

# Verrechnungspreise: umfangreiche Dokumentationspflichten in Deutschland

**Winfried Ruh**

Steuerberater, Fachberater für  
Internationales Steuerrecht,  
Geschäftsführer Graf Kanitz  
Steuerberatungsgesellschaft mbH, Freiburg  
ruh@grafkanitz.de

**Frank Riedel**

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,  
Fachberater für Internationales Steuer-  
recht, Geschäftsführer Trewitax GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Singen  
Frank.Riedel@trewitax.de



**Winfried Ruh**



**Frank Riedel**

## Überblick

Deutschland hat mit Wirkung ab 2003 Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise eingeführt und sich damit als einer der letzten grossen Industriestaaten der internationalen Entwicklung angeschlossen, die 1994 in den USA ihren Ausgang nahm und dazu geführt hat, dass mittlerweile fast alle europäischen Staaten entsprechende Dokumentationspflichten kennen. Im Gegensatz zur Schweiz bestehen damit nach deutschem Steuerrecht für international tätige Unternehmen weitreichende Pflichten zur Dokumentation der wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen der Verrechnungspreisermittlung einschliesslich einer Aussage zu deren Fremdüblichkeit. Die Nichtbeachtung der Dokumentationspflichten kann zu beträchtlichen Sanktionen führen. Dieser Beitrag soll einen kurzen

Überblick über den Umfang und die zeitlichen Anforderungen der Dokumentationspflichten unter Berücksichtigung der aktuellen Betriebsprüfungspraxis geben.

## Was versteht man unter «Verrechnungspreis»?

Der aus dem Steuerrecht stammende Begriff «Verrechnungspreis» umfasst Wertansätze für Güter und Dienstleistungen, die innerhalb eines international tätigen Unternehmens ausgetauscht werden. Im Gegensatz zu dem – durch Angebot und Nachfrage gebildeten – Marktpreis sind Verrechnungspreise das Ergebnis einer unternehmensinternen erfolgten Leistungsbewertung. Die damit verbundenen Gestaltungsmöglichkeiten zur Reduzierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage führen dazu, dass

die deutschen Finanzbehörden die Verrechnungspreisermittlung einer eingehenden Prüfung auf Basis der Verrechnungspreisdokumentation unterwerfen. Dabei wird insbesondere geprüft, ob die Verrechnungspreisermittlung dem international anerkannten Fremdvergleichsprinzip entspricht, der über Artikel 9 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland Schweiz auch im Verhältnis zur Schweiz anwendbar ist.

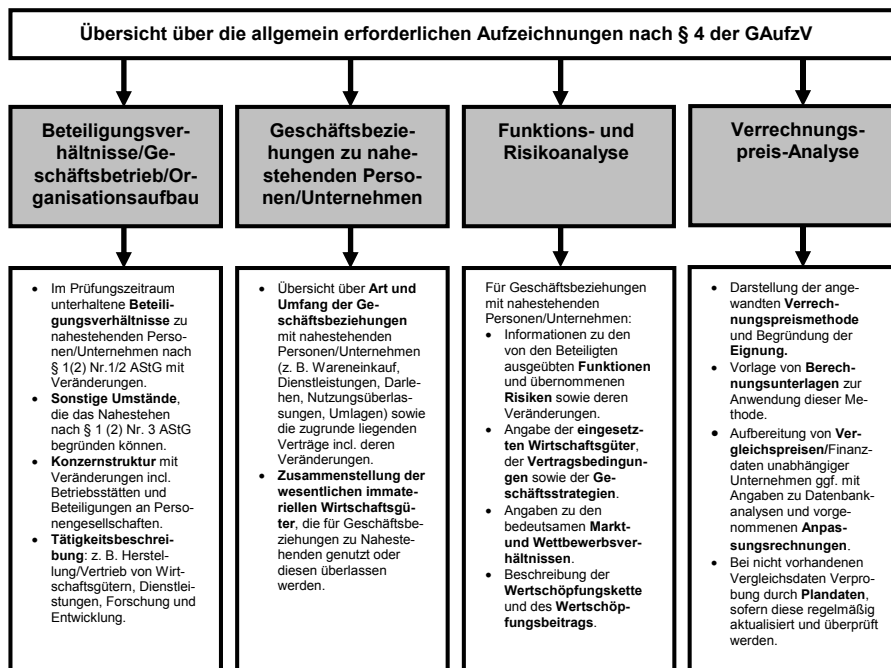
## Rechtliche Grundlagen der Dokumentationsverpflichtung

Die gesetzlichen Grundlagen für die Verrechnungspreis-Dokumentationspflichten sind als verfahrensrechtliche Regelungen in § 90 Abs. 3 Abgabenordnung (AO) festgelegt. Art, Inhalt und Umfang der zu erstellenden Aufzeichnungen ergeben sich aus der «Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung» (GAufzV). Hinweise zu der sehr restriktiven Auslegung der Dokumentationspflichten durch die Finanzverwaltung enthält das Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) vom 12.4.2005 (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren).

