründenden und -erhöhenden Umständen ist zu beachten, dass sich Grenzen vor dem Hintergrund der Zumutbarkeit, Verhältnismäßigkeit und Zweckmäßigkeit ergeben können. Folglich führt nicht jede Verletzung von Mitwirkungspflichten zu einer Reduzierung des Beweismaßes. Eine solche Feststellung ist schon deshalb geboten, weil angesichts der vielfältigen – gleichwohl im Ergebnis jedoch unvollstän-

digen – Vorgaben zur Dokumentation vermieden werden muss, dass Betriebsprüfer nur nach „formalen“ Ansatzpunkten suchen, um eine Umkehr der Beweislast eintreten zu lassen. Weite Teile der in Tz. 4 enthaltenen Aussagen betreffen nicht nur die Einkunftsabgrenzung, sondern allgemein die Ermittlungshandlungen. Daher sollte überlegt werden, inwieweit eine Behandlung im Anwendungserlass zur AO erfolgt.

In **Tz. 4.5** wird aus der Verletzung von Mitwirkungspflichten eine Beweismaßreduzierung für alle Tatbestandsmerkmale einer Einkunfts korrektur norm gefolgert. Dieser Auffassung ist nicht zu folgen. Wie sich insbesondere aus dem BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001 (I R 103/00, BStBl. II 2004, S. 171) ergibt, scheidet die Schätzung von Tatbestandsmerkmalen (insbesondere der vGA) aus. Vielmehr ist für jedes Merkmal gesondert zu prüfen, ob es erfüllt ist. Folglich muss auch bei einer Verringerung des Beweismaßes eine Einzelbetrachtung erfolgen. Die im Entwurf vorgesehene pauschale Herabsetzung der Anforderungen an die Beweislast der Finanzverwaltung ist mit der Rechtsprechung des BFH unvereinbar. Ferner stehen diese Aussagen im Widerspruch zu den Darlegungen in Tz. 4.6. Dort wird ausgeführt, dass eine Schätzung sich nur auf Besteuerungsgrundlagen erstrecken kann. Folglich scheidet eine solche für Tatbestandsmerkmale aus. Dies wird jedoch in Tz. 4.5 angeordnet, indem eine generelle Verringerung des Beweismaßes angenommen wird. Außerdem ist das Beispiel nicht geeignet, zur Erhellung der Sachlage beizutragen. Das darin enthaltene Informationsbeschaffungsproblem kann sich nicht stellen, weil diese Daten aus der Anlagebuchführung des Unternehmens zu ersehen sind. Folglich wäre es – auch bei einer Auskunftsverweigerung durch den inländischen Steuerpflichtigen – der Finanzverwaltung ohne Probleme möglich, diese Angaben aus dem Rechnungswesen des Steuerpflichtigen im Rahmen einer Bp zu entnehmen. Sollte dies nicht möglich sein, stellt sich die Frage, ob die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (noch) gegeben ist und damit ein grundsätzlich anderes Problem.

Auch weite Teile der **Tz. 4.6** sind allgemeine Aussagen zur Schätzung und sollten damit Gegenstand des Anwendungsschreibens zur AO und nicht der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren sein. Durch den Verweis auf § 1 Abs. 3 AStG und damit auf die Verzinsung des eingesetzten Kapitals bzw. der Umsatzrendite stellt sich – erneut – die Frage nach dem Verhältnis der deutschen Finanzverwaltung zu den sog. gewinnorientierten Methoden. Es ist problematisch, wenn Verrechnungspreismethoden zwar zur Verprobung der gefundenen Ergebnisse zugelassen werden, aber nicht für eine originäre Verrechnungspreisbestimmung. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um eine im Rahmen der VG-Verfahren zu beantwortende Frage, sondern um eine, die in einem vorläufigen BMF-Schreiben zu regeln ist, das dann in der überarbeiteten Fassung der Verwaltungsgrundsätze aufgeht.

