

Dipl.-Kfm. Dr. Stephan Schnorberger, M.A., StB, Dr. Lars H. Haverkamp, LL.M. (Christchurch), RA/FAStR, und Nils Etzig

# Die neue Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung 2017

## Kritische Würdigung der finalen Fassung

Mit Wirkung für den Veranlagungszeitraum 2017 ist am 13. 7. 2017 die Neufassung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung in Kraft getreten. Die Autoren haben bereits in BB 2017, 1111 zur Entwurfsfassung Stellung genommen. Der Beitrag analysiert nun die wesentlichen Neuerungen der Endfassung und arbeitet Änderungen gegenüber dem Diskussionsentwurf vom 21. 2. 2017 heraus. Trotz einiger Verbesserungen gegenüber der Entwurfsfassung ist weiterhin die Tendenz zu kritisieren, im Verordnungswege die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen über Gebühr und zum Teil realitätsfern auszuweiten.

### I. Einleitung

Bereits in BB 2017, 1111 ff. haben die Autoren den Diskussionsentwurf zur Neufassung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung des Bundesministeriums der Finanzen vom 21.2.2017 („GAufzV-E“)<sup>1</sup> kommentiert. Am 4.7.2017 hat der Bundesrat nun eine Neufassung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung („GAufzV n.F.“)<sup>2</sup> verabschiedet. Diese ist seit dem 13.7.2017 mit Wirkung für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen, in Kraft. Die Autoren nehmen dies zum Anlass, die wesentlichen Änderungen der endgültigen Fassung gegenüber dem Diskussionsentwurf zu würdigen. Im Übrigen bleibt es bei den Anmerkungen zum Entwurf.

### II. Gegenstand der Aufzeichnungspflicht (§ 1 Abs. 1 S. 1 GAufzV)

Nach der Beschlussfassung umfasst die Aufzeichnungspflicht „sämtliche Tatsachen“, die für die Verrechnungspreise „steuerliche Bedeutung haben“. Der Verordnungsentwurf des BMF vom 21.2.2017 sah noch vor, dass „sämtliche Umstände“ dokumentationspflichtig seien, die für die Vereinbarung von Verrechnungspreisen eine „wirtschaftliche Bedeutung“ haben. Nach dem Entwurf war zu befürchten, dass die Finanzverwaltung die Formulierung als Einfallstor nehmen würde, die Dokumentationspflicht nahezu grenzenlos auszuweiten.<sup>3</sup> So meinten *Buse/Schreiber/Greil* zur Entwurfsfassung, es sei zukünftig „das gesamte für die Verrechnungspreisfestsetzung relevante wirtschaftliche Umfeld“ darzustellen.<sup>4</sup>

Derart weit sollte die Aufzeichnungspflicht nach dem endgültigen Text der Verordnung nicht gehen. Zwar erschließt sich der Unterschied zwischen „Tatsachen von steuerlicher Bedeutung“ und „Umständen von wirtschaftlicher Bedeutung“ nicht auf den ersten Blick. Die Begriffe „Tatsachen“ und „Umstände“ werden regelmäßig synonym verwendet. Die Regierungsbegründung zum endgültigen Verordnungstext ist nicht ganz eindeutig formuliert, lässt aber den Schluss zu, dass es nur um Tat-

sachen bzw. Umstände mit steuerlicher Bedeutung geht. Mit anderen Worten umfasst die Aufzeichnungspflicht Tatsachen, die einen wesentlichen, feststellbaren Einfluss auf die Verrechnungspreise haben. Tatsachen ohne feststellbaren, wesentlichen Einfluss auf die Verrechnungspreisbestimmung sind nicht aufzuzeichnen. Steht im Streit, ob bestimmte Tatsachen bzw. Umstände aufzeichnungspflichtig sind, so liegt die Feststellungslast bei der Finanzverwaltung.

Für diese Auslegung spricht auch der Zusammenhang. Nach § 2 Abs. 2 S. 2 GAufzV n.F. ist der Steuerpflichtige lediglich verpflichtet, Aufzeichnungen für eine geeignete Methode zu erstellen, also nur für die der Steuererklärung zugrunde gelegte Methode. Nach § 2 Abs. 2 S. 1 GAufzV beschränkt sich die Dokumentationspflicht darüber hinaus auf die im Einzelfall wesentlichen Tatsachen. Insofern spricht unter systematischen Gesichtspunkten vieles dafür, dass die „steuerliche Bedeutung“ im Sinne des Wesentlichkeitsgrundsatzes<sup>5</sup> auszulegen ist. Der Steuerpflichtige ist also nach wie vor nicht verpflichtet, das gesamte wirtschaftliche Umfeld darzustellen, sondern ausschließlich die Tatsachen, die im Einzelfall wesentlich und erheblich für die Verrechnungspreise und damit für die Besteuerung im Inland sind.