## Zeitliche Anforderungen

Grundsätzlich ist die Verrechnungspreisdokumentation 60 Tage nach Anforderung durch den Betriebsprüfer vorzulegen, wobei in begründeten Einzelfällen eine Fristverlängerung möglich ist. Für aussergewöhnliche Geschäftsvorfälle, wie z.B. wesentliche Funktions- und Risikoänderungen (einschliesslich Funktionsverlagerungen), der Abschluss oder die Änderung wichtiger langfristiger Verträge oder Vermögensübertragungen bei Umstrukturierungen, verkürzt sich die Vorlagefrist auf 30 Tage. Dies vor dem Hintergrund, dass diese Tatbestände zeitnah innerhalb eines Zeit-

raums von sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres zu dokumentieren sind. Da die Verrechnungspreisdokumentation von der Finanzbehörde nach § 90 Abs. 3 Satz 6 AO in der Regel nur für die Durchführung einer Aussenprüfung angefordert wird und deren Prüfungszeitraum regelmässig drei Jahre umfasst, kann die Dokumentation der nicht aussergewöhnlichen Geschäfte aus Praktikabilitätsgründen für drei Jahre zusammengefasst erstellt werden. Mit der Verrechnungspreisdokumentation sollte jedoch rechtzeitig vor Beginn der Aussenprüfung begonnen werden, um bei den Arbeiten nicht unter Zeitdruck zu kommen. Die vom Gesetz vorgesehenen 60 Tage ab Anforderung sind für die Dokumentation von komplexen Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen/Unternehmen oftmals zu kurz bemessen.



### Umfang der Dokumentationspflichten

Die Dokumentationspflichten umfassen neben allgemeinen Informationen zur Konzernstruktur und -tätigkeit und zu den grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zu verbundenen Unternehmen insbesondere eine detaillierte Funktions- und Risikoanalyse sowie eine Verrechnungspreisanalyse. Letztere kann auf Basis von (internen oder externen) Fremdvergleichsdaten oder Plandaten erfolgen. Zusätzlich sind in besonderen Fällen Aufzeichnungen erforderlich wie z.B. bei einer Änderung der Geschäftsstrategie (einschliesslich Funktionsverlagerungen<sup>1</sup>) oder bei Verrechnungspreisanpassungen.<sup>2</sup>

### Für «kleinere Unternehmen» gibt es Erleichterungen

«Kleinere Unternehmen» sind nach § 6 GAufzV nicht verpflichtet eine umfassende

sende Verrechnungspreisdokumentation zu erstellen, sondern müssen dem Betriebsprüfer lediglich vorhandene Unterlagen vorlegen und mündliche Auskünfte zum Nachweis einer fremdüblichen Verrechnungspreisermittlung erteilen. Als kleinere Unternehmen gelten solche, bei denen

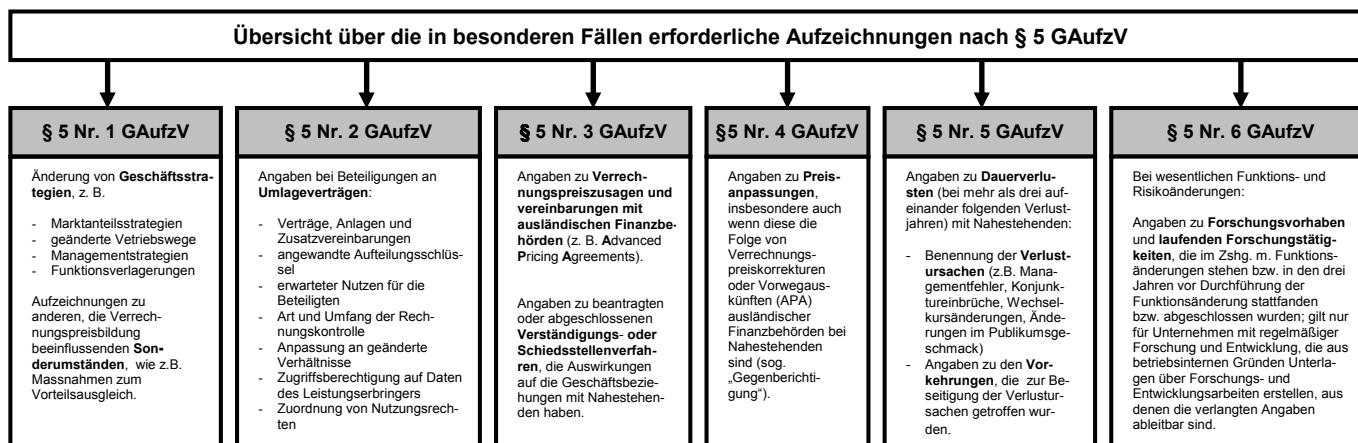
- die Umsätze aus Lieferungen von Gütern/Waren 5.000.000 € oder
- andere Leistungen (insbesondere Dienstleistungen) 500.000 €