In **Tz. 4.7** wird für das Inkrafttreten der Sanktionen nach § 162 Abs. 3 und 4 AO auf den 31. Dezember 2003 abgestellt. Dieser Auffassung ist nicht zu folgen. Aus der Regierungsbegründung zu Art. 97 § 22 EGAO ergibt sich eindeutig dass der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen die Möglichkeit geben wollte, sich 6 Monate auf die Neu-

regelungen einzustellen. Da die GAufzV erst mit Datum vom 13. November 2003 (BGBl. I, S. 2296) bekannt gemacht wurde, ist der von der Finanzverwaltung angegebene Stichtag mit dem Willen des Gesetzgebers unvereinbar. Die Aussagen zur Widerlegung in **Tz. 4.7.1** sind unzutreffend. Für die Widerlegung der Vermutung kommt es nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige einzelne Beweismittel vorlegt oder eine gesamte Dokumentation (wobei der verwendete Ausdruck „verwertbare Beweismittel“ zu erneuten Zweifelsfragen Anlass gibt). Entscheidend ist, dass – auch nach Auffassung der GAufzV – auf den einzelnen Verrechnungspreis abgestellt werden muss bzw. wie § 2 Abs. 3 Satz 1 formuliert: „geschäftsvorfallbezogen“ zu dokumentieren ist. Folglich muss auch bei einer verspäteten Vorlage von Unterlagen entschieden werden, ob diese geeignet sind, den Verrechnungspreis für den einzelnen Geschäftsvorfall als angemessen beurteilen zu können. Insoweit wird im Entwurf eine umfassende Sanktionierung vorgesehen, die mit dem Wortlaut der GAufzV unvereinbar ist und auch sachlich nicht gerechtfertigt ist. Die Aussagen zur Änderung der Schätzung in **Tz. 4.7.2** sind zu begrüßen. Gleichwohl sollte überlegt werden, ob hier ergänzend eine Vorläufigkeit der Bescheide vorgesehen wird, wenn der Steuerpflichtige ein solches Verfahren betreibt.

U. E. darf in **Tz. 4.7.3 a)** das Ermessen der Finanzbehörde nicht auf den dort genannten Rahmen begrenzt werden. Entscheidend ist, dass für die Höhe der Zuschlagsbemessung der wirtschaftliche Vorteil von ausschlaggebender Bedeutung ist. Andernfalls wird den verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht entsprochen.²⁷ Sonst besteht die Gefahr, dass sehr geringe Verrechnungspreiskorrekturen erfolgen und im Bezug zu dieser Größe der Zuschlag sehr hoch ist. Eine solche Vorgehensweise wäre jedoch verfassungswidrig. Eine Lösung kann darin bestehen, dass die Finanzbehörde in solchen Fällen die 5.000,- €-Grenze unterschreiten kann, um einen unverhältnismäßig hohen Zuschlag in Relation zur Verrechnungspreiskorrektur zu verhindern. Auch in den Fällen unter b) muss bei der Zuschlagsbemessung der Einkommenskorrekturbetrag berücksichtigt werden. Es sollte klargestellt werden, welche Auswirkungen sich aus dem Zuschlag für die GewSt ergeben. Nach der jetzigen Fassung entstehen solche nicht. Beim 5. Spiegelstrich wird nicht deutlich, was der „betreffende Veranlagungszeitraum“ ist. Ist dies derjenige, in dem die Prüfung erfolgt oder der, für den die Prüfung durchgeführt wird. Außerdem wird nicht klar, was unter „jeweils angeforderten Aufzeichnungen“ zu verstehen ist. Bedeutet dies, dass eine Nichtvorlage insgesamt einmal sanktioniert wird oder würde z. B. eine Nichtdokumentation bei Geschäftsbeziehungen zu mehreren Tochtergesellschaften (eine entsprechende Anforderung durch die Finanzverwaltung unterstellt) zu einem jeweils erneut zu verhängenden Zuschlag führen? In der jetzigen Fassung wird nur die Höchstgrenze von 1 Mio. € begrenzt. Die Aussagen zur Änderung im Anschluss an ein Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren sind uneingeschränkt zu begrüßen. Die Vorgaben zum Antrag einer Vorlage in ausländischer Sprache sind unverhältnismäßig. Wenn der Steuerpflichtige einen Antrag nach § 2 Abs. 5 Satz 2 GAufzV stellt und

²⁷ Vgl. hierzu Joecks/Kaminski, IStR 2004, S. 71.

die Finanzverwaltung hierauf nicht innerhalb angemessener Zeit reagiert, kann dies nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Daher kann in einem solchen Fall möglicherweise eine Übersetzung verlangt werden, eine Anwendung der Sanktionen nach § 162 Abs. 3 und 4 AO scheidet jedoch aus.