### III. Grundlegende Bedeutung der schuldrechtlichen Beziehung (§ 1 Abs. 1 S. 2 GAufzV)

Gegenstand der Dokumentationspflicht sind gem. § 1 Abs. 1 S. 1 GAufzV n.F. „Aufzeichnungen“ über Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG. Die Dokumentationspflicht ist nach § 1 Abs. 1 S. 2 GAufzV nicht auf zivilrechtliche Beziehungen beschränkt, sondern umfasst auch andere steuerlich „bedeutsame“ Tatsachen. Grundlegender Anknüpfungspunkt jeder Verrechnungspreisdokumentation bleibt allerdings die zivilrechtliche Beziehung. Das entspricht auch dem Grundsatz der Anerkennung des tatsächlich verwirklichten Geschäftsvorfalles, wie er auch von der Rechtsprechung des BFH verstanden wird.<sup>6</sup>

Bei Lichte betrachtet ergibt sich aus Wortlaut und Systematik von § 1 Abs. 4 AStG, dass auch nach neuer Rechtslage weiterhin schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen Gruppenunternehmen den Kern

1 Abrufbar unter [www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetze/2017-02-23-GAufzV.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetze/2017-02-23-GAufzV.pdf?__blob=publicationFile&v=2) (Abruf: 25.4.2017).

2 BR-Drs. 404/17.

3 *Schnorberger/Haverkamp/Etzig*, BB 2017, 1111 ff.; Mit verfassungsrechtlichen Bedenken *Wenzel*, IWB 2017, 206.

4 *Buse/Schreiber/Greil*, DB 2017, 514.

5 Vgl. hierzu OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2017, Tz. 5.32; *Engelen*, ISR 2016, 239, 244; *Vögele/Vögele*, in: *Vögele/Borstell/Engler*, *Handbuch der Verrechnungspreise*, 3. Aufl. 2015, Kap. E, Rn. 17 f.

6 BFH, 30.7.1965 – VI 288/63 U, BStBl. III 1965, 613; BMF, 23.2.1983 – IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 2.1.2.; OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2010, Tz. 1.64.

des Geschäftsvorfalles, und mithin auch der Geschäftsbeziehung, bilden.<sup>7</sup> Dass sich die Dokumentationspflicht auch auf bedeutsame (rechtliche und) wirtschaftliche Umstände außerhalb der Geschäftsbeziehung erstreckt, versteht sich von selbst. Angesichts der Tendenzen auf OECD-Ebene, den Vertrag bzw. die Zivilrechtslage bei der steuerlichen Würdigung des Sachverhalts zunehmend in den Hintergrund zu drängen,<sup>8</sup> zeigt sich hier einmal mehr, dass deutsches Steuerrecht und OECD-Empfehlungen nicht in jeder Hinsicht deckungsgleich sind.

#### IV. Quantifizierung von Funktionen und Gewichtung von Wertschöpfungsbeiträgen (§ 1 Abs. 3 S. 4 GAufzV)

Eine wesentliche Neuerung der Verordnung rührt an ein bis heute ungelöstes Grundproblem der Betriebswirtschaftslehre, nämlich die Abschätzung und Messung der Beiträge aller Input-Faktoren zum Unternehmenserfolg – und entsprechend zum Ergebnis eines einzelnen Geschäftsvorfalles (wie sich die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung ausdrückt). Abgesehen von Teilfragen wie etwa der Produktionsplanung, die mit Modellen der linearen Optimierung zu lösen sind, ist es der Betriebswirtschaftslehre bisher nicht gelungen, ein quantitativ verlässliches Modell zur Messung und Optimierung der Einsatzmengen betrieblicher Faktorinputs zu entwickeln. Einige Gründe dafür haben die Verfasser bereits in der Kritik des Entwurfs angedeutet.<sup>9</sup> (Auch) aus diesen Gründen wird die Unternehmensführung weiterhin keine (im mathematisch-empirischen Sinn) exakte Wissenschaft sein. Erfolgreiche Unternehmensführung wird trotz trainierbaren Management-Handwerks und aller „Verwissenschaftlichung“ (auch) eine Frage von Talent, Kunst, Fortune und Unternehmenskultur bleiben.