jeweils im Verhältnis zu verbundenen Unternehmen in einem Wirtschaftsjahr nicht überschreiten. Bei der Prüfung der Betragsgrenzen sind die Entgelte für von ausländischen verbundenen Unternehmen empfangenen und an sie erbrachte Lieferungen bzw. Leistungen zusammenzurechnen. Bei Überschrei-

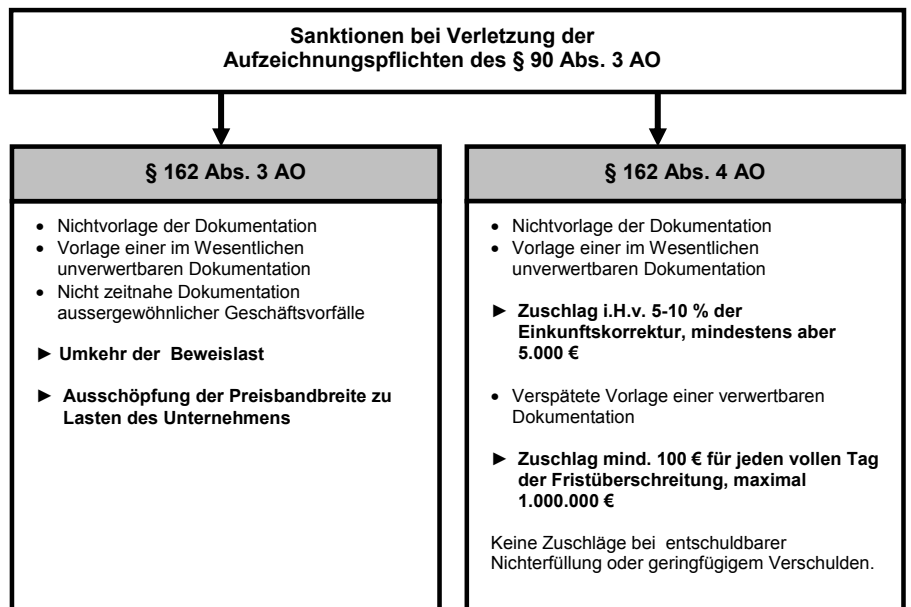
tung dieser Grenzen besteht ab dem Folgejahr die Verpflichtung zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation.

### Bei Vertriebsgesellschaften werden Anlaufverluste nur eingeschränkt akzeptiert

Anlaufverluste von Vertriebsgesellschaften sind in der Betriebsprüfungspraxis im Hinblick auf die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise häufig ein Streitpunkt. Ursache hierfür ist die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach typische Anlaufverluste nur für einen Zeitraum von drei Jahren anzuerkennen sind und innerhalb von fünf Jahren sogar ein Totalgewinn verlangt wird. Andernfalls gelten die vereinbarten Verrechnungspreise als unangemessen, es sei denn, es wird der



Nachweis erbracht, dass betriebliche Gründe (z. B. Managementfehler, Forderungsverluste oder schwierige Marktverhältnisse) für die Verlustsituation verantwortlich sind. Aus diesem Grund sehen die Dokumentationspflichten bei sog. «Dauerverlusten» Angaben zu den Verlustursachen und zu Massnahmen für deren Beseitigung vor. Dies gilt jedoch nicht nur im Verhältnis deutscher Vertriebsgesellschaften zu ausländischen Konzernen, sondern auch umgekehrt im Verhältnis deutscher Konzerne zu ausländischen Vertriebsgesellschaften. Werden hier von ausländischen Vertriebsgesellschaften Dauerverluste erzielt, ohne dass Fehlmassnahmen der Vertriebsgesellschaften vorliegen, ist grundsätzlich auch die Voraussetzung für Gewinnanpassungen zugunsten des deutschen Konzerns gegeben.