Ergänzend ist zu Tz. 4.7 noch anzumerken, dass keine Aussagen getroffen werden, wie z. B. bei zeitnah erstellten und später (= vor einer Bp) angepassten Dokumentationen zu verfahren ist, wobei sich dieses Problem sowohl für außergewöhnliche wie auch für gewöhnliche Geschäftsvorfälle stellt. Ergänzend sind die praktischen Probleme zu beachten, denn es ist kaum davon auszugehen, dass in zukünftigen Betriebsprüfungen der Steuerpflichtige gar keine Unterlagen vorlegen wird. Gleichwohl kann häufig streitig sein, ob diese zeitnah erstellt oder nachträglich angepasst wurden. Dabei ist zu beachten, dass der Prüfungszeitraum durch die Prüfungsanordnung (§ 196 AO) bestimmt wird. Insoweit ist eine Anforderung entsprechender Dokumentationen auf Vorrat für zukünftige Betriebsprüfungen nicht zulässig.

III. 5. Durchführung von Berichtigungen und ihre steuerliche Behandlung

In **Tz. 5.1** sollte nicht nur auf die Einkünfterminderung abgestellt werden, sondern auf eine ggf. verhinderte Vermögensmehrung. Die jetzt gewählte Formulierung legt die Frage nahe, ob für diesen Fall etwas anderes gelten soll. Bei Durchführungen von Berichtigungen und unterschiedlichen Einkunftsqualifikationen kann es auf Ebene des Abkommensrechts zu Mehr- oder Minderbelastungen kommen, da z. B. Quellensteuern zu berücksichtigen sind. In **Tz. 5.2** sollte klargestellt werden, in welchem Vz. sich die Auswirkungen beim Gesellschafter ergeben. In **Tz. 5.3.1** sollte die Ausführungen zur KapErtrSt konkretisiert werden. Die Aussage zur parallelen Anwendung von Entnahme und § 1 AStG in Tz. 5.3.2 und 5.3.3 führt zur Unvereinbarkeit dieser Regelung mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages, weil grenzüberschreitende Sachverhalte strenger behandelt werden, als reine Inlandssachverhalte (zusätzlich Ansatz des Gewinnaufschlages). Hierfür bedürfte es einer besonderen Rechtfertigung, die nicht ersichtlich ist. Insoweit begegnen dem Entwurf die gleichen Bedenken, wie sie schon zur entsprechenden Regelung im Anwendungsschreiben zum AStG geäußert wurden. Der Ausschluss der Anrechnung ausländischer Steuern (**Tz. 5.4**) führt zwangsläufig zu einer Doppelbesteuerung, da eine Besteuerung im Ausland erfolgt ist und eine weitere Besteuerung im Inland eintritt, deren Milderung durch Anrechnung der ausländischen Steuer nicht erfolgt. Zumindest sollte die Regelung dahingehend konkretisiert werden, dass es sich hierbei nur um solche Steuern handelt, die im Ausland von einem nahe stehenden erhoben wurden. Hingegen kann z. B. eine Korrektur im Inland dazu führen, dass eine infolge des Anrechnungshöchstbetrags bisher nicht vollständig nutzbare Steuer nunmehr in größerem Umfang angerechnet werden kann. In **Tz. 5.5.2** sollte klargestellt werden, wie mit einem evtl. entstehenden Negativbetrag zu verfahren ist. Außerdem sollte der Verweis nicht nur

auf § 8b Abs. 2 KStG erfolgen, sondern auch auf die 5%-Pauschle, also § 8b Abs. 3 KStG.