Die Entwurfsfassung sah vor, dass der Steuerpflichtige etwa von ihm vorgenommene Gewichtungen von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten quantitativ nachvollziehbar darstellen sollte (§ 1 Abs. 3 S. 4 GAufzV). Die endgültige Fassung der Verordnung verfolgt nun einen etwas differenzierteren Regelungsansatz. Sie bezieht sich auf eine Situation, in der der Steuerpflichtige Funktionen, Risiken und Vermögenswerte „in ihrer Bedeutung für einen Geschäftsvorfall gewichtet“ (§ 1 Abs. 3 S. 4 GAufzV) hat. Die Verordnung rückt in der endgültigen Fassung also davon ab, dass die Gewichtung selbst quantitativ nachvollziehbar sein müsse. Stattdessen verlangt sie, dass „die ausgeübten Funktionen, das Ausmaß der tatsächlich übernommenen Risiken und die Höhe der tatsächlich eingesetzten wesentlichen Vermögenswerte quantitativ nachvollziehbar“ seien müssen. Die Gewichtung selbst muss nunmehr nur noch widerspruchsfrei, aber nicht unmittelbar quantitativ nachvollziehbar sein. Die Begründung erläutert hierzu, dass „eine rein subjektive und nicht nachvollziehbare Einschätzung der ... relevanten Funktionen und Risiken ... ausgeschlossen werden“<sup>10</sup> soll.

Für die Ablehnung einer „rein subjektiven und nicht nachvollziehbaren Einschätzung“ wird man Verständnis haben wie ebenso dafür, dass eine eventuelle Gewichtung von Funktionen und Risiken etc. widerspruchsfrei sein soll. Leider geht die Verordnung darüber hinaus und schafft damit mehr Probleme, als sie löst.

Zunächst unterscheidet die Verordnung richtigerweise zwei Ebenen der Erfolgsummessung, nämlich

- einmal die Zuordnung des Ausmaßes der von den Nahestehenden ausgeübten, getragenen und eingesetzten Funktionen, Risiken und Vermögenswerten und

- zum zweiten die Gewichtung der Funktionen, Risiken und Vermögenswerte für den (jeweiligen) Geschäftserfolg.

Auf der ersten Ebene verlangt die Verordnung, dass „die ausgeübten Funktionen, das Ausmaß der tatsächlich übernommenen Risiken und die Höhe der tatsächlich angesetzten wesentlichen Vermögenswerte quantitativ nachvollziehbar dargestellt werden“. Gefordert ist mithin eine quantitative bzw. „numerische“<sup>11</sup> Messung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten.

Diese Forderung ist alles andere als trivial. Die Schwierigkeiten und Unwägbarkeiten bei der Bemessung bzw. Bewertung (*immaterieller Vermögenswerte*) sind allseits bekannt und in der Bilanzierungs- und Bewertungsliteratur notorisch.

Die Herausforderungen bei der Messung von *Risiken* zeigt das folgende Beispiel:

##### Beispiel 1:

Ein weltweit tätiger Handelskonzern für spezialisierte elektronische Bauteile bedient den gesamten europäischen Markt und hat in der Lieferkette einen europäischen Hauptvertreiber (Master Distributor) mit eigenem Lagerbestand zwischengeschaltet. Aufgrund der produktionskritischen Bedeutung der Bauteile für die Kunden ist die jederzeitige Lieferfähigkeit und Verfügbarkeit für alle Artikel und Artikelvarianten von entscheidender Bedeutung für den Handelskonzern. Der europäische Hauptvertreiber gleicht Nachfragespitzen und Lieferüberschüsse ständig aus, indem er seine Bestellungen und Bestände anpasst, vorgemerkte Liefermengen von einem Markt zum anderen umdisponiert und Lieferströme umdirigiert. Aufgrund der hochentwickelten Warenwirtschaftssysteme, der Erfahrung und des Geschicks des Managements des Hauptvertreibers ist der Handelskonzern in Europa stets lieferfähig und genießt den Ruf tadelloser Zuverlässigkeit. Das kritische Geschäftsrisiko mangelnder Lieferfähigkeit realisiert sich also (glücklicherweise) nie.

Wie soll der Steuerpflichtige „das Ausmaß der tatsächlich übernommenen Risiken“ (§ 1 Abs. 3 S. 4 der Verordnung) darstellen bzw. messen? Man mag einwenden, dass sich in der Praxis häufig oder gar regelmäßig brauchbare Maßstäbe für die Ausübung von *Funktionen* finden lassen. Jedoch ist auch dann die Funktionsmessung nicht unproblematisch, wie das folgende einfache Beispiel zeigt:

##### Beispiel 2:

In der A-Gruppe steuert ein Produktionsleiter auf Ebene der operativ tätigen Muttergesellschaft die europaweite Produktion. Er verantwortet die Herstellung in den Werken in Deutschland, Belgien und den Niederlanden. Bei den Tochtergesellschaften vor Ort arbeitet jeweils ein Schichtleiter, der Teile der Produktionsverantwortung übernimmt. Verwendet die A-Gruppe in ihrer Verrechnungspreisdokumentation für Deutschland einen Star Chart, ist sie nach neuer Rechtslage verpflichtet, die Funktionsausübung des Produktionsleiters und der Schichtleiter zahlenmäßig darzustellen. Sollte die A-Gruppe dabei auf die jeweils aufgebrachte Arbeitszeit abstellen? Oder vielmehr auf die jeweiligen Gehälter von Produktionsleiter und Schichtleitern? Wie sollen Fachwissen, Erfahrung und Entscheidungsbefugnisse quantitativ bzw. in Zahlen ausgedrückt werden?

