

Rechtsverordnung zur Dokumentation von Transferpreisen in Deutschland¹

Im Rahmen des Steuervergünstigungsabbaugesetzes (StVergAbG) wurde im Mai 2003 in Deutschland eine gesetzliche Verpflichtung zur Dokumentation von innerkonzernlichen Transferpreisen mit ausländischen verbundenen Unternehmen eingeführt. Das Gesetz beinhaltet Regelungen, nach denen bei Verletzung der gesetzlichen Dokumentationspflicht Strafzuschläge erhoben werden können.

Rechtsverordnung in Kraft

Aufgrund der vorgenannten gesetzlichen Bestimmungen gab das Bundesministerium der Finanzen am 28. Oktober 2003 eine Rechtsverordnung bekannt, der der Bundesrat am 17. Oktober zugestimmt hatte. Die normauslegende und normergänzende Rechtsverordnung trat mit Wirkung zum 30. Juni 2003 in Kraft (sog. Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV). Es werden Art, Inhalt und Umfang der im Rahmen der gesetzlichen Dokumentationspflicht zu erstellenden Aufzeichnungen konkretisiert.²

Danach ist der Steuerzahler verpflichtet, die Sachverhalte zu dokumentieren, die im Rahmen von Geschäftsbeziehungen zu ausländischen nahestehenden Personen verwirklicht worden sind (**Sachverhaltsdokumentation**). Ausserdem ist «das ernsthafte Bemühen» zu dokumentieren, dass die hierbei vereinbarten Geschäftsbedingungen unter Beachtung des sog. Fremdvergleichsgrundsatzes festgelegt wurden (**Angemessenheitsdokumentation**). Eine nicht abschliessende Auflistung derjenigen



Michael Streibel
Dipl.-Kaufmann,
Steuerberater deutschen
Rechts, Mitglied der
Transfer Pricing Gruppe von
Ernst & Young in Zürich

Aufzeichnungen, die hierbei grundsätzlich zu erstellen sind, enthält § 4 der GAufzV (sog. «Pflichtkatalog»). Dieser umfasst insbesondere:

Allgemeine Informationen über

- Beteiligungsverhältnisse
- Geschäftsbetrieb
- Organisationsaufbau

Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen

- Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen
- Zugrunde liegende Verträge
- Auflistung wesentlicher immaterieller Wirtschaftsgüter

Funktions- und Risikoanalyse

- Funktionen, Risiken, wesentliche materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter
- Beschreibung der Wertschöpfungskette und Darstellung des relativen Beitrags des Steuerpflichtigen
- Informationen über Markt- und Wettbewerbsverhältnisse

Verrechnungspreisanalyse

- Darstellung und Begründung der Geeignetheit der angewandten Methode
- Berechnungen bei Anwendung der gewählten Verrechnungspreismethode
- Fremdvergleichsanalysen

Hinzuweisen ist insbesondere auf die Pflicht zur Beschreibung der Wertschöpfungskette innerhalb des Konzerns und des relativen Beitrags des Steuerzahlers. Fraglich ist, ob diese Pflicht auch eine quantitative Analyse

der Wertschöpfungsbeiträge umfasst. Wenn ja, könnte das bedeuten, dass ein Steuerprüfer die Offenlegung des Konzernergebnisses auch bei ansonsten nicht zur Offenlegung verpflichteten Konzernen verlangt. Somit bleibt beispielsweise abzuwarten, ob zukünftig schweizerische Konzerne in Deutschland ihr Ergebnis aufgrund der Dokumentationspflichten im Rahmen einer Steuerprüfung offen legen müssen.

Zu beachten ist ausserdem, dass der Steuerverwaltung über den «Pflichtkatalog» hinaus ein umfassender Ermessensspielraum hinsichtlich der notwendigen Dokumentation im Einzelfall eingeräumt wird.³

Die gesetzliche Dokumentationspflicht gilt für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2002 beginnen. Die Vorlage der hierbei zu erstellenden Unterlagen kann regelmässig im Rahmen von Steuerprüfungen verlangt werden. Die zu erstellenden Aufzeichnungen sind nach Anforderung innerhalb einer Frist von 60 Tagen vorzulegen.⁴

¹ Vgl. bereits ausführlich *Brügger/Streibel*, in: Steuer Revue Nr. 9/2003, S. 598. Im Folgenden werden noch einmal im Überblick die wichtigsten endgültigen Neuerungen dargestellt.

² Die Rechtsverordnung enthält gegenüber vorangegangenen Entwürfen keine wesentlichen Änderungen.