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

Die Aussagen der **Tz. 6.1.1 bis 6.1.4** beinhalten allgemeine Grundsätze des Verständigungsverfahrens und keine Besonderheiten der Einkunftsberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen bzw. zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (e. v. v.). Insoweit sollte diese Aussage auch in einem entsprechenden Erlass veröffentlicht werden, der einen breiteren Anwendungsbereich hat. Außerdem sollte die Aussage zum Abbrechen eines Verständigungsverfahrens bei Verletzung der Mitwirkungspflichten dahingehend konkretisiert werden, dass leichte Verletzungen unschädlich sind. Andernfalls wird praktisch immer die Möglichkeit bestehen, dem Steuerpflichtigen in einem Bereich eine Verletzung der Mitwirkungspflichten vorzuwerfen und damit ein Verständigungsverfahren beenden zu können. Eine Ausnahme bildet lediglich die Aussage zu § 162 Abs. 4 AO auf S. 79. Daher sollte eine Abstimmung mit dem Merkblatt zum internationalen Verständigungsverfahren und zum Schiedsverfahren erfolgen.

Völlig inakzeptabel ist die Ausführung in Tz. 6.1.3 a), in dem festgestellt wird, dass eine etwaige Doppelbesteuerung, die nicht vermieden werden kann, durch den Steuerpflichtigen hingenommen werden muss.

Die Forderung nach Offenlegung einer eingebuchten „Gegenforderung“ in **Tz. 6.3.1** sollte nicht nur im Bereich des Verständigungs- und Schiedsverfahrens aufgegriffen werden, sondern bei den Anforderungen/Inhalten der Dokumentation. Unter **Tz. 6.3.2 a)** sollte danach differenziert werden, ob es berechtigte Gründe gibt, warum das Unternehmen die dort geforderten Nachweise nicht erbracht hat. Hier sollte zumindest die Möglichkeit eines Gegenbeweises vorgesehen werden.

III. 7. Aufhebung von Verwaltungsregelungen

Das BMF hat mit Schreiben vom 26. Februar 2004²⁸ sich zum BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001²⁹ geäußert. Ohne hier den Inhalt dieses Schreibens beurteilen zu wollen, ist es rein regelungstechnisch zu bedauern, dass das BMF sich nicht entschlossen hat, die Regelungen dieses Schreibens, sofern sie denn für fortführungswürdig angesehen werden, überführt hat. Damit wäre es möglich gewesen, die Fragen jeweils zusammenfassend zu behandeln und lediglich für noch laufende Betriebsprüfungen auf das alte Schreiben abzustellen. Hierdurch ließe sich eine höhere Über-

²⁸ BStBl. I, S. 270.

²⁹ I R 103/00, BStBl. II 2004, S. 171.

sichtigkeit erreichen und es könnte der „Zerklüftung“ der Materie begegnet werden. Dies ist notwendig, weil viele der Rechtsanwender Ausländer sind, denen das Verständnis der deutschen Regelungen und Vorgehensweise ohnehin Schwierigkeiten bereitet.

IV. Zusammenfassung

Wie die vorstehenden Ausführungen gezeigt haben, gibt es sowohl im Grundsatz als auch im Detail eine Vielzahl von Kritikpunkten an dem nunmehr vorliegenden Entwurf. Zwar ist es einerseits zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen Hilfestellung bei der Umsetzung der gesetzlichen Anforderungen bieten will, doch zeigt der vorliegende Entwurf deutlich, dass hierbei enge Grenzen bestehen. Der Gesetzgeber wird sich die Frage stellen müssen, ob die von ihm gewählte Vorgehensweise die richtige war. Offensichtlich artet die Dokumentationspflicht von Verrechnungspreisen immer mehr zu einem Regelungsbereich aus, wo die Finanzverwaltung zwar einerseits versucht, konkrete Vorgaben zu machen, andererseits diese jedoch nicht ausreichend sind, um tatsächliche Hilfestellungen für die Umsetzung in den Unternehmen zu liefern. Dies zeigt sich besonders deutlich im Bereich der Betriebsstättenbesteuerung, wo die bisher vorliegenden Entwürfe nicht einmal im Ansatz ausreichend sind, um die von der Finanzverwaltung intendierte Zielsetzung zu erreichen. Andererseits stellen viele der vorgesehenen Regelungen für die Steuerpflichtigen eine erhebliche bürokratische Belastung dar. Vor diesem Hintergrund sollte unseres Erachtens eine grundlegende Überarbeitung des nunmehr vorliegenden Entwurfs erfolgen.

Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald

Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät

Wirtschaftswissenschaftliche Diskussionspapiere

Bisher erschienen:

- 1/97 Ole Janssen/Carsten Lange: „Subventionierung elektronischer Geldbörsen durch staatliche Geldschöpfungsgewinne“
- 2/97 Bernd Frick: „Kollektivgutproblematik und externe Effekte im professionellen Team-Sport: 'Spannungsgrad' und Zuschauerentwicklung im bezahlten Fußball“
- 3/97 Frauke Wilhelm: „Produktionsfunktionen im professionellen Mannschaftssport: Das Beispiel Basketball-Bundesliga“
- 4/97 Alexander Dilger: „Ertragswirkungen von Betriebsräten: Eine Untersuchung mit Hilfe des NIFA-Panels“
- 1/98 Volker Ulrich: „Das Gesundheitswesen an der Schwelle zum Jahr 2000“
- 2/98 Udo Schneider: „Der Arzt als Agent des Patienten: Zur Übertragbarkeit der Principal-Agent-Theorie auf die Arzt-Patient-Beziehung“
- 3/98 Volker Ulrich/Manfred Erbsland: „Short-run Dynamics and Long-run Effects of Demographic Change on Public Debt and the Budget“
- 4/98 Alexander Dilger: „Eine ökonomische Argumentation gegen Studiengebühren“
- 5/98 Lucas Bretschger: „Nachhaltige Entwicklung der Weltwirtschaft: Ein Nord-Süd-Ansatz“
- 6/98 Bernd Frick: „Personal-Controlling und Unternehmenserfolg: Theoretische Überlegungen und empirische Befunde aus dem professionellen Team-Sport“
- 7/98 Xenia Matschke: „On the Import Quotas on a Quantity-Fixing Cartel in a Two Country-Setting“
- 8/98 Tobias Rehbock: „Die Auswirkung der Kreditrationierung auf die Finanzierungsstruktur der Unternehmen“
- 9/98 Ole Janssen/Armin Rohde: „Einfluß elektronischer Geldbörsen auf den Zusammenhang zwischen Umlaufgeschwindigkeit des Geldes, Geldmenge und Preisniveau“
- 10/98 Stefan Degenhardt: „The Social Costs of Climate Change: A Critical Examination“
- 11/98 Ulrich Hampicke: „Remunerating Conservation: The Faustmann-Hartmann Approach and its Limits“
- 12/98 Lucas Bretschger: „Dynamik der realwirtschaftlichen Integration am Beispiel der EU-Osterweiterung“

- 13/98 Heiko Burchert: „Ökonomische Evaluation von Telematik-Anwendungen im Gesundheitswesen und Schlußfolgerungen für ihre Implementierung“
- 14/98 Alexander Dilger: „The Absent-Minded Prisoner“
- 15/98 Rainer Leisten: „Sequencing CONWIP flow-shops: Analysis and heuristics“
- 1/99 Friedrich Breyer/Volker Ulrich: „Gesundheitsausgaben, Alter und medizinischer Fortschritt: eine ökonomische Analyse“
- 2/99 Alexander Dilger/Bernd Frick/Gerhard Speckbacher: „Mitbestimmung als zentrale Frage der Corporate Governance“
- 3/99 Paul Marschall: „Lebensstilwandel in Ostdeutschland: Ansatzpunkte für gesundheitsökonomische Analysen“
- 4/99 Lucas Bretschger: „On the predictability of knowledge formation: the tortuous link between regional specialisation and development“
- 5/99 Alexander Dilger: „Betriebsratstypen und Personalfluktuations: Eine empirische Untersuchung mit Daten des NIFA-Panels“
- 6/99 Claudia Werker: „Market Chances of Innovative Firms from Transition Countries in Interregional Markets“
- 7/99 Udo Schneider: „Ärztliche Leistung und Compliance des Patienten - der Fall des Double Moral Hazard“
- 1/00 Florian Buchner/Jürgen Wasem: „Versteilerung der alters- und geschlechtsspezifischen Ausgabenprofile von Krankenversicherern“
- 2/00 Lucas Bretschger: „Konvergenz der europäischen Regionen“
- 3/00 Armin Rohde/Ole Janssen: „EU-Osterweiterung: Ist ein schneller Beitritt zur Europäischen Währungsunion für Estland sinnvoll?“
- 4/00 Lembo Tanning: „Schätzkriterien des Außenhandels zwischen der Europäischen Union und mittel- und osteuropäischen Ländern“
- 5/00 Frank Hettich/Carsten Schmidt: „Deutschland, ein Steuermärchen?“
- 6/00 Cornelia Kerim-Sade/Alexander Crispin/Jürgen Wasem: „An External control of Validity of the German EuroQol-5D Questionnaire“
- 7/00 Lucas Bretschger/Frank Hettich: „Globalisation, Capital Mobility and Tax Competition: Theory and Evidence for OECD Countries“
- 8/00 Frank Hettich: „The Implications of International Cooperations for Economic Growth, Environmental Quality and Welfare“