<sup>7</sup> Ausführlich Schnorberger/Haverkamp/Etzig, BB 2017, 1111, 1112; vgl. auch Haverkamp/Binding, IStR 2015, 85 ff.

<sup>8</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, Tz. 1.119 ff.; Groß, IStR 2016, 233, 235 f.

<sup>9</sup> Schnorberger/Haverkamp/Etzig, BB 2017, 1111, 1115–1116.

<sup>10</sup> BR-Drs. 404/17, 13.

<sup>11</sup> BR-Drs. 404/17, 13.

Das Beispiel beleuchtet nicht nur praktische Schwierigkeiten der Funktionsmessung. Es weist auch auf die zweite Ebene der Erfolgsmessung hin, die Gewichtung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten für den Geschäftserfolg. Denn der Maßstab für die quantitative Messung der Funktionsausübung in Deutschland, Belgien und den Niederlanden ist gewissermaßen von „präjudizieller“ Bedeutung für die Gewinnzuordnung. Die Betriebsprüfung wird davon ausgehen, dass – beispielsweise – die Proportionen der Arbeitszeit des Produktionsleiters und der Schichtleiter vor Ort ihrerseits Maßstab für die proportionale Gewinnzuordnung aus der Funktion „Produktionsleitung“ sind. Es ist zu befürchten, dass für differenzierende, qualitativ treffendere Analysen und Wertungen durch das Unternehmen kein Raum mehr bleibt. Jedenfalls wird der Steuerpflichtige unter erheblichem Begründungszwang stehen, wenn er bei der Gewichtung der Erfolgsbedeutung von dem quantitativen Maßstab für die Funktionsmessung abweicht. Entsprechendes gilt für Risiken und immaterielle Vermögenswerte.

In der Gesamtwürdigung scheinen folgende Gesichtspunkte bemerkenswert:

1. Positiv ist anzumerken, dass die Verordnung keine Rechtspflicht zur Gewichtung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten in ihrer Bedeutung für den Geschäftserfolg statuiert. Stattdessen knüpft sie daran an, ob der Steuerpflichtige rein tatsächlich derartige Gewichtungen in der Dokumentation verwendet.
2. Im Vergleich zur Entwurfsfassung liegt außerdem eine Verbesserung darin, dass die Verordnung stärker zwischen der Messung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten einerseits und andererseits ihrer Gewichtung (Bedeutung) für den Geschäftserfolg unterscheidet.
3. Wenn der Steuerpflichtige Star Charts, Scoring-Tabellen, Scorecards u. Ä. verwendet, wird er in Zukunft – unter Zugrundelegung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – nicht um eine Quantifizierung der relevanten Funktionen, Risiken und Vermögenswerte herumkommen. Eine Rechtspflicht zur Quantifizierung der relativen Erfolgsbedeutung der Funktionen, Risiken und Vermögenswerte bleibt ihm erspart.
4. Die Wahl des Maßstabs zur Quantifizierung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten wird nicht selten die Gewinnzuordnung vorentscheiden und ist daher mit äußerster Umsicht und Sorgfalt zu treffen.
5. Leider werden die dokumentarischen Anforderungen für Wertschöpfungsanalysen und für gewichtende bzw. wertende Funktionsanalysen über jedes Maß hinaus gesteigert, zumal die Verordnung die Pflicht zur Messung von Funktionen nicht auf das Gesamtunternehmen, sondern auf die Mikroebene des einzelnen Geschäftsvorfalles bezieht. Sachlich nachvollziehbar wäre die Pflicht zur Messung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten bei Fällen der Gewinnaufteilung (*Profit Split*) gewesen.
6. Kritikwürdig bleibt, dass die quantitative bzw. numerische Messung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten in vielen Fällen kaum möglich oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand zu leisten sein wird. Dies wird gegebenenfalls insbesondere mittelständische Unternehmen vor unlösbare Aufgaben stellen. An der Verhältnismäßigkeit und an der rechtsstaatlichen Zulässigkeit dieser Anforderungen werden sich in entsprechend gelagerten Fällen Zweifel ergeben.
7. In Anbetracht des Vorstehenden wird es für den Rechtsfrieden darauf ankommen, dass die Finanzverwaltung die Forderung nach Messung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten im Ein-

zelfall mit Augenmaß und beschränkt auf wesentliche Sachverhalte durchsetzt.