³ In bestimmten Fällen sind u.a. folgende Aufzeichnungen vorzulegen: Unterlagen zu Aufteilungsschlüsseln, Nutzen, Rechnungskontrolle bei Kostenumlageverträgen; Aufzeichnungen über Verluste, wenn diese in mehr als drei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren aus konzerninternen Transaktionen entstehen; Informationen über Advanced Pricing Agreements und Verständigungsverfahren (vgl. § 5 der GAufzV).

⁴ Zu beachten sind die Dokumentationserleichterungen für sog. «kleinere Unternehmen» gem. § 6 GAufzV.

⁵ Vgl. umfassend z.B. *Kaminski/Strunk*, «Anmerkungen zum Entwurf der GAufzV», Greifswald, September 2003, http://www.rsf.uni-greifswald.de/bwl/pdf/2003/07_2003.pdf.

Strafzuschläge

An dieser Stelle soll noch einmal der Hinweis im Vordergrund stehen, dass für den Steuerzahler bei Verletzung der Dokumentationspflicht erhebliche Risiken zu erwarten sind. Diese können sowohl in Form steuerlicher Gewinnanpassungen als auch in Form von «Strafzuschlägen» eintreten. Zu den gesetzlichen Sanktionen zählen insbesondere:

- Schätzung der Besteuerungsgrundlagen unmittelbar nach Ablauf der 60-Tage Frist, auch unter Ausnutzung von Preisbandbreiten zu Ungunsten des Steuerpflichtigen;
- Strafzuschläge bei fehlender bzw. im Wesentlichen unverwertbarer Dokumentation i.H.v. 5% bis 10% des Mehrbetrags der Einkünfte, mindestens jedoch 5'000 EUR;
- Strafzuschläge für verspätete Vorlage einer verwertbaren Dokumentation i.H.v. bis zu 1'000'000 EUR, mindestens jedoch 100 EUR für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung.

Die genannten Zuschläge sind steuerlich nicht als Betriebsausgabe abziehbar. Sie können für Transaktionen ab 1.1.2004 verhängt werden.

Offene Fragen

Leider enthält auch die verabschiedete Rechtsverordnung bedeutende Interpretationsspielräume. Die von Wirtschaft und Literatur geforderten Klarstellungen wurden in der endgültigen Fassung der GAufzV nur zum Teil umgesetzt.⁵ Beispielsweise ist fraglich, wie mit Preisbandbreiten umzugehen ist und ob die deutsche Steuerverwaltung zukünftig auch gewinnorientierte Transferpreismethoden zulässt. Auch eine mögliche Europarechtswidrigkeit steht weiterhin im Raum. Zweifelhaft ist auch, ob die Rechtsverordnung in ihrem Umfang von der gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage überhaupt gedeckt ist.

Praxishinweise

Zur Vermeidung von Steueraufrechnungen und Strafzuschlägen sollten betroffene Unternehmen, die in ihrem Hause vorhandene Dokumentation dahingehend überprüfen, ob bzw. inwieweit sie die Anforderungen des deutschen Gesetzgebers erfüllt. Der hiermit verbundene zusätzliche Dokumentationsbedarf sollte ermittelt werden, wobei §§ 4 und 5 der GAufzV als Checkliste verwendet werden können.

In Anbetracht der Tatsache, dass die gesetzliche Dokumentationspflicht bereits für Wirtschaftsjahre besteht, die nach dem 31. Dezember 2002 begonnen haben, und dass die Rechtsverordnung rückwirkend zum 30. Juni 2003 in Kraft getreten ist, sollte die Überprüfung bzw. Erstellung der Dokumentation möglichst bald erfolgen.

Es ist zu berücksichtigen, dass Dauerschuldverhältnisse, die als aussergewöhnliche Dauerschuldverhältnisse anzusehen sind, vor dem

1. Januar 2003 begründet wurden und am 1. Januar 2003 noch bestehen, bereits bis zum 31. Dezember 2003 nachdokumentiert werden sollten.

Abschliessend ist darauf hinzuweisen, dass eine pro-aktive Dokumentation der konzerninternen Transaktionen für Unternehmen u.a. folgende Vorteile bietet:⁶

- Steuerprüfer muss die Angemessenheit der Transferpreise beweisen;
- mögliche Anpassung der Transferpreise darf nur auf den Punkt einer Preisbandbreite korrigiert werden, der für das Unternehmen die geringste steuerliche Belastung auslöst;⁷
- Schutz vor Strafzuschlägen.

michael.streibel@ch.ey.com

⁶ Vgl. auch *Schreiber*, in Stbg 10/03, S. 474 ff.

⁷ Der Steuerpflichtige «kauft» sich somit in die Vorteile ein, die das BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001 (Der Betrieb 2001, S. 2474 ff.) bietet.