- 9/00 Alexander Dilger: „The Market is Fairer than Bebchuk’s Scheme“
- 10/00 Claudia Werker: „Market Performance and Competition: A Product Life Cycle Model“
- 11/00 Joachim Schwerin: „The Dynamics of Sectoral Change: Innovation and Growth in Clyde Shipbuilding, c. 1850-1900“
- 12/00 Lucas Bretschger/Sjak Smulders: „Explaining Environmental Kuznets Curves: How Pollution Induces Policy and New Technologies“
- 13/00 Franz Hessel: „Wertigkeit der Augeninnendruckmessung mittels Non-contract Tonometrie durch Augenoptiker in Deutschland. Eine Kosten-Wirksamkeits-Analyse“
- 14/00 Lucas Bretschger: „Internationaler Handel im Ostseeraum - sozioökonomische Hintergründe“
- 15/00 Hans Pechtl: „Die Kongruenzhypothese in der Geschäftsstättenwahl“
- 01/01 Joachim Prinz: „Why Do Wages Slope Upwards? Testing Three Labor Market Theories“
- 02/01 Armin Rohde/Ole Janssen: „Osteuropäische Currency Board-Länder und die optimale Integrationsstrategie in die Europäische Währungsunion am Beispiel Estlands“
- 03/01 Lucas Bretschger: „Wachstumstheoretische Perspektiven der Wirtschaftsintegration: Neuere Ansätze“
- 04/01 Stefan Greß, Kieke Okma, Franz Hessel: „Managed Competition in Health Care in The Netherlands and Germany – Theoretical Foundation, Empirical Findings and Policy Conclusion“
- 05/01 Lucas Bretschger: “Taking Two Steps to Climb onto the Stage: Capital Taxes as Link between Trade and Growth”
- 06/01 Udo Schneider: “Ökonomische Analyse der Arzt-Patient-Beziehung: Theoretische Modellierung und empirische Ergebnisse”
- 07/01 Paul Marschall: „Lernen und Lebensstilwandel in Transformationsökonomien“
- 08/01 Thomas Steger: „Stylised Facts of Economic Growth in Developing Countries”
- 09/01 Hans Pechtl: “Akzeptanz und Nutzung des B-Commerce im B2C. Eine empirische Analyse“
- 10/01 Hannes Egli: „Are Cross-Country Studies of the Environmental Kuznets Curve Misleading? New Evidence from Time Series Data for Germany”
- 01/02 Stefan Greß, Kieke Okma, Jürgen Wasem: „Private Health Insurance in Social Health Insurances Countries – Market Outcomes and Policy Implications”