8. Eine quantitative Messung bzw. das zahlenmäßige Ausmaß von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten gehört nur in Ausnahmefällen zu den „wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen“ (§ 90 Abs. 3 S. 2 AO) von Transaktionen unter Fremden oder im Konzern. Jenseits relativ eindeutiger *Profit Split*-Fälle geht die Anforderung des § 1 Abs. 3 S. 4 GAufzV damit über den gesetzlichen Ermächtigungsrahmen hinaus und dürfte unwirksam sein.<sup>12</sup>

## V. Benennung von Entscheidungsträgern und Berichtsempfängern (§ 4 Abs. 1 Nr. 3 b) GAufzV-E)

Die Entwurfsfassung sah noch vor, dass im Rahmen einer Funktions- und Risikoanalyse die Personen zu benennen seien, die die *für die Geschäftsbeziehungen* maßgebenden Entscheidungen tatsächlich treffen. Die Entwurfsregelung wurde ersatzlos gestrichen. Sie war ohnehin überschießend und in den meisten Fällen redundant.<sup>13</sup> Nicht zu verwechseln ist diese Anforderung mit dem Erfordernis des Annex II zu Kap. 5 des OECD-Berichts zu Aktionspunkt 13, der Angabe der Vorgesetzten bzw. Berichtsempfänger auf *Unternehmensebene*. Die auch in der finalen Fassung weiterhin geforderte Beschreibung der Management- und Organisationsstruktur nach § 4 Abs. 1 Nr. 3 b) GAufzV gibt der Betriebsprüfung hinreichend Einblick in die betriebswirtschaftlichen Zusammenhänge im Konzern des Steuerpflichtigen und erfüllt mithin denselben Ermittlungszweck.<sup>14</sup>

## VI. Nachvollziehbarkeit datenbankgestützter Fremdvergleichsanalysen (§ 4 Abs. 3 GAufzV)

Eine der problematischsten Regelungen sollte nach dem Entwurf für Fremdvergleichsanalysen auf Basis von Datenbanken gelten. Der Regelungsvorschlag betraf Steuerpflichtige, die ihre Verrechnungspreise mit Hilfe von datenbankgestützten Fremdvergleichsanalysen bestimmen. Nach der Entwurfsfassung hatten solche Steuerpflichtige zu gewährleisten, dass der gesamte Suchprozess zum Zeitpunkt einer Betriebsprüfung „in elektronischer Form ... reproduzierbar“ wäre. Außerdem sollte die Verordnung nach dem Entwurf für solche Steuerpflichtige die konkrete Verpflichtung einführen, dafür zu sorgen, dass die Finanzbehörde die für die Fremdvergleichsanalysen benutzte Datenbank mit dem jeweiligen (historischen) Datenbestand und in der entsprechenden (historischen) Version der Datenbank „uneingeschränkt“ nutzen konnte. Die Verfasser haben diese Anforderungen als rechtlich und praktisch kaum erfüllbar und als unnötiges Misstrauensvotum gegenüber der überwiegenden Mehrheit redlicher Steuerpflichtiger kritisiert.<sup>15</sup> Die Verordnung enthält nun in ihrer endgültigen Fassung keine Verpflichtung mehr, für die Nutzungsmöglichkeit einer bestimmten Datenbank zu sorgen oder für eine Fremdvergleichsanalyse früher ausgewertete Datenbestände vorzuhalten. Auch muss der Such- und Selektionsprozess nicht mehr „in elektronischer Form reproduzierbar“ sein.

<sup>12</sup> Ähnlich ablehnend bereits Wenzel, IWB 2017, 206.

<sup>13</sup> Schnorberger/Haverkamp/Etzig, BB 2017, 1111, 1117.

<sup>14</sup> Erstaunlicherweise wurde in der finalen Fassung die Vorlagepflicht für ein Organigramm ersatzlos gestrichen. Zu dessen praktischer Bedeutung siehe Engelen, ISR 2016, 239, 244 f.

<sup>15</sup> Schnorberger/Haverkamp/Etzig, BB 2017, 1111, 1117.

Stattdessen muss der Suchprozess „nachvollziehbar und ... prüfbar“ sein. Diese Änderungen sind uneingeschränkt zu begrüßen.

In der Endfassung ordnet die Verordnung die sinnngemäße Geltung des § 147 Abs. 6 AO an.

§ 147 Abs. 6 AO berechtigt die Finanzbehörde, im Rahmen einer Außenprüfung Einsicht in gespeicherte Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung zu nutzen. Weiter kann die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung verlangen, dass Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr gespeicherte Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger überlassen werden. Wenn die Daten des Steuerpflichtigen bei einem Dritten liegen, hat der Dritte der Finanzbehörde Einsicht in die gespeicherten Daten zu geben, die Daten nach den Vorgaben der Behörde maschinell auszuwerten oder der Finanzbehörde die Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zu überlassen.

Zunächst ist zu klären, ob datenbankgestützte Fremdvergleichsanalysen von § 147 AO erfasst werden. Die Literatur geht gemeinhin davon aus, dass Aufzeichnungen zu Verrechnungspreisen sonstige Unterlagen darstellen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, also unter § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO fallen. Ob dies auch für datenbankgestützte Fremdvergleichsanalysen gilt, wird nicht ausdrücklich diskutiert. Soweit empirische Fremdvergleichsanalysen im Sinne historisch-faktischer Dokumentation<sup>16</sup> oder als Angemessenheitsdokumentation<sup>17</sup> zu den Aufzeichnungen für Verrechnungspreise gehören, unterfallen sie ebenfalls § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO. Dann aber sollte § 147 Abs. 6 AO für datenbankgestützte Fremdvergleichsanalysen unmittelbar gelten und nicht – wie die Verordnung meint – sinnngemäß.

Hauptanwendungsfall des § 147 Abs. 6 AO sind allerdings Buchhaltungssysteme für die handels- und steuerrechtliche Buchführung und Bilanzierung.<sup>18</sup> Derartigen Datenverarbeitungssystemen ist zu eigen, dass sie vom Steuerpflichtigen üblicherweise vorgehalten werden, und er sie als selbstverständlichen Bestandteil der betrieblichen Ressourcenausstattung aus eigenem Recht oder aufgrund schuldrechtlicher und urheberrechtlicher Nutzungsrechte einsetzt. Genau das ist typischerweise – außer bei einigen Großkonzernen – bei datenbankgestützten Fremdvergleichsanalysen nicht der Fall. Datenbankgestützte Fremdvergleichsanalysen (Benchmarkingstudien) werden in der Regel fallweise von Externen erstellt, etwa von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Steuer- und Rechtsanwaltskanzleien, spezialisierten ökonomischen Beratungen oder Datenbankanbietern. Der Steuerpflichtige erhält die Ergebnisse der Analysen in ausgedruckter und bzw. oder elektronischer Form und hat im späteren regelmäßig keine Zugriffsrechte auf das Datenverarbeitungssystem bzw. die jeweilige Version der Datenbank. Dies bedingt im Regelfall, dass der Steuerpflichtige es der Finanzbehörde nicht ermöglichen kann, das Datenverarbeitungssystem zu nutzen.

Im Ergebnis ist § 147 Abs. 6 AO (unmittelbar) anwendbar, soweit er der Finanzbehörde Zugriff auf gespeicherte Daten, also die Ergebnisse datenbankgestützter Fremdvergleichsanalysen gewährt. Demgegenüber wird die Schaffung einer Nutzungsmöglichkeit der Finanzbehörde für das Datenverarbeitungssystem nach § 147 Abs. 6 AO regelmäßig nicht möglich sein. Wohl in Erkenntnis dieser Schwierigkeiten statuiert die Verordnung lediglich die *sinnngemäße* Geltung des § 147 Abs. 6 AO und formuliert die Begründung der Verordnung zu § 4 Abs. 3 S. 4, der Steuerpflichtige müsse „die Daten [nicht das Datenverarbeitungssystem (!)] der Finanzbehörde entsprechend § 147 Abs. 6 AO in elektronischer Form *im Rahmen des technisch*

*und rechtlich Möglichen* [Hervorhebung durch Verf.] zur Verfügung“ stellen.<sup>19</sup>

Insofern ist die von der Verordnung behauptete sinnngemäße Geltung des § 147 Abs. 6 AO in zweierlei Hinsicht kritikwürdig: Soweit es um Einsichts- und Zugriffsrechte auf gespeicherte Daten bzw. Ergebnisse datenbankgestützter Fremdvergleichsanalysen geht, gilt § 147 Abs. 6 AO unmittelbar und nicht sinnngemäß. Soweit es allerdings um die Nutzung von Datenbanken und Datenverarbeitungssystemen geht, kann § 147 Abs. 6 AO auch nicht sinnngemäß gelten. Die GAufzV soll nach § 90 Abs. 3 S. 11 AO Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungspflicht nach § 90 Abs. 3 AO regeln. Regelungen über den Zugriff auf Datenverarbeitungssysteme oder Datenbanken, die zur Erstellung der Verrechnungspreis-Aufzeichnungen verwendet wurden, gehen darüber jedoch hinaus und sind nicht von der Verordnungsermächtigung umfasst. Aus diesem Grund ist die Regelung diesbezüglich nichtig.<sup>20</sup> Stützt die Finanzverwaltung zukünftig einen Zugriff auf Datenverarbeitungssysteme auf die „sinnngemäße Anwendung“ von § 147 Abs. 6 AO, wird die Norm *de facto* analog angewandt. Dies wäre eine Analogie zu Lasten des Steuerpflichtigen, welche im Steuerrecht jedoch nach zutreffender Auffassung unzulässig ist.<sup>21</sup> Schließlich greift die Regelung in Grundrechte der Steuerpflichtigen ein. Derartige Eingriffe unterliegen jedoch dem strikten Vorbehalt eines Parlamentsgesetzes, dem eine Rechtsverordnung nicht genügt.<sup>22</sup>

Ungeachtet dessen sollte mit der Endfassung der Verordnung und der Einschränkung auf das „technisch und rechtlich Mögliche“<sup>23</sup> die Bürde einer Reproduzierbarkeit datenbankgestützter Fremdvergleichsanalysen auf Basis historischer Datenbestände und historischer Datenbankversionen praktisch gesehen vom Tisch sein. Auch dies ist im Vergleich zu Entwurfsfassung positiv zu vermerken.

In der Gesamtwürdigung darf allerdings nicht untergehen, dass der Finanzverwaltung nach § 4 Abs. 3 GAufzV n.F. ohne ersichtlichen Grund weitreichende Eingriffsrechte gewährt werden, die aufseiten der Steuerpflichtigen einen bedeutenden Mehraufwand erzeugen werden.<sup>24</sup> Denn es ist zu erwarten, dass die Finanzverwaltung in Zukunft regelmäßig auf vollständiger Dokumentation und Offenlegung der Suchkriterien, Datenbankkonfiguration und der kompletten Sets an Fremdvergleichsdaten bestehen wird. Sollte der Steuerpflichtige dieser Forderung nicht nachkommen (können), dürfte die Betriebsprüfung versuchen, die Ergebnisse der Studie insgesamt zu verwerfen und durch Schätzungen zu ersetzen.

## VII. Schlussbemerkungen

Die vom Bundesrat verabschiedete und mittlerweile in Kraft getretene Fassung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung enthält im

16 Schnorberger, DB 2002, 2474; Schnorberger, DB 2003, 1245.

17 Kritisch zum Rechtszustand 2003–2016 Schnorberger, DB 2003, 1245; ders., DB 2009, 2010; Zur Rechtslage seit Inkrafttreten des § 90 Abs. 3 in der derzeitigen Fassung Schnorberger/Haverkamp/Etzig, BB 2017, 1111, 1114f.

18 Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Mai 2017, § 147 AO, Rn. 1 f.; Trzaskalik, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: August 2017, § 147 AO, Rn. 6.

19 BR-Drs. 404/17, 18f.; Hervorhebungen durch die Verfasser.

20 BVerfG, 15.11.1967 – 2 BvL 7/64, BVerfGE 22, 330; BVerfG, 15.2.1978 – 2 BvL 8/74, BVerfGE 48, 1; BVerfG, 8.11.1983 – 1 BvR 1249/81, BVerfGE 65, 248, BB 1984, 361 m. Anm. Schibel; Remmert, in: Maunz/Dürig, GG, Stand: September 2016, Art. 80 GG, Rn. 137.

21 Strittig, Die Zulässigkeit ablehnend BVerfG, 14.8.1996 – 2 BvR 2088/93, NJW 1996, 3146; BFH, 25.2.1997 – VII R 15/96, BStBl. II 1998, 2; Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Mai 2017, § 4 AO, Rn. 362; Differenzierend BFH, 20.10.1983 – IV R 175/79, BStBl. II 1984, 221, BB 1984, 515; Gersch, in: Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 4, Rn. 38.

22 BVerfG, 14.8.1996 – 2 BvR 2088/93, NJW 1996, 3146.

23 BR-Drs. 404/17, 19.

24 Vgl. Wenzel, IWB 2017, 206, 207f.

Vergleich zur Entwurfsfassung wesentliche Änderungen in Bezug auf den Gegenstand der Aufzeichnungspflicht, die Quantifizierung von Funktionen und die Gewichtung von Wertschöpfungsbeiträgen sowie bezüglich der Nachvollziehbarkeit datenbankgestützter Fremdvergleichsanalysen.

1. Bei dem Gegenstand der Aufzeichnungspflicht stellt die Verordnung nunmehr maßgeblich auf die steuerliche Bedeutung von Umständen außerhalb der Geschäftsbeziehung ab. Damit wird deutlich, dass nach wie vor solche Umstände aufzuzeichnen sind, die für die Angemessenheit der Verrechnungspreise und damit die Besteuerung im Inland wesentlich sind. Eine Totalerfassung des gesamten wirtschaftlichen Umfelds einer konzerninternen Transaktion ist steuerrechtlich nicht erforderlich.
2. Für Wertschöpfungsanalysen, *Profit Split*-Ansätze und (quantitativ wertende) Funktion- und Risikoanalysen spielt die Gewichtung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten für den Geschäftserfolg eine große Rolle. Die endgültige Fassung der Verordnung unterscheidet dabei richtigerweise zwischen der Messung ausgeübter, getragener und eingesetzter Funktionen, Risiken und Vermögenswerte einerseits und andererseits ihrer Bedeutung (Gewichtung) für den Gewinn aus dem Geschäftsvorfall. Die unmittelbare Quantifizierung der Gewichtung von Funktionen, Risiken und Vermögenswerte für den Geschäftserfolg wird nicht mehr verlangt. Andererseits bleibt es bei der für Unternehmen vielfach sehr belastenden Anforderung, Funktionen, Risiken und Vermögenswerte der beteiligten Unternehmen im Konzern zahlenmäßig zu erfassen und darzustellen. Dies wird insbesondere den Einsatz von Star Charts, Scoring-Tabellen, Scorecards u. Ä. verkomplizieren. Die Anforderung geht im Übrigen – jenseits recht eindeutiger *Profit Split*-Fälle – über den Rahmen der gesetzlichen Verordnungsermächtigung hinaus.
3. Anders als im Entwurf vorgesehen müssen datenbankgestützte Fremdvergleichsanalysen nicht mehr auf Basis historischer Daten-

bestände und historischer Datenbankversionen reproduzierbar sein. Allerdings bleibt es bei weitgehenden Einsichts- und Zugriffsrechten der Finanzbehörde auf die Ergebnisse von Fremdvergleichsanalysen einschließlich bei Dritten (Datenbankanbietern, steuerlichen Beratern etc.) gespeicherter Daten.

In der Würdigung des Entwurfs haben die Verfasser die Tendenz des Ordnungsgebers kritisiert, Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen und Zugriffsrechte der Finanzbehörden überschießend auszuweiten. Die endgültige Fassung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung bietet leider trotz einiger begrüßenswerter Verbesserungen keinen Anlass, von dieser Kritik prinzipiell abzurücken.

**Dr. Stephan Schnorberger** ist Steuerberater und Partner und Principal Economist bei Baker McKenzie, Düsseldorf. Sein Arbeitsgebiet ist das internationale Unternehmenssteuerrecht mit Schwerpunkt auf Verrechnungspreise, Business Restructuring und Betriebsstätten.



**Dr. Lars H. Haverkamp**, LL.M. (Christchurch), ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Senior Associate bei Baker McKenzie, Düsseldorf. Sein Beratungsschwerpunkt liegt im internationalen Steuerrecht, insbesondere in der gerichtlichen sowie außergerichtlichen Verteidigung von Verrechnungspreis- und Betriebsstättenstrukturen.



**Nils Etzig** ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter bei Baker McKenzie, Düsseldorf, in der Praxisgruppe Steuerrecht.



Eugen Straub, WP/StB, Frank Racky, LL.M., MPA/RA/FAArbR, und Dr. Lukas Hilbert

## Entgeltgleichstellung bei Arbeitnehmerüberlassung

Arbeitsrechtlicher Überblick und lohnsteuerliche Herausforderung(en) – insbesondere im Hinblick auf die gesetzliche Neuregelung im AÜG

Mit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG) und anderer Gesetze am 1.4.2017 wurde der bislang in unterschiedlichen Normen angesprochene Equal Pay-Grundsatz in § 8 AÜG zusammengeführt und deutlich verschärft. Der Beitrag skizziert die arbeitsrechtliche Systematik sowie den Inhalt der nunmehr geltenden Regelung und stellt diesbezügliche lohnsteuerliche Herausforderungen dar.

### I. Arbeitsrechtlicher Überblick

#### 1. Vergütungsabrede und Equal Pay-Grundsatz

Die Entlohnung des Leiharbeitnehmers richtet sich – wie bei anderen Arbeitsverhältnissen ebenfalls – nach der mit dem Arbeitgeber (im

Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung zugleich Verleiher genannt) getroffenen Vergütungsabrede.<sup>1</sup> Bei der Vereinbarung der Vergütungshöhe haben die Vertragsparteien des Leiharbeitsverhältnisses allerdings den Equal Pay-Grundsatz zu beachten. Dieser geht auf die Richtlinie 2008/104/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.11.2008 über Leiharbeit<sup>2</sup> (Leiharbeitsrichtlinie) zurück und ist in dem durch das Gesetz zur Änderung des AÜG und anderer Ge-

<sup>1</sup> Wurde keine Vergütungsabrede getroffen, richtet sich die Vergütung nach § 612 BGB. Danach gilt eine Vergütung als stillschweigend vereinbart, wenn die Dienstleistung den Umständen nach nur gegen eine Vergütung zu erwarten ist (Abs. 1). Ist die Höhe der Vergütung nicht bestimmt, so ist bei dem Bestehen einer Taxe die taxmäßige Vergütung, in Ermangelung einer Taxe die übliche Vergütung als vereinbart anzusehen (Abs. 2).

<sup>2</sup> ABl. L 327 vom 5.12.2008, 9.