### Sanktionen bei Missachtung der Dokumentationspflichten

Die Nichtvorlage oder die Vorlage einer im Wesentlichen unverwertbaren Dokumentation führen gem. § 162 Abs. 3 und 4 AO zu einer Umkehr der Beweislast zugunsten des Finanzamts und ggf. zu einer Ausschöpfung einer vorhandenen Bandbreite an Verrechnungspreisen zu Lasten des Unternehmens. Zusätzlich können Zuschläge in Höhe von 5 bis 10 % der Einkunfts Korrektur einerseits sowie Verspätungszuschläge von mindestens 100 € für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung bei einer verspäteten Einreichung der Dokumentation andererseits festgesetzt werden.<sup>3</sup> Diese Sanktionen lassen sich durch die fristgerechte Einreichung einer Dokumentation vermeiden, die das «ernsthafte Bemühen» zur Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Verrechnungspreisermittlung dokumentiert. Eine Unverwertbarkeit kann ohnehin nur angenommen werden, wenn die Dokumentation aufgrund gravierender Mängel letztlich keine Aussagekraft hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung hat.<sup>4</sup>

### Aktuelle Erfahrungen bei Betriebsprüfungen

Nachdem nun die ersten Betriebsprüfungen für die dokumentationspflichtigen Zeiträume ab 2003 stattgefunden haben, sind folgende wesentliche Problemfelder bei der Verrechnungspreisdokumentation identifizierbar:

- Fehlende Dokumentation aussergewöhnlicher Geschäftsvorfälle auch infolge der nicht eindeutigen Abgren-

zung zu gewöhnlichen Geschäftsvorfällen.

- Unvollständige Offenlegung der Geschäftsbeziehungen zu anderen Konzernunternehmen.
- Fehlende Fremdvergleichsdaten oder Nichtanerkennung der verwendeten Fremdvergleichsdaten aufgrund mangelnder Vergleichbarkeit der Vergleichsunternehmen.
- Einforderung eines objektiven Beweises für die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise, obwohl nach der Gesetzesbegründung nur eine Begründung der Fremdüblichkeit erforderlich ist.
- Mangelnde Unterstützung der Vertriebsgesellschaft durch die ausländische Konzernmutter.
- Nichtanerkennung einer Dokumentation in englischer Sprache.
- Zulässige Anforderung der Verrechnungspreisdokumentation im Rahmen von Zollprüfungen zur Prüfung der korrekten Erhebung der Zölle.
- Nur im Ausnahmefall Festsetzung von Sanktionen, weil im Regelfall das «ernsthafte Bemühen» zur Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Verrechnungspreisermittlung erfüllt ist.

### Fazit

Zur Vermeidung von Gewinnverlagerungen ins Ausland rückt auch die

Verrechnungspreisgestaltung in mittelständischen Konzernen zunehmend ins Visier der deutschen Betriebsprüfung. Für diese Zwecke wird die Betriebsprüfung die Einhaltung der seit 2003 geltenden Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise zukünftig verstärkt prüfen. Dabei spielt bei ausländischen Konzernen mit inländischen Vertriebsgesellschaften insbesondere die Akzeptanz von Anlaufverlusten eine grosse Rolle. Durch eine sorgfältig geplante und durchgeführte Verrechnungspreisdokumentation, die das ernsthafte Bemühen zur Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Verrechnungspreisermittlung dokumentiert, lassen sich Probleme mit der deutschen Betriebsprüfung und damit auch die beträchtlichen Sanktionen bei Nichteinhaltung der Dokumentationspflichten vermeiden. Dies gilt selbst in Fällen, in denen eine fremdübliche Verrechnungspreisgestaltung nicht eindeutig gegeben ist. Denn der Steuerpflichtige behält mit einer aussagekräftigen Verrechnungspreisdokumentation gegenüber der Betriebsprüfung, die ihrerseits die Unüblichkeit der Verrechnungspreise beweisen muss, das Heft des Handelns in der Hand.

1 Vgl. zu Dokumentationspflichten bei Funktionsverlagerungen Tz. 3.1.3 der Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung vom 13. Oktober 2010, BStBl. I 2010, S. 774.

2 Vgl. zu einzelnen Angaben die Schaubilder 1 und 2.

3 Vgl. zu den einzelnen Sanktionen Schaubild 3.

4 Vgl. Fischer/Looks/im Schlaa, BB 2010, S. 157, 158f.; Schnorberger, DB 2009, S. 2010.