- 02/02 Ole Janssen, Armin Rohde: "Monetäre Ursachen der Arbeitslosigkeit in Currency Board-Systemen?"
- 03/02 Alexander Dilger: „Never Change a Winning Team – An Analysis of Hazard Rates in the NBA“
- 04/02 Thomas Steger: "Transitional Dynamics in R&D-based Models of Endogenous Growth"
- 05/02 Franz Hessel, Eva Grill, Petra Schnell-Inderst, Jürgen Wasem: "Modelling costs and outcomes of newborn hearing screening"
- 06/02 Veronica Vargas, Jürgen Wasem: "Using selected diagnoses to improve the Chilean Capitation formula"
- 07/02 Susann Kurth: "Die mittel- und osteuropäische EU-Beitrittskandidaten auf dem Weg in die EU: Eine Bestandsaufnahme und Analyse der Kriterien von Maastricht"
- 08/02 Roland Rollberg: „16 Fälle kostenminimaler Anpassung eines Aggregats bei im Zeitablauf konstanter Intensität“
- 09/02 Jüri Sepp: „Estlands Wirtschaftspolitik im Rahmen der Koordinationsanforderungen der EU“
- 01/03 Ole Janssen: „Vergleich zwischen Currency Board-System und Standard Fix-System“
- 02/03 Mart Sörg: „Reformation of the Estonian Banking System“
- 03/03 Bert Kaminski: „Aktuelle steuerliche Neuregelungen und deren Auswirkungen auf unternehmerische Entscheidungen – unter besonderer Berücksichtigung des Steuerergünstigungsabbaugesetzes vom 11. April 2003“
- 04/03 Stefan Mirschel, Roland Rollberg, Ulrich Steinmetz: „Technologische Fundierung der Produktionsfunktion vom Typ D mit Hilfe von Verbrauchs- und Erzeugungsfunktionen“
- 05/03 Heiko Kay Xander: "Evolutionäre Optimierung mit MUTABA (Mutativ-Biologischer Algorithmus) Version 2.1"
- 06/03 Michael Lerm, Roland Rollberg: "Ellipsenverfahren zur betriebsübergreifenden simultanen Losgrößen- und Bestellmengenplanung"
- 07/03 Bert Kaminski, Günther Strunk: „Anmerkungen zum Entwurf der „Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung“ GAufzV vom 11. August 2003 (BR-Drucks. 583/03)“
- 08/03 Jan Körnert, Jan Hendrik Abendroth, Marén Holdschick u. Robert Straßner: „Internationale Preisindexanleihen als Instrument zum Schutz vor Inflation und zum Schätzen von Inflationserwartungen“

- 09/03 Robert Straßner u. Jan Körnert: „Strategische Allianzen als betriebswirtschaftliches Konzept zur strategischen Unternehmensführung“
- 10/03 Jan Körnert, Bernd Nolte u. Marén Holdschick: „Neuere Entwicklungen im italienischen Bankensystem“
- 11/03 Jan Körnert: „Empirische Befunde zur Balanced Scorecard: Umsetzungsstand und Konsequenzen“
- 01/04 Hans Pechtl: „Das Preiswissen von Konsumenten. Eine theoretisch-konzeptionelle Analyse“
- 02/04 Cornelia Wolf, Jan Körnert: „Stakeholder Scorecard versus Balanced Scorecard“
- 03/04 Stefan Mirschel, Heinz-Eckart Klingelhöfer, Michael Lerm: „Bewertung von Stimmrechtsänderungen“
- 04/04 Matti Raudjärv: „Wirtschaftspolitische Ziele und marktwirtschaftliche Transformation in Estland“
- 05/04 Matti Raudjärv: „Unternehmensgründung und -tätigkeit in Estland: Einige wirtschaftspolitische Aspekte“
- 06/04 Jan Körnert, Robert Straßner: „Schwedens Bankenkrise und das Rating von Nordbanken und Gota Bank in den 1990er Jahren“
- 07/04 Stefan Mirschel, Michael Lerm: „Zur Interpretation der Dualvariable der Mindestziel-funktionswertrestriktion im Zustandsgrenzpreismodell“
- 08/04 Ralf Döring: „Wie stark ist schwache, wie schwach starke Nachhaltigkeit?“

Dieses Werk ist durch Urheberrecht geschützt. Die damit begründeten Rechte, insbesondere die der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, des Nachdrucks, der Übersetzung, des Vortrags, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur in Auszügen erfolgender Verwendung, vorbehalten. Eine vollständige oder teilweise Vervielfältigung dieses Werkes ist in jedem Fall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen der jeweils geltenden Fassung des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland vom 9. September 1965 zulässig. Grundsätzlich ist die Vervielfältigung vergütungspflichtig. Verstöße unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtsgesetzes.